

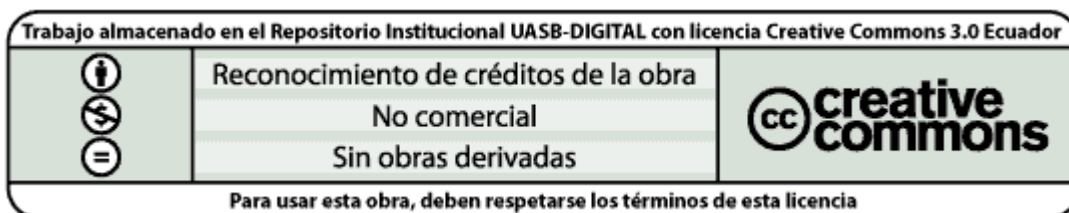
UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR
SEDE ECUADOR

ÁREA DE DERECHO
MAESTRÍA INTERNACIONAL EN DERECHO
MENCIÓN EN DERECHO
TRIBUTARIO

**“LOS TRIBUTOS HETERODOXOS EN LA COMUNIDAD ANDINA Y SUS
CONSECUENCIAS JURÍDICAS”**

MARÍA JOSÉ RAMÍREZ CARDOSO

2013



CLÁUSULA DE CESIÓN DE DERECHO DE PUBLICACION DE TESIS

Yo, María José Ramírez Cardoso, autora de la tesis intitulada “Los Tributos Heterodoxos en la Comunidad Andina y sus Consecuencias Jurídicas”, mediante el presente documento dejo constancia de que la obra es de mi exclusiva autoría y producción, que la he elaborado para cumplir con uno de los requisitos previos para la obtención del título de Magíster en la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

1. Cedo a la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, los derechos exclusivos de reproducción, comunicación pública, distribución y divulgación, durante 36 meses a partir de mi graduación, pudiendo por lo tanto la Universidad, utilizar y usar esta obra por cualquier medio conocido o por conocer, siempre y cuando no se lo haga para obtener beneficio económico. Esta autorización incluye la reproducción total o parcial en los formatos virtual, electrónico, digital, óptico, como usos en red local y en internet.
2. Declaro que en caso de presentarse cualquier reclamación de parte de terceros respecto de los derechos de autora de la obra antes referida, yo asumiré toda responsabilidad frente a terceros y a la Universidad.
3. En esta fecha entrego a la Secretaría General, el ejemplar respectivo y sus anexos en formato impreso y digital o electrónico.

Fecha: 16 de Enero de 2014.

Firma:

**UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR
SEDE ECUADOR**

**ÁREA DE DERECHO
MAESTRÍA INTERNACIONAL EN DERECHO
MENCIÓN EN DERECHO
TRIBUTARIO**

**TEMA
“LOS TRIBUTOS HETERODOXOS EN LA COMUNIDAD ANDINA Y SUS
CONSECUENCIAS JURÍDICAS”**

**AUTORA
MARÍA JOSÉ RAMÍREZ CARDOSO**

**TUTOR
CÉSAR MONTAÑO GALARZA**

QUITO

NOVIEMBRE, 2013

ABSTRACT

Debido a la urgencia de aumentar la recaudación tributaria por parte de los países de Latinoamérica, principalmente por el incremento de necesidades del pueblo a ser satisfechas por parte del Estado, se optó por la creación de tributos considerados como innovadores, atípicos o heterodoxos, puesto que salen del esquema de los tributos tradicionales por medio de los cuales se venía recaudando.

Con su creación y aplicación aparecieron varias quejas, tachándolos de instrumentos que facilitan la recaudación al Estado, cubriendo fallas de los regímenes tributarios de una manera cómoda, sin tener que resolver el problema de fondo, como es la necesidad de fortalecimiento de los tributos tradicionales, lo cual, consideran sus detractores, tiene como consecuencia que no se tome en cuenta la manera en la que estos nuevos tributos afectan a los derechos de los contribuyentes y a los principios constitucionales tributarios.

Con el presente supuesto, se ha desarrollado una investigación en torno a este tipo de tributos, para lo cual primeramente se ha dejado claro cuáles son los tributos tradicionales u ortodoxos, con el fin de presentar una diferenciación entre aquellos; se ha expuesto cuáles son los tipos de tributos heterodoxos que existen en Latinoamérica, cuáles son los más utilizados y qué fines persiguen, además del recaudatorio. Con esto de base, se ha concretado la investigación en torno a los tributos heterodoxos existentes en los países miembros de la Comunidad Andina, cómo se han creado y aplicado y cuáles han sido las quejas puntuales que se han presentado por parte de los contribuyentes por vulneración de derechos o principios constitucionales. Así, con la información recabada y al análisis realizado, se ha llegado a conclusiones fundamentadas respecto a los problemas jurídicos que dichos controversiales tributos generan.

DEDICATORIA

A mi querido esposo, quien con su ejemplo me ha enseñado la importancia de no dejarse vencer y quien, con su apoyo y cariño incondicionales, me ha dado la fuerza necesaria para sacar adelante esta investigación, haciendo de este proceso una experiencia inolvidable, como seguro serán todas las que me quedan por vivir junto a él.

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

A mi hermana Lorena, amiga infaltable, compañera de vida y modelo a seguir.

AGRADECIMIENTOS

Primeramente a mi Dios, quien, guiando mis pasos día a día, me ha permitido conseguir un logro más.

A la Universidad Andina Simón Bolívar, la cual, por medio de sus excelentes docentes y personal, ha creado un ambiente de estudio óptimo y enriquecedor, lo que me ha permitido crecer como persona y como profesional.

En especial, a mi querido tutor y amigo, César Montaña Galarza, quien con su experiencia y capacidad inigualables, así como por su constante paciencia y aliento, me ha ayudado a sentar las bases de la presente investigación, apoyándome con ideas excepcionales a lo largo de todo el proceso, siendo, más que un tutor, un verdadero mentor.

TABLA DE CONTENIDO

ABSTRACT	4
INTRODUCCIÓN	9
CAPÍTULO I	11
APROXIMACIÓN TEÓRICA COMPARADA SOBRE LOS TRIBUTOS ORTODOXOS Y HETERODOXOS	
1.1 Los tributos ortodoxos y heterodoxos.....	12
1.1.1 Definición y fines de los tributos ortodoxos y heterodoxos	13
1.1.2 Características y elementos principales de los tributos ortodoxos y de los tributos heterodoxos.....	18
1.1.3 Aplicación de los tributos ortodoxos y de los tributos heterodoxos	22
1.2 Relación de los tributos heterodoxos con el principio constitucional tributario de equidad y los derechos de los contribuyentes.....	40
CAPÍTULO II	53
LOS TRIBUTOS HETERODOXOS EN LOS PAÍSES MIEMBROS DE LA COMUNIDAD ANDINA. PROBLEMÁTICA JURÍDICA EN TORNO A LA CREACIÓN Y APLICACIÓN DE TRIBUTOS HETERODOXOS	
2.1 Tributos heterodoxos existentes en los países miembros de la Comunidad Andina	53
2.1.1 Bolivia	54
2.1.2 Colombia	62
2.1.3 Ecuador.....	66
2.1.4 Perú.....	88
2.1.5 Similitudes y diferencias de los impuestos heterodoxos existentes en la CAN	94
2.2 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 Comunidad Andina.....	97
2.2.1 Bolivia	97
2.2.2 Colombia	99

2.2.3 Ecuador.....	108
2.2.4 Perú.....	117
CONCLUSIONES.....	123
RECOMENDACIÓN	127
BIBLIOGRAFÍA.....	128
Bibliografía General.....	128
Legislación.....	135
Jurisprudencia.....	138
ANEXOS.....	141
Cuadro Comparativo: Impuestos Heterodoxos en la CAN.....	141

INTRODUCCIÓN

En Latinoamérica, y concretamente en los países miembros de la Comunidad Andina (CAN) como son Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú, se buscó acoplar el sistema tributario europeo a nuestra realidad, teniendo como impuestos centrales a los impuestos sobre la renta, impuestos sobre el patrimonio, impuestos sobre los consumos en general e impuestos 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, como son altos niveles de evasión, bajo nivel de conciencia fiscal, bajo nivel de presión fiscal, entre otros, lo que hizo 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 éste 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 comparativa, en la cual se evidencie la situación de los tributos

heterodoxos existentes en los países miembros de la Comunidad Andina, cómo se han aplicado y los problemas jurídicos que se han generado en torno a los mismos.

Así, en el primer capítulo se realizará una aproximación teórico comparada en la que se aborde la definición, características, elementos principales, fines y aplicación tanto de los tributos ortodoxos como de los heterodoxos, en la cual se describa qué tributos ortodoxos existen concretamente en cada país miembro de la Comunidad Andina, y se explique cuáles son los tipos de tributos heterodoxos existentes en la región. Además, se analizará uno de los principios constitucionales hito en el contexto tributario, como es el principio constitucional de equidad, a más de hacer mención a qué implica la existencia de derechos de los contribuyentes, para, en base a ello, estudiar el respeto de los tributos heterodoxos tanto al principio como a los derechos mencionados.

Finalmente, en el segundo y último capítulo se realizará un análisis comparativo sobre los impuestos heterodoxos que existen en los países miembros de la Comunidad Andina, 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 tradicionales¹, clásicos² u ortodoxos³, como de los innovadores⁴, atípicos⁵ o heterodoxos⁶ y, su relación con el principio de equidad y los derechos de los contribuyentes, así como desarrollar una revisión sobre los impuestos ortodoxos contenidos en los ordenamientos jurídicos de los países pertenecientes a la Comunidad Andina, estos son: Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú.

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

¹ Que sigue las ideas, normas o costumbres del pasado. **Fuente:** Real Academia Española, *Diccionario de la Lengua Española*, Vigésima Segunda Edición, consultado el 3 de Septiembre de 2013, disponible en <http://www.rae.es/rae.html>.

² Que no se aparta de lo tradicional, de las reglas establecidas por la costumbre y el uso. Típico, característico. **Fuente:** Ibídem.

³ Conforme con doctrinas o prácticas generalmente aceptadas. **Fuente:** Ibídem.

⁴ Que muda o altera algo, introduciendo novedades. **Fuente:** Ibídem.

⁵ Que por sus caracteres se aparta de los modelos representativos o de los tipos conocidos. **Fuente:** Ibídem.

⁶ No conforme con la doctrina fundamental de una secta o sistema. Disconforme con doctrinas o prácticas generalmente admitidas. **Fuente:** Ibídem.

1.1 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 son el impuesto sobre la renta, el impuesto sobre el patrimonio, el impuesto al valor agregado, los impuestos a los consumos especiales y los impuestos al comercio exterior, en sus diferentes formas, como medios recaudatorios para sustentar al Estado, desde hace algún tiempo atrás, principalmente con el surgimiento del Estado Social y el Estado de Bienestar⁷ y, en consecuencia, del gran incremento de necesidades a ser satisfechas, se ha optado por la creación de otros tributos denominados por algunos como tributos heterodoxos, principalmente para diferenciarlos de los ortodoxos; al parecer aquellos han nacido con el fin de tener un rápido y eficaz ingreso con que cubrir dichas necesidades. Es por lo dicho que en este apartado nos centraremos en la definición, características y aplicación tanto de los impuestos ortodoxos como de los heterodoxos.

⁷ Existen algunos autores que utilizan indistintamente las expresiones Estado social y Estado de bienestar como si se trataran de lo mismo, sin embargo, existen algunas diferencias entre los dos. Así, en primer lugar, el Estado social “es la fórmula mediante la cual los legisladores-constituyentes han concretado la voluntad de la intervención social de los organismos públicos”, además, el Estado social es un concepto que en algunos países tiene reconocimiento constitucional, lo cual hace que el Estado tenga la obligación de intervenir en ciertos ámbitos sociales y económicos. Por otro lado, el Estado de Bienestar, a grandes rasgos, hace referencia a una determinada forma de intervención social y económica que realizan algunos Estados, por lo general Estados liberal-democráticos contemporáneos. En este sentido, la relación entre los dos conceptos radica en que “las acciones del Estado de bienestar han ido acompañadas de un sistema de protección legal a los ciudadanos, conocido como “Estado social”, que ha permitido que tales ciudadanos tengan unos derechos o titularidades desvinculados del factor “ocupación””. Es así que, esta nueva dimensión de la democracia que ha nacido con el Estado de Bienestar, ha sido completada con los esfuerzos para garantizar la igualdad de oportunidades y una cierta redistribución de la riqueza que se han derivado de algunas de las acciones del Estado de bienestar. **Fuente:** Jordi Sánchez, “El Estado de Bienestar”, en Miquel Caminal Badia, ed., *Manual de Ciencia Política*, Segunda Edición, Madrid, Editorial Tecnos, 2001, pp. 236, 237.

1.1.1 Definición y fines de los tributos ortodoxos y heterodoxos.

Para definir a los tributos ortodoxos y heterodoxos, primeramente debemos tener muy claro cuál es el concepto de tributo, para que, en base a éste, se puedan analizar las derivaciones que han tenido lugar en los últimos tiempos.

En este sentido, Andrea Amatucci y Eusebio González García⁸ conciben a los tributos como una prestación patrimonial, con lo que coincide Jorge Bravo Cucci⁹ al momento en que manifiesta 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”¹⁰.

Amatucci y González García¹¹ sostienen también que la recaudación de tributos tiene la obligación de contribuir a la financiación del gasto público, en la misma línea Bravo¹² indica que el tributo es una herramienta que permite al Estado crear ingresos para cubrir el gasto público, con lo que concuerda Troya¹³, 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 Novoa¹⁴, consideran que los tributos, si bien principalmente buscan financiar el gasto público,

⁸ Andrea Amatucci y Eusebio González García, “El Concepto de Tributo”, en Andrea Amatucci, dir., *Tratado de Derecho Tributario*, Bogotá, Editorial Temis, 2001, p. 6.

⁹ Jorge Bravo Cucci, *Fundamentos de Derecho Tributario*, Lima, Jurista Editores E.I.R.L, 2010, p. 69.

¹⁰ José Vicente Troya Jaramillo, *Estudios de Derecho Tributario*, Quito, Corporación Editora Nacional, 1984, p. 26.

¹¹ Andrea Amatucci y Eusebio González García, op. cit., p. 6.

¹² Jorge Bravo Cucci, op. cit., p. 74.

¹³ José Vicente Troya Jaramillo, op. cit., p. 26.

¹⁴ César García Novoa, *El Concepto de Tributo*, Lima, Tax Editor S.A., 2009, pp. 383, 384.

pueden también tener fines extrafiscales,¹⁵ puesto que se los puede crear con el objetivo de desincentivar ciertos hábitos o para incentivar o proteger determinadas actividades.

También, dentro de la caracterización de los tributos, se encuentran los principios que ellos deben respetar. Así, los tributos, sobre todo los directos,¹⁶ deben observar la capacidad contributiva¹⁷ del obligado tributario. Es por ello que, Amatucci y González García¹⁸ consideran que se deben establecer los tributos en razón de la capacidad contributiva y según los criterios de progresividad,¹⁹ mientras que García Novoa²⁰ sostiene que se debe observar la capacidad económica²¹ de los sujetos pasivos. Muchos asimilan a la capacidad contributiva con la

¹⁵ “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 financiero, crisis en el sistema de salud, generación de empleo, crecimiento económico, etc.” **Fuente:** Luis Miguel Gómez Sjöberg, “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 - Nápoli, Editorial Temis S.A., 2011, p. 240.

¹⁶ 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. **Fuente:** Mauricio A. Plazas Vega, *El Impuesto Sobre el Valor Agregado IVA*, Bogotá, Editorial Temis S.A., 1998, p. 3.

¹⁷ 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”. **Fuente:** Héctor B. Villegas, *Manual de Finanzas Públicas*, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 2000, p. 202; Alberto Tarsitano, “El Principio de Capacidad Contributiva. Un Enfoque Dogmático”, en Pasquale Pistone y Heleno Taveira Torres, *Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional, Homenaje Latinoamericano a Victor Uckmar*, Buenos Aires, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2005, p. 407; Martín Guillermo Avalos, “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 Editores, 2008, p. 34.

¹⁸ Andrea Amatucci y Eusebio González García, op. cit., p. 6.

¹⁹ “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”. **Fuente:** Alfredo Lewin Figueroa, *Principios constitucionales del Derecho Tributario: análisis de la jurisprudencia de la Corte Constitucional 1992-2001*, Santa Fe de Bogotá, Universidad de los Andes Facultad de Derecho, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2002, p. 67.

²⁰ César García Novoa, op. cit., pp. 383, 384.

