

SERIE 
Magíster
VOLUMEN 207

*Los tributos
heterodoxos
y su aplicación
en la
Comunidad
Andina*

María José Ramírez

Los tributos heterodoxos
y su aplicación en la Comunidad Andina

SERIE 
Magíster
VOLUMEN 207

UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR, SEDE ECUADOR
Toledo N22-80 • Apartado postal: 17-12-569 • Quito, Ecuador
Teléfonos: (593 2) 322 8085, 299 3600 • Fax: (593 2) 322 8426
www.uasb.edu.ec • uasb@uasb.edu.ec

CORPORACIÓN EDITORA NACIONAL
Roca E9-59 y Tamayo • Apartado postal: 17-12-886 • Quito, Ecuador
Teléfonos: (593 2) 255 4358, 255 4558 • Fax: ext. 12
www.cenlibrosecuador.org • cen@cenlibrosecuador.org

María José Ramírez

Los tributos heterodoxos y su aplicación en la Comunidad Andina



UNIVERSIDAD ANDINA
SIMÓN BOLÍVAR
Ecuador

25 años



CORPORACIÓN
EDITORIA NACIONAL

Quito, 2017

**Los tributos heterodoxos
y su aplicación en la Comunidad Andina**

María José Ramírez

SERIE 
Magister
VOLUMEN 207

Primera edición:

Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador
Corporación Editora Nacional
Quito, noviembre de 2017

Coordinación editorial:

Quinche Ortiz Crespo

Armado:

Graciela Castañeda

Impresión:

*Ediciones Fausto Reinoso,
Av. Rumipamba E1-35 y 10 de Agosto,
ofic. 103, Quito*

ISBN Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador:
978-9978-19-764-6

ISBN Corporación Editora Nacional:
978-9978-84-931-6

Derechos de autor:

Inscripción: 049329

Depósito legal: 005642

Título original: *Los tributos heterodoxos en la Comunidad Andina
y sus consecuencias jurídicas*

Tesis para la obtención del título de Magíster en Derecho,
con mención en Derecho Tributario

Programa de Maestría en Derecho, 2013

Autora: *María José Ramírez Cardoso* (correo e.: *majoseramirez@hotmail.com*)

Tutor: *César Montaña Galarza*

Código bibliográfico del Centro de Información: T-1307

La versión original del texto que aparece en este libro fue sometida a un proceso de revisión de pares ciegos, conforme a las normas de publicación de la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, y de esta editorial.

Índice

Capítulo I

Aproximación teórica comparada sobre los tributos ortodoxos y heterodoxos / 13

Los tributos ortodoxos y heterodoxos / 13

Relación de los tributos heterodoxos con el principio constitucional tributario de equidad y los derechos de los contribuyentes / 32

Capítulo II

Los tributos heterodoxos en los países miembros de la CAN: Problemática jurídica en torno a la creación y aplicación de tributos heterodoxos / 43

Tributos heterodoxos existentes en los países miembros de la CAN / 43

Problemas jurídicos en torno al principio constitucional tributario de equidad y a los derechos de los contribuyentes a causa de la creación y aplicación de tributos heterodoxos en los países pertenecientes a la CAN / 84

Conclusiones y recomendación / 103

Bibliografía / 107

*A mi querido esposo, quien con su ejemplo me ha enseñado la
importancia de no dejarse vencer, y con su apoyo
y cariño incondicionales me ha dado la fuerza necesaria
para concluir este libro.*

*A mis padres y hermanos, pilares fundamentales de mi vida,
quienes me han enseñado el significado
del esfuerzo y la dedicación, y son mi inspiración
para seguir adelante.*

A la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, que me ha dado la oportunidad de compartir mi interés por la investigación y mis opiniones en el área del derecho tributario. En especial, a mi tutor y amigo César Montaña Galarza, quien con su experiencia y capacidad me ayudó a sentar las bases de esta investigación, apoyándome con sus ideas y, a lo largo de todo el proceso, fue más que un tutor, un verdadero mentor.

Introducción

En Latinoamérica, y concretamente en los países miembros de la Comunidad Andina (CAN): Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú, se buscó acoplar el sistema tributario europeo a su realidad, teniendo como impuestos centrales los que se ejecutan sobre la renta, sobre el patrimonio, sobre los consumos en general y sobre los consumos específicos. Sin embargo, debido principalmente a una administración tributaria deficiente y por formar parte de una realidad distinta, dicho sistema modelo no tuvo los resultados deseados para la región.

Con estos antecedentes, los países miembros de la CAN experimentaron problemas de recaudación tributaria, tales como altos niveles de evasión, bajo nivel de conciencia fiscal, bajo nivel de presión fiscal, entre otros, que hicieron que los ingresos estatales no sean suficientes para cubrir el gasto público. Adicionalmente, debido a la gran inclusión de la opinión del pueblo en las decisiones del Estado y con la creación de nuevas Constituciones garantistas, a este se le atribuye la obligación de cubrir una gran cantidad de demandas sociales no contempladas en regímenes anteriores, a razón de una nueva teoría constitucional que pone indudablemente al bienestar de la sociedad como su punto cardinal.

Es así que, los países a los que se ha hecho referencia, en lugar de fortalecer los tributos tradicionales u ortodoxos en busca de establecer un sistema tributario estable y eficiente, optaron por la creación de tributos heterodoxos con el fin de aumentar la recaudación y mejorar el control tributario.

En el marco de los sucesos descritos, se ha encontrado indispensable realizar una investigación de carácter comparativo, en la cual se evidencie la situación de los tributos heterodoxos existentes en los países miembros de la CAN, cómo se han aplicado, y los problemas jurídicos que se han generado en torno a los mismos.

En el capítulo I, se realizará una aproximación teórico-comparada en la que se abordarán la definición, características, elementos principales, fines y aplicación tanto de los tributos ortodoxos como de los heterodoxos, así se describe qué tributos ortodoxos existen concretamente en cada país miembro de la CAN, y se explica cuáles son los tipos de tributos heterodoxos existentes en la región. Además, se analizará uno de los principios constitucionales que es

hito en el contexto tributario, como es el principio constitucional de equidad, a más de mencionar qué implica la existencia de derechos de los contribuyentes, para, en función de ello, estudiar el respeto de los tributos heterodoxos tanto al principio como a los derechos mencionados.

Finalmente, en el capítulo II, se realizará un análisis comparativo sobre los impuestos heterodoxos que existen en los países miembros de la CAN, señalando sus similitudes y diferencias para, posteriormente, exponer qué problemas jurídicos, por lo general, expresados en acciones de inconstitucionalidad, han tenido lugar en torno al principio de equidad y a los derechos de los contribuyentes a causa de la creación y aplicación de los tributos en mención.

CAPÍTULO I

Aproximación teórica comparada sobre los tributos ortodoxos y heterodoxos

El presente capítulo tendrá como objeto realizar un análisis doctrinario actual sobre la naturaleza y esencia de los tributos conocidos como tradicionales,¹ clásicos² u ortodoxos,³ así como de los innovadores,⁴ atípicos⁵ o heterodoxos,⁶ y su relación con el principio de equidad y los derechos de los contribuyentes, al mismo tiempo se desarrollará una revisión de los impuestos ortodoxos contenidos en los ordenamientos jurídicos de los países pertenecientes a CAN (Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú).

Es importante recalcar que hay escasos estudios sobre los tributos heterodoxos, por ello se hará referencia a pocos autores que han realizado alguna aproximación al respecto, al tomar como guías sus aportes para el desarrollo de la presente investigación.

LOS TRIBUTOS ORTODOXOS Y HETERODOXOS

A pesar de que los ordenamientos tributarios de los países han contado típicamente con impuestos que podrían considerarse ortodoxos o tradicionales, como el impuesto sobre la renta, sobre el patrimonio, al valor agregado, a los consumos especiales y al comercio exterior, en sus diferentes formas, como medios recaudatorios para sustentar al Estado, desde hace algún tiempo, principalmente con el surgimiento del Estado social y el Estado de bienestar y, en

1. Que sigue las ideas, normas o costumbres del pasado, Real Academia Española (RAE), *Diccionario de la lengua española*, 22a. ed., en *Real Academia Española*, <<http://www.rae.es/rae.html>>. Fecha de consulta: 3 de septiembre de 2013.
2. *Ibid.*, que no se aparta de lo tradicional, de las reglas establecidas por la costumbre y el uso. Típico, característico.
3. *Ibid.*, conforme con doctrinas o prácticas generalmente aceptadas.
4. *Ibid.*, que muda o altera algo, introduciendo novedades.
5. *Ibid.*, que por sus caracteres se aparta de los modelos representativos o de los tipos conocidos.
6. *Ibid.*, no conforme con la doctrina fundamental de una secta o sistema. Disconforme con doctrinas o prácticas generalmente admitidas.

consecuencia, del gran incremento de necesidades a ser satisfechas, se ha optado por la creación de otros tributos denominados por algunos como tributos heterodoxos, en especial, para diferenciarlos de los ortodoxos; al parecer aquellos han nacido con el fin de tener un rápido y eficaz ingreso con qué cubrir dichas necesidades. Así, en este apartado nos centraremos en la definición, características y aplicación tanto de los impuestos ortodoxos como de los heterodoxos.

Definición y fines de los tributos ortodoxos y heterodoxos

Para definir los tributos ortodoxos y heterodoxos, en primer lugar debemos tener muy claro cuál es el concepto de tributo, para, en función de este, analizar las derivaciones que han tenido lugar en los últimos tiempos.

En este sentido, Andrea Amatucci y Eusebio González García⁷ conciben a los tributos como una prestación patrimonial, concepto con el que coincide Jorge Bravo Cucci,⁸ al manifestar que los tributos son prestaciones de dar, cuya naturaleza es definitivamente pecuniaria, y José Vicente Troya, al entender a los tributos como «prestaciones pecuniarias que el Estado y los sujetos activos exigen a los contribuyentes en virtud de su potestad de imperio».⁹

Amatucci y González García¹⁰ sostienen también que la recaudación de tributos tiene la obligación de contribuir a la financiación del gasto público; en la misma línea, Bravo¹¹ indica que el tributo es una herramienta que permite al Estado crear ingresos para cubrir el gasto público, con lo que concuerda Troya,¹² al sostener que dichas prestaciones pecuniarias están destinadas a la financiación de los servicios y obras públicas.

Sin embargo, autores como Fernando Sáinz de Bujanda, Héctor Villegas y César García Novoa,¹³ consideran que los tributos pueden también tener fines extrafiscales,¹⁴ puesto que se los puede crear con el objetivo de desincentivar ciertos hábitos, o para incentivar o proteger determinadas actividades.

7. Andrea Amatucci y Eusebio González García, «El concepto de tributo», en Andrea Amatucci, dir., *Tratado de derecho tributario*, Bogotá, Temis, 2001, p. 6.
8. Jorge Bravo Cucci, *Fundamentos de derecho tributario*, Lima, Jurista Edit., 2010, p. 69.
9. José Vicente Troya Jaramillo, *Estudios de derecho tributario*, Quito, Corporación Editora Nacional (CEN), 1984, p. 26.
10. A. Amatucci y E. González García, *op. cit.*, p. 6.
11. J. Bravo Cucci, *op. cit.*, p. 74.
12. J. V. Troya Jaramillo, *op. cit.*, p. 26.
13. César García Novoa, *El concepto de tributo*, Lima, Tax Ed., 2009, p. 383 y 384.
14. «Los tributos revelan la característica extrafiscal de manera particular cuando se usan para definir ciertas decisiones de política económica y social o para apuntalar o reforzar políticas enderezadas a atender necesidades concretas como lo son desastres naturales, crisis en el sistema

Asimismo, dentro de la caracterización de los tributos, se encuentran los principios que ellos deben respetar. Los tributos, sobre todo los directos,¹⁵ deben observar la capacidad contributiva¹⁶ del obligado tributario. Es por ello que, Amatucci y González García¹⁷ consideran que se deben establecer los tributos en razón de la capacidad contributiva y según los criterios de progresividad,¹⁸ mientras que García Novoa¹⁹ sostiene que se debe observar la capacidad económica²⁰ de los sujetos pasivos. Muchos asimilan la capacidad contributiva con la capacidad económica, sin embargo, podemos decir que la capacidad contributiva implica indudablemente una capacidad económica.²¹

A pesar de lo mencionado, es incuestionable la discusión que surge al respeto de la capacidad contributiva de los sujetos pasivos por medio de los

financiero, crisis en el sistema de salud, generación de empleo, crecimiento económico, etc.», Luis Miguel Gómez Sjoberg, «Intervenciones de la norma financiera en la economía (los fines extrafiscales de los tributos)», en Mauricio A. Plazas Vega, coord., *Del derecho de la hacienda pública al derecho tributario: Estudios en honor a Andrea Amatucci*, Bogotá-Nápoles, Temis, 2011, p. 240.

15. Los tributos directos por lo general inciden sobre la propiedad, patrimonio o renta, mientras que los indirectos constituyen los tributos sobre el consumo o los derechos de aduana; es decir, los tributos directos toman en cuenta la situación económica y contributiva particular de cada contribuyente. Mauricio A. Plazas Vega, *El impuesto sobre el valor agregado IVA*, Bogotá, Temis, 1998, p. 3.
16. La capacidad contributiva, llamada también por algunos como capacidad de pago, hace referencia a «la aptitud económica de los miembros de la comunidad para contribuir a la cobertura de los gastos públicos». También se la define como la «aptitud efectiva del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias» o como «la aptitud para hacer frente a las cargas públicas», Héctor B. Villegas, coord., *Manual de finanzas públicas*, Buenos Aires, Depalma, 2000, p. 202; Alberto Tarsitano, «El principio de capacidad contributiva. Un enfoque dogmático», en Pasquale Pistone y Heleno Taveira Torres, coord., *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional: Homenaje latinoamericano a Víctor Uckmar*, Buenos Aires, Ábaco de Rodolfo Depalma, 2005, p. 407; Martín Guillermo Ávalos, «El estatuto del contribuyente consolidado en la jurisprudencia de la CSJN», en Tomás Hutchinson, dir., *Revista de Derecho Público: Derecho tributario I*, Buenos Aires, Rubinzal Culzoni, 2008, p. 34.
17. A. Amatucci y E. González García, *op. cit.*, p. 6.
18. «La progresividad, como principio, tiene por objeto hacer justo el sistema, de tal manera que el legislador atienda a la capacidad contributiva de las personas y los gravámenes no sean simplemente proporcionales, sino que, quien tenga mayor capacidad contributiva, asuma obligaciones mayores, y su cuantía sea más que proporcional a esa mayor capacidad», Alfredo Lewin Figueroa, *Principios constitucionales del derecho tributario: Análisis de la jurisprudencia de la Corte Constitucional 1992-2001*, Bogotá, Universidad de los Andes-Facultad de Derecho / Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2002, p. 67.
19. C. García Novoa, *op. cit.*, p. 383-384.
20. La capacidad económica hace referencia a la presencia de hechos reveladores de riqueza y la manifestación de riqueza del sujeto pasivo o de los particulares, A. Tarsitano, «El principio de capacidad...», p. 407; M. Avalos, *op. cit.*, p. 34.
21. A. Amatucci y E. González García, *op. cit.*, p. 9.

impuestos; muchos de ellos no toman en cuenta quién tiene la capacidad de contribuir, como es el caso del impuesto al valor agregado (IVA), que no considera la situación económica de los contribuyentes al momento de recaudar; es decir, no existe distinción o beneficios para quien tiene menos, en algunos casos, ni siquiera en materia de impuestos directos, con lo cual el respeto a dicho principio no sería la generalidad. Dentro del concepto de tributo, no se debe dejar de lado la sujeción al principio de legalidad, es decir, los tributos deben ser creados y aplicados conforme a la ley. En este sentido, Amatucci, González García²² y Valdés Costa²³ consideran que los tributos deben imponerse mediante la Constitución y la ley y, por lo tanto, respetando el principio de legalidad.

Podemos dar una definición propia, si entendemos como tributo a las erogaciones pecuniarias que el Estado impone de manera unilateral a los sujetos pasivos, basándose en la capacidad contributiva de estos, con el fin principal de recaudar para sustentar el gasto público, sin dejar de lado que puedan existir fines extrafiscales o incluso parafiscales²⁴ de dichas erogaciones, para lo cual se deberá respetar los principios constitucionales existentes y la ley.

Cabe resaltar que con el surgimiento de los tributos heterodoxos y el interés en el análisis de los mismos, se ha tratado de dar un concepto concreto sobre ellos, pero no se ha profundizado sobre los tributos ortodoxos, clásicos o tradicionales. En este sentido, nos atrevemos a afirmar que el concepto de tributo ortodoxo se asimila al de tributo desarrollado en líneas anteriores. Sin embargo, los pocos autores que han examinado el tema han optado por dar un concepto sobre *sistema* tributario ortodoxo.

En este sentido, Darío González²⁵ y Carol Martinoli²⁶ concuerdan en que los tributos ortodoxos forman parte de un sistema ortodoxo originado en Europa,

22. *Ibid.*, p. 6.

23. Ramón Valdés Costa, *Curso de derecho tributario*, Bogotá, Temis, 2a. ed., 1996, p. 79.

24. «Bajo la denominación genérica de parafiscalidad se agrupan contribuciones de índole diversa, desarrolladas, especialmente, después de la Segunda Guerra Mundial como consecuencia de las nuevas funciones económico-sociales del Estado. Comprenden tributos de las más variadas designaciones en el derecho positivo, tales como tasas, contribuciones, aportes, cuotas, cotizaciones, retribuciones, derechos, cargas, etc., instituidos con fines de interés colectivo y que están excluidos del presupuesto general del Estado. De esta última circunstancia deriva la palabra parafiscal, de la raíz griega, significando algo que se halla al margen, al lado o paralelo al Fisco», Carlos Giuliani Fonrouge, «Acerca de la llamada parafiscalidad», en Susana Camila Navarrine, dir., *Derecho tributario: Doctrinas esenciales*, t. II, Buenos Aires, La Ley, 2010, p. 873.

25. Darío González, *La política tributaria heterodoxa en los países de América Latina*, Santiago, CEPAL, 2009, p. 5 y 6.

26. Carol Martinoli, «Sistemas tributarios de América Latina», en Carol Martinoli *et al.*, *Sistemas tributarios de América Latina. Situación actual, reformas y políticas para promover la cohesión social*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2009, p. 123.

el cual se encuentra conformado por tributos tanto directos como indirectos tradicionales. Mientras que Eddy de la Guerra define a la imposición ortodoxa como «aquella que contempla un conjunto de tributos tradicionales cuya función es sostener las bases del sistema en forma efectiva».²⁷

Ante esto podemos colegir que los tributos ortodoxos son los tributos en los cuales tradicionalmente se han venido apoyando los ordenamientos tributarios, originalmente europeos y, posteriormente, también los latinoamericanos, para sustentar el gasto público del Estado.

En relación con el concepto de tributo heterodoxo, que es el centro de la presente investigación, Romeo Carpio²⁸ y Darío González²⁹ convienen en que este tipo de tributo hace referencia a innovaciones tributarias, puesto que establecen nuevos métodos de tributación, ya que no pertenecen a la doctrina clásica, es decir, a los ordenamientos tributarios ortodoxos. Afirman que los tributos heterodoxos son los que se han creado a raíz de las dificultades, tanto administrativas como legales, que han presentado los países para recaudar mediante tributos ortodoxos y a la necesidad de obtener ingresos adicionales.

Eddy de la Guerra afirma que:

La imposición heterodoxa está conformada por un conjunto de gravámenes periódicos o de temporada cuyo objeto es dar soporte al sistema cuando se presentan necesidades presupuestarias imprevistas en el Estado que lo contiene o a su vez cuando la política pública requiere un mecanismo tributario que cumpla con fines extrafiscales, tales como el control de actividades extraordinarias de los sujetos pasivos.³⁰

Sin embargo, como se tratará posteriormente, esta característica aludida por Eddy de la Guerra, no es del todo precisa, ya que, en algunos casos, la imposición heterodoxa está presente de manera permanente junto a la ortodoxa, es decir, los tributos no se derogán al momento en que se han cubierto las necesidades para las que fueron creados, además, que este tipo de imposición no está del todo apoyado en fines extrafiscales.

Mediante los conceptos de los autores mencionados, podemos colegir que los tributos heterodoxos son aquellos que se han creado al salirse del esquema de los tributos ortodoxos, a causa de deficiencias recaudatorias o para

27. Eddy de la Guerra Zúñiga, *El régimen tributario ecuatoriano*, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2012, p. 8.

28. Romeo Carpio Rivera, «Impuesto a la renta implícita», en *Cuadernos de formación*, vol. 8, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2009, p. 114.

29. D. González, *La política tributaria...*, p. 4.

30. E. de la Guerra Zúñiga, *op. cit.*, p. 9.

incentivar o desincentivar ciertas conductas; pueden ser creados con fines específicos, pero, en la mayoría de los casos se han perpetuado incluso luego de haber cumplido su fin, principalmente cuando se ha evidenciado el potencial recaudatorio que estos han generado, por lo cual han resultado oportunos para cubrir diferentes circunstancias, como se lo demostrará más adelante.

Los tributos ortodoxos hacen referencia a los que han tenido una permanencia en los ordenamientos tributarios como base de aquellos, mientras que los heterodoxos han nacido más recientemente con el fin de complementar a los ortodoxos, ya sea para cubrir necesidades sociales o económicas estatales, o para incrementar la recaudación, sin que hayan sido de común aplicación en los ordenamientos tributarios, ni que hayan tenido una permanencia y generalización considerables, como los primeros. Es indudable, cabe mencionarlo, que la gran mayoría de los ordenamientos tributarios han contado, y cuentan, tanto con tributos ortodoxos como con heterodoxos, simultáneamente.

Características y elementos principales de los tributos ortodoxos y de los tributos heterodoxos

Generalmente, las características de los tributos las podemos ver reflejadas en su concepto, el cual hemos tratado en líneas anteriores.

Así, las características generales de los tributos hacen referencia a que estos son un típico exponente de los ingresos de derecho público; tienen carácter obligatorio por el imperio de la ley; gran parte de ellos gravan alguna manifestación de capacidad contributiva; algunos afectan a quienes realizan actividades económicas o intereses patrimoniales en el territorio correspondiente; no tienen alcance confiscatorio; tienen por objeto una prestación pecuniaria exigida por el Estado en virtud de su potestad de imperio, y, su finalidad esencial es posibilitar el financiamiento del gasto público, sin dejar de lado que pueden también inclinarse a resolver otros asuntos de carácter público.³¹

Los elementos constitutivos de los tributos están conformados por el hecho imponible o generador, el sujeto activo, el sujeto pasivo, la base imponible, la base liquidable, el tipo de gravamen aplicable a la base y la cuota tributaria o monto a pagar como tributo. El hecho generador y los sujetos activos y pasivos conforman los elementos cualitativos del tributo, mientras que la base

31. Luis Javier Hernández Jiménez, «La naturaleza impositiva de la relación tributaria», en Mario Alberto Becerra Ponoroba y Luis Javier Hernández Jiménez, coord., *Derecho tributario*, México DF, Porrúa, 2012, p. 137; H. Villegas, *op. cit.*, p. 183.

imponible, la base liquidable, el tipo de gravamen aplicable a la base y la cuota tributaria, son los elementos cuantitativos del mismo.³²

El hecho imponible hace referencia a la situación o hecho previsto en la norma, cuya realización da lugar al nacimiento de cada tributo. El sujeto activo, a grandes rasgos, describe al acreedor de la obligación tributaria, es decir al sujeto público a favor de quien se tributa. Por lo general, el sujeto activo es el Estado, quien está representado por la administración tributaria. El sujeto pasivo es aquel que, bien sea por demostrar la capacidad económica evidenciada por la realización del hecho imponible, o bien para asegurar o facilitar la recaudación tributaria, está obligado al pago de la prestación tributaria material y al cumplimiento de los deberes formales a su cargo. La base imponible es la magnitud sobre la que se aplica el tipo de gravamen: la base es la medida del tributo. Así, como el hecho imponible sirve a la actuación del tributo, la base imponible determina su medición concreta. La base liquidable hace referencia a la base imponible menos los descuentos o deducciones permitidas en cada tributo. El tipo de gravamen³³ aplicable es la cuantía del tributo que corresponde por cada unidad de base imponible o liquidable. La cuota tributaria es el resultado de aplicar el tipo de gravamen sobre la base imponible o, en su caso, la cantidad fija señalada directamente por la ley. La multiplicación de la base imponible o liquidable por el tipo de gravamen da lugar a la cuota tributaria.³⁴

Al ser estas las características y los elementos típicos o principales de los tributos, se los podría considerar únicamente como pertenecientes a los tributos ortodoxos. Sin embargo, es posible comprobar que también pertenecen a los tributos denominados heterodoxos.

Si esto es así, ¿qué caracteriza particularmente y diferencia a los tributos ortodoxos de los heterodoxos?

32. José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González, *Derecho tributario I*, Salamanca, Plaza Universitaria, 1994, p. 189; Tulio Rosembuj, *Elementos de derecho tributario II*, Barcelona, PPU, 1989, p. 77-123.

33. El tipo de gravamen hace referencia a «la parte de la magnitud elegida como base que corresponde al Estado o ente público acreedor del tributo [...] [o] la parte de la capacidad económica manifestada por el sujeto pasivo en cada tributo que se atribuye al acreedor tributario». Cabe resaltar que existen tipos de gravamen *alícuotas* o tipos de gravamen *en sentido estricto*, los primeros «tienen carácter porcentual y se aplican a bases expresadas en dinero [...] [y, los segundos] no tienen carácter porcentual y se aplican generalmente a bases no expresadas en dinero, como puede ser la superficie de un inmueble, la clase de actividad económica desarrollada, el número de habitantes de la población donde reside el sujeto pasivo o donde realiza su actividad económica, la energía consumida, los trabajadores de la empresa, etc.», Alejandro Menéndez Moreno, dir., *Derecho financiero y tributario*, Valladolid, Lex Nova, 2008, p. 216 y 217.

34. J. Pérez de Ayala y E. González, *op. cit.*, p. 189; T. Rosembuj, *op. cit.*, p. 77-123.

Al constatar que en su composición los tributos ortodoxos son iguales a los tributos heterodoxos, se podría considerar que estos últimos se crean con el fin de cubrir los vacíos que genera la recaudación por medio de los tributos tradicionales, principalmente por el surgimiento de nuevas situaciones que el fisco no tenía previstas, como fue el nacimiento del Estado de bienestar y los Estados sociales, que indudablemente generaron más gasto público, imposible de cubrir únicamente por medio de los impuestos ortodoxos.

Muchas veces se establece como característica de los tributos heterodoxos el hecho de que son tributos nuevos; sin embargo, se puede evidenciar que esto no es una generalidad, puesto que hay indicios del surgimiento de este tipo de tributos desde hace siglos.

Entonces, aparece como una característica de estos tributos servir para controlar situaciones insurgentes que no se pueden afrontar con las recaudaciones de los impuestos ortodoxos. En nuestros tiempos, ejemplos de estas situaciones serían la contaminación del medio ambiente o el desarrollo de la tecnología y el comercio *online*, que deben ser reguladas de tal manera que en ningún momento lleguen a perjudicar el desarrollo del país y de sus ciudadanos.

A pesar de ello, ¿será que los Estados ven a estas nuevas situaciones simplemente como oportunidades para crear nuevos impuestos y generar más ingresos, antes que para solucionar los problemas que aquellas atraen?

Al evidenciarse que muchos de los impuestos heterodoxos creados con fines extrafiscales no han podido mejorar la situación paralela a la recaudación por la que fueron creados y que únicamente han sido beneficiosos para el fisco por la gran recaudación que han generado, nos lleva a pensar que lo mencionado ha sido bastante preciso: los tributos heterodoxos se caracterizan por su fácil gestión, tienen gran potencial económico y, por lo tanto, sirven para recaudar grandes cantidades de una forma sencilla y rápida, sin necesidad de modificar los tributos tradicionales. Es decir, son tributos que no requieren de mayor esfuerzo para su cálculo y pago, lo que sí sucede con el impuesto a la renta, por ejemplo, por lo que generan ingresos de una manera cómoda y eficaz, aunque no siempre conveniente para los contribuyentes, como veremos más adelante.

No obstante, cabe plantearse lo siguiente: ¿por qué no fortalecer los tributos ortodoxos? La respuesta está íntimamente ligada a razones de índole política: la creación de tributos heterodoxos no afecta a todos los contribuyentes; por lo general, dichos impuestos van dirigidos a pocos sectores de la sociedad, como por ejemplo, a las empresas que poseen activos, a quienes realizan transacciones financieras, a quienes envían divisas al exterior, entre otros, lo que conlleva a que la oposición a ellos sea menor, lo que no sucedería, por ejemplo, con el aumento de la tarifa del impuesto sobre la renta o del IVA.

Es por ello que podemos concebir también a los tributos heterodoxos como *tributos de oportunidad*, destinados a solucionar las situaciones de ne-

cesidad del Estado de una manera práctica, sin dejar de lado que, en escasas situaciones, sirvan realmente para algo más que para recaudar, tal como se evidenciará en esta investigación.

Aplicación de los tributos ortodoxos y de los tributos heterodoxos

En el presente apartado se analizarán los tributos ortodoxos y heterodoxos más comunes que existen actualmente en la región, con el fin de percibirlos de una manera clara y, en función de ello, analizar cuáles son los que existen concretamente en los países miembros de la CAN.

Dentro de los impuestos ortodoxos podemos encontrar tanto a impuestos directos como indirectos, agrupándolos, dentro de los primeros, al impuesto a la renta y al impuesto sobre el patrimonio y, dentro de los segundos, al impuesto al consumo en general, al impuesto a los consumos específicos o especiales y a los impuestos al comercio exterior.

1. *Impuesto a la renta*. El impuesto a la renta ha sido, desde finales del siglo XIX hasta mediados del siglo XX, sin lugar a dudas, una de las fuentes principales de ingresos tributarios para la mayoría de países del mundo. Se lo conoce, en sentido estricto y de cierta forma ideal, como un impuesto que «grava la totalidad de las rentas obtenidas por las personas, naturales y jurídicas, cualquiera sea su procedencia o destino sin distinción alguna, atendiendo a la situación personal del sujeto (cargas de familia, etc.) con tasas progresivas que hagan más fuerte la carga relativa a medida que mayor sea la renta total».³⁵

Como se mencionó, el objeto de este impuesto es la renta, entendiendo por esta al total de la riqueza de un individuo, ya sea traducida en consumo o en ahorro, a lo largo de un período.³⁶ Este impuesto tiene diferentes denominaciones en los países de la CAN, así, en Bolivia se lo denomina impuesto sobre las utilidades de las empresas³⁷ y régimen complementario al IVA;³⁸ en Colombia, impuesto sobre la renta y complementarios;³⁹ y en Ecuador y Perú, impuesto a la renta.⁴⁰

35. Roque García Mullín, *Impuesto sobre la renta: Teoría y técnica del impuesto*, Santo Domingo, Instituto de Capacitación Tributaria, 1980, p. 4.

36. *Ibid.*, p. 13-14.

37. Bolivia, Ley No. 843 de Reforma Tributaria, art. 36, La Paz, 28 de mayo de 1986.

38. *Ibid.*, art. 19.

39. Colombia, Estatuto Aduanero, art. 5, Diario Oficial No. 43834, Bogotá, 30 de diciembre de 1999.

40. Ecuador, Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, art. 1, Registro Oficial (en adelante RO y su Suplemento ROS), ROS No. 463, Quito, 17 de noviembre de 2004; Perú, Texto Único

2. *Impuesto al patrimonio.* Bajo la denominación de imposición patrimonial se comprende a los tributos que atribuyen la carga tributaria en función de la riqueza,⁴¹ es decir, el impuesto al patrimonio grava la propiedad, y en algunos casos la posesión de bienes susceptibles de estimación económica. El mismo puede tener diversas clasificaciones entre las que se encuentran: a) los impuestos sobre el patrimonio, como el impuesto al patrimonio, existente en Colombia;⁴² b) los impuestos sobre la tenencia de bienes específicos, como el impuesto a la propiedad de bienes inmuebles y el impuesto a la propiedad de vehículos automotores, existente en Bolivia;⁴³ el impuesto predial unificado⁴⁴ y el impuesto sobre vehículos automotores,⁴⁵ existentes en Colombia; el impuesto predial urbano,⁴⁶ el impuesto predial rural⁴⁷ y el impuesto a la propiedad de vehículos motorizados,⁴⁸ existentes en Ecuador, y el impuesto predial,⁴⁹ el impuesto al patrimonio vehicular⁵⁰ y el impuesto a las embarcaciones de recreo,⁵¹ existentes en Perú, y c) los impuestos que se cobran en los casos en que por virtud de transferencias patrimoniales acrece el patrimonio, como el impuesto a las sucesiones y a las transmisiones gratuitas de bienes,⁵² existente en Bolivia, y el impuesto a las herencias, legados y donaciones,⁵³ existente en Ecuador.

3. *Impuesto al consumo general.* Con relación a los tributos indirectos, el impuesto al consumo general se ha aplicado en América Latina como un impuesto monofásico o plurifásico. Los monofásicos gravan las ventas en una sola fase del proceso de producción y distribución de los bienes y servicios, mientras que los plurifásicos gravan las ventas en más de una fase, llegando incluso a gravarlas en todas las fases. Dentro del impuesto al consumo general plurifási-

Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Supremo No. 179-2004-EF, art. 1, Lima, 8 de diciembre de 2004.

