

## Más allá de la recaudación: los límites de la extrafiscalidad

*Beyond Tax Collection: The limits of Extra-Fiscality*

**Maryuri Elizabeth Celi Masache**

*Docente, Universidad Nacional de Loja*

Loja, Ecuador

maryuri.celi@unl.edu.ec

<https://orcid.org/0000-0002-0096-3486>

**Verónica Vanessa Ajila Castillo**

*Abogada, Universidad Nacional de Loja*

Loja, Ecuador

veronica.ajila@unl.edu.ec

<https://orcid.org/0009-0004-2413-9725>

**Johana Cristina Sarmiento Vélez**

*Docente, Universidad Nacional de Loja*

Loja, Ecuador

johana.sarmiento@unl.edu.ec

<https://orcid.org/0000-0001-6767-6986>

Artículo de investigación

<https://doi.org/10.32719/26312484.2025.44.5>

Fecha de recepción: 13 de enero de 2025

Fecha de revisión: 18 de febrero de 2025

Fecha de aceptación: 10 de marzo de 2025

Fecha de publicación: 1 de julio de 2025

Licencia Creative Commons



## RESUMEN

El estudio de los impuestos extrafiscales como instrumentos de política pública requiere considerar la teoría del ciclo de las políticas públicas. Esta teoría sostiene que las políticas públicas pasan por un proceso secuencial que conlleva: identificación de un problema, formulación de la política, adopción, implementación, evaluación y terminación; los instrumentos de política pública no son permanentes en el tiempo, ya que cumplen dicho ciclo que inicia y termina. En este trabajo se plantea la discusión sobre el desarrollo de unos límites a la extrafiscalidad vinculados a su naturaleza de instrumentos de política pública, para un ejercicio del poder tributario coherente. Con la posibilidad de profundizar en la transparencia en el proceso de creación, gestión y resultados, se propone como límites: la competencia material, proporcionalidad, estructura vinculada al objetivo extrafiscal, prohibición de sanción, no imposibilitar conductas, la justificación legislativa, el control de legitimidad, coherencia de la estructura impositiva, la evaluación y análisis de resultados. En este artículo se analizan estos límites y su importancia para la creación de impuestos que respondan a objetivos extrafiscales, rompiendo con la lógica de transparentar los resultados basándose únicamente en la recaudación. La transparencia juega un rol fundamental para revelar los motivos reales de su creación y evaluar los resultados de su vigencia y aplicación.

**PALABRAS CLAVE:** extrafiscalidad, fiscalidad, impuesto, principios, administración pública, transparencia, recaudación, finalidad.

## ABSTRACT

The study of extrafiscal taxes as instruments of public policy requires considering the theory of the Policy Cycle, which posits that public policies go through a series of stages: problem identification, policy formulation, adoption, implementation, evaluation, and termination. Therefore, public policy instruments are not permanent over time. This paper raises the discussion on the development of limits to extrafiscality, linked to its nature as a public policy instrument, to ensure a coherent exercise of taxing power. It also explores the possibility of enhancing transparency in the process of its creation, management, and outcomes. The proposed limits include material competence, proportionality, a structure linked to the extrafiscal objective, prohibition of punitive measures, avoidance of hindering behaviors, legislative justification, legitimacy control, coherence of the tax structure, and the evaluation and analysis of results. The article analyzes these limits and their importance in creating taxes that respond to extrafiscal objectives, moving beyond the logic of transparency based solely on revenue collec-

tion. Transparency plays a fundamental role in revealing the real motives behind their creation and in evaluating the results of their enforcement and application.

KEYWORDS: extra-fiscality, fiscality, tax, principles, transparency, public administration, revenue collection, purpose.

FORO

## INTRODUCCIÓN

La extrafiscalidad requiere un cambio de paradigma en cuanto a la transparencia fiscal tradicional; cuando se trata de impuestos con fines extrafiscales, la recaudación no es suficiente para determinar la eficacia y eficiencia de estos tributos. Es claro que, desde la justificación de su creación, los elementos estructurales, su vigencia y resultados se distinguen de los impuestos recaudatorios.

La propuesta que se presenta busca analizar los límites de la extrafiscalidad planteando lo siguiente: a) la competencia material, b) proporcionalidad, c) una estructura vinculada al objetivo extrafiscal, d) prohibición de sanción, e) no imposibilitar conductas, f) justificación legislativa, g) control de legitimidad, h) coherencia de la estructura impositiva, i) evaluación de resultados.

Estos límites están estrechamente vinculados con criterios de transparencia, desde la creación del impuesto hasta la evaluación de sus resultados. La fase de evaluación es crucial para determinar si el impuesto debe reformarse o derogarse, teniendo en cuenta que no debe mantenerse si resulta ineficiente, ya que esto iría en contra de su justificación y naturaleza.

## LA EXTRAFISCALIDAD Y SUS LÍMITES

La finalidad extrafiscal de los tributos surge de la necesidad imperante de dotar al Estado de las herramientas que le permitan cumplir con sus crecientes obligaciones y deberes como garante de derechos. El desarrollo de tributos extrafiscales busca, por una parte, alentar y promover determinadas conductas, como la preservación de un medioambiente sano, la reducción del consumo de bebidas o productos que, en alto consumo, pueden provocar daños a la salud, el uso de recursos naturales y la prevención de prácticas económicas monopo-

lísticas, volviendo gravosa la realización de conductas que no se adecúan a los intereses colectivos.<sup>1</sup>

Es necesario considerar los límites de la extrafiscalidad desde la teoría del ciclo de las políticas públicas, que propone que estas pasan por una identificación de un problema, formulación de la política, adopción, implementación, evaluación y terminación.<sup>2</sup> Esto en razón de que los tributos extrafiscales cumplen un rol como herramientas de política pública, permitiendo intervenir en áreas como el medioambiente, el bienestar social, la salud y la economía.