²¹ 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. **Fuente:** ; Alberto Tarsitano, *El principio de capacidad contributiva...*, p. 407; Martín Guillermo Avalos, op. cit., p. 34.

capacidad económica, sin embargo, podemos decir que la capacidad contributiva implica indudablemente una capacidad económica.²²

A pesar de lo mencionado, es incuestionable la discusión que surge en torno al respeto de la capacidad contributiva de los sujetos pasivos por medio de los impuestos, ya que muchos de ellos no toman en cuenta quién tiene la capacidad de contribuir, como es el evidente caso del impuesto al valor agregado, 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 García²³ y Valdés Costa²⁴ 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, entendiendo como tributo a las erogaciones pecuniarias que el Estado impone de manera unilateral a los sujetos pasivos, basándose en la capacidad contributiva de éstos, con el fin principal de recaudar para sustentar el gasto público, sin dejar de lado que puedan existir fines extrafiscales o incluso parafiscales²⁵ de dichas erogaciones, para lo cual se deberá respetar los principios constitucionales existentes y la ley.

²² Andrea Amatucci y Eusebio González García, op.cit., p. 9.

²³ Andrea Amatucci y Eusebio González García, op. cit., p. 6.

²⁴ Ramón Valdés Costa, *Curso de Derecho Tributario*, Segunda Edición, Santa Fe de Bogotá, Editorial Temis, 1996, p. 79.

²⁵ “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 del Estado en materia económico-social. Comprenden tributos que reciben 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

Cabe resaltar que con el surgimiento de los tributos heterodoxos y el interés en el análisis de los mismos, si bien, aunque de manera escueta, se ha tratado de dar un concepto concreto sobre ellos, no se ha profundizado en un concepto sobre los tributos ortodoxos, clásicos o tradicionales. En este sentido, me atrevo a afirmar que al concepto de tributo ortodoxo lo podemos asimilar al concepto de tributo desarrollado en líneas anteriores. Sin embargo, como veremos posteriormente, los pocos autores que han examinado el tema han optado por dar un concepto sobre *sistema* tributario ortodoxo.

En este sentido, Darío González²⁶ y Carol Martinoli²⁷ concuerdan en que los tributos ortodoxos forman parte de un sistema ortodoxo originado en Europa, 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”.²⁸

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 ordenamientos tributarios latinoamericanos, para sustentar el gasto público del Estado.

En relación al concepto de tributo heterodoxo, que es el centro de la presente investigación, Romeo Carpio²⁹ y Darío González³⁰ concuerdan en que este tipo de tributo hace

paralelo al Fisco.” **Fuente:** Carlos M. Giuliani Fonrouge, “Acerca de la Llamada Parafiscalidad”, en Susana Camila Navarrine, dir., *Derecho Tributario: Doctrinas Esenciales*, Tomo II, Buenos Aires, La Ley, 2010, p. 873.

²⁶ Darío González, *La Política Tributaria Heterodoxa en los Países de América Latina*, Santiago de Chile, CEPAL, Gestión Pública N° 70, 2009, pp. 5,6.

²⁷ 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.

²⁸ Eddy De la Guerra Zúñiga, *El Régimen Tributario Ecuatoriano*, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2012. p. 8.

²⁹ Romeo Carpio Rivera, “Impuesto a la Renta Implícita”, en Instituto de Estudios Fiscales, *Cuadernos de Formación Volumen 8*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2009. p. 114.

referencia a innovaciones tributarias, puesto que establece 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.³¹

Sin embargo, como se tratará posteriormente, la característica de gravámenes periódicos o de temporada 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 derogan 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 hacen referencia a aquellos que se han creado saliéndose del esquema de los tributos ortodoxos a causa de deficiencias recaudatorias por este medio o para incentivar o desincentivar ciertas conductas. Se puede sostener que los tributos heterodoxos pueden ser creados con fines específicos, sin embargo, 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 éstos

³⁰ Darío González, *La Política Tributaria...*, p. 4.

³¹ Eddy De la Guerra Zúñiga, op. cit., p. 9.

han generado, por lo cual han resultado oportunos para cubrir diferentes circunstancias, como se lo demostrará más adelante.

Es así que, tras lo analizado se entiende que los tributos ortodoxos hacen referencia a los que han tenido una permanencia en los ordenamientos tributarios como base de aquellos, mientras que los tributos heterodoxos son los que 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 lo han tenido los primeros. Pero, es indudable que la gran mayoría de los ordenamientos tributarios han contado, y cuentan, tanto con tributos ortodoxos como con heterodoxos, simultáneamente.

1.1.2 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 en general de los tributos hacen referencia a que éstos son un típico exponente de los ingresos de derecho público, tienen carácter de 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.³²

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 imponible, la base liquidable, el tipo de gravamen aplicable a la base y, la cuota tributaria, son los elementos cuantitativos del mismo.³³

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, hace referencia 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 gravamen³⁴ aplicable es la cuantía del tributo que corresponde por cada unidad

³² Luis Javier Hernández Jiménez, “La naturaleza impositiva de la relación tributaria”, en Mario Alberto Becerra Pocaroba, *Derecho Tributario*, México D.F, Editorial Porrúa, 2012, p. 137; Héctor B. Villegas, op. cit., p. 183.

³³ José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González, *Derecho Tributario I*, Salamanca, Plaza Universitaria Ediciones, 1994, p. 189; Tulio Rosembuj, *Elementos de Derecho Tributario II*, Barcelona, PPU, 1989, pp. 77 – 123.

³⁴ 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

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.³⁵

Siendo éstas las características y los elementos típicos o principales de los tributos, se los podría considerar únicamente como pertenecientes a los tributos ortodoxos. Sin embargo, al analizar una por una las características y elementos señalados, 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?

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 atrás.

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." **Fuente:** Alejandro Menéndez Moreno, dir., *Derecho Financiero y Tributario*, Valladolid, Editorial Lex Nova S.A, 2008, pp. 216, 217.

³⁵ José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González, *op. cit.*, p. 189; Tulio Rosembuj, *op. cit.*, pp. 77 – 123.

Entonces aparece como una característica de estos tributos el que sirven 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 traen?

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 en realidad 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 en que 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. 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 posteriormente.

Sin embargo, 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 Impuesto al Valor Agregado.

Es por ello que, podemos concebir también a los tributos heterodoxos como *tributos de oportunidad*, destinados a solucionar las situaciones de necesidad 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 este trabajo.

1.1.3 Aplicación de los tributos ortodoxos y de los tributos heterodoxos.

En el presente apartado se analizará cuáles son los tributos ortodoxos y heterodoxos más comunes que existen actualmente en la región, con el fin de tener una idea clara de los mismos y, en base a ello, analizar cuáles son los que existen concretamente en los países miembros de la Comunidad Andina.

Así, dentro de los impuestos ortodoxos podemos encontrar tanto a impuestos directos como indirectos, agrupando 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”.³⁶

Es por ello que, como se mencionó, el objeto de este impuesto es la renta, entendiendo por ésta al total de riqueza de un individuo, ya sea traducida en consumo o en ahorro, a lo largo de un período.³⁷

Este impuesto tiene diferentes denominaciones en los países de la Comunidad Andina, así, en Bolivia se lo denomina Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas³⁸ y Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado³⁹, en Colombia Impuesto sobre la Renta y Complementarios⁴⁰, en Ecuador y en Perú Impuesto a la Renta.⁴¹

2. Impuesto al patrimonio.- Bajo la denominación de imposición patrimonial se comprende a los tributos que atribuyen la carga tributaria en función de la riqueza⁴², 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;⁴³ 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

³⁶ Roque García Mullín, *Impuesto sobre la Renta. Teoría y Técnica del Impuesto*, Santo Domingo, Instituto de Capacitación Tributaria, 1980, p. 4.

³⁷ *Ibidem*, pp. 13, 14.

³⁸ Ley No. 843 de Reforma Tributaria, 28 de Mayo de 1986, artículo 36, Bolivia.

³⁹ *Ibidem*, artículo 19.

⁴⁰ Estatuto Aduanero, Diario Oficial No. 43834, 30 de Diciembre de 1999, artículo 5, Colombia.

⁴¹ Ley de Régimen Tributario Interno, Registro Oficial No. 463, 17 de Noviembre de 2004, artículo 1, Ecuador; Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Supremo No. 179-2004-EF, 8 de Diciembre de 2004, artículo 1, Perú.

⁴² Enrique Vidal Henderson, “El Impuesto a los Activos Empresariales (Teoría y Experiencias)”, en Miguel Mur Valdivia, dir., *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, Volumen 23, Lima, Instituto Peruano de Derecho Tributario, p. 191.

⁴³ Decreto No. 4825, Diario Oficial No. 47.937, 29 de Diciembre de 2010, artículo 1; Colombia.

existente en Bolivia,⁴⁴ el Impuesto Predial Unificado⁴⁵ y el Impuesto sobre Vehículos Automotores⁴⁶ existentes en Colombia, el Impuesto Predial Urbano,⁴⁷ el Impuesto Predial Rural⁴⁸ y el Impuesto a los Vehículos Motorizados⁴⁹ existentes en Ecuador, y el Impuesto Predial,⁵⁰ el Impuesto al Patrimonio Vehicular⁵¹ y el Impuesto a las Embarcaciones de Recreo⁵² 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 Bienes⁵³ existente en Bolivia, y el Impuesto a las Herencias, Legados y Donaciones⁵⁴ existente en Ecuador.

3. Impuesto al consumo general.- En 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 plurifásico se distingue el que recae sobre el valor total de las ventas, el cual se aplica sobre la misma base que los monofásicos, solo que incide al mismo tiempo sobre dos o más fases, y el

⁴⁴ Ley No. 843 de Reforma Tributaria, 28 de Mayo de 1986, artículos 52 y 58, Bolivia.

⁴⁵ Ley No. 44, Diario Oficial No. 39.607, 18 de Diciembre de 1990, artículo 1, Colombia.

⁴⁶ Ley No. 488, Diario Oficial No. 43.460, 28 de Diciembre de 1998, artículo 138, Colombia.

⁴⁷ Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, Registro Oficial No. 303, 19 de Octubre del 2010, artículo 501, Ecuador.

⁴⁸ *Ibidem*, artículo 514.

⁴⁹ Ley No. 2001-41, Registro Oficial No. 325, 14 de mayo del 2001, artículo 1, Ecuador.

⁵⁰ Texto Único Ordenado de la Ley de Tributación Municipal, Decreto Supremo No. 156 –2004-EF, 1 de Enero de 1994, artículo 8, Perú.

⁵¹ *Ibidem*, artículo 30.

⁵² *Ibidem*, artículo 81.

⁵³ Ley No. 843 de Reforma Tributaria, 28 de Mayo de 1986, Decreto Supremo No.21532, artículo 5, Bolivia.

⁵⁴ Ley de Impuesto a las Herencias, Legados y Donaciones, Registro Oficial No. 532, 29 de Septiembre de 1986, artículo 1, Ecuador.

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.⁵⁵

En 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 a través de un mecanismo de traslación directa a los precios de los bienes o servicios por lo que incide directamente sobre los consumidores finales.⁵⁶ En Bolivia y en Ecuador se lo denomina Impuesto al Valor Agregado,⁵⁷ en Colombia Impuesto sobre las Ventas⁵⁸ y en Perú Impuesto General a las Ventas⁵⁹.

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.⁶⁰

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 dotar 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 Específicos⁶¹ y el Impuesto Especial a los Hidrocarburos y sus Derivados;⁶² en Colombia el Impuesto al Consumo de Cerveza, Sifones y

⁵⁵ Carol Martinoli, op. cit., pp. 181, 182.

⁵⁶ Carol Martinoli, op. cit., pp. 182 – 184.

⁵⁷ Ley No. 843 de Reforma Tributaria, 28 de Mayo de 1986, artículo 1, Bolivia; Ley de Régimen Tributario Interno, Registro Oficial No. 463, 17 de Noviembre de 2004, artículo 52, Ecuador.

⁵⁸ Estatuto Aduanero, Diario Oficial No. 43834, 30 de Diciembre de 1999, artículo 420, Colombia.

⁵⁹ Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Supremo No. 055-99-EF, 15 de Abril de 1999, artículo 1, Perú.

⁶⁰ Carol Martinoli, op. cit., p. 200.

⁶¹ Ley No. 843 de Reforma Tributaria, 28 de Mayo de 1986, artículo 79, Bolivia.

Refajos y Mezclas,⁶³ el Impuesto al Consumo de Licores, Vinos, Aperitivos y Similares,⁶⁴ el Impuesto al Consumo de Cigarrillos y Tabaco Elaborado,⁶⁵ y la Sobretasa a la Gasolina y al Aceite Combustible para Motores (ACPM),⁶⁶ en Ecuador el Impuesto a los Consumos Especiales;⁶⁷ y, en Perú el Impuesto Selectivo al Consumo.⁶⁸

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”,⁶⁹ 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 son los derechos agrícolas, y toda otra medida que, dentro del marco de la Organización Mundial del Comercio, se acepte que sea gravada.

Se dice que estos impuestos tienen el carácter de protectores, puesto que gravan a las mercaderías que se importan con el fin de proteger a la mercadería de la misma naturaleza que se fabrica en territorio nacional.⁷⁰

Este tipo de impuestos no han sido considerados como de gran importancia por la doctrina tributaria hasta nuestros tiempos, cuando se ha expandido la apertura económica global y se han

⁶² *Ibidem*, artículo 108.

⁶³ Ley No. 223, Diario Oficial No. 42160, 22 de Diciembre de 1995, artículo 185, Colombia.

⁶⁴ *Ibidem*, artículo 202.

⁶⁵ *Ibidem*, artículo 207.

⁶⁶ Ley No. 488, Diario Oficial No. 43460, 28 de Diciembre de 1998, artículo 117, Colombia.

⁶⁷ Ley de Régimen Tributario Interno, Registro Oficial No. 463, 17 de Noviembre de 2004, artículo 75, Ecuador.

⁶⁸ Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Supremo No. 055-99-EF, 15 de Abril de 1999, artículo 50, Perú.

⁶⁹ Gonzalo Burbano, *Términos Usuales en el Comercio Internacional*, Quito, Pudeleco Editores S.A., 1996, p. 319.

⁷⁰ Francisco Clavijo Hernández, “Impuestos Aduaneros”, en José Juan Ferreiro Lapatza, et al., *Curso de Derecho Tributario*, Decimoctava Edición, Madrid, Marcial Pons, 2002.

creado diversos organismos multilaterales de comercio como el GATT (*General Agreement on Tariffs and Trade* o Acuerdo General sobre Comercio y Aranceles), ahora OMC (Organización Mundial del Comercio).⁷¹

En Bolivia se los denomina tributos aduaneros⁷², en Colombia derechos de aduana⁷³, en Ecuador tributos al comercio exterior⁷⁴, y en Perú derechos arancelarios o de aduana⁷⁵.

Una vez que se han analizado brevemente los tributos ortodoxos, se procederá 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, Estados Unidos de Norteamérica, se cobra un impuesto según el número de inodoros existentes en una vivienda o negocio; en Durham, Carolina del Norte, Estados Unidos, 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, 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, Estados Unidos, existe un impuesto especial por tatuajes y *piercings*⁷⁶.

⁷¹ Germán Pardo Carrero, *Tributación Aduanera*, Primera Edición, Bogotá, Legis Editores S.A., 2009, p, 5.

⁷² Ley General de Aduanas, Ley No. 1990, 28 de julio de 1999, Bolivia, artículo 25.

⁷³ Estatuto Aduanero, Diario Oficial No. 43834, 30 de Diciembre de 1999, Colombia, artículo 1.

⁷⁴ Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, Registro Oficial No. 351, 29 de Diciembre del 2010, Ecuador, artículo 108.

⁷⁵ Ley General de Aduanas, Código GJA-03, 27 de Julio de 2008, Perú, artículo 1.

⁷⁶ Yolanda Morales, *Japón grava la belleza y EU hasta los inodoros*, El Economista, México, 1 de enero de 2013, consultado el 6 de agosto de 2013, disponible en <http://eleconomista.com.mx/economia-global/2013/01/01/japon-grava-belleza-eu-hasta-inodoros>.

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 González⁷⁷ y Carol Martinoli⁷⁸, 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, 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 considero que calzan en el ámbito heterodoxo, como 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 base a la renta real⁷⁹; éstos 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.

⁷⁷ Darío González, *La Política Tributaria...*, p. 11.

⁷⁸ Carol Martinoli, op. cit., p. 208.

⁷⁹ 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, pp. 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 estos tributos por su propia voluntad y conveniencia, ya que se considera 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 éstas no está gravada. A pesar de ello, no se puede dejar de lado que 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 atrás, teniendo sus orígenes en 1760 en el Principado de Milán donde se introdujo un impuesto sobre el valor de la tierra.⁸⁰ En América Latina surgió en México en el año de 1989, en donde se gravó los activos empresariales para evitar la caída de la recaudación del impuesto sobre la renta, puesto que en todo 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.⁸¹

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.