41. Enrique Vidal Henderson, «El impuesto a los activos empresariales (teoría y experiencias)», en Miguel Mur Valdivia, dir., *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, vol. 23, Lima, Instituto Peruano de Derecho Tributario, p. 191.
42. Colombia, Decreto No. 4825, art. 1, Diario Oficial No. 47937, Bogotá, 29 de diciembre de 2010.
43. Bolivia, Ley No. 843..., art. 52 y 58.
44. Colombia, Ley No. 44, art. 1, Diario Oficial No. 39607, Bogotá, 18 de diciembre de 1990.
45. *Ibid.* Ley No. 488, art. 138, Diario Oficial No. 43460, Bogotá, 28 de diciembre de 1998.
46. Ecuador, Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, art. 501, ROS No. 303, Quito, 19 de octubre del 2010.
47. *Ibid.*, art. 514.
48. Ecuador, Ley de Reforma Tributaria, art. 1, ROS No. 325, Quito, 14 de mayo de 2001.
49. Perú, Texto Único Ordenado de la Ley de Tributación Municipal, Decreto Supremo No. 156-2004-EF, art. 8, Lima, 1 de enero de 1994.
50. *Ibid.*, art. 30.
51. *Ibid.*, art. 81.
52. Bolivia, Ley No. 843..., art. 5.
53. Ecuador, Ley de Impuesto a las Herencias, Legados y Donaciones, art. 1, RO No. 532, Quito, 29 de septiembre de 1986.

co, se distingue el que recae sobre el valor total de las ventas, que se aplica sobre la misma base que los monofásicos, solo que incide al mismo tiempo sobre dos o más fases, y el que incide sobre el valor agregado, el cual recae sobre la diferencia entre el importe total de las ventas y el de las compras efectuadas durante el mismo período.⁵⁴ América Latina se ha optado por aplicar el impuesto al consumo en general que recae sobre el valor agregado, el cual se ha convertido en el impuesto que mayor recaudación reporta. Este impuesto actúa por medio de un mecanismo de traslación directa a los precios de los bienes o servicios por lo que incide directamente sobre los consumidores finales.⁵⁵ En Bolivia y en Ecuador, se lo denomina impuesto al valor agregado;⁵⁶ en Colombia, impuesto sobre las ventas⁵⁷ y, en Perú, impuesto general a las ventas.⁵⁸

4. *Impuesto sobre los consumos específicos*. Adicionalmente, dentro de la imposición indirecta y como un complemento al impuesto al consumo en general, existe el impuesto sobre los consumos específicos o especiales que grava la transferencia de determinados bienes o la utilización de ciertos servicios.⁵⁹

Dicho gravamen, a más de pretender incrementar la recaudación, en algunos casos busca disminuir el consumo de ciertos bienes considerados perjudiciales para el desarrollo del país y del medio ambiente. También, puede intentar conferir de cierta progresividad a los impuestos al consumo, gravando con el mismo a bienes o servicios a los que tengan acceso, particularmente, personas que gocen de una mayor capacidad contributiva.

En Bolivia existe el impuesto a los consumos específicos⁶⁰ y el impuesto especial a los hidrocarburos y sus derivados;⁶¹ en Colombia, el impuesto al consumo de cerveza, sifones y refajos y mezclas,⁶² el impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares,⁶³ el impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado,⁶⁴ y la sobretasa a la gasolina y al aceite combustible para motores;⁶⁵ en Ecuador, el impuesto a los consumos especiales;⁶⁶ y en Perú, el impuesto selectivo al consumo.⁶⁷

54. C. Martinoli, *op. cit.*, p. 181-182.

55. *Ibid.*, p. 182-184.

56. Bolivia, Ley No. 843..., art. 1; Ecuador, Ley Orgánica de Régimen..., art. 52.

57. Colombia, Estatuto Aduanero, art. 420.

58. Perú, Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, art. 1.

59. C. Martinoli, *op. cit.*, p. 200.

60. Bolivia, Ley No. 843..., art. 79.

61. *Ibid.*, art. 108.

62. Colombia, Ley No. 223, art. 185, Diario Oficial No. 42160, Bogotá, 22 de diciembre de 1995.

63. *Ibid.*, art. 202.

64. *Ibid.*, art. 207.

65. Colombia, Ley No. 488, art. 117.

66. Ecuador, Ley Orgánica de Régimen..., art. 75.

67. Perú, Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, art. 50.

5. *Impuestos al comercio exterior*. «Los tributos al comercio exterior son todas las cargas impositivas establecidas por autoridad competente que se aplican sobre operaciones de comercio internacional, de manera directa e indirecta»;⁶⁸ es decir, son los tributos que tienen como objeto el tráfico internacional de mercaderías y, por lo general, aquellos son conocidos como tributos aduaneros o impuestos aduaneros.

De manera general, están conformados por los derechos aduaneros, derechos *antidumping*, derechos compensatorios, los derechos que son objeto de salvaguardas como los agrícolas, y toda otra medida que, dentro del marco de la Organización Mundial del Comercio (OMC), se acepte que sea gravada.

Se dice que estos impuestos tienen el carácter de protectores, puesto que gravan a mercaderías que se importan con el fin de proteger a la mercadería de la misma naturaleza que se fabrica en territorio nacional.⁶⁹

Este tipo de impuestos no han sido considerados de gran importancia por la doctrina tributaria hasta nuestros tiempos, cuando se ha expandido la apertura económica global y se han creado diversos organismos multilaterales de comercio como el GATT (General Agreement on Tariffs and Trade o Acuerdo General sobre Comercio y Aranceles), ahora OMC.⁷⁰

En Bolivia se los denomina tributos aduaneros;⁷¹ en Colombia, derechos de aduana;⁷² en Ecuador, tributos al comercio exterior;⁷³ y en Perú, derechos arancelarios o de aduana.⁷⁴

Una vez que se han analizado brevemente los tributos ortodoxos, procederemos a analizar los que se consideran heterodoxos.

A lo largo del tiempo, han existido una serie de tributos que se han alejado del esquema de los tributos tradicionales, algunos de ellos incluso han sido considerados insólitos y extraños. En los reinos de Inglaterra y Escocia, que conformaron el Reino de la Gran Bretaña, se debía pagar un impuesto según el número de ventanas existentes en un inmueble; en Bucarest, Rumania, las personas que ejercen de adivinos deben pagar un impuesto del 16% sobre sus ingresos y están obligados a realizar aportaciones al servicio de salud y al de jubilación; en Maryland, EUA, se cobra un impuesto según el número de inodo-

68. Gonzalo Burbano, *Términos usuales en el comercio internacional*, Quito, Pudeleco, 1996, p. 319.

69. Francisco Clavijo Hernández, «Impuestos aduaneros», en José Juan Ferreiro Lapatza *et al.*, *Curso de derecho tributario*, Madrid, Marcial Pons, 18a. ed., 2002.

70. Germán Pardo Carrero, *Tributación aduanera*, Bogotá, Legis, 2009, p. 5.

71. Bolivia, Ley General de Aduanas, Ley No. 1990, art. 25, La Paz, 28 de julio de 1999.

72. Colombia, Estatuto Aduanero, art. 1.

73. Ecuador, Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, art. 108, ROS No. 351, Quito, 29 de diciembre de 2010.

74. Perú, Ley General de Aduanas, Código GJA-03, art. 1, Lima, 27 de julio de 2008.

ros existentes en una vivienda o negocio; en Durham, Carolina del Norte, EUA, se debe pagar un impuesto a partir del cuarto mes de registro de un animal doméstico, el cual será del 10% si la mascota está castrada, en caso contrario será del 75%; en Japón, se discute un impuesto a los hombres solteros y atractivos con el fin de reducir los impuestos a los que no son agraciados físicamente, y en Arkansas, EUA, existe un impuesto especial por tatuajes y *piercings*.⁷⁵

Sin duda, a los impuestos mencionados se los puede considerar como heterodoxos, puesto que, a diferencia de los tradicionales, surgen por medio de situaciones novedosas para obtener ingresos o controlar ciertas circunstancias, por lo que podemos evidenciar la gran inventiva de los seres humanos al momento de crear impuestos.

A pesar de ello, según Darío González⁷⁶ y Carol Martinoli,⁷⁷ los tributos heterodoxos que se aplican en los países de Latinoamérica son principalmente: los impuestos presuntivos sobre la renta, los impuestos a los activos empresariales, el impuesto empresarial a tasa única (IETU), el impuesto a los depósitos en efectivo, los impuestos a las transacciones financieras, los derechos de exportación, y los regímenes especiales de tributación para pequeños contribuyentes. Sin embargo, existen otros tributos que consideramos que calzan en el ámbito heterodoxo, estos son: los impuestos ambientales, los impuestos a la salida de capital, el impuesto único sobre actividades productivas, los impuestos a las ganancias extraordinarias o *windfall profits taxes*, entre otros, sobre los cuales se tratará a continuación:

1. *Impuestos presuntivos sobre la renta*. Los impuestos presuntivos sobre la renta fueron creados con la finalidad de reemplazar el impuesto sobre la renta de medianos y pequeños contribuyentes, con el interés de tener un mejor control por parte de la administración tributaria y facilitar la contribución por parte de los sujetos pasivos mediante una operación sencilla, sin que se tribute en función de la renta real;⁷⁸ estos se han aplicado en distintas épocas y buscan el cumplimiento efectivo de la obligación por parte de los contribuyentes, al eliminarse la complejidad que presenta el cumplimiento del impuesto clásico sobre la renta.

75. Yolanda Morales, «Japón grava la belleza y EU hasta los inodoros», en *El Economista*, México DF, 1 de enero de 2013, <<http://eleconomista.com.mx/economia-global/2013/01/01/japon-grava-belleza-eu-hasta-inodoros>>. Fecha de consulta: 6 de agosto de 2013.

76. D. González, *La política tributaria...*, p. 11.

77. C. Martinoli, *op. cit.*, p. 208.

78. Cecilia Montero Rodríguez, «Bases gravables alternativas: Renta presuntiva y otras», en Julio Roberto Piza et al., *El impuesto sobre la renta en el derecho comparado: Reflexiones para Colombia. Homenaje al Dr. Juan Rafael Bravo Arteaga*, Bogotá, Instituto Colombiano de Derecho Colombiano, 2008, p. 319-333.

La característica general de los métodos presuntivos de tributación es que son optativos y no admiten prueba en contrario, es decir, se aplica una presunción absoluta. Sin embargo, son muy aceptados por los contribuyentes, puesto que se acogen a ellos por su voluntad y conveniencia, ya que en muchos casos resulta beneficioso tributar mediante este método puesto que, en caso de que la renta real sea mayor a la presunta, la diferencia entre estas no está gravada. A pesar de ello, se pueden presentar situaciones en las que la renta presunta resulte mayor a la real, con lo cual se perjudicaría al contribuyente.

2. *Impuesto a los activos empresariales*. Los impuestos a los activos empresariales datan desde hace algún tiempo, remontando sus orígenes a 1760, en el Principado de Milán, donde se introdujo un impuesto sobre el valor de la tierra.⁷⁹ En América Latina, surgió en México en 1989, en donde se gravaron los activos empresariales para evitar la caída de la recaudación del impuesto sobre la renta, puesto que en toda Latinoamérica, en la década de los 80 del siglo XX, la recaudación del impuesto a la renta empresarial disminuyó radicalmente, por lo que, con el impuesto a los activos empresariales, se trató de cubrir la ineficacia del primero. Su objetivo principal fue incrementar los recursos fiscales que estaban en descenso debido a la inflación y a la manipulación de los precios de transferencia por multinacionales.⁸⁰

Con estos antecedentes, este impuesto se fue expandiendo por varios países de Latinoamérica con el fin de limitar la evasión e incrementar la recaudación de la imposición directa empresarial. Lograr lo mencionado no fue posible únicamente mediante el manejo del impuesto sobre la renta de las empresas por la falta de capacidad de las administraciones tributarias para gestionar correctamente este último.

El impuesto a los activos empresariales constituye una forma de imposición a la renta sobre la base presunta, tomando como índice, para su determinación, el valor de los activos de las empresas, resultando por ello aplicable, en lo pertinente, los fundamentos de la tributación presunta, por lo que se lo podría considerar como un «minimum tax», lo que lograría que las empresas no puedan evadir totalmente sus obligaciones fiscales.⁸¹

3. *Impuesto empresarial a tasa única*. El IETU,⁸² creado en México en 2007, entró en vigencia en 2008 y actúa como un impuesto mínimo comple-

79. Eduardo Leáñez Berrizbeitia, «El impuesto a los activos empresariales y el proyecto de ley», en *Revista de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas*, No. 93, Caracas, Universidad Central de Venezuela, 1994, p. 339.

80. E. Vidal Henderson, *op. cit.*, p. 213.

81. *Ibid.*, p. 213.

82. México, Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, Ley DOF 01-10-2007, México DF, 1 de octubre de 2007.

mentario al impuesto a la renta, el cual grava las actividades empresariales con tasa uniforme. Este impuesto sustituye al impuesto a los activos empresariales, y se diferencia de este, en que las inversiones son deducibles como gasto.

El IETU grava los ingresos de las personas físicas y jurídicas residentes en México, así como el de los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, por la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes y el arrendamiento de bienes, con independencia de que dichas actividades se realicen o no en territorio nacional.⁸³

Además, la base de este impuesto consiste en la diferencia entre los ingresos y los gastos deducibles del contribuyente por su actividad empresarial, incluidos entre ellos las inversiones, calculándose sobre el método de lo percibido; es decir, que los ingresos se acumulan cuando se cobran y las deducciones tienen lugar al momento en que se pagan.⁸⁴

Cabe recalcar que este impuesto fue creado con la finalidad de eliminar el efecto negativo de los tratamientos preferenciales que limitaban la recaudación del impuesto sobre la renta, por lo que este pretende generar recursos adicionales al ampliar la base e incluir en ella a contribuyentes que tenían tratamientos privilegiados, o que utilizaban la complejidad del impuesto sobre la renta para desarrollar prácticas elusivas y evasivas.⁸⁵

Finalmente, las autoridades tributarias mexicanas, quienes consideran a la implementación del IETU como beneficiosa, afirman que este evita exenciones a contribuyentes que han distorsionado el sistema tributario, como se ha dado en el caso del impuesto sobre la renta; indican que su cálculo es simple porque consiste solamente en aplicar la tasa única a la diferencia de ingresos de la empresa, menos insumos e inversión, y resaltan que favorece la inversión, puesto que la deducibilidad de las inversiones refuerza los incentivos para elevar el acervo de capital de las empresas y con ello la productividad de la mano de obra, lo cual tiene como consecuencia la generación de empleo.⁸⁶

A pesar de que el IETU, en la actualidad, únicamente se aplica en México, es un tributo importante para este estudio, puesto que no se descarta la posibilidad de que, según el éxito de su funcionamiento, pueda ser aplicado en otros países de América Latina, incluidos los pertenecientes a la CAN.

4. *Impuesto a los depósitos en efectivo.* Al igual que el impuesto tratado en líneas anteriores, el impuesto a los depósitos en efectivo, únicamente es aplicado en México, fue introducido en 2007 y entró en vigencia en 2008, gravando los depósitos en efectivo que reciban las personas naturales o jurídicas, en

83. *Ibid*

84. D. González, *La política tributaria...*, p. 33.

85. *Ibid.*, p. 35.

86. *Ibid.*, p. 35 y 36.

cualquier tipo de cuenta a su nombre en las instituciones del sistema financiero. Para esto, se consideran todos los depósitos de todas las cuentas en una misma institución financiera; el impuesto es recaudado por las mismas instituciones.⁸⁷

Este impuesto puede deducirse del impuesto sobre la renta y sus retenciones, sin embargo, si aun así existe remanente puede compensarse con otras contribuciones como el IETU o el IVA, e incluso puede solicitarse su devolución por el saldo a favor que haya quedado después de las deducciones y compensaciones mencionadas.⁸⁸

Se sostiene que el impuesto a los depósitos en efectivo fue creado como una herramienta para la lucha contra la informalidad; sirve como un tributo de control que coadyuva a identificar a quienes omiten el pago de algún impuesto, además de controlar particularmente los ingresos que se reciben en efectivo.

En este sentido, el impuesto en cuestión, en los casos de los contribuyentes informales o de contribuyentes formales que no lo acreditaron en el mismo ejercicio, se convierte en un *minimum tax*, al no poder ser compensado con ningún otro impuesto.⁸⁹

5. *Impuestos a las transacciones financieras*. Históricamente se conocía al impuesto a las transacciones financieras como la *Tasa Tobin*, gracias a James Tobin, quien fue premio Nobel de Economía. Él propuso el establecimiento de un impuesto sobre las transacciones financieras correspondientes a las monedas, con el objetivo de estabilizar los tipos de cambio.⁹⁰

En un inicio, los impuestos a las transacciones financieras fueron conocidos como impuestos al débito bancario, sin embargo, los gobiernos consideraron que generarían más ingresos tributarios si ampliaban el hecho imponible del presente tributo. Por ello en la actualidad se los conoce como impuestos a las transacciones financieras, gravando al débito bancario, el crédito efectuado en las entidades financieras e incluso al sistema de pagos organizados realizados por las empresas al margen de las entidades financieras.⁹¹

Una de las características esenciales de este impuesto es que es discontinuo, es decir, se lo aplica con el fin de obtener recursos adicionales en épocas económicamente difíciles, cuando los tributos tradicionales no generan el ingre-

87. México, Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, Ley DOF 07-12-2009, art. 1, México DF, 7 diciembre de 2009.

88. *Ibid.*, art. 8.

89. C. Martinoli, *op. cit.*, p. 221.

90. Bruno Jetin, *La tasa Tobin. La solidaridad entre las naciones*, Barcelona, Icaria, 2005, p. 11.

91. Liliana Rojas Suárez, *La experiencia del impuesto a las transacciones financieras en América Latina: Temas y lecciones*, Santander, Center of Global Development, 2012, p. 2-27, en CIDOB Barcelona Centre for International Affairs, <www.cidob.org/es/.../Liliana+Rojas-Suárez+ADI+2012+Sesión+2.pdf>. Fecha de consulta: 12 de septiembre de 2012.

so suficiente, de una forma simple y a un costo bajo, utilizando a las entidades financieras como agentes de percepción definitiva en la fuente.

Paralelamente, con este tributo se busca obtener información sobre las cuentas bancarias de los contribuyentes, como un método de control sobre fraudes a la administración tributaria, principalmente relacionados con el impuesto sobre la renta. Así, el impuesto ayuda especialmente a las administraciones tributarias de los países en los que se prohíbe el acceso a la información bancaria, puesto que mediante este se puede acceder a la información y detectar casos de evasión fiscal.

6. *Impuestos o derechos de exportación.* Los impuestos o derechos de exportación son un gravamen arancelario que se impone sobre la mercadería que se extrae del territorio nacional por tiempo indeterminado, es decir, que se extrae para consumo. Este derecho puede ser específico cuando se aplica sobre el peso, medida, volumen, etc. o *ad valorem*, cuando se aplica sobre el valor imponible de la mercadería.

Según González, los derechos de exportación se implementaron principalmente por cuestiones de índole fiscal, como restricciones a los beneficios extraordinarios de los exportadores después de una devaluación, para controlar las exportaciones con el fin de que el sector manufacturero interno acceda a los insumos a un precio determinado, por razones medioambientales, para evitar el reingreso de la mercadería como contrabando, entre otras razones.

Se dice que los derechos de exportación se consideran, dentro de algunos acuerdos comerciales preferenciales, ya no como medidas arancelarias, sino como típicos impuestos internos, puesto que gravan la mercadería antes de salir del territorio aduanero, aun cuando el hecho generador del mismo sea la salida del país de dicha mercancía.⁹²

7. *Regímenes especiales de tributación para pequeños contribuyentes.* Aparecieron en Latinoamérica como una forma de controlar la informalidad económica existente que causa grandes perjuicios a las administraciones tributarias, principalmente en los países en vías de desarrollo, donde no se cuenta con grandes ingresos. Se conoce como régimen especial de tributación, al sistema que se contempla para pequeños y medianos contribuyentes, consistente en reunir, en un solo impuesto, la totalidad o la mayor parte de las obligaciones impositivas.⁹³ En este caso, se puede decir que el objetivo inmediato de la implementación de estos regímenes no es netamente recaudatorio, puesto que, en varios casos, lo que se recauda por este medio resulta menor a los gastos que

92. Carlos Julio Lascano, *Los derechos de aduana*, Buenos Aires, Osmar Buyatti, 2007, p. 71.

93. Raúl Félix Junquera y Joaquín Pérez, *Tributación para pymes en América Latina*, Buenos Aires, Instituto de Estudios de las Finanzas Públicas Argentinas, 2003, p. 15.

genera. Sin embargo, el beneficio que se logra es transparentar una buena parte de la economía informal, la cual es muy difícil de controlar.

La mayoría de los regímenes especiales de tributación para pequeños contribuyentes, implementados en la región, se caracterizan por ser de adhesión voluntaria y estar dirigidos exclusivamente a las personas físicas. Sin embargo, funcionan de diferentes maneras, como el establecimiento de una cuota fija por medio de la cual se determina una suma de dinero que debe pagar el contribuyente, generalmente de manera mensual, y en función de las distintas categorías establecidas o mediante la aplicación de un porcentaje sobre los ingresos del contribuyente.⁹⁴ Además, existen regímenes simplificados que sustituyen a un impuesto, o a más de uno, generalmente al impuesto sobre la renta y/o al IVA.

8. *Impuestos ambientales*. Tienen como antecedente el fortalecimiento de la conciencia ambiental, entendida como la preocupación tanto de la sociedad como de los gobiernos por el deterioro del medioambiente, y el nacimiento del llamado derecho ambiental, por lo que, en la búsqueda de disminuir los comportamientos perjudiciales para el entorno, se ha optado por implementar tributos denominados ambientales, los que han venido formando parte esencial de la tan nombrada, reforma fiscal verde, en muchos de los países del mundo.

Uno de los principios en los que se apoya este tipo de imposición es el principio de *quien contamina paga*, introducido originalmente en el año de 1972 por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), en materia de política ambiental internacional. Dicho principio hace referencia, como su nombre lo dice, a que la persona natural o jurídica que provoca la contaminación, debe ser quien la resarza mediante una prestación monetaria. La suma de dicha prestación se basará en el nivel de contaminación que provocó o en la medida en que sobrepasó el nivel de contaminación permitido.⁹⁵

Este principio tiene como objetivos, bien sea disminuir los niveles de contaminación por el hecho de que afecta a los bolsillos de quienes contaminan, con lo cual procurarán disminuir la contaminación, o bien proporcionar fondos destinados a proyectos medioambientales.

Es así que los fines de la tributación ambiental son generar recursos, desalentar prácticas nocivas para el medioambiente e incentivar las prácticas beneficiosas para el mismo.⁹⁶

94. C. Martinoli, *op. cit.*, p. 231; D. González, *La política tributaria...*, p. 41.

95. Nicolás Oliva y Alfredo Serrano, *¿Es posible un impuesto ecológico socialmente progresivo?: Propuesta desde la economía ecológica*, Quito, Centro de Estudios Fiscales-Departamento de Estudios Tributarios, 2010, p. 6 y 7.

96. Claudio Costa García, «Apuntes sobre fiscalidad ambiental», en Luis Toscano Soria, edit., *Nuevos estudios sobre derecho tributario*, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador (UASB-E) / CEN, 2006, p. 118.

Según estudios realizados por la OCDE, entre los países pertenecientes a esta organización, se ha creado un aproximado de 375 impuestos relacionados con el cuidado del medio ambiente, sin contar con, aproximadamente, 250 tasas relacionadas con el tema.⁹⁷

Se considera que los impuestos ambientales pueden ser de dos tipos: los propiamente llamados impuestos ambientales, puesto que tienen como efecto directo mermar el consumo o producción de bienes que contaminan el medioambiente, con lo cual se reduce la contaminación, y los impuestos que, aunque gravan situaciones relacionadas con el medioambiente, en realidad tienen una finalidad recaudadora, teniendo en cuenta que a pesar de que la recaudación por medio de ellos pueda ser destinada a cuestiones medioambientales, ellos, en sí, no producen una mejora en la situación del ambiente.⁹⁸

Con relación a estos últimos, y entendiendo a los tributos ambientales como tributos con una finalidad extrafiscal, es decir, que cumplen tanto con una función recaudadora como con una reguladora en diferente medida, Vicente Oscar Díaz sostiene que «el tributo extrafiscal [ambiental] no es establecido para obtener fondos, sino que, para decir apropiadamente, se lo regula para dejar de obtenerlos, donde el llamado «fracaso recaudatorio» muestra que el fin propuesto en la extrafiscalidad se está cumpliendo».⁹⁹

Empero, por lo general, la naturaleza de cualquier impuesto se fundamenta en que sirve para recaudar y proveer de ingresos al fisco; entonces, si el tributo ambiental no cumple con la finalidad recaudatoria, ¿se lo puede considerar realmente como un tributo?

Por lo mencionado, existe un gran debate sobre a qué tributos se los debe considerar ambientales y qué tributos únicamente aparentan tener contenido ambiental, pero, en realidad, lo único que buscan es la recaudación.

9. *Impuestos a la salida de divisas*. Los impuestos a la salida de divisas se encuentran en la categoría de *impuestos reguladores*, es decir, buscan controlar una conducta perjudicial para el país donde se los implementa.

Estos impuestos sirven para ejercitar la soberanía financiera, ya que tratan de evitar la renombrada fuga de capitales del territorio nacional, debido a que este fenómeno ha perjudicado a varios países, dificultando su desarrollo por la falta de recursos económicos. Es por esto que se establece la obligación de pagar un impuesto al momento de enviar dinero al exterior.

97. OCDE, *The political economy of environmentally related taxes*, p. 2, en OCDE, <<http://www.oecd.org/env/tools-evaluation/38046899.pdf>>. Fecha de consulta: 1 de agosto de 2013.

98. N. Oliva, *op. cit.*, p. 3.

99. Vicente Oscar Díaz, «El carácter extrafiscal de la tributación y la imposición medioambiental», en Vicente O. Díaz, dir., *Tratado de tributación*, t. II, *Política y economía tributaria*, Buenos Aires, Astrea, 2004, p. 600.

Sin embargo, si se considera como fin principal de este impuesto, el evitar la fuga de capitales, se podría decir, a grandes rasgos, que es posible que no haya resultado del todo beneficioso, ya que probablemente no se redujo en gran manera la fuga de capitales y se sigan enviando divisas al exterior; pero si el fin principal de este impuesto es el recaudatorio, se podría sostener que ha dado resultado, ya que es factible que los ingresos que genera hayan sido bastante altos, con lo cual podríamos entender su permanencia en los regímenes tributarios en los que se los han implementado.

10. *Impuesto único sobre actividades productivas*. El impuesto único sobre actividades productivas hace referencia a un impuesto establecido para simplificar la recaudación del impuesto sobre la renta relacionada con dichas actividades. Así, se establece un porcentaje fijo del gravamen que se aplicará sobre el monto total de ingresos, o ingresos brutos, generados por la actividad productiva correspondiente.

En esta medida, al impuesto único sobre actividades productivas se lo puede considerar como un impuesto presuntivo sobre la renta, puesto que, como se mencionó, no se lo aplica sobre la renta en sí, sino sobre los ingresos brutos. La ventaja para los contribuyentes es que el porcentaje es mucho menor al impuesto a la renta sobre otras actividades, lo que, a pesar de ser aplicado sobre los ingresos brutos, puede resultar en una contribución menor que la que devendría del impuesto sobre la renta como tal, mientras que la ventaja para la administración tributaria, sería la simplicidad en la recaudación de dicho impuesto.¹⁰⁰

Finalmente, cabe mencionar que el impuesto único sobre actividades productivas puede ser de libre adhesión, en algunos casos, similar a los regímenes especiales de tributación, mientras que en otros su cumplimiento es obligatorio.

11. *Impuestos a las ganancias extraordinarias*. Los impuestos a las ganancias extraordinarias o *windfall profits taxes*, en términos generales, gravan un beneficio anticipado, por lo general en forma de una ganancia que no ha sido causada por el esfuerzo del beneficiario. Así, el beneficio imprevisto es definido por Kades como ganancias económicas independientes del trabajo, la planificación, o de otras actividades productivas que la sociedad desea recompensar.¹⁰¹

100. En el caso del Ecuador, el impuesto a la renta único para la actividad productiva de banano grava con una tarifa del 2% a las ventas brutas de banano, lo cual, a pesar de que no considera los egresos de la empresa bananera, puede devengar en un monto a pagar menor al que se debería pagar si se tributaría por medio del impuesto a la renta, puesto que la tarifa de este último, la cual varía según una tabla, es bastante más alta que la del impuesto en cuestión. Ecuador, Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, art. 2, ROS No. 583, Quito, 24 de noviembre de 2011.

101. Eric Kades, «Windfalls», en *The Yale Law Journal Company*, No. 108, mayo, Nebraska, The Yale Law Journal Company, 1999, p. 1489 y 1491.

Se dice que los impuestos extraordinarios no son distorsionantes, ya que solo se pueden imponer a *posteriori*, después de un *golpe de suerte*, que es, por definición, un acontecimiento imprevisto.¹⁰²

Por ejemplo, cuando una compañía petrolera, que participa en riesgos calculados, descubre un campo de petróleo a un precio muy por debajo del precio de mercado, lo cual va a generar renta, no se trata de un golpe de suerte o *windfall*, puesto que las rentas fueron generadas por medio de la investigación y del esfuerzo de la petrolera.¹⁰³ Mientras que si existe un inesperado aumento del precio del petróleo, en el que la compañía petrolera no tuvo ninguna injerencia, lo cual generará rentas para la compañía, se lo puede considerar como un acontecimiento extraordinario que constituiría el hecho generador del impuesto a las ganancias extraordinarias. Por lo tanto, queda claro que las ganancias extraordinarias no son fruto del esfuerzo de las personas naturales o jurídicas.

Adicionalmente, surge la duda de que si el impuesto a las ganancias extraordinarias debe ser aplicado únicamente al caso de personas jurídicas, como se lo contempla en la mayoría de los ordenamientos tributarios, o si puede, además, aplicarse en el caso de personas naturales, puesto que el hecho de que una persona natural quede inmersa en un acontecimiento extraordinario por medio del cual reciba rentas inesperadas, también caería dentro del hecho generador del impuesto en mención.

RELACIÓN DE LOS TRIBUTOS HETERODOXOS CON EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO DE EQUIDAD Y LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES

Las Constituciones de los países de América Latina, y concretamente de los países miembros de la CAN, contemplan que los ordenamientos tributarios deben cumplir con ciertos principios constitucionales en aras de velar por un correcto funcionamiento de la tributación; que observen, tanto la conveniencia de las administraciones tributarias, como el bienestar de los contribuyentes.

Es por ello, que se ha encontrado imprescindible para la presente investigación analizar uno de los principios constitucionales, hito en el contexto tributario: el principio constitucional de equidad, además de hacer mención a qué implica la existencia de derechos de los contribuyentes, para, en función

102. Álvaro Villegas Aldazosa, «Windfall Profits Tax on Oil and Gas: US and Latin American Approach», en *Kluwer Law International, Intertax*, vol. 37, No. 1, Amsterdam, Kluwer Law International 2009, p. 76-77.

103. *Ibid.*, p. 77.

de ello, estudiar el respeto de los tributos heterodoxos tanto al principio como a los derechos mencionados.

Con el fin de aclarar qué involucra el principio¹⁰⁴ de equidad y de diferenciarlo del principio de igualdad, con el cual generalmente se lo confunde, se ha optado por tratar brevemente sobre el principio de igualdad y, posteriormente, desarrollar el principio de equidad y sus principios afines.

Según el *Diccionario de la lengua española (DLE)*, el término *igualdad* hace referencia a la conformidad de algo con otra cosa en naturaleza, forma, calidad o cantidad, o a la equivalencia de dos cantidades o expresiones.¹⁰⁵

Así, en referencia al principio de igualdad, casi todas las Constituciones del mundo, y de Latinoamérica concretamente, contemplan la igualdad de derechos y deberes de sus ciudadanos, este concepto tomó aún mayor fuerza tras la Revolución francesa, que permitió abolir en gran parte los privilegios de ciertas clases frente a otras, y afirmó, principalmente, la igualdad ante la ley.

Ya en el ámbito tributario, la igualdad ante las cargas fiscales tiene dos vertientes: la jurídica y la económica. El ámbito jurídico hace referencia al sometimiento de todos los ciudadanos al tributo sin excepciones y sin la existencia de privilegios o exclusiones por razones de clase, raza, sexo, etc., entre contribuyentes que se encuentran bajo un mismo ordenamiento tributario; mientras que, en el ámbito económico, hace referencia a la contribución en igual medida o con el mismo nivel de sacrificio, es decir, se orienta por lo cuantitativo de los patrimonios afectados con los tributos.¹⁰⁶

En este sentido, Horacio García Belsunce indica que el principio de igualdad, en el ámbito tributario, se traduce en que, si existen iguales riquezas, deben existir iguales impuestos o cargas. Sostiene que la igualdad «comporta la consecuencia de que todas las personas sujetas a una legislación determinada

104. Los principios del derecho «pueden ser entendidos como aquellos valores normativos de carácter organizador, recogidos por la Constitución y que han inspirado al ordenamiento jurídico, siendo ideas que pueden no exteriorizarse como las normas, salvedad hecha de su expresión positiva en los textos constitucionales con tal alcance», José Osvaldo Casás, «Principios jurídicos de la tributación», en Horacio A. García Belsunce, coord., *Tratado de tributación*, vol. 1, Buenos Aires, Astrea, 2003, p. 237.