El proceso de generación de políticas públicas abarca diferentes etapas,<sup>3</sup> y este artículo se propone identificar los límites de la extrafiscalidad atendiendo a dichas etapas:

1. **Nacimiento y formulación:** competencia material, proporcionalidad, una estructura vinculada al objetivo extrafiscal, prohibición de sanción, no imposibilitar conductas y justificación legislativa.
2. **Implementación:** control de legitimidad y coherencia de la estructura impositiva.<sup>4</sup>
3. **Evaluación:** evaluación de resultados.

La intención de este trabajo es generar el debate sobre los límites de la extrafiscalidad para arribar en próximos trabajos al reconocimiento de principios tributarios extrafiscales; “después de todo —los tributos extrafiscales—, su interés no es en primer término fiscalista sino intervencionista y regulador”.<sup>5</sup>

- 
1. Carolina Rozo Gutiérrez, “Las funciones extrafiscales del tributo a propósito de la tributación medioambiental en el ordenamiento jurídico colombiano”, *Foro: Revista de Derecho*, n.º 1 (2003): 159-201.
  2. Nelson Cardozo, Rodolfo Canto Sáenz y André-Noël Roth Deubel, “Las teorías de las políticas públicas en y desde América Latina: una introducción”, *Revista Pilquen* 24, n.º 5 (2021), <https://bit.ly/4hVIDfF>.
  3. Manuel Ángel Rodríguez-Edeza, “Modelo general para la creación de las políticas públicas”, *FORUM. Revista Departamento Ciencia Política*, n.º 19 (2021): 70, <https://doi.org/10.15446/frdcp.n19.86948>.
  4. Diogo Ferraz Lemos Tavares, *Los tributos del mercado financiero: una perspectiva extrafiscal* (Madrid: Marcial Pons, 2016), 43. Ferraz desarrolla como límites: la competencia material, proporcionalidad, estructura según la finalidad extrafiscal, prohibición de sanción, no imposibilitar conductas, control de legitimidad.
  5. Judith Yáñez Villavicencio, “Descripción de los tributos extrafiscales de índole ambiental y la problemática que los rodea. Caso ecuatoriano”, *Foro: Revista de Derecho*, n.º 28 (2017): 87.

Entre los elementos de los tributos no se considera la finalidad recaudatoria, permitiendo vincular otras finalidades a los tributos, sin que se desvirtúe su naturaleza al emplear el tributo como un instrumento del Estado para intervenir en los sectores de interés.

Los tributos extrafiscales no persiguen fines recaudatorios, pero esto no significa que deban desligarse totalmente de la recaudación. Aunque no son incompatibles con esta última, es necesario construir nuevas formas para determinar su eficacia y eficiencia, ya que no pueden evaluarse únicamente a través de los índices de recaudación.

A criterio de Marins y Teodorovicz, el reconocimiento de la extrafiscalidad, en una primera fase, “se dio como una síntesis entre el liberalismo económico individualista (que predicaba la función fiscal ligada a la no intervención y el equilibrio presupuestario) y el socialismo marxista”.<sup>6</sup> A partir de estas dos ideologías, sin quitar la función fiscal, los tributos también podrían utilizarse para lograr un fin social.

Guerino de Carli y Ribas señalan que “la extrafiscalidad alcanza el pleno reconocimiento de su utilidad por parte de teóricos y políticos para combatir situaciones hostiles vividas a partir del siglo XX”.<sup>7</sup> La política de no intervención en la economía fue perdiendo sentido, y el papel disminuido de la política social en relación con la política económica comenzó a ser severamente cuestionado.

En este contexto, los límites de la extrafiscalidad son necesarios para impedir arbitrariedades, vulneración de derechos de los contribuyentes y garantizar el adecuado uso de los recursos públicos.

## COMPETENCIA MATERIAL

Reconociendo a los tributos su rol de instrumentos de política pública para el logro de objetivos constitucionales, el primer límite requiere analizar si el ente público con competencia vinculada al objetivo perseguido debe asumir la gestión o administración del tributo. En este sentido, toda entidad estatal que

---

6. James Marins y Jeferson Teodorovicz, “Rumo à extrafiscalidade sócio ambiental: tributação diante do desafio social y ambiental contemporâneo”, *Simpósio Nacional de Direito Constitucional* 9 (2010): 174.

7. Franco Guerino de Carli y Lidia María Ribas, “Smart Cities: Extrafiscalidade Como Indutora Do Desenvolvimento de Cidades Inteligentes”, *Interações* 22, n.º 1 (2021): 142, <https://doi.org/10.20435/inter.v22i1.2794>.

no goza de esta prerrogativa quedaría excluida de la gestión de determinada medida extrafiscal.<sup>8</sup>

Por ejemplo, en Ecuador, los tributos ambientales justificados bajo la lógica extrafiscal han sido gestionados por la administración tributaria central (SRI), entidad netamente recaudatoria que no tiene competencias vinculadas al medioambiente. Por lo tanto, no tiene responsabilidad con respecto a la eficacia y eficiencia de estos tributos como instrumentos de política pública en materia ambiental.

Considerando que la extrafiscalidad se circunscribe, por una parte, a alentar determinadas conductas y acciones beneficiosas para la colectividad, y por otra, a inhibir conductas que generen externalidades negativas, ¿cómo se justifica que quien gestiona dichos tributos no ejerza competencias vinculadas a los objetivos que se persiguen? Como señala Valdivieso, “en el caso ecuatoriano al menos, es evidente que la serie de tributos que han sido establecidos con la finalidad de proteger este bien fundamental no tienen detrás una política pública claramente desarrollada y con objetivos específicos”.<sup>9</sup>

Cabe recordar que el ciclo de las políticas públicas implica un proceso ordenado y sistemático que incluye una etapa de evaluación y control. Si el tributo extrafiscal es un instrumento de política pública, su evaluación y control deben ser responsabilidad de la entidad pública cuyas competencias estén vinculadas al objetivo que se persigue. De esta manera, se garantiza que se cuente con el conocimiento técnico, los datos y personal humano capacitado para el proceso de evaluación. Además de que sus atribuciones abarcarán la responsabilidad de la ejecución de las políticas públicas.

