

UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR

SEDE ECUADOR

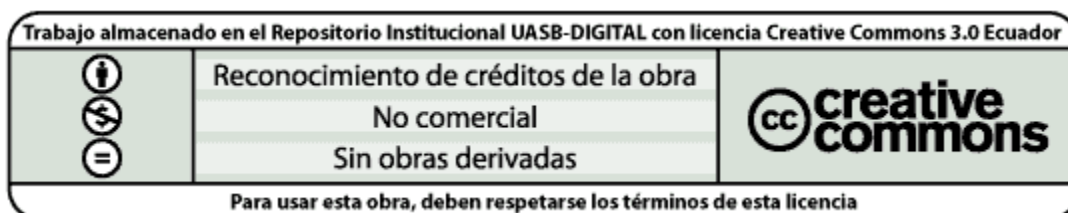
ÁREA DE DERECHO MAESTRÍA EN DERECHO

MENCIÓN EN DERECHO TRIBUTARIO

**LOS IMPUESTOS PARA CONTROLAR LA CIRCULACIÓN DE
CAPITALES A NIVEL INTERNACIONAL Y EL CASO DEL ISD
EN ECUADOR**

CLARA ISABEL MONTES ESPINOZA

2014



CLÁUSULA DE CESIÓN DE DERECHO DE PUBLICACION DE TESIS

Yo, Clara Isabel Montes Espinoza, autora de la tesis intitulada: “Los impuestos para controlar la Circulación de Capitales a nivel y el Caso del ISD en el Ecuador”, 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 Magister 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: Quito, a 28 de agosto de 2014.

Clara Isabel Montes Espinoza

UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR

SEDE ECUADOR

ÁREA DE DERECHO MAESTRÍA EN DERECHO

MENCIÓN EN DERECHO TRIBUTARIO

**LOS IMPUESTOS PARA CONTROLAR LA CIRCULACIÓN
DECAPITALES A NIVEL INTERNACIONAL Y EL CASO DEL ISD
EN ECUADOR**

AUTORA

CLARA ISABEL MONTES ESPINOZA

TUTORA

Dra. CARMEN SIMONE LASSO

Quito, agosto 2014

RESUMEN

Este trabajo de investigación estudia lo relativo a los impuestos que se graban con el fin de controlar la circulación de capitales a nivel internacional. Es de conocimiento mundial que los países que tienen como objetivo lograr un mayor crecimiento en todos los ámbitos, sobre todo, los Estados en vías de desarrollo, procuran que sus capitales no salgan evitando su fuga; y, por otro lado, intentar ejercer control sobre la circulación de los mismos. Así vemos como estos países, esencialmente los latinoamericanos, han establecido cierta clase de gravámenes con este objetivo. En Europa, pese a existir un mayor grado de desarrollo, ha tenido lugar también una preocupación por la fuga de capitales de sus Estados, y está en discusión el establecimiento de gravámenes con el objeto de evitar la salida de capital.

DEDICATORIA

Dedico este trabajo de investigación a mis padres, quienes se sacrificaron por darme un futuro mejor; a mis hijas y nietos que me dieron fuerzas y ánimo para que continúe con mis estudios, y porque supieron comprender y tolerar el tiempo que no pudimos disfrutar juntos y, con especial afecto, a mis hermanos y familiares.

AGRADECIMIENTO

Agradezco a Dios por haberme permitido llegar a esta edad y así cursar y culminar este posgrado.

A la Universidad Andina Simón Bolívar, por ser un espacio al que considero mi segundo hogar.

A sus excelentes docentes y al personal administrativo que hacen de esta casa un ambiente de estudio óptimo y enriquecedor para los estudiantes, espacio del cual he sido partícipe.

A la Dra. Carmen Simone Lasso, dama gentil e inteligente, que aceptó dirigir y planificar el presente estudio.

No podía faltar mi agradecimiento a los señores doctores: Luis Toscano Soria y Carlos Velasco Garcés, ex directores de la Dirección General de Rentas y del Servicio de Rentas Internas, quienes me proporcionaron su apoyo moral e intelectual para que continúe esta nueva meta que me había propuesto, gracias dilectos amigos, sin su apoyo no hubiera sido posible este logro.

TABLA DE CONTENIDO

INTRODUCCIÓN	/ 8
CAPÍTULO I: LOS TRIBUTOS HETERODOXOS	/ 10
1.1. Fundamentación y naturaleza.....	/ 10
1.2. La extrafiscalidad del tributo.....	/ 22
1.3. Principales manifestaciones de los tributos heterodoxos.....	/ 31
CAPÍTULO II: LOS TRIBUTOS A LA CIRCULACIÓN DE CAPITAL APLICABLES A NIVEL INTERNACIONAL	/ 37
2.1. Cuestiones preliminares.....	/ 37
2.2. Antecedentes del tributo.....	/ 40
2.3. Fundamentación teórica y conceptual de estos tributos.....	/ 41
2.4. Análisis en el derecho comparado: CAN y otros.....	/ 53
CAPÍTULO III: EL ISD EN ECUADOR	/ 63
3.1. Incidencia en Ecuador de la circulación de capitales.....	/ 64
3.2. Fundamentación teórica conceptual del ISD.....	/ 69
3.3. Desarrollo normativo.....	/ 72
3.4. Estudio comparativo del ISD, con impuestos similares en los países integrantes de la CAN.....	/ 88
Conclusiones	/ 115
Bibliografía	/ 121

INTRODUCCIÓN

Este trabajo de investigación estudia la tributación extrafiscal, para definir un criterio que permita determinar la connotación más acertada de los impuestos para controlar la circulación de capitales a nivel internacional. Analiza los aspectos positivos y negativos relacionados al control de la libre circulación de capital. Ya que el libre flujo de capitales se ha traducido en problemas como la inestabilidad, la especulación sobre tasas de cambio, recesiones económicas, crisis bancarias e inestabilidades políticas.

Es conocido que la mayor característica de los tributos es su fin recaudatorio; sin embargo, muchos de ellos comparten otros fines primordiales para el Estado, como son los sociales, ambientales, promotores del desarrollo económico, protectores de las arcas de las naciones, entre otros.

La política fiscal, herramienta de la política económica, es una de las principales fuentes de la solvencia de un país. La distribución eficiente de recursos, el crecimiento sustentable y un suficiente gasto público dependen de esta herramienta de la política económica.

El respaldo o fundamento teórico utilizado en esta investigación inicia en su primer capítulo, analizando la existencia de los tributos a través del tiempo, su creación, sus principios fundamentales, sus características, la extrafiscalidad del tributo, doctrinas, manifestaciones de los tributos heterodoxos, fines y efectos.

El segundo capítulo analiza comparativamente los impuestos a la salida de capital en la Comunidad Andina (CAN) y otros países. Así, se estudiarán el Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF), de Bolivia; el Gravamen a los Movimientos Financieros

(GMF), de Colombia; Impuesto a la Circulación de Capitales, de Ecuador; Impuesto a los Depósitos en Efectivo, de México; Impuesto al Débito Bancario (IDB) e Impuesto a las Transacciones Financieras de las Personas Jurídicas y Entidades Económicas sin Personalidad Jurídica, de Venezuela.

El tercer capítulo analiza de manera detallada el Impuesto a la Salida de Divisas (ISD), en Ecuador, con énfasis en su repercusión para el país, su fundamentación teórica, conceptual y su desarrollo normativo, además el estudio comparativo con impuestos similares en países integrantes de la CAN.

Finaliza este estudio con las conclusiones acerca de la pertinencia o no de la aplicación del ISD en el país y las perspectivas del impuesto a corto y mediano plazo.

CAPÍTULO I

LOS TRIBUTOS HETERODOXOS

El primer capítulo estudia los tributos de manera general, profundizando en el conocimiento de los tributos heterodoxos de manera particular, su fundamentación y naturaleza, su extrafiscalidad y el cumplimiento de los mismos y, de los principios tributarios en los que se sustentan. El estudio se completa con el análisis de algunos de los tributos heterodoxos vigentes en el ordenamiento tributario de la región.

1.1 Fundamentación y naturaleza

1.1.1. Breve reseña de la existencia de los tributos a través del tiempo

Los tributos o impuestos como prestaciones obligatorias que el Estado u otro organismo de derecho público cobra a los ciudadanos han estado presentes en todas las culturas, de manera muy variada y remota. Se han ido modificando con los años y se puede decir que su origen se remonta a la era primitiva, cuando los hombres entregaban ofrendas a los dioses a cambio de obtener beneficios. Más adelante, ya en la civilización griega, existen registros de que se pagaban tributos de acuerdo a la posición social y a la capacidad de pago de las personas.¹

En América, los incas y los aztecas pagaban tributos de manera justa por medio de un sistema de aportes bien organizado.² El emperador romano Constantino con el objeto de engrandecer a Roma, extendió el cobro de tributos a todas las ciudades.³ Los súbditos de

¹ Gerardo Gómez, y otros, *Tratamiento fiscal de las asociaciones en participación*, Jalisco, Lagos de Moreno, 2010, p. 5.

² *Ibid.*, p. 6.

³ *Ibid.*, p. 7.

los señores feudales, durante la Edad Media en Europa, pagaban sus tributos con una parte de lo que obtenían de la producción agrícola y de los animales que criaban en las pequeñas parcelas que les eran asignadas, de igual manera, tras la amenaza de una posible condena después de la muerte, entregaban a la Iglesia los “diezmos y primicias”.⁴

Magna Charta Libertatum (inglesa) el rey Juan Sin Tierra sancionó por primera vez el principio de que los tributos solo podían ser establecidos por un acto de consentimiento de los representantes de los contribuyentes (barones). En el acto de consentimiento estaba toda la base de las libertades políticas que invocan los barones frente al rey absoluto inglés.⁵ Constituyendo este principio un precedente para el futuro, en lo que hace relación a la creación de los tributos.

A finales del siglo XIX y principios del siglo XX, los impuestos modernos aparecen; destacan: el impuesto a la renta, los impuestos a la producción, entre otros.⁶

De ahí que se puede decir que la finalidad básica que fundamenta la imposición de tributos es la de obtener ingresos para financiar las actividades del Estado.⁷

De lo expuesto se puede concluir que la humanidad desde épocas *inmemoriales ha sido sujeta al pago de tributos, a los que se les ha dado diferentes destinos* de acuerdo a las necesidades de los Estados y a la época en la que se los imponía.

Una vez conocido el origen y la existencia de los tributos es necesario saber cuáles son los métodos, procedimientos y principios que deben ser considerados y aplicados por los órganos o instituciones encargados de su formulación.

⁴ *Ibid.*, p. 8-10.

⁵ Sergio de la Garza, *Derecho financiero mexicano*, México DF, Editorial Porrúa, 1994, p. 26.

⁶ “Cronología histórica del impuesto”, en <<http://www.neoliberalismo.com/impuestos.htm>>. Fecha de consulta: 7 de marzo de 2013.

⁷ “Los fines de los tributos”, en <<http://www.econlink.com.ar/eficiencia-equidad/tributos>>. Fecha de consulta: 7 de marzo de 2013.

1.1.2. ¿Cuál es la función de la potestad tributaria en el campo de la creación de los tributos?, ¿tiene limitaciones?

El derecho tributario constitucional es visto como una parte del derecho constitucional, y solo puede considerarse “tributario” por el objeto al cual se refiere; como parte del mismo regula el poder del imperio estatal, siendo una de las manifestaciones más importantes la potestad tributaria, la misma que se subordina a las normas constitucionales, a las normas legales que prevén las concretas relaciones tributarias.⁸

En todos los ordenamientos de los modernos Estados de derecho existen normas con diferentes grados jerárquicos, ya sea que estos países no tengan constituciones contenidas en un cuerpo unitario o constituciones no escritas.⁹

En la actualidad la creación de los tributos está sujeta a un ordenamiento jurídico, normas y leyes, de ahí el papel importante que desempeña la potestad tributaria, que surge como la facultad jurídica del Estado de crear modificar o suprimir tributos con respecto a las personas o bienes que se hallan en su jurisdicción.

“La *potestad tributaria o de creación*, distinta de la potestad de imposición o de aplicación, es una de las competencias más importantes que se derivan de la Constitución. Conforme a la Constitución, en la Sección del Régimen Tributario, en cuanto a impuestos se refiere, la iniciativa de establecerlos corresponde a la Función Ejecutiva, dicha iniciativa puede convertirse en ley, siempre y cuando la Asamblea Nacional la haya sancionado, de ahí que corresponde a plenitud la potestad tributaria a la Asamblea”.¹⁰

⁸ Héctor Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, t. I, Buenos Aires: Ed. Depalma, 3a. ed., 1984, 177.

⁹ *Ibid.*, p. 178.

¹⁰ José Vicente Troya y Carmen Amalia Simone Lasso, *Manual de derecho tributario*, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2014, p. 120-121.

Luigi Rastello, considera que la potestad tributaria al ser ejercitada mediante la ley, encuentra su fundamento en el poder legislativo del Estado y por ello tiene su fuente en el concepto más vasto de soberanía.¹¹

La potestad tributaria en la doctrina es ilimitada; pero en la práctica existen límites políticos y jurídicos; en el caso de los límites políticos se debe a la existencia de otros Estados que tiene su potestad de creación de tributos que mutuamente ocasionan restricción en dicha potestad; en el plano jurídico es por las normas que condicionan su ejercicio y que constan en la Constitución y se refiere a dos ámbitos: al del principio que gobierna la materia y a las políticas tributarias”.¹²

En el caso ecuatoriano dicha potestad se encuentra consagrada en el art. 120 numeral 7 de la Constitución, correspondiendo a la Asamblea Nacional dicha facultad; mientras que poder tributario es la facultad del Estado por medio de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas”.¹³

Como se conoce, en un país democrático el pueblo nombra a sus representantes, quienes tienen como parte de su gestión la elaboración de los proyectos de ley para la creación de las cargas impositivas.

Sabemos que los tributos están destinados a cubrir los gastos que ocasione el Estado al satisfacer las necesidades de la colectividad, pero la creación de los mismos debe cumplir ciertos principios que establecen las normas de la materia.

¹¹ Luigi Rastello, *Diritto Tributario*, CEDAM, Padova 1994, p.123, citado por Marco César García Bueno, “El principio de capacidad contributiva a la luz de las principales aportaciones doctrinales en Italia, España y México, diciembre 2000, en <http://200.94.19.138:90/BV/biblioteca_cesmdfa/images/rocketlauncher/frontpage/documentos/ESTUDIOS/17.pdf>. Fecha de consulta: 17 de marzo de 2013.

¹² J. V. Troya y C. A. Simone Lasso, *op. cit.*, p. 125.

¹³ Constitución de la República del Ecuador, Registro Oficial (RO) No. 449, 20 de octubre de 2008, art. 300.

1.1.3 ¿En qué principios tributarios debe cimentarse la creación de los tributos?

En el principio de legalidad o principio *Nullum tributum sine lege*,¹⁴ ya que no existe tributo sin ley. Todos los tributos son creados mediante ley, por lo que son obligaciones *ex lege*, y “su fuente u origen se encuentra en la ley”. Como obligaciones jurídicas que son los tributos, una de sus características es la coactividad. En caso de que no se cumplan voluntariamente lo serán coactivamente, mediante la fuerza del Estado.

La doctrina contemporánea sostiene que cuando el tributo es creado por un acto que tenga la característica de ley material, sin importar el órgano que lo dicte, pero que tenga competencia otorgada por la Constitución, se respeta el principio de legalidad.¹⁵

Otro de los principios a observarse es el de “capacidad contributiva” que permite que el tributo sea efectivo. 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.

Este principio no se encuentra reconocido como tal en la Constitución ecuatoriana, sin embargo, fluye de determinadas expresiones consignadas en el art. 300.

Una vez, citados dos de los principales principios en los que se sustenta la creación de los tributos y, conociendo que los tributos deben reunir ciertas características, a continuación citamos cada una de ellas:

¹⁴ S. de la Garza, *op. cit.*, p. 323.

¹⁵ Ramón Valdés Costa, *Instituciones de derecho tributario*, Buenos Aires, Ed. Depalma, 1996, p. 122.

1.1.4. Características de los tributos

Tratadistas del derecho tributario, como Sergio de la Garza¹⁶ expresan que “los tributos tienen caracteres”, así:

a) *El tributo es de carácter público.* Son ingresos que percibe el Estado en virtud de su soberanía, de su potestad de imperio, pues forma parte del derecho público, y difieren de los ingresos de derecho privado provenientes, por ejemplo, de una compra venta.¹⁷

b) *Es una prestación en dinero o en especie.* Antiguamente era muy común que los tributos fueran satisfechos en especies, como era el caso del señor feudal de la Europa de la Edad Media, o en México en la época de la colonia.¹⁸ En la actualidad, las prestaciones son de carácter pecuniario, se las satisface en dinero, pues permiten al Estado mayor facilidad para su empleo.¹⁹

c) *Es una obligación ex lege.* Todos los tributos constituyen obligaciones *ex lege* y como obligaciones jurídicas que son los tributos, una de sus características es la coactividad, la cual se aplica cuando estos no se satisfacen voluntariamente, y está dada por la ley y no por la administración pública.²⁰ Así, estas obligaciones son diferentes a las de carácter netamente civil.

d) *Es una relación personal, de derecho, obligatoria.* Entran en escenario el sujeto activo, acreedor del tributo, que no es sino el Estado, representado por la Administración Tributaria respectiva; y, el sujeto pasivo, tercero o contribuyentes, persona natural o

¹⁶ S. de la Garza, *op. cit.*, p. 322.