105. RAE, *op. cit.* Fecha de consulta: 12 de septiembre de 2013.

106. Víctor Uckmar, *Principios comunes del derecho constitucional tributario*, Bogotá, Temis, 2002, p. 59 y 60; Ramón Valdés Costa, «El principio de la igualdad de las partes, la relación jurídico tributaria y sus proyecciones en el derecho formal y procesal», en Susana Camila Navarrine, dir., *Derecho tributario: Doctrinas esenciales 1936-2010*, t. I, Buenos Aires, La Ley, 2010, p. 65; César Montaña Galarza, «La obligación de contribuir y los principios de la tributación en las Constituciones de los Estados miembros de la Comunidad Andina», en Aimée Figueroa Neri, coord., *Tópicos fiscales contemporáneos*, Guadalajara, Universidad de Guadalajara, 2004, p. 222; Rodrigo Patiño y Teodoro Pozo, *Léxico jurídico tributario*, Quito, Corporación Latinoamericana para el Desarrollo, 1966, p. 105.

dentro del territorio de la Nación, sean tratadas del mismo modo siempre que se encuentren en idénticas circunstancias y condiciones [...] [por lo que] el principio se cumple cuando en condiciones análogas se imponen gravámenes iguales a los contribuyentes». ¹⁰⁷ Tras lo expuesto, podemos colegir que el principio de igualdad en materia tributaria se traduce en un igual trato, en cuanto a derechos y obligaciones, a quienes se encuentran ante el mismo ordenamiento tributario y bajo las mismas circunstancias.

No obstante, nos viene la pregunta, ¿de qué forma se mide el igual trato a quienes se encuentran en las mismas circunstancias?, y ¿a qué hace referencia la expresión *mismas circunstancias o condiciones análogas*?

Las respuestas a dichas preguntas no son sencillas, aunque podemos darnos cuenta que el principio de igualdad no es suficiente para alcanzar el tan anhelado y utópico *ordenamiento tributario justo*, por lo que el principio de igualdad debe interactuar con otros principios para perfeccionar, poco a poco, los ordenamientos tributarios, tales como los principios que desarrollaremos a continuación.

Entrando al principio constitucional tributario que nos atañe, la definición del principio de equidad, doctrinariamente, ha resultado un tanto ambigua, puesto que gran parte de los autores no concretizan el significado del mismo, ilustrándolo simplemente como el principio que busca lo justo, lo racional o lo razonable del ordenamiento jurídico y, por lo tanto, del ordenamiento tributario.

El *DLE* define la equidad como la justicia natural, por oposición a la letra de la ley positiva o como disposición del ánimo que mueve a dar a cada uno lo que merece, ¹⁰⁸ mientras que Rodrigo Patiño y Teodoro Pozo la definen como «ecuanimidad, imparcialidad, aplicación del espíritu de la justicia». ¹⁰⁹

Se considera a la equidad como un «instrumento de corrección de la ley en lo que esta falle por su excesiva generalidad, adaptando el mandato normativo a las circunstancias concretas del caso específico», es decir, es la justicia del caso concreto. ¹¹⁰

En el campo del derecho tributario, en palabras de Mauricio Plazas Vega, la equidad implica que se pueda afirmar que algo «es igual para iguales y desigual para desiguales». ¹¹¹ Además, Miguel Valdés Villareal considera que la equidad está presente cuando se trata de la misma manera a los casos esencial-

107. Horacio A. García Belsunce, «La equidad y la proporcionalidad como base del impuesto», en S. Camila Navarrine, dir., p. 259 y 260

108. RAE, *op. cit.* Fecha de consulta: 12 de septiembre de 2013.

109. R. Patiño y T. Pozo, *op. cit.*, p. 78.

110. Espasa, *Diccionario jurídico Espasa*, Madrid, Espasa Calpe, 1999, p. 380.

111. Mauricio A. Plazas Vega, «La obra de Uckmar y el principio de equidad», en Víctor Uckmar, *Principios comunes del derecho constitucional tributario*, Bogotá, Temis, 2002, p. XVIII.

mente iguales, de circunstancias equiparables, por lo que, cuando en casos diferentes se soporta una carga contributiva igual, se cae en la injusticia por falta de equidad.¹¹²

Para García Belsunce, la equidad hace referencia a la justicia de los impuestos. Se la entiende como el fin justo e ideal que debe tener la imposición y distribución de los mismos, es por ello que concibe a la equidad como «la base y fin de todo el derecho positivo, desde su primera manifestación en la carta constitucional, hasta sus últimas expresiones por medio de las reglamentaciones administrativas».¹¹³

Se dice que existen dos tipos o formas de manifestación del principio de equidad. Por un lado, está la equidad horizontal, referida a que los contribuyentes que se encuentran en una misma situación deben ser tratados de una misma manera, esto significa, trato igual a los iguales, lo que podría asimilarse al principio de igualdad; mientras que la equidad vertical se da cuando contribuyentes en desigualdad de circunstancias son tratados de forma desigual para efectos de la carga tributaria, es decir, que en este caso el gravamen siendo progresivo y proporcional, tiene mayor incidencia sobre quienes poseen mayor capacidad contributiva.¹¹⁴

En definitiva, el principio de equidad se traduce en la aplicación de la ley, al tomar en cuenta los casos particulares o concretos de cada contribuyente, con el fin de que ninguno se vea más beneficiado o perjudicado que otro por la aplicación de un tributo, es decir, que el tributo no tenga carácter general e impersonal, lo que podría resultar perjudicial para ciertos contribuyentes.

A pesar de ello, hay quienes sostienen que al principio de equidad no se lo debe considerar con relación a un tributo determinado, ni siquiera con relación al ordenamiento tributario, sino al ordenamiento jurídico en general, debido a que el principio de equidad enmarca la idea de justicia, como fundamento y fin de todo el derecho positivo, que es una idea latente en todas las disposiciones jurídicas y, es en función de ella, que las normas deben ser aplicadas e interpretadas.¹¹⁵

112. Miguel Valdés Villareal, «La justicia en las contribuciones», en Miguel Valdés *et al.*, *Principios tributarios constitucionales*, Salamanca, Tribunal Fiscal de la Federación / Universidad de Salamanca / Instituto Cultural Domecq, 1989, p. 34.

113. H. García Belsunce, *op. cit.*, p. 262.

114. Ángel Schindel, «El impuesto sobre la renta en el siglo XXI. Equidad vs eficiencia», en César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez, coord., *El tributo y su aplicación: Perspectivas para el siglo XXI*, t. II, Buenos Aires, Marcial Pons, 2008, p. 2027; M. A. Plazas Vega, «La obra de Ukmar...», p. XVIII; C. Montaña Galarza, *op. cit.*, p. 224; Sergio Gálvez, «Reflexiones acerca del crédito por el impuesto a la renta abonado en el exterior y el principio de equidad en la legislación peruana», en Daniel Yacolca Estares y Jorge Bravo Cucci, coord., *Derecho tributario: Tópicos contemporáneos*, Lima, Grijley, 2011, p. 517.

115. H. García Belsunce, *op. cit.*, p. 264.

No obstante, es evidente que una parte importante del ordenamiento jurídico es el ordenamiento tributario, que está conformado por tributos; únicamente la equidad de dichos tributos, permitirá calificar al ordenamiento tributario y jurídico como equitativos. Es por lo mencionado, que se ha decidido profundizar en torno a la equidad de ciertos tributos que conforman el ordenamiento, como se verá posteriormente.

Es posible inferir que para que un tributo sea equitativo, indudablemente se debe tomar en consideración la situación económica y contributiva particular de cada sujeto llamado a cumplir con la obligación tributaria, por lo tanto, que cada tributo sea recaudado en función de lo que cada contribuyente puede aportar; decimos, que quien tiene más aporte más. Por ello, el principio de capacidad contributiva y el principio de progresividad se encuentran íntimamente ligados al principio desarrollado en líneas anteriores, por lo que es indispensable analizarlos como un complemento al principio de equidad.

Así, el principio de capacidad contributiva se desprende de un principio de mayor envergadura como es el principio de equidad, como se lo mencionó anteriormente, y hace referencia a la aptitud de una persona para ser sujeto pasivo de una obligación tributaria, puesto que debe sostener el gasto público debido a manifestaciones propias de riqueza.¹¹⁶ Es decir, consiste en la idoneidad del sujeto a ser coactivamente sometido al poder tributario, según criterios de progresividad.¹¹⁷

Comúnmente, se confunde la capacidad económica con la capacidad contributiva, incluso utilizándolas como sinónimos. Sin embargo, la capacidad económica existe cuando el sujeto cuenta con renta, ganancias, utilidades, patrimonio o incurre en consumo. A pesar de ello, la capacidad económica no siempre implica la capacidad de contribuir con el fisco, aunque no se puede negar que, para que exista capacidad contributiva, debe haber previamente capacidad económica.

Para aclarar el panorama, un ejemplo de ello se da cuando una persona tiene ingresos y patrimonio suficientes para subsistir y mantener a los suyos, por lo que incurre en los gastos necesarios para aquello, lo cual implica que

116. El término riqueza incluye todo el proceso relacionado con la adquisición, posesión, empleo y transferencia de bienes, exteriorizados bajo las formas de patrimonio, capital, producto, renta o gastos. Luis Humberto Rampoldi, «Consideraciones acerca de la capacidad contributiva», en Marcelo R. Lascano, dir., *Impuestos doctrinas fundamentales 1942-2002*, Buenos Aires, La Ley, 2002, p. 79.

117. Alberto Tarsitano, «La autonomía del derecho financiero y el principio de capacidad contributiva», en Mauricio A. Plazas Vega, coord., *Del derecho de la hacienda pública al derecho tributario. Estudios en honor de Andrea Amatucci*, vol. III, Bogotá, Temis, 2011, p. 15 y 16; A. Amatucci y E. González García, *op. cit.*, p. 7.

cuenta con capacidad económica. Empero, después de cubrir sus necesidades, dichos ingresos y patrimonio no generan excedente como para contribuir con el fisco, por lo cual, en este caso, no se puede hablar de la existencia de capacidad contributiva. En otras palabras, cuando la capacidad económica se convierte en significativa, surge la capacidad para aportar al gasto público.

Así, a un impuesto que no respeta la capacidad contributiva no se lo puede considerar como equitativo, por lo que es evidente que los impuestos que más observan la capacidad contributiva del sujeto pasivo son los impuestos directos que, en su mayoría, consideran la condición particular de cada sujeto.

El principio de progresividad es otro de los principios ligados al principio de equidad, tanto que la progresividad es un requisito indispensable para que se pueda considerar a un impuesto como equitativo.

Según el *DLE*, es *progresivo* lo que progresa o aumenta en cantidad o en perfección,¹¹⁸ por lo tanto, la progresividad representa la equidad vertical, ya que implica que el gravamen tenga mayor incidencia sobre quienes gozan de una mayor capacidad contributiva, y que a medida que aumenta la capacidad contributiva del sujeto, mayor sea su contribución. Es decir, la progresividad implica que el *sacrificio tributario* sea igual para todos.¹¹⁹

Hay quienes consideran que, al igual que la equidad, la progresividad no debe considerarse con relación a cada tributo, sino con relación al ordenamiento tributario en general, es decir, que un ordenamiento es progresivo si la mayoría de la recaudación se obtiene mediante tributos progresivos, sin importar que existan tributos en el ordenamiento que no lo sean.

Al respecto, al igual que nuestra opinión sobre el principio de equidad, consideramos que es fructífero medir la progresividad de cada tributo, en particular de los tributos heterodoxos, tema que nos atañe, puesto que se podrá conocer qué tanto se apegan a los principios tributarios aquellos tributos que se van introduciendo fuera del esquema de los tradicionales y, en función de ello, evidenciar qué tan proporcionales son los ordenamientos.

Una vez que está claro lo que implica el principio de equidad y los principios relacionados con este, podemos analizar cómo se presentan dichos principios en las Constituciones de los países miembros de la CAN. Así, el art. 323 de la Constitución boliviana expresa: «La política fiscal¹²⁰ se basa en los principios de capacidad económica, igualdad, progresividad, proporcionali-

118. RAE, *op. cit.* Fecha de consulta: 16 de septiembre de 2013.

119. M. A. Plazas Vega, «La obra de Uckmar...», p. XVIII.

120. La política fiscal y tributaria se entiende como «la actuación estatal para promover, dirigir, dinamizar, atenuar los ciclos económicos y corregir las distorsiones sociales, económicas y geográficas». Servicio de Rentas Internas, *Una nueva política fiscal para el buen vivir*, Quito, Abya-Yala, 2012, p. 15.

dad, transparencia, universalidad, control, sencillez administrativa y capacidad recaudatoria».¹²¹

Como se puede evidenciar, si bien no se encuentra de manera expresa el principio de equidad, como principio tributario constitucional, los principios de igualdad, capacidad económica y progresividad indican que para el establecimiento de la política fiscal se deben observar criterios equitativos, puesto que, con el principio de igualdad, asimilado al de equidad horizontal, se observa que los tributos deben ser iguales para quienes se encuentren en las mismas condiciones; con el principio de progresividad, asimilado al de equidad vertical, se observa que quien tiene más debe contribuir más y, de igual forma, quien tiene menos contribuirá menos; por último, con el principio de capacidad económica, comúnmente utilizado, erróneamente, como sinónimo del principio de capacidad contributiva, se toma en cuenta la condición económica de cada contribuyente al momento de establecer los tributos.

Por medio de los principios mencionados contemplados en la Constitución boliviana, podemos afirmar que, por lo menos, teóricamente, se pretende una política fiscal equitativa, lo cual implica tributos equitativos.

La Constitución colombiana, en el art. 363, expresa: «El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad».¹²² Como se manifiesta, esta Constitución considera como base del sistema tributario al principio de equidad, lo cual, de manera implícita, supone que los impuestos vigentes sean equitativos.

Si bien no se incluye de manera expresa al principio de capacidad contributiva, con la inclusión del principio de equidad y el de progresividad, se entiende que se tomará en cuenta la capacidad de contribuir de cada sujeto para el establecimiento de los tributos, o por lo menos, de aquellos que generen una mayor recaudación.

En el art. 300, de la Constitución ecuatoriana, se expresa «El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos».¹²³

En esta Constitución, similar al caso de la colombiana, se menciona de manera expresa que el régimen tributario se regirá por el principio de equidad, mencionando también al principio de progresividad, complementario del primero, pero sin hacer referencia al principio de capacidad contributiva. A pesar

121. Constitución Política del Estado de Bolivia, art. 323, La Paz, 9 de febrero de 2009.

122. Constitución Política de Colombia, art. 363, Gaceta Constitucional No. 127, Bogotá, 10 de octubre de 1991.

123. Constitución de la República del Ecuador, art. 300, RO No. 449, Quito, 20 de octubre de 2008.

de ello, el hecho de que se haga referencia a la prioridad de los tributos directos y progresivos en el régimen, implica indudablemente la observancia del principio de capacidad contributiva, por lo que podríamos decir que este último se encuentra implícito como un principio constitucional tributario en Ecuador.

Así, en función de lo mencionado, podemos afirmar que la Constitución ecuatoriana ha establecido los cimientos para contar con un régimen tributario equitativo.

Finalmente, con relación a los principios constitucionales tributarios existentes en los países pertenecientes a la CAN, en la Constitución peruana se establece que «El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio».¹²⁴

Como se evidencia en el texto presentado, la Carta Magna peruana no contempla los principios de equidad, capacidad contributiva y progresividad como principios constitucionales tributarios, lo que podría hacernos pensar que en Perú no se tiene como prioridad de rango constitucional el contar con un ordenamiento tributario equitativo. Sin embargo, no podemos asumir que porque no se tiene al principio de equidad como un principio constitucional tributario, el ordenamiento tributario peruano no es equitativo, eso se lo debe comprobar mediante el análisis de todos sus tributos, lo que no compete a la presente investigación; empero, podemos determinar qué tan equitativos son los tributos heterodoxos que se han introducido en su ordenamiento.

Una vez claro el panorama del principio constitucional tributario de equidad en los países miembros de la CAN, podemos analizar su relación con los tributos heterodoxos. Como se evidencia en los textos constitucionales, el respeto y observancia de los principios tratados no van dirigidos únicamente a ciertos tributos, sino a la política fiscal de un Estado o a los ordenamientos tributarios existentes en su conjunto, lo cual implica que todos los tributos deben inclinarse por el respeto de dichos principios.

En este sentido, como se lo ha mencionado, los tributos heterodoxos son parte importante de los ordenamientos tributarios y de la política fiscal de los países, lo que hace que su creación y aplicación deba ir acorde a los principios señalados, en este caso, sin tener ninguna diferencia con los impuestos ortodoxos, por lo que su relación directa con los principios tributarios es innegable.

Respecto de los derechos de los contribuyentes, cabe recalcar que tienen una íntima relación con los principios constitucionales tributarios, puesto que muchos de estos últimos se refieren a la protección de derechos humanos. Es por ello que, siendo los derechos de los contribuyentes parte de los derechos

124. Constitución Política del Perú, art. 74, 30 de diciembre de 1993.

humanos, se puede considerar a dichos principios como la base para el respeto a los derechos de los contribuyentes, como claramente se evidencia en el principio de equidad tratado en líneas pasadas.

Entendiendo que los derechos de los contribuyentes reconocidos en las cartas magnas y leyes de Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú son numerosos, hemos decidido no incluir cada uno de ellos en este estudio, puesto que estos se manifiestan y proyectan en múltiples ámbitos normativos, que van, por ejemplo, desde el derecho a la propiedad y el derecho al debido proceso, hasta ser tratados con el debido respeto por parte de los funcionarios de la administración tributaria, es por ello que se analizará la esencia de los derechos en conjunto.

En atención a lo dicho, es indudable que los derechos de los contribuyentes son un límite al ejercicio del poder¹²⁵ y de la potestad tributaria,¹²⁶ puesto que el legislador debe cuidar que la norma tributaria no vulnere los derechos constitucionalmente protegidos.¹²⁷ Así, Heleno Taveira Torres sostiene que:

[L]os derechos fundamentales determinan para el legislador restricciones materiales objetivas en el contenido de las leyes y, como consecuencia de la legalidad que informa toda la actividad administrativa, implica una vinculación para los agentes responsables por la aplicación del Derecho tributario, que se debe conducir bajo una hermenéutica siempre compatible con sus garantías constitucionales, a favor de sus destinatarios constitucionales.¹²⁸

Así, queda claro que todos los miembros del sector público, incluidos en este los legisladores y los funcionarios de la administración tributaria, en el ejercicio de sus obligaciones, deben velar porque ninguna norma o actuación vulnere los derechos de los particulares, incluyendo en ellos a los derechos de los contribuyentes, principalmente al momento de crear, aplicar y recaudar un tributo.

Sin embargo, el reconocimiento constitucional y legal de derechos de los contribuyentes no es suficiente si estos no vienen respaldados por garantías,¹²⁹

125. El poder tributario «es un atributo que dimana de la esencia del poder público del Estado, por el cual tiene la capacidad jurídica para imponer tributos a sus administrados». Juan Carlos Mogrovejo, *El poder tributario municipal en el Ecuador*, Quito, UASB-E / CEN / Abya-Yala, 2010, p. 13

126. La potestad tributaria hace referencia a «la facultad o la posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción». Carlos Giuliani Fonrouge, *op. cit.*, p. 266.

127. J. Bravo Cucci, *op. cit.*, p. 129.

128. Heleno Taveira Torres, «La situación actual de los derechos y garantías de los contribuyentes en las haciendas locales de América Latina», en Fernando Serrano Antón, dir., *El estado actual de los derechos y de las garantías de los contribuyentes en las haciendas locales*, Navarra, Arazandi, 2007, p. 1385.

129. Las garantías constitucionales son «los mecanismos jurídicos de seguridad que el ordena-

para que los contribuyentes puedan hacer efectivos dichos derechos, y el sector público pueda prevenir, cesar o resarcir la vulneración de aquellos.

En el caso de que los derechos mencionados se vean amenazados o vulnerados, el contribuyente no queda en la indefensión, puesto que puede hacer uso de los derechos públicos subjetivos¹³⁰ que le atañen, proponiendo acciones o recursos existentes que le permitan defenderse de dichas vulneraciones.¹³¹

Como se evidencia en lo expuesto, los derechos de los contribuyentes, sin excepción, deben ser respetados por todo el ordenamiento jurídico de los países, creando y aplicando impuestos, de tal manera que no se llegue a vulnerar ninguno de los derechos reconocidos en las normas supremas.

Así, al concordar con el análisis realizado sobre la relación del principio de equidad y los impuestos heterodoxos, la relación de los derechos de los contribuyentes con los impuestos heterodoxos es absoluta, puesto que, tanto en la creación, aplicación y recaudación de los tributos heterodoxos como en la de los ortodoxos, el Estado tiene la obligación de respetar dichos derechos, por lo que, en este caso, no existe ninguna diferencia entre los tributos ortodoxos y heterodoxos, en cuanto a su relación con los derechos de los contribuyentes.

Después de que en este capítulo se ha efectuado una aproximación en su mayoría teórica sobre los tributos ortodoxos y heterodoxos y su relación con los principios constitucionales tributarios y los derechos de los contribuyentes, en el siguiente capítulo se tratará concretamente sobre los tributos heterodoxos existentes en los países miembros de la CAN y los problemas jurídicos que su creación y aplicación han causado.

miento constitucional establece a fin de salvaguardar y defender la integridad de su valor normativo; los derechos fundamentales no serán aquí instrumentos aseguradores, sino objeto de las garantías que explícita o indirectamente contiene el ordenamiento constitucional», Luis Aguiar de Luque, «Las garantías constitucionales de los derechos fundamentales en la constitución española», en *Revista de Derecho Político*, No. 10, Madrid, Universidad Nacional de Educación a Distancia, 1981, p. 109.

130. Los derechos públicos subjetivos hacen referencia a la capacidad de poner en movimiento normas jurídicas en interés individual, teniendo en cuenta que estos derechos únicamente lo pueden ejercer particulares en contra del Estado, para lo cual el mismo Estado, en representación del pueblo, debe haber conferido dichos derechos, en aras de establecer limitaciones propias en beneficio de los particulares, Humberto Nogueira Alcalá, *Teoría y dogmática de los derechos fundamentales*, México DF, Universidad Nacional Autónoma de México, 2003, p. 55-56.

131. H. Taveira Torres, *op. cit.*, p. 1386-1389.

CAPÍTULO II

Los tributos heterodoxos en los países miembros de la CAN: Problemática jurídica en torno a la creación y aplicación de tributos heterodoxos

En este capítulo se realizará un análisis comparado sobre los diferentes tributos heterodoxos existentes en Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú, señalando sus similitudes y diferencias, para luego proceder a indagar sobre los problemas jurídicos en torno al principio constitucional tributario de equidad y a los derechos de los contribuyentes que aquellos han traído en los países en los que fueron creados e implementados.

TRIBUTOS HETERODOXOS EXISTENTES EN LOS PAÍSES MIEMBROS DE LA CAN

Como se mencionó en el capítulo anterior, existen varios tributos heterodoxos en los países miembros de la CAN, por lo que se tratará de manera independiente a cada país y los tributos que existen en él.

Luego de puntualizar sobre cada tributo heterodoxo presente en la subregión, se ha encontrado necesario incluir cuadros comparativos en los que se demuestran las similitudes y diferencias entre ellos, para que, de una forma ilustrativa, se puedan evidenciar las tendencias emergentes en cuanto a la creación y aplicación de los tributos en cuestión.

Bolivia

Según la Constitución de Bolivia, los impuestos de competencia del nivel central del Estado serán creados o modificados por la Asamblea Legislativa Plurinacional, previa iniciativa del Ejecutivo.¹³² El Servicio de Impuestos Nacionales es el que administra el sistema de impuestos y tiene como misión optimizar las recaudaciones, mediante: la administración, aplicación, recaudación

132. Constitución Política del Estado de Bolivia, art. 158.

y fiscalización eficiente y eficaz de los impuestos internos, la orientación y facilitación del cumplimiento voluntario, veraz y oportuno de las obligaciones tributarias y la cobranza y sanción de los que incumplen, con excepción de los tributos que por ley administran, recaudan y fiscalizan las municipalidades.¹³³

En este contexto, en Bolivia se han creado y están siendo aplicados los siguientes impuestos heterodoxos: impuesto a las transacciones financieras, régimen agropecuario unificado (RAU), sistema tributario integrado, régimen tributario simplificado y la alícuota adicional a las utilidades extraordinarias por actividades extractivas de recursos naturales no renovables.

1. *Impuesto a las transacciones financieras.* El impuesto a las transacciones financieras fue creado mediante la Ley No. 3446,¹³⁴ con una vigencia de 36 meses, la cual fue ampliada por el art. 53 del Presupuesto General de la Nación para la Gestión 2009, por otros 36 meses a partir del 24 de julio de 2009, y mediante la Ley No. 234, 13 de abril de 2012, se amplía por 36 meses más, computables a partir del 24 de julio de 2012.

Este impuesto grava los retiros y depósitos efectuados en cuentas corrientes y de ahorro, abiertas en entidades regidas por la Ley de Bancos y Entidades Financieras; los pagos o transferencias de fondos a una entidad regida por la Ley de Bancos y Entidades Financieras, que no utilicen las cuentas corrientes o cuentas de ahorro, cualquiera sea su denominación, incluso por medio de movimientos de efectivo; la adquisición de cheques de gerencia, cheques de viajero u otros instrumentos financieros similares, existentes o por crearse, sin utilizar cuentas corrientes y cuentas de ahorro; la entrega de recaudaciones efectuadas a nombre de terceras personas, así como las operaciones de pago o transferencias a favor de terceros, con cargo a dichos montos; las transferencias o envíos de dinero, al exterior o interior del país, efectuadas por medio de una entidad regida por la Ley de Bancos y Entidades Financieras, o por medio de empresas que prestan servicios de transferencia de fondos; la entrega o recepción de fondos propios o de terceros que conforman un sistema de pagos en el país o en el exterior, sin intervención de una entidad financiera regida por la Ley de Bancos; los depósitos a plazo fijo, y la participación de fondos de inversión.¹³⁵

El hecho imponible de este impuesto es la realización de las actividades descritas en el párrafo anterior y el pago ocurre al momento en que se realizan dichas transacciones. La base imponible es el monto de las transacciones gravadas con el impuesto y la alícuota es del 0,15%.¹³⁶

133. Bolivia, Ley de Servicio de Impuestos Nacionales, art. 3, La Paz, 22 de diciembre de 2000.

134. Bolivia, Ley No. 3446, La Paz, 21 de julio de 2006.

135. *Ibid.*, art. 2.

136. *Ibid.*, art. 3, 5 y 6.

Las entidades regidas por la Ley de Bancos y Entidades Financieras, otras entidades legalmente establecidas en el país que prestan servicios de transferencia de fondos, así como personas naturales o jurídicas operadoras de sistemas de pago, son los agentes de retención o percepción en cada operación gravada con este impuesto.

Por medio de la descripción de este tipo de tributo heterodoxo presente en Bolivia, podemos darnos cuenta que no se trata de un tributo equitativo, puesto que no toma en cuenta la capacidad contributiva de los sujetos, pues al gravar las transacciones financieras descritas según su monto, no se considera la situación particular del contribuyente. Ante lo dicho, es probable que quien incurre en dichas transacciones tenga mayores egresos que ingresos, lo que, en virtud del principio de capacidad contributiva, no le permitiría aportar al fisco.

Es claro que no es un impuesto progresivo, puesto que mide a todos los contribuyentes con la misma vara, es decir, establece la misma tarifa para todos aquellos que se encuentran inmersos en los supuestos del hecho generador.

Es importante mencionar, también, que este impuesto fue creado por un período limitado, calzando en la descripción genérica de los impuestos a las transacciones financieras presentada en el primer capítulo, la cual indica que estos son discontinuos y que se crean con el fin de obtener recursos adicionales en épocas económicamente difíciles. Sin embargo, en el presente caso, la vigencia del impuesto se ha ido extendiendo cada 36 meses y, aunque, si bien su duración sigue siendo limitada, según se lo establece en la norma, no se tiene la seguridad de que va a ser suspendido en la fecha establecida.

2. *Régimen agropecuario unificado.* Mediante el Decreto Supremo No. 24463 del 27 de diciembre de 1996, se establece el (RAU), para la liquidación y pago anual simplificado de los impuestos al valor agregado, a las transacciones, sobre las utilidades de las empresas y régimen complementario al IVA, por parte de las personas naturales y sucesiones indivisas que realicen actividades agrícolas o pecuarias en predios cuya superficie esté comprendida dentro de los límites establecidos; por parte de personas naturales o sucesiones indivisas que estén dedicadas total o parcialmente a actividades de avicultura, apicultura, floricultura, cunicultura y piscicultura, que sean propietarias de tierras cuya extensión se encuentre dentro de los límites mencionados, y por parte de cooperativas que se dediquen a actividades agrícolas o pecuarias.¹³⁷

La base imponible es la superficie de la propiedad afectada a la actividad agrícola o pecuaria expresada en hectáreas, a la cual se aplica una sola cuota anual fija cuyo pago se realiza en cualquier entidad financiera autorizada.¹³⁸

137. Bolivia, Decreto Supremo No. 24463, art. 1-4, La Paz, 27 de diciembre de 1996.

138. *Ibid.*, art. 13 y 15.

Si el sujeto pasivo considera que el RAU no se adecúa a la realidad económica de su actividad, tiene la posibilidad de optar por el régimen impositivo general, teniendo un efecto irreversible.¹³⁹

Al agruparse dentro de este régimen a tres impuestos, y al determinarse un límite en la extensión de los predios que servirán para calcular la base imponible, se evidencia que va dirigido a un sector de la sociedad sin grandes ingresos, lo cual calza en la descripción de los regímenes de tributación para pequeños contribuyentes, considerado como un tipo de tributo heterodoxo.

Además, se evidencia que este régimen tiene carácter progresivo, puesto que introduce una tabla para calcular la cuota fija que se debe pagar por la obligación tributaria, en la cual se considera el tipo de terreno y para qué se lo utiliza, estableciendo diferentes porcentajes para cada situación. A pesar de ello, no se puede considerar que el mismo respeta el principio de capacidad contributiva, puesto que, si bien existe una diferenciación por tipo de contribuyente, no se toma en cuenta la capacidad real de pago que posee el obligado.

Es por las razones antes presentadas, que no se puede considerar a este régimen como equitativo, sin embargo, es importante resaltar que al ser de voluntaria adhesión, implica que el contribuyente elija tributar por el método que más le conviene, sin que este sea exigido por el fisco.

3. *Sistema tributario integrado.* El sistema tributario integrado fue establecido mediante Decreto Supremo No. 21642 de 30 de junio de 1987, con carácter transitorio, a efecto de la liquidación y pago del IVA, del de las transacciones, del de la renta presunta de las empresas y complementario del IVA, por parte de las personas naturales que son propietarias de vehículos automotores que prestan servicio público de transporte urbano, interprovincial e interdepartamental.¹⁴⁰

El pago del impuesto se realiza de acuerdo con el tipo del vehículo, el servicio de transporte que presta y el distrito municipal¹⁴¹ en el que se encuentre registrado. Dicho pago se realiza en seis cuotas bimestrales iguales y consecutivas. Para el pago se debe adquirir una boleta fiscal prevalorada en las entidades bancarias autorizadas, para lo cual se debe presentar el carné de contribuyente y la boleta del bimestre anterior, y se debe exhibir en una parte visible del vehículo la última boleta fiscal prevalorada que se posea.¹⁴²

139. *Ibid.*, art. 23.

140. Bolivia, Decreto Supremo No. 21642, art. 1-3, La Paz, 30 de junio de 1987.

141. El distrito municipal existente en Bolivia es «la Unidad Territorial menor del Municipio, cuyo propósito es organizar el territorio y desconcentrar la gestión administrativa municipal», Jorge Machicado, *Régimen jurídico boliviano de las mancomunidades municipales*, La Paz, Universidad Mayor de San Andrés, 2012, p. 13.

142. *Ibid.*, art. 6, 10, 12 y 18.

En este caso, al igual que en el régimen tratado previamente, el contribuyente, cuando considere que el Sistema Tributario Integrado no se adecua a la realidad económica de su actividad, puede optar por registrarse en el régimen general.¹⁴³

Atendiendo a las características del Sistema Tributario Integrado, podemos decir que calza dentro de los regímenes simplificados de tributación para pequeños contribuyentes, puesto que va dirigido a un sector de contribuyentes que no genera grandes rentas y agrupa algunos impuestos en un solo régimen.

Consideramos que este régimen también es progresivo, puesto que el monto del pago se calcula mediante una tabla que toma en cuenta diferentes situaciones para su determinación, lo que hace que no se establezca la misma tarifa o la misma cuota a pagar para todos aquellos que incurren en el hecho generador. Sin embargo, el respeto al principio de capacidad contributiva es cuestionable por las razones descritas en el régimen anterior, lo que conlleva a que no se trate de un tributo equitativo.