## PROPORCIONALIDAD

La proporcionalidad, como límite de la tributación extrafiscal, contempla tres elementos: el primero es la adecuación o idoneidad de la medida extrafiscal (tributo); el segundo es la necesidad, ya que el tributo debe ser lo menos restrictivo de los derechos; y finalmente, el tercero es el costo-beneficio, que requiere que los beneficios buscados con la creación y aplicación del tributo sean superiores a los perjuicios que pueda ocasionar.<sup>10</sup>

---

8. Ferraz Lemos Tavares, *Los tributos del mercado financiero: una perspectiva extrafiscal*, 43.

9. Gabriela Valdivieso, “La tributación ambiental como instrumento de política pública en el Ecuador”, *Revista Científica ECOCIENCIA* 5, n.º 2 (2018): 12.

10. Ferraz Lemos Tavares, *Los tributos del mercado financiero: una perspectiva extrafiscal*, 48.

La generación de tributos extrafiscales exige un análisis previo y una proyección técnica de los posibles efectos de la medida como instrumento de política pública para alcanzar un fin. Es necesario justificar la idoneidad de la medida frente a otros instrumentos no tributarios, asegurando que el tributo restrinja la menor cantidad de derechos, ocasione mínimos perjuicios y que se identifiquen claramente los costos de su gestión y la afectación económica a los contribuyentes.

La labor del Ejecutivo y del Legislativo debe incluir la justificación de la proporcionalidad de la medida, considerando la planificación nacional y la política pública en la cual se enmarca el instrumento tributario. El análisis técnico será indispensable para justificar que la medida es necesaria, en el sentido de que no exista otra más moderada o menos gravosa e igualmente eficaz para alcanzar el fin perseguido. Asimismo, debe determinarse el costo-beneficio, asegurando que la carga fiscal y administrativa guarde una relación adecuada con el grado de consecución del objetivo. Una forma de confirmar esto es que, a mayor cumplimiento del objetivo, se observa una disminución en los índices de recaudación.

## **ESTRUCTURA SEGÚN LA FINALIDAD EXTRAFISCAL**

Los tributos extrafiscales deben “estructurarse concretamente de modo que al mayor alcance del objetivo constitucional corresponde una menor carga tributaria, y viceversa”.<sup>11</sup> Este criterio está ligado a la proporcionalidad de la figura tributaria, lo que implica considerar tarifa, deducciones y exenciones, resultando que, al ser más efectivo el estímulo o desincentivo, deberá considerarse una tarifa menor, siendo cada vez un mayor número de personas las que paguen menos.

Mientras más efectiva sea la estructura del tributo para alcanzar su finalidad, se reflejará una menor recaudación. Por ello, es indispensable generar incentivos que hagan atractivo el cambio de conducta en la población, con el fin de conseguir una menor imposición.<sup>12</sup> Estos incentivos, si bien van a representar una menor recaudación, deben ir acompañados de un aumento o una reducción de la conducta a incentivar o desincentivar, dependiendo del caso.

---

11. *Ibid.*

12. *Ibid.*

No basta con observar índices bajos de recaudación; es fundamental evaluar cuánto se ha avanzado en el cumplimiento del objetivo perseguido.

## PROHIBICIÓN DE SANCIÓN

La tributación, en general, no puede convertirse en una sanción. Esta máxima se extiende a la tributación extrafiscal, por lo que no se pueden gravar actos o conductas ilícitas, ya que “la propia definición de tributo es la ausencia de un propósito punitivo”.<sup>13</sup> Si bien las conductas que se buscan reducir o desincentivar con los impuestos extrafiscales son consideradas indeseables, no deben ser calificadas como ilícitas.

Moschetti apoya esta línea argumentativa al señalar un nuevo límite: “el impuesto debe ser coherente con su naturaleza y, en consecuencia, por ejemplo, no puede ser usado como sanción”.<sup>14</sup> De ahí la importancia de que el uso extrafiscal esté sometido a límites para evitar la discrecionalidad legislativa.

Es crucial analizar por qué el tributo extrafiscal no debe estructurarse ni emplearse como una sanción. García Máynez define la sanción como “consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado”.<sup>15</sup> La sanción está condicionada al cumplimiento de un deber, y si se incumple, la sanción se impone.

Por su parte, Kelsen define la sanción como un acto coactivo que implica una pena o privación forzada de bienes como consecuencia de una conducta ilícita o contraria al derecho.<sup>16</sup> Este tipo de sanción busca motivar a evitar la conducta prohibida.

Una conducta ilícita, según Kelsen, es “la conducta contraria a la prescrita por una norma jurídica o, lo que es lo mismo, a la conducta prohibida por dicha norma”.<sup>17</sup> El hecho ilícito crea una obligación jurídica de abstenerse de realizar conductas prohibidas, y su incumplimiento genera una sanción.

---

13. *Ibíd.*, 49.

14. Francesco Moschetti, “El principio de la capacidad contributiva”, en *Tratado de Derecho Tributario*, t. I, *El Derecho Tributario y sus fuentes*, dirigido por Andrea Amatucci (Bogotá: Temis, 2001), 279.

15. Eduardo García Máynez, *Introducción al estudio del derecho* (Ciudad de México: Porrúa, 2002), 295.

16. Hans Kelsen, *Teoría pura del derecho* (Buenos Aires: Eudeba, 2009), 56.

17. *Ibíd.*, 73.