⁸⁰ Eduardo Leáñez Berrizbeitia, "El Impuesto a los Activos Empresariales y el Proyecto de Ley", en *Revista de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas*, Número 93, Caracas, Universidad Central de Venezuela, 1994, p. 339.

⁸¹ Enrique Vidal Henderson, op. cit., p. 213.

El Impuesto a los Activos Empresariales constituye una forma de imposición a la renta sobre base presunta, tomando como índice para su determinación el valor de los activos de las empresas, resultándole 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.⁸²

3. Impuesto Empresarial a Tasa Única.- El Impuesto Empresarial a Tasa Única o IETU⁸³ creado en México en el año 2007 entró en vigencia en el 2008, actúa como un impuesto mínimo complementario al impuesto a la renta y grava las actividades empresariales con tasa uniforme. Este impuesto sustituye al impuesto a los activos empresariales, se diferencia de éste en que las inversiones son deducibles como gasto.

El IETU grava los ingresos de las personas físicas y jurídicas residentes en México, así como también a 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.⁸⁴

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.⁸⁵

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 éste pretende generar recursos adicionales al ampliar la base e incluir en ella a

⁸² *Ibíd.*, p. 213.

⁸³ Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, Ley DOF 01-10-2007, 1 de Octubre de 2007, México.

⁸⁴ Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, Ley DOF 01-10-2007, 1 de Octubre de 2007, artículo 1, México.

⁸⁵ Darío González, *La Política Tributaria...*, p. 33.

contribuyentes que tenían tratamientos privilegiados o, que utilizaban la complejidad del impuesto sobre la renta para desarrollar prácticas elusivas y evasivas.⁸⁶

Finalmente, las autoridades tributarias mexicanas, quienes consideran a la implementación del IETU como beneficiosa, afirman que éste 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 sólo 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.⁸⁷

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 Comunidad Andina.

4. Impuesto a los Depósitos en Efectivo.- Al igual que el impuesto tratado en líneas anteriores, el Impuesto a los Depósitos en Efectivo⁸⁸ como tal únicamente es aplicado en México, el cual fue introducido en el año 2007 y entró en vigencia en el año 2008, gravando los depósitos en efectivo que reciban las personas naturales o jurídicas en 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.⁸⁹

⁸⁶ Ibídem, p. 35.

⁸⁷ Ibídem, pp. 35, 36.

⁸⁸ Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, Ley DOF 07-12-2009, 1 de Octubre de 2007, México.

⁸⁹ Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, Ley DOF 07-12-2009, 1 de Octubre de 2007, artículo 1, México.

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, incluso puede solicitarse su devolución por el saldo a favor que haya quedado después de las deducciones y compensaciones mencionadas.⁹⁰

Se sostiene que el Impuesto a los Depósitos en Efectivo fue creado como una herramienta para la lucha contra la informalidad, sirviendo como un tributo de control que coadyuva a identificar a las personas que 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.⁹¹

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.⁹²

En un inicio, los impuestos a las transacciones financieras fueron conocidos como impuestos exclusivamente al débito bancario, sin embargo, los gobiernos consideraron que generarían más ingresos tributarios si ampliaban el hecho imponible del presente tributo. Es por ello que en la actualidad se los conoce como impuestos a las transacciones financieras, gravando al débito

⁹⁰ Ibídem, artículo 8.

⁹¹ Carol Martinoli, op. cit., p. 221.

⁹² Bruno Jetin, La tasa Tobin. *La solidaridad entre las naciones*, Barcelona, Icaria Editorial S.A., 2005, p. 11.

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.⁹³

Una de las características esenciales de este impuesto es que es discontinuo, es decir que se lo aplica con el fin de obtener recursos adicionales en épocas económicamente difíciles, cuando los tributos tradicionales no generan el ingreso 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 principalmente a las administraciones tributarias de los países en los que se prohíbe el acceso a la información bancaria, puesto que mediante éste 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

⁹³ Liliana Rojas Suárez, *La Experiencia del Impuesto a las Transacciones Financieras en América Latina: Temas y Lecciones*, Santander, Center of Global Development, 2012, pp. 2-27, consultado el 12 de septiembre de 2012, disponible en www.cidob.org/es/.../Liliana+Rojas-Suárez+ADI+2012+Sesión+2.pdf.

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.⁹⁴

7. Regímenes especiales de tributación para pequeños contribuyentes.- Estos regímenes aparecieron en Latinoamérica como una forma de controlar la informalidad económica existente, la cual 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.⁹⁵

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 genera. Sin embargo, el beneficio que se logra mediante estos regímenes es transparentar una buena parte de la economía informal, que 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 es el establecimiento de una cuota fija por medio de la cual se determina una suma de dinero que debe

⁹⁴ Julio Carlos Lascano, *Los Derechos de Aduana*, Buenos Aires, Osmar Buyatti, 2007, p. 71.

⁹⁵ 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.

pagar el contribuyente generalmente de manera mensual y, en base a las distintas categorías establecidas, o mediante la aplicación de un porcentaje sobre los ingresos del contribuyente.⁹⁶ Además, existen regímenes simplificados que sustituyen a un impuesto o a más de uno, generalmente al impuesto sobre la renta y/o al impuesto al valor agregado.

8. Impuestos ambientales.- Los 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 cuales 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.⁹⁷

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 para proporcionar fondos a ser destinados para proyectos medioambientales.

⁹⁶ Carol Martinoli, p.231; Darío González, *La Política Tributaria...*, p. 41.

⁹⁷ Nicolás Oliva, et al., *¿Es posible un impuesto ecológico socialmente progresivo? Propuesta desde la economía ecológica*, Quito, Departamento de Estudios Tributarios, 2010, pp. 6,7.

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.⁹⁸

Según estudios realizados por la OCDE, entre los países pertenecientes a esta Organización se han creado un aproximado de 375 impuestos relacionados con el cuidado del medio ambiente, sin contar con un aproximado de 250 tasas relacionadas con el tema.⁹⁹

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.¹⁰⁰

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 más apropiadamente – se lo regula para dejar de obtenerlos, donde el llamado “fracaso recaudatorio” muestra que el fin propuesto en la extrafiscalidad se está cumpliendo”.¹⁰¹

⁹⁸ Claudio Costa García, “Apuntes sobre fiscalidad ambiental”, en Luis Toscano Soria, ed., *Nuevos Estudios sobre Derecho Tributario*, Quito, Corporación Editora Nacional, 2006, p. 118.

⁹⁹ OCDE, *The Political Economy of Environmentally Related Taxes*, p. 2, consultado el 1 de agosto de 2013, disponible en <http://www.oecd.org/env/tools-evaluation/38046899.pdf>

¹⁰⁰ Nicolás Oliva, op. cit., p. 3.

¹⁰¹ Vicente Oscar Díaz, “El carácter extrafiscal de la tributación y la imposición medioambiental”, en Vicente O. Díaz, dir., *Tratado de Tributación, Tomo II, Política y Economía Tributaria*, Buenos Aires, Editorial Astrea, 2004, p. 600.

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

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 haya reducido 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 este caso, 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.¹⁰²

Cabe mencionar finalmente, que el impuesto único sobre actividades productivas en algunos casos puede ser de libre adhesión, 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.¹⁰³

¹⁰² En el caso de 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.

¹⁰³ Eric Kades, *Windfalls*, Yale Law Journal Company, Yale L.J. 108, May, 1999, pp. 1489, 1491.

Se dice que los impuestos extraordinarios no son distorsionantes, ya que sólo se pueden imponer *a posteriori*, después de un *golpe de suerte*, que es, por definición, un acontecimiento imprevisto.¹⁰⁴

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.¹⁰⁵ 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 evento 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 también puede 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.

¹⁰⁴ Álvaro Villegas Aldazosa, “Windfall Profits Tax on Oil and Gas: US and Latin American Approach”, en Kluwer Law International, *INTERTAX*, Volume 37, Issue 1, The Netherlands, 2009, pp. 76, 77.

¹⁰⁵ *Ibidem.*, p. 77.

1.2 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, como es el principio constitucional de equidad, además de hacer mención a qué implica la existencia de derechos de los contribuyentes, para, en base a ello, estudiar el respeto de los tributos heterodoxos tanto al principio como a los derechos mencionados.

Con el fin de aclarar qué involucra el principio¹⁰⁶ 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, 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.¹⁰⁷

¹⁰⁶Los 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” **Fuente:** José Osvaldo Casás, “Principios Jurídicos de la Tributación”, en Horacio A. García Belsunce, coord., *Tratado de Tributación*, volumen 1, Buenos Aires, Astrea, 2003, p. 237.

¹⁰⁷ Real Academia Española, op. cit., consultado el 12 de Septiembre de 2013.

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, tomando este concepto aún mayor fuerza tras la Revolución Francesa, que permitió abolir en gran parte los privilegios de ciertas clases frente a otras, y afirmando 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.¹⁰⁸

En este sentido, Horacio García Belsunce indica que el principio de igualdad, en el ámbito tributario, se traduce en que si existen iguales riquezas, de la misma manera deben existir iguales impuestos o cargas. Sostiene que la igualdad “comporta la consecuencia de que todas las personas sujetas a una legislación determinada dentro del territorio de la Nación, sean tratadas del mismo modo siempre que se encuentren en idénticas circunstancias y condiciones [...] [por

¹⁰⁸ Victor Uckmar, *Principios Comunes del Derecho Constitucional Tributario*, Bogotá, Editorial Temis S.A., 2002, pp. 59, 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*, Tomo I, Buenos Aires, Revista Jurídica Argentina 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.

lo que,] el principio se cumple cuando en condiciones análogas se imponen gravámenes iguales a los contribuyentes.”¹⁰⁹

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.

Sin embargo, nos viene la pregunta: ¿de qué forma se mide el trato igual a quienes se encuentran en las mismas circunstancias? y ¿a qué hace referencia la expresión *mismas circunstancias* o *condiciones análogas*?

Al no ser fácil la respuesta a dichas preguntas, nos damos 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, como son 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 Diccionario de la Lengua Española, define a equidad, entre otras cosas, como la justicia natural, por oposición a la letra de la ley positiva o como disposición del ánimo que

¹⁰⁹ Horacio A. García Belsunce, “La Equidad y la Proporcionalidad como Base del Impuesto”, en Susana Camila Navarrine, dir., *Derecho Tributario. Doctrinas Esenciales 1936-2010*, Tomo I, Buenos Aires, Revista Jurídica Argentina La Ley, 2010, pp. 259, 260.

mueve a dar a cada uno lo que merece,¹¹⁰ mientras que Rodrigo Patiño y Teodoro Pozo la definen como “ecuanimidad, imparcialidad, aplicación del espíritu de la justicia”.¹¹¹

Se considera a la equidad como un “instrumento de corrección de la ley en lo que ésta falle por su excesiva generalidad, adaptando el mandato normativo a las circunstancias concretas del caso específico”, es decir, es la justicia del caso concreto.¹¹²

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”.¹¹³ Además, Miguel Valdés Villareal considera que la equidad está presente cuando se trata de la misma manera a los casos esencialmente 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.¹¹⁴

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 a través de las reglamentaciones administrativas”.¹¹⁵

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, es decir, trato igual a los iguales, lo

¹¹⁰ Real Academia Española, op. cit., consultado el 12 de Septiembre de 2013.

¹¹¹ Rodrigo Patiño y Teodoro Pozo, op. cit., p. 78.

¹¹² Espasa, *Diccionario Jurídico Espasa*, Madrid, Editorial Espasa Calpe S.A., 1999, p. 380.

¹¹³ Mauricio A. Plazas Vega, “La Obra de Uckmar y el Principio de Equidad”, en Víctor Uckmar, *Principios Comunes del Derecho Constitucional Tributario*, Bogotá, Editorial Temis S.A., 2002. p. XVIII.

¹¹⁴ 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.

¹¹⁵ Horacio A. García Belsunce, op. cit., p. 262.

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.¹¹⁶

En definitiva, el principio de equidad se traduce en la aplicación de la ley tomando 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 en relación a un tributo en concreto, ni siquiera en relación al ordenamiento tributario, sino al ordenamiento jurídico en general, puesto que el principio de equidad enmarca la idea de justicia, como fundamento y fin de todo el derecho positivo, puesto que es una idea latente en todas las disposiciones jurídicas y, es en base a ella que las normas deben ser aplicadas e interpretadas.¹¹⁷

Empero, es evidente que dentro del ordenamiento jurídico se encuentra el ordenamiento tributario, como una parte importante de aquel, el cual está conformado por tributos, por lo cual, 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.

¹¹⁶ Ángel Schindel, "El Impuesto sobre la Renta en el Siglo XXI: Equidad vs Eficiencia", en César García Novoa y Catalina Hoyos Jimenéz, coords., *El Tributo y su Aplicación: Perspectivas para el Siglo XXI*, Tomo II, Buenos Aires, Marcial Pons, 2008, p. 2027; Mauricio A. Plazas Vega, *La obra de Ukmar...*, p. XVIII; César 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, coords., *Derecho Tributario. Tópicos Contemporáneos*, Lima, Editora y Librería Jurídica Grijley E.I.R.L., 2011, p. 517.

¹¹⁷ Horacio A. García Belsunce, op. cit., p. 264.

Por lo dicho, es posible inferir que para que un tributo sea equitativo, indudablemente 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, es decir, que quien tiene más aporte más. Es por ello que 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 riqueza¹¹⁸. Es decir, consiste en la idoneidad del sujeto a ser coactivamente sometido al poder tributario, según criterios de progresividad.¹¹⁹

Comúnmente se confunde a 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 para contribuir con el fisco, aunque no se puede negar que para que exista capacidad contributiva debe existir previamente capacidad económica.

¹¹⁸ 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. **Fuente:** 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.

¹¹⁹ 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, pp. 15, 16; Andrea Amatucci y Eusebio González García, op. cit., p. 7.

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 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.

En este sentido, 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, puesto 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 Diccionario de la Lengua Española, es *progresivo* lo que progresa o aumenta en cantidad o en perfección,¹²⁰ por lo tanto, la progresividad representa la equidad vertical, puesto 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.¹²¹

Hay quienes consideran que, al igual que la equidad, la progresividad no debe considerarse en relación a cada tributo, sino en relación al ordenamiento tributario en general, es

¹²⁰ Real Academia Española, op. cit., consultado el 16 de Septiembre de 2013.

¹²¹ Mauricio A. Plazas Vega, *La Obra de Uckmar...*, p. XVIII.

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 mi opinión sobre el principio de equidad, considero que es fructífero medir la progresividad de cada tributo en particular, principalmente de los tributos heterodoxos, que es el 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 base a ello, evidenciar qué tan proporcionales son los ordenamientos.

Una vez que tenemos claro lo que implica el principio de equidad y los principios relacionados con éste, podemos analizar cómo se presentan dichos principios en las constituciones de los países miembros de la CAN.

Así, la Constitución boliviana, en el artículo 323 expresa: “La política fiscal¹²² se basa en los principios de capacidad económica, igualdad, progresividad, proporcionalidad, transparencia, universalidad, control, sencillez administrativa y capacidad recaudatoria. [...]”.¹²³

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 sean iguales para quienes se encuentran en las mismas condiciones; con el principio de progresividad, asimilado al de equidad vertical, se observa que quien tiene más contribuya más, de igual forma que quien tiene menos contribuya menos; y, por último, con el principio de capacidad económica, comúnmente, de manera errónea, utilizado

¹²² 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”. **Fuente:** Servicio de Rentas Internas, *Una Nueva Política Fiscal para el Buen Vivir*, Quito, Ediciones Abya-Yala, 2012, p. 15.

¹²³ Constitución Política del Estado de Bolivia, 9 de febrero de 2009, artículo 323.

como sinónimo del principio de capacidad contributiva, se toma en cuenta la condición económica de cada contribuyente al momento de establecer los tributos.

Así, 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 artículo 363 expresa: “El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad [...]”.¹²⁴

Como se manifiesta, la Constitución de Colombia 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 artículo 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. [...]”.¹²⁵

En esta Constitución, similar al caso de la Constitución 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 de ello, el hecho de que se haga referencia a la

¹²⁴ Constitución Política de Colombia, Gaceta Constitucional No. 127, 10 de Octubre de 1991, artículo 363.

¹²⁵ Constitución de la República del Ecuador, Registro Oficial No. 449, 20 de Octubre de 2008, artículo 300.

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 base a lo mencionado, podemos afirmar que la Constitución ecuatoriana ha establecido los cimientos para contar con un régimen tributario equitativo.

Finalmente, en 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. [...]”¹²⁶

Como se evidencia del 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 cual no compete a la presente investigación; empero podemos determinar qué tan equitativos son los tributos heterodoxos que se han introducido en su ordenamiento, lo cual se tratará más adelante.