Cabe tener presente que el régimen en cuestión se creó con carácter transitorio, sin embargo, se ha perpetuado hasta la actualidad, sin determinarse hasta cuándo estará vigente.

4. *Régimen tributario simplificado.* Mediante el Decreto Supremo No. 24484, 29 de enero de 1997, con el fin de reglamentar y facilitar la tributación de un importante sector de contribuyentes que, por su condición socioeconómica, se encuentran en la imposibilidad de cumplir con las obligaciones tributarias bajo los principios de contabilidad, presentar sus estados financieros, emitir notas fiscales, etc., se establece un régimen tributario simplificado, de carácter transitorio, en el cual se consolida la liquidación y el pago del IVA, el impuesto sobre las utilidades de las empresas y el impuesto a las transacciones, por lo que la obligación de tributar en este régimen es generada por el ejercicio habitual de actividades por parte de artesanos, comerciantes minoristas y vivanderos.¹⁴⁴

Existen ciertas condiciones para que las personas indicadas puedan acogerse a este régimen, como que el capital destinado a su actividad no sea mayor a Bs 37.000; que las ventas anuales no sean mayores a Bs 136.000, y que el precio de las mercaderías comercializadas y de los servicios prestados no sean mayores a Bs 148 para los vivanderos, Bs 480 para los comerciantes y Bs 640 para los artesanos, entre otras.¹⁴⁵

Para este régimen existe un tributo anual que es pagado en cuotas bimestrales determinadas por seis categorías, según el monto del capital de entre

143. *Ibid.*, art. 5.

144. Bolivia, Decreto Supremo No. 24484, art. 1-2, considerandos, La Paz, 29 de enero de 1997.

145. *Ibid.*, art. 3.

Bs 12.001 hasta Bs 37.000, quedando excluidos del régimen tributario simplificado quienes cuenten con un capital menor a Bs 12.001, y quienes cuenten con un capital mayor a Bs 37.000, o cuyas ventas anuales superen los Bs 136.000. Sin embargo, los sujetos pasivos que, a pesar de que cumplan las condiciones para tributar por medio del presente régimen, consideren que este no va acorde a su realidad económica, pueden optar por registrarse en el régimen general de tributación.¹⁴⁶

Para el pago de la cuota correspondiente, se debe adquirir una boleta fiscal prevalorada, para lo cual se debe presentar el carné de contribuyente y la boleta del bimestre anterior; además, los contribuyentes deben exhibir el certificado de inscripción en el régimen y la última boleta fiscal en un lugar visible de su establecimiento.¹⁴⁷

Al igual que en los regímenes que han sido mencionados en líneas anteriores, el régimen tributario simplificado calza en la descripción de los regímenes especiales de tributación para pequeños contribuyentes, agrupa a tres impuestos, va dirigido a quienes realizan actividades que no generan grandes rentas y se calcula en función de una tabla que reúne criterios progresivos; también se lo creó con carácter transitorio y, sin embargo, se lo aplica hasta la actualidad.

5. *Alícuota adicional a las utilidades extraordinarias por actividades extractivas de recursos naturales no renovables.* La presente alícuota se encuentra como parte del impuesto sobre las utilidades de las empresas, fue creada el 25 de noviembre de 1996, por medio de la Ley No. 1731 e incorporada en la Ley No. 843.

Esta grava, en un 25%, la utilidad neta anual resultante directamente de actividades extractivas de recursos naturales no renovables. Sin embargo, se permite al contribuyente beneficiarse de ciertas deducciones como: un porcentaje variable, a elección del contribuyente, de hasta el 33% de las inversiones acumuladas en exploración, desarrollo, explotación, beneficio y en protección ambiental, directamente relacionada con dichas actividades que se realicen en el país, la cual se utiliza en un monto máximo equivalente al 100% de dichas inversiones, y el 45% de los ingresos netos obtenidos por cada operación extractiva de recursos naturales no renovables durante la gestión que se declara. Esta última deducción tiene como límite un monto anual de doscientos cincuenta millones de pesos bolivianos por cada operación extractiva.¹⁴⁸

En este caso, cabe aclarar que no se trata de un impuesto en sí, puesto que, como se mencionó, forma parte del impuesto sobre las utilidades de las

146. *Ibid.*, art. 8, 16-18.

147. *Ibid.*, art. 21 y 27.

148. Bolivia, Ley No. 843..., art. 51.

empresas, por lo que no podemos afirmar que calza del todo dentro de los impuestos a las ganancias extraordinarias o *windfall profits taxes*; a pesar de ello, al verificar el nombre de la presente alícuota se entiende que grava a las utilidades extraordinarias, lo cual es el corazón de este tipo de impuestos.

Sin embargo, al analizar el articulado de esta norma tributaria no se deja claro el gravamen, específicamente a las utilidades extraordinarias, ya que se indica que el gravamen recae sobre la *utilidad neta* relacionada con las actividades mencionadas anteriormente.

Colombia

En la Constitución Política de Colombia, se establece que en tiempo de paz solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales, pueden imponer contribuciones fiscales o parafiscales. Además, la ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar directamente los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos. En este sentido, los proyectos de ley relativos a los tributos deben iniciar su trámite en la Cámara de Representantes.¹⁴⁹

Adicionalmente, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales es la encargada de la administración y control del debido cumplimiento de las obligaciones tributarias, aduaneras y cambiarias, y la facilitación de las operaciones de comercio exterior.¹⁵⁰

En Colombia existen, como impuestos heterodoxos, el gravamen a los movimientos financieros, el impuesto mínimo alternativo nacional para personas naturales empleados y el impuesto mínimo alternativo simple, sobre los cuales trataremos a continuación.

1. *Gravamen a los movimientos financieros.* El gravamen a los movimientos financieros se creó el 29 de diciembre del año 2000, mediante la Ley No. 633, publicada en el Diario Oficial No. 44275.

La obligación de cumplir con este gravamen nace de la realización de las transacciones financieras mediante las cuales se disponga de recursos depositados en cuentas corrientes o de ahorros, así como en cuentas de depósito en el Banco de la República y los giros de cheques de gerencia, por lo cual los obligados son los usuarios del sistema financiero, las entidades que lo conforman y el Banco de la República, tomando en cuenta que, cuando se trate de

149. Constitución Política de Colombia, art. 154 y 138.

150. Colombia, Decreto No. 1071, art. 4, Bogotá, 26 de junio de 1999.

retiros de fondos que manejen ahorro colectivo, el obligado será el ahorrador individual que se beneficia del retiro.¹⁵¹

Este tributo se causa en el momento en que se produzca la disposición de los recursos objeto de la transacción financiera, cuya tarifa es de 3 x 1000, que se calcula sobre el valor total de la transacción financiera mediante la que se dispone de los recursos, para lo cual actúan como agentes de retención el Banco de la República y los establecimientos de crédito en los cuales se encuentre la respectiva cuenta, así como los establecimientos de crédito que expiden los cheques de gerencia.¹⁵²

Este tributo forma parte de los impuestos heterodoxos a las transacciones financieras, sin embargo, no tiene carácter temporal, lo cual es una de sus características, puesto que ha tenido una permanencia de más de 14 años en el régimen tributario colombiano y continúa vigente.

Consideramos que el gravamen a los movimientos financieros no es equitativo, porque no toma en cuenta la situación económica y capacidad contributiva de los obligados, imponiendo en todos los casos la misma tarifa, sin aplicar mayor presión sobre aquel que puede aportar más ni aplicar menor presión sobre aquel que puede aportar menos.

2. *Impuesto mínimo alternativo nacional para personas naturales empleadas.* El impuesto mínimo alternativo nacional se creó el 26 de diciembre de 2012, mediante la Ley No. 1607, publicada en el Diario Oficial No. 48655.

Este impuesto está dirigido a personas naturales calificadas como empleados y constituye un sistema presuntivo y obligatorio de determinación de la base gravable y alícuota del impuesto sobre la renta y complementarios, el cual no admite para su cálculo depuraciones, deducciones ni aminoraciones estructurales, salvo las previstas por la ley, y que es determinado mediante la tabla correspondiente, basada en la renta gravable alternativa (RGA) anual, la cual, para que sea gravada, debe ir desde mil quinientos cuarenta y ocho unidades de valor tributario (UVT).¹⁵³

La RGA resulta de disminuir, de la totalidad de los ingresos brutos de cualquier origen obtenidos en el respectivo período gravable, lo siguiente: los dividendos y participaciones no gravados en cabeza del socio o accionista; el valor de las indemnizaciones en dinero o en especie que se reciban en virtud de seguros de daño en la parte correspondiente al daño emergente; los aportes obligatorios al sistema general de seguridad social a cargo del empleado; los

151. Colombia, Estatuto Tributario, art. 871 y 875, en Ley No. 633, art. 1, Diario Oficial No. 44275, Bogotá, 29 de diciembre del 2000.

152. *Ibid.*, art. 872-874 y 876.

153. Colombia, Ley No. 1607, art. 10, Diario Oficial No. 48655, Bogotá, 26 de diciembre de 2012; Estatuto Tributario, art. 331 y 333.

gastos de representación considerados como exentos de impuesto sobre la renta; los pagos catastróficos en salud efectivamente certificados, no cubiertos, siempre que superen el 30% del ingreso bruto del contribuyente en el respectivo año o período gravable; el monto de las pérdidas sufridas en el año originadas en desastres o calamidades públicas; los aportes obligatorios al sistema de seguridad social cancelados durante el respectivo período gravable, sobre el salario pagado a un empleado o empleada del servicio doméstico; el costo fiscal de los bienes enajenados, siempre y cuando no formen parte del giro ordinario del negocio; indemnización por seguros de vida, el exceso del salario básico de los oficiales y suboficiales de las fuerzas militares y la policía nacional, el seguro por muerte y la compensación por muerte de las fuerzas militares y la policía nacional, indemnización por accidente de trabajo o enfermedad, licencia de maternidad y gastos funerarios, y los retiros de los fondos de cesantías que efectúen los beneficiarios o partícipes sobre los aportes efectuados por los empleadores a título de cesantía.¹⁵⁴

A pesar de ser un impuesto presuntivo, lo cual indica que no se tributa sobre la renta real, el impuesto mínimo alternativo nacional para personas naturales empleadas tiene carácter de progresivo, puesto que se lo determina mediante una tabla en la que se establece que, mientras mayor sea el monto de la RGA anual, mayor será el monto a pagar.

No se puede afirmar que es un impuesto que observa a cabalidad el principio de capacidad contributiva ni el de equidad, debido a que, a pesar de que se consideran los ingresos y egresos del contribuyente para su cálculo, es decir, su situación particular, no lo hace de una manera real, únicamente se presume cuál es su condición actual.

3. *Impuesto mínimo alternativo simple*. El impuesto mínimo alternativo simple se creó el 26 de diciembre de 2012, mediante la Ley No. 1607, publicada en el Diario Oficial No. 48655.

Es un sistema de determinación simplificado del impuesto sobre la renta y complementarios, de voluntaria adhesión, igual que el impuesto anterior, es aplicable únicamente a personas naturales residentes en el país, clasificadas en la categoría de empleado, salvo que, en este caso, la RGA de los sujetos pasivos en el respectivo año gravable debe ser inferior a cuatro mil setecientas UVT.¹⁵⁵

Este impuesto es calculado sobre la renta gravable alternativa determinada de conformidad con el sistema del impuesto mínimo alternativo nacional, a la cual se aplica la tarifa que corresponda según la tabla del impuesto.¹⁵⁶

154. *Ibid.*, art. 332.

155. *Ibid.*, art. 334 y 335.

156. *Ibid.*, art. 334.

A pesar de que este impuesto calza dentro de los impuestos presuntivos sobre la renta, ya que reemplaza al impuesto sobre la renta y facilita la contribución de los obligados, no cumple con una de sus características, que es la obligatoriedad del mismo, puesto que su adhesión es voluntaria.

De cierta forma, incluso se lo podría asimilar con un régimen especial de tributación para pequeños contribuyentes, puesto que va dirigido a un sector de los contribuyentes que no genera grandes rentas, para lo cual se establece un máximo de UVT que debe tener la RGA del contribuyente para poder adherirse; sin embargo, no reúne a varios impuestos en uno solo, únicamente simplifica la determinación del impuesto sobre la renta, y no deja de ser presuntivo.

Al igual que el impuesto mínimo alternativo nacional para personas naturales empleados, este impuesto tiene carácter progresivo, mas por las razones expuestas en el apartado anterior, no se puede asegurar el cumplimiento del principio de capacidad contributiva y en consecuencia del principio de equidad.

Adicionalmente, se resalta que al ser de voluntaria adhesión queda a discrecionalidad del contribuyente, según su conveniencia, tributar por medio del impuesto a la renta y complementarios, o por medio del impuesto en mención.

Ecuador

Según la Constitución de la República del Ecuador, la creación, modificación o supresión de tributos será atribución de la Asamblea Nacional, mediante ley sancionada, previo proyecto presentado únicamente por parte del Presidente o Presidenta de la República.¹⁵⁷ Además, la determinación, recaudación y control de los tributos internos del Estado está atribuido al Servicio de Rentas Internas (SRI).¹⁵⁸

Con estos antecedentes, en Ecuador se han creado los siguientes impuestos heterodoxos: impuesto a la salida de divisas, impuesto a los activos en el exterior, impuesto a los ingresos extraordinarios, impuesto ambiental a la contaminación vehicular, impuesto redimible a las botellas plásticas no retornables, impuesto a la renta único para la actividad productiva de banano, impuesto a las tierras rurales, anticipo de impuesto a la renta, régimen impositivo simplificado, e impuesto a la circulación de capitales (ICC) (no vigente).

1. *Impuesto a la salida de divisas*. El impuesto a la salida de divisas (ISD) se creó en el Ecuador por medio de la denominada Ley Reformatoria

157. Constitución de la República del Ecuador, art. 120, 135 y 301.

158. Ecuador, Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, art. 2, RO No. 206, Quito, 2 de diciembre de 1997.

para la Equidad Tributaria del Ecuador, publicada en el RO No. 242-3S del 29 de diciembre del año 2007.

El ISD se genera con la transferencia o traslado de divisas al exterior en efectivo o por medio del giro de cheques, transferencias, envíos, retiros o pagos de cualquier naturaleza, realizados con o sin la intermediación de instituciones del sistema financiero.¹⁵⁹

En 2008, se dictó la Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, publicada en el RO No. 497-S, de 30 de diciembre de 2008, ley que por intermedio de su art. 6, reformó el art. 156 de la Ley para la Equidad Tributaria del Ecuador, la misma que agregó el siguiente hecho generador del impuesto a la salida de divisas (ISD):

Se presumirá salida de divisas y por ende causará este impuesto, en el caso de realizarse importaciones por personas naturales o sociedades ecuatorianas o domiciliadas en el país que tengan como actividad la importación y comercialización de los bienes que importa, cuando los pagos se generen desde el exterior. Toda importación de personas naturales o extranjeras domiciliadas o residentes en el Ecuador se presume pagada con recursos que causen el Tributo en el Ecuador, aun cuando los pagos no se hagan por remesas o transferencias sino con recursos financieros en el exterior del importador o de terceros.¹⁶⁰

Todo esto se dio con la finalidad de que se pague el ISD en todas las importaciones, pues estas presuponen la salida de divisas.

En noviembre de 2011, con la expedición de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado,¹⁶¹ se realizaron profundas reformas al hecho generador, incluyendo los siguientes presupuestos: se presume que causan ISD todos los pagos realizados con recursos financieros que se encuentran en el exterior, de personas naturales o sociedades ecuatorianas o extranjeras domiciliadas en Ecuador. Es decir, se causa el impuesto incluso cuando el pago en el exterior se hace con cargo a recursos que ya se encuentran en el exterior. También se genera el ISD en los pagos recibidos por las exportaciones de bienes y servicios que realizan personas naturales y jurídicas domiciliadas en Ecuador, cuando estos pagos no ingresan al país.¹⁶²

159. Ecuador, Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, art. 155, RO No. 242-3S, Quito, 29 de diciembre de 2007.

160. Ecuador, Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, art. 6, ROS No. 497, Quito, 30 de diciembre de 2008.

161. Ecuador, Ley de Fomento Ambiental y...

162. *Ibid.*, art. 17.

Inicialmente se estableció como tarifa del ISD el 0,5%, sin embargo, mediante la citada Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, se reformó la tarifa del impuesto a la salida de divisas al 1%; posteriormente, por medio de la Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, ROS No. 94, 23 de diciembre de 2009, se estableció al 2% como tarifa del impuesto a la salida de divisas; finalmente, por medio de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, se modificó la tarifa del impuesto a la salida de divisas del 2% al 5%, la cual permanece vigente hasta la actualidad. Esta tarifa se calcula sobre el monto del traslado de divisas, de la acreditación o depósito, o el monto del cheque, transferencia o giro al exterior con o sin intervención de las instituciones del sistema financiero.

Así, todos deben aportar el 5% al momento que adquieran bienes o servicios en el exterior o envíen dinero fuera del país, salvo contadas exoneraciones, entre las que se encuentran las extracciones de dinero hasta una fracción básica desgravada de impuesto a la renta de personas naturales, realizadas por nacionales o extranjeros que abandonen el país; las transferencias de dinero de hasta mil dólares en un período quincenal que no supongan la utilización de tarjetas de crédito o débito; los pagos al exterior por parte de administradores y operadores de las zonas especiales de desarrollo económico por importaciones de bienes y servicios, los pagos al exterior para la amortización de capital e intereses generados sobre créditos otorgados por instituciones financieras internacionales; los pagos al exterior por concepto de dividendos, distribuidos por sociedades nacionales o extranjeras domiciliadas en Ecuador a favor de otras sociedades extranjeras o de personas naturales no residentes en Ecuador; los pagos al exterior, por concepto de la amortización de capital e intereses generados sobre créditos otorgados por instituciones financieras internacionales, con un plazo mayor a un año, destinados al financiamiento de inversiones previstas en el Código de la Producción, y los rendimientos financieros, ganancias de capital y capital de las inversiones externas que hubieren ingresado exclusivamente al mercado de valores del Ecuador para realizar esta transacción y que hayan permanecido al menos un año en el país, efectuadas tanto por personas naturales o jurídicas domiciliadas en el exterior, por medio de las Bolsas de Valores legalmente constituidas en el país o del Registro Especial Bursátil.¹⁶³

163. Ecuador, Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, art. 41, ROS No. 94, Quito, 23 de diciembre de 2009, reformada por el Código Orgánico de la Producción, Comercio..., disposición reformatoria tercera, num. 3.1, reformado por la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos

Ante lo dicho, se evidencia que el ISD no es un impuesto equitativo ni progresivo, ni observa el principio de capacidad contributiva, puesto que impone la misma tarifa en todos los casos, sin verificar la verdadera capacidad de aportar al fisco de los contribuyentes. Sin embargo, se podría considerar que existe cierta progresividad al declararse como exentas del impuesto las transferencias de dinero de hasta mil dólares en un período quincenal que no supongan la utilización de tarjetas de crédito o débito, lo que podría suponer que se da un trato diferenciado a quién envía menos dinero al exterior.

2. *Impuesto a los activos en el exterior.* El impuesto a los activos en el exterior fue creado mediante el art. 9 de la Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, publicada en el ROS No. 497, 30 de diciembre de 2008, el cual fue reformado mediante la Ley Orgánica de Distribución de los Ingresos para el Gasto Social, publicada en RO No. 847-S de 10 de diciembre de 2012, cuyo objeto es el de estimular la inversión y el ahorro dentro del territorio nacional, lo que provocaría un mayor desarrollo del país.

En este caso, el poseer fondos en el extranjero o inversiones en el exterior reguladas por el Consejo Nacional de Valores constituye el hecho generador del presente impuesto, para lo cual se considera como sujeto pasivo de la obligación a las entidades privadas que son reguladas por la Superintendencia de Bancos y Seguros y por las Intendencias del Mercado de Valores de la Superintendencia de Compañías.¹⁶⁴

Adicionalmente, para la determinación del presente impuesto, se considera como base imponible a los saldos mensuales que se mantengan sobre los fondos o inversiones antes mencionadas, y para el cálculo del mismo, se establece la tarifa del 0,25% mensual sobre dicha base imponible. Sin embargo, cuando la tenencia de activos se efectúe por intermedio de afiliadas u oficinas propias del sujeto pasivo, ubicadas en el extranjero o subsidiarias ubicadas en paraísos fiscales o regímenes fiscales preferentes, se deberá aplicar a la base imponible correspondiente la tarifa del 0,35% mensual.¹⁶⁵

del Estado, art. 18, y por la Ley Orgánica para el Fortalecimiento y Optimización del Sector Societario y Bursátil, art. 160, ROS No. 249, Quito, 20 de mayo de 2014.

164. Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, art. 183, agregado por la Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, art. 9, sustituido por la Ley Orgánica de Distribución de los Ingresos para el Gasto Social, art. 2, lit. b), ROS No. 847, Quito, 10 de diciembre de 2012.

165. Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, art. 186, agregado por la Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, art. 9; *ibid.*, art. 187, agregado por la Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador,

De lo mencionado, se puede colegir que este impuesto corresponde a los dirigidos hacia los activos empresariales, como impuesto heterodoxo, ya que para su determinación, se toma en cuenta el valor de los activos de las empresas, lo que resulta en una suerte de imposición a la renta sobre base presunta.

Encontramos que el impuesto a los activos en el exterior no cumple con los principios de equidad, progresividad y capacidad contributiva, ya que no toma en cuenta la situación particular del contribuyente para establecer el monto a pagar.

A pesar de que existe una tarifa diferenciada, lo cual puede ser una característica de los tributos progresivos, no podemos calificarlo como tal, debido a que la diferenciación no se fundamenta en el monto de la base imponible o circunstancias similares, sino responde a situaciones ajenas a la progresividad.

3. *Impuesto a los ingresos extraordinarios.* Este impuesto, creado mediante el art. 164 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, tiene el fin de gravar los ingresos extraordinarios obtenidos por las empresas que han suscrito contratos con el Estado para la exploración y explotación de recursos no renovables, entendiéndose como ingresos extraordinarios, a los percibidos por las empresas contratantes y generados en ventas a precios superiores al precio base pactado o al previsto en los respectivos contratos.¹⁶⁶

La base imponible, sobre la cual se aplica una tarifa del 70%, corresponde a la totalidad de los ingresos extraordinarios, los que conforman la diferencia entre el precio de venta y el precio base establecido en el contrato, multiplicado por la cantidad de unidades vendidas, a la que hace referencia dicho precio. Además, otros valores que hayan sido pagados al Estado por concepto de ingresos extraordinarios, constituyen crédito de este impuesto y el pago del mismo constituye gasto deducible para la liquidación del impuesto a la renta.¹⁶⁷

Como se evidencia en lo mencionado, este forma parte de los impuestos a las ganancias extraordinarias como un tipo de impuesto heterodoxo, puesto que grava una ganancia que no ha sido causada por el esfuerzo del beneficiario, que en este caso es la diferencia entre el precio base del recurso no renovable y el precio en el que se lo vende.

art. 9, sustituido por la Ley Orgánica de Distribución de los Ingresos para el Gasto Social, art. 2, lit. b).

166. Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, art. 164; *ibid.*, art. 165, sustituido por la Ley Orgánica Reformatoria a la Ley de Minería, a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador y a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, art. 30, RO No. 37-2S, Quito, 16 de julio de 2013.

167. Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, art. 169, reformado por la Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, art. 45; Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, art. 170-172.

A pesar de que este impuesto no toma en cuenta la situación de cada contribuyente para el establecimiento del gravamen, lo cual implica que sea inequitativo, se debe tener presente que, en nuestra opinión, lo que se está gravando, por el hecho de tratarse de una ganancia extraordinaria, relacionada con la explotación de recursos naturales no renovables, no pertenece verdaderamente al obligado tributario.

4. *Impuesto ambiental a la contaminación vehicular.* Este impuesto se crea mediante la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, publicada en RO No. 583-S de 24 de noviembre de 2011, con el fin de gravar la contaminación emitida por la utilización de vehículos motorizados de transporte terrestre, por lo que se tiene como sujeto pasivo del mismo a todo propietario de este tipo de vehículos.¹⁶⁸

La base imponible del mismo corresponde al cilindraje que tenga el motor del vehículo multiplicado por la tarifa prevista en la ley, sin embargo, para calcular el impuesto se aplica una fórmula en la que se toma en cuenta, a más del cilindraje, el año de fabricación del vehículo o la condición de vehículo híbrido, por lo que, sin considerar las disposiciones transitorias de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, introducidas por la ley en cuestión, mientras mayor sea el cilindraje y menor el año de fabricación del vehículo, mayor resultará el impuesto, ya que se supone que mayor será la contaminación que emita.¹⁶⁹

A pesar de lo expuesto, en la Disposición Transitoria Segunda de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, se establece que los vehículos con cilindraje mayor a 2.500 centímetros cúbicos y que hayan transcurrido más de cinco años desde su fabricación, tendrán una rebaja del 80% del valor del presente impuesto durante tres años y una rebaja del 50% para el cuarto y quinto año, teniendo presente que esta disposición únicamente estará vigente desde 2012 a 2016.¹⁷⁰

Además de lo mencionado, se establecen ciertas exoneraciones con relación al impuesto a la contaminación vehicular, entre las cuales se encuentran los vehículos de propiedad pública, vehículos de transporte público y escolar, taxis, ambulancias y hospitales rodantes, vehículos considerados como clásicos, vehículos eléctricos, vehículos destinados para el uso de personas con discapacidad y los vehículos que estén directamente relacionados con la actividad productiva del contribuyente.¹⁷¹

168. Ecuador, Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, artículo innumerado, agregado por la Ley de Fomento Ambiental y..., art. 13.

169. *Ibid.*, artículo innumerado.

170. *Ibid.*, disposición transitoria segunda.

171. *Ibid.*, artículo innumerado.

Tomando en consideración la normativa que se ha presentado, se podría sostener que el principio de equidad está presente en el establecimiento y aplicación del tributo mencionado, puesto que existe un trato diferente a quienes se encuentran en condiciones desiguales.

Sin embargo, justificar la observancia al principio únicamente en base al trato desigual a quienes se encuentran en condiciones diferentes, sería minimizar el concepto de equidad, puesto que, para que el impuesto sea equitativo, dicha desigualdad debe fundamentarse en la situación económica y contributiva del sujeto pasivo, lo cual no se tiene presente en este caso.

Es más, como se pudo evidenciar, dejando de lado la disposición transitoria mencionada, ya que, como su nombre lo indica, es temporal, quien posee un vehículo antiguo que no sea considerado como clásico deberá aportar una cantidad mayor que quien posee un vehículo nuevo. En función de lo dicho, podríamos suponer que el propietario de un vehículo antiguo tiene una situación económica menos favorecida que el propietario de un vehículo nuevo porque los vehículos con el paso del tiempo se deprecian considerablemente, sin embargo, a pesar de este escenario, después del cálculo del impuesto, resulta que el que paga más por este concepto es posiblemente quien cuenta con una situación económica menos favorecida.

En función de lo mencionado, se puede considerar que, además de no respetar el principio de equidad, el impuesto a la contaminación vehicular no observa el principio de progresividad, puesto que en este caso no contribuye en mayor cantidad quien tiene más recursos y, no observa el principio de capacidad contributiva, ya que no analiza cuál es la carga impositiva que puede soportar cada contribuyente.

5. *Impuesto redimible a las botellas plásticas no retornables.* Al igual que el impuesto ambiental tratado anteriormente, este se creó por medio de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, en busca de reducir la contaminación del medio ambiente y de promover el reciclaje, cuyo hecho generador consiste en embotellar bebidas en botellas plásticas no retornables o la desaduanización de bebidas importadas, siendo entonces los sujetos pasivos de este impuesto los embotelladores de bebidas en envases plásticos y los importadores de las mismas, salvo que se trate de envases que contengan lácteos o medicamentos, los cuales están exentos del presente tributo.¹⁷²

La tarifa con la que deben cumplir los sujetos pasivos al incurrir en el hecho generador es la de hasta dos centavos de dólar por cada botella plástica gravada. Sin embargo, en el caso de este impuesto existe una particularidad, tal como su nombre lo indica: es redimible. Es decir, se devolverá dicho valor,

172. *Ibid.*

en su totalidad, a quien recolecte, entregue y retorne las botellas que se han recolectado y, en el caso de que no se llegue a recolectar todas las botellas que fueron objeto de este impuesto, se devolverá el valor de las que sí se pudieron recolectar. En este sentido, para la liquidación del impuesto a pagar, el contribuyente multiplicará el número de unidades embotelladas o importadas por la correspondiente tarifa, valor del cual se descuenta el número de botellas recuperadas, multiplicado por la respectiva tarifa impositiva. Además, este impuesto, por el mismo hecho de su naturaleza, no es considerado como gasto deducible para efectos del impuesto a la renta.¹⁷³

De estemodo, se puede decir que, si bien para el cálculo del impuesto redimible a las botellas plásticas no retornables no se analiza la aptitud para contribuir de cada obligado tributario, ni se establece una tarifa diferenciada, tampoco afecta al principio de equidad, puesto que se introduce una posibilidad para que lo cancelado en razón de dicho impuesto sea devuelto en su totalidad.

6. *Impuesto a la renta único para la actividad productiva de banano.* Por medio de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, se implementó también el impuesto a la renta único para la actividad productiva de banano, mediante el cual, los ingresos provenientes de la producción y cultivo de banano se sujetan al impuesto único a la renta del 2% y, para su aplicación, se considera el total de las ventas brutas como base imponible, con la particularidad de que en ningún caso el precio de los productos transferidos puede ser inferior a los fijados por el Estado.¹⁷⁴

Este impuesto se aplica también en aquellos casos en los que el exportador sea, a su vez, productor de los bienes que se exporten. En este caso, la base imponible se calcula multiplicando el número de cajas o unidades de banano producidas y destinadas a la exportación por el precio mínimo de sustentación fijado por el Estado vigente al momento de la exportación; así, el impuesto se liquida y paga en cada exportación, y constituye crédito tributario exclusivamente para la liquidación anual del impuesto a la renta único para la actividad productiva de banano.¹⁷⁵

Resulta necesario recalcar que no se consideran gastos deducibles atribuibles a ingresos de otras fuentes distintas a la producción y cultivo del banano ni los costos y gastos correspondientes a estas actividades. En caso de que

173. *Ibid.*

174. Ecuador, Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, art. 27, agregado por la Ley de Fomento Ambiental y..., art. 2.

175. Ecuador, Reglamento para Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, artículo innumerado, ROS No. 209, Quito, 8 de junio de 2010, agregado por el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, art. 1, RO No. 608-4S, Quito, 30 de diciembre de 2011.

un contribuyente no pueda diferenciar a qué actividad corresponde un gasto en caso de dedicarse a varias actividades, debe aplicar al total de gastos deducibles no diferenciables, un porcentaje igual al valor que resulte de dividir el total de ingresos gravados no relacionados con la producción y cultivo de banano para el total de ingresos gravados, para de este modo calcular la base imponible a la cual se aplicará el porcentaje correspondiente al 2%.¹⁷⁶

Con relación a los agentes de retención, estos deben retener a los contribuyentes en el mismo porcentaje del impuesto (2%), el cual constituye crédito tributario para la liquidación de este tributo.¹⁷⁷

Los contribuyentes dedicados exclusivamente a la producción y cultivo de banano se encuentran exentos del cálculo y pago del anticipo de impuesto a la renta. Si el contribuyente realiza actividades adicionales, para el cálculo del anticipo de impuesto a la renta no considerará los ingresos, costos y gastos relacionados con la producción y cultivo del banano.¹⁷⁸

Además, la normativa aplicable señala que otros subsectores del sector agropecuario, pesquero o acuicultor, pueden acogerse a la aplicación de un impuesto presuntivo único sobre su actividad; sin embargo, previamente, deberá existir una petición fundamentada del correspondiente gremio por medio del ministerio del ramo e informe técnico del mismo, más un reporte sobre el impacto fiscal del Director General del Servicio de Rentas Internas, siempre que el Presidente de la República, mediante decreto, así lo disponga. La tarifa aplicable será la misma que para la producción y cultivo de banano.¹⁷⁹

Por otro lado, y con relación al régimen aplicable a contribuyentes dedicados a la producción y cultivo de banano, desde el 1 de enero de 2012, por disposición de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, quienes hubiesen estado inscritos en el régimen impositivo simplificado (RISE) quedan excluidos de él y deben cumplir con las obligaciones tributarias y deberes formales que les correspondan, fuera del referido régimen especial. En caso de que otros subsectores del sector agropecuario, pesquero o acuicultor, se acojan al régimen del impuesto único a la actividad bananera, su exclusión del RISE aplicará desde el mismo día en el que entre en vigencia el impuesto único para cada sector.¹⁸⁰

176. *Ibid.*, artículo innumerado.

177. Ecuador, Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, art. 27, agregado por la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, art. 2.

178. *Ibid.*, art. 27.

179. *Ibid.*

180. Ecuador, Reglamento para la Aplicación de la Ley de Fomento..., disposición transitoria tercera.

Al analizar el contenido de este impuesto, es evidente que es un impuesto a las actividades productivas como tipo de impuesto heterodoxo, puesto que se establece un porcentaje fijo que se aplica sobre el monto total de ingresos generados por la actividad productiva, calzando también dentro de los impuestos presuntivos sobre la renta.