Villegas, al referirse al tributo, señala que son “las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines”.<sup>18</sup> El Estado, haciendo uso de su poder tributario, impone el pago de tributos, pero para que esta obligación sea exigible, debe concretarse el hecho imponible, definido como “el presupuesto de hecho al cual la ley vincula el nacimiento de la relación tributaria”.<sup>19</sup>

La diferencia es clara: la sanción está condicionada al incumplimiento de una conducta prohibida, mientras que el tributo surge de la realización de un hecho jurídico lícito. Además, el hecho imponible de los tributos no nace de un incumplimiento. Por lo tanto, los tributos extrafiscales no deben ser considerados como sanciones ni como medidas represivas.

## NO IMPOSIBILITAR CONDUCTAS

Como se explicó en el apartado anterior, el tributo extrafiscal no busca prohibir categóricamente una conducta, sino moderarla. En consecuencia, la “tributación extrafiscal no puede hacer que la conducta desincentivada devenga en imposible, impracticable”.<sup>20</sup> Ante esto, surge la siguiente interrogante: ¿Cómo evitar que el tributo extrafiscal cree una conducta imposible o impracticable?

El legislador debe tener claro que el objetivo es reducir conductas, no prohibirlas.<sup>21</sup> Una forma de lograrlo es asegurarse de que el gravamen tributario no haga imposible la conducta, sino que su realización acarree un costo mayor para quienes puedan o consideren óptimo pagar para mantenerla.

Otro aspecto a considerar es la disuasión parcial o gradual.<sup>22</sup> Aunque el tributo es una figura coactiva, no pretende impedir bruscamente la conducta indeseada. Debe incentivar la reducción gradual de ciertas conductas, aspecto que se puede regular a través de la base imponible y la tarifa.

Por último, la imposición no debe restringir los derechos como la libertad ni la propiedad.<sup>23</sup> Si un tributo extrafiscal se rige por los preceptos constitucio-

---

18. Héctor Villegas, *Curso de finanzas, Derecho financiero y tributario* (Buenos Aires: Depalma, 2001), 67.

19. Dino Jarach, *El hecho imponible* (Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2004), 65.

20. Ferraz Lemos Tavares, *Los tributos del mercado financiero: una perspectiva extrafiscal*, 50.

21. *Ibid.*

22. *Ibid.*

23. *Ibid.*

nales, debe alinearse con su objetivo sin afectar estos derechos, garantizando principios de justicia tributaria, como la proporcionalidad y la equidad.

Si un tributo prohíbe, en todo o en parte, una conducta, se distorsiona su naturaleza, convirtiéndose en sanción, restringiendo derechos como la propiedad (al no poder adquirir o mantener un determinado bien) y la libertad (al limitar la facultad de obrar según su voluntad). El legislador, al crear un tributo extrafiscal, debe asegurarse de que cumpla con su rol principal de generar disuasión de una conducta no deseada sin restringirla. El tributo extrafiscal no busca prohibir una conducta ni actuar como una medida represiva; su fin es cumplir con un objetivo constitucional.

### JUSTIFICACIÓN LEGISLATIVA Y CONTROL DE LEGITIMIDAD

La justificación legislativa tiene dos formas: la *formal*, que podría considerarse al hecho de que se declare dicha finalidad, y, por otro lado, la justificación *material*. En este sentido, la declaración no encierra la certeza de que realmente sea un tributo extrafiscal, se debe centrar en su justificación material.<sup>24</sup> Esta justificación se logra identificar al analizar su estructura impositiva. La extrafiscalidad deberá trascender y reflejarse en cada elemento del tributo (hecho imponible, base imponible, tarifa, supuestos de no sujeción, exenciones).

Se pueden encontrar tributos extrafiscales con una excelente justificación formal, pero con una estructura material precaria. Por ejemplo, en Ecuador, el Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular,<sup>25</sup> la relación entre el hecho generador, exenciones y tarifa debe ser coherente con el objetivo perseguido. Esto solo se consigue con un análisis previo de carácter teórico, técnico y económico, que permita alcanzar resultados favorables y no solamente dejarlo a la suerte, esperando haber acertado con la medida adecuada.

En la justificación material deberá preponderarse la finalidad extrafiscal, resultando que “la finalidad recaudatoria no se presenta o se presenta de manera secundaria en determinados tributos”.<sup>26</sup> Sobre este mismo punto, debe considerarse que el carácter extrafiscal del tributo no se define “por el destino del

---

24. *Ibíd.*

25. Yáñez Villavicencio, “Descripción de los tributos extrafiscales de índole ambiental y la problemática que los rodea. El caso ecuatoriano”, 88.

26. *Ibíd.*, 49.

producto de su recaudación”.<sup>27</sup> Vincular la recaudación a su finalidad podría generar dudas sobre la sinceridad de su justificación, especialmente cuando existe un interés excesivo en regular y controlar el destino de los ingresos obtenidos.

La estructura material permite cuestionar la justificación formal hecha por el legislador, evitando ciertos privilegios que tienen los tributos extrafiscales frente a los principios tributarios.<sup>28</sup> La legitimidad del tributo puede considerarse analizando los siguientes escenarios para su eliminación:

- **Caso 1:** Si el objetivo o fin perseguido por el tributo es específico y transitorio, su eliminación no debería provocar un retorno a la conducta que se busca desincentivar ni la pérdida de la conducta que se incentivó.
- **Caso 2:** Este caso engloba tres escenarios:
  1. La realidad cambió y el tributo ya no se justifica.
  2. El tributo pasa a tener un efecto negativo para el cumplimiento de otros fines constitucionales, resultando su efecto no deseado.
  3. El objetivo planteado ya no es deseable; en estos supuestos, el tributo sería considerado ilegítimo y, por ende, se deberá eliminar.<sup>29</sup>

Se concluye que mantener un tributo extrafiscal de forma indefinida no se debería contemplar, ya que su perpetuidad denota su falta de eficacia, volviéndose ilegítimo.