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

¹²⁶ Constitución Política del Perú, 30 de Diciembre de 1993, artículo 74.

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.

En relación a 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 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 anteriores.

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 éstos 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 poder¹²⁷ y de la potestad tributaria,¹²⁸ puesto que el legislador debe cuidar que la

¹²⁷ 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”. **Fuente:** Juan Carlos Mogrovejo, *El Poder Tributario Municipal en el Ecuador*, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, Ediciones Abya- Yala, Corporación Editora Nacional, 2010, p. 13.

norma tributaria no vulnere los derechos constitucionalmente protegidos.¹²⁹ En consecuencia, 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.¹³⁰

Así, queda claro que todos los miembros del sector público, incluidos en éste 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 éstos no vienen respaldados por garantías¹³¹, 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 públicos

¹²⁸ 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”. **Fuente:** Carlos M. Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*, vol.1, Buenos Aires, Depalma, 1962, p. 266.

¹²⁹ Jorge Bravo Cucci, op. cit., p. 129.

¹³⁰ 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, Editorial Aranzandi S.A., 2007, p. 1385.

¹³¹ Las garantías constitucionales son “los mecanismos jurídicos de seguridad que el ordenamiento 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”. **Fuente:** 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.

subjetivos¹³² que le atañen, proponiendo acciones o recursos existentes que le permitan defenderse de dichas vulneraciones.¹³³

Como se evidencia de 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, concordando 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 Comunidad Andina y los problemas jurídicos que su creación y aplicación han causado.

¹³² 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. **Fuente:** Humberto Nogueira Alcalá, *Teoría y Dogmática de los Derechos Fundamentales*, Ciudad de México, Universidad Nacional Autónoma de México, 2003, pp. 55, 56.

¹³³ Heleno Taveira Torres, op. cit., pp. 1386-1389.

CAPÍTULO II

LOS TRIBUTOS HETERODOXOS EN LOS PAÍSES MIEMBROS DE LA COMUNIDAD ANDINA. PROBLEMÁTICA JURÍDICA EN TORNO A LA CREACIÓN Y APLICACIÓN DE TRIBUTOS HETERODOXOS

En el presente 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.

2.1 Tributos heterodoxos existentes en los países miembros de la Comunidad Andina.

Como se mencionó en el capítulo anterior, existen varios tributos heterodoxos en los países miembros de la Comunidad Andina, por lo que se tratará independientemente cada país y los tributos que existen en aquel.

Después de puntualizar sobre cada tributo heterodoxo presente en la subregión, se ha encontrado necesario incluir un cuadro comparativo en el que se demuestren las similitudes y diferencias entre ellos, para que, de una forma ilustrativa, se puedan evidenciar las tendencias insurgentes sobre la creación y aplicación de los tributos en cuestión.

2.1.1 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.¹³⁴ 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 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.¹³⁵

En este contexto, en Bolivia se han creado y están siendo aplicados los siguientes impuestos heterodoxos: Impuesto a las Transacciones Financieras, Régimen Agropecuario Unificado, 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 del 21 de Julio de 2006 con una vigencia de treinta y seis meses, la cual fue ampliada por el artículo 53 del Presupuesto General de la Nación para la Gestión 2009 por otros treinta y seis meses a partir del 24 de Julio de 2009 y mediante la Ley No. 234 del 13 de Abril de 2012, se amplía por 36 meses más computables a partir del 24 de Julio de 2012.

¹³⁴ Constitución Política del Estado de Bolivia, 9 de febrero de 2009, artículo 158.

¹³⁵ Ley de Servicio de Impuestos Nacionales, 22 de Diciembre de 2000, artículo 3, Bolivia.

Este impuesto grava los retiros y depósitos efectuados en cuentas corrientes y cuentas 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 a través 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 a través de una entidad regida por la Ley de Bancos y Entidades Financieras o a través 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.¹³⁶

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%.¹³⁷

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.

¹³⁶ Ley No. 3446, 21 de Julio de 2006, artículo 2, Bolivia.

¹³⁷ *Ibíd*em, artículos 3, 5, 6.

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, ya que, al gravar las transacciones financieras descritas en base a su monto, no se está considerando 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 capacidad contributiva, no le permitiría aportar al fisco.

Además, 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 periodo de tiempo limitado, calzando en la descripción genérica de los impuestos a las transacciones financieras presentada en el primer capítulo, la cual indica que éstos 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 treinta y seis 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 Régimen Agropecuario Unificado (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 Impuesto al Valor Agregado, 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.¹³⁸

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 cuota fija; el pago se realiza de forma anual, en una sola cuota en cualquier entidad financiera autorizada.¹³⁹

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.¹⁴⁰

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 del mismo, se evidencia que va dirigido a un sector de la sociedad que no posee 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 el hecho de que es de voluntaria adhesión

¹³⁸ Decreto Supremo No. 24463, 27 de Diciembre de 1996, artículos 1-4, Bolivia.

¹³⁹ *Ibíd*em, artículos 13, 15.

¹⁴⁰ *Ibíd*em, artículo 23.

implica que el contribuyente elija tributar por el método que más le conviene, sin que éste sea exigido por el fisco.

3. Sistema Tributario Integrado: El Sistema Tributario Integrado fue establecido mediante Decreto Supremo No. 21642 del 30 de Junio de 1987, con carácter transitorio, a efecto de la liquidación y pago del Impuesto al Valor Agregado, de las Transacciones, de la Renta Presunta de las Empresas y Complementario del Impuesto al Valor Agregado por parte de las personas naturales que son propietarias de vehículos automotores que prestan servicio público de transporte urbano, interprovincial e interdepartamental.¹⁴¹

El pago del impuesto se realiza de acuerdo al tipo del vehículo, el servicio de transporte que prestan y el distrito municipal¹⁴² 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 carnet 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.¹⁴³

En este caso, al igual que en el régimen tratado previamente, el contribuyente, cuando considere que el Sistema Tributario Integrado no se adecúa a la realidad económica de su actividad, puede optar por registrarse en el régimen general.¹⁴⁴

Atendiendo a las características del Sistema Tributario Integrado, podemos decir que calza dentro de los regímenes simplificados de tributación para pequeños contribuyentes, puesto

¹⁴¹ Decreto Supremo No. 21642, 30 de Junio de 1987, artículos 1-3, Bolivia.

¹⁴² 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”. **Fuente:** Jorge Machicado, *Régimen Jurídico Boliviano de las Mancomunidades Municipales*, La Paz, Universidad Mayor de San Andrés, 2012, p. 13.

¹⁴³ *Ibídem*, artículos 6, 10, 12, 18.

¹⁴⁴ *Ibídem*, artículo 5.

que va dirigido a un sector de contribuyes 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 incurrir 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 del 29 de Enero de 1997, con el fin de reglamentar y facilitar la forma de 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 Impuesto al Valor Agregado, 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.¹⁴⁵

Existen ciertas condiciones para que las personas indicadas puedan acogerse a éste 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, que el precio de las mercaderías comercializadas y de los

¹⁴⁵ Decreto Supremo No. 24484, 29 de Enero de 1997, considerandos, artículos 1, 2, Bolivia.

servicios prestados no sean mayores a Bs 148 para los vivanderos, Bs 480 para los comerciantes y Bs 640 para los artesanos, entre otras.¹⁴⁶

Para este régimen existe un tributo anual que es pagado en cuotas bimestrales determinadas por seis categorías según el monto del capital de entre Bs 12.001 hasta Bs 37.000, quedando quienes cuenten con un capital menor a Bs 12.001 excluidos del Régimen Tributario Simplificado, y quienes cuenten con un capital mayor a Bs 37.000 o cuyas ventas anuales superen los Bs 136.000 deben inscribirse en el Régimen General de Tributación. Sin embargo, los sujetos pasivos que, a pesar de que cumplan las condiciones para tributar por medio del presente régimen, consideren que éste no va acorde a su realidad económica, pueden optar por registrarse en el Régimen General de Tributación.¹⁴⁷

Para el pago de la cuota correspondiente se debe adquirir una boleta fiscal prevalorada, para lo cual se debe presentar el carnet 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.¹⁴⁸

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 base a 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

¹⁴⁶ Ibídem, artículo 3.

¹⁴⁷ Ibídem, artículos 8, 16-18.

¹⁴⁸ Ibídem, artículos 21, 27.

Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas y fue creada el 25 de Noviembre de 1996 por medio de la Ley No. 1731 e incorporada en la Ley No. 843.

Ésta 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 bolivianos por cada operación extractiva.¹⁴⁹

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 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 centro 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.

¹⁴⁹ Ley No. 843, 28 de Mayo de 1986, artículo 51, Bolivia.

2.1.2 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.¹⁵⁰

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.¹⁵¹

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 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 retiros de

¹⁵⁰ Constitución Política de Colombia, Gaceta Constitucional No. 127, 10 de Octubre de 1991, artículos 154, 138.

¹⁵¹ Decreto No. 1071, 26 de Junio de 1999, artículo 4, Colombia.

fondos que manejen ahorro colectivo, el obligado será el ahorrador individual que se beneficia del retiro.¹⁵²

Éste 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.¹⁵³

Este tributo forma parte de los impuestos heterodoxos a las transacciones financieras, sin embargo no tiene carácter temporal, lo cual es una de las características de aquellos, puesto que ha tenido una permanencia de más de 13 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 Empleados: 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

¹⁵² Ley No. 633, Diario Oficial No. 44275, 29 de Diciembre del 2000, artículo 1; Estatuto Tributario, artículos 871, 875, Colombia.

¹⁵³ Ibídem, artículos 872-874, 876.

ni aminoraciones estructurales, salvo las previstas por la ley, y que es determinado mediante la tabla correspondiente basada en la Renta Gravable Alternativa anual, la cual, para que sea gravada, debe ir desde mil quinientos cuarenta y ocho unidades de valor tributario (UVT).¹⁵⁴

La Renta Gravable Alternativa resulta de disminuir, de la totalidad de los ingresos brutos de cualquier origen obtenidos en el respectivo periodo 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 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 periodo 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.¹⁵⁵

¹⁵⁴ Ley No. 1607, Diario Oficial No. 48655, 26 de Diciembre de 2012, artículo 10; Estatuto Tributario, artículos 331, 333, Colombia.

¹⁵⁵ *Ibíd*em, artículo 332.

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 Empleados 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 Renta Gravable Alternativa anual, mayor será el monto a pagar.

No se puede afirmar que es un impuesto que observa a cabalidad al principio de capacidad contributiva ni el de equidad, puesto que, a pesar de que se consideran los ingresos y egresos del contribuyente para su cálculo, es decir, la situación particular de aquel, no lo hace de una manera real, mas 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, y, al 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 Renta Gravable Alternativa de los sujetos pasivos en el respectivo año gravable debe ser inferior a cuatro mil setecientas UVT.¹⁵⁶

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.¹⁵⁷

A pesar de que este impuesto calza dentro de los impuestos presuntivos sobre la renta, puesto que reemplaza al impuesto sobre la renta y facilita la contribución de los obligados, no

¹⁵⁶ Ibídem, artículos 334, 335.

¹⁵⁷ Ibídem, artículo 334.

cumple con una de sus características, que es la obligatoriedad del mismo, puesto que, como se lo ha indicado, 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 unidades de valor tributario que debe tener la Renta Gravable Alternativa 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 de este impuesto.

2.1.3 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.¹⁵⁸ Además, la

¹⁵⁸ Constitución de la República del Ecuador, Registro Oficial No. 449, 20 de Octubre de 2008, artículos 120, 135, 301.

determinación, recaudación y control de los tributos internos del Estado está atribuido al Servicio de Rentas Internas (SRI).¹⁵⁹

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 (no vigente).

1. Impuesto a la Salida de Divisas: El Impuesto a la Salida de Divisas (ISD) se creó en el Ecuador a través de la denominada Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, publicada en el Registro Oficial No. 242 3S del 29 de Diciembre del año 2007.

El ISD se genera con la transferencia o traslado de divisas desde el Ecuador hacia el extranjero, ya sea llevando el dinero personalmente, por intermedio de las instituciones del sistema financiero por medio de cheques o transferencias, o a través de empresas de Courier.¹⁶⁰

En el año 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 Registro Oficial 497-S, del 30 de diciembre de 2008, ley que por intermedio de su artículo 6 reformó el artículo 156 de la Ley para la Equidad Tributaria, la misma que agregó el siguiente hecho generador del Impuesto a la Salida de Divisas: “Se genera ISD en los pagos por importaciones incluso cuando los pagos se hagan directamente desde el exterior, sea con recursos financieros del importador o

¹⁵⁹ Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, Registro Oficial No. 206, 2 de Diciembre de 1997, artículo 2, Ecuador.

¹⁶⁰ Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, Registro Oficial No. 242 3S, 29 de Diciembre de 2007, artículo 155, Ecuador.

de terceros”. Todo esto se dio con la finalidad de que se pague el ISD en todas las importaciones, pues estas presuponen la salida de divisas.¹⁶¹

En noviembre del año 2011, con la expedición de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado mediante Decreto Ley s/n, publicada en el Registro Oficial 583-S del 24 de Noviembre de 2011, 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 el 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 el Ecuador cuando estos pagos no ingresan al país.¹⁶²

En un inicio se estableció como tarifa del Impuesto a la Salida de Divisas el 0.5%, sin embargo, mediante la 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 publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 94 del 23 de Diciembre de 2009, se estableció al 2% como tarifa del impuesto a la salida de divisas; finalmente, a través 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

¹⁶¹ Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, Registro Oficial No. 497-S, 30 de Diciembre de 2008, artículo 6, Ecuador.

¹⁶² Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, Registro Oficial No. 583-S, 24 de Noviembre de 2011, artículo 17, Ecuador.

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; y, los pagos al exterior por concepto de dividendos, distribuidos por sociedades nacionales o extranjeras domiciliadas en el Ecuador a favor de otras sociedades extranjeras o de personas naturales no residentes en el Ecuador.¹⁶³

Ante lo dicho, se evidencia que el impuesto a la salida de divisas no es un impuesto equitativo ni progresivo y no 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 a 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.

¹⁶³ Ley No. 0, Registro Oficial Suplemento No. 94, 23 de Diciembre de 2009, artículo 41; Ley No. 00, Registro Oficial Suplemento No. 351, 29 de Diciembre de 2010; Ley No. 00, Registro Oficial Suplemento No. 583, 24 de Noviembre de 2011, artículo 18, Ecuador.

2. Impuesto a los Activos en el Exterior: El impuesto a los activos en el exterior fue creado mediante el artículo 9 de la Ley Reformativa a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 497 del 30 de Diciembre de 2008, el cual fue recientemente reformado mediante la Ley Orgánica de Distribución de los Ingresos para el Gasto Social publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 847 del 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

¹⁶⁴ Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador, Tercer Suplemento del Registro Oficial No. 242, 29 de Diciembre del 2007. Reformada mediante el artículo 9 de la Ley Reformativa a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 497 del 30 de Diciembre de 2008. Artículo 183, reformado por el artículo 2 literal b de la Ley Orgánica de Distribución de los Ingresos para el Gasto Social publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 847 del 10 de Diciembre de 2012. Artículo 185, Ecuador.

paraísos fiscales o regímenes fiscales preferentes, se deberá aplicar a la base imponible correspondiente la tarifa del 0.35% mensual.¹⁶⁵

De lo mencionado se puede colegir que este impuesto corresponde a los impuestos a los activos empresariales como un tipo de impuesto heterodoxo, puesto 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, más responde a situaciones ajenas a la progresividad.

3. Impuesto a los Ingresos Extraordinarios: Este impuesto fue creado mediante el artículo 164 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador con 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

¹⁶⁵ Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, Tercer Suplemento del Registro Oficial No. 242, 29 de Diciembre del 2007. Reformada mediante el artículo 9 de la Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 497 del 30 de Diciembre de 2008, artículo 186. Artículo 187, reformado por el artículo 2 literal c de la Ley Orgánica de Distribución de los Ingresos para el Gasto Social publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 847 del 10 de Diciembre de 2012, Ecuador.

¹⁶⁶ Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, Registro Oficial No. 242, 29 de Diciembre de 2007, artículos 64, 65; Ley No. 00, Registro Oficial Suplemento No. 37, 16 de Julio de 2013, artículo 30, Ecuador.

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 de lo mencionado, éste 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.

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 mi 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 Recursos del Estado, publicada en Registro Oficial Suplemento No. 583 del 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

¹⁶⁷ Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador, Registro Oficial No. 242, 29 de Diciembre de 2007, artículos 69-72; Ley No. 0, Registro Oficial Suplemento No. 94, 23 de Diciembre de 2009, artículo 45, Ecuador.

¹⁶⁸ Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Recursos del Estado, Registro Oficial Suplemento No. 583 del 24 de Noviembre de 2011, artículo innumerado, Ecuador.