A este impuesto no se lo puede considerar equitativo, ya que no considera la situación particular de cada contribuyente, ni progresivo porque el que posee una mayor capacidad contributiva no tributa a una tarifa mayor. Tampoco podemos decir que observa la capacidad contributiva, puesto que al ser su imponible las ventas brutas de banano, no se está tomando en cuenta la renta real del obligado, sino que se tributa sobre una renta presunta.

7. *Impuesto a las tierras rurales.* Este tributo fue creado mediante la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, RO No. 242-3S, el 29 de diciembre de 2007, y su finalidad, a más de la recaudación, es incentivar la producción agrícola, gravando a las tierras improductivas. A pesar de ello, se podría encontrar una contradicción en el fin mencionado, ya que las tierras rurales productivas también están gravadas; sin embargo, a los sujetos pasivos, propietarios de tierras rurales productivas, se les permite deducir en el impuesto sobre la renta cuatro veces el valor pagado por este tributo.¹⁸¹

Debido a la crisis alimentaria de 2008 y a la posterior crisis económica mundial, se tuvo que adoptar modificaciones al régimen tributario y la reforma en cuestión, por ello, la Asamblea Nacional aprobó el Mandato Constituyente No. 16, o también denominado Mandato Agrícola, ROS No. 393, 1 de agosto de 2008, el cual, conjuntamente con el Plan de Soberanía Alimentaria, suspendió el impuesto a las tierras rurales, estableciendo una exoneración que se aplicó para los ejercicios económicos de los años 2008 y 2009.¹⁸²

Tras esta breve introducción, es importante entrar a la descripción del tributo en sí. De este modo, el hecho generador de este se resume en que grava la propiedad o posesión de tierras de superficie igual o superior a 25 ha en el sector rural que se encuentren situadas dentro de un radio de 40 km de las cuencas hidrográficas, canales de conducción o fuentes de agua.¹⁸³

Bajo este esquema, son sujetos pasivos del tributo, las personas naturales, sucesiones indivisas y sociedades que sean propietarios o posesionarios de inmuebles rurales que cumplan con los supuestos indicados.¹⁸⁴

181. Darío González, «Reformas tributarias en América Latina», en Carol Martinoli *et al.*, *Sistemas tributarios de América Latina. Situación actual, reformas y políticas para promover la cohesión social*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2009, p. 282.

182. *Ibid.*, p. 264.

183. Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, art. 174.

184. *Ibid.*, art. 176.

La base imponible resulta de la suma de todos los inmuebles rurales del sujeto pasivo en el ámbito nacional determinados en el catastro, que cumplan con las características indicadas anteriormente, con el fin de establecer la superficie total a ser gravada.¹⁸⁵ En este sentido, al sujeto pasivo le corresponde cancelar el valor equivalente al uno por mil de la fracción básica no gravada del impuesto a la renta de personas naturales y sucesiones indivisas, prevista en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, por cada hectárea o fracción de hectárea de tierra que sobrepase las 25 ha.¹⁸⁶

Como se mencionó en líneas anteriores, este impuesto multiplicado por cuatro es deducible para el cálculo de la renta generada exclusivamente por la producción de la tierra y hasta por la totalidad del ingreso gravado percibido por esa actividad en el correspondiente ejercicio económico, aplicable al impuesto a la renta global.¹⁸⁷

Además, es importante mencionar que no se encuentran gravados los inmuebles ubicados en ecosistemas páramos; los inmuebles ubicados en áreas de protección o reserva ecológica públicas o privadas; los inmuebles de las comunas, pueblos indígenas, cooperativas, uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas y demás asociaciones de campesinos y pequeños agricultores; los humedales y bosques naturales; los inmuebles de propiedad del Estado; los inmuebles de propiedad de universidades o centros de educación superior, excepto las particulares autofinanciadas, en la parte que destinen para investigación o educación agropecuaria; los inmuebles que cumplan una función ecológica; los territorios que se encuentren en la categoría de patrimonio de áreas naturales del Ecuador, áreas protegidas de régimen provincial o cantonal, bosques privados y tierras comunitarias, y los predios rurales sobre los cuales haya acontecido casos de fuerza mayor o caso fortuito que afecten gravemente el rendimiento y productividad de los mismos.¹⁸⁸

El 24 de noviembre de 2011, se agregó a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador el artículo que permite utilizar como crédito tributario los gastos por concepto de programas de forestación o reforestación realizados en los predios gravados.¹⁸⁹

Como se evidencia en lo expuesto, el impuesto a las tierras rurales no considera la capacidad contributiva de cada uno de los obligados, lo que deri-

185. *Ibid.*, art. 177, sustituido por el Código Orgánico de la Producción..., disposición reformatoria tercera, num. 3.2

186. *Ibid.*, art. 178.

187. *Ibid.*, art. 179.

188. *Ibid.*, art. 180, sustituido por el Código Orgánico de la Producción..., disposición reformatoria tercera, num. 3.3.

189. *Ibid.*, artículo innumerado, agregado por la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, art. 22.

va en que sea un impuesto inequitativo. Sin embargo, el hecho de que grave únicamente a las tierras rurales de superficie igual o superior a 25 ha, lo que supone la existencia de una fracción exenta, puede significar que sea un impuesto que observa el principio de progresividad, puesto que trata de una manera diferenciada a los contribuyentes, en función de la propiedad o posesión de tierras de menor o mayor extensión.

8. *Anticipo de impuesto a la renta.* El anticipo de impuesto a la renta como se encuentra configurado en la actualidad está contemplado en el art. 41 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, cuyos cambios principales corresponden a reformas introducidas mediante la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, RO No. 242-3S, 29 de diciembre de 2007; la Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno, y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, ROS No. 94, 23 de diciembre de 2009.

En la normativa mencionada, se establece que tanto las personas naturales, como las sucesiones indivisas, las sociedades y las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos, deberán pagar el anticipo de impuesto a la renta en base al impuesto a la renta pagado en el ejercicio fiscal anterior.¹⁹⁰

El cálculo de dicho anticipo para las personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad y las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos se realizará sobre la base del 50% del impuesto a la renta determinado en el ejercicio anterior, menos las retenciones en la fuente del impuesto a la renta que les hayan sido practicadas en el mismo; mientras que para las personas naturales y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las sociedades el cálculo se realizará mediante la suma del 0,2% del patrimonio total, el 0,2% del total de costos y gastos deducibles a efecto del impuesto a la renta, el 0,4% del activo total y el 0,4% del total de ingresos gravables a efecto del impuesto a la renta.¹⁹¹

La diferenciación entre los contribuyentes del primer y segundo caso también se presenta en cuanto a los efectos que tiene el pago del anticipo. Es

190. Ecuador, Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, art. 41, num. 2, sustituido por la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, art. 96, reformada por la Ley Orgánica de Empresas Públicas, disposición final segunda, num. 1.1.2.2, ROS No. 48, Quito, 16 de octubre del 2009.

191. *Ibid.*, art. 41, num. 2, lit. a), art. 41, num. 2, lit. a), reformado por la Ley Orgánica de Empresas Públicas, art. 41, num. 2, lit. b), disposición final segunda, num. 1.1.2.2, sustituida por la Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, art. 13, num. 1, sustituido por el Código Orgánico de la Producción, disposición reformatoria segunda, num. 2.10, reformado por la Ley Orgánica de Distribución de los Ingresos..., art. 1, lit. c).

así que, para el primer presupuesto, el anticipo de impuesto a la renta se convierte en crédito tributario para el pago del impuesto a la renta del ejercicio, y si al momento de liquidar el impuesto a la renta no se genera valor a pagar, o si el impuesto causado es menor al anticipo calculado, la diferencia a favor del contribuyente es sujeta a devolución. Mientras que, para el segundo caso, el pago del anticipo se convierte en crédito tributario para el pago del impuesto a la renta; sin embargo, si estos contribuyentes no causan impuesto a la renta o si el impuesto causado es inferior al anticipo determinado, este anticipo se pagará en su totalidad y se convierte en un pago mínimo.¹⁹²

Además, se establece que los bancos privados grandes y medianos, sociedades financieras grandes y medianas, y compañías emisoras y administradoras de tarjetas de crédito deben pagar una tarifa de 2% de los ingresos gravables del ejercicio anterior como anticipo mínimo y, los bancos privados pequeños y sociedades financieras pequeñas y muy pequeñas, deben pagar una tarifa del 1% por el concepto mencionado.¹⁹³

El anticipo de impuesto a la renta cumple con muchas de las características de los impuestos presuntivos sobre la renta, calificados como impuestos heterodoxos. Sin embargo, este tributo tiene una particularidad, legalmente no está establecido como un impuesto en sí, sino que se lo introdujo como parte del impuesto a la renta, teniendo carácter obligatorio.

Es por ello que ha existido polémica y grandes discusiones en torno al mismo, puesto que hay quienes consideran que cumple con todas las características de un impuesto independiente y que, por razones de conveniencia política, se ha decidido introducirlo como parte del impuesto a la renta.

Al leer el contenido de este tributo, se podría pensar que es un tributo directo que tiene en cuenta la situación económica particular de cada sujeto llamado a cumplirlo, es decir, que observa la capacidad de pago que tiene cada contribuyente al momento de determinar la obligación. Ante esto, se podría llegar a afirmar que el anticipo de impuesto a la renta cumple a cabalidad con el principio de equidad, progresividad y capacidad contributiva.

Sin embargo, al examinar profundamente las consideraciones del presente tributo de una manera separada del impuesto a la renta, se puede evidenciar que este se basa en el nivel de capacidad contributiva que el sujeto ha presentado en el ejercicio fiscal anterior, lo cual, a pesar de que en algunos casos puede coincidir con la capacidad contributiva actual, o incluso ser mayor a esta,

192. *Ibid.*, art. 41, num. 2, lit. e), sustituido por la Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, art. 13.

193. *Ibid.*, art. 41, num. 2, lit. n), agregado por la Ley Orgánica de Distribución..., art. 1, lit. b), reformado por el Decreto Ejecutivo No. 10, RO No. 15, Quito, 14 de junio de 2013.

en muchos otros puede ser menor, por lo que, para poder cumplir con el impuesto, a pesar de que la ley contempla la devolución del pago en exceso, el contribuyente tendrá que realizar operaciones económicas que no tenía previstas.

Se puede sostener que el anticipo de impuesto a la renta realmente no observa los principios de equidad, progresividad y capacidad contributiva, al no basarse en datos reales, sino meramente presuntivos.

9. *Régimen impositivo simplificado*. El régimen impositivo simplificado se introdujo en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, mediante el art. 141 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, RO No. 242-3S, 29 de diciembre del 2007, donde se establece que las personas naturales que inicien o desarrollen actividades de producción, comercialización y transferencia de bienes o prestación de servicios a consumidores finales y personas naturales que perciban ingresos en relación de dependencia y además desarrollen actividades en forma independiente, siempre y cuando estas últimas no superen la fracción básica del impuesto a la renta gravada con tarifa 0% para cada año, cuyos ingresos brutos anuales no superen los sesenta mil dólares y que para el desarrollo de sus actividades no necesiten contar con más de diez empleados, pueden acogerse voluntariamente al régimen impositivo simplificado que comprende las declaraciones de los impuestos a la renta y al valor agregado.¹⁹⁴

Dentro de este régimen no existe depuración de ingresos, puesto que la forma de llegar a la base imponible no es mediante determinación directa, sino que se declara por cuotas establecidas según categorías; el único rubro deducible corresponde a la deducción por seguridad social, establecida en el art. 231 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno, esto es una deducción del 5% por cada incremento neto de personal, el cual se aplica solo en el ejercicio fiscal posterior a la fecha de contratación y el límite a esta es el 50% de la cuota asignada.¹⁹⁵

Además, este régimen tiene dos maneras de pago: mensualmente a partir del mes siguiente al de su inscripción y el pago por adelantado de las cuotas durante el ejercicio impositivo.¹⁹⁶

194. *Ibid.*, art. 97.2, agregado a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, art. 141.

195. *Ibid.*, art. 97.6, agregado a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, art. 141, reformado por la 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 y a la Ley de Régimen del Sector Eléctrico, art. 13, RO No. 392-2S, Quito, 30 de julio de 2008; Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, art. 231.

196. *Ibid.*, art. 97.6, agregado a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, art. 141, reformado por la Ley Orgánica Reformatoria e Interpretativa a la Ley de Régimen Tributario Interno, al Código Tributario..., art. 13.

Como beneficio de acogerse al régimen simplificado de tributación, las personas no están obligadas a llevar contabilidad, no deben presentar declaraciones de impuesto a la renta ni del IVA, para lo cual deberán registrarse en el Registro Único de Contribuyentes y, una vez ubicados en la categoría que les corresponda, cumplir con el pago de las cuotas mensuales determinadas. A pesar de ello, una desventaja a los contribuyentes del régimen mencionado es que el IVA en las compras realizadas por personas naturales no genera crédito tributario.¹⁹⁷

Este régimen existente en Ecuador es un claro exponente de los regímenes simplificados de tributación para pequeños contribuyentes, considerados como tributos heterodoxos, puesto que agrupa a dos impuestos: es de voluntaria adhesión y está dirigido a un sector de la sociedad que no genera grandes rentas.

En este caso, se puede sostener que el principio de progresividad está siendo observado por medio del régimen en cuestión, puesto que se impone una tarifa mayor a quien tiene mayores ingresos. Con relación a la capacidad contributiva, se puede evidenciar que las categorías de la tabla han sido construidas según la rentabilidad de cada sector; sin embargo, se presenta una generalización al momento de determinar el monto con el que se debe contribuir, debido a que es indudable que existen diferencias de rentabilidad y, por lo tanto, de capacidad contributiva entre los diferentes contribuyentes que pertenecen a la misma actividad y categoría, es por ello que, si bien se toma en cuenta los ingresos, es decir la capacidad económica, no se sabe con exactitud cuáles son los gastos en los que incurre y las situaciones específicas que tiene que afrontar el obligado tributario.

Por las razones ya presentadas en los regímenes especiales de tributación para pequeños contribuyentes existentes en Bolivia, se considera a este régimen como progresivo, más no observa completamente el principio de capacidad contributiva, lo que conlleva a que se vulnere el principio de equidad.

10. *Impuesto a la circulación de capitales*. El ICC, se creó mediante la Ley de Reordenamiento en Materia Económica, en el Área Tributario-Financiera, ROS No. 78, 1 de diciembre de 1998, la misma que disponía que este impuesto tenía un carácter especial con períodos anuales prorrogables de manera automática mientras su recaudación represente por lo menos el 3% de producto interno bruto, y sustituyó al impuesto a la renta. Sin embargo, mediante Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, ROS No. 181, 30 de abril de 1999, se restituyó el impuesto a la renta.

Este impuesto se creó con la finalidad de ampliar la base imponible de contribuyentes que aporten efectivamente al fisco, y con el objeto de combatir la evasión tributaria, cuyo hecho generador constituía la acreditación o depó-

197. *Ibid.*, art. 97.7, agregado a la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador, art. 141.

sito en cuentas corrientes y de ahorro, depósitos a plazo y cualquier medio de inversión y de ahorro o cualquier otro tipo de transacción monetaria, ya sea en moneda nacional o extranjera y el giro de cheques, transferencias o pagos de cualquier naturaleza realizados al exterior, con o sin intermediación de instituciones del sistema financiero nacional.¹⁹⁸

Este impuesto gravaba todas las operaciones en moneda nacional, unidades de valor constante o moneda extranjera que se realicen por medio del sistema financiero nacional, incluida la banca *off-shore*.¹⁹⁹

Los sujetos pasivos, en calidad de contribuyentes, fueron las personas naturales o jurídicas titulares de las cuentas en las que se efectuaban los depósitos o acreditaciones; las personas que cobraban los cheques por ventanilla, y quienes giraban los cheques u ordenaban las transferencias o pagos al exterior y, en calidad de responsables, como agentes de retención o percepción, las entidades del sistema financiero nacional.²⁰⁰

La base imponible constituía el monto de la acreditación o depósito, o el monto del cheque, transferencia o giro al exterior, a la cual, en un inicio se le aplicaba la tarifa del 1%.²⁰¹ Sin embargo, mediante la Ley de Racionalización Tributaria, RO No. 321-S, 18 de noviembre de 1999, se reformó la tarifa del ICC y paso a 0,80%; con esto, a partir del año 2000, el ICC pagado, se convertía en crédito tributario para el pago de impuesto a la renta.

Las recaudaciones de este impuesto eran transferidas por las entidades del sistema financiero dentro de los dos días siguientes al de su retención, a la cuenta «cero ocho por ciento (0,8%), ICC», originalmente cuenta «uno por ciento (1%), ICC», que para el efecto se abrió en el Banco Central del Ecuador, el cual acreditaba en forma automática y directa en las cuentas de los partícipes o beneficiarios establecidos por esta Ley.²⁰²

En este impuesto, la ley permitía que los contribuyentes obligados al pago del mismo puedan donar parte del tributo a universidades y escuelas politécnicas, fundación Malecón 2000, CORPECUADOR, y otras instituciones sin fines de lucro.²⁰³

Finalmente, mediante el art. 214 de la Ley para la Promoción de la Inversión y de la Participación Ciudadana, RO No. 144, 18 de agosto de 2000, se eliminó definitivamente el ICC.

198. Ecuador, Ley de Reordenamiento en Materia Económica, Tributario-Financiera, art. 1, considerandos, ROS No. 78, Quito, 1 de diciembre de 1998.

199. *Ibid.*, art. 1.

200. *Ibid.*, art. 3.

201. *Ibid.*, art. 2 y 4.

202. *Ibid.*, art. 5.

203. *Ibid.*, art. 7.

Como se puede evidenciar en lo expuesto, el impuesto a la circulación de capitales era un tipo de impuesto a las transacciones financieras que no cumplía con los principios de equidad, progresividad ni capacidad contributiva, principalmente porque trataba a todos los contribuyentes por igual, sin tomar en cuenta su capacidad de aportar al fisco.

Perú

En Perú, según su Constitución Política, los tributos se crean, modifican, derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo. El Congreso no puede aprobar tributos con fines predeterminados, salvo por solicitud del Poder Ejecutivo y las leyes de índole tributaria referidas a beneficios o exoneraciones requieren previo informe del Ministerio de Economía y Finanzas.²⁰⁴

Además, para diseñar y proponer medidas de política tributaria; para proponer la reglamentación de las normas tributarias, y para administrar, aplicar, fiscalizar, sancionar y recaudar los tributos internos del gobierno central y otros tributos que se le asignen, se encuentra la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria.²⁰⁵

En este sentido, en Perú se encuentran vigentes, como impuestos heterodoxos, el impuesto temporal a los activos netos, el impuesto a las transacciones financieras, el nuevo régimen único simplificado y el régimen especial de impuesto a la renta.

1. *Impuesto temporal a los activos netos*. Creado mediante la Ley No. 28424 del 21 de diciembre de 2004.

Es un impuesto al patrimonio que grava los activos netos de quienes generen rentas de tercera categoría,²⁰⁶ por lo cual, son contribuyentes de este los sujetos del régimen general que generen rentas de tercera categoría, incluyendo las sucursales, agencias y demás establecimientos permanentes en el país de

204. Constitución Política del Perú, art. 74 y 79.

205. Perú, Ley No. 24829, art. 2, Lima, 31 de mayo de 1988.

206. «Las rentas de tercera categoría hacen referencia a las rentas obtenidas por la realización de actividades empresariales que desarrollan las personas naturales y jurídicas. Generalmente estas rentas se producen por la participación conjunta de la inversión del capital y el trabajo», Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (SUNAT), *Régimen general del impuesto a la renta: Tercera categoría*, en SUNAT, <http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php?option=com_content&view=category&layout=blog&id=45&Itemid=73>. Fecha de consulta: 23 de octubre de 2013.

empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior, así como las personas naturales con negocio que generen rentas de actividades empresariales.²⁰⁷

Para determinar la base imponible, los contribuyentes deben considerar el valor de los activos netos consignados en el balance general al 31 de diciembre del año anterior, deducidas las depreciaciones y amortizaciones admitidas, a la cual se aplica una alícuota del 0,4%, cuando la base imponible exceda un millón de nuevos soles.²⁰⁸

Cabe resaltar que el monto que se haya pagado por concepto del impuesto temporal a los activos netos, se puede utilizar como crédito contra los pagos a cuenta del régimen general del impuesto a la renta de los períodos tributarios de marzo a diciembre del ejercicio gravable por el cual se pagó el impuesto, siempre que se acredite el impuesto hasta la fecha de vencimiento de cada uno de los pagos a cuenta, y contra el pago de regularización del impuesto a la renta del ejercicio gravable al que corresponda.²⁰⁹

Este impuesto tiene en su nombre el término *temporal* porque en un inicio se lo estableció con una vigencia a partir del 1 de enero de 2005 hasta el 31 de diciembre de 2006, sin embargo, se lo ha extendido hasta la actualidad.

De lo expuesto, se colige que el impuesto temporal a los activos netos corresponde a los impuestos a los activos empresariales como un tipo de impuesto heterodoxo, al igual que el impuesto a los activos en el exterior presente en Ecuador, que toma como base imponible el valor de los activos de las empresas.

En este caso en particular, no se puede afirmar que se viola el principio de progresividad, ya que al estar dirigido a los contribuyentes que generen rentas de tercera categoría, y al gravar únicamente a los activos que sobrepasen un millón de nuevos soles, se está dando un trato diferenciado a los contribuyentes.

A pesar de ello, es evidente que no toma en cuenta la capacidad contributiva, debido a que no considera la condición particular de cada uno de los obligados en cuanto a su posibilidad de aportar al fisco, lo cual hace que no se respete el principio de equidad.

2. *Impuesto a las transacciones financieras.* Se crea mediante la Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía o Ley No. 28194, el 26 de marzo de 2004. Grava las operaciones en moneda nacional o extranjera por cualquier ingreso o salida de dinero en las cuentas abiertas en empresas del sistema financiero, y las operaciones que trasmitan pagos de

207. Perú, Ley No. 28424, art. 2, Lima, 21 de diciembre de 2004.

208. *Ibid.*, art. 4; Decreto Legislativo No. 976, art. único, Lima, 15 de marzo de 2007.

209. *Ibid.*, art. 8.

dinero, cualquiera que sea el medio que se utilice, excepto las operaciones que estén exoneradas.²¹⁰

Los contribuyentes del presente impuesto son los titulares de cuentas abiertas en las empresas del sistema financiero; las personas naturales y jurídicas que realicen pagos, adquieran cheques de gerencia, ordenen giros o envíos de dinero o reciban pagos o fondos de dinero, y las empresas del sistema financiero respecto de las operaciones gravadas que realicen por cuenta propia.²¹¹

La base imponible constituye el valor de la operación financiera que se realice, a la cual se aplica la tarifa del 0,005%.²¹² Cabe resaltar que la tarifa ha sido modificada varias veces desde la creación del impuesto, yendo desde 0,10%, 0,08%, 0,07%, 0,06%, hasta la tarifa que existe en la actualidad, lo cual podría significar que el mismo esté próximo a desaparecer.

Los agentes de retención o percepción del impuesto son las empresas del sistema financiero y las empresas que realizan transferencias de fondos.²¹³ Es deducible para efectos del impuesto a la renta.²¹⁴

Al igual que los impuestos a las transacciones financieras que existen o han existido en los demás Estados miembros de la CAN, y por las razones descritas en aquellos, el impuesto a las transacciones financieras de Perú no observa los principios de equidad, progresividad ni capacidad contributiva.

3. *Nuevo régimen único simplificado.* Se creó el 14 de noviembre de 2003, mediante el Decreto Legislativo No. 937, y comprende el impuesto a la renta, el impuesto general a las ventas y el impuesto de promoción municipal.²¹⁵

Únicamente se pueden acoger al nuevo régimen único simplificado las personas naturales y sucesiones indivisas domiciliadas en el país que, exclusivamente, obtengan rentas por la realización de actividades empresariales; las personas naturales no profesionales domiciliadas en el país, que perciban rentas de cuarta categoría,²¹⁶ únicamente, por actividades de oficios, y las empre-

210. Perú, Ley No. 28194, art. 9, Lima, 26 de marzo de 2004.

211. *Ibid.*

212. *Ibid.*, art. 10; Ley No. 29667, art. 2, Lima, 20 de febrero de 2011.

213. Perú, Ley No. 28194, art. 16.

214. *Ibid.*, art. 19.

215. El impuesto de promoción municipal es nacional y fue creado en favor de las municipalidades, «grava con una tasa del 2% las operaciones afectas al régimen del Impuesto General a las Ventas y se rige por sus mismas normas». Perú, Texto Único Ordenado de la Ley de Tributación Municipal, art. 76; Decreto Legislativo No. 937, art. 4, Lima, 14 de noviembre de 2003.

216. «Son rentas de cuarta categoría, los ingresos que provienen de realizar cualquier trabajo individual, de una profesión, arte, ciencia u oficio cuyo cobro se realiza sin tener relación de dependencia», *Régimen general del impuesto a la renta: Cuarta categoría*, en SUNAT, <http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php?option=com_content&view=category&layout=blog&id=37&Itemid=61>. Fecha de consulta: 23 de octubre de 2013.

sas individuales de responsabilidad limitada.²¹⁷ Para que los sujetos mencionados puedan acogerse al presente régimen, deben cumplir con ciertos requisitos: que el monto de sus ingresos brutos no supere los 360.000 nuevos soles en el transcurso de cada año, o que en algún mes tales ingresos no superen los 30.000 nuevos soles; deben realizar sus actividades en un solo establecimiento o una sede productiva, y el valor de los activos fijos afectados a su actividad no debe superar los 70.000 nuevos soles.²¹⁸

Para la determinación del nuevo régimen único simplificado existen cinco categorías que se definen de acuerdo con el monto total límite de ingresos brutos y adquisiciones mensuales, que van desde 5.000 hasta 30.000 nuevos soles, cuya cuota mensual va de 20 a 600 nuevos soles. A pesar de lo mencionado, existe una denominada *categoría especial*, a la que pueden acogerse los sujetos que se dediquen únicamente a la venta de frutas, hortalizas, legumbres, tubérculos, raíces, semillas, etc., realizada en mercados de abastos, y los sujetos dedicados exclusivamente al cultivo de productos agrícolas y que vendan sus productos en su estado natural, cuyos ingresos brutos y adquisiciones anuales no exceda, cada uno, 60.000 nuevos soles, en este caso no se pagará ningún valor en razón de cuota mensual.²¹⁹

En el caso de que los ingresos brutos o adquisiciones superen el límite de la categoría en la que se encuentra el contribuyente, debe obligatoriamente inscribirse en la siguiente, y en el caso de que el contribuyente decida acogerse voluntariamente al régimen especial o al régimen general en cualquier mes del año, debe presentar las declaraciones juradas que correspondan a dichos regímenes, según sea el caso y, a partir del cambio de régimen, tributar según las normas del régimen especial o del régimen general.²²⁰

El nuevo régimen único simplificado es sin lugar a dudas un régimen especial de tributación para pequeños contribuyentes, en su composición, muy similar a los que existen en Bolivia y Ecuador y, al igual que los regímenes existentes en los países mencionados, observa el principio de progresividad por el hecho de contar con diferentes categorías para su determinación.

4. *Régimen especial del impuesto a la renta.* Este régimen se crea el 8 de diciembre de 2004, mediante el Decreto Supremo No. 179-2004-EF.

Pueden acogerse al régimen especial las personas naturales, sociedades conyugales, sucesiones indivisas y personas jurídicas domiciliadas en el país, que obtengan rentas de tercera categoría provenientes de actividades de comercio, industria y/o actividades de servicios, para lo cual deben pagar una

217. Perú, Decreto Legislativo No. 937, art. 2; Ley No. 30056, art. 21, Lima, 2 de julio de 2013.

218. Perú, Decreto Legislativo No. 937, art. 3, Lima, 14 de noviembre de 2003.

219. *Ibid.*, art. 7 y 8; Decreto Legislativo No. 967, art. 7, 8, Lima, 24 de diciembre de 2006.

220. Perú, Decreto Legislativo No. 937, art. 12, 13; Decreto Legislativo No. 967, art. 12 y 13.

cuota del 1,5% de sus ingresos netos mensuales provenientes de sus rentas de tercera categoría.²²¹

Cuando los sujetos mencionados que tributen en el régimen especial quieran ingresar en el régimen general de impuesto a la renta, lo pueden hacer en cualquier mes del año, al igual que los sujetos que tributen en el régimen general y quieran ingresar en el régimen especial, pero solo por una vez en el ejercicio gravable. Además, si los sujetos mencionados que tributan en régimen especial perciben otras rentas de categoría diferente a la tercera categoría, deben tributar por dichas rentas según el régimen general.²²²

Este régimen calza dentro de los impuestos presuntivos sobre la renta, puesto que se tributa sobre una renta presunta como son los ingresos netos, además, tiene carácter de optativo, lo cual es una característica de este tipo de impuestos.

El régimen especial del impuesto a la renta no respeta el principio de progresividad ni el de capacidad contributiva, puesto que establece la misma tarifa para todos los casos y no toma en cuenta la situación particular del contribuyente, lo que deriva en que se trate de un tributo inequitativo. sin embargo, es importante resaltar que, al igual que el impuesto mínimo alternativo simple, existente en Colombia, al ser de voluntaria adhesión queda a discrecionalidad del contribuyente, según su conveniencia, tributar por este medio.

Similitudes y diferencias de los impuestos heterodoxos existentes en la CAN

Con el fin de sistematizar el contenido de los impuestos existentes en cada Estado miembro de la CAN, se ha considerado útil incluir tablas comparativas sobre los impuestos heterodoxos en los países de la subregión. Se presentan los impuestos existentes agrupados según su tipo, con el fin de que se pueda contar con un panorama en el que se evidencien las similitudes y diferencias entre los impuestos creados y aplicados en la Comunidad Andina. En cada tabla se consigna solo la información –obtenida de la normativa vigente al momento de la investigación– referente a los países estudiados que tienen ese tipo de impuesto; de manera que, si no aparece un país, es porque no cuenta con normas al respecto.

221. Perú, Decreto Supremo No. 179-2004-EF, art. 117 y 120, Lima, 8 de diciembre de 2004; Decreto Legislativo No. 968, art. único, Lima, 24 de diciembre de 2006; Decreto Legislativo No. 1086, art. 26, Lima, 28 de junio de 2008.

222. Perú, Decreto Supremo No. 179-2004-EF, art. 121 y 123.

Tabla 1. Impuestos presuntivos sobre la renta					
Nombre	Fecha de creación	Hecho generador	Base imponible	Tarifa	Sujetos pasivos
Ecuador					
Anticipo de impuesto a la renta.	29 de diciembre de 2007.	Ser sujeto pasivo del impuesto a la renta.	El impuesto pagado en el ejercicio fiscal anterior.	Para las personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad y las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos la tarifa es el 50% del impuesto a la renta determinado en el ejercicio anterior, menos las retenciones en la fuente del impuesto a la renta que les hayan sido practicadas en el mismo; mientras que para las personas naturales y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las sociedades el cálculo se realizará mediante la suma del 0,2% del patrimonio total, el 0,2% del total de costos y gastos deducibles a efecto del impuesto a la renta, 0,4% del activo total y el 0,4% del total de ingresos gravables a efecto del impuesto a la renta. Los bancos privados grandes y medianos, sociedades financieras grandes y medianas, y compañías emisoras y administradoras de tarjetas de crédito deben pagar una tarifa del 2% de los ingresos gravables del ejercicio anterior como anticipo mínimo y, los bancos privados pequeños y sociedades financieras pequeñas y muy pequeñas, deben pagar una tarifa del 1% por el concepto mencionado.	Personas naturales, las sucesiones indivisas, las sociedades y las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos.
Colombia					
Impuesto mínimo alternativo nacional para personas naturales empleados.	26 de diciembre de 2012.	Generar una Renta gravable alternativa (RGA) anual desde mil quinientos cuarenta y ocho unidades de valor tributario (UTV).	RGA.	Tarifa que corresponda según la tabla.	Personas naturales calificadas como empleados cuya RGA anual sea desde mil quinientos cuarenta y ocho unidades UTV.

Colombia					
Impuesto mínimo alternativo simple.	26 de diciembre de 2012.	Generar RGA anual que sea inferior a cuatro mil setecientas UVT.	RGA.	Tarifa que corresponda según la tabla.	Personas naturales residentes en el país, clasificadas en la categoría de empleado, cuya RGA anual sea inferior a cuatro mil setecientas UVT.
Perú					
Régimen especial del impuesto a la renta.	8 de diciembre de 2004.	Generación de rentas de tercera categoría.	Ingresos netos mensuales provenientes de las rentas de tercera categoría.	1,5%.	Personas naturales, sociedades conyugales, sucesiones indivisas y personas jurídicas, domiciliadas en el país, que obtengan rentas de tercera categoría provenientes de actividades de comercio, industria y/o actividades de servicios.

Tabla 2. Impuestos a los activos empresariales					
Nombre	Fecha de creación	Hecho generador	Base imponible	Tarifa	Sujetos pasivos
Ecuador					
Impuesto a los activos en el exterior.	30 de diciembre de 2008.	Poseer fondos en el extranjero o inversiones en el exterior reguladas por el Consejo Nacional de Valores.	Saldos mensuales que se mantengan sobre los fondos o inversiones antes mencionadas.	0,25% mensual.	Entidades privadas que son reguladas por la Superintendencia de Bancos y Seguros y por las Intendencias del Mercado de Valores de la Superintendencia de Compañías.
Perú					
Impuesto temporal a los activos netos.	21 de diciembre de 2004.	Generación de activos por parte de los sujetos del régimen general que generen rentas de tercera categoría, incluyendo las sucursales, agencias y demás establecimientos permanentes en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior; así como las personas naturales con negocio que generen rentas de actividades empresariales.	El valor de los activos netos consignados en el balance general al 31 de diciembre del año anterior, deducidas las depreciaciones y amortizaciones admitidas.	0,4% cuando la base imponible exceda un millón de nuevos soles.	Los sujetos del régimen general que generen rentas de tercera categoría, incluyendo las sucursales, agencias y demás establecimientos permanentes en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior; así como las personas naturales con negocio que generen rentas de actividades empresariales.