## COHERENCIA DE LA ESTRUCTURA IMPOSITIVA

Desde la perspectiva de la extrafiscalidad, se distinguen dos clases de impuestos: los impuestos extrafiscales propios y los impuestos extrafiscales impropios.<sup>30</sup> Los primeros se caracterizan por contar con un fundamento o justificación extrafiscal claramente identificable, y su estructura se desarrolló articulando sus elementos cuantitativos con el propósito de alcanzar un objetivo extrafiscal. En contraste, los impuestos extrafiscales impropios surgen de una

---

27. *Ibíd.*

28. Ferraz Lemos Tavares, *Los tributos del mercado financiero: una perspectiva extrafiscal*, 49.

29. *Ibíd.*, 49.

30. Patricia Toledo Zúñiga, Francisca Riffo Aguilar y Pablo Torres Pedreros, “Impuestos extrafiscales en la reforma tributaria 2014: análisis crítico”, *Revista del Derecho (Valdivia)* 32, n.º 1 (2019): 142.

justificación fiscal y cuya estructura persigue fines recaudatorios, pero influyen en la consecución de un objetivo extrafiscal.

Una tarifa alta no asegura la modificación de la conducta. Existen puntos importantes a considerar, como el tener precisión respecto del objetivo perseguido al momento de crear el tributo, logrando determinar un hecho generador claro que identifique las conductas a promover o desincentivar. Por ello, se debe analizar elementos del tributo desde la visión de la extrafiscalidad.

Para analizar el *hecho generador*, se deben considerar tanto el elemento objetivo como el elemento subjetivo. El primero tiene cuatro dimensiones: 1. material, 2. espacial, 3. temporal y 4. cuantitativa. El hecho generador es la acción o hecho abstracto contemplado en la ley, y es en esta acción donde identificamos estas cuatro dimensiones.<sup>31</sup> La acción o hecho tiene una materialidad, por ejemplo, en tributación extrafiscal ambiental, realizar actividades que impacten el medioambiente como la emisión de gases contaminantes, la deforestación, la explotación de recursos naturales, etc. La dimensión cuantitativa se refleja en cómo esos actos y hechos se gravan en mayor o menor cuantía; en el caso de tributos extrafiscales ambientales, se pueden evidenciar tarifas altas. La dimensión espacial representa el territorio sobre el cual ejerce su control el ente administrativo. Finalmente, la dimensión temporal se identifica en el momento en que se produce, dependiendo del gravamen o figura impositiva, que podrá ser en un período determinado o producirse en un único momento. En el elemento subjetivo, este corresponde a la persona que realiza o ejecuta el elemento objetivo, es decir, al sujeto pasivo de la obligación tributaria que, en el caso de impuestos ambientales, responde al principio de “quien contamina, paga”.

En el impuesto extrafiscal, en su dimensión material, el acto o hecho debe tener relación con un objetivo que no es recaudatorio. Por ejemplo, en el caso ecuatoriano, al ser una herramienta de política pública, debe atender a objetivos constitucionales vinculados a derechos de los ciudadanos y obligaciones del Estado, dado que la Constitución es la base de la planificación nacional.<sup>32</sup> De esta manera, mientras los tributos fiscales se fundamentan constitucionalmente en la capacidad económica,<sup>33</sup> en la extrafiscalidad el fundamento es un objetivo

---

31. Miguel Ángel Martínez Lago y Leonardo García Mora, *Lecciones de derecho financiero y tributario* (Madrid: Iustel, 2006), 267.

32. Ferraz Lemos Tavares, *Los tributos del mercado financiero: una perspectiva extrafiscal*, 55.

33. Martínez Lago y García Mora, *Lecciones de derecho financiero y tributario*, 273.

diferente a la recaudación, promoviendo cambios sociales, económicos o ambientales en beneficio del bien común.

En la dimensión temporal debe establecerse el tiempo de vigencia e incluso el tiempo para su evaluación, identificando si su estructura representa o no un acercamiento al objetivo que justificó su creación.

Para identificar la idoneidad del sujeto activo, se debe considerar si la administración tributaria encargada de gestionar los tributos extrafiscales es el ente adecuado, o si, en su lugar, debería hacerlo el ente con competencias vinculadas al área e intención del tributo extrafiscal, por tener a su cargo y responsabilidad la ejecución de las políticas públicas.

En cuanto al sujeto pasivo, “el tributo extrafiscal debe tener en mira, aunque indirectamente, las personas que practican la conducta que se quiere modular, aunque esto no impida al legislador crear supuestos de sustitución o responsabilidad por cuestiones de conveniencia”.<sup>34</sup> Los sujetos pasivos como contribuyentes serán quienes realizan el acto o actividad que se pretende gravar para alcanzar el objetivo extrafiscal.

Entre los elementos cuantitativos de los tributos encontramos la base imponible y la tarifa. Estos elementos son perfectos para graduar los impuestos extrafiscales.<sup>35</sup> Consideremos que la base imponible es “aquella magnitud establecida en virtud de ley que expresa la medición del hecho imponible, más concretamente, de su elemento objetivo”.<sup>36</sup> La base imponible, conocida como la “unidad de medida”,<sup>37</sup> permite graduar la obligación, pues es la representación del hecho generador a la que se aplica la tarifa del impuesto. El procedimiento de determinación de la base imponible es de vital importancia, tanto si se quiere aplicar la tarifa como si se requiere aplicar deducciones o calcular créditos tributarios, todo dependerá de la figura tributaria; en la tributación con fines fiscales ya encontramos una infinidad de hechos generadores y bases imponibles, situación que se amplía aún más con la tributación extrafiscal.

Las tarifas o alícuotas legales se pueden fijar en *ad valorem*, específicas, mixtas, progresivas o proporcionales. La tarifa representa el gravamen, la afectación económica para el contribuyente. En impuestos reguladores, como los

---

34. Ferraz Lemos Tavares, *Los tributos del mercado financiero: una perspectiva extrafiscal*, 56.

35. *Ibid.*

36. María Luz Calero García, “La base imponible en el Derecho Tributario General”, *Cuadernos de Estudios Empresariales*, n.º 6 (1996): 70.