¹⁷ *Ibid.*, 322.

¹⁸ “Historia de los tributos”, en <<http://www.buenastareas.com/ensayos/Historia-De-Los-Tributos/644010.html>>. Fecha de consulta: noviembre de 2013.

¹⁹ S. de la Garza, *op. cit.*, p. 322.

²⁰ *Ibid.*, p. 323.

jurídica, obligada al pago del mismo. Esta es una relación personal de derecho, no de poder; una relación obligatoria y no de carácter real.²¹

e) *Su objeto o finalidad es proporcionar recursos al Estado para que este realice sus funciones.* En la actualidad, el Estado puede satisfacer sus necesidades por medio de la recaudación de los tributos, cumpliendo de esta forma la actividad financiera del Estado la realización del gasto destinado a los fines del Estado, vinculándose de esta forma el tributo al gasto público”.²²

f) *Deben ser justos.* Los tributos que no son proporcionales y equitativos se los considera inconstitucionales.²³

Conocidos los tributos es importante enunciar sus principios, su creación y características; a continuación se expondrán varios conceptos de tributo dentro del sistema tributario ortodoxo.

1.1.5 Concepto de tributo

Valdés Costa, Giuliani Fonrouge y Gómez de Sousa, autores del Código Modelo Latinoamericano, en el art. 13 el tributo se define como “las prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de un poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”.²⁴

Citando a Ernst Blumenstein los “tributos son las prestaciones pecuniarias que el Estado o un ente público autorizado al efecto por aquel, en virtud de su soberanía territorial,

²¹ *Ibid.*, p. 324.

²² *Ibid.*

²³ *Ibid.*

²⁴ José Vicente Troya y Fausto Murillo, edit., *Jornadas por los 50 años del Sistema Especializado de Justicia Tributaria en el Ecuador*, Serie Memorias y Debates, Quito, Ministerio de Justicia, Derechos Humanos y Cultos (MJDHC), 2010, p. 423.

exige de sujetos económicos sometidos a la misma”;²⁵ juristas como Héctor B. Villegas, los definen como “las prestaciones, comúnmente en dinero, que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio a los particulares en virtud de una ley y para el cumplimiento de sus fines”.²⁶

Palao Taboada, citado por César García Novoa, manifiesta que los impuestos son los tributos de mayor importancia económica; por lo que “no puede negarse el papel preeminente de los impuestos en el conjunto del derecho tributario”.²⁷

Ramón Valdés Costa, al referirse a los tributos considera que “no es suficiente que estos se encuentren contemplados en una ley, sino que es indispensable que la ley se encuentre acorde con los principios y normas establecidas en la Constitución, en forma implícita”.²⁸

Tratadistas como Andrea Amatucci y Eusebio González García²⁹ sostienen que los tributos son “la prestación patrimonial impuesta conforme a las leyes, a fin de obtener la contribución de todos a los gastos públicos sobre la capacidad contributiva y en medida más que proporcional”, este criterio es compartido por Jorge Bravo Cucci³⁰ quien expresa que los tributos son prestaciones de dar, cuya naturaleza es definitivamente pecuniaria. Por su parte, el tratadista José Vicente Troya entiende los tributos como “prestaciones pecuniarias que el Estado y los sujetos activos exigen a los contribuyentes en virtud de su potestad de imperio”.³¹

²⁵ Ernst Blumenstein, citado en Sergio de la Garza, *Derecho financiero mexicano*, México DF, Porrúa S. A., 1994, p. 320.

²⁶ H. B. Villegas, *op. cit.*, p. 55.

²⁷ Carlos Palao Taboada, “Las enseñanzas del derecho financiero”, en C. García Novoa, *op. cit.*, p. 77.

²⁸ R. Valdés Costa, *op. cit.*, p. 123.

²⁹ Andrea Amatucci y Eusebio González García, “El concepto de Tributo”, en Andrea Amatucci, en *Tratado de derecho tributario*, t. II, Bogotá, Temis, 2001, p. 6.

³⁰ Jorge Bravo Cucci, *Fundamentos de derecho tributario*, Lima, Jurista Editores E. I. R. L., 2010, p. 69.

³¹ José Vicente Troya Jaramillo, *Estudios de derecho tributario*, Quito, Corporación Editora Nacional, 1984, p. 26.

Carlos M. Giuliani Fonrouge, dice que el tributo es “una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio” y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público”.³²

De lo expuesto, se concluye que el tributo es una prestación obligatoria pagadera en dinero impuesta por el Estado, unilateralmente, en virtud de su poder de imperio. A continuación analizaremos la legislación tributaria de varios Estados de la Región con el objeto de conocer si en su legislación tributaria existe el concepto de tributo.

a) Legislación argentina

Al estudiar la legislación Argentina, la Ley de Procedimiento Fiscales,³³ el Código Tributario de la provincia de Córdoba³⁴ y el Código Fiscal de la provincia de Santa Fe,³⁵ se puede observar que estos cuerpos legales solo citan los términos: contribuciones, impuesto y tributo, pero no llegan a una definición de lo qué es tributo.

Gabriela Inés Tozzini, en Reflexiones acerca del anteproyecto de Código Tributario para la República Argentina, presentado por la A. F. I. P., expresa que: “Recientemente, ha sido presentado, en el seno de una Universidad argentina, un anteproyecto de Código Tributario para nuestro país”. Sostiene que “En el orden nacional, no tenemos código en materia de impuestos a no ser el Código Aduanero, referido solo a los tributos de

³² Carlos M. Giuliani Fonrouge, *Derecho financiero*, vol. I, Buenos Aires, Ed. De Palma, 3a. ed., 1976, p. 257.

³³ Art. 5 y 6 de la Ley No. 11683 del Procedimiento Fiscales-texto ordenado en 1978 y sus modificaciones, en <<http://infoleg.mecon.gov.ar/infolegInternet/anexos/15000-19999/18771/texact.htm>>. Fecha de consulta: 21 de mayo de 2014.

³⁴ Art. 1 Ley 6006 del Código tributario de la provincia de Córdoba, con la modificación de la Ley 9025, en <<http://www.tododeiure.com.ar/leyes/cordoba/6006.htm>>. Fecha de consulta: 21 de mayo de 2014.

³⁵ Art. 1 y 2 del Código Fiscal de la provincia de Santa Fe, en <<http://gobierno.santafe.gov.ar/boletinoficial/template.php?mostrarmenu=SI&include=boletines/24-05-2012ley13260-2012.html&pdia=ultimo&dia=2012-05-24&ptitulo=Boletín Oficial del jueves 24 de mayo de 2012 -Ley Provincial 13260-2012->>. Fecha de consulta: 21 de mayo de 2014.

exportación e importación. El resto de las normas que nos rigen en materia tributaria se encuentra regulado en leyes dispersas...”³⁶.

b) Legislación boliviana

El Código Tributario de la legislación boliviana define este concepto:

Art. 9 del Código Tributario boliviano.- Concepto y clasificación. I. “Son tributos las obligaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, impone con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines. II. Los tributos se clasifican en: impuestos, tasas, contribuciones especiales”³⁷.

c) Legislación colombiana

El Estatuto Tributario Colombiano³⁸ al tratar de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales generales emplea los términos impuestos y tributos.

d) Legislación chilena

La Ley sobre impuesto a las Ventas y Servicios,³⁹ la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos de Chile⁴⁰ y la Ley sobre Impuesto de Timbres y Estampillas⁴¹ emplean el término Impuesto.

³⁶ Gabriela Inés Tozzini, “Reflexiones acerca del anteproyecto de Código Tributario para la República Argentina”, presentado por la A. F. I. P, en <<http://www.infojus.gov.ar/doctrina/dacf060034>>. Fecha de consulta: 21 de mayo de 2014.

³⁷ Art. 9 del Código Tributario boliviano, Ley No. 2492 de 2 de agosto de 2003, publicada en la Gaceta Oficial el 04 de agosto de 2003, en <http://www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3_blv_codtribut.pdf>. Fecha de consulta: 21 de marzo de 2013.

³⁸ Art. 1 del Estatuto Tributario.- Impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales, en <<http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=6533>>. Fecha de consulta: 21 de marzo de 2013.

³⁹ Art. 20 de la Constitución Política de la República de Chile, actualizado en octubre de 2001, en <http://www.oas.org/dil/esp/Constitucion_Chile.pdf>. Fecha de consulta: 21 de mayo de 2014.

⁴⁰ Art. 4 de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, en <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/ley.htm>>. Fecha de consulta: 21 de mayo de 2014.

⁴¹ Art. 1 de la Ley sobre Impuesto de Timbres y Estampillas, en <<http://www.slideshare.net/asesorcontable/dl-3475-timbres-y-estampillas>>. Fecha de consulta: 21 de mayo de 2014.

e) Legislación ecuatoriana

En Ecuador el Código Orgánico Tributario:⁴² Se entiende por tributo, los tributos, las tasas y las contribuciones especiales de mejora, pero no define el concepto mismo, y las leyes de Régimen Tributario Interno utiliza el término impuesto.⁴³

f) Legislación mexicana

El Código Fiscal de la Federación de los Estados Unidos Mexicanos dispone:

“Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se...”.⁴⁴

Y las leyes del Servicio de Administración Tributaria y del Impuesto al Valor Agregado emplean los términos impuestos, contribuciones de mejoras.^{45,46}

g) Legislación peruana

El Código Tributario peruano prescribe que el tributo comprende: a) Impuesto: Es el tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa en favor del contribuyente por parte del Estado; b) Contribución: Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales; c) Tasa: Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la

⁴² Código Tributario ecuatoriano, actualizado a febrero de 2013, RO No. 38, de 14 de junio de 2005, art. 1.

⁴³ Art. Ley de Régimen Tributario Interno, Codificada, en <<http://www.imgroup.com.ec/biblioteca/ley-organica-regimen-tributario-interno>>. Fecha de consulta: 21 de mayo de 2014.

⁴⁴ Art. 1 y 2 del Código Fiscal de la Federación de los Estados Unidos Mexicanos, Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981, en <<http://info4.juridicas.unam.mx/ijure/tcfed/7.htm?s>>. Fecha de consulta: 21 de marzo 2013.

⁴⁵ Art. 7 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, en <<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/93.pdf>>. Fecha de consulta: 21 de mayo de 2014.

⁴⁶ Art. 1 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en <<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/77.pdf>>. Fecha de consulta: 21 de mayo de 2014.

prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente”.⁴⁷

Las leyes de Impuesto a la Renta,⁴⁸ Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo tratan sobre el término impuesto.⁴⁹

h) Legislación venezolana

El Código Orgánico Tributario,⁵⁰ la Ley de Impuesto a la Renta,⁵¹ y la Ley del Impuesto al Valor Agregado,⁵² abordan los términos tributo e impuesto.

De la revisión efectuada a las legislaciones tributarias de los países citados se observa que con excepción del Código Tributario de Bolivia ninguna otra legislación define el concepto de tributo, incluso nuestro Código Orgánico Tributario carece de esta definición. Esto revela que el Código Modelo Latinoamericano no fue observado por estas legislaciones en relación al concepto de tributo.

Seguimos este análisis respondiendo el porqué los gobiernos crean los tributos.

1.1.6. Fines y efecto de los tributos

Los tributos constituyen los ingresos más importantes del Estado moderno para recaudar los medios económicos necesarios para el desarrollo de sus actividades.

⁴⁷ Código Tributario, en <<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/codigo/#>>. Fecha de consulta: 21 de mayo de 2014.

⁴⁸ Art. 1 de la Ley del Impuesto a la Renta, en <<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/tuo.html#>>. Fecha de consulta: 21 de junio de 2014.

⁴⁹ Art. 1 de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, en <http://www.mef.gob.pe/index.php?option=com_docman&task=doc_download&gid=7681&Itemid=101674&lang=es>. Fecha de consulta: 21 de mayo de 2014.

⁵⁰ Art. 1 del Código Orgánico Tributario, en <<http://www.cnac.gob.ve/wp-content/uploads/2011/05/Codigo-Organico-Tributario.pdf>>. Fecha de consulta: 21 de mayo de 2014.

⁵¹ Art. 1 de la Ley de Impuesto a la Renta, en <http://www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3_ven_anexo22.pd>. Fecha de consulta: 21 de mayo de 2014.

⁵² *Ibid.*

Los fines de los tributos se manifiestan en la exposición de motivos o en el debate de la ley que crea el respectivo tributo.

Dentro de los fines tenemos:

Los impuestos, para el sistema económico, son de gran importancia debido a que gracias a estos se pueden alcanzar diversos objetivos; actualmente se puede identificar que tienen varios fines: la redistribución del ingreso en favor de un sector o grupo social; mejorar la eficiencia económica, esto se logra si se pueden corregir ciertas fallas del mercado como, por ejemplo, las externalidades; proteccionistas, a fin de proteger a algún sector muy importante de la nación, como puede ser el caso de alguna industria nacional; de fomento y desarrollo económico del país o de alguna región en particular.

Por otro lado, los impuestos pueden tener fines fiscales y extrafiscales. Los fines fiscales hacen referencia a la obtención de recursos que el sector público necesita para cubrir las necesidades financieras, mientras que los fines extrafiscales se refieren a la producción de ciertos efectos que pueden ser económicos, sociales, culturales, políticos, etcétera.

La finalidad primordial del tributo es la fiscal, es decir que su cobro tiene su razón de ser en la necesidad de obtener recursos para cubrir sus gastos. Cabe señalar que también los tributos pueden perseguir fines extrafiscales, esto es ajeno a la obtención de ingresos, pero esta finalidad extrafiscal no es la parte esencial del tributo.⁵³

El tributo tiene finalidad contributiva cuando lo percibe un ente público, que pueda aplicarlo para satisfacer una necesidad pública.⁵⁴

Una vez efectuada la revisión de lo que es el tributo, veremos los tributos en relación a la extrafiscalidad de los mismos.

1.2. La extrafiscalidad del tributo

1.2.1. Concepto de extrafiscalidad

⁵³ H. Villegas, *op. cit.*, p. 56.

⁵⁴ César García Novoa, *El concepto de tributo*, Lima, Tax Editor, 2009, p. 263.

La extrafiscalidad es concebida como la forma de ser de un tributo, que no persigue fines fiscales; es decir, que su fin no es recaudatorio, este tipo de tributo se aleja del fin financiero y recaudatorio en el que se fundamentan los tributos comunes y corrientes.

A criterio de los entendidos en la materia, cuando el tributo se utiliza para fines no recaudatorios, esto conduce al alejamiento de las características propias y tradicionales del concepto de tributo, allí podemos decir que se produce la extrafiscalidad. El uso extrafiscal del tributo hace suponer que este se aparta de los principios tradicionales de justicia tributaria. El principio de capacidad económica considerado como el fundamento, medida y límite del tributo, es el principio tributario afectado por el uso extrafiscal del tributo. El principio de proporcionalidad obliga en el ámbito tributario a justificar la excepción de los principios de capacidad económica e igualdad que resulte de cada norma extrafiscal.⁵⁵

1.2.2. Doctrina sobre la extrafiscalidad

La extrafiscalidad no es un fenómeno nuevo en las legislaciones tributarias de la región, pero en los últimos tiempos ha tomado mucho auge, por las siguientes causas: por la preocupación del cuidado del medio ambiente, lo que ha permitido el desarrollo de la extrafiscalidad ecológica; por la finalidad de afrontar determinadas conductas económicas ha estimulado la creación de los tributos extrafiscales.⁵⁶

La idea de los fines y efectos extrafiscales está dada por doctrinarios de la ciencia jurídica que tratan de crear una teoría de la extrafiscalidad. Bajo esta línea de investigación, los fines y los efectos extrafiscales tienen diversas intensidades. Dentro de esta concepción

⁵⁵ José M. Aicega Zubillaga, “La extrafiscalidad y los principios de justicia tributaria”, en http://www.cibernetia.com/tesis_es/CIENCIAS_ECONOMICAS/TEORIA_ECONOMICA/TEORIA_FISCAL/2. Fecha de consulta: 21 de mayo de 2013.

⁵⁶ Juan Enrique Varona, “Extrafiscalidad dogmática y tributaria, Madrid /Buenos Aires, Marcial Pons, 2009, p. 12, en <http://www.marcialpons.es/static/pdf/100855279>». Fecha de consulta: 28 de noviembre de 2013.

algunos autores⁵⁷ solo reconocen los fines fiscales, desconociendo los efectos, ya que para la época en que fueron escritos este concepto era incipiente. Existen algunos trabajos monográficos de reciente creación que, no obstante, de ser introductorios contemplan de forma integral el hecho extrafiscal, distinguiendo los efectos de los fines extrafiscales, tal es el caso de las obras de Alonso González,⁵⁸ Casado Ollero,⁵⁹ Hinojosa Torralvo,⁶⁰ entre otros.

Hinojosa Torralvo,⁶¹ distingue en la extrafiscalidad los efectos y la finalidad no fiscal, siendo partidario de la última. Este autor sostiene que cada una de las denominaciones responden a un enfoque diferente del tema; así, habla de extrafiscalidad para calificar su naturaleza y, de fin no fiscal, como su denominación infiere a su aspecto teleológico y de instrumentalidad, cuando se quiere aludir a su papel de vehículo para la consecución de fines diversos paralelos a los recaudatorios, concluyendo que en cualquier caso son términos que dan fe de lo que en sustancia se quiere expresar con ellos, la función no preponderante fiscal de los mismos.