Tabla 3. Regímenes especiales de tributación para pequeños contribuyentes

Nombre	Fecha de creación	Hecho generador	Base imponible	Tarifa	Sujetos pasivos
Bolivia					
Régimen agropecuario unificado.	27 de diciembre de 1996.	Pago anual simplificado del IVA a las transacciones sobre las utilidades de las empresas y régimen complementario al IVA.	La superficie de la propiedad afectada a la actividad agrícola o pecuaria expresada en hectáreas.	Cuota fija anual.	Personas naturales y sucesiones indivisas que realicen actividades agrícolas o pecuarias en predios cuya superficie esté comprendida dentro de los límites establecidos; personas naturales o sucesiones indivisas que estén dedicadas total o parcialmente a actividades de avicultura, apicultura, floricultura, cunicultura y piscicultura que sean propietarias de tierras cuya extensión se encuentre dentro de los límites mencionados; cooperativas que se dediquen a actividades agrícolas o pecuarias.
Sistema tributario integrado.	30 de junio de 1987.	Liquidación y pago del IVA de las transacciones, de la renta presunta de las empresas y complementario del IVA.	De acuerdo con el tipo del vehículo, servicio de transporte que prestan y distrito en el que se encuentre registrado.	Seis cuotas bimestrales iguales y consecutivas de acuerdo con el tipo del vehículo, el servicio de transporte que prestan y el distrito en el que se encuentre registrado.	Personas naturales que son propietarias de vehículos automotores que prestan servicio público de transporte urbano, interprovincial e interdepartamental.
Régimen tributario simplificado.	29 de enero de 1997.	Se consolida la liquidación y el pago del IVA, el impuesto sobre las utilidades de las empresas y el impuesto a las transacciones	El monto del capital.	Cuotas bimestrales determinadas según seis categorías tomando en cuenta el monto del capital de entre Bs 12.001 hasta Bs 37.000.	Comerciantes minoristas y vivanderos que cumplan ciertas condiciones como que el capital destinado a dicha actividad no sea mayor a Bs 37.000, que sus ventas anuales no sean mayores a Bs 136.000, que el precio de las mercaderías comercializadas y de los servicios prestados no sean mayores a Bs 148 para los vivanderos, Bs 480 para los comerciantes y Bs 640 para los artesanos.

Ecuador					
Régimen impositivo simplificado.	29 de diciembre del 2007.	Comprende las declaraciones de los impuestos a la renta e IVA.	Base imponible no mediante determinación directa sino que se declara cuotas establecidas según categorías	Cuotas establecidas según categorías.	Personas naturales que inicien o desarrollen actividades de producción, comercialización y transferencia de bienes o prestación de servicios a consumidores finales y personas naturales que perciban ingresos en relación de dependencia y además desarrollen actividades en forma independiente, siempre y cuando estas últimas no superen la fracción básica del impuesto a la renta gravada con tarifa 0% para cada año, cuyos ingresos brutos anuales no superen los sesenta mil dólares y que para el desarrollo de sus actividades no necesiten contar con más de diez empleados.
Perú					
Nuevo régimen único simplificado.	14 de noviembre de 2003.	Comprende el impuesto a la renta, el impuesto general a las ventas y el impuesto de promoción municipal.	El monto total límite de ingresos brutos y adquisiciones mensuales que van desde 5.000 hasta 30.000 nuevos soles.	La cuota mensual va de 20 a 600 nuevos soles.	Las personas naturales y sucesiones indivisas domiciliadas en el país que exclusivamente obtengan rentas por la realización de actividades empresariales; las personas naturales no profesionales, domiciliadas en el país, que perciban rentas de cuarta categoría únicamente por actividades de oficios; y, las empresas individuales de responsabilidad limitada que cumplan con los siguientes requisitos: que el monto de sus ingresos brutos no supere los 360.000 nuevos soles en el transcurso de cada año; que en algún mes tales ingresos no superen los 30.000 nuevos soles; que realicen sus actividades en un solo establecimiento o una sede productiva y que el valor de los activos fijos afectados a su actividad no supere los 70.000 nuevos soles.

Tabla 4. Impuestos ambientales

Ecuador					
Nombre	Fecha de creación	Hecho generador	Base imponible	Tarifa	Sujetos pasivos
Impuesto ambiental a la contaminación vehicular.	24 de noviembre de 2011.	Propiedad de vehículos motorizados de transporte terrestre.	La base imponible de este impuesto corresponde al cilindraje que tenga el motor del vehículo, sin embargo, para calcular el impuesto se aplica una fórmula en la que se toma en cuenta, a más del cilindraje, el año de fabricación del vehículo o la condición de vehículo híbrido.	Fórmula.	Todo propietario de vehículos motorizados de transporte terrestre.
Impuesto redimible a las botellas plásticas no retornables.	24 de noviembre de 2011.	La fabricación de botellas plásticas utilizadas para contener bebidas o la desaduanización de las mismas.	Cada botella plástica gravada.	Hasta dos centavos de dólar.	Los embotelladores de bebidas en envases plásticos y los importadores de las mismas.

Tabla 5. Impuesto a la salidade divisas

Ecuador					
Nombre	Fecha de creación	Hecho generador	Base imponible	Tarifa	Sujetos pasivos
Impuesto a la salida de divisas.	29 de diciembre del 2007.	La transferencia o traslado de divisas desde Ecuador hacia el extranjero, ya sea llevando el dinero personalmente, por medio de las instituciones del sistema financiero mediante cheques o transferencias o empresas de courier; los pagos por importaciones incluso cuando estos se hagan directamente desde el exterior, sea con recursos financieros del importador o de terceros; todos los pagos realizados con recursos financieros que se encuentran en el exterior de personas naturales o sociedades ecuatorianas o extranjeras domiciliadas en Ecuador, y las exportaciones de bienes y servicios que realizan personas naturales y jurídicas domiciliadas en Ecuador cuando estos pagos no ingresan al país.	Monto del traslado de divisas, de la acreditación o depósito, o el monto del cheque, transferencia o giro al exterior con o sin intervención de las instituciones del sistema financiero.	5%.	Todas las personas que incurran en el hecho generador.

Tabla 6. Impuestos único sobre actividades productivas					
Nombre	Fecha de creación	Hecho generador	Base imponible	Tarifa	Sujetos pasivos
Ecuador					
Impuesto a la renta único para la actividad productiva de banano	24 de noviembre de 2011	Producción y cultivo de banano.	Ventas brutas de banano.	2%.	Sujetos dedicados a la producción y cultivo de banano.

Tabla 7. Impuestos a las ganancias extraordinarias					
Nombre	Fecha de creación	Hecho generador	Base imponible	Tarifa	Sujetos pasivos
Bolivia					
Alícuota Adicional a las Utilidades Extraordinarias por Actividades Extractivas de Recursos Naturales No Renovables.	25 de noviembre de 1996.	Realización de actividades extractivas de recursos naturales no renovables.	Utilidad neta anual resultante directamente de actividades extractivas de recursos naturales no renovables.	25%.	Empresas que realicen actividades extractivas de recursos naturales no renovables.
Ecuador					
Impuesto a los Ingresos Extraordinarios.	29 de diciembre de 2007.	Obtención de ingresos extraordinarios por parte de las empresas que han suscrito contratos con el Estado para la exploración y explotación de recursos no renovables.	La totalidad de los ingresos extraordinarios, que conforman la diferencia entre el precio de venta y el precio base establecido en el contrato, multiplicado por la cantidad de unidades vendidas, a la que hace referencia dicho precio.	70%.	Empresas que han suscrito contratos con el Estado para la exploración y explotación de recursos no renovables, que hayan obtenido ingresos extraordinarios.

Tabla 8. Impuesto a las transacciones financieras					
Nombre	Fecha de creación	Hecho generador	Base imponible	Tarifa	Sujetos pasivos
Ecuador					
Impuesto a la Circulación de Capitales.	1 de diciembre de 1998 al 30 de abril de 1999.	Acreditación o depósito en cuentas corrientes y de ahorro, depósitos a plazo y cualquier medio de inversión y de ahorro o cualquier otro tipo de transacción monetaria, ya sea en moneda nacional o extranjera y el giro de cheques, transferencias o pagos de cualquier naturaleza realizados al exterior, con o sin intermediación de instituciones del sistema financiero nacional.	El monto de la acreditación o depósito, o el monto del cheque, transferencia o giro al exterior.	En un inicio se aplicaba la tarifa del 1% y desde el 18 de noviembre de 1999 la tarifa pasó a 0,80%.	Personas naturales o jurídicas titulares de las cuentas en las que se efectúan los depósitos o acreditaciones.
Perú					
Impuesto a las Transacciones Financieras.	26 de marzo de 2004.	La realización de operaciones en moneda nacional o extranjera por cualquier ingreso o salida de dinero en las cuentas abiertas en empresas del sistema financiero, y de operaciones que transmitan pagos de dinero cualquiera que sea el medio que se utilice.	El valor de la operación financiera que se realice.	0,005%.	Los titulares de cuentas abiertas en las empresas del Sistema Financiero; las personas naturales y jurídicas que realicen pagos, adquieran cheques de gerencia, ordenen giros o envíos de dinero o reciban pagos o fondos de dinero; y, las empresas del sistema financiero respecto de las operaciones gravadas que realicen por cuenta propia.

Bolivia	
Impuesto a las Transacciones Financieras	<p>21 de julio de 2006</p> <p>La realización de las siguientes actividades: 1. Retiros y depósitos efectuados en cuentas corrientes y cuentas de ahorro. 2. Pagos o transferencias de fondos a una entidad regida por la Ley de Bancos y Entidades Financieras, que no utilicen las cuentas corrientes o cuentas de ahorro. 3. Adquisición de cheques de gerencia, cheques de viajero u otros instrumentos financieros similares, sin utilizar cuentas corrientes y cuentas de ahorro. 4. Entrega de recaudaciones efectuadas a nombre de terceras personas, así como las operaciones de pago o transferencias a favor de terceros, con cargo a dichos montos. 5. Transferencias o envíos de dinero, al exterior o interior del país, efectuadas por medio de una entidad regida por la Ley de Bancos y Entidades Financieras o por medio de empresas que prestan servicios de transferencia de fondos. 6. Entrega o recepción de fondos propios o de terceros que conforman un sistema de pagos en el país o en el exterior, sin intervención de una entidad financiera regida por la Ley de Bancos. 7. Depósitos a plazo fijo. 8. Participación de fondos de inversión.</p>
Monto de las transacciones gravadas con el impuesto.	0,15%.
Todos los sujetos que realicen las actividades descritas en el hecho generador.	
Colombia	
Gravamen a los Movimientos Financieros.	<p>29 de diciembre de 2000.</p> <p>Realización de las transacciones financieras, mediante las cuales se disponga de recursos depositados en cuentas corrientes o de ahorros, así como en cuentas de depósito en el Banco de la República, y los giros de cheques de gerencia.</p>
Valor total de la transacción financiera mediante la cual se dispone de los recursos.	3 x 1.000.
Los obligados son los usuarios del sistema financiero, las entidades que lo conforman y el Banco de la República, tomando en cuenta que cuando se trate de retiros de fondos que manejen ahorro colectivo, el obligado será el ahorrador individual que se beneficia del retiro.	

Tabla 9. Impuesto sobre el desaprovechamiento de tierras productivas					
Nombre	Fecha de creación	Hecho generador	Base imponible	Tarifa	Sujetos pasivos
Ecuador					
Impuesto a las tierras rurales.	29 de diciembre de 2007.	La propiedad o posesión de tierras de superficie igual o superior a 25 hectáreas en el sector rural que se encuentren situadas dentro de un radio de 40 kilómetros de las cuencas hidrográficas, canales de conducción o fuentes de agua.	Suma de todos los predios del sujeto pasivo en el ámbito nacional que cumplan con las características indicadas.	Uno por mil de la fracción básica no gravada del impuesto a la renta de personas naturales y sucesiones indivisas por cada hectárea o fracción de hectárea de tierra que sobrepase las 25 hectáreas.	Personas naturales, sucesiones indivisas y sociedades, que sean propietarios o poseedores de tierras de superficie igual o superior a 25 hectáreas en el sector rural que se encuentren situadas dentro de un radio de 40 kilómetros de las cuencas hidrográficas, canales de conducción o fuentes de agua.

Como se ha podido demostrar mediante las tablas presentadas, se pueden encontrar ciertas semejanzas entre algunos impuestos heterodoxos en el contexto de los Estados miembros de la CAN. Sin embargo, existe solamente un impuesto heterodoxo con el que cuentan o han contado todos los países mencionados: el impuesto a las transacciones financieras, denominado impuesto a las transacciones financieras, en Bolivia; gravamen a los movimientos financieros, en Colombia; ICC, en Ecuador (no vigente); e impuesto a las transacciones financieras, en Perú; todos ellos poseen la misma esencia y tienen obvias similitudes relacionadas con los elementos del tributo.

Además, todos los países miembros de la CAN, salvo Colombia, han creado regímenes especiales de tributación para pequeños contribuyentes, los cuales han pretendido facilitar la tributación a ciertos sectores de la sociedad con el fin de integrarlos al ámbito tributario, lo cual es difícil por medio de los métodos ortodoxos de tributación. En Bolivia existe el RAU que agrupa la liquidación y pago del IVA, impuesto a las transacciones, impuesto sobre las utilidades de las empresas y régimen complementario al IVA; el Sistema Tributario Integrado que concentra el IVA, impuesto a las transacciones, impuesto a la renta de las empresas y régimen complementario al impuesto al valor agregado, y, el régimen tributario simplificado, que agrupa el IVA, impuesto sobre las utilidades de las empresas y el impuesto a las transacciones; en Ecuador existe el régimen impositivo simplificado, que comprende las declaraciones del impuesto a la renta y del IVA, y en Perú existe el nuevo régimen único simplificado que comprende el impuesto a la renta, impuesto general a las ventas e impuesto de promoción municipal.

Colombia, Ecuador y Perú cuentan con impuestos presuntivos sobre la renta. En Colombia existe el impuesto mínimo alternativo nacional para personas naturales empleados, que tiene carácter de obligatorio, y el impuesto mínimo alternativo simple, que es de adhesión voluntaria; en Ecuador existe el anticipo del impuesto a la renta, que tiene carácter de obligatorio y forma parte del impuesto a la renta, y en Perú existe el régimen especial de impuesto a la renta, que es de adhesión voluntaria.

Ecuador y Perú cuentan con impuestos a los activos empresariales. En Ecuador se grava a los activos en el exterior por medio del impuesto a los activos en el exterior, y en Perú se grava a los activos nacionales y en el exterior por medio del impuesto temporal a los activos netos.

En Bolivia y Ecuador existen gravámenes a las ganancias extraordinarias; en Bolivia existe la alícuota adicional a las utilidades extraordinarias por actividades extractivas de recursos naturales no renovables, como parte del impuesto a las utilidades de las empresas, y en Ecuador está vigente el impuesto a los ingresos extraordinarios; los dos gravámenes recaen sobre actividades relacionadas con la extracción de recursos naturales no renovables.

Ecuador, aparte de los tributos ya mencionados, y que comparte con otros países miembros de la CAN, tiene otros de tipo heterodoxo como: impuestos ambientales, impuesto a la salida de divisas, impuesto único sobre determinadas actividades productivas e impuesto sobre el desaprovechamiento de tierras productivas, lo que implica que es el país que cuenta con más tributos heterodoxos dentro de los Estados miembros de la CAN.

Finalmente, cabe resaltar que muchos de los impuestos heterodoxos existentes en los países a los que se ha hecho referencia, han sido creados con carácter temporal. Sin embargo, al evidenciarse su efectividad, ya sea en el ámbito de la recaudación o en el de cumplimiento de la finalidad extrafiscal con la que fueron creados, su vigencia ha sido prolongada hasta la actualidad.

PROBLEMAS JURÍDICOS EN TORNO AL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO DE EQUIDAD Y A LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES A CAUSA DE LA CREACIÓN Y APLICACIÓN DE TRIBUTOS HETERODOXOS EN LOS PAÍSES PERTENECIENTES A LA CAN

En el presente apartado se tratará sobre las acciones y sentencias o fallos más relevantes que han tenido lugar con relación a la vulneración de principios tributarios y derechos de los contribuyentes por la creación y aplicación de los tributos heterodoxos existentes en cada Estado miembro de la CAN.

Bolivia

En Bolivia, las acciones por parte de los contribuyentes con relación a impuestos heterodoxos han sido escasas; sin embargo, haremos referencia a un recurso con pronunciamiento del Tribunal Constitucional en contra del régimen agropecuario, el cual será puntualizado a continuación.

1. *Régimen agropecuario unificado*. Con relación a este régimen, se ha presentado un recurso contra tributos, el mismo que procede contra toda disposición legal que cree, modifique o suprima un tributo, establecida sin observar la Constitución Política del Estado.²²³

En este se solicita que se declare la inaplicabilidad del art. 25 del Decreto Supremo No. 24463, de 27 de diciembre de 1996, que establece que los sujetos

223. Bolivia, Ley del Tribunal Constitucional Plurinacional, Ley No. 027, art. 127, La Paz, 6 de julio de 2010.

pasivos del RAU no pueden emitir facturas, notas fiscales o documentos equivalentes, lo cual, según el recurrente, vulnera el principio constitucional tributario de igualdad, contenido en los art. 6²²⁴ y 27²²⁵ de la Constitución Política del Estado, por cuanto, al liberar a los sujetos pasivos del RAU de la obligación de emitir facturas por la venta de sus productos, lo que se está haciendo es coartar el derecho de ciertas empresas de la apropiación del crédito fiscal, situación que se traduce en un trato desigual para algunas empresas con relación a otras, las que, al recibir facturas por sus compras y apropiar crédito fiscal, pagan el tributo únicamente por la porción de valor agregado que le brindan a sus productos y no deben, como en el caso de las primeras, pagar el tributo con el precio total del producto, excluyéndoseles injustamente de un derecho otorgado a otros.²²⁶

Ante lo mencionado, la Comisión de Admisión del Tribunal Constitucional, mediante Auto Constitucional 396/2006-CA, rechazó el recurso contra tributos interpuesto, ya que el art. 25 del Decreto Supremo 24463 no crea, suprime ni modifica tributo alguno, sino simplemente se limita a determinar la obligación de los sujetos pasivos del régimen unificado de no emitir facturas, notas fiscales o documentos equivalentes.²²⁷

Colombia

Dentro de los impuestos heterodoxos, en Colombia han tenido lugar acciones constitucionales con pronunciamiento de la Corte Constitucional, respecto al gravamen a los movimientos financieros.

1. *Gravamen a los movimientos financieros.* En torno a este impuesto, han existido varias acciones de inconstitucionalidad, sin embargo, se presentarán las más relevantes para el tema que nos compete.

224. Constitución Política del Estado de Bolivia, «Art. 6.- Todo ser humano tiene personalidad y capacidad jurídica, con arreglo a las leyes. Goza de los derechos, libertades y garantías reconocidos por esta Constitución, sin distinción de raza, sexo, idioma, religión, opinión política o de otra índole, origen, condición económica o social, u otra cualquiera. La dignidad y la libertad de la persona son inviolables. Respetarlas y protegerlas es deber primordial del Estado».

225. *Ibid.*, «Art. 27.- Los impuestos y demás cargas públicas obligan igualmente a todos. Su creación, distribución y supresión tendrán carácter general, debiendo determinarse con relación a un sacrificio igual de los contribuyentes, en forma proporcional o progresiva, según los casos».

226. Tribunal Constitucional Plurinacional de Bolivia, Auto Constitucional 396/2006-CA, Sucre, 23 de agosto de 2006, en *Tribunal Constitucional Plurinacional de Bolivia*, <<http://www.tcpbolivia.bo/tcp/sites/all/modulostcp/busqueda/buscador/pwresolconficha.php>>. Fecha de consulta: 30 de octubre de 2013.

227. *Ibid.*

Se debe tener presente que las acciones públicas de inconstitucionalidad deben ser presentadas por los ciudadanos en contra de leyes, tanto por su contenido material como por vicios de procedimiento en su formación, ante la Corte Constitucional.²²⁸

En el proceso D-3390²²⁹ se presenta la acción de inconstitucionalidad contra el art. 879 del Estatuto Tributario introducido por el art. 1 de la Ley No. 633, que indica lo siguiente:

Art. 879.- Exenciones del Gravamen a los Movimientos Financieros: Se encuentran exentos de Gravamen a los Movimientos Financieros: 10. Las operaciones financieras realizadas con recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud, del Sistema General de Pensiones a que se refiere la Ley 100 de 1993, de los Fondos de Pensiones de que trata el Decreto 2513 de 1987 y del Sistema General de Riesgos Profesionales, hasta el pago a la entidad promotora de salud, a la administración del régimen subsidiado o al pensionado, afiliado o beneficiario, según el caso.

El accionante considera que la norma citada viola los art. 48²³⁰ y 13²³¹ de la Constitución. Indica que dicha norma, al no incluir expresamente a las instituciones prestadoras de salud, desconoce el art. 48 de la Constitución en lo referente al inciso quinto, cuando se establece que no se podrán destinar ni utilizar los recursos de las Instituciones de Seguridad Social para fines diferentes a ella. Además, indica que se viola el derecho a la igualdad, establecido en el art. 13 de la Constitución Política porque la norma deja exentas del gravamen a los movimientos financieros a las empresas prestadoras de salud (EPS) y a las administradoras del régimen subsidiado (ARS) y, por el contrario, con su silencio, grava a las instituciones prestadoras de salud (IPS), no obstante de pertenecer al sistema general de seguridad social en salud.

228. Constitución Política de Colombia, art. 241.

229. Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-828/01, en *Corte Constitucional de Colombia*, <<http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2001/c-828-01.htm>>. Fecha de consulta: 31 de octubre de 2013.

230. Constitución Política de Colombia, art. 48, inc. 5.- «No se podrán destinar ni utilizar los recursos de las Instituciones de la Seguridad Social para fines diferentes a ella».

231. *Ibid.*, «Art. 13.- Todas las personas nacen libres e iguales ante la ley, recibirán la misma protección y trato de las autoridades y gozarán de los mismos derechos, libertades y oportunidades sin ninguna discriminación por razones de sexo, raza, origen nacional o familiar, lengua, religión, opinión política o filosófica. El Estado promoverá las condiciones para que la igualdad sea real y efectiva y adoptará medidas en favor de grupos discriminados o marginados. El Estado protegerá especialmente a aquellas personas que por su condición económica, física o mental, se encuentren en circunstancia de debilidad manifiesta y sancionará los abusos o maltratos que contra ellas se cometan».

Ante lo mencionado, la Corte Constitucional indica que:

El artículo 48 de la Carta Política establece la seguridad social como un servicio público a cargo del Estado que debe garantizarse a todas las personas. El hecho de que su materialización sea progresiva no significa que las autoridades del Estado, por medio de actos u omisiones, puedan incurrir en medidas contrarias a este mandato. Se considera que existe una violación a las obligaciones del Estado de crear y mantener el servicio público de la seguridad social cuando se constata que no destina los recursos, no financia las instituciones, utiliza en indebida forma o destina para otros fines los recursos que han sido asignados específicamente para el desarrollo del sistema de salud, por ello, el artículo 48 prescribe que no se podrán destinar ni utilizar los recursos de las instituciones de la seguridad social para fines diferentes a ella.

Con relación a la violación del art. 13 de la Constitución la Corte Constitucional, expresa:

Respecto a los cargos por violación al principio de igualdad, la Corte considera que se trata de un desconocimiento del artículo 363 de la Constitución y no del artículo 13 superior. La Carta Política prescribe que «el sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad». Principios que se desconocen al aplicar el Gravamen a los Movimientos Financieros a las transacciones entre las EPS y las IPS porque con ello, se genera un desequilibrio entre instituciones que pertenecen al mismo sistema. A pesar de que el impuesto pretende gravar los recursos propios de las EPS, la realidad de la imposición es el sacrificio tributario de quien presta efectivamente el servicio, como un impuesto ajeno al sistema. Esto nos lleva al contrasentido lógico, de que quienes administran –las EPS– difieren el pago del gravamen al usuario, o lo suman a los recursos obtenidos por medio de la UPC y que en virtud del GMF salen del sistema. Y en consecuencia, quien presta el servicio –las IPS– resultan descapitalizadas. Esto representa un efecto negativo en clara contraposición a los principios de equidad y eficiencia tributaria.

Por lo dicho, la Corte Constitucional, en la Sentencia C-828/01, declara la exequibilidad o constitucionalidad *condicionada* del num. 10 del art. 879 del Estatuto Tributario, introducido por la Ley No. 633.

En el proceso D-3410²³² se presenta la acción de inconstitucionalidad contra los art. 1, parcial, 2 y 3 de la Ley No. 633. El accionante considera que el inciso 10 de las exenciones del gravamen a los movimientos financiero agregadas por el art. 1 de la Ley No. 633 vulnera los art. 48 y 363, el primero relacio-

232. Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-1024/01, en *Corte Constitucional de Colombia*, <<http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2001/c-1024-01.htm>>. Fecha de consulta: 31 de octubre de 2013.

nado con el derecho a la seguridad social de los afiliados al sistema, y el segundo relacionado con el principio de equidad tributaria.

Sin embargo, la Corte indica que, pese a que el actor también señala como demandados los art. 2 y 3 de la Ley No. 633, la demanda se endereza a demostrar, principalmente, la inconstitucionalidad del art. 1 de la Ley No. 633, y que, al concretar sus pretensiones, el demandante nada dice sobre los art. 2 y 3, por lo que la Corte considera que la decisión que compete tomar, se reduce a la permanencia en el ordenamiento jurídico de la parte pertinente del art. 1 de la Ley No. 633.

En este caso, la Corte Constitucional expresa que existe Cosa Juzgada Constitucional, respecto a la constitucionalidad del artículo mencionado, por lo que decide declarar, mediante Sentencia C-1024/01, estarse a lo resuelto en la Sentencia C-828/01, que es la que hemos expuesto anteriormente.

El demandante considera que la norma acusada vulnera los art. 13, 95.1,²³³ 95.9,²³⁴ 333,²³⁵ 335²³⁶ y 363 de la Constitución.

En el proceso D-3493, se presenta la acción de inconstitucionalidad contra el num. 1 del art. 879 del Estatuto Tributario, adicionado por el art. 1 parcial de la Ley No. 633, el cual indica:

Art. 879.- Exenciones del Gravamen a los Movimientos Financieros: Se encuentran exentos del Gravamen a los Movimientos Financieros: 1. Los retiros efectuados de las cuentas de ahorro destinadas exclusivamente a la financiación de vivienda. La exención no podrá exceder en el año fiscal del cincuenta por ciento (50%) del salario mínimo mensual vigente y se aplicará proporcionalmente en forma no acumulativa sobre los retiros mensuales efectuados por el titular de la cuenta. El Gobierno expedirá la reglamentación correspondiente.

233. Constitución Política de Colombia, «Art. 95.- Son deberes de la persona y del ciudadano: 1. Respetar los derechos ajenos y no abusar de los propios».
234. *Ibid.*, «Art. 95.- Son deberes de la persona y del ciudadano: 9. Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad».
235. *Ibid.*, «Art. 333.- La actividad económica y la iniciativa privada son libres, dentro de los límites del bien común. Para su ejercicio, nadie podrá exigir permisos previos ni requisitos, sin autorización de la ley. La libre competencia económica es un derecho de todos que supone responsabilidades. La empresa, como base del desarrollo, tiene una función social que implica obligaciones. El Estado fortalecerá las organizaciones solidarias y estimulará el desarrollo empresarial. El Estado, por mandato de la ley, impedirá que se obstruya o se restrinja la libertad económica y evitará o controlará cualquier abuso que personas o empresas hagan de su posición dominante en el mercado nacional. La ley delimitará el alcance de la libertad económica cuando así lo exijan el interés social, el ambiente y el patrimonio cultural de la Nación».
236. *Ibid.*, «Art. 335.- Las actividades financiera, bursátil, aseguradora y cualquier otra relacionada con el manejo, aprovechamiento e inversión de los recursos de captación a las que se refiere el lit. d) del num. 19 del art. 150 son de interés público y solo pueden ser ejercidas previa autorización del Estado, conforme a la ley, la cual regulará la forma de intervención del Gobierno en estas materias y promoverá la democratización del crédito».

La exención se aplicará exclusivamente a una cuenta de ahorros por titular y siempre y cuando pertenezca a un único titular. Cuando quiera que una persona sea titular de más de una cuenta de ahorros en uno o varios establecimientos de crédito, deberá elegir aquella en relación con la cual operará el beneficio tributario aquí previsto e indicárselo al respectivo establecimiento.

El demandante sostiene que se vulnera el principio de igualdad consagrado en el art. 13, al establecer una exención tributaria que favorece a unos pocos que se benefician injustificadamente con esa medida, como son las corporaciones de ahorro y vivienda; se vulnera el art. 95, num. 1, por cuanto los destinatarios del beneficio tributario abusan del derecho otorgado por la norma acusada porque se desestimula la capacidad de ahorro y el acceso de los particulares a las entidades bancarias, con el fin de que estos realicen sus operaciones de retiro de fondos en otras instituciones que financian vivienda y, además, se realizan campañas publicitarias buscando ese fin; se viola el art. 95, num. 9, al configurar una situación inequitativa para los miembros del sector bancario que no sean partícipes de la financiación de vivienda, generando así que las inversiones del Estado no se realicen dentro de los conceptos de equidad y justicia; se vulnera el art. 333 porque el bien común resulta violado cuando la discriminación surge como consecuencia de una exención tributaria que no cumple con los fines del Estado ni respeta la integridad de la Constitución y los derechos fundamentales; vulnera el art. 335, ya que no establece la forma de intervención del Gobierno en la materia, sino que, de manera vaga e imprecisa, no delimita los aspectos que deben ser objeto de reglamentación, y se vulnera el art. 363 de la Constitución, pues si bien, el legislador puede señalar los requisitos para cumplir con el deber de tributar, dicha potestad, al igual que aquella de conceder exenciones tributarias, debe tener límites y adecuarse a la Constitución y a los principios que gobiernan el sistema tributario.

Ante lo mencionado, la Corte sostiene que la norma acusada no vulnera el art. 13, ya que la exención no obedece a razones arbitrarias y discriminatorias, sino por el contrario, con ella se propicia la canalización de los excedentes de capital que posteriormente se deberán destinar para reactivar un sector de la economía afectado por la recesión y que a su turno se invertirán en planes de construcción y adjudicación de vivienda en favor de grupos discriminados; no se vulnera el art. 95.1, ya que no se abusa del derecho cuando se actúa por medios legítimos, esto es, dentro del marco de la ley, pero si con la actuación se abusa del derecho conferido por la ley, lo procedente es demandar el acto abusivo o violador de los derechos ajenos y no la ley que consagró el derecho, la finalidad de la norma no es desestimar el ahorro, sino incentivar un sector del ahorro con destino a la financiación de vivienda; no se vulneran los art. 95.9 y 363, pues crear un beneficio que conduce al no pago del gravamen, no signi-

fica violación alguna de dichos preceptos, porque si la finalidad de la norma es lograr su objetivo social, por medio de otra forma de contribución, el deber de solidaridad se cumple cuando se ejecuta la norma, quien es titular de la exención que está contribuyendo a las cargas del Estado por medio de la realización del objetivo que la ley persigue, y tampoco se vulneran los art. 333 y 335, ya que los fines de la exención tributaria son precisamente instrumentos válidos para lograr el bien común que el Estado, como director de la economía, debe garantizar bajo los supuestos del Estado social de derecho y de la función social.

Así, en función de lo expuesto, la Corte Constitucional, por medio de Sentencia C-1107/01, declara executable o constitucional el num. 1 del art. 879 del Estatuto Tributario, tal como fue adicionado por el art. 1 de la Ley No. 633.

Finalmente, en el proceso D-3559²³⁷ se presenta acción de inconstitucionalidad contra los num. 9 y 10 del art. 879 del Estatuto Tributario, introducidos por el art. 1 de la Ley No. 633, los cuales rezan lo siguiente:

Art. 879.- Exenciones del Gravamen a los Movimientos Financieros: Se encuentran exentas del Gravamen a los Movimientos Financieros: 9. El manejo de recursos públicos que hagan las tesorerías de las entidades territoriales. 10. Las operaciones financieras realizadas con recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud, del Sistema General de Pensiones a que se refiere la Ley 100 de 1993, de los Fondos de Pensiones de que trata el Decreto 2513 de 1987 y del sistema General de Riesgos Profesionales, hasta el pago a la entidad promotora de salud, a la administradora del régimen subsidiario o al pensionado, afiliado o beneficiario, según el caso.

El accionante considera que mediante la norma citada se violan los art. 338,²³⁸ 363 y 243²³⁹ de la Constitución Política.

237. Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-1297/01, en *Corte Constitucional de Colombia*, <<http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2001/c-1297-01.htm>>. Fecha de consulta: 31 de octubre de 2013.

238. Constitución Política de Colombia, «Art. 338.- En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos. La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos. Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo».

239. *Ibid.*, «Art. 243.- Los fallos que la Corte dicte en ejercicio del control jurisdiccional hacen tránsito a cosa juzgada constitucional. Ninguna autoridad podrá reproducir el contenido ma-

Indica que se viola el art. 338, al no incluir dentro de las exenciones del gravamen de los movimientos financieros a los fondos parafiscales, cuyos recursos provienen de las contribuciones establecidas para el sector agropecuario y pesquero, puesto que las normas acusadas desvirtúan la figura de la parafiscalidad, que, según los términos del art. 338, excluye la posibilidad de que los fondos que manejan dichos recursos puedan ser sujetos pasivos de cualquier otra carga impositiva; se viola el art. 363, que consagra el principio de equidad del sistema tributario, porque al declarar exentos del gravamen a los fondos financieros, entre otros, los recursos parafiscales administrados por el Sistema General de Seguridad Social, sin extender este beneficio a otros recursos parafiscales como los pertenecientes al sector agropecuario y pesquero, se evidencia un trato discriminatorio que es violatorio del principio constitucional de igualdad, y se viola el art. 243, porque se quebranta el principio de la cosa juzgada constitucional, en la medida en que desconoce lo decidido en la Sentencia C-136 de 1999,²⁴⁰ que al fallar sobre la constitucionalidad del Decreto 2331 de 1998, incluyó a los fondos que administran contribuciones parafiscales dentro de los sujetos exentos del pago del impuesto del dos por mil.

Ante lo dicho, en primer lugar, la Corte indica que el num. 10 del art. 879 del Estatuto Tributario ya había sido objeto de acciones de inconstitucionalidad anteriormente, sin embargo, se sostiene que la acción actual amerita un análisis completamente diverso del que se dio en las sentencias anteriores, puesto que en aquellas solamente se estudió la infracción del derecho a la igualdad en relación con los recursos del sistema de seguridad social en salud.

Con esto claro, la Corte considera que las normas acusadas no violan el art. 338 ni 363, por cuanto sencillamente se limitan a definir unas operaciones económicas que quedan por fuera del hecho gravable, toda vez que las citadas normas establecen un beneficio fiscal consistente en una exclusión del pago de

terial del acto jurídico declarado inexecutable por razones de fondo, mientras subsistan en la Carta las disposiciones que sirvieron para hacer la confrontación entre la norma ordinaria y la Constitución».

240. En la Sentencia C-136 de 1999 se revisó la constitucionalidad del Decreto 2331 de 1998, por medio del cual el Gobierno creó la contribución del 2 por mil sobre operaciones financieras como medida de emergencia para el sector financiero y aliviar la situación de los deudores de créditos de vivienda. En ella, la Corte al referirse al párrafo del art. 31 del citado Decreto, expresó que la exequibilidad del párrafo se condicionaba en el sentido de que tampoco serían sujetos pasivos del impuesto del dos por mil los tesoros de las entidades territoriales ni los fondos que administran contribuciones parafiscales como en el caso de la salud, y que la no sujeción del Banco de la República al tributo únicamente es constitucional en la medida en que las operaciones correspondientes se efectúen en interés del propio Banco Central, y de ninguna manera en interés de terceros, y de establecimiento de crédito o de entidades financieras. Sentencia C-136/99, en *Corte Constitucional de Colombia*, <<http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1999/C-136-99.htm>>. Fecha de consulta: 5 de mayo de 2016.

dicho tributo, determinación que se inscribe en la amplia potestad tributaria del legislador en materia impositiva, y no se viola el art. 243, por cuanto en el citado fallo, el condicionamiento de exequibilidad o constitucionalidad comprendió exclusivamente los tesoros de las entidades territoriales y los fondos que administran contribuciones parafiscales del sector salud, sin que ello implicara la inclusión de todos los fondos que administren estas contribuciones como las del sector agropecuario y pesquero.

Es así que, por lo mencionado, la Corte Constitucional, mediante Sentencia C-1297/01, declara exequibles o constitucionales los num. 9 y 10 del art. 879 del Estatuto Tributario, adicionado por el art. 1 de la Ley No. 633.

Ecuador

Entre todos los impuestos heterodoxos existentes en Ecuador, se ha emitido sentencia respecto de acciones constitucionales referentes al impuesto a las tierras rurales y al anticipo de impuesto a la renta, siendo estas, acciones de inconstitucionalidad.

Se debe tener presente que las acciones públicas de inconstitucionalidad, por el fondo o por la forma, se presentan contra actos normativos de carácter general emitidos por órganos autoridades del Estado. La declaratoria de inconstitucionalidad tiene como efecto la invalidez del acto normativo impugnado.²⁴¹

1. *Impuesto a las tierras rurales*. En el caso 0029-11-IN,²⁴² se presenta acción pública de inconstitucionalidad, mediante la cual se solicita la inconstitucionalidad de la tabla de cálculo del impuesto a las tierras rurales ubicadas en la región amazónica, de acuerdo con el límite de hectáreas contenido en la Disposición Transitoria Vigésima Segunda del Código Orgánico de la Producción. El accionante sostiene que, entre el año 2010 y el 2015, el hecho generador para el cálculo del impuesto a las tierras rurales se produce con la propiedad de una superficie de terreno de 70 ha, pero a partir de 2016, el hecho generador tendrá lugar según la tabla, con carácter regresivo, lo cual atenta contra el principio de progresividad y el de no regresividad, contemplados en el art. 11, num. 8²⁴³ de la Constitución. Además, indica que, como la región

241. Constitución de la República del Ecuador, art. 436.

242. Corte Constitucional del Ecuador, Sentencia 008-13-SIN-CC, en *Corte Constitucional del Ecuador* <[http://casos.corteconstitucional.gob.ec:8080/alfresco/d/d/workspace/SpacesStore/3c6a1a46-b63d-46a8-aced-317143e37644/0029-11-in-sen-dam.pdf?guest=true](http://casos.corteconstitucional.gob.ec:8080/busqueda/pdf2.php?fc=http://doc.corteconstitucional.gob.ec:8080/alfresco/d/d/workspace/SpacesStore/3c6a1a46-b63d-46a8-aced-317143e37644/0029-11-in-sen-dam.pdf?guest=true)>. Fecha de consulta: 31 de octubre de 2013.

243. Constitución de la República del Ecuador, «Art. 11.- El ejercicio de los derechos se regirá por los siguientes principios: 8. El contenido de los derechos se desarrollará de manera progresiva por medio de las normas, la jurisprudencia y las políticas públicas. El Estado generará y

amazónica es una circunscripción territorial especial, no se deben conceder derechos hasta cierto tiempo, sino que estos deben ser concedidos de forma definitiva. Finalmente, afirma que la norma señalada vulnera el art. 11, num. 4,²⁴⁴ art. 250²⁴⁵ y art. 424²⁴⁶ de la Constitución.

Así, la Corte Constitucional sostiene que el legislador, cuando dictó la norma, estaba facultado para establecer límites para la aplicación del beneficio fiscal, porque constitucionalmente le está permitido regular su aplicación y el tiempo de vigencia del mismo. Además, indica que la limitación temporal al beneficio fiscal es constitucional, pues regula la vigencia de un beneficio fiscal temporalmente dispuesto dentro del ordenamiento jurídico y, por tanto, no se puede hablar de regresión de derechos constitucionales; más aun considerando que el pago de impuestos representa un deber y responsabilidad de los ciudadanos.

Por lo mencionado, mediante Sentencia 008-13-SIN-CC, la Corte resuelve negar la acción pública de inconstitucionalidad planteada.

2. *Anticipo de impuesto a la renta.* En Ecuador ha tenido lugar la Sentencia 006-13-SIN-CC,²⁴⁷ relativa a la acción de inconstitucionalidad sobre los casos acumulados 0036-10-IN, 0038-10-IN, 0039-10-IN, 0027-11-IN, 0032-12-IN y 0033-12-IN, en los cuales se demanda la inconstitucionalidad del art. 41 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y sus normas conexas, como son los art. 76, 77, 78, 79 y 80 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno y la Segunda Disposición Reformatoria del Código Orgánico de la Producción, además del Decreto Ejecutivo No. 420.

garantizará las condiciones necesarias para su pleno reconocimiento y ejercicio. Será inconstitucional cualquier acción u omisión de carácter regresivo que disminuya, menoscabe o anule injustificadamente el ejercicio de los derechos».

244. *Ibid.*, «Art. 11.- El ejercicio de los derechos se regirá por los siguientes principios: 4. Ninguna norma jurídica podrá restringir el contenido de los derechos ni de las garantías constitucionales».
245. *Ibid.*, «Art. 250.- El territorio de las provincias amazónicas forma parte de un ecosistema necesario para el equilibrio ambiental del planeta. Este territorio constituirá una circunscripción territorial especial para la que existirá una planificación integral recogida en una ley que incluirá aspectos sociales, económicos, ambientales y culturales, con un ordenamiento territorial que garantice la conservación y protección de sus ecosistemas y el principio del *sumak kawsay*».
246. *Ibid.*, «Art. 424.- La Constitución es la norma suprema y prevalece sobre cualquier otra del ordenamiento jurídico. Las normas y los actos del poder público deberán mantener conformidad con las disposiciones constitucionales; en caso contrario carecerán de eficacia jurídica. La Constitución y los tratados internacionales de derechos humanos ratificados por el Estado que reconozcan derechos más favorables a los contenidos en la Constitución, prevalecerán sobre cualquier otra norma jurídica o acto del poder público».
247. Corte Constitucional del Ecuador, Sentencia 006-13-SIN-CC, en *Corte Constitucional del Ecuador*, <http://casos.corteconstitucional.gob.ec:8080/busqueda/pdf2.php?fc=http://186.42.101.3/alfresco/d/d/workspace/SpacesStore/b8c5241e-899e-4e28-895b-139a8f12a2f7/0036-10-IN-sen.pdf?guest=true>. Fecha de consulta: 31 de octubre de 2013.

Los accionantes consideran que las dichas normas contravienen al art. 165 de la Constitución, el cual indica que la recaudación anticipada de tributos es una situación excepcional, por lo que la norma que introduce la recaudación anticipada del impuesto a la renta no es concordante con el contenido material constitucional; se dice que estas vulneran el principio de legalidad y los fines de los tributos que promueven la inversión, la reinversión y el ahorro, puesto que, al darse el pago anticipado de un impuesto, los contribuyentes deben entregar parte de su patrimonio sin justificación legal, vulnerando el art. 300 de la Constitución; sostienen que el pago anticipado del impuesto a la renta se constituye en un impuesto mínimo mayor al impuesto causado, lo cual se contrapone con la prohibición de no confiscación del art. 323 de la Constitución; finalmente, indican que las normas mencionadas vulneran los derechos establecidos en la Constitución porque no se toma en cuenta la realidad de muchas empresas y establecen directrices de cálculo que dan como resultado valores de pago extremadamente altos.

El Decreto Ejecutivo No. 420 satisface únicamente a las comercializadoras de combustible que cuentan con gasolineras, mas no a los propietarios de estaciones de servicio, esto es inconstitucional; los accionantes sostienen que las normas a las que se ha hecho referencia vulneran los art. 11,²⁴⁸ 33,²⁴⁹ 66,²⁵⁰

248. Constitución de la República del Ecuador, «Art. 11.- El ejercicio de los derechos se regirá por los siguientes principios: 2. Todas las personas son iguales y gozaran de los mismos derechos, deberes y oportunidades. Nadie podrá ser discriminado por razones de etnia, lugar de nacimiento, edad, sexo, identidad de género, identidad cultural, estado civil, idioma, religión, ideología, filiación política, pasado judicial, condición socio-económica, condición migratoria, orientación sexual, estado de salud, portar VIH, discapacidad, diferencia física; ni por cualquier otra distinción, personal o colectiva, temporal o permanente, que tenga por objeto o resultado menoscabar o anular el reconocimiento, goce o ejercicio de los derechos. La ley sancionará toda forma de discriminación. El Estado adoptará medidas de acción afirmativa que promuevan la igualdad real en favor de los titulares de derechos que se encuentren en situación de desigualdad. 4. Ninguna norma jurídica podrá restringir el contenido de los derechos ni de las garantías constitucionales. 6. Todos los principios y los derechos son inalienables, irrenunciables, indivisibles, interdependientes y de igual jerarquía».
249. *Ibid.*, «Art. 33.- El trabajo es un derecho y un deber social, y un derecho económico, fuente de realización personal y base de la economía. El Estado garantizará a las personas trabajadoras el pleno respeto a su dignidad, una vida decorosa, remuneraciones y retribuciones justas y el desempeño de un trabajo saludable y libremente escogido o aceptado».
250. *Ibid.*, «Art. 66.- Se reconoce y garantizará a las personas: 2. El derecho a una vida digna, que asegure la salud, alimentación y nutrición, agua potable, vivienda, saneamiento ambiental, educación, trabajo, empleo, descanso y ocio, cultura física, vestido, seguridad social y otros servicios sociales necesarios. 4. Derecho a la igualdad formal, igualdad material y no discriminación. 15. El derecho a desarrollar actividades económicas, en forma individual o colectiva, conforme a los principios de solidaridad, responsabilidad social y ambiental. 26. El derecho a la propiedad en todas sus formas, con función y responsabilidad social y ambiental. El derecho al acceso a la propiedad se hará efectivo con la adopción de políticas públicas, entre otras medidas».

164,²⁵¹ 165,²⁵² 300²⁵³ y 323²⁵⁴ de la Constitución de la República del Ecuador. Ante lo expuesto, la Corte Constitucional considera que no existe contradicción entre el anticipo de impuesto a la renta y la recaudación anticipada de tributos establecida en la Constitución, ya que ambas son figuras jurídicas de alcances y naturaleza diferentes, sin que la una contravenga a la otra, o viceversa; sostiene que el establecer una fórmula diferente para cada uno de los grupos de contribuyentes, no contradice a los principios de igualdad y equidad, ya que la diferenciación es una medida razonable impuesta por el legislador, tomando como referencia la capacidad contributiva de los obligados, que cumple el postulado de igual trato a los iguales y desigual trato a los desiguales; resalta que el anticipo de impuesto a la renta no es un tributo, ya que es un mecanismo para la recaudación adelantada del impuesto a la renta, por lo tanto, el valor que se pague por concepto de anticipo será posteriormente descontado del valor que deba cancelarse por concepto de impuesto a la renta, lo cual lleva a la conclusión de que no existe contradicción con los principios de proporcionalidad y progresividad; indica que el anticipo de impuesto a la renta no vulnera el principio de legalidad, puesto que cumple con el marco constitucional referente a su regulación y modificación por medio de una ley sancionada por la Asamblea Nacional, como es el caso de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno;

251. *Ibid.*, «Art. 164.- La Presidenta o Presidente de la República podrá decretar el estado de excepción en todo el territorio nacional o en parte de él en caso de agresión, conflicto armado internacional o interno, grave conmoción interna, calamidad pública o desastre natural. La declaración del estado de excepción no interrumpirá las actividades de las funciones del Estado. El estado de excepción observará los principios de necesidad, proporcionalidad, legalidad, temporalidad, territorialidad y razonabilidad. El decreto que establezca el estado de excepción contendrá la determinación de la causal y su motivación, ámbito territorial de aplicación, el período de duración, las medidas que deberán aplicarse, los derechos que podrán suspenderse o limitarse y las notificaciones que correspondan de acuerdo con la Constitución y a los tratados internacionales».
252. *Ibid.*, «Art. 165.- Durante el estado de excepción la Presidenta o Presidente de la República únicamente podrá suspender o limitar el ejercicio del derecho a la inviolabilidad de domicilio, inviolabilidad de correspondencia, libertad de tránsito, libertad de asociación y reunión, y libertad de información, en los términos que señala la Constitución. Declarado el estado de excepción, la Presidenta o Presidente de la República podrá: 1. Decretar la recaudación anticipada de tributos».
253. *Ibid.*, «Art. 300.- El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos. La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables».
254. *Ibid.*, «Art. 323.- Con el objeto de ejecutar planes de desarrollo social, manejo sustentable del ambiente y de bienestar colectivo, las instituciones del Estado, por razones de utilidad pública o interés social y nacional, podrán declarar la expropiación de bienes, previa justa valoración, indemnización y pago de conformidad con la ley. Se prohíbe toda forma de confiscación».

colige que dicho anticipo, además de tener fines de índole económica, tiene fines de índole social, que corresponden a la política fiscal, tal como manda la Constitución, promoviendo en los contribuyentes conductas ecológicas, sociales y económicas responsables por medio de un buen manejo de sus inversiones, y la posibilidad de acudir a la Administración Tributaria a través de los diversos medios que la ley faculta, lo cual demuestra que la norma analizada no es arbitraria ni confiscatoria; finalmente, precisa que el anticipo de impuesto a la renta es una obligación devengada del impuesto a la renta, cuyas normas concuerdan con el marco constitucional, por lo que en nada limita el derecho al trabajo, vida digna, y desarrollo de actividades económicas, en forma individual o colectiva, conforme a los principios de solidaridad, responsabilidad social y ambiental.

Consecuentemente, la Corte Constitucional del Ecuador decide negar las acciones públicas de inconstitucionalidad propuestas, en razón de que el art. 41 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y sus normas conexas, no contravienen la Constitución de la República del Ecuador.

Por otro lado, también con relación al anticipo de impuesto a la renta, ha tenido lugar la Sentencia No. 007-13-SIN-CC,²⁵⁵ dentro del caso No. 0034-12-IN, en el que se demanda la inconstitucionalidad de los num. 3 y 4 del art. 13 de la Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, publicada en el RO No. 94-S, 23 de diciembre de 2009, mediante los cuales se reformaron los lit. e) e i) del art. 41 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, citados en líneas anteriores.

El accionante sostiene que la norma mencionada elimina el derecho a recuperar el anticipo de impuesto a la renta por parte de las personas jurídicas y personas naturales obligadas a llevar contabilidad, y solo se mantiene este derecho para las personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad y de las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos con el Estado, por lo que la reforma legal sería discriminatoria y, por lo tanto, inconstitucional.

En este sentido, manifiesta que con la norma indicada se han violado los num. 4 y 26 del art. 66 y el art. 321²⁵⁶ de la Constitución de la República del Ecuador, por lo cual se solicita se suspendan y se declare la inconstituali-

255. Corte Constitucional del Ecuador, Sentencia 007-13-SIN-CC, en *Corte Constitucional del Ecuador*, <<http://doc.corteconstitucional.gob.ec:8080/alfresco/d/d/workspace/SpacesStore/73904bf1-1033-4e7b-bc0f-4dee2a3f14a5/0034-12-in-sen-dam.pdf?guest=true>>. Fecha de consulta: 21 de agosto de 2014.

256. Constitución de la República del Ecuador, «Art. 321.- El Estado reconoce y garantiza el derecho a la propiedad en sus formas pública, privada, comunitaria, estatal, asociativa, cooperativa, mixta, y que deberá cumplir su función social y ambiental».

dad de los num. 3 y 4 del art. 13 de la Ley Reformativa a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria.

Al respecto, la Corte Constitucional indica que el accionante tiene una confusión respecto de los hechos generadores y la forma de recaudación del impuesto a la renta, esto es la diferencia entre las personas naturales o jurídicas que generan utilidades y entre aquellas que aumentan su patrimonio gratuitamente, además de la forma de determinación del gravamen, una vez que se han restado los costos y gastos de ingresos de fuente ecuatoriana que no están exentos, que son propios de la aplicación de los principios tributarios, tales como generalidad, progresividad, eficiencia, etc., y que nacen del nuevo hecho generador que se calcula de acuerdo con la reforma del num. 2, lit. b del art. 41 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, el mismo que lo pagan las empresas que no tienen eficiencia, sin perjuicio de que existan mecanismos que les permitan optimizar su eficiencia.

Sostienen que el accionante no debió haber impugnado la norma por la falta de aplicación de los derechos de igualdad formal, igualdad material y no discriminación, sino que debió ampararse en el principio de equidad, puesto que este último garantiza el no establecimiento de un trato diferenciado e injustificado en materia tributaria, lo que hace que este principio se complemente con los otros principios tributarios. Así, no se vulnera el principio de equidad tributaria porque exista una diferencia en el trato y devolución del anticipo de impuesto a la renta por parte del sujeto pasivo, sino porque exista injustificadamente distinción del monto sobre el cual se tributa y el giro del negocio o actividad comercial que ejecuta el sujeto pasivo, y ello se desprende de las normas impugnadas, en las que, por un lado, se encuentran las personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad y las empresas que tengan suscritos o suscriban con el Estado contratos de exploración y explotación de hidrocarburos que, por el monto que tributan y por el giro del negocio que realizan, *requieren* un trato diferenciado respecto de la devolución del anticipo de impuesto a la renta, y por otro lado, deben tener un procedimiento para la reducción o exoneración del pago, teniendo presente que este trato diferenciado *entre iguales* es ajeno al derecho constitucional a la propiedad en materia tributaria.

Sobre lo anterior, la Corte Constitucional concluye que el contenido de la disposición impugnada guarda armonía con las normas y principios constitucionales, por lo que niega la demanda de acción pública de inconstitucionalidad presentada.

Perú

En Perú han existido acciones constitucionales en contra del impuesto a las transacciones financieras, considerado dentro de los impuestos heterodoxos.

1. *Impuesto a las transacciones financieras*. Con relación a este impuesto, han existido algunas acciones de inconstitucionalidad que han sido resueltas en un solo caso acumulado.

Se debe tener presente que la acción de inconstitucionalidad procede contra las normas que tienen rango de ley: leyes, decretos legislativos, decretos de urgencia, tratados, reglamentos del Congreso, normas regionales de carácter general y ordenanzas municipales que contravengan la Constitución en la forma o en el fondo.²⁵⁷

Así, en este caso, se presentan acciones de inconstitucionalidad, contenidas en los expedientes 0004-2004-AI/TC, 0011-2004-AI/TC, 0012-2004-AI/TC, 0013-2004-AI/TC, 0014-2004-AI/TC, 0015-2004-AI/TC, 0016-2004-AI/TC y 0027-2004-AI/TC, por parte de varios colegios de abogados y particulares en las que se demanda la inconstitucionalidad de la Ley No. 28194, por medio de la que se crea el impuesto en cuestión.²⁵⁸

Los accionantes sostienen que la Ley No. 28194 viola el secreto bancario, a su parecer el artículo 17 autoriza a la autoridad tributaria el acceso a la información bancaria de los ciudadanos en forma directa, cuando la Constitución solo señala 3 supuestos en los que se puede levantar el secreto bancario.²⁵⁹

Manifiestan que contraviene el derecho a la propiedad, alegando que se aplica a las operaciones de abono y débito tantas veces como el dinero pase

257. Constitución Política del Perú, art. 200.

258. Perú, Sentencia del Tribunal Constitucional, 21 de septiembre de 2004, en *Tribunal Constitucional del Perú*, <http://www.tc.gob.pe/tc_jurisprudencia_ant.php>. Fecha de consulta: 31 de octubre de 2013.

259. Constitución Política del Perú, «Art. 2.- Toda persona tiene derecho: 5. A solicitar sin expresión de causa la información que requiera y a recibirla de cualquier entidad pública, en el plazo legal, con el costo que suponga el pedido. Se exceptúan las informaciones que afectan la intimidad personal y las que expresamente se excluyan por ley o por razones de seguridad nacional. El secreto bancario y la reserva tributaria pueden levantarse a pedido del juez, del Fiscal de la Nación, o de una comisión investigadora del Congreso con arreglo a ley y siempre que se refieran al caso investigado. Art. 97.- El Congreso puede iniciar investigaciones sobre cualquier asunto de interés público. Es obligatorio comparecer, por requerimiento, ante las comisiones encargadas de tales investigaciones, bajo los mismos apremios que se observan en el procedimiento judicial. Para el cumplimiento de sus fines, dichas comisiones pueden acceder a cualquier información, la cual puede implicar el levantamiento del secreto bancario y el de la reserva tributaria; excepto la información que afecte la intimidad personal. Sus conclusiones no obligan a los órganos jurisdiccionales».

por el sistema financiero; además, afirman que se aplica sobre el dinero de las personas sin tener en cuenta si el mismo es de su propiedad, si forma parte de sus ingresos, de su renta o si está destinado a su consumo. Asimismo, indican que la norma referida es inconstitucional porque empobrece a los ciudadanos y a las empresas, ya que los obliga a pagar por la circulación de su capital de trabajo y por sus operaciones, y no por su riqueza, la que ya está gravada por otros tributos.

Agregan que vulnera el principio tributario de no confiscatoriedad de los tributos, pues el ITF afecta directamente el capital empresarial y se aplica sobre el activo circulante de las empresas, sin evaluar la real capacidad económica del contribuyente. Además, porque sobre los mismos ingresos que gravan otros impuestos se aplica el ITF, por lo que se genera una doble imposición.

Finalmente, sostienen que se desvirtúa la obligación constitucional del Estado de proteger el ahorro, por cuanto su efecto inmediato será desincentivar el ahorro y fomentar el retiro de fondos de las instituciones financieras, especialmente el ahorro efectuado por el pequeño ahorrista.

Al respecto, el Tribunal Constitucional indica que las afectaciones del secreto bancario que están proscritas constitucionalmente serán solo aquellas que conlleven, en sí mismas, el propósito de quebrar la esfera íntima del individuo, mas no aquellas que, manteniendo el margen funcional del elemento de reserva que le es consustancial, sirvan a fines constitucionalmente legítimos, tales como el seguimiento de la actividad impositiva por parte de la Administración Tributaria, en aras de fiscalizar y garantizar el principio de solidaridad contributiva que le es inherente.

Aclara que distinto es el caso del último párrafo del art. 17 de la Ley 28194, el cual obliga a que las instituciones financieras también proporcionen información respecto de las operaciones exoneradas del impuesto, indicando que esto es incompatible con el principio de razonabilidad, puesto que, al franquear a la SUNAT el conocimiento de operaciones en el sistema financiero exoneradas del ITF, sin que medie una decisión judicial, del Fiscal de la Nación o de una comisión investigadora del Congreso, se quiebra el nexo lógico que auspiciaba la intervención de la entidad competente en materia tributaria; esto es, la existencia de una operación gravada.

Sostiene que es erróneo el argumento de los demandantes según el cual el hecho de que el ITF grave el capital, es, por sí solo, un factor que determina su inconstitucionalidad; resalta que lo relevante, en este caso, desde un punto de vista constitucional, no será esclarecer si el ITF grava el patrimonio o el capital, pues de hecho lo hace y a ello está destinado, sino determinar si, no obstante incidir sobre la propiedad, tal afectación es ilegítima por vulnerar el principio de no confiscatoriedad de los tributos, consagrado en el artículo 74 de la Constitución. Concluyendo con que el derecho fundamental de propiedad

solo despliega su vigor frente a los impuestos, en el caso de que estos tengan un efecto estrangulador.

Según lo mencionado, el Tribunal Constitucional declara, por unanimidad, fundada, *en parte*, la demanda de inconstitucionalidad contra la Ley 28194, y, en consecuencia, inconstitucional el último párrafo del art. 17 de la norma mencionada, y declara, por mayoría, infundada la demanda de inconstitucionalidad contra la Ley 28194 en lo demás que contiene.

Con la referencia que se ha presentado sobre las escasas sentencias adoptadas en torno a acciones constitucionales en contra de impuestos heterodoxos vigentes en la CAN, hemos podido comprobar que existe inconformidad de los contribuyentes respecto de algunos de ellos, considerando que violan principios, como el de equidad, y algunos de sus derechos; sin embargo, en la mayoría de las sentencias los tribunales o cortes constitucionales han fallado en contra de los contribuyentes, sosteniendo que por medio de los impuestos en cuestión no se vulnera ningún principio ni derecho.

Las únicas excepciones, en las cuales se ha fallado a favor de los contribuyentes y se ha evidenciado las falencias en las normas que contienen impuestos heterodoxos, han sido el caso de la Sentencia C-828/01 de Colombia, en la cual se considera que dejar exentas de gravamen a los movimientos financieros a las empresas prestadoras de salud y a las administradoras del régimen subsidiado, y por el contrario, con su silencio, gravar a las instituciones prestadoras de salud no obstante pertenecer al sistema general de seguridad social en salud, se vulnera el principio constitucional de equidad, y el caso acumulado del impuesto a las transacciones financieras en Perú, en el que se declara la inconstitucionalidad del último párrafo del art. 17 de la Ley No. 28194, el cual obliga a que las instituciones financieras también proporcionen información respecto de las operaciones exoneradas del impuesto.

Como se ha podido evidenciar, muchas de las acciones de inconstitucionalidad que se han incluido en la presente investigación no versan sobre la esencia del tributo, sino sobre situaciones particulares, como son el derecho a exenciones, a crédito tributario o a beneficios fiscales, con lo cual no se puede afirmar que, por el hecho de que se haya declarado la constitucionalidad de los tributos, significa que ellos cumplen con criterios equitativos y que no violan ningún derecho.

En los casos de Ecuador y Perú, en los que se reclama la inconstitucionalidad del anticipo de impuesto a la renta y del impuesto a las transacciones financieras, respectivamente, se cuestiona la constitucionalidad de los tributos porque en su esencia o conjunto son inequitativos, lo cual concuerda con el análisis presentado en esta investigación sobre dichos tributos. A pesar de ello, la Corte y Tribunal Constitucional de los países en mención, han declarado la constitucionalidad de los mismos, presentando sus razones para ello. Empero,

pese a que con esta investigación no se pretende realizar un análisis profundo de las acciones y de las sentencias en torno al tema, más realizar un análisis de los tributos heterodoxos en sí, se debe indicar que no compartimos del todo con las resoluciones presentadas.

En el caso del anticipo de impuesto a la renta, consideramos que cuenta con muchos elementos para ser establecido como un impuesto independiente del impuesto a la renta y que, principalmente, por cuestiones de índole política, se lo configuró como parte del impuesto mencionado. Además, especialmente por el hecho de ser un tributo presuntivo, lo cual hace que no se tome en cuenta la capacidad contributiva *actual* del obligado tributario, como se indicó previamente en el análisis independiente del tributo, deriva en que no cumpla con criterios equitativos, lo cual lo convierte en inconstitucional.

Respecto a la sentencia sobre el impuesto a las transacciones financieras de Perú, encontramos fundamentada la posición de los accionantes, puesto que dicho tributo no toma en cuenta la situación particular de cada contribuyente, con lo cual indudablemente podemos calificarlo como inequitativo. Sin embargo, es necesario tener presente que la Constitución peruana no contempla como principios *constitucionales* tributarios a los principios de equidad, progresividad y capacidad contributiva, con lo cual, por el hecho de que los mismos no sean observados en la creación y aplicación de un tributo, no podemos afirmar a ciencia cierta que este sea inconstitucional.

Encontramos pertinente resaltar que, no porque no existan demandas o acciones de inconstitucionalidad sobre los demás tributos heterodoxos presentados, podemos afirmar que ellos no vulneran ningún principio ni derecho. Ante esto, queda recomendar al legislador que, por el poder conferido por el pueblo, tenga siempre como prioridad, en materia tributaria, la creación de impuestos que observen a cabalidad los principios constitucionales y los derechos de los contribuyentes.

Así, en el presente capítulo se ha podido evidenciar la cantidad de tributos heterodoxos existentes en los países miembros de la CAN, cómo se han creado y aplicado, su observancia al principio de equidad, progresividad y capacidad contributiva, las similitudes y diferencias existentes entre ellos, y los problemas jurídicos que estos han causado, demostrando que, contrario a lo que se podría pensar, según las acciones de inconstitucionalidad presentadas, valorando la autonomía y especialidad de los tribunales y cortes constitucionales, no se ha podido demostrar un atropello por parte de dichos tributos a los principios fundamentales y derechos de los contribuyentes.

Conclusiones y recomendación

Los tributos ortodoxos son los tributos en los cuales tradicionalmente se han venido apoyando los ordenamientos tributarios originalmente europeos y, posteriormente, los ordenamientos tributarios latinoamericanos, para sustentar el gasto público del Estado, por lo que se caracterizan por ser los que han tenido una permanencia en los ordenamientos tributarios como base de aquellos. Dentro este tipo de tributos se encuentran, tanto impuestos directos como indirectos, como son, en su orden, el impuesto a la renta, el impuesto sobre el patrimonio, el impuesto al consumo en general, el impuesto a los consumos específicos o especiales y los impuestos al comercio exterior.

Los tributos heterodoxos poseen similares características y elementos típicos o principales que los tributos en general, por lo que la diferencia de estos, con los tributos ortodoxos, radica en que aquellos generalmente se crean con el fin de cubrir los vacíos que genera la recaudación por medio de los tributos tradicionales, principalmente por el surgimiento de nuevas situaciones que el fisco no tenía previstas, como lo fue en su momento el nacimiento del Estado de bienestar y del Estado social, que indudablemente generó más gasto público, imposible de cubrir, en buena medida, únicamente por medio de los tributos ortodoxos. Es por ello, que la gran mayoría de los ordenamientos tributarios han contado, y cuentan, tanto con tributos ortodoxos como con heterodoxos, simultáneamente.