37. Jarach, *El hecho imponible*, 11.

de la extrafiscalidad, se suele poner especial interés en tarifas elevadas a fin de que el contribuyente busque alternativas que no configuren el hecho generador del tributo para no pagar el impuesto. Sin embargo, en el tributo extrafiscal, la tarifa debería tender a disminuir con el tiempo al acercarnos al cumplimiento del objetivo planteado. De lo contrario, una tarifa estática por tiempo indeterminado da una lectura negativa de los resultados que se están obteniendo. Los incentivos deberían, además, formar parte indispensable de la estructura del impuesto extrafiscal.

Ejemplo considerando los elementos del hecho generador:

- Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular (Ecuador):
  - Elemento material: contaminación del ambiente producida por el uso de vehículos motorizados de transporte terrestre. Se enfoca en actividades que impactan el medioambiente, como la emisión de gases contaminantes.
  - Elemento espacial: aplicable en todo el territorio ecuatoriano, bajo el control administrativo del SRI para la recaudación del impuesto.
  - Elemento temporal: se establecía que debía pagarse anualmente al momento de la matriculación vehicular.
  - Elemento cuantitativo: la base imponible, al no tener una forma de determinar cuándo y cuánto se contamina, en la ley se fijaba de acuerdo al cilindraje del vehículo con un factor de ajuste basado en la antigüedad del vehículo.
  - Elemento subjetivo:
    - Sujeto pasivo: propietarios de vehículos con cilindraje mayor a 1500 cc.
    - Sujeto activo: Servicio de Rentas Internas (SRI).

Ejemplo considerando los elementos del tributo:

- Impuesto redimible a las botellas plásticas no retornables (Ecuador):
  - Hecho generador: contaminación producida por el uso y desecho de botellas plásticas no retornables.
  - Base imponible: número de botellas producidas e importadas.
  - Tarifa: dos centavos por botella.
  - Incentivo: devolución para promover el reciclaje.
  - Observación: La tarifa, al ser tan baja y trasladable al precio final, no reduce significativamente el uso de botellas plásticas. Los resultados

se concentran en la recuperación de las botellas desechadas, pero no en la disminución del uso de plásticos.

- Sujeto activo: Servicio de Rentas Internas.
- Sujeto pasivo: importadores o embotelladores.

## EVALUACIÓN DE RESULTADOS

La evaluación de los tributos extrafiscales debe darse considerándolos instrumentos de política pública. “La política pública presenta diversos matices, unos de naturaleza constitucional, otras de orden técnico, algunas extendidas en temas de interés público internacional y un tanto familiarizadas con la ejecución y/o la participación”.<sup>38</sup> La creación de tributos extrafiscales se funda en objetivos constitucionales o estatales, “las políticas públicas atienden al derecho, la legislación, a la población y el territorio, en tanto mejoran la asignación de recursos, la distribución de la riqueza, la estabilidad económica y el fomento al desarrollo”.<sup>39</sup> Utilizar un instrumento de política pública sin considerar las fases de formulación, planificación, implementación y evaluación está fuera de toda lógica.

Para “evaluar si los resultados probables de sus propuestas son satisfactorios”,<sup>40</sup> se requiere evaluar criterios como los propuestos por Dunn y Bardach, citados por Olavarría Gambi:<sup>41</sup> la efectividad y eficiencia, criterios valóricos y criterios prácticos. En la fase de formulación de impuestos extrafiscales se debe atender a criterios de efectividad y eficiencia: “determinar si la propuesta logrará alcanzar los resultados previstos y los beneficios netos que ella generará”. La propuesta debe contener un anexo con los costos y resultados esperados en un determinado tiempo y el análisis que permita concluir que es la medida idónea con relación a otros instrumentos para alcanzar el objetivo. Una vez claros los criterios de efectividad y eficiencia, se podrán evaluar posteriormente sus resultados.

---

38. Jahir Alexander Gutiérrez Ossa, Rubén Darío Restrepo Avendaño y John Stivens Zapata Hoyos, “Formulación, implementación y evaluación de políticas públicas desde los enfoques, fines y funciones del Estado”, *CES DERECHO* 8, n.º 2 (2017): 334.

39. *Ibid.*

40. Mauricio Olavarría Gambi, *Conceptos básicos en el análisis de políticas públicas* (Santiago: Universidad de Chile, 2007), 36.

41. *Ibid.*, 36-7.

Para entender la importancia de la evaluación de resultados, tomaremos como ejemplo dos impuestos ambientales creados en Ecuador.

De acuerdo a los datos e información transparentados por el SRI, podemos evidenciar que la eficiencia y efectividad de estos impuestos ambientales se ha medido con base en los índices de recaudación comparados con las proyecciones de recaudación que se ejecutan al inicio del año:

- **Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular**

En el primer año de recaudación generó USD 95 707, valor que no disminuyó durante los siete años subsiguientes. En el último año de vigencia, antes de su derogación, la recaudación ascendió a USD 122 250. La proyección de recaudación para 2019 fue de USD 129 010.<sup>42</sup>

Respecto del parque automotor, el número de vehículos híbridos en 2012 era de 3863, aumentando a 10 305 en 2019. Mientras tanto, la cantidad de vehículos de combustible pasó de 1 383 310 en 2012 a 1 895 388 en 2019.<sup>43</sup>

- **Impuesto Redimible a las Botellas Plásticas No Retornables**

En su primer año de aplicación (2012), la recaudación alcanzó los USD 14 868. Para 2024, la recaudación fue de USD 44 913, con una proyección de USD 50 980 para ese mismo año.<sup>44</sup> Atendiendo a los criterios analizados, los resultados reflejan un impacto negativo. Al no haber un aumento en la tarifa, incentivó la importación y uso de botellas plásticas para embotellar bebidas, lo que impidió lograr el cambio de conducta esperado.