De acuerdo con este razonamiento se ha distinguido entre los fines y efectos de los instrumentos financieros fiscales.

Micheli,⁶² nos enseña que una ilusión jurídica y financiera es considerar la existencia de los tributos que respondan exclusivamente a una concepción meramente tributaria, es decir recaudatoria. Según lo planteado el legislador puede introducir las

⁵⁷ Carlos M. Giuliani Fonrouge, *Derecho financiero*, vol. I, Buenos Aires, Depalma, 3a. ed., 1976, p. 15.

⁵⁸ Alonso González, *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*, Madrid, Marcial Pons, 1995, p.21

⁵⁹ Casado Ollero, Gabriel, “Los fines no fiscales de los tributos”, en AA. VV., *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Sainz de Bujanda*, Madrid, I. E. F., 1991.

⁶⁰ J. J. Hinojosa Torralvo, “Los tributos regionales extrafiscales, con especial referencia al impuesto andaluz sobre tierras infrautilizadas”, en *Impuestos. Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, vol. II, No. 15, Las Rozas, Disley S. A., 1989.

⁶¹ *Ibid.*, p. 132.

⁶² G. A. Micheli, “Pofili Critici in tema di potestad di imposizione”, en *RDFSE*, 1, Vol, XXIII, 1964, p. 30.

consideraciones extrafiscales en aquellos impuestos que fueron propiamente tributarios en un momento histórico.

Rosembuj⁶³ considera la fiscalidad pura igual que la extrafiscalidad pura, ya que señala que los efectos de los tributos no son identificables por separado y que, en alguna medida, coexisten funciones recaudadoras y reguladoras con distinta intensidad conforme a la naturaleza propia de cada tributo. La fiscalidad, al amparo del deber general de contribuir al gasto público, es el mejor impulso para la extrafiscalidad.

Antonio Delgado,⁶⁴ se apoya en algún sector de la doctrina; sostiene la inequiparación total entre los tributos con fines fiscales y los no fiscales, sobre todo, desde el punto de vista material. Lo anterior, se sustenta en el fundamento de los tributos, porque los tributos con carácter fiscal se basan en los principios de capacidad económica, generalidad e igualdad, en tanto que los tributos no fiscales se basan en la finalidad para la cual han sido establecidos.

La extrafiscalidad en la legislación italiana se estudia a la luz de los principios constitucionales. La doctrina y la jurisprudencia,⁶⁵ llaman extrafiscalidad a la consecución de finalidades diversas de aquellas fiscales, es decir, a finalidades económicas, sociales y políticas. De acuerdo con el criterio de Fichera, se desprende que la recaudación continúa siendo fundamental.

⁶³ Tulio Rosembuj, “Los tributos del medio ambientales y las corporaciones locales”, en Conferencias sobre impuestos ecológicos en el ámbito municipal, Ayuntamiento de Madrid, octubre 1996.

⁶⁴ A. Delgado, “La sentencia del Tribunal Constitucional sobre la Ley de Reforma Agraria andaluza y el impuesto sobre tierras infratilizadas”, *Civitas REDF*, No. 61, enero-marzo de 1989, p. 88.

⁶⁵ F. Fichera, F., “Rassegna di Giurisprudenza”, *DPT*, vol. XLIV, parte II, 1973, passim.

Griziotti, manifiesta que en las finanzas extrafiscales la función recaudadora tiene una importancia accesorio y puede ser también potencial o accidental, puede presentarse en ciertos casos o momentos y en otros no.⁶⁶

En la doctrina española existen elementos muy valiosos, que nos permiten ahondar con mayor certeza en el tema, en autores como Casado Ollero,⁶⁷ Martínez Lago,⁶⁸ Checa González,⁶⁹ y Ramallo Massanet.⁷⁰

Esta nueva dogmática asegura que en la época que nos ha tocado vivir es difícil deslindar los tributos fiscales de los no fiscales. A partir de estas observaciones, y con el propósito de dar un concepto de la función extrafiscal del sistema tributario, puede colegirse que esta función la entendemos como la promoción de ciertas conductas.

De lo expuesto se concluye que en la actualidad existen varias posturas sobre la teoría de extrafiscalidad y que esta es una herramienta de política pública inmersa dentro del derecho tributario, que no solo busca disuadir conductas, consumo o la adquisición de bienes, sino que busca incentivar el desarrollo económico por regiones para cumplir con el principio de fomento del crecimiento económico. La extrafiscalidad vista desde la perspectiva del desarrollo, busca generar las condiciones óptimas para que una región pueda potencializarse.⁷¹

⁶⁶ Mario Pugliese, *La finanza e i suoi compiti extrafiscali negli stati moderni*, Padua, Cedam, 1932; Griziotti, Benvenuto, *Saggi sur rinnovamento dello studio della scienza de lle finanze e del diritto finanziario*, Milán, Giuffrè, 1953, p. 381 y ss.

⁶⁷ G. Casado Ollero, “Extra fiscalidad e incentivos fiscales a la inversión en la Comunidad Económica Europea”, en *Estudios sobre armonización fiscal y derecho presupuestario europeo*, Granada, TAT, 1987.

⁶⁸ Miguel Ángel Martínez Lago, “El impuesto sobre tierras infrautilizadas y su constitucionalidad”, *Impuestos*, núm. 2, 1988; id., “Función motivadora de la norma tributaria y prohibición de la confiscatoriedad”, *Civitas REDF*, No. 60, 1998; id., “Los fines no fiscales de la imposición y la prohibición de confiscatoriedad”, *GF*, No. 81, 1990, en G. Ríos Granado, *Tributación ambiental*, en <<http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=2483>>. Fecha de consulta: 21 de mayo de 2014.

⁶⁹ Clemente Checa González, “El impuesto sobre tierras infrautilizadas de la comunidad autónoma andaluza. Comentarios a la Sentencia del Tribunal Constitucional, de 37/1987, del 26 de marzo”, *Impuestos*, vol. I, 1987.

⁷⁰ J. Ramallo Massanet, “Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria”, *Civitas, REDF*, No. 20, 1978.

⁷¹ *Ibid.*

Analizando la legislación ecuatoriana vemos que la extrafiscalidad está contemplada en varios tributos legales que se aplican con la finalidad de regular el comportamiento de los ciudadanos, colaborando de esta forma con el crecimiento del país, el fomento a la industria y el respeto a la naturaleza.

En diciembre de 2010, se expide el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, publicado en RO No. 351 de 29 de diciembre de 2010. En uno de los considerando del citado cuerpo legal dice: “Que, el numeral 2 del art. 275 de la Constitución de la República establece que el régimen de desarrollo tiene entre sus objetivos el de construir un sistema económico justo, democrático, productivo, solidario y sostenible, basado en la distribución equitativa de los beneficios del desarrollo, de los medios de producción y en la generación de trabajo digno y estable”.⁷²

El Libro I, Título I, Capítulo I, art. 5, trata sobre el rol que desempeña el Estado en el proceso productivo, y señala que: “El Estado fomentará el desarrollo productivo y la transformación de la matriz productiva, mediante la determinación de políticas y la definición e implementación de instrumentos e incentivos...”.⁷³

La segunda disposición reformativa del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, reformas a varias leyes entre ellas a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, cuerpo legal que aplica las exenciones y deducciones a las que tienen derechos los contribuyentes.

Para que las sociedades nuevas que se constituyan a partir de la vigencia del presente cuerpo legal tengan derecho a beneficiarse de las exoneraciones, deben estar

⁷² Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, Preámbulo, RO No. 351 de 29 de diciembre de 2011.

⁷³ *Ibid.*

ubicadas en las ZEDE que se encuentran fuera de las zonas urbanas de Quito y Guayaquil y dentro de los sectores económicos considerados prioritarios para el Estado.⁷⁴

En ellas se pueden ejecutar determinadas actividades como: la transferencia de desagregación de tecnología e innovación, realizar operaciones de diversificación industrial, para desarrollar servicio logístico; producción de alimentos frescos, metalmecánica, petroquímica, farmacéutica, turismo, entre otras.⁷⁵

No se pueden ocultar los aspectos positivos de la extrafiscalidad, que se evidencian en las normas del Código de la Producción, y las reformas efectuadas a varias leyes tributarias; pues con el Código ya citado se fomenta el desarrollo económico del país, la inversión productiva, el desarrollo de ciertas regiones, contemplando deducciones y exoneraciones a nuevas empresas que se ubiquen en las zonas especiales de desarrollo.

Cabe señalar que esta teoría genera tensión en la propia estructura interna del tributo, es decir, existe un proceso de retroalimentación mediante el cual estos se ven afectados e incluso matizados, de lo que se colige que la relación entre extrafiscalidad y dogmática tributaria es bidireccional, llegando a crear un flujo intenso y constante de influencia recíproca entre ambas realidades. De hecho, en las últimas décadas resulta muy difícil elaborar una sólida dogmática tributaria prescindiendo de la extrafiscalidad, cuyos principios y presupuestos científicos forman ya parte de aquella.⁷⁶

Una vez aceptado el concepto de extrafiscalidad del tributo, comprendemos que la doctrina acepta la existencia de los tributos extrafiscales, también llamados heterodoxos.

⁷⁴ *Ibid.*

⁷⁵ *Ibid.*

⁷⁶ C. Rozo Gutiérrez, *op. cit.*, p. 171.

En efecto, no es procedente considerar a los tributos extrafiscales como tributos parafiscales, Duverger,⁷⁷ califica de parafiscales a las exacciones efectuadas por ciertos organismos públicos o semipúblicos sobre sus usuarios para asegurar su financiamiento autónomo. Este tipo de exacciones ha adquirido modernamente gran importancia, y bajo la denominación de parafiscales han aparecido contribuciones destinadas a la previsión social, a cámaras agrícolas, a fondos forestales, etc., o sea a entidades de tipo social o de regulación económica.

No existe uniformidad en relación a la naturaleza jurídica de estas contribuciones. Este autor que estas contribuciones son “impuestos corporativos.

El caso más claro de parafiscalidad es la llamada parafiscalidad social, la cual está constituida por los aportes de seguridad y previsión social que pagan patrones y obreros.

Queda claro que las contribuciones que reciben los organismos o semipúblicos están destinadas a los aportes para contribuir al bienestar social de sus afiliados, por lo tanto no se deben considerar impuestos.

1.2.3. Concepto de impuesto heterodoxo

El paso del modelo del Estado liberal al social de derecho y el nacimiento de los grupos sociales y económicos ha significado la integración de nuevas funciones al sistema financiero tributario.⁷⁸

Eddy de la Guerra, sostiene: “que además de la imposición directa e indirecta, un sistema tributario cuenta con la imposición ortodoxa y heterodoxa”. “Que la imposición heterodoxa está conformada por un conjunto de gravámenes periódicos o de temporada

⁷⁷ Maurice Duverger, en Héctor Villegas, *op. cit.*, p. 87.

⁷⁸ Albiñana García Quintana, *Los tributos con fines no financieros*, economía española, cultura y sociedad, Madrid, Eudema, 1992, p. 76 y ss.

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...”.⁷⁹

De la Guerra dice que “los Impuestos heterodoxos-reguladores se clasifican en dos ramas de acuerdo a sus finalidades: 1. Impuestos heterodoxos correctivos o reguladores, como ejemplo tenemos: impuesto a la salida de divisas, impuesto ambiental de contaminación vehicular, entre otros; 2. Impuestos heterodoxos extraordinarios o emergentes, entre estos se encuentran la ley que creó los recursos para atender la emergencia en las provincias de Azuay y Cañar, “contribuciones cívicas”,⁸⁰ entre otros.

Autores como Romeo Carpio⁸¹ y Darío González,⁸² manifiestan “que la necesidad de obtener más ingresos adicionales y la deficiencia de las administraciones tributarias en recaudar los tributos que han afrontado los países que se rigen por los régimen tributarios ortodoxos, entre otras causas, han conducido al nacimiento de la imposición tributaria heterodoxa”; imposición que se encuentra fuera de la doctrina clásica.

Mientras César García Novoa dice que “el tributo desde el punto de vista constitucional, forma parte integrante de una actividad financiera esencialmente instrumental, derivada del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos”. Por tanto, “es posible hablar de una instrumentalidad del tributo como medio para la obtención de finalidades extrafiscales”.⁸³

⁷⁹ Eddy de la Guerra Zúñiga, *El régimen tributario ecuatoriano*, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2012, p. 8-9.

⁸⁰ E. de la Guerra Zúñiga, XII Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario, Impuestos Heterodoxos-Reguladores, Universidad Andina, Quito, diciembre, 2013

⁸¹ Romeo Carpio Rivera, “Impuesto a la renta implícita”, en Instituto de Estudios Fiscales, *Cuadernos de Formación*, vol. 8, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2009, p. 114.

⁸² Darío González, *La política tributaria heterodoxa en los países de América Latina*, Gestión Pública No. 70, Santiago de Chile, CEPAL, 2009, p. 4.

⁸³ C. García Novoa, *op. cit.*, p. 329.

Esto nos lleva a concluir que el impuesto heterodoxo no tiene fines recaudatorios, su aplicación es de carácter temporal no continuo y de acuerdo a su finalidad pueden ser correctivos o reguladores, extraordinarios o emergentes, tributos extrafiscales que aunque participen de la noción jurídica doctrinaria y legal, tienen funciones extrafiscales que no riñen con la función de recaudación, sino que más bien coexisten.⁸⁴

1.3. Principales manifestaciones de los tributos heterodoxos

1.3.1. Fines y efectos de la imposición heterodoxa

De lo analizado vemos que los tributos, no solo son un mecanismo de financiación de las actividades de los entes públicos, sino que también son instrumentos que pueden estar relacionados con el comportamiento de la conducta del ciudadano.

Los tributos no solo atienden a la finalidad recaudatoria, sino a otras finalidades no recaudatorias o extrafiscales, así lo reconoce la doctrina moderna. En la actualidad, los sistemas tributarios no son puros, pues ellos están conformados por tributos de carácter fiscal y extrafiscal, es decir se encuentran mezclados.⁸⁵

Casado Ollero dice que lo que hace que el tributo extrafiscal sea coherente es que el tributo entero este estructurado de forma coherente, lo cual implica no solo que exista un objeto del tributo que grave la capacidad económica que refleje el fin extrafiscal, sino que el hecho imponible, el sujeto pasivo, la base imponible y el tipo de gravamen deben estar relacionados con ese fin extrafiscal. Así, el hecho imponible debe mostrar una conducta merecedora de ser eliminada, corregida o desincentivada; el sujeto pasivo debe ser el realizador de tal conducta; la base imponible debe ser la impresión en cifras del hecho

⁸⁴ C. García Novoa, *op. cit.*, p. 331.

⁸⁵ “Los fines de los tributos”, en <<http://www.econlink.com.ar/eficiencia-equidad/tributos>>. Fecha de consulta: 21 de mayo de 2014.

imponible; el tipo de gravamen debe reflejar un menor gravamen para aquellos que vayan dejando de realizar la conducta que se pretende eliminar, corregir o desincentivar y, finalmente, resulta lógico pensar que lo recaudado deba gastarse en aquel fin para el que se creó el impuesto. Por lo tanto una vez corregida o eliminada o desincentivada la conducta concreta el impuesto no debería recaudar nada y consecuentemente debería suprimirse.⁸⁶

Mientras que la finalidad fiscal del tributo se basa en la recaudación de ingresos públicos, la finalidad extrafiscal del tributo se fundamenta en todo aquel fin que se aleja del objeto recaudatorio.⁸⁷

Según Checa González “es obvio que la aparición de algunos efectos no fiscales, aun cuando no sean conscientemente perseguidos, se producen con la simple implantación de cualquier tributo”.⁸⁸

González García, distingue en los impuestos: fines principales y accesorios, corresponden a los primeros cubrir el gasto público y, a los segundos, los fines propios de la política económica y social.⁸⁹

Pérez de Ayala, sostiene que es posible la convivencia de las finalidades fiscales y las extrafiscales al señalar: “... el juicio será positivo si la utilización del impuesto con propósitos extrafiscales no rompe con la distribución equitativa de la carga tributaria impuesta; por el ordenamiento, el juicio será adverso si la política económica trae como consecuencia la disolución de la justicia tributaria.”⁹⁰

⁸⁶ G. Casado Ollero, *op. cit.*

⁸⁷ “La protección del medio ambiente y extrafiscalidad en España”, en <<http://international.vlex.com/vid/medio-ambiente-extrafiscalidad>>. Fecha de consulta: 21 de marzo de 2014.

⁸⁸ Clemente González Checa, “Los impuestos con fines no fiscales: notas sobre las causas que lo justifican y sobre su admisibilidad constitucional”. Civitas, RDF, No. 40, octubre-noviembre, 1983, p. 6.

⁸⁹ Eusebio González García, “La utilización de los instrumentos tributarios para fines de política económica” cit., nota 89, p. 33, en G. Ríos Granado, *op. cit.*

⁹⁰ José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González, *Derecho tributario*, Madrid, Ed. Plaza Universitaria, 1994, p. 86.