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 LORTI, se establece que los vehículos con cilindraje mayor a 2500 centímetros cúbicos y que hayan transcurrido más de 5 años desde su fabricación, tendrán una rebaja del 80% del valor del presente impuesto durante 3 años y una rebaja del 50% para el cuarto y quinto año, teniendo presente que esta disposición únicamente estará vigente desde el año 2012 al año 2016.¹⁷⁰

Además de lo mencionado, se establecen ciertas exoneraciones en 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 destinado para el uso de personas con discapacidad y los vehículos que estén directamente relacionados con la actividad productiva del contribuyente.¹⁷¹

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.

¹⁶⁹ Ibídem, artículo innumerado.

¹⁷⁰ Ibídem, artículo innumerado.

¹⁷¹ Ibídem, artículo innumerado.

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 base a 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 base a 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 impuesto se crea por la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Recursos 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, que es la de que, como su nombre lo indica, es redimible. Es decir, se devolverá dicho valor, 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

En base a lo mencionado, se puede sostener 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: El 24 de Noviembre de 2011 se publicó en el Suplemento al Registro Oficial No. 538 el Decreto Ley s/n a través del cual se implementó el Impuesto a la Renta Único para la Actividad Productiva de Banano. Mediante este impuesto, los ingresos provenientes de la producción y cultivo de banano

¹⁷² Ibídem, artículo innumerado.

¹⁷³ Ibídem, artículo innumerado.

se sujetan al impuesto único a la renta del dos por ciento (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 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

¹⁷⁴ Ley de Régimen Tributario Interno, Registro Oficial Suplemento No. 463, 17 de Noviembre de 2004, artículo 27, Ecuador.

¹⁷⁵ Reglamento para Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, Registro Oficial Suplemento No. 209, 8 de Junio de 2010, artículo innumerado después del artículo 13, Ecuador.

¹⁷⁶ *Ibidem*, artículo innumerado después del artículo 13.

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

Adicionalmente, 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 banano¹⁷⁸.

Además, la normativa aplicable señala que otros subsectores del sector agropecuario, pesquero o acuacultor pueden acogerse a la aplicación de un impuesto presuntivo único sobre su actividad; sin embargo, previamente deberá existir una petición fundamentada del correspondiente gremio a través 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 acuacultor se

¹⁷⁷ Ley de Régimen Tributario Interno, Registro Oficial Suplemento No. 463, 17 de Noviembre de 2004, artículo 27, Ecuador.

¹⁷⁸ *Ibíd*em, artículo 27.

¹⁷⁹ *Ibíd*em, artículo 27.

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

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 como 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 la base imponible de este impuesto 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 y su finalidad, a más de la recaudadora, 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 del año 2008 y a la posterior crisis económica mundial, se tuvieron que adoptar modificaciones para el Régimen Tributario y para la reforma en cuestión. Es por ello que la Asamblea Nacional aprobó el Mandato No. 16 o también denominado

¹⁸⁰ Reglamento para Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, Registro Oficial Suplemento No. 209, 8 de Junio de 2010, disposición transitoria tercera, Ecuador.

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.

Mandato Agrícola, publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 393 del 31 de julio de 2008, el cual, conjuntamente con el Plan de Soberanía Alimentaria, entre otras cosas, 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 la breve introducción, es importante entrar a la descripción del tributo en sí. Así, el hecho generador de éste se resume en que grava 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.¹⁸³

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

La base imponible resulta de la suma de todos los predios del sujeto pasivo a nivel nacional 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 de Régimen Tributario Interno, por cada hectárea o fracción de hectárea de tierra que sobrepase las 25 hectáreas.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

¹⁸² *Ibíd.*, p. 264.

¹⁸³ Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, Registro Oficial Suplemento No. 242, 29 de diciembre de 2007, artículo 174, Ecuador.

¹⁸⁴ *Ibíd.*, artículo 176.

¹⁸⁵ *Ibíd.*, artículo 177.

¹⁸⁶ *Ibíd.*, artículo 178.

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 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 de lo expuesto, el Impuesto a las Tierras Rurales no considera la capacidad contributiva de cada uno de los obligados, lo que deriva 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 hectáreas, 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

¹⁸⁷ Ibídem, artículo 179.

¹⁸⁸ Ibídem, artículo 180.

¹⁸⁹ Ibídem, artículo innumerado.

manera diferenciada a los contribuyentes, en base a 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 se introduce en el artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno, mediante el Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento No. 242 del 29 de Diciembre de 2007, en el cual 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 en base al 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 así que, para el primer presupuesto, el

¹⁹⁰ Ley de Régimen Tributario Interno, Registro Oficial Suplemento No. 463, 17 de Noviembre de 2004, artículo 41, Reformado por Art. 96 de Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento No. 242 de 29 de Diciembre del 2007 y por Ley No. 0, publicada en Registro Oficial Suplemento No. 94 de 23 de Diciembre del 2009, Ecuador.

¹⁹¹ Ley de Régimen Tributario Interno, Registro Oficial Suplemento No. 463, 17 de Noviembre de 2004, artículo 41, Ecuador.

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 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.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 cumplir con el mismo, es

¹⁹² *Ibíd*em, artículo 41.

¹⁹³ *Ibíd*em, artículo 41, numeral 2, literal n. Norma reformada por el Decreto Ejecutivo No. 10 del 30 de Mayo de 2013.

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 éste 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 ésta, 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.

Es así que, por medio de lo mencionado, 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 de Régimen Tributario Interno mediante el artículo 141 del Decreto Legislativo No. 000, publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 242 del 29 de Diciembre del 2007, en el cual 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 cero por ciento para cada año, la cual para el año 2013 equivale a USD \$ 10180, 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 de acuerdo a categorías, el único rubro deducible es el caso establecido en el artículo 231 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno, esto es 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 la deducción es 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

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 Impuesto al Valor Agregado, 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 Impuesto al Valor Agregado pagado 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

¹⁹⁴ Ley de Régimen Tributario Interno, Registro Oficial Suplemento No. 463, 17 de Noviembre de 2004, artículos 97.1 al 97.15, agregados por Art. 141 de Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento No. 242 de 29 de Diciembre del 2007, Ecuador.

¹⁹⁵ *Ibíd*em, artículo 97.6.

¹⁹⁶ *Ibíd*em, artículo 97.6.

¹⁹⁷ *Ibíd*em, artículo 97.7.

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. En relación a la capacidad contributiva, se puede evidenciar que las categorías de la tabla han sido construidas en base a 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 Impuesto a la Circulación de Capitales o ICC se creó mediante la Ley de Reordenamiento en Materia Económica, en el Área Tributario-Financiera, Ley No. 98-17, publicada en el Registro Oficial No. 78 del 1 de Diciembre de 1998, la misma que disponía que este impuesto tenía un carácter especial con periodos 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 No. 99-24, Registro Oficial No. 181-S del 30 de abril de 1999, se restituyó el Impuesto a la Renta.

Éste se creó con la finalidad de ampliar la base imponible de contribuyentes que aporten efectivamente al fisco, y con la finalidad de combatir la evasión tributaria, cuyo hecho generador constituía la 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.¹⁹⁸

Este impuesto gravaba todas las operaciones en moneda nacional, unidades de valor constante o moneda extranjera que se realicen a través del Sistema Financiero Nacional, incluida la Banca Off-Shore.¹⁹⁹

Los sujetos pasivos, en calidad de contribuyentes, fueron las persona 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 exterior²⁰¹, a la cual, en un inicio se le aplicaba la tarifa del 1%. Sin embargo, mediante la Ley de Racionalización Tributaria, Ley No. 99-41, publicada en el Registro Oficial No. 321 del 18 de Noviembre de 1999, se reformo 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.

¹⁹⁸ Ley de Reordenamiento en Materia Económica, Tributario, Financiera, Registro Oficial Suplemento No. 78, 1 de Diciembre de 1998, considerandos, artículo 1, Ecuador.

¹⁹⁹ *Ibíd*em, artículo 1.

²⁰⁰ *Ibíd*em, artículo 3.

²⁰¹ *Ibíd*em, artículo 4.

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%), Impuesto a la Circulación de Capitales”, 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.

En los casos en que las transferencias o pagos se realizaban sin la intermediación de las instituciones del sistema financiero su declaración y pago se realizaba por el girador al Servicio de Rentas Internas dentro de los dos días hábiles siguientes al de la transacción en las instituciones recaudadoras autorizadas por el SRI.

Finalmente, mediante el artículo 214 de ley No. 000, publicada en el Registro Oficial No. 144 del 18 de Agosto de 2000 se eliminó definitivamente el Impuesto a la Circulación de Capitales.

Como se puede evidenciar de 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.

²⁰² Ibídem, artículo 5.

2.1.4 Perú.

En el 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.²⁰³

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.²⁰⁴

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: El Impuesto Temporal a los Activos Netos fue 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 categoría²⁰⁵, por lo cual, son contribuyentes de este impuesto los sujetos del régimen

²⁰³ Constitución Política del Perú, 30 de Diciembre de 1993, artículos 74, 79.

²⁰⁴ Ley No. 24829, 31 de Mayo de 1988, artículo 2, Perú.

²⁰⁵ 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. **Fuente:** Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (SUNAT), *Régimen General del Impuesto a la Renta – Tercera Categoría*, Consultado el 23 de Octubre de 2013, Disponible en http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php?option=com_content&view=category&layout=blog&id=45&Itemid=73.

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.²⁰⁶

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.²⁰⁷

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.²⁰⁸

Cabe recalcar que 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, puesto que toma como base imponible el valor de los activos de las empresas.

²⁰⁶ Ley No. 28424, 21 de Diciembre de 2004, artículo 2, Perú.

²⁰⁷ Ley No. 28424, 21 de Diciembre de 2004, artículo 4; Decreto Legislativo No. 976, 15 de Marzo de 2007, artículo único, Perú.

²⁰⁸ Ley No. 28424, 21 de Diciembre de 2004, artículo 8, Perú.

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: El 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.

Éste 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 transmitan pagos de dinero cualquiera que sea el medio que se utilice, excepto las operaciones que estén exoneradas.²⁰⁹

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.²¹⁰

La base imponible constituye el valor de la operación financiera que se realice, a la cual se aplica la tarifa del 0,005%.²¹¹ Cabe resaltar que la tarifa ha sido modificada varias veces desde

²⁰⁹ Ley No. 28194, 26 de Marzo de 2004, artículo 9, Perú.

²¹⁰ *Ibíd*em, artículo 9.

²¹¹ Ley No. 28194, 26 de Marzo de 2004, artículo 10; Ley No. 29667, 20 de Febrero de 2011, artículo 2, Perú.

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.²¹²

Cabe tener presente que este impuesto es deducible para efectos del impuesto a la renta.²¹³

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 y capacidad contributiva.

3. Nuevo Régimen Único Simplificado: Este régimen 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^{214 215}.

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

²¹² Ley No. 28194, 26 de Marzo de 2004, artículo 16, Perú.

²¹³ *Ibíd*em, artículo 19.

²¹⁴ El Impuesto de Promoción Municipal es un Impuesto Nacional creado en favor de las municipalidades, el cual “grava con una tasa del 2% las operaciones afectas al régimen del Impuesto General a las Ventas y se rige por sus mismas normas”. **Fuente:** Decreto Supremo No. 156-2004-EF, 1 de Enero de 1994, artículo 76, Perú.

²¹⁵ Decreto Legislativo No. 937, 14 de Noviembre de 2003, artículo 4, Perú.

en el país, que perciban rentas de cuarta categoría²¹⁶ únicamente por actividades de oficios; y, las Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada.²¹⁷

Para que los sujetos mencionados puedan acogerse al presente régimen deben cumplir con ciertos requisitos, como 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 sólo 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 van de acuerdo al 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* 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

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. **Fuente:** Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (SUNAT), *Régimen General del Impuesto a la Renta – Cuarta Categoría*, Consultado el 23 de Octubre de 2013, Disponible en http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php?option=com_content&view=category&layout=blog&id=37&Itemid=61

²¹⁷ Decreto Legislativo No. 937, 14 de Noviembre de 2003, artículo 2; Ley No. 30056, 2 de Julio de 2013, artículo 21, Perú.

²¹⁸ Decreto Legislativo No. 937, 14 de Noviembre de 2003, artículo 3, Perú.

²¹⁹ Decreto Legislativo No. 937, 14 de Noviembre de 2003, artículos 7, 8; Decreto Legislativo No. 967, 24 de Diciembre de 2006, artículos 7, 8, Perú.

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 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 sólo por una vez en el ejercicio gravable. Además, si los sujetos mencionados que tributan

²²⁰ Decreto Legislativo No. 937, 14 de Noviembre de 2003, artículos 12, 13; Decreto Legislativo No. 967, 24 de Diciembre de 2006, artículos 12, 13, Perú.

²²¹ Decreto Supremo No. 179-2004-EF, 8 de Diciembre de 2004, artículos 117, 120; Decreto Legislativo No. 968, 24 de Diciembre de 2006, artículo único; Decreto Legislativo No. 1086, 28 de Junio de 2008, artículo 26, Perú.

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.

2.1.5 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 Comunidad Andina se ha encontrado útil realizar un cuadro titulado “Cuadro Comparativo: Impuestos Heterodoxos en la CAN”, el mismo que se encuentra como Anexo 1 de este documento. En éste se presentan los impuestos existentes agrupados según el tipo de impuesto, con el fin de que se pueda contar con un panorama comparativo en el que se evidencien las similitudes y diferencias entre los impuestos creados y aplicados en la subregión.

Como se ha podido demostrar mediante el cuadro referido, se pueden encontrar ciertas semejanzas respecto de algunos impuestos heterodoxos en el contexto de los Estados miembros de la Comunidad Andina. Sin embargo, existe solamente un impuesto heterodoxo con el que

²²² Decreto Supremo No. 179-2004-EF, 8 de Diciembre de 2004, artículos 121, 123, Perú.

cuentan o han contado todos los países mencionados, como es el impuesto a las transacciones financieras, denominado Impuesto a las Transacciones Financieras en Bolivia, Gravamen a los Movimientos Financieros en Colombia, Impuesto a la Circulación de Capitales 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 Régimen Agropecuario Unificado que agrupa la liquidación y pago del Impuesto al Valor Agregado, Impuesto a las Transacciones, Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas y Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado, el Sistema Tributario Integrado que concentra el Impuesto al Valor Agregado, 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 Impuesto al Valor Agregado, 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 Impuesto al Valor Agregado; 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 de 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 también otros tributos de tipo heterodoxo como son 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, sin lugar a dudas, que sea el país que cuenta con más tributos heterodoxos dentro de los Estados miembros de la Comunidad Andina.

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.

2.2 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 Comunidad Andina.

En el presente apartado se tratará sobre las acciones y sentencias o fallos 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 los Estados miembros de la Comunidad Andina, para lo cual se analizarán las acciones que se han presentado en cada país en concreto.

2.2.1 Bolivia.

En Bolivia los pronunciamientos por parte de los contribuyentes en relación a impuestos heterodoxos han sido escasos, únicamente ha existido un recurso en contra del Régimen Agropecuario, sobre el cual trataremos a continuación.

1. Régimen Agropecuario Unificado: En 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 éste se solicita que se declare la inaplicabilidad del artículo 25 del Decreto Supremo No. 24463 del 27 de Diciembre de 1996 que establece que los sujetos pasivos del Régimen Agropecuario Unificado no pueden emitir facturas, notas fiscales o documentos equivalentes, lo cual, según el recurrente, vulnera el principio constitucional tributario de igualdad contenido en

²²³ Ley del Tribunal Constitucional Plurinacional, Ley No. 027, 6 de Julio de 2010, artículo 127, Bolivia.

los artículos 6²²⁴ y 27²²⁵ de la Constitución Política del Estado, por cuanto al liberar a los sujetos pasivos del Régimen Agropecuario Unificado 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 cuales, 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, rechaza el recurso contra tributos interpuesto ya que el artículo 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

²²⁴ Artículo 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. **Fuente:** Constitución Política del Estado de Bolivia, 6 de Febrero de 1995.

²²⁵ Artículo 27.- Los impuestos y demás cargas públicas obligan igualmente a todos. Su creación, distribución y supresión tendrán carácter general, debiendo determinarse en relación a un sacrificio igual de los contribuyentes, en forma proporcional o progresiva, según los casos. **Fuente:** Constitución Política del Estado de Bolivia, 6 de Febrero de 1995.

²²⁶ Tribunal Constitucional Plurinacional de Bolivia, Auto Constitucional 396/2006-CA, Sucre, 23 de Agosto de 2006, consultado el 30 de Octubre de 2013, disponible en <http://www.tcpbolivia.bo/tcp/sites/all/modulostcp/busqueda/buscador/pwresolconficha.php>.