Los tributos heterodoxos, por lo general, son de fácil gestión, tienen gran potencial económico, y por lo tanto, sirven para recaudar grandes cantidades de una forma sencilla y rápida, sin necesidad de modificar los tributos tradicionales; estos no han sido de común aplicación en los ordenamientos tributarios, ni han tenido una permanencia y generalización considerables, como lo han tenido los ortodoxos. Además, es importante recalcar que la creación de tributos heterodoxos no afecta a todos los contribuyentes, por lo general, aquellos van dirigidos a pocos sectores de la sociedad, lo que conlleva a que su oposición sea menor.

Resalta de la investigación que, a pesar de que se ha generalizado a la *novedad* como una característica principal de los tributos heterodoxos, se puede evidenciar que esto no es preciso, puesto que hay indicios del surgimiento de

aquellos desde hace siglos atrás, creándose, a lo largo del tiempo, una serie de tributos que se han alejado del esquema de los tributos tradicionales, algunos de ellos incluso considerados como insólitos y extraños, como los impuestos según el número de ventanas o inodoros existentes en un inmueble, impuestos a los adivinos, impuestos al registro de animales domésticos, etcétera.

Si bien, no todas las Constituciones de los Estados miembros de la CAN contemplan, de manera expresa, el principio de equidad tributaria y sus complementarios, como son el principio de capacidad contributiva y el principio de progresividad, todas ellas, como se evidencia de los artículos referentes al régimen tributario, buscan concretar una política fiscal equitativa, lo cual deriva, por lo menos teóricamente, en la propensión a la creación y aplicación de tributos equitativos. En este sentido, al ser los tributos heterodoxos parte importante de los ordenamientos tributarios y de la política fiscal de los países, su creación y aplicación deben ir acorde con los principios señalados, sin tener en este asunto ninguna diferencia con los impuestos ortodoxos.

Los derechos de los contribuyentes son un límite al ejercicio del poder y de la potestad tributaria, por lo que el legislador debe cuidar que la norma tributaria no vulnere los derechos constitucionalmente protegidos. A pesar de ello, el hecho de que se expresen los derechos de los contribuyentes en las cartas magnas, no es suficiente para su efectiva protección, más estos deben estar respaldados por garantías por medio de las cuales los contribuyentes puedan hacer efectivos dichos derechos, y el sector público pueda prevenir, cesar o resarcir la vulneración de aquellos. Así, en el caso de que los derechos mencionados se vean amenazados o vulnerados, el contribuyente no queda en la indefensión, puesto que puede hacer uso de los derechos subjetivos que le atañen, proponiendo acciones o recursos existentes que le permitan protegerse de dichas vulneraciones. En este sentido, para la creación y aplicación de impuestos heterodoxos, el Estado debe tener como una prioridad la observancia de los derechos mencionados.

Respecto a los tributos heterodoxos existentes en los países miembros de la CAN, existen ciertas similitudes y diferencias entre los tipos presentes en cada país, teniendo algunos países pocos tributos heterodoxos, como es el caso de Colombia, y otros incluso más del triple de tributos de esta clase, respecto de otros países, como es el caso del Ecuador. Sin embargo, los tributos heterodoxos que comparten los países mencionados, en su configuración y aplicación, son bastante similares, con diferencias que sirven únicamente para adaptarse a las diferentes realidades nacionales. A pesar de lo mencionado, dentro de esta subregión, solamente hemos podido encontrar una tendencia generalizada en la creación de impuestos a las transacciones financieras, regímenes simplificados de tributación e impuestos presuntivos sobre la renta,

pese a la cantidad de tipos de tributos heterodoxos existentes. Además, se ha evidenciado que muchos de los tributos heterodoxos presentes en la CAN, han sido creados con carácter temporal, sin embargo, debido principalmente a su potencial recaudatorio, su vigencia ha sido extendida hasta la actualidad.

En relación con la problemática jurídica que presentan los tributos heterodoxos creados en los Estados miembros de la CAN, respecto al principio constitucional tributario de equidad y a los derechos de los contribuyentes, con el análisis de sentencias se ha podido evidenciar cierta inconformidad por parte de los contribuyentes respecto de algunos de estos tributos; esta inconformidad ha sido presentada por medio de acciones de inconstitucionalidad en cada uno de los países en cuestión, lo cual ha derivado en fallos de las cortes y tribunales constitucionales. Estos entes jurídicos han demostrado que ciertos segmentos o artículos de las leyes que han creado tributos heterodoxos han violado derechos de los contribuyentes y principios constitucionales tributarios. Sin embargo, en la mayoría de los casos, se ha sostenido que dichos tributos van acorde a lo que mandan las Constituciones de los países respectivos y que, por lo tanto, no violan ni derechos ni principios, lo cual no es del todo preciso, como se ha evidenciado por medio del análisis de cada tributo. Además, no podemos afirmar que, por el hecho de que no existan demandas de inconstitucionalidad sobre todos los impuestos mencionados, y que existan escasos fallos en los que se da la razón *parcialmente* al contribuyente, dichos tributos coadyuvan al fortalecimiento de los regímenes tributarios y respeten el principio de equidad, progresividad y capacidad contributiva.

Para finalizar, es importante hacer una recomendación: es indudable que la creación de tributos heterodoxos, cada vez que el Estado necesita más ingresos o que encuentra posible resarcir, por medio de un impuesto, alguna problemática insurgente en el país, facilita, en un inicio, la labor del gobierno. Empero, no se está tomando en cuenta que, a largo plazo, la creación de más tributos puede resultar contraproducente, complicando tanto la gestión de las administraciones tributarias, como la tarea de contribuir de los obligados. Es por ello que, a pesar de que se necesita de tiempo y esfuerzo de los gobiernos, se considera indispensable reducir el número de tributos existentes, unificando algunos, fortaleciendo otros, y eliminando los que sean prescindibles, para que, de esta manera, nos alejemos cada vez más de regímenes tributarios desorganizados y dispersos, y se lleguen a conformar sistemas tributarios simplificados y eficientes.

Bibliografía

- Aguiar de Luque, Luis, «Las garantías constitucionales de los derechos fundamentales en la constitución española», en *Revista de Derecho Político*, No. 10, Madrid, Universidad Nacional de Educación a Distancia, p. 107-132, 1981.
- Amatucci, Andrea, y Eusebio González García, «El concepto de tributo», en Andrea Amatucci, dir., *Tratado de derecho tributario*, Bogotá, Temis, p. 3-16, 2001.
- Ávalos, Martín Guillermo, «El estatuto del contribuyente consolidado en la jurisprudencia de la CSJN», en Tomás Hutchinson, dir., *Revista de Derecho Público. Derecho tributario I*, Buenos Aires, Rubinzal Culzoni, p. 21-42, 2008.
- Benítez Rivas, Alfredo, «El concepto de tributo», en César García Noboa y Catalina Hoyos, coord., *El tributo y su aplicación: Perspectivas para el siglo XXI*, Buenos Aires, Marcial Pons, p. 23-36, 2008.
- Burbano, Gonzalo, *Términos usuales en el comercio internacional*, Quito, Pudeleco, 1996.
- Bravo Cucci, Jorge, *Fundamentos de derecho tributario*, Lima, Jurista Edit., 2010.
- Carpio Rivera, Romeo, «Impuesto a la renta implícita», en *Cuadernos de formación*, vol. 8, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, p. 103-137, 2009.
- Casás, José Osvaldo, «Principios jurídicos de la tributación», en Horacio A. García Belsunce, coord., *Tratado de tributación*, vol. 1, Buenos Aires, Astrea, p. 219-410, 2003.
- Clavijo Hernández, Francisco, «Impuestos aduaneros», en José Juan Ferreiro Lapatza *et al.*, *Curso de derecho tributario*, Madrid, Marcial Pons, 18a. ed., p. 721-768, 2002.
- Costa García, Claudio, «Apuntes sobre fiscalidad ambiental», en Luis Toscano Soria, edit., *Nuevos estudios sobre derecho tributario*, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador (UASB-E) / Corporación Editora Nacional (CEN), p. 111-142, 2006.
- De la Guerra Zúñiga, Eddy, *El régimen tributario ecuatoriano*, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2012.
- Díaz, Vicente Óscar, «El carácter extrafiscal de la tributación y la imposición medioambiental», en Vicente O. Díaz, dir., *Tratado de tributación*, t. II, *Política y economía tributaria*, Buenos Aires, Astrea, p. 594-623, 2004.
- Espasa, *Diccionario jurídico Espasa*, Madrid, Espasa Calpe, 1999.
- Gálvez, Sergio, «Reflexiones acerca del crédito por el impuesto a la renta abonado en el exterior y el principio de equidad en la legislación peruana», en Daniel Yacolca Estares y Jorge Bravo Cucci, coord., *Derecho tributario: Tópicos contemporáneos*, Lima, Grijley, p. 493-522, 2011.

- García Belsunce, Horacio, «La equidad y la proporcionalidad como base del impuesto», en Susana Camila Navarrine, dir., *Derecho tributario: Doctrinas esenciales 1936-2010*, t. I, Buenos Aires, La Ley, p. 259-264, 2010.
- García Mullín, Roque, *Impuesto sobre la renta: Teoría y técnica del impuesto*, Santo Domingo, Instituto de Capacitación Tributaria, 1980.
- García Novoa, César, *El concepto de tributo*, Lima, Tax Ed., 2009.
- Giuliani Fonrouge, Carlos, *Derecho financiero*, vol. I, Buenos Aires, Depalma, 1962.
- «Acerca de la llamada parafisicalidad», en Susana Camila Navarrine, dir., *Derecho tributario: Doctrinas esenciales*, t. II, Buenos Aires, La Ley, p. 873-900, 2010.
- Gómez Sjöberg, Luis Miguel, «Intervenciones de la norma financiera en la economía (los fines extrafiscales de los tributos)», en Mauricio A. Plazas Vega, coord., *Del derecho de la hacienda pública al derecho tributario: Estudios en honor a Andrea Amatucci*, Bogotá-Nápoles, Temis, p. 223-280, 2011.
- González, Darío, *La política tributaria heterodoxa en los países de América Latina*, Santiago, CEPAL, 2009.
- «Reformas tributarias en América Latina», en Carol Martinoli *et al.*, *Sistemas tributarios de América Latina: Situación actual, reformas y políticas para promover la cohesión social*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, p. 243-380, 2009.
- Hernández Jiménez, Luis Javier, «La naturaleza impositiva de la relación tributaria», en Mario Alberto Becerra Pocaroba y Luis Javier Hernández Jiménez, coord., *Derecho tributario*, México DF, Porrúa, p. 127-164, 2012.
- Jetin, Bruno, *La tasa Tobin: La solidaridad entre las naciones*, Barcelona, Icaria, 2005.
- Junquera, Raúl Félix, y Joaquín Pérez, *Tributación para pymes en América Latina*, Buenos Aires, Instituto de Estudios de las Finanzas Públicas Argentinas, 2003.
- Kades, Eric, «Windfalls», en *The Yale Law Journal Company*, No. 108, mayo, Nebraska, The Yale Law Journal Company, p. 1491-1568, 1999.
- Lascano, Carlos Julio, *Los derechos de aduana*, Buenos Aires, Osmar Buyatti, 2007.
- Leñéz Berrizbeitia, Eduardo, «El impuesto a los activos empresariales y el proyecto de ley», en *Revista de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas*, No. 93, Caracas, Universidad Central de Venezuela, p. 335-409, 1994.
- Lewin Figueroa, Alfredo, *Principios constitucionales del derecho tributario: Análisis de la jurisprudencia de la Corte Constitucional 1992-2001*, Bogotá, Universidad de los Andes-Facultad de Derecho / Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2002.
- Machicado, Jorge, *Régimen jurídico boliviano de las mancomunidades municipales*, La Paz, Universidad Mayor de San Andrés, 2012.
- Martinoli, Carol, «Sistemas tributarios de América Latina», en Carol Martinoli *et al.*, *Sistemas tributarios de América Latina: Situación actual, reformas y políticas para promover la cohesión social*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, p. 121-242, 2009.
- Menéndez Moreno, Alejandro, dir., *Derecho financiero y tributario*, Valladolid, Lex Nova, 2008.
- Mogrovejo, Juan Carlos, *El poder tributario municipal en el Ecuador*, Quito, UASB-E / CEN / Abya-Yala, 2010.

- Montaño Galarza, César, «La obligación de contribuir y los principios de la tributación en las Constituciones de los Estados miembros de la Comunidad Andina», en Aimée Figueroa Neri, coord., *Tópicos fiscales contemporáneos*, Guadalajara, Universidad de Guadalajara, p. 207-258, 2004.
- Montero Rodríguez, Cecilia, «Bases gravables alternativas: Renta presuntiva y otras», en Julio Roberto Piza *et al.*, *El impuesto sobre la renta en el derecho comparado. Reflexiones para Colombia: Homenaje al Dr. Juan Rafael Bravo Arteaga*, Bogotá, Instituto Colombiano de Derecho Colombiano, p. 317-340, 2008.
- Morales, Yolanda, «Japón grava la belleza y EU hasta los inodoros», en *El Economista*, México DF, 1 de enero de 2013, en *El Economista*, <<http://eleconomista.com.mx/economia-global/2013/01/01/japon-grava-belleza-eu-hasta-inodoros>>. Fecha de consulta: 6 de agosto de 2013.
- Nogueira Alcalá, Humberto, *Teoría y dogmática de los derechos fundamentales*, México DF, Universidad Nacional Autónoma de México, 2003.
- Oliva, Nicolás, y Alfredo Serrano, “¿Es posible un impuesto ecológico socialmente progresivo?: Propuesta desde la economía ecológica”, Quito, Centro de Estudios Fiscales-Departamento de Estudios Tributarios, 2010.
- OCDE, *The Political Economy of Environmentally Related Taxes*, en OCDE, <<http://www.oecd.org/env/tools-evaluation/38046899.pdf>>. Fecha de consulta: 1 de agosto de 2013.
- Pardo Carrero, Germán, *Tributación aduanera*, Bogotá, Legis, 2009.
- Patiño, Rodrigo, y Teodoro Pozo, *Léxico jurídico tributario*, Quito, Corporación Latinoamericana para el Desarrollo, 1966.
- Pérez de Ayala, José Luis, y Eusebio González, *Derecho tributario I*, Salamanca, Plaza Universitaria, 1994.
- Plazas Vega, Mauricio A., *El impuesto sobre el valor agregado IVA*, Bogotá, Temis, 1998.
- «La obra de Uckmar y el principio de equidad», en Víctor Uckmar, *Principios comunes del derecho constitucional tributario*, Bogotá, Temis, p. XV-XX, 2002.
- Plazas Vega, Mauricio, coord., *Del derecho de la hacienda pública al derecho tributario: Estudios en honor a Andrea Amatucci*, Bogotá-Nápoles, Temis, 2011.
- Rampoldi, Luis Humberto, «Consideraciones acerca de la capacidad contributiva», en Marcelo R. Lascano, dir., *Impuestos doctrinas fundamentales 1942-2002*, Buenos Aires, La Ley, p. 79-82, 2002.
- Real Academia Española, *Diccionario de la lengua española*, 22a. ed., en *Real Academia Española*, <<http://www.rae.es/rae.html>>. Fecha de consulta: 3 de septiembre de 2013.
- Rojas Suárez, Liliana, *La experiencia del impuesto a las transacciones financieras en América Latina: Temas y lecciones*, Santander, Center of Global Development, 2012, en CIDOB: Barcelona Centre for International Affairs, <www.cidob.org/es/.../Liliana+Rojas-Suarez+ADI+2012+Sesión+2.pdf>. Fecha de consulta: 12 de septiembre de 2012.
- Rosembuj, Tulio, *Elementos de derecho tributario II*, Barcelona, Promociones y Publicaciones Universitarias, 1989.

- Schindel, Ángel, «El impuesto sobre la renta en el siglo XXI: Equidad vs. eficiencia», en César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez, coord., *El tributo y su aplicación: Perspectivas para el siglo XXI*, t. II, Buenos Aires, Marcial Pons, p. 2021-2042, 2008.
- Servicio de Rentas Internas, *Una nueva política fiscal para el buen vivir*, Quito, Abya-Yala, 2012.
- Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (SUNAT), «Régimen general del impuesto a la renta: Tercera categoría», en *SUNAT*, <http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php?option=com_content&view=category&layout=blog&id=45&Itemid=73>. Fecha de consulta: 23 de octubre de 2013.
- *Régimen general del impuesto a la renta: Cuarta categoría* en *SUNAT*, <http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php?option=com_content&view=category&layout=blog&id=37&Itemid=61>. Fecha de consulta: 23 de octubre de 2013.
- Tarsitano, Alberto, «El principio de capacidad contributiva: Un enfoque dogmático», en Pasquale Pistone y Heleno Taveira Torres, coord., *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional: Homenaje latinoamericano a Víctor Uckmar*, Buenos Aires, Ábaco de Rodolfo Depalma, p. 407-426, 2005.
- «La autonomía del derecho financiero y el principio de capacidad contributiva», en Mauricio A. Plazas Vega, coord., *Del derecho de la hacienda pública al derecho tributario: Estudios en honor de Andrea Amatucci*, vol. III, Bogotá, Temis, p. 5-28, 2011.
- Taveira Torres, Heleno, «La situación actual de los derechos y garantías de los contribuyentes en las haciendas locales de América Latina», en Fernando Serrano Antón, dir., *El estado actual de los derechos y de las garantías de los contribuyentes en las haciendas locales*, Navarra, Arazandi, p. 1379-1426, 2007.
- Troya Jaramillo, José Vicente, *Estudios de derecho tributario*, Quito, CEN, 1984.
- Uckmar, Víctor, *Principios comunes del derecho constitucional tributario*, Bogotá, Temis, 2002.
- Valdés Costa, Ramón, *Curso de derecho tributario*, Bogotá, Temis, 2a. ed., 1996.
- «El principio de la igualdad de las partes, la relación jurídico tributaria y sus proyecciones en el derecho formal y procesal», en Susana Camila Navarrine, dir., *Derecho tributario: Doctrinas esenciales 1936-2010*, t. I, Buenos Aires, La Ley, p. 61-74, 2010.
- Valdés Villareal, Miguel, «La justicia en las contribuciones», en Miguel Valdés *et al.*, *Principios tributarios constitucionales*, Salamanca, Tribunal Fiscal de la Federación / Universidad de Salamanca / Instituto Cultural Domecq, p. 9-50, 1989.
- Vidal Henderson, Enrique, «El impuesto a los activos empresariales (teoría y experiencias)», en Miguel Mur Valdivia, dir., *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, No. 23, Lima, Instituto Peruano de Derecho Tributario, p. 189-238, 1992.
- Villegas, Héctor B., *Manual de finanzas públicas*, Buenos Aires, Depalma, 2000.
- Villegas Aldazosa, Álvaro, «Windfall Profits Tax on Oil and Gas: US and Latin American Approach», en *Kluwer Law International, Intertax*, vol. 37, No. 1, Amsterdam, p. 74-80, 2009.

Legislación

Bolivia

Constitución Política del Estado de Bolivia, La Paz, 9 de febrero de 2009.

Decreto Supremo No. 21642, La Paz, 30 de junio de 1987.

Decreto Supremo No. 24463, La Paz, 27 de diciembre de 1996.

Decreto Supremo No. 24484, La Paz, 29 de enero de 1997.

Ley No. 843 de Reforma Tributaria, La Paz, 28 de mayo de 1986.

Ley General de Aduanas, Ley No. 1990, La Paz, 28 de julio de 1999.

Ley de Servicio de Impuestos Nacionales, La Paz, 22 de diciembre de 2000.

Ley No. 3446, La Paz, 21 de julio de 2006.

Ley del Tribunal Constitucional Plurinacional, Ley No. 027, La Paz, 6 de julio de 2010.

Colombia

Constitución Política de Colombia, Gaceta Constitucional No. 127, Bogotá, 10 de octubre de 1991.

Decreto No. 1071, Bogotá, 26 de junio de 1999.

Decreto No. 4825, Diario Oficial No. 47937, Bogotá, 29 de diciembre de 2010.

Estatuto Aduanero, Diario Oficial No. 43834, Bogotá, 30 de diciembre de 1999.

Ley No. 44, Diario Oficial No. 39607, Bogotá, 18 de diciembre de 1990.

Ley No. 223, Diario Oficial No. 42160, Bogotá, 22 de diciembre de 1995.

Ley No. 488, Diario Oficial No. 43460, Bogotá, 28 de diciembre de 1998.

Ley No. 633, Diario Oficial No. 44275, Bogotá, 29 de diciembre del 2000.

Ley No. 1607, Diario Oficial No. 48655, Bogotá, 26 de diciembre de 2012.

Ecuador

Constitución de la República del Ecuador, RO No. 449, Quito, 20 de octubre de 2008.

Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, RO No. 351-S, Quito, 29 de diciembre de 2010.

Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, RO No. 303-S, Quito, 19 de octubre del 2010.

Decreto Ejecutivo No. 10, RO No. 15, Quito, 14 de junio de 2013.

Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, RO No. 206, Quito, 2 de diciembre de 1997.

Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, RO No. 583-S, Quito, 24 de noviembre de 2011.

Ley de Impuesto a las Herencias, Legados y Donaciones, RO No. 532, Quito, 29 de septiembre de 1986.

Ley de Racionalización Tributaria, RO No. 321-S, Quito, 18 de noviembre de 1999.

Ley de Reforma Tributaria, RO No. 325-S, Quito, 14 de mayo de 2001.

Ley de Reordenamiento en Materia Económica, en el Área Tributario-Financiera, RO No. 78-S, Quito, 1 de diciembre de 1998.

Ley Orgánica de Distribución de los Ingresos para el Gasto Social, RO No. 847-S, Quito, 10 de diciembre de 2012.

Ley Orgánica de Empresas Públicas, RO No. 48-S, Quito, 16 de octubre del 2009.

- Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, RO No. 463-S, Quito, 17 de noviembre de 2004.
- Ley Orgánica para el Fortalecimiento y Optimización del Sector Societario y Bursátil, RO No. 249-S, Quito, 20 de mayo de 2014.
- Ley Orgánica Reformatoria a la Ley de Minería, a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador y a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, RO No. 37- 2S, Quito, 16 de julio de 2013.
- 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 y a la Ley de Régimen del Sector Eléctrico, RO No. 392-2S, Quito, 30 de julio de 2008.
- Ley para la Promoción de la Inversión y de la Participación Ciudadana, RO No. 144, Quito, 18 de agosto de 2000.
- Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, RO No. 181-S, Quito, 30 de abril de 1999.
- Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reforma-toria para la Equidad Tributaria, RO No. 94-S, Quito, 23 de diciembre de 2009.
- Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reforma-toria para la Equidad Tributaria del Ecuador, RO No. 497-S, Quito, 30 de diciembre de 2008.
- Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, RO No. 242-3S, Quito, 29 de diciembre de 2007.
- Mandato Constituyente No. 16, RO No. 393-S, 1 de agosto de 2008.
- Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, RO No. 209-S, Quito, 8 de junio de 2010.
- Reglamento para la Aplicación de la Ley de Fomento Ambiental y Optimiza-ción de los Ingresos del Estado, RO No. 608-4S, Quito, 30 de diciembre de 2011.

Perú

- Constitución Política del Perú, Lima, 30 de diciembre de 1993.
- Decreto Legislativo No. 937, Lima, 14 de noviembre de 2003.
- Decreto Legislativo No. 967, Lima, 24 de diciembre de 2006.
- Decreto Legislativo No. 968, Lima, 24 de diciembre de 2006.
- Decreto Legislativo No. 976, Lima, 15 de marzo de 2007.
- Decreto Legislativo No.1086, Lima, 28 de junio de 2008.
- Decreto Supremo No. 179-2004-EF, Lima, 8 de diciembre de 2004.
- Ley No. 24829, Lima, 31 de mayo de 1988.
- Ley No. 28194, Lima, 26 de marzo de 2004.
- Ley No. 28424, Lima, 21 de diciembre de 2004.
- Ley No. 29667, Lima, 20 de febrero de 2011.
- Ley No. 30056, art. 21, Lima, 2 de julio de 2013.
- Ley General de Aduanas, Código GJA-03, Lima, 27 de julio de 2008.
- Texto Único Ordenado de la Ley de Tributación Municipal, Decreto Supremo No. 156-2004-EF, Lima, 1 de enero de 1994.

Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Supremo No. 179-2004-EF, Lima, 8 de diciembre de 2004.

México

Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, Ley DOF 01-10-2007, México DF, 1 de octubre de 2007.

Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, Ley DOF 07-12-2009, México DF, 7 de diciembre de 2009.

Jurisprudencia

Bolivia

Tribunal Constitucional Plurinacional de Bolivia, Auto Constitucional 396/2006-CA, en <http://www.tcpbolivia.bo/tcp/sites/all/modulostcp/busqueda/buscador/pwre_solconficha.php>. Fecha de consulta: 30 de octubre de 2013.

Colombia

C-828/01, en *Corte Constitucional de Colombia*, <<http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2001/c-828-01.htm>>. Fecha de consulta: 31 de octubre de 2013.

C-1024/01, en *Corte Constitucional de Colombia*, <<http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2001/c-1024-01.htm>>. Fecha de consulta: 31 de octubre de 2013.

C-1107/01 en *Corte Constitucional de Colombia*, <<http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2001/c-1107-01.htm>>. Fecha de consulta: 31 de octubre de 2013.

C-1297/01, en *Corte Constitucional de Colombia*, <<http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2001/c-1297-01.htm>>. Fecha de consulta: 31 de octubre de 2013.

C-136/99, en *Corte Constitucional de Colombia*, <<http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1999/C-136-99.htm>>. Fecha de consulta: 5 de mayo de 2016.

Ecuador

006-13-SIN-CC, en *Corte Constitucional del Ecuador*, <<http://casos.corteconstitucional.gob.ec:8080/busqueda/pdf2.php?fc=http://186.42.101.3/alfresco/d/d/workspace/SpacesStore/b8c5241e-899e-4e28-895b-139a8f12a2f7/0036-10-IN-sen.pdf?guest=true>>. Fecha de consulta: 31 de octubre de 2013.

008-13-SIN-CC, en *Corte Constitucional del Ecuador*, <<http://casos.corteconstitucional.gob.ec:8080/busqueda/pdf2.php?fc=http://doc.corteconstitucional.gob.ec:8080/alfresco/d/d/workspace/SpacesStore/3c6a1a46-b63d-46a8-aced-317143e37644/0029-11-in-sen-dam.pdf?guest=true>>. Fecha de consulta: 31 de octubre de 2013.

007-13-SIN-CC, en *Corte Constitucional del Ecuador*, <<http://casos.corteconstitucional.gob.ec:8080/busqueda/pdf2.php?fc=http://doc.corteconstitucional.gob.ec:8080/alfresco/d/d/workspace/SpacesStore/73904bf1-1033-4e7b-bc0f-4dee2a3f14a5/0034-12-in-sen-dam.pdf?guest=true>>. Fecha de consulta: 21 de agosto de 2014.

Perú

Sentencia del Tribunal Constitucional, 21 de septiembre de 2004, en *Tribunal Constitucional del Perú*, <http://www.tc.gob.pe/tc_jurisprudencia_ant.php>. Fecha de consulta: 31 de octubre de 2013.

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

La Universidad Andina Simón Bolívar es una institución académica de nuevo tipo, creada para afrontar los desafíos del siglo XXI. Como centro de excelencia, se dedica a la investigación, la enseñanza y la prestación de servicios para la transmisión de conocimientos científicos y tecnológicos.

La Universidad es un centro académico abierto a la cooperación internacional, tiene como eje fundamental de trabajo la reflexión sobre América Andina, su historia, su cultura, su desarrollo científico y tecnológico, su proceso de integración, y el papel de la Subregión en Sudamérica, América Latina y el mundo.

La Universidad Andina Simón Bolívar es una institución de la Comunidad Andina (CAN). Como tal forma parte del Sistema Andino de Integración. Fue creada en 1985 por el Parlamento Andino. Además de su carácter de institución académica autónoma, goza del estatus de organismo de derecho público internacional. Tiene sedes académicas en Sucre (Bolivia), Quito (Ecuador), sedes locales en La Paz y Santa Cruz (Bolivia), y oficinas en Bogotá (Colombia) y Lima (Perú). La Universidad tiene especial relación con los países de la UNASUR.

La Universidad Andina Simón Bolívar se estableció en Ecuador en 1992. En ese año la Universidad suscribió un convenio de sede con el gobierno del Ecuador, representado por el Ministerio de Relaciones Exteriores, que ratifica su carácter de organismo académico internacional. En 1997, el Congreso de la República del Ecuador, mediante ley, la incorporó al sistema de educación superior del Ecuador, y la Constitución de 1998 reconoció su estatus jurídico, el que fue ratificado por la legislación ecuatoriana vigente. Es la primera universidad del Ecuador en recibir un certificado internacional de calidad y excelencia.

La Sede Ecuador realiza actividades, con alcance nacional e internacional, dirigidas a la Comunidad Andina, América Latina y otros ámbitos del mundo, en el marco de áreas y programas de Letras, Estudios Culturales, Comunicación, Derecho, Relaciones Internacionales, Integración y Comercio, Estudios Latinoamericanos, Historia, Estudios sobre Democracia, Educación, Adolescencia, Salud y Medicinas Tradicionales, Medio Ambiente, Derechos Humanos, Migraciones, Gestión Pública, Dirección de Empresas, Economía y Finanzas, Estudios Agrarios, Estudios Interculturales, Indígenas y Afroecuatorianos.

Últimos títulos de la Serie Magíster

Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador

- 194** Silvana Sánchez Pinto, PARTICIPACIÓN SOCIAL Y CONTROL PREVIO CONSTITUCIONAL EN EL PROCEDIMIENTO LEGISLATIVO
- 195** Stalin Herrera, DE LA LUCHA POR LA TIERRA A LA MODERNIZACIÓN CONSERVADORA
- 196** Miguel Ángel Bohórquez, MASCULINIDAD Y TELENOVELA: Entre la identidad y el estereotipo
- 197** Edgar Zamora, LA «POLÍTICA EXTERIOR» DE BOGOTÁ EN EL SIGLO XXI: Agenda política e institucionalidad para la internacionalización (2001-2013)
- 198** David Chávez, VALOR DE USO Y CONTRADICCIÓN CAPITALISTA: Una aproximación al pensamiento de Bolívar Echeverría
- 199** Fernando Vaca, DE LA REALIDAD A LA ACCIÓN PARA LOGRAR VENTAJAS COMPETITIVAS EN VENTAS: El *e-marketing* en las pymes de Quito
- 200** Jairo Eras, ROMPIENDO BARRERAS: Propuesta de atención integral a las discapacidades
- 201** María Fernanda Racines, LOS PROYECTOS DE LEY TRIBUTARIOS «ECONÓMICOS URGENTES» EN ECUADOR
- 202** Mónica Ruiz, MEDIOS Y POLÍTICA EN PERÚ: El caso del diario *El Comercio* en las elecciones de 2011
- 203** Leidy Carolina Dorado Bravo, LA AMNISTÍA COMO ALTERNATIVA JURÍDICA AL PROCESO DE PAZ COLOMBIANO
- 204** María del Carmen Ramírez Soasti, LA PLAZA GRANDE DE QUITO: Fotografía y memoria
- 205** Raúl Moscoso, «CIUDADANOS UNIVERSALES» EN EL COMITÉ DEL PUEBLO
- 206** Gabriela Espinoza, ¿GALANTERÍA O ACOSO SEXUAL CALLEJERO? UN ANÁLISIS JURÍDICO CON PERSPECTIVA DE GÉNERO
- 207** María José Ramírez, LOS TRIBUTOS HETERODOXOS Y SU APLICACIÓN EN LA COMUNIDAD ANDINA

Los Estados latinoamericanos, sobre todo, por la necesidad de incrementar los ingresos de origen tributario que coadyuven a financiar sus presupuestos para atender las crecientes necesidades insatisfechas de los ciudadanos y de la propia administración pública, han creado una serie de impuestos innovadores, atípicos o heterodoxos respecto de los cuales las opiniones son diversas.

Frente a los argumentos estatales que justifican su aplicación, han surgido voces contrarias que califican a los impuestos heterodoxos como un artificio cosmético avocado a cubrir las ineficiencias recaudatorias de la propia administración tributaria, distanciado de una estrategia para resolver los problemas de fondo en el ámbito impositivo fiscal, e incluso lesivo a las garantías y principios constitucionales en beneficio de los contribuyentes.

Esta investigación se enfoca en identificar este tipo de tributos, diferenciarlos de los considerados tradicionales, analizar cuáles son los más aplicados en los países miembros de la Comunidad Andina y los fines que persigue cada uno de ellos, pero también, con el mismo énfasis, plantea y estudia los principales problemas de orden jurídico que estos motivan.



María José Ramírez (Cuenca, 1987) es Politóloga y Abogada (2013) por la Universidad Panamericana de Cuenca, becada por excelencia académica tanto en la carrera de Ciencias Políticas como en la carrera de Derecho, resultando en esta última como mejor egresada y graduada con distinción en la Maestría en Derecho, con mención en Derecho Tributario (2014) por la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, Quito (UASB-E). Ha sido articulista semanal del diario La Tarde (2010) y asistente de investigación del proyecto titulado «Régimen tributario a partir de la Constitución de la República del Ecuador de 2008 y la jurisprudencia constitucional», ejecutado por la UASB-E en 2013. Actualmente es funcionaria de la Procuraduría General del Estado, en Quito.

ISBN: 978-9978-84-931-6



9789978849316