Lejeune expresa que el tributo no se agota en una función recaudatoria, sino que, en cuanto institución constitucional, tiene un papel que cumplir al servicio del programa y los principios constitucionales.⁹¹

Casado Ollero, encuentra inútil y problemática, la distinción entre tributos fiscales y no fiscales, no es posible concebir un tributo que corresponda únicamente a una función extrafiscal, aunque sea solo por su intrínseca capacidad de proporcionar un ingreso para el Estado, tampoco sería posible pensar en un tributo orientado única y exclusivamente a los fines recaudatorio.⁹²

La imposición heterodoxa no se caracteriza por la temporalidad, pues en algunos ordenamientos jurídicos convive con la imposición ortodoxa, por otro lado, muchos de estos tributos permanecen por tiempo indefinido, pese a que se cumplió el objetivo para el que fueron creados, además, no siempre esta imposición está amparada en fines extrafiscales, esto a criterio de la autora Eddy de la Guerra.

De lo expuesto podemos decir que los fines de estos tributos debe estar contemplado en la ley que los crea, en la que se establecerá el hecho imponible el cual debe demostrar que la conducta del sujeto pasivo deba ser corregida o eliminada, que el gravamen deba ser menor para aquellos que van corrigiendo la conducta, hasta llegar a desincentivar la misma.

Entre los efectos, vemos que estos no tienen específicamente fines recaudatorios, tienden a ser proteccionistas, ya sea para un sector, como el agrícola, industrial, fomentan el desarrollo económico del país ; en resumen persiguen fines sociales, económicos y políticos.

⁹¹ E. Lejeune Valcarcel, "Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria". En *Seis estudios sobre derecho constitucional e internacional tributario*, Madrid, Edersa, 1980, p. 121.

⁹² G. Casado Ollero, *op. cit.*

1.3.2. ¿Qué caracteriza a esta tributación?

Una vez analizados los elementos característicos de los tributos dentro del sistema tributario ortodoxo se puede sostener que tanto los tributos ortodoxos como los tributos heterodoxos son los mismos, pero sus características están definidas por los siguientes parámetros, así:

a) La temporaneidad doctrinariamente es parte de los tributos heterodoxos, pues una vez cumplidos los fines para los que fueron creados, estos deben desaparecer; cabe señalar que en la práctica no funciona así, ya que estos continúan existiendo debido a su gran recaudación, y más tarde pasan a formar parte del sistema tributario ortodoxo.⁹³

b) No siempre tiene fines recaudatorios, esto es que no importa si proporciona o no ingresos al Estado, normalmente aspiran a influir en la conducta de los sujetos pasivos. En otras palabras este tributo se aleja del régimen financiero. Cuando la norma tributaria persigue fines distintos al recaudatorio, se produce una lesión al principio de capacidad contributiva, pues grava o deja de gravar hechos que no la representan, el legislador debe razonar si el daño a este principio es proporcional a los fines buscados.⁹⁴

c) Alguno de estos impuestos han permitido a las administraciones tributarias obtener datos que han contribuido a mejorar el control de los impuestos ortodoxos del régimen general.⁹⁵

d) No siempre son de aplicación continua, como veremos más adelante al efectuar el estudio de algunos de los impuestos heterodoxos.⁹⁶

⁹³ E. de la Guerra Zúñiga, *op. cit.*, p. 8.

⁹⁴ S. de la Garza, *op. cit.*, p. 358.

⁹⁵ D. González, *La política tributaria heterodoxa*, p. 4.

⁹⁶ *Ibid.*, p. 12.

e) Con motivo de la creación e implementación del tributo, este proporciona información a las administraciones tributarias sobre las cuentas bancarias de los contribuyentes, para cruzarlas y poder descubrir fraudes en los restantes impuestos del sistema tributario.⁹⁷

f) Los impuestos heterodoxos aplicados se caracterizan porque son de fácil control y por lo tanto de fácil recaudación por parte de las administraciones tributarias, en contraposición con la complejidad y dificultad para el control que conllevan los impuestos ortodoxos del régimen general.⁹⁸

g) La incompetencia o falta de voluntad de los gobiernos de los países de la región para incrementar los ingresos del Impuesto sobre la Renta, y la necesidad de obtener mayor cantidad de ingresos adicionales, ha determinado la creación de nuevos impuestos o de nuevos métodos de tributación.⁹⁹

La falta de coordinación entre la política y la administración tributaria trajo consecuencias graves a los países de la región que aplicaron sistemas tributarios de países desarrollados, sin considerar si los países de la región tenían o no la capacidad para aplicarlos, si se adaptaban a la idiosincrasia de sus habitantes. Actualmente, la tendencia es que quienes desean hacer una reforma tributaria consultan a las administraciones tributarias y luego envían los proyectos elaborados al órgano legislativo competente, con los efectos de lograr una mayor efectividad de la reforma propuesta.¹⁰⁰

⁹⁷ *Ibid.*, p. 14.

⁹⁸ Vito Tanzi, en Carol Martinoli, Dario González y José Luis Pedraza, *Sistemas tributarios de América Latina*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales 2009, p. 207.

⁹⁹ *Ibid.*

¹⁰⁰ Parthasarathi Shome, “La tributación en América Latina: tendencias estructurales e impacto en la administración. La política fiscal en América Latina: una selección de temas y experiencias de fines y comienzos de siglo”, Serie Seminarios y conferencias, No. 3, Santiago de Chile, CEPAL, 2009, p. 10.

Los sistemas tributarios de la región están conformados por una variedad de tributos heterodoxos, destacándose en forma general los siguientes: impuestos a los activos totales, a las transacciones financieras, presuntivos sobre la renta, regímenes simplificados de pequeños contribuyentes, impuesto de tasa única, derechos de exportación, según Darío González¹⁰¹ y Carol Martinoli.¹⁰²

Siguiendo el pensamiento de González,¹⁰³ considero pertinente que los impuestos heterodoxos que han sido rechazados en forma vaga, sin analizarlos en sus fortalezas y debilidades, desconociendo la importancia que tienen en los sistemas tributarios de la región deben ser sometidos a un análisis tributario profundo, para según el resultado, aceptarlos o rechazarlos, pero con argumentos y fundamentos. Cabe señalar que un estudio difundido por la Comisión Económico para América Latina (CEPAL),¹⁰⁴ en un criterio que comparto, ha señalado que la política tributaria heterodoxa seguirá siendo por un largo plazo una característica sobresaliente de los sistemas impositivos de los países de la región.

Como conclusión de lo analizado en este primer capítulo, podemos señalar que la extrafiscalidad, en el más amplio sentido de la palabra, no se encuentra reducida única y exclusivamente a la extrafiscalidad ambiental. Este tema abarca un campo mayor que también incluye a otros tributos claramente extrafiscales ajenos a los del medio ambiente. El recorrido teórico que antecede nos ha ayudado a comprender que entre los impuestos heterodoxos, se encuentran también los tributos a la circulación de capitales, los cuales estudiaremos a continuación.

¹⁰¹ D. González, *op. cit.*, p. 11.

¹⁰² C. Martinoli, *op. cit.*, p. 208.

¹⁰³ D. González, *op. cit.*, p. 207.

¹⁰⁴ “Especial, América Latina mantiene política tributaria heterodoxa”, dice CEPAL, en <http://spanish.peopledaily.com.cn/31617/6606651.html>. Fecha de consulta: 21 de mayo de 2014.

CAPÍTULO II

LOS TRIBUTOS A LA CIRCULACIÓN DE CAPITAL APLICABLES A NIVEL INTERNACIONAL

2.1. Cuestiones preliminares

La Carta del Atlántico es el resultado del encuentro entre el presidente de los EUA, Roosevelt con el primer ministro británico Winston Churchill, este documento fue esbozado en agosto de 1941; esta carta es la precursora de la Conferencia de Bretton Woods. “La carta del Atlántico afirmó el derecho de todas las naciones al igual acceso al comercio y a las materias primas, apeló también a la libertad de los mares”, el desarme de los agresores y el “establecimiento de un amplio y permanente sistema de seguridad general”.¹⁰⁵

Al finalizar la Segunda Guerra Mundial, en el “Complejo Hotelero de Bretton Woods, situado en el Condado de Coos, Nueva Hampshire, EUA, entre el 1 y 22 de julio de 1944, se desarrollaba la Conferencia monetaria y financiera de las Naciones Unidas”, allí se establecieron las bases para instaurar un nuevo orden económico y financiero, que tendiera en el plano interno al pleno empleo y a la estabilidad de los precios y que cada país consiga el equilibrio externo sin imponer restricciones al comercio internacional.¹⁰⁶ Desde ese entonces su nombre se unió a la historia del capitalismo; de ahí el nombre de los acuerdos de Bretton Woods.¹⁰⁷

¹⁰⁵ Acuerdos de Bretton Woods, en <http://es.metapedia.org/wiki/Acuerdos_de_Bretton_Woods>. Fecha de consulta: 28 de noviembre de 2013.

¹⁰⁶ *Ibid.*

¹⁰⁷ *Ibid.*

En la Conferencia en Bretton Woods se plantearon dos tendencias para evitar la crisis económica de la posguerra. La primera planteada por Gran Bretaña, su mentalizador, John Maynard Keynes, quien postuló la “creación de un Órgano Internacional de Compensación Internacional, Clearing Union (ICU), que cumpliera el rol estabilizador de la economía mundial y la creación de una moneda de alcance mundial, independiente de cualquier otra que debía ser avalada por todos los países y sometida al control de una autoridad mundial, la moneda se la llamó “bancor”.¹⁰⁸ A través de la ICU los países con excedentes financiarían a los países deficitarios, vía una transferencia de sus excedentes. De esta manera, se tendría la ventaja de hacer crecer la demanda mundial y se evitaría la *deflación*, lo que finalmente sería beneficioso para todos los países.¹⁰⁹

El objetivo de la reunión de los presidentes Churchill y Roosevelt era sentar las bases para implantar el nuevo orden económico y financiero mundial, el mismo que fue aceptado en los tratados de los Acuerdos de Bretton Wods, todo ello con el fin de paliar las consecuencias políticas, económicas y sociales de la posguerra. “Lo fundamental de esta propuesta era que tanto los países acreedores como los deudores, estaban obligados a mantener una balanza comercial equilibrada, de lo contrario debía cancelar intereses”.¹¹⁰ Esta propuesta estaba dirigida a la creación de una estructura de funcionamiento institucional que permitiera alcanzar el desarrollo armónico de todos los países y que condujera al pleno empleo de todos ellos; “una estructura de relaciones internacionales dirigidas a lograr un equilibrio de las balanzas de pago de todos los países.”¹¹¹

¹⁰⁸ *Ibid.*

¹⁰⁹ *Ibid.*

¹¹⁰ *Ibid.*

¹¹¹ *Ibid.*

Esta tesis fue desechada, por estar en contraposición con la de los EUA, que pretendía dirigir la Conferencia en beneficio de sus propios intereses. El subsecretario del tesoro, Harry Dexter White con un grupo de expertos en la materia presentan un contra-informe en el que apoyan al dólar como moneda básica del sistema convertible en oro a una paridad fija, prevaleciendo la tesis de Harry Dexter White, quien también creía que la estabilidad monetaria debía acompañarse de la estabilidad política, basada en la relación de la cooperación entre los vencedores de la Segunda Guerra Mundial.¹¹²

Hasta antes de la celebración de la conferencia de Bretton Woods, los países respaldaban las diferentes monedas nacionales con sus reservas de oro que, con el enorme gasto bélico, habían caído en picada en la mayoría de países. “La conferencia de Bretton Woods estableció una equivalencia fija entre dólares y oro (una onza de este metal valdría siempre 35 dólares) con lo que la moneda estadounidense se convirtió en la divisa de referencia”.¹¹³

El logro más importante de los Acuerdos Bretton Woods fue poner en marcha el nuevo orden de la economía mundial, mantener el control de capitales y de cambios muy estricto, tanto a nivel nacional como internacional y el apoyo al comercio a través de un régimen internacional monetario.¹¹⁴ Sin embargo, el sistema Bretton Woods quebró por los años 60, cuando se produjo la guerra de Vietnam, lo que provocó que el dólar americano se fuera debilitando y no pueda seguir cumpliendo con su función de dinero patrón.¹¹⁵

¹¹² *Ibid.*

¹¹³ “Economía y Política Universal”, en <http://www.lateinamerika-studin.at/content/wirtschaft/ipoesp/ipoesp-2088.html>. Fecha de consulta: 20 de mayo de 2013.

¹¹⁴ *Ibid.*

¹¹⁵ *Ibid.*

Con la desaparición de este sistema y el flotamiento generalizado de la moneda, “los capitales financieros volvieron a tener la libertad de desplazarse por todo el mundo, lo que a lo largo de los años desembocaría en la globalización financiera.”¹¹⁶

2.2. Antecedentes del tributo

En agosto de 1971, el presidente Nixon abolió la convertibilidad del dólar en oro, decisión que pone fin al sistema monetario internacional establecido en 1944 con los Acuerdos de Bretton Woods.¹¹⁷ En 1971, un nuevo sistema de estabilidad monetaria internacional es propuesto por James Tobin,¹¹⁸ profesor de la Universidad de Harvard y Yale, y asesor del presidente John F. Kennedy. El profesor Tobin defendió el impuesto sobre las transacciones financieras para prevenir las crisis internacionales, e ideó la denominada “tasa Tobin”, que consiste en la imposición de un impuesto muy pequeño a ciertas transacciones financieras internacionales.¹¹⁹ Este tributo, según lo concibió Tobin, no debía exceder el 5 por mil del valor de las transacciones y preveía también que la recaudación fiscal fuera destinada a la prevención de las crisis y a la cooperación en el desarrollo.¹²⁰

La influencia de Tobin en la economía mundial en el último medio siglo ha sido muy grande, pues la denominada tasa Tobin ha permitido combatir las oscilaciones en los

¹¹⁶ Bruno Jetin, *La Tasa Tobin, L. Solidaridad entre las Naciones*, Barcelona, Icaria, 2005, p. 13.

¹¹⁷ Acuerdos de Bretton Woods.

¹¹⁸ Manfred Nolte, *Mundializar la solidaridad. Una tasa sobre las transacciones financieras*, Cuadernos Deusto de Derechos Humanos, No. 64, Bilbao, Universidad de Deusto, 2011, p. 17.

¹¹⁹ Finanzas y Economía, *Biografía de James Tobin*, en <http://www.finanzas.com/biografia-de-james-tobin>. Fecha de consulta: 17 de junio de 2013.

¹²⁰ Spahn reformula la tasa Tobin”, en https://www.google.com.ec/?gfe_rd=cr&ei=dIoU6mfAq_Q8gfx7IDgBQ&gws_rd=ssl#q=www.econ.upf.edu%2FMONTALVO%2F+cursos%2Fglobal_ne%2Ftobin.doc. Fecha de consulta: 20 de mayo de 2014.

mercados de valores y ayudar a la estabilidad de los tipos de cambio,¹²¹ como pasaremos a ver a continuación.

2.3. Fundamentación teórica y conceptual de estos tributos

Al inicio de este capítulo hemos expuesto los antecedentes que dieron origen al establecimiento de las bases para un nuevo orden económico y financiero, el mismo que se inicia con la Conferencia Monetaria y Financiera de las Naciones Unidas, cuyos resultados se encuentran plasmados en los Acuerdos denominados Bretton Woods. De forma breve nos referimos también a lo ocurrido durante las décadas posteriores a la desaparición del Sistema Bretton Woods, época en la mayoría de los países se decidieron por una liberalización total de sus tipos de cambio. Finalmente, mencionamos que en la década de los 70, se implementó un nuevo sistema de estabilidad monetaria a nivel internacional, cuyo precursor es el Premio Nobel de Economía, James Tobin. En este acápite nos referiremos a la propuesta de tan ilustre pensador.

John Keynes fue quien por primera vez en 1936 sugirió una tasa moderada sobre las “transacciones en acciones bursátiles para combatir situaciones erráticas como las que precedieron a la crisis del 29”.¹²²

James Tobin, seguidor del pensamiento keynesiano, propuso en 1971 un nuevo sistema de estabilidad monetaria imponiendo una tasa sobre “*las transacciones en divisas*” (TTD), con el objeto de frenar el tráfico de divisas, amortiguar las fluctuaciones del tipo de cambio, su *propuesta* original fue introducir una comisión sobre los movimientos especulativos únicamente sobre las divisas. La idea era simple:

¹²¹ *Ibid.*

¹²² John Keynes, *The General Theory of Employment, Interest and Money*. «La implantación de un fuerte impuesto sobre todas las operaciones de compraventa (de valores) podría ser la mejor reforma disponible con el objeto de mitigar... el predominio de la especulación», 160, en M. Nolte, *op. cit.*, p. 15.

“a cada cambio de una moneda contra otra se aplica una tasa reducida, digamos del 0,1% de la transacción. Esto disuade a los especuladores ya que muchos inversores invierten su dinero en divisas a muy corto plazo. Si este dinero se retira repentinamente, los países tienen que elevar drásticamente los tipos de interés de sus monedas para seguir siendo atractivas...”¹²³

Según el autor, el impuesto así estudiado reúne todos los requisitos para lograr los Objetivos de la Declaración del Milenio (ODM).¹²⁴

Su finalidad en ningún caso es recaudatoria, pero tiene como objeto mejorar los mercados financieros, desincentivar la inversión de capitales a corto plazo, reduciendo de esta forma la volatilidad de los tipos de cambios y restaurando en parte la autonomía y soberanía económica perdida por los países.¹²⁵

Spahn reconoce que la versión originaria de Tobin tiene sus inconvenientes en relación a los siguientes puntos: establecer la base imponible, identificar las transacciones sujetas al gravamen, la implementación de la tasa y su gestión y, finalmente la distribución de los valores recaudados por dicho concepto.¹²⁶

La idea original de Tobin permaneció en el olvido por más de 20 años,¹²⁷ para posteriormente ser rescatada por los siguientes motivos:

- Porque su autor tenía razón. Las repetidas crisis económicas que se produjeron en los decenios siguientes, pusieron a la orden del día la idea de reducir la movilidad de los capitales, ya sea por intermedio de la tasa Tobin o por otros medios;

¹²³ James Tobin, en M. Nolte, *op. cit.*, p. 18-19.