²²⁷ Ibídem.

2.2.2 Colombia.

Dentro de los impuestos heterodoxos, en Colombia únicamente se han presentado acciones constitucionales respecto al Gravamen a los Movimientos Financieros.

1. Gravamen a los Movimientos Financieros: En torno al Gravamen a los Movimientos financieros han existido varias acciones de inconstitucionalidad, sin embargo se presentarán las más relevantes para el tema que nos compete.

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 artículo 879 del Estatuto Tributario introducido por el artículo 1 de la Ley No. 633 que indica lo siguiente:

Artículo 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 artículos 48²³⁰ y 13²³¹ de la Constitución. Indica que dicha norma, al no incluir expresamente a las Instituciones Prestadoras

²²⁸ Constitución Política de Colombia, Gaceta Constitucional No. 127, 10 de Octubre de 1991, artículo 241.

²²⁹ Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-828/01, consultada el 31 de Octubre de 2013, disponible en <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2001/c-828-01.htm>.

de Salud, desconoce el artículo 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 artículo 13 de la Constitución Política porque la norma deja exentas de 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 pertenecer al Sistema General de Seguridad Social en Salud.

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.

En relación a la violación del artículo 13 de la Constitución la Corte Constitucional expresa:

²³⁰ Artículo 48.- Inciso 5: No se podrán destinar ni utilizar los recursos de las Instituciones de la Seguridad Social para fines diferentes a ella. **Fuente:** Constitución Política de Colombia, Gaceta Constitucional No. 127, 10 de Octubre de 1991.

²³¹ Artículo 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. **Fuente:** Constitución Política de Colombia, Gaceta Constitucional No. 127, 10 de Octubre de 1991.

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.

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

En el proceso D-3410²³² se presenta la acción de inconstitucionalidad contra los artículos 1 parcial, 2 y 3 de la Ley No. 633 que expresan lo siguiente:

Artículo 1º. Gravamen a los movimientos financieros. Adiciónese al Estatuto Tributario con el siguiente Libro: Artículo 879.- Exenciones del Gravamen a los Movimientos Financieros: Se encuentran exentas del 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 administradora del régimen subsidiado o al pensionado, afiliado o beneficiario, según el caso.

Artículo 2º. Del recaudo proveniente del Gravamen a los Movimientos Financieros por los meses de enero y febrero del año 2001, un valor equivalente a dos (2) de los tres (3) puntos de la tarifa del impuesto será destinado a la reconstrucción del Eje Cafetero en lo referido a financiar vivienda de interés social y otorgar subsidios para la vivienda, a la dotación de instituciones oficiales de salud, a la dotación educativa y tecnológica de los centros docentes oficiales de la zona afectada, a la concesión de créditos blandos para las pequeñas y medianas empresas

²³² Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-1024/01, consultada el 31 de Octubre de 2013, disponible en <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2001/c-1024-01.htm>.

asociativas de trabajo en tanto fueron afectadas por el terremoto y el vandalismo y a los fondos previstos en el Decreto 1627 de 1996 para organizaciones existentes antes del 25 de enero de 1999 en Armenia y Pereira. Para efectos de lo dispuesto en este artículo se consideran pequeñas y medianas aquellas empresas que hubieran obtenido ingresos brutos inferiores a seiscientos millones de pesos (\$600.000.000), tengan un patrimonio bruto inferior a ochocientos millones de pesos (\$800.000.000) y un número máximo de veinte (20) trabajadores.

Artículo 3°.- Utilización de los Recursos generados por el Gravamen a los Movimientos Financieros. Los recaudos del Gravamen a los Movimientos Financieros y sus rendimientos serán depositados en una cuenta especial de la Dirección del Tesoro Nacional hasta tanto sean apropiados en el Presupuesto General de la Nación en las vigencias fiscales correspondientes a su recaudo y en las subsiguientes. El Gobierno propondrá al Congreso de la República la incorporación de estos ingresos en la medida en que las necesidades locales así lo aconsejen, hasta que se agote su producido.

El accionante considera que la parte mencionada del artículo 1 de la Ley No. 633 vulnera los artículos 48 y 363, el primero relacionado 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 artículos 2 y 3 de la Ley No. 633, la demanda se endereza a demostrar, principalmente, la inconstitucionalidad del artículo 1° de la Ley No. 633 y que, al concretar sus pretensiones, el demandante nada dice sobre los artículos 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 artículo 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.

En el proceso D-3493²³³ se presenta la acción de inconstitucionalidad contra el numeral 1

²³³ Ibídem.

del artículo 879 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 1 parcial de la Ley No. 633, el cual indica:

Artículo 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. 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 considera que la norma acusada vulnera los artículos 13, 95-1²³⁴, 95-9²³⁵, 333²³⁶, 335²³⁷ y 363 de la Constitución. Sostiene que se vulnera el principio de igualdad consagrado en el artículo 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 artículo 95, numeral 1, por cuanto los destinatarios del beneficio tributario

²³⁴ Artículo 95.- Son deberes de la persona y del ciudadano: 1. Respetar los derechos ajenos y no abusar de los propios. **Fuente:** Constitución Política de Colombia, Gaceta Constitucional No. 127, 10 de Octubre de 1991.

²³⁵ Artículo 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. **Fuente:** Constitución Política de Colombia, Gaceta Constitucional No. 127, 10 de Octubre de 1991.

²³⁶ Artículo 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. **Fuente:** Constitución Política de Colombia, Gaceta Constitucional No. 127, 10 de Octubre de 1991.

²³⁷ Artículo 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 literal d) del numeral 19 del artículo 150 son de interés público y sólo 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. **Fuente:** Constitución Política de Colombia, Gaceta Constitucional No. 127, 10 de Octubre de 1991.

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 éstos 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 artículo 95, numeral 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 artículo 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 artículo 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 artículo 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 artículo 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 artículo 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 desestimular el ahorro, sino incentivar un sector del ahorro con destino a la financiación de vivienda; no se vulneran los artículos 95-9 y 363, pues crear un beneficio que conduce al no pago del gravamen no significa violación alguna de dichos preceptos, porque si la finalidad de la norma es lograr su objetivo social a través de otra forma de contribución, el deber de solidaridad se cumple cuando se ejecuta la norma, quien es titular de la exención está contribuyendo a las cargas del Estado a través de la realización del objetivo que la ley persigue; y, tampoco se vulneran los artículos 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 base a lo expuesto, la Corte Constitucional, por medio de Sentencia C-1107/01, declara exequible o constitucional el numeral 1 del artículo 879 del Estatuto Tributario, tal como fue adicionado por el artículo 1 de la Ley No. 633.

Finalmente, en el proceso D-3559²³⁸ se presenta acción de inconstitucionalidad contra los numerales 9 y 10 del artículo 879 del Estatuto Tributario introducidos por el artículo 1 de la Ley No. 633, los cuales rezan lo siguiente:

Artículo 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.

²³⁸Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-1297/01, consultada el 31 de Octubre de 2013, disponible en <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2001/c-1297-01.htm>

El accionante considera que mediante la norma citada se violan los artículos 338²³⁹, 363 y 243²⁴⁰ de la Constitución Política.

Indica que se viola el artículo 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 artículo 338, excluye la posibilidad de que los fondos que manejan dichos recursos puedan ser sujetos pasivos de cualquier otra carga impositiva; se viola el artículo 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 artículo 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 1999²⁴¹, que al fallar sobre la constitucionalidad del Decreto 2331 de 1998, incluyó a los fondos

²³⁹ Artículo 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. **Fuente:** Constitución Política de Colombia, Gaceta Constitucional No. 127, 10 de Octubre de 1991.

²⁴⁰ Artículo 243.- Los fallos que la Corte dicte en ejercicio del control jurisdiccional hacen tránsito a cosa juzgada constitucional. Ninguna autoridad podrá reproducir el contenido material 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. **Fuente:** Constitución Política de Colombia, Gaceta Constitucional No. 127, 10 de Octubre de 1991.

²⁴¹ 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

que administran contribuciones parafiscales dentro de los sujetos exentos del pago del impuesto del dos por mil.

Ante lo dicho, primeramente la Corte indica que el numeral 10 del artículo 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 artículo 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 dicho tributo, determinación ésta que se inscribe en la amplia potestad tributaria del legislador en materia impositiva; y, no se viola el artículo 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 numerales 9 y 10 del artículo 879 del Estatuto Tributario adicionado por el artículo 1 de la Ley No. 633.

sector financiero y aliviar la situación de los deudores de créditos de vivienda. En ella, la Corte al referirse al párrafo del artículo 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.

2.2.3 Ecuador.

Entre todos los impuestos heterodoxos existentes en Ecuador, se han presentado acciones constitucionales solamente respecto del Impuesto a las Tierras Rurales y del Anticipo de Impuesto a la Renta, siendo éstas, en los dos casos, 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.²⁴²

1. Impuesto a las Tierras Rurales: En el caso 0029-11-IN²⁴³ se presenta acción pública de inconstitucionalidad mediante la cual se solicita que se declare la inconstitucionalidad de la tabla de cálculo del impuesto a las tierras rurales ubicadas en la región amazónica, de acuerdo al límite de hectáreas contenido en la Disposición Transitoria Vigésima Segunda del Código Orgánico de la Producción, dicha norma indica lo siguiente:

Disposición Transitoria Vigésima Segunda.- En el caso de inmuebles ubicados en la Región Amazónica, para los períodos fiscales comprendidos entre el año 2010 y 2015 inclusive, el hecho generador se producirá con la propiedad o posesión de superficies de terreno superiores a 70 hectáreas, en los términos del Art. 174 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador. No obstante, quienes hubieren cancelado el impuesto correspondiente al año 2010 y no se encuadren en el hecho generador de superficies de terreno superiores a 70 hectáreas, tendrán derecho a la devolución del pago indebido de conformidad con el Código Tributario. En el caso de que el sujeto pasivo sea propietario y/o posea al mismo tiempo terrenos en la Región Amazónica y en otras regiones del país, para efectos del cálculo de este impuesto se sumarán todas las áreas y se restará el número de hectáreas de terreno que se encuentren en la Región Amazónica, hasta el máximo señalado para cada ejercicio fiscal. El excedente que resulte de esta

²⁴² Constitución de la República del Ecuador, Registro Oficial No. 449, 20 de Octubre de 2008, artículo 436.

²⁴³ Corte Constitucional del Ecuador, Sentencia 008-13-SIN-CC, consultada el 31 de Octubre de 2013, disponible en <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>.

operación constituirá la base gravable del impuesto. Sin embargo, si el número de hectáreas que el sujeto pasivo posea en la Región Amazónica es menor a 25, la base gravable del impuesto será aquella que supere las 25 hectáreas de la sumatoria total de sus tierras rurales a nivel nacional. A partir del año 2016, para el cálculo del impuesto a las tierras rurales ubicadas en la Región Amazónica, se aplicará el límite de hectáreas previsto en la siguiente tabla:

AÑO FISCAL	LIMITE (HECTAREAS)
2016	61
2017	52
2018	43
2019	34
2020.... EN ADELANTE	25

En cualquier caso, para el pago del Impuesto a las Tierras Rurales, en tanto no se cuente con un catastro nacional debidamente actualizado y éste no sea remitido al Servicio de Rentas Internas de conformidad con lo establecido en la presente Ley y su Reglamento, los sujetos pasivos declararán y pagarán este impuesto en las instituciones financieras autorizadas, en el formulario elaborado para el efecto por el Servicio de Rentas Internas. Para los casos comprobados de fuerza mayor o caso fortuito por parte de la administración tributaria, se podrá conceder facilidades de pago en los términos que señala el Código Tributario hasta por un plazo de cinco años.

En este sentido, el accionante sostiene que, entre el año 2010 y el 2015, el hecho generador para el cálculo del impuesto a la tierra se produce con propiedad o superficie de terreno de 70 hectáreas, pero a partir del año 2016 el hecho generador tendrá lugar según la tabla, con carácter regresivo, lo cual atenta contra los principios de progresividad y el de no regresividad contemplados en el artículo 11 numeral 8²⁴⁴ de la Constitución. Además, indica que, como la región amazónica es una circunscripción territorial especial, no se deben conceder derechos hasta cierto tiempo sino que éstos deben ser concedidos de forma definitiva. Finalmente, afirma que la norma señalada vulnera el artículo 11 numeral 4²⁴⁵, artículo 250²⁴⁶ y artículo 424²⁴⁷ de la Constitución.

²⁴⁴ Art. 11.- El ejercicio de los derechos se regirá por los siguientes principios: 8. El contenido de los derechos se desarrollará de manera progresiva a través de las normas, la jurisprudencia y las políticas públicas. El Estado generará y 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. **Fuente:** Constitución de la República del Ecuador, Registro Oficial No. 449, 20 de Octubre de 2008.

²⁴⁵ 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. **Fuente:** Constitución de la República del Ecuador, Registro Oficial No. 449, 20 de Octubre de 2008.

Ante lo dicho, la Corte Constitucional sostiene que el legislador, al momento de dictar la norma en cuestión, estaba facultado para establecer límites para la aplicación del beneficio fiscal porque constitucionalmente le está permitido regular su aplicación y el tiempo de vigencia de los mismos. 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.

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

2. Anticipo de Impuesto a la Renta: En el Ecuador ha tenido lugar la Sentencia 006-13-SIN-CC²⁴⁸ 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 artículo 41 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y sus normas conexas como son los artículos 76, 77, 78, 79 y 80 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y la Segunda Disposición Reformatoria del Código Orgánico de la Producción, además del Decreto Ejecutivo No. 420.

El artículo 41 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno dice lo siguiente:

²⁴⁶ 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*. **Fuente:** Constitución de la República del Ecuador, Registro Oficial No. 449, 20 de Octubre de 2008.

²⁴⁷ 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. **Fuente:** Constitución de la República del Ecuador, Registro Oficial No. 449, 20 de Octubre de 2008.

²⁴⁸ Corte Constitucional del Ecuador, Sentencia 006-13-SIN-CC, consultada el 31 de Octubre de 2013, disponible en <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>.

Art. 41.- Pago del impuesto.- Los sujetos pasivos deberán efectuar el pago del impuesto a la renta de acuerdo con las siguientes normas:

1.- El saldo adeudado por impuesto a la renta que resulte de la declaración correspondiente al ejercicio económico anterior deberá cancelarse en los plazos que establezca el reglamento, en las entidades legalmente autorizadas para recaudar tributos;

2.- Las personas naturales, las sucesiones indivisas, las sociedades, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual, deberán determinar en su declaración correspondiente al ejercicio económico anterior, el anticipo a pagarse con cargo al ejercicio fiscal corriente de conformidad con las siguientes reglas:

a) Las personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual:

Una suma equivalente al 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;

b) Las personas naturales y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las sociedades:

Un valor equivalente a la suma matemática de los siguientes rubros:

- El cero punto dos por ciento (0.2%) del patrimonio total.

- El cero punto dos por ciento (0.2%) del total de costos y gastos deducibles a efecto del impuesto a la renta.

- El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del activo total.

- El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del total de ingresos gravables a efecto del impuesto a la renta.

Para la liquidación de este anticipo, en los activos de las arrendadoras mercantiles se incluirán los bienes dados por ellas en arrendamiento mercantil.

Las instituciones sujetas al control de la Superintendencia de Bancos y Seguros y cooperativas de ahorro y crédito y similares, no considerarán en el cálculo del anticipo los activos monetarios.

Las sociedades, las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las personas naturales obligadas a llevar contabilidad que obtengan ingresos de actividades agropecuarias, no considerarán en el cálculo del anticipo el valor del terreno sobre el que desarrollen dichas actividades.

Las sociedades, las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las personas naturales obligadas a llevar contabilidad no considerarán en el cálculo del anticipo las cuentas por cobrar salvo aquellas que mantengan con relacionadas.

Las sociedades recién constituidas, las inversiones nuevas reconocidas de acuerdo al Código de la Producción, las personas naturales obligadas a llevar contabilidad y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad, que iniciaren actividades, estarán sujetas al pago de este anticipo después del quinto año de operación efectiva, entendiéndose por tal la iniciación de su proceso productivo y comercial. En caso de que el proceso productivo así lo requiera, este plazo podrá ser ampliado, previa autorización de la Secretaría Técnica del Consejo Sectorial de la Producción y el Servicio de Rentas Internas.

c) El anticipo, que constituye crédito tributario para el pago de impuesto a la renta del ejercicio fiscal en curso, se pagará en la forma y en el plazo que establezca el Reglamento, sin que sea necesario la emisión de título de crédito. El pago del anticipo a que se refiere el literal anterior se realizará en los plazos establecidos en el reglamento y en la parte que exceda al valor de las retenciones que le hayan sido practicadas al contribuyente en el año anterior al de su pago; el saldo se pagará dentro de los plazos establecidos para la presentación de la declaración del impuesto a la renta del ejercicio fiscal en curso y conjuntamente con esta declaración;

d) Si en el ejercicio fiscal, el contribuyente reporta un Impuesto a la Renta Causado superior a los valores cancelados por concepto de Retenciones en la Fuente de Renta más Anticipo; deberá cancelar la diferencia;

e) Para el caso de los contribuyentes definidos en el literal a) de este artículo, si no existiese impuesto a la renta causado o si el impuesto causado en el ejercicio corriente fuese inferior al anticipo pagado más las retenciones, tendrán derecho a presentar el correspondiente reclamo de pago indebido o la solicitud de pago en exceso, por el total de lo que sobrepase el impuesto a la renta causado.