La evaluación de los tributos extrafiscales es fundamental para garantizar su efectividad y eficiencia; permite, además, hacer modificaciones a estos instrumentos de política pública. Los impuestos del caso ecuatoriano demuestran que la evaluación continúa y la adaptación a los resultados son cruciales para lograr los objetivos previstos. La recaudación alta suele nublar la importancia del objetivo extrafiscal; en términos recaudatorios, la cercanía al objetivo que se persigue debe producir una menor recaudación. Si la recaudación no disminuye, podríamos estar frente a un tributo fiscal.

---

42. Servicio de Rentas Internas, “Histórico Estadísticas Generales de Recaudación”, SRI, accedido 23 de febrero de 2025.

43. Instituto Nacional de Estadística y Censos, “Vehículos Matriculados”, INEC, accedido 23 de febrero de 2025.

44. Servicio de Rentas Internas, “Histórico Estadísticas Generales de Recaudación”.

## CONCLUSIONES

La tributación extrafiscal requiere del establecimiento de unos límites que respondan al ciclo de las políticas públicas, atendiendo su naturaleza de instrumentos de política. Los límites propuestos son: a) la competencia material, b) proporcionalidad, c) una estructura vinculada al objetivo extrafiscal, d) prohibición de sanción, e) no imposibilitar conductas, f) justificación legislativa, g) control de legitimidad, h) coherencia de la estructura impositiva, i) evaluación de resultados.

Con respecto a la competencia material, es fundamental que la entidad estatal responsable cuente con las competencias y los recursos necesarios para evaluar y gestionar el impacto de las medidas, garantizando que los resultados no respondan únicamente a criterios recaudatorios, sino que contribuyan efectivamente a los objetivos extrafiscales.

Los tributos extrafiscales deben ser adecuados, necesarios y proporcionar un balance costo-beneficio positivo. Su creación debe ir acompañada de un análisis técnico previo que justifique su idoneidad y anticipe los posibles efectos, minimizando el perjuicio a los contribuyentes. En ningún caso pueden convertirse en sanciones, ya que carecen de un propósito punitivo. En su estructura, debe prevalecer la intención de reducir conductas de forma gradual y moderada, la base es la disuasión a través de elementos como la base imponible, la tarifa y los incentivos.

La evaluación constante de su efectividad es crucial. Altos índices de recaudación pueden indicar un desvío de su finalidad extrafiscal hacia una finalidad recaudatoria. Por ello, la implementación de tributos extrafiscales requiere de un enfoque integral que considere la competencia material, la proporcionalidad, la prohibición de sanción, la moderación de conductas y una justificación legislativa robusta.

Es indispensable identificar con claridad y precisión el objetivo extrafiscal al crear el tributo, esto para evitar confundir impuestos fiscales con extrafiscales (atendiendo los criterios de impuestos extrafiscales propios e impropios). La estructura del tributo debe estar alineada al objetivo extrafiscal, asegurando su coherencia y efectividad; la evaluación de estos tributos debe atender a estos criterios para su vigencia y continuidad.

## BIBLIOGRAFÍA

- Andara Suárez, Lenin José. *Manual de derecho tributario I. Derecho sustantivo*. Mérida: Andara Editor, 2020.
- Armijos González, Pedro Orlando. “El derecho a la propiedad privada frente a los tributos con efectos confiscatorios”. *Foro: Revista de Derecho*, n.º 39 (2023): 129-48.
- Calero García, María Luz. “La base imponible en el Derecho Tributario General”. *Cuadernos de Estudios Empresariales*, n.º 6 (1996): 67-87. <https://bit.ly/CESEREVISTA>.
- Camargo Mayorga, David Andrés, Liliana Elizabeth Ruiz Acosta y Octavio Cardona García. “Impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono: un análisis para el caso europeo”. *Semestre Económico* 23, n.º 54 (2020): 201-23. <https://doi.org/10.22395/seec.v23n54a10>.
- Cardozo, Nelson, Rodolfo Canto Sáenz y André-Noël Roth Deubel. “Las teorías de las políticas públicas en y desde América Latina: una introducción”. *Revista Pilquen* 24, n.º 5 (2021): 3-18. <https://bit.ly/4hVIDfF>.
- Comisión Económica para América Latina y el Caribe. “Informe del Seminario regional sobre políticas para la gestión de los residuos urbanos e industriales”. Santiago de Chile, del 1 al 3 de julio de 1991.
- . “Panorama fiscal de América Latina y el Caribe 2017: la movilización de recursos para el financiamiento del desarrollo sostenible”. Santiago de Chile. 2017. <https://bit.ly/3A1JPxn>.
- De Carli, Franco Guerino, y Lidia María Ribas. “Smart Cities: Extrafiscalidade como Indutora do Desenvolvimento de Cidades Inteligentes”. *Interações* 22, n.º 1 (2021): 131-50. <https://doi.org/10.20435/inter.v22i1.2794>.
- Díaz Calvarro, Julia María. “El principio de capacidad y los fines extrafiscales de los tributos como justificación de los beneficios fiscales a las personas con discapacidad”. *Anuario de la Facultad de Derecho de la UEx*, n.º 34 (2018): 90-110.
- Fernández, Clarisa Inés. “El Estado y las políticas públicas: un mapa teórico para su análisis”. *Revista Estado y Políticas Públicas*, n.º 16 (2021): 177-93.
- Ferraz Lemos Tavares, Diogo. *Los tributos del mercado financiero: una perspectiva extrafiscal*. Madrid: Marcial Pons, 2016.
- Garat, María Paula. “La constitucionalización del derecho tributario. Las potestades y deberes del fisco ante el principio de aplicación integral del ordenamiento jurídico”. *Revista de Derecho: Publicación de la Facultad de Derecho de la Universidad Católica de Uruguay*, n.º 9 (2014): 133-60.
- García Máynez, Eduardo. *Introducción al estudio del derecho*. Ciudad de México: Porrúa, 2002.