¹²⁴ *Ibid.*, 19.

¹²⁵ *Ibid.*, p. 17.

¹²⁶ Paúl Spahn, citado por M. Nolte, *op. cit.*, p. 33.

¹²⁷ *Ibid.*, p. 19.

- Genera impuestos fiscales. Esta no fue la idea de la tasa Tobin, pues según su autor lo recaudado era un subproducto; pero fue este aspecto el que tuvo trascendencia en las diferentes cumbres sociales, las que a su vez se convirtieron en las defensoras de la tasa Tobin.¹²⁸

En 1997 Ignacio Ramonet, editor de *Le Monde Diplomatique*, en un editorial titulado: “Desarmar los mercados”, renueva el debate sobre la tasa Tobin. Propone crear la Asociación “ATTAC” para la introducción de este impuesto, al tiempo que proclama que hay que poner obstáculos a la movilidad de capitales para fragmentar en algo la economía mundial (a esto llamaba Tobin “echar algunos granos de arena en los engranajes demasiado bien lubricados de las finanzas internacionales”), de tres formas: suprimir los paraísos fiscales, aumento de la fiscalidad en las rentas de capital e imposición de las transacciones financieras, convirtiéndose este impuesto en la bandera de la política distributiva y de ayuda al desarrollo del movimiento antiglobalización.¹²⁹

Tobin señalaba que su propuesta tenía como única meta “*frenar el tráfico de divisas*”, esto es imponer una tasa sobre las transacciones de divisas. Al ampliarse la idea, la tasa debía aplicarse a las transacciones financieras. En ambos casos, en las propuestas se incluyeron conceptos nacionales e internacionales. Los movimientos antiglobalización habían dado énfasis a la renta generada con los impuestos, con lo que quieren financiar sus proyectos para mejorar el mundo, se declara partidario del uso de estas rentas, pero que ese no era el aspecto originario de la tasa.¹³⁰

¹²⁸ B. Jetin, *op. cit.*, p. 16.

¹²⁹ Ignacio Ramonet, en M. Nolte, *op. cit.*, 17.

¹³⁰ J. Tobin, en M. Nolte, *op. cit.*, 18.

A mediados de los 90 la tasa Tobin cambia su significado y se convierte en una medida simple y concreta contra la especulación financiera, que ofrece a los gobernantes la oportunidad de oponerse a una globalización anónima al servicio de los mercados”.¹³¹ Fueron sin duda los debates internacionales entre los partidarios de la tasa Tobin los que hicieron evolucionar la propuesta original y la adaptaron a las características de las finanzas globalizadas. De ahí que más que hablar de una tasa Tobin, conviene hablar de un Impuesto a las Transacciones Cambiarias.

a) *Se habla de una base imponible del impuesto*

En un principio, Tobin habló de una tasa sobre las transacciones en divisas, pero los movimientos posteriores a la crisis iniciada en el 2007 tienen la tendencia a ampliar la base imponible del tributo desde el mercado de divisas al más amplio de las transacciones financieras en general, por lo que los objetos imponibles difieren. En algunos casos, los tributos inspirados en la tasa Tobin tienen como base imponible a todas las transacciones financieras; en otros, se alude a las actividades financieras y, los últimos, se los trata como un gravamen sobre determinado tipo de pasivos bancarios, o como bonos, primas de los operadores bancarios. De ahí que la tipología de tasa sobre transacciones financieras es muy amplia.¹³²

Se puede afirmar que modernamente, la tasa sobre las transacciones financieras (TTF) se ha impuesto sobre la tasa Tobin (transacciones en divisas TTD), tanto en el campo institucional como en el de la sociedad civil. En la actualidad, en algunos países se aplica

¹³¹ B. Jetin, *op. cit.*, 17.

¹³² M. Nolte, *op. cit.*, p. 19.

provisionalmente la tasa a las transacciones en divisas; en los países desarrollados y en desarrollo, se aplica la tasa a las transacciones financieras.¹³³

Los países que aplican la tasa a las transacciones financieras son: Bolivia (Impuesto a las Transacciones Financieras); Colombia (Gravamen a los Movimientos Financieros); Ecuador (Impuesto a la Circulación de Capital) y Perú (Impuesto a las Transacciones Financieras).

Conozcamos el pensamiento de varios doctrinarios sobre la tasa, que en realidad por su naturaleza es un impuesto¹³⁴, y por ello desde aquí en adelante nos referiremos como el impuesto a las Transacciones Financieras.

Para Tobin,¹³⁵ se debía gravar las operaciones de contado del mercado de divisas. Spahn¹³⁶ consideraba que la tasa Tobin sobre las transacciones reduciría el volumen de fondos exaccionados, por lo que no está de acuerdo con gravar el valor nacional de un contrato de derivados, pues sería arbitrario y muy difícil de administrar; y, además, porque ocasionaría un daño al mercado de derivados. Spahn sostiene que una tasa sobre las rentas de capital sería de difícil implementación. Zee,¹³⁷ por su parte, sugiere que la base imponible no debe ser la transacción financiera subyacente, sino el beneficio derivado de la operación de cambio.

¹³³ *Ibid.*, p. 20 y 21.

¹³⁴ No es una tasa porque no se encuentra vinculado a la prestación de un servicio público ni al uso de un bien del dominio público, que es lo que caracteriza a las tasas. Se trata de un tributo no vinculado, es decir, de un impuesto.

¹³⁵ J. Tobin, en M. Nolte, *op. cit.*, p. 28.

¹³⁶ P. Spahn, en *ibid.*, p. 28.

¹³⁷ Z. Howell, en *ibid.*

La tesis que prevalece es aquella en la que el impuesto debe aplicarse a las transacciones de divisas que tienen lugar en los mercados de contados organizados o no organizados; mas no se puede decir que existe unanimidad de criterio al respecto.¹³⁸

b) Tasa o tarifa

A la propuesta Tobin, “a lo largo de decenas de años, se han introducidos varios tipos impositivos, desde la inicial del 0,1% al 0,05%” y por no haber tenido fines recaudatorios, el tipo impositivo no tiene que coincidir con el más elevado ni con el que facilite la mayor recaudación; lo indicado sería que el tipo impositivo (tarifa o alícuota) del porcentaje que sea, coloque los beneficios del *trading* (compra-venta de activos a corto plazo y por cuenta propia con expectativas de pequeños beneficios rápidos) en divisas al mismo nivel o inferior a sus costos internacionales.¹³⁹

El impuesto es esencialmente de muy reducida imposición sobre todas las negociaciones del mercado de cambios. Cuanto mayor es la frecuencia de las transacciones, mayor es la recaudación efectiva. Esto reduce las transacciones a corto plazo, sin inhibir al comercio internacional, a los flujos de capitales a largo plazo o a los ajustes en los tipos de cambio.¹⁴⁰

Lo que se debe considerar es que la tasa cumpla con su objetivo por cada transacción.¹⁴¹ Este es un tema que ha sido y sigue siendo muy discutido por aquellos que son partidarios de esta tasa.

c) Exenciones

¹³⁸ M. Nolte, *op. cit.*, p. 28.

¹³⁹ *Ibid.*, p. 29.

¹⁴⁰ “Ha llegado la hora de un Impuesto Tobin”, en <http://www.uruguay.atac.org/Tobin/OxfamTT.htm>. Fecha de consulta: 28 de junio de 2013.

¹⁴¹ M. Nolte, *op. cit.*, p. 29.

Con el objeto de limitar las distorsiones de los mercados financieros, las bases de un impuesto sobre las transacciones financieras internacionales, deben ser lo más amplias posibles. Spahn sostiene que no debe existir excepciones ni de categoría ni de participantes en el mercado. Posteriormente, el mismo autor comprende que hay que dejar al margen de las exenciones a los corredores de mercado, siempre dentro del circuito monopolístico asignado al sistema financiero para este tipo de intermediación.¹⁴²

Schmidt, partidario de la tesis Tobin piensa lo contrario, “considera al sistema bancario como el principal agente especulador a corto plazo”.¹⁴³ En este contexto, no existe un consenso respecto a si este impuesto debe contemplar exención alguna.

d) Sujeto pasivo

Si bien este es un impuesto que gira alrededor de las operaciones bancarias, veremos que al final quien lo paga es el usuario, es decir, los distintos operadores de mercados que ofertan las divisas al sistema bancario. En ningún momento el gravamen es cancelado por la institución bancaria.¹⁴⁴ Para Kapoor, son los especuladores los que deben pagar el impuesto.¹⁴⁵

e) Sujeto activo

Son los bancos los que tienen el monopolio mundial en las transacciones de divisas. “El mercado de divisas es un lugar inmaterial donde convergen ofertas y demanda de los operadores de mercados que actúan a través del sistema bancario en un mismo país o en

¹⁴² P. Spahn, en M. Nolte, *op. cit.*, p. 34.

¹⁴³ R. Schmidt, en *ibid.*, p. 34.

¹⁴⁴ Fondo Monetario Internacional (2010) en *ibid.*, p. 35.

¹⁴⁵ S. Kapoor, en *ibid.*, p. 35.

diferentes, los mismos que actúan durante las veinte y cuatro horas del día”; los bancos también pueden hacer transacciones de divisas a nombre propio.¹⁴⁶

Varios economistas como Bird, Graham y Rajan, Ramkishen sostienen que “serían los Bancos Centrales y la administración fiscal de cada país los encargados de aplicar la retención a nivel nacional y con la ayuda del Banco de Pagos Internacionales, con sede en Basilea, a nivel internacional. La recaudación del impuesto sería recibida por el Banco Mundial y el FMI, quienes la integrarían a sus presupuestos, para posteriormente darle el destino que corresponda”.¹⁴⁷

Economistas como Book y Mikael, no están de acuerdo que intervengan estas dos instituciones internacionales por el fracaso de las mismas y por su desgaste social. Consideran que los valores que se recauden por este impuesto, deben sujetarse al principio “ningún impuesto sin representación”, lo que conduciría a un foro de gobernanza democrática.¹⁴⁸

Jame Tobin sabía que “llevar a la práctica su teoría tenía ciertos límites; que para que prospere la tasa Tobin debe tener el consenso del total de los Estados que forman parte del flujo de capitales internacionales” y de las entidades de crédito mundial.¹⁴⁹ Para ser efectivo el impuesto debe ser aplicado a nivel internacional por todos los países, pues si el impuesto es adoptado por pocos países, habría desventaja para el mercado financiero nacional en beneficio de los mercados financieros de todo el mundo.¹⁵⁰

¹⁴⁶ M. Nolte, *op. cit.*, p. 38.

¹⁴⁷ Bird, Graham y Rajan, Ramkishen, en M. Nolte, *op. cit.*, p. 39.

¹⁴⁸ *Ibid.*, p. 39.

¹⁴⁹ Finanzas y Economía.- Biografía de James Tobin, en <<http://www.finanzas.com/biografia-de-james-tobin>>. Fecha de consulta: 27 de junio de 2013.

¹⁵⁰ Tasa Tobin, en <http://www.okpedia.es/tasa_tobin>. Fecha de consulta: 7 de abril de 2014.

No existe un consenso alrededor del mundo para poner en vigencia dicho gravamen sobre las Transacciones Financieras, por las razones que se exponen a continuación:

Tanto los partidarios de la tesis Tobin, como los que no están de acuerdo con ella, no tienen unidad de criterio para establecer la base imponible del presunto impuesto. Respecto a la tarifa, su mentor propuso menos del 1% al 0,005% del volumen de las transacciones,¹⁵¹ tasa que no ha sido acordada internacionalmente en forma uniforme. En cuanto se refiere al sujeto pasivo de la obligación, tampoco existe unidad de criterios. El Sujeto activo no se encuentra definido, lo que constituye un tema bastante conflictivo. Existen opiniones como la del Parlamento Belga, que insinúa que los bancos recauden y remitan a la administración fiscal.¹⁵² Tampoco existe un consenso sobre quién debe recaudar del impuesto o cómo se distribuirá el mismo, ya que es un impuesto global. La utilización de los ingresos provenientes de este impuesto parece ofrecer aún más dificultades. Un uso apropiado de este impuesto requeriría un grado de cooperación entre las autoridades monetarias y fiscales, que no existe en la actualidad. Es dudoso que las autoridades monetarias tengan la habilidad y la independencia necesarias para administrar este impuesto con sabiduría.¹⁵³

Así, apreciamos que este impuesto no sería efectivo, pues los inversores lo evitarían con facilidad: ya sea desviando las operaciones a los paraísos fiscales, o mediante la sustitución de operaciones por otras exentas del impuesto.¹⁵⁴

¹⁵¹ *Ibid.*, p. 29.

¹⁵² Parlamento Belga al reglar las exenciones de tasa, en M. Nolte, *op. cit.*, p. 38.

¹⁵³ “¿Ha llegado la hora de un Impuesto Tobin?”, *Algunos argumentos políticos y prácticos*”, en <http://www.uruguay.attac.org/Tobin/OxfamTT.htm>. Fecha de consulta: 28 de junio de 2013.

¹⁵⁴ Boletín ICE Económico, El impuesto de Tobin como una solución a las crisis de los mercados financieros internacionales, en http://biblioteca.hegoa.ehu.es/system/ebooks/9888/original/Impuesto_de_Tobin.pdf. Fecha de consulta: 20 de abril de 2014.

Si se aplica el impuesto Tobin a todos los sectores económicos a nivel internacional, se produciría una menor liquidez en los mercados, lo que implica una reducción de la riqueza.¹⁵⁵

Por tanto, debemos afirmar que el mayor reto al que se enfrenta la idea del Impuesto Tobin es de tipo político.¹⁵⁶ No existen pruebas de que dichos impuestos reduzcan la volatilidad de los mercados y seguramente no pararán los ataques especulativos. De hecho, los costos de las transacciones han bajado durante los últimos años, sin que haya aumentado la volatilidad.¹⁵⁷

En ausencia de otras distorsiones, el impuesto “alteraría las decisiones intertemporales (consumo y ahorro) de los agentes reduciendo su nivel de bienestar. La libertad de movimiento de los capitales permite a los agentes nivelar su consumo temporal, logrando un mayor bienestar”.¹⁵⁸

Pero es evidente que un impuesto sobre las transacciones de divisas limitaría la especulación y la volatilidad en los mercados financieros internacionales. Eichengreen, Tobin y Wyplosz, “sostienen que la volatilidad de los tipos de cambios y de los tipos de intereses inducida por la especulación y los flujos de capital a corto plazo puede tener consecuencias negativas para una economía en su conjunto”.¹⁵⁹

La especulación financiera se origina con mucha frecuencia por la inestabilidad de los mercados financieros. Cuando la especulación es grande crea fuertes problemas

¹⁵⁵Tasa Tobin, disponible en <http://www.okpedia.es/tasa_tobin>. Fecha de consulta: 7 de abril de 2014.

¹⁵⁶ “¿Ha llegado la hora de un Impuesto Tobin?”, en *Algunos argumentos políticos y prácticos*, en <<http://www.uruguay.atac.org/Tobin/OxfamTT.htm>>. Fecha e consulta: 28 de junio de 2013.

¹⁵⁷ *Ibid.*

¹⁵⁸ Boletín ICE Económico, “El impuesto de Tobin como una solución a las crisis de los mercados financieros internacionales”, en <http://biblioteca.hegoa.ehu.es/system/ebooks/9888/original/Impuesto_de_Tobin.pdf>. Fecha de consulta: 20 de abril de 2014.

¹⁵⁹ *Ibid.*

económicos y financieros, ocasionando inestabilidad en el sistema económico.¹⁶⁰ Un impuesto como la tasa Tobin ayudaría a reducir la especulación, a la par que permitiría más autonomía a las políticas monetarias nacionales, reactivando la capacidad de los Bancos Centrales, para intervenir de forma efectiva en los mercados de divisas.¹⁶¹

Es de esperar que la magnitud de la recaudación sea extraordinaria, por el alto volumen de las transacciones. Esta recaudación debería destinarse a financiar el desarrollo del los países más pobres, erradicar el hambre, las enfermedades, el analfabetismo etcétera.¹⁶²

Propuesta europea para la Primera Tasa Euro

“En 1996, el Programa de Las Naciones Unidas para el Desarrollo patrocinó un estudio sobre la procedencia y el análisis costo beneficio de la tasa Tobin”.¹⁶³

Una vez examinados los “pro” y los “contra” sobre la puesta en vigencia de la llamada tasa Tobin, vamos a conocer cuáles son los Estados o los gobernantes que están de acuerdo con la implantación de dicho impuesto y quienes no la apoyan.

La Asamblea Nacional de Francia a finales de 2001 adopta un tipo de tasa Tobin, en marzo de 2002 fue depuesta por el Senado francés.¹⁶⁴ La Comisión de Finanzas y el Parlamento Federal de Bélgica, en el 2004 aprobó una ley con la que introdujo una tasa Spahn, según esta Ley, Bélgica asume una tasa Tobin, siempre que todos los países de la eurozona introdujeran una ley similar.¹⁶⁵ El Presidente del Consejo Europeo, en el 2009,

¹⁶⁰ Tasa Tobin, en <http://www.okpedia.es/tasa_tobin>. Fecha de consulta: 7 de abril de 2014.