Los contribuyentes definidos en el literal b) de este artículo, tendrán derecho a presentar el correspondiente reclamo de pago indebido o la solicitud de pago en exceso, según corresponda, así:

i) Por el total de las retenciones que se le hubieren efectuado, si no causare impuesto a la renta en el ejercicio corriente o si el impuesto causado fuere inferior al anticipo pagado;

ii) Por las retenciones que le hubieren sido efectuadas, en la parte en la que no hayan sido aplicadas al pago del impuesto a la renta, en el caso de que el impuesto a la renta causado fuere mayor al anticipo pagado.

El Servicio de Rentas Internas dispondrá la devolución de lo indebido o excesivamente pagado ordenando la emisión de la nota de crédito, cheque o acreditación respectiva;

f) (Derogado por el Art. 7, lit. b de la Ley s/n, R.O. 392-2S, 30-VII-2008).

g) Las sociedades en disolución que no hayan generado ingresos gravables en el ejercicio fiscal anterior no estarán sujetas a la obligación de pagar anticipos en el año fiscal en que, con sujeción a la ley, se inicie el proceso de disolución. Tampoco están sometidas al pago del anticipo aquellas sociedades, cuya actividad económica consista exclusivamente en la tenencia de acciones, participaciones o derechos en sociedades, así como aquellas en que la totalidad de sus ingresos sean exentos.

Las sociedades en proceso de disolución, que acuerden su reactivación, estarán obligadas a pagar anticipos desde la fecha en que acuerden su reactivación;

h) De no cumplir el declarante con su obligación de determinar el valor del anticipo al presentar su declaración de impuesto a la renta, el Servicio de Rentas Internas procederá a determinarlo y a emitir el correspondiente auto de pago para su cobro, el cual incluirá los intereses y multas, que de conformidad con las normas aplicables, cause por el incumplimiento y un recargo del 20% del valor del anticipo;

i) El Servicio de Rentas Internas, en el caso establecido en el literal a) de este artículo, previa solicitud del contribuyente, podrá conceder la reducción o exoneración del pago del anticipo del impuesto a la renta de conformidad con los términos y las condiciones que se establezcan en el reglamento.

El Servicio de Rentas Internas podrá disponer la devolución del anticipo establecido en el literal b) por un ejercicio económico cada trienio cuando por caso fortuito o fuerza mayor se haya visto afectada gravemente la actividad económica del sujeto pasivo en el ejercicio económico respectivo; para el efecto el contribuyente presentará su petición debidamente justificada sobre la que el Servicio de Rentas Internas realizará las verificaciones que correspondan. Este anticipo, en caso de no ser acreditado al pago del impuesto a la renta causado o de no ser autorizada su devolución se constituirá en pago definitivo de impuesto a la renta, sin derecho a crédito tributario posterior.

Si al realizar la verificación o si posteriormente el Servicio de Rentas Internas encontrase indicios de defraudación, iniciará las acciones legales que correspondan.

En casos excepcionales debidamente justificados en que sectores o subsectores de la economía hayan sufrido una drástica disminución de sus ingresos por causas no previsibles, a petición fundamentada del Ministerio del ramo y con informe sobre el impacto fiscal del Director General del Servicio de Rentas Internas, el Presidente de la República, mediante decreto, podrá reducir o exonerar el valor del anticipo establecido al correspondiente sector o subsector. La reducción o exoneración del pago del anticipo podrá ser autorizado solo por un ejercicio fiscal a la vez.

j) Para comercializadoras y distribuidoras de combustible en el sector automotor, el coeficiente correspondiente al total de ingresos gravables a efecto de impuesto a la renta será reemplazado por el cero punto cuatro por ciento (0.4%) del total del margen de comercialización correspondiente.

k) Los contribuyentes cuya actividad económica sea exclusivamente la relacionada con proyectos productivos agrícolas de agroforestería y de silvicultura de especies forestales, con etapa de crecimiento superior a un año, estarán exonerados del anticipo del impuesto a la renta durante los periodos fiscales en los que no reciban ingresos gravados que sean fruto de una etapa principal de cosecha.

l) Los contribuyentes cuya actividad económica sea exclusivamente la relacionada con el desarrollo de proyectos software o tecnología, y cuya etapa de desarrollo sea superior a un año, estarán exonerados del anticipo al impuesto a la renta durante los periodos fiscales en los que no reciban ingresos gravados.

m) Para efecto del cálculo del anticipo del impuesto a la renta, se excluirá los montos que correspondan a gastos incrementales por generación de nuevo empleo o mejora de la masa salarial, así como la adquisición de nuevos activos destinados a la mejora de la productividad e innovación tecnológica, y en general aquellas inversiones y gastos efectivamente realizados, relacionados con los beneficios tributarios para el pago del impuesto a la renta que reconoce el Código de la Producción para las nuevas inversiones, en los términos que establezca el reglamento.

El texto del Decreto Ejecutivo No. 420 emitido por el Presidente de la República, Rafael

Correa Delgado, expresa lo siguiente:

Art. 1. Reducir el valor del anticipo al Impuesto a la Renta del período fiscal 2010, a las ESTACIONES DE SERVICIO DE COMBUSTIBLES en el segmento automotor, de la siguiente manera:

Volumen promedio mensual de ventas (galones por mes):	% de reducción anticipo
Menor o igual a 50.000:	100%
Mayor a 50.000 y menor o igual a 100.000:	65%
Mayor a 100.000 y menor o igual a 150.000:	50%
Mayor a 150.000:	35%

El volumen promedio mensual de ventas será igual al promedio mensual de las ventas totales durante el año 2009, considerando todos los productos expendidos por la respectiva estación de servicio de combustibles del segmento automotor.

Art. 2. Reducir el valor del anticipo al Impuesto a la Renta del periodo fiscal 2010, a las COMERCIALIZADORAS DE COMBUSTIBLES en el segmento automotor, de la siguiente manera:

Volumen promedio mensual de ventas (galones por mes):	% de reducción anticipo
Menor o igual a 4'000.000:	75%
Mayor a 4'000.000:	65%

El volumen promedio mensual de ventas será igual al promedio mensual de las ventas totales durante el año 2009, considerando todos los productos expendidos por la respectiva comercializadora de combustibles del segmento automotor.

Art. 3. Si una comercializadora fuera propietaria o arrendataria de estaciones de servicio, consolidará los volúmenes de venta y se sujetará, exclusivamente, a lo previsto en el Art. 2 del presente decreto.

Art. 4. Del cumplimiento del presente decreto ejecutivo encárguense al Servicio de Rentas Internas, al Ministerio de Coordinación de los Sectores Estratégicos y al Ministerio de Recursos Naturales No Renovables.

Ante lo mencionado en dichas normas, los accionantes consideran que las mismas contravienen al artículo 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 éstas 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 artículo 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 artículo 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.

En relación al Decreto Ejecutivo No. 420, se expresa que éste satisface únicamente a las comercializadoras de combustible que cuentan con gasolineras, mas no a quienes no son propietarios de estaciones de servicio, lo cual es inconstitucional.

En definitiva, los accionantes sostienen que las normas a las que se ha hecho referencia vulneran los artículos 11²⁴⁹, 33²⁵⁰, 66²⁵¹, 164²⁵², 165²⁵³, 300²⁵⁴ y 323²⁵⁵ de la Constitución de la República del Ecuador.

²⁴⁹ 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. **Fuente:** Constitución de la República del Ecuador, Registro Oficial No. 449, 20 de Octubre de 2008.

²⁵⁰ 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. **Fuente:** Constitución de la República del Ecuador, Registro Oficial No. 449, 20 de Octubre de 2008.

²⁵¹ 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. **Fuente:** Constitución de la República del Ecuador, Registro Oficial No. 449, 20 de Octubre de 2008.

²⁵² 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,

Ante lo dicho 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 dos 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 a través de una ley sancionada por

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 periodo de duración, las medidas que deberán aplicarse, los derechos que podrán suspenderse o limitarse y las notificaciones que correspondan de acuerdo a la Constitución y a los tratados internacionales. **Fuente:** Constitución de la República del Ecuador, Registro Oficial No. 449, 20 de Octubre de 2008.

²⁵³ 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. **Fuente:** Constitución de la República del Ecuador, Registro Oficial No. 449, 20 de Octubre de 2008.

²⁵⁴ 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. **Fuente:** Constitución de la República del Ecuador, Registro Oficial No. 449, 20 de Octubre de 2008.

²⁵⁵ 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. **Fuente:** Constitución de la República del Ecuador, Registro Oficial No. 449, 20 de Octubre de 2008.

la Asamblea Nacional como es el caso de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno; 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 a través 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.

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

2.2.4 Perú.

En Perú únicamente han existido acciones constitucionales en contra del Impuesto a las Transacciones Financieras, considerado dentro de los impuestos heterodoxos.

1. Impuesto a las Transacciones Financieras: En relación al Impuesto a las Transacciones Financieras, 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.²⁵⁶

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.²⁵⁷

Los accionantes sostienen que la Ley No. 28194 vulnera lo siguiente:

Viola el secreto bancario, ya que el artículo 17 autoriza a la autoridad tributaria el acceso a la información bancaria de los ciudadanos en forma directa, cuando la Constitución sólo señala 3 supuestos en los que se puede levantar el secreto bancario²⁵⁸.

Contraviene el derecho a la propiedad, puesto que se aplica a las operaciones de abono y débito tantas veces como el dinero pase por el sistema financiero; además, 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, 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.

Afecta 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

²⁵⁶ Constitución Política del Perú, 30 de Diciembre de 1993, artículo 200.

²⁵⁷ Sentencia del Tribunal Constitucional, 21 de Septiembre de 2004, Consultado el 31 de Octubre de 2013, disponible en http://www.tc.gob.pe/tc_jurisprudencia_ant.php.

²⁵⁸ Artículo 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. Artículo 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. Constitución Política del Perú, 30 de Diciembre de 1993.

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. 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:

Las afectaciones del secreto bancario que están proscritas constitucionalmente serán sólo 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. Distinto es el caso del último párrafo del artículo 17 de la Ley 28194, el cual obliga a que las instituciones financieras también proporcionen información respecto de las operaciones exoneradas del impuesto, 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.

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, 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. Y es que, el derecho fundamental de propiedad sólo despliega su vigor frente a los impuestos, en el caso de que estos tengan un efecto estrangulador.

En base a 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 artículo 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 Comunidad Andina, 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, la mayoría de las sentencias de 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 artículo 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 aquello. 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, debo indicar que no comparto del todo con las resoluciones presentadas.

En el caso del Anticipo de Impuesto a la renta considero 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, encuentro 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 éste sea inconstitucional.

Encuentro importante resaltar que, no porque no existan demandas o acciones de inconstitucionalidad sobre los demás tributos heterodoxos presentados en la investigación 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 Comunidad Andina, 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 éstos han causado, demostrando que, contrario a lo que se podría pensar, en base a 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

1. 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.

2. Los tributos heterodoxos poseen similares características y elementos típicos o principales de los tributos en general, por lo que la diferencia de éstos 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.

3. 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; éstos 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.

4. 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 son los impuestos según el número de ventanas o inodoros existentes en un inmueble, impuestos a los adivinos, impuestos al registro de animales domésticos, etc.

5. Si bien no todas las constituciones de los estados miembros de la Comunidad Andina 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, siendo los tributos heterodoxos parte importante de los ordenamientos tributarios y de la política fiscal de los países, su creación y aplicación debe ir acorde con los principios señalados, sin tener en este asunto ninguna diferencia con los impuestos ortodoxos.

6. 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, mas éstos 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.

7. Respecto a los tributos heterodoxos existentes en los países miembros de la Comunidad Andina, 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 la realidad nacional. 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.

8. En relación a la problemática jurídica que presentan los tributos heterodoxos creados en los estados miembros de la Comunidad Andina, 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 coadyuven al fortalecimiento de los regímenes tributarios y respeten el principio de equidad, progresividad y capacidad contributiva.

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, considero 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 llegue a conformar sistemas tributarios simplificados y eficientes.

BIBLIOGRAFÍA

BIBLIOGRAFÍA GENERAL

- 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, 1981.
- Amatucci, Andrea y Eusebio González García, “El Concepto de Tributo”, en Andrea Amatucci, dir., *Tratado de Derecho Tributario*, Bogotá, Editorial Temis, 2001.
- Avalos, 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 Editores, 2008.
- Benítez Rivas, Alfredo, “El Concepto de Tributo” en César García Noboa y Catalina Hoyos, coords., *El Tributo y su Aplicación. Perspectivas para el Siglo XXI*, Buenos Aires, Marcial Pons, 2008.
- Burbano, Gonzalo, *Términos Usuales en el Comercio Internacional*, Quito, Pudeleco Editores S.A., 1996.
- Bravo Cucci, Jorge, *Fundamentos de Derecho Tributario*, Lima, Jurista Editores E.I.R.L., 2010.
- Carpio Rivera, Romeo, “Impuesto a la Renta Implícita”, en Instituto de Estudios Fiscales, *Cuadernos de Formación Volumen 8*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2009.
- Casás, José Osvaldo, “Principios Jurídicos de la Tributación”, en Horacio A. García Belsunce, coord., *Tratado de Tributación*, volumen 1, Buenos Aires, Astrea, 2003.

- Clavijo Hernández, Francisco, “Impuestos Aduaneros”, en José Juan Ferreiro Lapatza, et al., *Curso de Derecho Tributario*, Decimoctava Edición, Madrid, Marcial Pons, 2002.
- Costa García, Claudio, “Apuntes sobre fiscalidad ambiental”, en Luis Toscano Soria, ed., *Nuevos Estudios sobre Derecho Tributario*, Quito, Corporación Editora Nacional, 2006.
- De la Guerra Zúñiga, Eddy, *El Régimen Tributario Ecuatoriano*, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2012.
- Díaz, Vicente Oscar, “El carácter extrafiscal de la tributación y la imposición medioambiental”, en Vicente O. Díaz, dir., *Tratado de Tributación*, Tomo II, Política y Economía Tributaria, Buenos Aires, Editorial Astrea, 2004.
- Espasa, *Diccionario Jurídico Espasa*, Madrid, Editorial Espasa Calpe S.A., 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, coords., *Derecho Tributario. Tópicos Contemporáneos*, Lima, Editora y Librería Jurídica Grijley E.I.R.L., 2011.
- García Belsunce, Horacio A., “La Equidad y la Proporcionalidad como Base del Impuesto”, en Susana Camila Navarrine, dir., *Derecho Tributario. Doctrinas Esenciales 1936-2010*, Tomo I, Buenos Aires, Revista Jurídica Argentina La Ley, 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 Editor S.A., 2009.
- Giuliani Fonrouge, Carlos M., *Derecho Financiero*, vol.1, Buenos Aires, Depalma, 1962.

- Giuliani Fonrouge, Carlos M., “Acerca de la Llamada Parafiscalidad”, en Susana Camila Navarrine, dir., *Derecho Tributario: Doctrinas Esenciales*, Tomo II, Buenos Aires, La Ley, 2010.
- Gómez Sjoberg, 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 - Nápoli, Editorial Temis S.A., 2011.
- González, Darío, *La Política Tributaria Heterodoxa en los Países de América Latina*, Santiago de Chile, CEPAL, Gestión Pública N° 70, 2009.
- González, Darío, “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.
- Hernández Jiménez, Luis Javier, “La naturaleza impositiva de la relación tributaria”, en Mario Alberto Becerra Pocoroba, *Derecho Tributario*, México D.F, Editorial Porrúa, 2012.
- Jetin, Bruno, *La tasa Tobin. La solidaridad entre las naciones*, Barcelona, Icaria Editorial S.A., 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*, Yale Law Journal Company. Yale L.J. 108, May, 1999.
- Lascano, Carlos Julio, *Los Derechos de Aduana*, Buenos Aires, Osmar Buyatti, 2007.
- Leáñez Berrizbeitia, Eduardo, “El Impuesto a los Activos Empresariales y el Proyecto de Ley”, en *Revista de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas*, Número 93, Caracas, Universidad Central de Venezuela, 1994.