- González Paz, José Luis, Alejandro Morejón Benalcázar y Bryan Alexander Chicaiza Manobanda. “Política fiscal y su influencia en el desarrollo económico: caso Ecuador”. *Revista Observatorio de la Economía Latinoamericana*, n.º 6 (2019). <https://bit.ly/42y8fdv>.
- Gutiérrez Ossa, Jahir Alexander, Rubén Darío Restrepo Avendaño y John Stivens Zapata Hoyos. “Formulación, implementación y evaluación de políticas públicas desde los enfoques, fines y funciones del Estado”. *CES DERECHO* 8, n.º 2 (2017): 333-51.
- Hossein, Nabor Guillen. “Impuestos ambientales como herramientas y estrategias fiscales para la protección del medio ambiente rumbo a la sostenibilidad”. *LATAM Revista Latinoamericana de Ciencias Sociales y Humanidades* 5, n.º 4 (2024): 3003-11.
- Instituto Nacional de Estadística y Censos (INEC). “Vehículos matriculados”. *INEC*. Consultado 23 de febrero de 2025. <https://bit.ly/43dFLpK>.
- Jarach, Dino. *El hecho imponible*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2004.
- Kelsen, Hans. *Teoría pura del derecho*. Buenos Aires: Eudeba, 2009.
- Marins, James, y Jeferson Teodorovicz. “Rumo à extrafiscalidade sócio ambiental: tributação diante do desafio social y ambiental contemporâneo”. *Simpósio Nacional de Direito Constitucional* 9 (2010): 170-99.
- Martínez Lago, Miguel Ángel, y Leonardo García Mora. *Lecciones de derecho financiero y tributario*. Madrid: Iustel, 2006.
- Mejía Flores, Omar Gabriel, Ricardo Pino Jordán y Carlos Gabriel Parrales Choez. “Políticas tributarias y la evasión fiscal en la República del Ecuador. Aproximación a un modelo teórico”. *Revista Venezolana de Gerencia* 24, n.º 88 (2019): 1147-65.
- Mogrovejo, Juan Carlos. “Las sanciones en materia tributaria”. *Foro: Revista de Derecho*, n.º 15 (2011): 21-42.
- Moreno Arellano, Graciela, Paola Mendoza Sánchez y Sara Ávila Forcada, comps. *Impuestos ambientales Lecciones en países de la OCDE y experiencias en México*. Ciudad de México: Instituto Nacional de Ecología, 2002.
- Moschetti, Francesco. “El principio de capacidad contributiva”. En *Tratado de derecho tributario*. Tomo I. *El derecho tributario y sus fuentes*, dirigido por Andrea Amatucci, 241-84. Bogotá: Temis, 2001. <https://bit.ly/48jKvut>.
- Olavarría Gambi, Mauricio. *Conceptos básicos en el análisis de políticas públicas*. Santiago: Universidad de Chile, 2007.
- Paredes Cruz, Renato Estuardo, y Bayron Ramiro Pinda Guanolema. “Análisis de la política tributaria en la recaudación fiscal: caso Ecuador”. *Revista UNIANDES Episteme* 5 (diciembre 2018): 674-88.
- Puebla Agramunt, Nuria. “Los tributos con fines no fiscales”. *Revista de Contabilidad y Tributación CEF*, n.º 183 (1998): 81-118.
- Rodríguez-Edeza, Manuel Ángel. “Modelo general para la creación de las políticas

- públicas”. *FORUM. Revista Departamento Ciencia Política*, n.º 19 (2021): 66-94. <https://doi.org/10.15446/frdcp.n19.86948>.
- Rozo Gutiérrez, Carolina. “Las funciones extrafiscales del tributo a propósito de la tributación medioambiental en el ordenamiento jurídico colombiano”. *Foro: Revista de Derecho*, n.º 1 (2003): 159-201.
- Servicio de Rentas Internas (SRI). “Histórico estadísticas generales de recaudación”. *SRI*. Accedido 26 de febrero de 2025. <https://bit.ly/3EWyAbr>.
- Toledo Zúñiga, Patricia, Francisca Riffo Aguilar y Pablo Torres Pedreros. “Impuestos extrafiscales en la reforma tributaria 2014: análisis crítico”. *Revista del Derecho (Valdivia)* 32, n.º 1 (2019): 139-56. <https://bit.ly/4hAailD>.
- Troya Vicente, José Vicente. “Tributación y derechos humanos”. *Foro: Revista de Derecho*, n.º 2 (2003-2004): 5-54.
- Valdivieso, Gabriela. “La tributación ambiental como instrumento de política pública en el Ecuador”. *Revista Científica ECOCIENCIA* 5 (2018): 1-24. <https://bit.ly/40zoc0y>.
- Vargas Arévalo, Cidar. “Análisis de las políticas públicas”. *Perspectivas*, n.º 19 (2007): 127-36.
- Villegas, Héctor. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires: Depalma, 2001.
- Yáñez Villavicencio, Judith. “Descripción de los tributos extrafiscales de índole ambiental y la problemática que los rodea. El caso ecuatoriano”. *Foro: Revista de Derecho*, n.º 28 (2017): 79-94. <https://bit.ly/3CucqMO>.

#### DECLARACIÓN DE CONFLICTO DE INTERESES

Las autoras declaran no tener ningún conflicto de interés financiero, académico ni personal que pueda haber influido en la realización del estudio.

#### DECLARACIÓN DE AUTORÍA

Maryuri Elizabeth Celi Masache participó en la conceptualización, análisis formal, investigación, planteamiento metodológico, administración del proyecto, gestión de recursos, supervisión, validación, redacción del borrador, redacción, revisión y edición del artículo final.

Verónica Vanessa Ajila Castillo participó en la conceptualización, análisis formal, investigación, planteamiento metodológico, gestión de recursos, redacción del borrador, redacción, revisión y edición del artículo final.

Johana Cristina Sarmiento Vélez participó en la conceptualización, investigación, gestión de recursos y redacción del borrador.