¹⁶¹ Boletín ICE Económico, El impuesto de Tobin como una solución a las crisis de los mercados financieros internacionales, en <http://biblioteca.hegoa.ehu.es/system/ebooks/9888/original/Impuesto_de_Tobin.pdf>. Fecha de consulta: 20 de abril de 2014.

¹⁶² *Ibid.*

¹⁶³ Tasa Tobin, en <http://es.wikipedia.org/wiki/Tasa_Tobin>. Fecha de consulta: 28 de junio de 2013.

¹⁶⁴ *Ibid.*

¹⁶⁵ *Ibid.*

argumentó a favor de una versión europea de la tasa Tobin, que fue rechazada argumentando “que cualquier nuevo impuesto afectaría directamente a los pobres”.¹⁶⁶

La Comisión Europea en el 2011 hizo un llamado para aplicar tasas similares a la tasa Tobin al sistema financiero europeo para generar ingresos directos desde 2014, y a su vez sugirió la reducción de los impuestos existentes en los Estados miembros. La Comisión en el 2011 aprobó un proyecto con el fin de establecer un impuesto sobre la mayoría de las transacciones financieras realizadas en la Unión Europea. Esta iniciativa fue apoyada por Alemania, Francia, España, entre otros. Cabe señalar que Inglaterra lo rechazó.¹⁶⁷

Los países de la Unión Europea, en octubre de 2012 (Alemania, Francia, Portugal, Grecia, Eslovenia, Bélgica, Austria, España, Italia, Estonia y Eslovaquia) llegaron a un acuerdo para la creación de TTF, mediante una cooperación reforzada para evitar el veto de países como el Reino Unido. Propuesta que debería discutirse en la reunión de los Ministros de Economía a celebrarse en noviembre.¹⁶⁸

La Cámara de Comunes de Canadá, en marzo de 1999, aprobó una resolución instando a su Gobierno, a “poner en marcha una tasa sobre las transacciones financieras en concierto con la Comunidad Internacional”. Diez años más tarde, el Gobierno de minoría de Canadá (2009), estaba en contra de la resolución aprobada por su Cámara.¹⁶⁹

El presidente francés Nicolás Sarkozy, en septiembre de 2009 lanza la propuesta de la tasa Tobin, insinuando que el G20 debe adoptarla.¹⁷⁰ El Primer Ministro Inglés, en

¹⁶⁶ *Ibid.*

¹⁶⁷ *Ibid.*

¹⁶⁸ *Ibid.*

¹⁶⁹ *Ibid.*

¹⁷⁰ *Ibid.*

noviembre de 2009, afirmó que el G20, debería considerar una tasa sobre la especulación, sin aclarar si esta se aplicaría solo sobre la negociación de las divisas.¹⁷¹

Del análisis realizado podemos concluir que es en Europa donde este tributo tiene el mayor apoyo; tema que se encuentra en pleno estudio a la presente fecha. Se espera que sea en esa región donde se aplique primero y que luego se haga extensivo a otros países.

A continuación pasaremos a conocer a grosso modo algunos de los tributos que hacen relación a la circulación de capital a nivel de la CAN, la misma que se encuentra conformada por los siguientes países miembros: Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú.

2.4. Análisis en el derecho comparado: CAN y otros

Antes de examinar el Impuesto a las Transacciones Financieras es conveniente hacer una aclaración, pues, lo que vamos a ver en este subtítulo se refiere a las transacciones financieras que rigen en los países de la CAN.

El Impuesto a las Transacciones Financieras es, con diferentes nombres, el más utilizado en América Latina. Normalmente este impuesto es introducido temporalmente en las legislaciones de los países que experimentan algún tipo de crisis fiscal y es fuente de importantes ingresos. En algunos países se han convertido en impuestos permanentes, como el caso de Colombia.¹⁷²

“Las tasas han oscilado entre 0,25 y 3%, con algunos países ofreciendo tarifas preferenciales a determinadas instituciones (por ejemplo, la mayoría de países ofrecen

¹⁷¹ *Ibid.*

¹⁷² Miguel Pecho Trigueros, CIAT, Hechos estilizados de los impuestos sobre las Transacciones Financieras en América Latina 1999-2012.

exenciones o tasas preferenciales para transacciones por ciertos tipos de instituciones como las agencias de gobierno, organizaciones de beneficencia y bancos centrales)”.¹⁷³

2.4.1. Antecedentes del Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF)

“Kirilenco (2006) sitúa el origen de este gravamen en los EUA, cuando por el año de 1898 estableció un impuesto por cheque bancario, con el objeto de financiar la guerra hispano-estadounidense, el valor del impuesto era de dos centavos por cheque”.¹⁷⁴

Las permanentes crisis económicas y la necesidad de obtener recursos de forma simple, rápida, a bajo costo y de fácil administración, impulsaron por los años de 1976 a los países de la Región a implementar dicho gravamen; además, las instituciones bancarias se convertían en agentes de percepción del tributo, que luego lo depositaban en las arcas fiscales.¹⁷⁵

Centrangolo y Gómez Sabaini, sostienen que estos gravámenes responden de manera primordial a obtener una recaudación urgente y rápida, pasando la responsabilidad tributaria a las instituciones financieras por la debilidad de las administraciones tributarias. Impuestos que fueron creados para mejorar la recaudación a corto plazo, pero dada su buena recaudación se han vuelto permanentes, pues no se los ha podido reemplazar, sin que ello afecte el nivel de ingresos.¹⁷⁶

Los que no son partidarios del gravamen cuestionan el impuesto por ser plurifásico acumulativo y distorsivo, y porque afecta a los contribuyentes que tienen un alto flujo de movimientos financieros. La crítica más evidente que suele generar este tipo de tributos, es

¹⁷³ *Ibid.*

¹⁷⁴ A. Kirilenco, 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. 221.

¹⁷⁵ *Ibid.*

¹⁷⁶ Oscar Centrangolo y Juan Carlos Gómez Sabaini, “Hacia una mayor equidad en el financiamiento de las políticas públicas”, en C. Martinoli, *ibid.*, p. 222.

que una tasa alta no es conveniente porque los contribuyentes tratan de evadirla utilizando dinero en efectivo.¹⁷⁷ Los partidarios de su aplicación sostienen que el gravamen tiene poca oposición popular y es fácil de aplicación, recomiendan su aplicación, con una tasa baja.¹⁷⁸

Para González (2008) el ITF “más que regular la informalidad, pretende ser un instrumento que proporcione información de las operaciones que realizan los cuentahabientes en las instituciones bancarias a los órganos tributarios, y estos a su vez cruzan la información para detectar posibles fraudes y evasión de impuestos, ya que los contribuyentes que cumplen con el pago de sus impuestos pueden acreditar la retención por concepto del ITF”.^{179, 180}

Este gravamen que inicialmente se aplicaba únicamente para el débito bancario, posteriormente se extendió al crédito que realizaban las instituciones bancarias, así como a otras operaciones.¹⁸¹

A continuación revisaremos los Impuestos a las Transacciones Financieras (ITF), Gravamen a los Movimientos Financieros, Circulación de Capitales, Depósitos en Efectivo, vigentes en los países que integran la CAN.

1. *Bolivia*, cuenta con el Impuesto a las Transacciones Financieras, creado mediante Ley No. 2646 del 1º de abril de 2004, con carácter temporal por dos años, con una tarifa del 0,25%. El primer año la tarifa fue del 0,3% y el 0,25% se aplicó a partir del segundo

¹⁷⁷ *Ibid.*

¹⁷⁸ *Ibid.*

¹⁷⁹ Red de Revistas Científicas de América Latina, el Caribe, España y Portugal; Análisis del impuesto a las transacciones financieras en América Latina, en <<http://www.redalyc.org/pdf/993/99326637007.pdf>>. Fecha de consulta: 20 de mayo de 2014.

¹⁸⁰ Impuesto a las Transacciones Financieras en América Latina, ¿y ahora en Europa?, disponible en <<http://www.americaeconomia.com/economia-mercados/finanzas/impuesto-las-transacciones-financieras-en-latina-y-ahora-en-europa>>. Fecha de consulta: 19 de junio de 2014.

¹⁸¹ *Ibid.*

año (2005).¹⁸² Con Ley No. 3446 del 2006,¹⁸³ se vuelve a crear el impuesto por un período de tres años, grava solo a las operaciones financieras en moneda extranjera y moneda nacional con mantenimiento de valor respecto de cualquier moneda extranjera.¹⁸⁴ Esta medida se la estableció con el objeto de contribuir al uso de la moneda nacional en todas las transacciones económicas y financieras y así fortalecer la moneda nacional manteniendo sus funciones como medio de cambio, unidad de cuenta y reserva de valor.

2. *Colombia*, se lo conoce como Gravamen a los Movimientos Financieros (GMF), creado por Decreto Legislativo 2331 del 16 de noviembre de 1998, con carácter temporal, con una tasa general para los establecimientos financieros de dos por mil (0,2%), y una tasa especial para las transacciones interbancarias al uno punto dos por diez mil (0,12).¹⁸⁵ Se lo creó como contribución sobre transacciones financieras internas con carácter temporal, con aplicación sobre todas las transacciones que realizaran los usuarios de los establecimientos del sector financiero.

Este impuesto fue observado debido a que su recaudación estaba dirigida a preservar la estabilidad y solvencia del sistema. La Corte Constitucional en el fallo concluyó que por las características de este tipo de imposición, se trataba de un impuesto y no de una contribución y, por lo tanto, su destino no podía ser de destinación específica, por estar expresamente prohibido por la Constitución Nacional de Colombia.¹⁸⁶ En el año 2000

¹⁸² Ley de Impuesto a las Transacciones Financieras, disponible en <http://www.lexivox.org/norms/BO-L-2646.html>, consultado 19 de junio de 2014.

¹⁸³ Roberto Viscafé Ureña, Sistema tributario boliviano. Compendio de normas actualizado a abril 2009, La Paz, Excelsior S. R. I., 4a. ed., 2009, p. 471

¹⁸⁵ Héctor Julio Valero Varela, en “Generalidades del gravamen a los movimientos financieros (GMF) en Colombia”, en http://www.dian.gov.co/descargas/servicios/OEE-Documentos/Cuadernos/GMF_WEB.pdf. Fecha de consulta: 20 de mayo de 2014.

¹⁸⁶ *Ibid.*

se lo declaró impuesto permanente. Más adelante en el año 2010 se presenta la reducción del dos por mil (2 x 1.000) del año 2014 y 2015. Al uno por mil (1 x 1.000) del año 2016 y 2017. El 0 por mil (0 x 1.000) en los años 2018 y siguientes. (Ley 1430, 2010).¹⁸⁷ Los recursos provenientes de esta contribución eran destinados a la reconstrucción de la zona cafetera afectada por el desastre natural.¹⁸⁸

3. *Ecuador*, estuvo vigente el Impuesto a la Circulación de Capitales creado en la Ley de Reordenamiento en Materia Económica en el Área Tributario-Financiero, en diciembre de 1998¹⁸⁹ con una tarifa del 1%, el cual fue derogado a partir de 2001, mediante la Ley para la Promoción de Inversiones y Participación Ciudadana, publicada en el RO No. 144, de 18 de agosto de 2000.^{190, 191}

La creación de este impuesto respondió a la necesidad de ampliar la base de contribuyentes y para que todos puedan aportar al sostenimiento de las cargas públicas. Dicha ampliación permitió al Estado contar con los recursos para hacer frente a la crisis financiera y controlar que los recursos de los depositantes sean administrados y canalizados al sector productivo con una mayor eficacia.^{192, 193}

¹⁸⁷ Telos, Revistas Electrónicas Urbe, “Análisis del impuesto a las transacciones financieras”, en <<http://www.publicaciones.urbe.edu/index.php/telos/article/viewArticle/2504/3653>>. Fecha de consulta: 20 de mayo de 2014.

¹⁸⁸ *Ibid.*

¹⁸⁹ Ley No. 98-17 Ley de Reordenamiento en Materia Económica en el Área Tributario-Financiero, publicada en el ROS No. 78 de 1 de diciembre de 1998

¹⁸¹ Ley para la Promoción de Inversiones y Participación Ciudadana, publicada en el RO No. 144, de agosto 18 de 2000.¹⁸⁹

¹⁹⁰ Ley No. 98-17 Ley de Reordenamiento en Materia Económica en el Área Tributario-Financiero, publicada en el ROS No. 78 de 1 de diciembre de 1998

¹⁹¹ Ley No. 98-17 Ley de Reordenamiento en materia económica en el área tributario-financiero, publicada en el ROS No. 78 de 1 de diciembre de 1998.

¹⁹² Art. 1 de la Ley de Reordenamiento en materia económica en el área tributario-financiero, publicada en el ROS No. 78 de 1 de diciembre de 1998.

¹⁹³ Inciso Final de la Disposición Final de la Ley de Reordenamiento en materia económica en el área tributario-financiero, publicada en el ROS No. 78 de 1 de diciembre de 1998.

Más adelante para el año 1999 se reduce la tasa al 0,8%, a partir de enero del año 2000 y en agosto del mismo año se lo deroga.¹⁹⁴ Este impuesto gravó con el 1% a todas las operaciones y transacciones monetarias que se realicen a través de las instituciones que integran el sistema financiero nacional incluidas las *off shore*.

La creación de este gravamen ocasionó mucha polémica, al extremo que la Corte Suprema de Justicia en el Recurso de Casación No. 127-2003, publicado en el RO No. 445 de 19 de octubre de 2004, se pronunció sobre el derecho del contribuyente a que la administración le devuelva los valores correspondientes a este impuesto.¹⁹⁵

De lo expuesto se concluye que la naturaleza de este impuesto continúa siendo discutida, en primer lugar porque la ley lo consideró como un impuesto tipo transacciones financieras (heterodoxo en teoría) y que para ciertos criterios sustituyó el impuesto a la Renta al IR, en la práctica era un impuesto imputable a al IR, convirtiéndose en un impuesto mínimo presuntivo; gravamen de fácil recaudación, la administración tributaria traspasaba su responsabilidad a las instituciones financieras que eran las que actuaban en calidad de agente de retención.

Por ejemplo en calidad de ITF en Ecuador tuvimos el “Impuesto a la circulación de capitales ICC’ entre 1998 y el año 2000 cuya naturaleza sigue siendo bastante discutible, en primer lugar porque la ley lo consideró como un impuesto ‘tipo’ transacciones financieras (heterodoxo en teoría), impuesto que para ciertos criterios sustituyó al IR, en la práctica era un impuesto imputable a al IR, convirtiéndose en un impuesto mínimo presuntivo.

¹⁹⁴ Art. 38 de la Ley No. 41, publicada en ROS No. 321 de 18 de noviembre de 1999.

¹⁹⁵ Carmen, Simone, *Glosario de jurisprudencia tributaria ecuatoriana*, Quito, Ediciones Legales EDLE S. A., 2012, p. 94.

4. Perú crea el Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF) con la Ley No. 28194 del 2004, que grava a las operaciones en moneda nacional o extranjera,¹⁹⁶ la tasa aplicable es del 0,6%; en el 2006 se incrementa al 0,80%, según la Ley 28653^{197, 198} en el 2007, se establece un cronograma para la reducción de la tasa del impuesto del cero punto cero siete por ciento (0,07%), a partir de enero de 2008, hasta el cero punto cero cinco por ciento (0,05%), a partir de enero de 2010.¹⁹⁹

La creación de este impuesto tuvo mucha oposición en el sector bancario, el sector empresarial, los economistas y los partidos de oposición.²⁰⁰

Para el cálculo del ITF se aplica el redondeo que consiste en: si el dígito correspondiente al tercer decimal es inferior, igual o superior a cinco (5), los dos primeros decimales permanecerán igual, suprimiéndose al tercer número decimal.²⁰¹

2.4.2. Otros Estados de la Región que aplican el Impuesto a las Transacciones Financieras pero con otra denominación

a) *Argentina*, se denomina Impuesto Sobre los Débitos y Créditos en cuenta corriente bancaria (conocido como impuesto al cheque). La tarifa es de 1,2%, repartido en 0,6% al débito y 0,6% al crédito descontable el 34% del impuesto pagado por el crédito para otros impuestos. Fue creado mediante Decreto No. 534 de 2004.

¹⁹⁶Ley de Impuesto a las Transacciones Financieras, disponible en <<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/itf/l28194.htm>>. Fecha de consulta: 20 de mayo de 2014.

¹⁹⁷ *Ibid.*

¹⁹⁸ *Ibid.*

¹⁹⁹ *Ibid.*

²⁰⁰ Telos, Revistas Electrónicas urbe, “Análisis del impuesto a las transacciones financieras”, en <<http://www.publicaciones.urbe.edu/index.php/telos/article/viewArticle/2504/3653>>. Fecha de consulta: 20 de mayo de 2014.