- Lewin Figueroa, Alfredo, *Principios constitucionales del Derecho Tributario: análisis de la jurisprudencia de la Corte Constitucional 1992-2001*, Santa Fe de 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, 2009.
- Menéndez Moreno, Alejandro dir., *Derecho Financiero y Tributario*, Valladolid, Editorial Lex Nova S.A, 2008.
- Mogrovejo, Juan Carlos, *El Poder Tributario Municipal en el Ecuador*, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, Ediciones Abya- Yala, Corporación Editora Nacional, 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, 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, 2008.
- Morales, Yolanda, *Japón grava la belleza y EU hasta los inodoros*, El Economista, México, 1 de enero de 2013, consultado el 6 de agosto de 2013, disponible en

<http://eleconomista.com.mx/economia-global/2013/01/01/japon-grava-belleza-eu-hasta-inodoros>.

Nogueira Alcalá, Humberto, *Teoría y Dogmática de los Derechos Fundamentales*, Ciudad de México, Universidad Nacional Autónoma de México, 2003.

Oliva, Nicolás, et al., *¿Es posible un impuesto ecológico socialmente progresivo? Propuesta desde la economía ecológica*, Quito, Departamento de Estudios Tributarios, 2010.

OCDE, *The Political Economy of Environmentally Related Taxes*, consultado el 1 de agosto de 2013, disponible en <http://www.oecd.org/env/tools-evaluation/38046899.pdf>.

Pardo Carrero, Germán, *Tributación Aduanera*, Primera Edición, Bogotá, Legis Editores S.A., 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 Ediciones, 1994.

Plazas Vega, Mauricio A., *El Impuesto Sobre el Valor Agregado IVA*, Bogotá, Editorial Temis S.A., 1998.

Plazas Vega, Mauricio A., “La Obra de Uckmar y el Principio de Equidad”, en Víctor Uckmar, *Principios Comunes del Derecho Constitucional Tributario*, Bogotá, Editorial Temis S.A., 2002.

Plazas Vega, Mauricio A., coord., *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario, Estudios en Honor a Andrea Amatucci*, Bogotá - Nápoli, Editorial Temis S.A., 2011.

- Rampoldi, Luis Humberto, “Consideraciones acerca de la capacidad contributiva”, en Marcelo R. Lascano, dir., *Impuestos Doctrinas Fundamentales 1942-2002*, Buenos Aires, La Ley, 2002.
- Real Academia Española, Diccionario de la Lengua Española, Vigésima Segunda Edición, consultado el 3 de Septiembre de 2013, disponible en <http://www.rae.es/rae.html>.
- Rojas Suárez, Liliana, *La Experiencia del Impuesto a las Transacciones Financieras en América Latina: Temas y Lecciones*, Santander, Center of Global Development, 2012, consultado el 12 de septiembre de 2012, disponible en www.cidob.org/es/.../Liliana+Rojas-Suárez+ADI+2012+Sesión+2.pdf.
- Rosembuj, Tulio, *Elementos de Derecho Tributario II*, Barcelona, PPU, 1989.
- Sánchez, Jordi, “El Estado de Bienestar”, en Miquel Caminal Badia, Ed., *Manual de Ciencia Política*, Segunda Edición, Madrid, Editorial Tecnos, 2001.
- Schindel, Ángel, “El Impuesto sobre la Renta en el Siglo XXI: Equidad vs Eficiencia”, en César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez, coords., *El Tributo y su Aplicación: Perspectivas para el Siglo XXI*, Tomo II, Buenos Aires, Marcial Pons, 2008.
- Servicio de Rentas Internas, *Una Nueva Política Fiscal para el Buen Vivir*, Quito, Ediciones Abya-Yala, 2012.
- Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (SUNAT), *Régimen General del Impuesto a la Renta – Tercera Categoría*, consultado el 23 de Octubre de 2013, disponible en http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php?option=com_content&view=category&layout=blog&id=45&Itemid=73.

Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (SUNAT), *Régimen General del Impuesto a la Renta – Cuarta Categoría*, consultado el 23 de Octubre de 2013, disponible en http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php?option=com_content&view=category&layout=blog&id=37&Itemid=61.

Tarsitano, Alberto, “El Principio de Capacidad Contributiva. Un Enfoque Dogmático”, en Pasquale Pistone y Heleno Taveira Torres, *Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional, Homenaje Latinoamericano a Victor Uckmar*, Buenos Aires, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2005.

Tarsitano, Alberto, “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.

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, Editorial Arazandi S.A., 2007.

Troya Jaramillo, José Vicente, *Estudios de Derecho Tributario*, Quito, Corporación Editora Nacional, 1984.

Uckmar, Victor, *Principios Comunes del Derecho Constitucional Tributario*, Bogotá, Editorial Temis S.A., 2002.

Valdés Costa, Ramón, *Curso de Derecho Tributario*, Segunda Edición, Santa Fe de Bogotá, Editorial Temis, 1996.

Valdés Costa, Ramón, “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*, Tomo I, Buenos Aires, Revista Jurídica Argentina La Ley, 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, 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*, Volumen 23, Lima, Instituto Peruano de Derecho Tributario.

Villegas Aldazosa, Álvaro, “Windfall Profits Tax on Oil and Gas: US and Latin American Approach”, en Kluwer Law International, *INTERTAX*, Volume 37, Issue 1, The Netherlands, 2009.

Villegas, Héctor B., *Manual de Finanzas Públicas*, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 2000.

LEGISLACIÓN

BOLIVIA

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

Decreto Supremo No. 21642, 30 de Junio de 1987.

Decreto Supremo No. 24463, 27 de Diciembre de 1996.

Decreto Supremo No. 24484, 29 de Enero de 1997.

Ley No. 843 de Reforma Tributaria, 28 de Mayo de 1986.

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

Ley de Servicio de Impuestos Nacionales, 22 de Diciembre de 2000.

Ley No. 3446, 21 de Julio de 2006.

Ley del Tribunal Constitucional Plurinacional, Ley No. 027, 6 de Julio de 2010.

COLOMBIA

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

Decreto No. 1071, 26 de Junio de 1999.

Decreto No. 4825, Diario Oficial No. 47937, 29 de Diciembre de 2010.

Estatuto Aduanero, Diario Oficial No. 43834, 30 de Diciembre de 1999.

Ley No. 44, Diario Oficial No. 39607, 18 de Diciembre de 1990.

Ley No. 223, Diario Oficial No. 42160, 22 de Diciembre de 1995.

Ley No. 488, Diario Oficial No. 43460, 28 de Diciembre de 1998.

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

Ley No. 1607, Diario Oficial No. 48655, 26 de Diciembre de 2012.

ECUADOR

Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, Registro Oficial

No. 303, 19 de Octubre del 2010.

Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, Registro Oficial No. 351, 29 de

Diciembre del 2010.

Constitución de la República del Ecuador, Registro Oficial No. 449, 20 de Octubre de 2008.

Decreto Legislativo No. 000, Registro Oficial Suplemento No. 242, 29 de Diciembre del 2007.

Ley de Impuesto a las Herencias, Legados y Donaciones, Registro Oficial No. 532, 29 de Septiembre de 1986.

Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, Registro Oficial No. 206, 2 de Diciembre de 1997.

Ley de Reordenamiento en Materia Económica, Tributario, Financiera, Registro Oficial Suplemento No. 78, 1 de Diciembre de 1998.

Ley No. 2001-41, Registro Oficial No. 325, 14 de mayo del 2001.

Ley de Régimen Tributario Interno, Registro Oficial No. 463, 17 de Noviembre de 2004.

Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, Registro Oficial No. 242 3S, 29 de Diciembre de 2007.

Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, Registro Oficial No. 497-S, 30 de Diciembre de 2008.

Ley No. 0, Registro Oficial Suplemento No. 94, 23 de Diciembre de 2009.

Ley No. 00, Registro Oficial Suplemento No. 351, 29 de Diciembre de 2010.

Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, Registro Oficial No. 583-S, 24 de Noviembre de 2011.

Ley Orgánica de Distribución de los Ingresos para el Gasto Social, Registro Oficial Suplemento No. 847, 10 de Diciembre de 2012.

Ley No. 00, Registro Oficial Suplemento No. 37, 16 de Julio de 2013.

Reglamento para Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, Registro Oficial Suplemento No. 209, 8 de Junio de 2010.

PERÚ

Constitución Política del Perú, 30 de Diciembre de 1993.

Decreto Legislativo No. 937, 14 de Noviembre de 2003.

Decreto Legislativo No. 968, 24 de Diciembre de 2006.

Decreto Legislativo No. 976, 15 de Marzo de 2007.

Decreto Legislativo No.1086, 28 de Junio de 2008.

Decreto Supremo No. 179-2004-EF, 8 de Diciembre de 2004.

Ley No. 24829, 31 de Mayo de 1988.

Ley No. 28194, 26 de Marzo de 2004.

Ley No. 28424, 21 de Diciembre de 2004.

Ley General de Aduanas, Código GJA-03, 27 de Julio de 2008.

Texto Único Ordenado de la Ley de Tributación Municipal, Decreto Supremo No. 156 –2004-
EF, 1 de Enero de 1994.

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

MÉXICO

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

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

JURISPRUDENCIA

BOLIVIA

Tribunal Constitucional Plurinacional de Bolivia, Auto Constitucional 396/2006-CA, consultado
el 30 de Octubre de 2013, disponible en

<http://www.tcpbolivia.bo/tcp/sites/all/modulostcp/busqueda/buscador/pwresolconficha.php>
p.

COLOMBIA

Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-828/01, consultada el 31 de Octubre de 2013,
disponible en <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2001/c-828-01.htm>.

Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-1024/01, consultada el 31 de Octubre de 2013,
disponible en <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2001/c-1024-01.htm>.

Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-1107/01, consultada el 31 de Octubre de 2013,
disponible en <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2001/c-1107-01.htm>.

Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-1297/01, consultada el 31 de Octubre de 2013,
disponible en <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2001/c-1297-01.htm>

ECUADOR

Corte Constitucional del Ecuador, Sentencia 006-13-SIN-CC, consultada el 31 de Octubre de
2013, disponible en
<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>.

Corte Constitucional del Ecuador, Sentencia 008-13-SIN-CC, consultada el 31 de Octubre de
2013, disponible en
<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>.

PERÚ

Sentencia del Tribunal Constitucional, 21 de Septiembre de 2004, Consultado el 31 de Octubre de 2013, disponible en http://www.tc.gob.pe/tc_jurisprudencia_ant.php.

ANEXOS

1. ANEXO 1

CUADRO COMPARATIVO						
IMPUESTOS HETERODOXOS EN LA CAN						
	NOMBRE DEL IMPUESTO	FECHA DE CREACIÓN	HECHO GENERADOR	BASE IMPONIBLE	TARIFA	SUJETOS PASIVOS
IMPUESTOS PRESUNTIVOS SOBRE LA RENTA						
BOLIVIA						
COLOMBIA	Impuesto Mínimo Alternativo Nacional para Personas Naturales Empleados.	26 de Diciembre de 2012.	Generar una Renta Gravable Alternativa anual desde mil quinientos cuarenta y ocho unidades de valor tributario (UTV).	Renta Gravable Alternativa.	Tarifa que corresponda según la tabla.	Personas naturales calificadas como empleados cuya Renta Gravable Alternativa anual sea desde mil quinientos cuarenta y ocho unidades UTV.
	Impuesto Mínimo Alternativo Simple.	26 de Diciembre de 2012.	Generar Renta Gravable Alternativa anual que sea inferior a cuatro mil setecientas UVT.	Renta Gravable Alternativa.	Tarifa que corresponda según la tabla.	Personas naturales residentes en el país, clasificadas en la categoría de empleado, cuya Renta Gravable Alternativa anual sea inferior a cuatro mil setecientas UVT.
ECUADOR	Anticipo de Impuesto a la Renta.	29 de Diciembre de 2007.	Ser sujeto pasivo del Impuesto a la Renta.	El impuesto a la renta pagado en el ejercicio fiscal anterior.	Para las personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad y	Personas naturales, las sucesiones indivisas, las sociedades y las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de

					<p>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</p>	hidrocarburos.
--	--	--	--	--	---	----------------

					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	
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.
IMPUESTOS A LOS ACTIVOS EMPRESARIALES						
BOLIVIA						
COLOMBIA						
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	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

			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.			unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior; así como las personas naturales con negocio que generen rentas de actividades empresariales.
REGÍMENES ESPECIALES DE TRIBUTACIÓN PARA PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES						
BOLIVIA	Régimen Agropecuario Unificado.	27 de Diciembre de 1996.	Pago anual simplificado de los impuestos al Valor Agregado, a las Transacciones, sobre las Utilidades de las Empresas y Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado.	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 Impuesto al Valor Agregado, de las Transacciones, de la Renta Presunta de las Empresas y Complementario del Impuesto al Valor Agregado.	De acuerdo al tipo del vehículo, el servicio de transporte que prestan y el distrito en el que se encuentre registrado.	Seis cuotas bimestrales iguales y consecutivas de acuerdo al 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 Impuesto al Valor Agregado, 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 ejerzan habitualmente actividades y 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.
COLOMBIA						
ECUADOR	Régimen	29 de Diciembre	Comprende las	La forma de	Cuotas	Personas naturales que

	Impositivo Simplificado.	del 2007.	declaraciones de los Impuestos a la Renta y al Valor Agregado.	llegar a la base imponible no es mediante determinación directa sino que se declara cuotas establecidas de acuerdo a categorías.	establecidas de acuerdo a categorías.	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 cero por ciento 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 sólo establecimiento o una sede productiva; y, que el valor de los activos fijos afectados a su actividad no superare los 70.000 Nuevos Soles.
IMPUESTOS AMBIENTALES						
BOLIVIA						
COLOMBIA						
ECUADOR	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	Fórmula.	Todo propietario de vehículos motorizados de transporte terrestre.

				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.		
	Impuesto Redimible a las Botellas Plásticas No Retornables.	24 de Noviembre de 2011.	La fabricación de botellas plásticas utilizadas para contener bebidas o la desaduaniación 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.
PERÚ						
IMPUESTOS A LA SALIDA DE DIVISAS						
BOLIVIA						
COLOMBIA						
ECUADOR	Impuesto a la Salida de Divisas.	29 de Diciembre del 2007.	La transferencia o traslado de divisas desde el Ecuador hacia el extranjero, ya sea llevando el dinero personalmente, por intermedio de las instituciones del sistema financiero por medio de cheques o transferencias, o a través de empresas de Courier; los pagos por importaciones incluso cuando los pagos se hagan	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.

			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 el Ecuador; y, las exportaciones de bienes y servicios que realizan personas naturales y jurídicas domiciliadas en el Ecuador cuando estos pagos no ingresan al País.			
PERÚ						
IMPUESTOS ÚNICO SOBRE ACTIVIDADES PRODUCTIVAS						
BOLIVIA						
COLOMBIA						
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.
PERÚ						

IMPUESTOS A LAS GANANCIAS EXTRAORDINARIAS						
BOLIVIA	Alicuota 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.
COLOMBIA						
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.
PERÚ						
IMPUESTOS A LAS TRANSACCIONES FINANCIERAS						
BOLIVIA	Impuesto a las Transacciones Financieras	21 de Julio de 2006	La realización de las siguientes actividades: 1. Retiros y depósitos efectuados en cuentas corrientes y cuentas de ahorro. 2. Pagos o	Monto de las transacciones gravadas con el impuesto.	0.15%	Todos los sujetos que realicen las actividades descritas en el hecho generador.

			<p>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.</p> <p>Adquisición de cheques de gerencia, cheques de viajero u otros instrumentos financieros similares, sin utilizar cuentas corrientes y cuentas de ahorro. 4.</p> <p>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.</p> <p>Transferencias o envíos de dinero, al exterior o interior del país, efectuadas a través de una entidad regida por la Ley de Bancos y Entidades Financieras o a través de empresas</p>		
--	--	--	---	--	--

			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.			
COLOMBIA	Gravamen a los Movimientos Financieros.	29 de Diciembre del 2000.	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.	Valor total de la transacción financiera mediante la cual se dispone de los recursos.	3 x 1000.	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.
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	El monto de la acreditación o depósito, o el monto del cheque,	En un inicio se aplicaba la tarifa del 1% y desde el 18 de Noviembre de	Personas naturales o jurídicas titulares de las cuentas en las que se efectúan los depósitos o

			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.	transferencia o giro al exterior.	1999 la tarifa pasó a 0.80%.	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.
IMPUESTO SOBRE EL DESAPROVECHAMIENTO DE TIERRAS PRODUCTIVAS						
BOLIVIA						
COLOMBIA						

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 a nivel 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 poseionarios 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.
PERÚ						