²⁰¹ *Ibid.*

b) México.- Impuesto a los Depósitos en Efectivo

El Impuesto a los Depósitos en Efectivo (IDE) en México formó parte de la reforma tributaria planteada en el ejercicio 2007 por el Presidente de los Estados Unidos de México ante el Congreso de la Unión, que contenía un paquete de propuestas tendientes a obtener una reforma integral de la hacienda pública, siendo parte de ese paquete la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo.²⁰²

La tasa original de este impuesto cuando se inicio fue del 2% sobre el monto de los depósitos que superen los 25.000,00 pesos al mes. El 1 de noviembre de 2009 se realizó un cambio a la Ley, reduciendo la cantidad de efectivo de \$ 25.000 a \$ 15.000 pesos, y aumentando la tasa del 2% al 3%.²⁰³

Martinoli establece así que: “El impuesto a los Depósitos en Efectivo se convierte en un *minimum tax*, al no poder compensarlo con ningún impuesto federal”.²⁰⁴

Con Decreto Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 11 de diciembre de 2013, se deroga varias normas legales ente las que se encuentran Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, norma que entra a regir el primero de enero de 2014.²⁰⁵

“Este ha sido un impuesto que lejos de cumplir con el objetivo de captar recursos del sector informal, ha venido a incrementar la carga administrativa de los contribuyentes que sí están cumpliendo con la obligación de pagar sus impuestos; si bien es cierto, en los primeros meses de su aplicación se vio rebasada la meta

²⁰² Telos, Revistas Electrónicas urbe, “Análisis del impuesto a las transacciones financieras en América Latina”, en <<http://www.publicaciones.urbe.edu/index.php/telos/article/viewArticle/2504/3653>>. Fecha de consulta: 20 de mayo de 2014

²⁰³ *Ibid.*

²⁰⁴ *Ibid.*

²⁰⁵ Ley de Impuesto a los Depósitos en Efectivo, en <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/abro/lide/LIDE_abro.pdf>. Fecha de consulta: 25 de mayo de 2014.

planteada en la captación de recursos, ya que sorprendió al sector informal con la retención de este impuesto por las instituciones bancarias (González, 2008)”²⁰⁶

González (2008), señala que este impuesto más que incorporar a los informales a la formalidad, está incitando al sector formal a buscar refugio en ese sector.²⁰⁷

c) Venezuela.- Impuesto al Débito Bancario (IDB) e Impuesto a las Transacciones Financieras de las Personas Jurídicas y Entidades Económicas sin Personalidad Jurídica.

El Impuesto al Débito Bancario se lo estableció en implantó en 1994 con una tarifa del 0,75% y durante el año de aplicación de 1999 al 2000, de 0,5%. Posteriormente, el Gobierno ante la crisis del país se ve en la necesidad de establecerlo nuevamente, y se derogó en el ejercicio fiscal 2006.²⁰⁸

Con Decreto No. 620 de 3 de octubre de 2007 se crea en Venezuela el ITF de las Personas Jurídicas y Entidades Económicas sin Personalidad Jurídica, ya no con el nombre de IDB, con una tasa del 1,5%. Con Decreto No.165 de 12 de junio de 2008, el impuesto fue derogado.²⁰⁹

Sujetos del impuesto las personas jurídicas, las entidades económicas sin personalidad jurídica, por los pagos que se hagan con cargo a sus cuentas en bancos o instituciones financieras, y sin mediación de instituciones financieras.²¹⁰

En cuanto a las exenciones, están exentas las personas naturales, las instituciones del Estado, las entidades de carácter público con o sin fines empresariales. Los débitos o retiros

²⁰⁶ Revistas Electrónicas urbe, “Análisis del impuesto a las transacciones financieras en América Latina”, en <<http://www.publicaciones.urbe.edu/index.php/telos/article/viewArticle/2504/3653>>. Fecha de consulta: 20 de mayo de 2014.

²⁰⁷ *Ibid.*

²⁰⁸ *Ibid.*

²⁰⁹ *Ibid.*

²¹⁰ Decreto No. 5.620 de 3 de octubre de 2007, *Ley de Impuesto a las Transacciones Financieras de las Personas Jurídicas y Entidades Económicas sin Personalidad Jurídica*, en <http://www.conapri.org/download/decreto_itf.pdf>. Fecha de consulta: 25 de mayo de 2014.

que generen la administración de los condominios de uso residencial, entre otros. Nace la obligación tributaria el momento que se efectúa el débito en la cuenta o se cancele la deuda, según el caso. El impuesto es aplicado en el territorio venezolano. El hecho imponible lo constituye el aporte total de cada débito en cuenta u operación gravada. La alícuota del impuesto es del 1,5%. Este impuesto no es deducible del pago del Impuesto a la Renta.²¹¹

En forma general, conocemos que este impuesto, grava las operaciones financieras realizadas por los usuarios sean estas personas naturales o jurídicas, entre las que se encuentran principalmente transferencias bancarias, depósitos y retiros en efectivo, cobro de cheques, etcétera.

Los principales objetivos del ITF son la generación de ingresos que contribuyan a sanear las finanzas públicas, reducir la economía del sector informal, obtener información de los cuentahabientes de las instituciones bancarias e incrementar la recaudación fiscal a través de la información que se obtiene del sistema financiero. Este tipo de gravamen en varios países se aplica de forma temporal, aunque en ocasiones lo han prorrogado más allá de la fecha de vigencia.

En el capítulo siguiente analizaremos lo relacionado exclusivamente con el Impuesto a la Salida de Divisas (ISD), su incidencia en el país y un estudio comparativo del mismo.

²¹¹ *Ibid.*

CAPÍTULO III

EL ISD EN ECUADOR

La globalización financiera es una fuerza que transforma el capitalismo del que participan los países desarrollados y en vías de desarrollo, la misma que se caracteriza por el incremento de los flujos de capitales, tanto a largo como a corto plazo.²¹²

Sin embargo, el libre flujo de capitales ocasiona muchos problemas en los Estados, sobre todo a los en vías de desarrollo, como son las especulaciones sobre las tasas de cambios; las recesiones económicas; crisis bancarias e inestabilidades políticas. Todo ello ha obligado varios países como a Ecuador a tomar las medidas pertinentes que le permitan regular este flujo, de tal manera que su impacto sea menos costoso para la estructura productiva estatal.

Los conocedores de la política fiscal son los que en los últimos años han visto conveniente reformar constantemente la normativa tributaria, procurando la equidad de los sectores y sin descuidar el interés del Estado que es obtener mejores y mayores tasas de crecimiento, así como una mayor inversión.²¹³

Es conocido que los tributos tienen un fin recaudatorio; sin embargo, muchos de ellos comparten otros fines primordiales para el Estado, como son los sociales, ambientales, los que tienden al desarrollo económico, protectores de las arcas de las naciones, entre otros.

²¹² “Impuesto a la salida de divisas y su efecto en la recaudación tributaria, período 2008”, disponible en <http://dspace.ucuenca.edu.ec/bitstream/123456789/2748/1/tm4644.pdf>. Fecha de consulta: 25 de junio de 2014.

²¹³ *Ibid.*

Ecuador con el fin de acortar las inequidades existentes en la distribución de la riqueza, el 29 de diciembre de 2007 publica la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria²¹⁴, ley en la que se crea el Impuesto a la Salida de Divisas (ISD), que tiene como objeto reducir la volatilidad de los flujos de capitales al exterior y a fortalecer el desarrollo del país.

Este es un impuesto regulador y las variaciones efectuadas en su tarifa tienen por objeto evitar la salida de capital. La experiencia ecuatoriana en la aplicación de este impuesto constituye un experimento natural en el que pueden evaluarse los efectos en cada una de las fases en las cuales estuvieron vigentes los distintos niveles del gravamen.²¹⁵

Dados los cambios de la tarifa, la globalización, el creciente volumen de las transacciones financieras a través de las fronteras y la importancia que tiene para los agentes económicos el mantener un constante movimiento de los flujos de capital a los países del exterior, cabe analizar si estas reformas habrían afectado al comercio exterior ecuatoriano, cumpliendo el objetivo del Estado ecuatoriano de regular la pérdida de capital circulante.

Los gobiernos, además de la política económica para evitar la fuga de capitales, cuentan con otros medios para contrarrestar dicha situación. La política cambiaria no es aplicable en Ecuador por no contar con moneda propia.²¹⁶

3.1. Incidencia en Ecuador de la circulación de capitales

²¹⁴ Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador, RO No. 242 Tercer Suplemento, de veinte y nueve de diciembre 2007.

²¹⁵²¹⁵ Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador, RO No. 242 Tercer Suplemento, de veinte y nueve de diciembre 2007.

²¹⁶ Impuesto a la Salida de Divisas y su efecto en la recaudación tributaria, período 2008, disponible en <http://dspace.ucuenca.edu.ec/bitstream/123456789/2748/1/tm4644.pdf>. Fecha de consulta: 25 de junio de 2014.

La implantación del Impuesto a la Salida de Divisas (ISD) en el país ha impactado en varios sectores de la economía, y de forma especial al sector exportador e importador, debido principalmente, al incremento del costo de adquisición de materias primas, insumos y bienes de capital. Este incremento resta competitividad al sector productivo nacional, el cual al no existir un mercado que abastezca las necesidades, debe asumir mayores costos de importación y elevar el precio final de sus productos al consumidor.

Igualmente, las empresas que prestan servicios de turismo internacional, tales como las agencias de viajes, también se ven afectadas con el pago del ISD. Esto debido a que sus principales socios comerciales son empresas domiciliadas en el exterior, motivo por el cual sus transacciones gravan un 5% del ISD.

El Comité Empresarial Ecuatoriano, en octubre de 2011, en las observaciones formuladas al proyecto de Ley Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, con relación al ISD, expuso que la nueva tarifa del impuesto causaría efectos inflacionarios, encarecimiento de la oferta de productos importados e incremento del costo de materia prima importada. Concluyó así que el impuesto genera un impacto negativo en liquidez y en rentabilidad”.²¹⁷

Para demostrar el impacto negativo del impuesto, pone de ejemplo el caso del polipropileno, materia prima indispensable para la fabricación de insumos en diversos sectores productivos y para la elaboración de bienes finales, la cual debe ser importada, por cuanto en el país no existía a esa fecha industria petroquímica.

²¹⁷ Comité Empresarial Ecuatoriano, octubre de 2011, Observaciones al Proyecto de Ley Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, disponible en <<http://www.profitas.com/Comite%20Empresarial.pdf>>. Fecha de consulta: 25 de junio de 2014.

Entre los principales sectores que utilizan insumos plásticos están: alimentos y bebidas (embalaje); farmacéutico (envases); agrícola (invernaderos); automotriz (piezas); construcción (artículos de hogar, tuberías).²¹⁸

La importación de este producto es de US \$ 73,45 MM. El polipropileno tiene un arancel del 0%. La mayor parte de la importación, exactamente el 80%, viene de Colombia, Chile, Perú, Brasil. Fruto del ISD el arancel efectivo es del 5%.²¹⁹

De acuerdo al Comité Empresarial Ecuatoriano, el ISD genera un encarecimiento del financiamiento externo, encarecimiento del crédito interno, desaceleración de la entrada de capitales; y, produce un impacto negativo en la liquidez y rentabilidad.²²⁰

La Administración Tributaria Ecuatoriana defiende este impuesto argumentando que lo que se busca con la imposición del mismo “es penalizar la salida de capitales golondrinas (que ingresan por lapsos cortos) y posibilitar que las divisas provenientes de la actividad económica se inviertan en el territorio nacional”.²²¹

Como se demuestra en el cuadro siguiente, según datos del SRI, de enero a septiembre de 2010, el ISD recaudó US \$ 265,8 millones. Y durante el mismo período de 2011 la cifra llegó a US \$ 340,1 millones. Estas cifras conducen a Robalino a afirmar, que el objetivo de este impuesto es sencillamente procurar más recursos para financiar la expansión del gasto público.²²²

²¹⁸ *Ibid.*

²¹⁹ *Ibid.*

²²⁰ *Ibid.*

²²¹ Informe Semanal, Impuesto a la Salida de Divisas es el gravamen más criticado, disponible en <<http://www.revistaliederes.ec>>. Fecha de consulta: 17 de junio de 2013.

²²² Buro de Análisis Informativo, “El impacto del Impuesto a la Salida de Divisas se traslada al consumidor”, en <<http://www.burodeanalisis.com/2011/10/31>>. Fecha de consulta: 17 de julio de 2013.

RECAUDACIÓN DE IMPUESTOS

AÑO	IMPUESTO A LA SALIDA DE DIVISAS (IMPSD)		
	IMPUESTO A LA SALIDA DE DIVISAS	IMPUESTO A LA SALIDA DE DIVISAS CAE	IMPUESTO A LA SALIDA DE DIVISAS EXPORTACIONES
2008	32'556.928,95		
2009	194'831.708,50	9'830.404,45	
2010	406'657.410,18	508,43	
2011	511'919.762,98	18,38	
2012	1.179'296.451,58	-	
2013	1.226'718.835,68		7'067.498,98
2014	1.048'357.991,84		6'030.747,61

Elaboración: Clara Montes.

Fuente: SRI.

Jorge Ayala, afirmó ser el creador de este impuesto, que después fue cambiada por el gobierno, sostiene que “Se dio cuenta que este impuesto es de fácil recaudación y políticamente es muy bien puesto, porque la gente no se da cuenta que con él la gente va a ganar más de todo. Como el pueblo no lo siente, políticamente es más viable, al final, termina pagándolo el pueblo porque se encarece todo”.²²³

Viviana Bonilla, exasambleísta, en una entrevista en Telerama, insistió en que el tributo no está enfocado específicamente a la recaudación, sino más bien a mantener el dinero en el país.²²⁴

Para Mauricio Pozo, exministro de Economía, el incremento de esta imposición afecta incluso al principio de libre flujo de capitales de una economía, pues al no tener

²²³ *Ibid.*

²²⁴ *Ibid.*

moneda propia, estos provienen de afuera. “Es un contrasentido absoluto, no tiene fundamento técnico alguno y los capitales van a seguir saliendo igual si ponen el 5%, el 7% o el 10% (de impuesto). Los capitales se quedan cuando ven un ambiente de tranquilidad, de certeza, de certidumbre, de reglas claras y con nueve reformas tributarias en menos de 5 años, lo que menos se tiene es eso” insistió Pozo.²²⁵

Alberto Acosta Burneo, sostiene que la inmovilidad del capital genera varios efectos, entre ellos disminuye la competitividad de las empresas ecuatorianas frente a nuestros vecinos, Perú y Colombia. Señala el experto económico que el costo del impuesto es trasladado a los usuarios o compradores finales con el incremento de los predios. “Así se aplique el crédito tributario, existe un costo y ese lo va a pagar el consumidor, no necesariamente de los más acaudalados, sino de la mayoría de la población”.²²⁶

Walter Spurrier, analista económico, considera que el aumento de tarifa del impuesto del 2 al 5 % generará aproximadamente US \$ 1.500 millones anuales para el Fisco, pues si bien el impuesto beneficia a las arcas fiscales, tiene un “efecto disuasivo” a la producción nacional y, por ende, el traslado de ese costo al consumidor final. Spurrier expuso ante empresarios la situación económica del país, en un foro en la ciudad costera de Guayaquil, y dijo al respecto: “yo no creo que apunte la dolarización, más bien sostiene la liquidez y eso incide directamente en el mayor consumo (...) Además muchas empresas nacionales operan con créditos en el exterior y les resulta caro pagar más por impuesto, que por el interés del capital que generan los créditos”, por lo que afirmó que la debilidad económica del régimen es la ausencia de un clima atractivo para la inversión.²²⁷

²²⁵ *Ibid.*

²²⁶ *Ibid.*

²²⁷ En <http://diariodigitalcentro.com/index.php/economia/1343-sri-impuesto-a-la-salida-de-divisas-fortalecera-dolarizacion>. Fecha de consulta: 21 de marzo de 2014.

Por otra parte, el ex director del SRI, Carlos Marx Carrasco, aclaró que la intención del gobierno es tomar medidas preventivas para sostener la dolarización. “Se nos acusó de estar en contra de la dolarización, cuando esto demuestra lo contrario. El costo más alto de salir de la dolarización, es el costo social y es un precio que no vamos a pagar”, dijo Carrasco. La anterior autoridad tributaria aclaró que en el aumento del ISD determina una compensación para la importación de materias primas y bienes de capital que sirvan para la producción nacional...²²⁸

Una vez expuesta la repercusión que el ISD ha tenido en los ámbitos, comercial, industrial, de las inversiones, etc., dentro de la economía nacional, vamos a conocer cuáles fueron los antecedentes para la creación del mencionado impuesto.

3.2. Fundamentación teórica conceptual del ISD

El sustento teórico y conceptual de la presente investigación se basa en el tema que abarca el Impuesto a la Salida de Divisas, cuyo estudio y análisis exige previamente su conceptualización, para conocer sus características, contenido y naturaleza.

El ordenamiento jurídico ecuatoriano tiene como norma suprema la Constitución de la República, la que al tratar sobre el régimen tributario, manifiesta que la política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.²²⁹

²²⁸ *Ibid.*

²²⁹ Constitución de la República del Ecuador, RO No. 449, 20 de octubre de 2008.

El art. 135 de la Constitución faculta únicamente a la “Presidenta o Presidente de la República para presentar proyectos de ley que creen, modifiquen o supriman impuestos, aumenten el gasto público o modifiquen la división político administrativa del país”.²³⁰

La Constitución al tratar sobre la política fiscal, su art. 285 prescribe que “tendrá como objetivos específicos: 1. El financiamiento de servicios, inversión y bienes públicos. 2. La redistribución del ingreso por medio de transferencias, tributos y subsidios adecuados. 3. La generación de incentivos para la inversión en los diferentes sectores de la economía y para la producción de bienes y servicios, socialmente deseables y ambientalmente aceptables.”²³¹

Ahora bien, refiriéndonos al ISD, el Gobierno ecuatoriano, conocedor de la desastrosa crisis económica-financiera por la que atravesaba el país, y, con el objeto de paliar tal situación, estudió la posibilidad de crear dicho impuesto, para restringir la salida del dólar y además proporcionar ingresos a las arcas fiscales. Así haciendo uso de la potestad colegislativa otorgada por la norma suprema, remitió a la Asamblea el proyecto de ley que creó el ISD. En ese momento, nos encontrábamos en período constituyente, y la Asamblea Constituyente había asumido plenos poderes, incluido el poder legislativo.

Así, el Mandato Constituyente No. 1 dispuso:

Art. 1.- “Del Poder Constituyente.- La Asamblea Constituyente, por mandato popular del 15 de abril de 2007, asume y ejerce SUS PLENOS PODERES”.

Art. 2.- “De las Atribuciones de la Asamblea Constituyente.- La Asamblea Constituyente ejerce sus facultades mediante la expedición de: mandatos

²³⁰ *Ibid.*, art. 135.

²³¹ *Ibid.*, art. 285.

constituyentes, leyes, acuerdos, resoluciones y las demás decisiones que adopte en uso de sus atribuciones”.²³²

En uso de las atribuciones a la Asamblea Constituyente, con fecha 28 de diciembre de 2007, se levanta el acta No. 014 en la que se plasma el contenido de la Sesión del Pleno relacionada con la aprobación de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador.²³³

Algunos asambleístas mostraron su posición con respecto a la ley que creó los impuestos reguladores:

Así Catalina Ayala dijo:

“Con respecto a la salida de divisas, no creo que ha sido contemplado el caso en el cual se pagan las divisas para pagar estudios. Hay muchos ecuatorianos que actualmente están saliendo del país a realizar estudios y a capacitarse ¿qué pasa con aquellos casos? ¿se les carga también con un cero punto cinco por ciento más? ¿están sacando los capitales? ¿los están fugando? No están pagando por una mejor educación, que seguramente vendrán acá y lo retribuirán en empleo y capacitación al resto de los ecuatorianos, que lamentablemente no tienen la oportunidad de salir al exterior. Además con este tipo de normas lo que fomentamos es que el treinta y uno de diciembre, si es que ya lo habían hecho, todos aquellos capitales, y los ecuatorianos que creen en este país saquen sus capitales afuera y que no los repatrien más. No creo que esta haya sido la intención del Ejecutivo. Adicionalmente, estamos poniendo impuestos a los predios rurales, pero ¿Y el fomento hacía la producción... ¿Qué pasa si el día de mañana aquellos que tienen capitales en Ecuador deciden retirarlos, invertirle en otro país? ¿En dónde vamos a trabajar los ecuatorianos si se van?”²³⁴

²³² Mandato Constituyente No. 1, ROS No. 223 de 30 de noviembre de 2007.

²³³ Asamblea Constituyente, Acta No. 014 de 28 de diciembre de 2007.

²³⁴ *Ibid.*, p. 135-139.

Como podemos ver, en el ámbito del ISD, no hubo sino una o dos intervenciones concretas, lo cual nos da la pauta que ni los asambleístas tenían argumentos para defender la implantación del impuesto o rechazar la creación del mismo. Fue así como, sin mayor discusión que se lo implantó en el régimen tributario.

La Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en Ecuador fue publicada en el Tercer Suplemento del RO No. 242 de 29 de diciembre de 2007, y crea los Impuestos Reguladores, incluido el ISD.²³⁵

El art. 155 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador dispone: “Créase el Impuesto a la Salida de Divisas (ISD) sobre el valor de todas las operaciones y transacciones monetarias que se realicen al exterior, con o sin intervención de las instituciones que integran el sistema financiero”.²³⁶

Una vez creado el impuesto, analizaremos si el mismo reúne los elementos que debe tener un impuesto para que sea considerado como tal, análisis que se hace a continuación en el siguiente subtema.

3.3 Desarrollo normativo

La Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, carece de un sustento doctrinario, más bien tiene como antecedentes la situación económica-financiera y social por la que atraviesa al momento de su expedición el país, según se expresa en algunos de los párrafos del Considerando de la ley, como se transcribe a continuación:

²³⁵ Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, RO No. 242 tercer Suplemento, de 29 de diciembre de 2007.

²³⁶ *Ibid.*, art. 155.

“Que es obligación del Estado propender a una mejor distribución de la riqueza y para el mejor cumplimiento del artículo seis del Código Tributario en cuanto a los fines de los impuestos; que el sistema tributario ecuatoriano debe procurar que la base de la estructura impositiva se sustente en los impuestos que sirvan para disminuir las desigualdades y tiendan a una mayor justicia social”.²³⁷

“Que un sistema tributario es más progresivo a medida que los impuestos directo logran una mayor recaudación de los impuestos indirectos. Que el sistema tributario es una herramienta de la política económica, que a más de brindar los recursos públicos al Estado, permite el estímulo de la inversión y del ahorro...”.²³⁸ Ley aprobada por la Asamblea el veinte y ocho de diciembre de dos mil siete.²³⁹

En mi criterio, la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, consta de dos partes fundamentales: a) La primera parte comprende las reformas al Código Tributario, a la Ley de Régimen Tributario Interno en cuanto hace relación a: impuesto a la renta, impuesto al valor agregado, impuesto a los consumos especiales, régimen impositivo simplificado; y, reformas al impuesto sobre la propiedad de los vehículos motorizados, normas legales todas ellas de carácter tributario; y, b) La segunda parte referente a la creación de los impuestos reguladores, siendo estos los siguientes: impuesto a la salida de divisas, impuesto a los ingresos extraordinarios; y, el impuesto a las tierras rurales.²⁴⁰ De lo que se concluye que el impuesto a la salida de divisa fue creado por ley, misma que debe aplicarse y cumplirse.

3.3.1. La Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, en su art. 155 de creación del ISD

²³⁷ *Ibid.*

²³⁸ *Ibid.*

²³⁹ *Ibid.*

²⁴⁰ *Ibid.*

El art. 155: Creación del Impuesto a la Salida de Divisas.- “Créase el Impuesto a la Salida de Divisas (ISD) sobre el valor de todas las operaciones y transacciones monetarias que se realicen al exterior, con o sin intervención de las instituciones que integran el sistema financiero”.²⁴¹

El art. 156 del cuerpo legal antes citado trata del hecho generador, consiste en la transferencia o traslado de divisas al exterior en efectivo o a través del giro de cheques, transferencias, envíos, retiros o pagos de cualquier naturaleza realizados con o sin la intermediación de instituciones del sistema financiero. Cuando la transferencia o traslado se produce con intervención de las instituciones del sistema financiero, será constitutivo del mismo el débito a cualquiera de las cuentas de las instituciones financieras nacionales e internacionales domiciliadas en Ecuador, que tenga por objeto transferir los recursos financieros hacia el exterior.

Todo banco extranjero que opere en Ecuador, debe declarar mensualmente que ha pagado el impuesto a quienes hayan efectuado remesas de dinero, aun cuando sea bajo un sistema de courier o sistema expreso, en sobre cerrado, que tenga conocimiento la institución financiera.

Todos los couriers autorizados para operar en Ecuador, antes de tramitar cualquier envío al exterior, deben recabar del ordenante una declaración en formulario, del que es destinatario el Servicio de Rentas Internas, expresando que en el sobre o paquete no van incluidos cheques o dinero al exterior.²⁴²

²⁴¹ *Ibid.*, art. 155.

²⁴² *Ibid.*, art. 156.

El art. 6 de la Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, agregó un inciso al art. 156 con el siguiente texto:

“Se presumirá salida de divisas y por ende se causará este impuesto, en el caso de realizarse importaciones por personas naturales o sociedades ecuatorianas o domiciliadas en el país que tengan como actividad la importación y comercialización de los bienes que importen, cuando los pagos se generen desde el exterior. Toda importación de personas naturales o sociedades ecuatorianas o extranjeras domiciliadas o residentes en Ecuador se presume pagada con recursos que causen el Tributo en el Ecuador, aun cuando los pagos no se hagan por remesas o transferencias, sino con recursos financieros en el exterior del importador o de terceros”.²⁴³

Por Disposición Transitoria Décimo Octava del Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas, se dispuso que se incluya a continuación del último inciso del artículo innumerado que sigue al art. 156 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador el siguiente texto: “III) De igual manera, se exceptúa del principal, interés, comisiones y demás pagos por concepto de servicio de la deuda pública, del impuesto a la salida de capital”.²⁴⁴

El art. 17 de la Ley Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, reforma el art. 156 en el siguiente sentido: Sustitúyanse los incisos tercero y cuarto del art. 156 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, por los siguientes textos: “Todo pago efectuado desde el exterior por personas naturales o sociedades ecuatorianas o extranjeras domiciliadas o residentes en Ecuador, se presume efectuado con

²⁴³ Art. 6, Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, ROS No. 497, de 30 de diciembre de 2008.

²⁴⁴ Disposición Transitoria Décimo Octava del Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas, RO No. 306 Segundo Suplemento de 22 de octubre de 2010

recursos que causen el ISD en Ecuador, aun cuando los pagos no se hagan por remesas o transferencias, sino con recursos financieros en el exterior de la persona natural o la sociedad o de terceros.

También se presumirá el haber efectuado la salida de divisas, causando el correspondiente impuesto, en el caso de exportaciones de bienes o servicios generados en Ecuador, efectuadas por personas naturales o sociedades domiciliadas en Ecuador, que realicen actividades económicas de exportación, cuando las divisas correspondientes a los pagos por concepto de dichas exportaciones no ingresen al Ecuador. En este caso, al impuesto causado en las divisas no ingresadas, se podrá descontar el valor del ISD generado en pagos efectuados desde el exterior, referidos en el párrafo anterior. El pago del ISD definido en este párrafo, se efectuará de manera anual, en la forma, plazos y demás requisitos que mediante resolución de carácter general que expida el SRI.²⁴⁵

El art. 40 de la Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, dispone que a continuación del art. 156 se agreguen los siguientes innumerados:

“Art. (...).- No son objeto de impuesto a la salida de divisas las transferencias, envío o traslados de divisas al exterior realizadas por los siguientes sujetos: I) Entidades y organismos del Estado inclusive empresas públicas, según la definición contenida en la Constitución de la República. II) Organismos internacionales y sus funcionarios extranjeros debidamente acreditados en el país; misiones diplomáticas, oficinas consulares, o funcionarios extranjeros de estas entidades, debidamente acreditados en el país, y bajo el sistema de reciprocidad, conforme la ‘Ley sobre

²⁴⁵ Ley Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, art. 17, ROS No. 583 de 24 noviembre de 2011.

inmunitades, privilegios y franquicias diplomáticas, consulares y de los organismos internacionales’, y los Convenios Internacionales vigentes”.²⁴⁶

El art. 157.- Sujeto Activo del impuesto es el Estado que delega la administración del Impuesto al SRI. El art. 158.- Sujeto Pasivo.- Son las personas naturales, sucesiones indivisas y las sociedades privadas nacionales o extranjeras que transfieran o envíen dinero al exterior en efectivo o a través del giro de cheques, transferencias, envíos, retiros o pagos de cualquier naturaleza realizados con o sin la intermediación de instituciones del sistema financiero y si son parte del Sistema Financiero son considerados agentes de retención.

El art. 159.- De las Exenciones, el mismo que es sustituido por el art. 41 de la Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, quedando redactado así:

Art. 159.- Exenciones.- “Los ciudadanos ecuatorianos y extranjeros que abandonen el país portando en efectivo hasta una fracción básica desgravada de impuesto a la renta de personas naturales estarán exentos de este impuesto; en lo demás estarán gravados. Las transferencias realizadas al exterior de hasta 1000 dólares de los EUA, estarán exentas del ISD, recayendo el gravamen sobre lo que supere tal valor. En el caso de que el hecho generador se produzca con la utilización de tarjetas de crédito o de débito no se aplicará esta exención”.²⁴⁷

El Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversión, en la Disposición Reformatoria Tercera, introduce reformas la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador: 3.1.- En el art. 159, incorpórense los siguientes incisos:

“También están exonerados los pagos realizados al exterior, por concepto de la amortización de capital e intereses generados sobre créditos otorgados por

²⁴⁶ Art. 40, Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, publicado en el RO No. 94 Suplemento de 23 de diciembre de 2009.

²⁴⁷ Art. 41, Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador ROS No. 94 de 23 de diciembre de 2009.

instituciones financieras internacionales, con un plazo mayor a un año, destinados al financiamiento de inversiones previstas en el Código de la Producción”.

En estos casos, la tasa de interés de dichas operaciones deberá ser inferior a la tasa de interés activa referencial a la fecha del registro del crédito. Se exceptúa de este beneficio a las instituciones del sistema financiero nacional y los pagos relacionados con créditos concedidos por partes relacionadas o instituciones financieras constituidas o domiciliadas en paraísos fiscales o, en general, en jurisdicciones de menor imposición.

Asimismo, habrá exoneración sobre los pagos realizados al exterior por parte de administradores y operadores de las Zonas Especiales de Desarrollo Económico (ZEDE), tanto por concepto de importaciones de bienes y servicios relacionados con su actividad autorizada, así como para la amortización de capital e intereses generados sobre créditos que les hayan otorgado instituciones financieras internacionales, con un plazo mayor a un año, para el desarrollo de sus inversiones en el Ecuador. La tasa de interés de dichas operaciones deberá ser inferior a la tasa de interés activa referencial a la fecha del registro del crédito. Se exceptúa de este beneficio los casos en que el crédito haya sido concedido por partes relacionadas, o por una institución financiera constituida o domiciliada en fiscales, o en jurisdicciones de menor imposición”.²⁴⁸

Por su parte, la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado en su art. 18 dispone se agregue al final del art. 159 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, lo siguiente: Art. 18.- Al final del art. 159 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, agréguese el siguiente inciso:

²⁴⁸ Disposición Reformatoria Tercera. 1 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, RO No. 351 Suplemento de 29 de diciembre de 2010.

“De igual manera, están exonerados del pago del ISD, los pagos realizados al exterior, por concepto de dividendos distribuidos por sociedades nacionales o extranjeras domiciliadas en el Ecuador, después del pago del impuesto a la renta, a favor de otras sociedades extranjeras o de personas naturales no residentes en Ecuador, siempre y cuando, la sociedad o la persona natural -según corresponda- no esté domiciliada en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición. No se aplicará esta exoneración cuando los dividendos se distribuyan a favor de sociedades extranjeras de las cuales, a su vez, sean accionistas las personas naturales o sociedades residentes o domiciliadas en el Ecuador, que son accionistas de la sociedad domiciliada en Ecuador que los distribuye”.²⁴⁹

El SRI con Resolución No. NAC-DGERCGC12-00572, resuelve lo siguiente:

Art. 1.- “Respecto de la exoneración prevista en el segundo inciso del art. 159 de la Ley Reformatoria de la Equidad Tributaria del Ecuador, los agentes de retención y percepción se abstendrán de efectuar la respectiva retención o percepción del Impuesto en los casos en los que un mismo contribuyente transfiera o envíe al exterior hasta mil dólares de los EUA (US \$ 1.000,00), dentro de un mismo período quincenal, comprendido entre el día 1 y el día 15 de cada mes, o entre el día 16 y el último día de cada mes. Los agentes de retención y percepción deberán retener o percibir, respectivamente, el Impuesto a la Salida de Divisas que se genere sobre el monto de las transferencias efectuadas en los referidos períodos quincenales, que superen el valor antes señalado”.²⁵⁰

En concreto se consideraron varias exenciones del impuesto, como es el pago por concepto de importaciones, repatriación de utilidades, los pagos de capital e intereses por concepto de créditos externos que estén debidamente registrados en el Banco Central del Ecuador, pagos por concepto de primas de compañías de reaseguros y consumos realizados

²⁴⁹Art.18, Ley Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, ROS No. 583 de 24 noviembre de 2011.

²⁵⁰Resolución No. NAC-DGERCGC12-00572, RO No. 792 de 19 de septiembre de 2012.

en el exterior por medio de tarjetas de crédito emitidas en el país, cuyo titular sea una persona natural.

El art. 160 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, trata de la base imponible del Impuesto a la Salida de Divisas (ISD), que es el monto del traslado de divisas, de la acreditación o depósito, o el monto del cheque, transferencia o giro al exterior.

El art. 161 se refiere a la declaración y pago del impuesto y señala que los sujetos pasivos del ISD declararán y pagarán el impuesto de la manera siguiente:

a) En los casos en que la salida de capital, como producto de transferencias hacia el exterior, fuese efectuada por personas naturales y sociedades, diferentes de instituciones financieras, el ISD será retenido por la institución financiera a través de la cual se realizó la operación. Esta entidad acreditará los impuestos retenidos en una cuenta única de donde los recursos no podrán ser retirados sino hasta cuando deban ser transferidos a la cuenta respectiva en el Banco Central del Ecuador mensualmente, de acuerdo al calendario de pago de retenciones en la fuente establecido en el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno y sus reformas. Los mismos plazos se aplicarán para la declaración del impuesto ante el Servicio de Rentas Internas.

En el caso de no darse la transferencia deliberada del impuesto retenido según lo establecido, este hecho será considerado como defraudación tributaria al fisco por parte de la institución financiera implicada, recayendo sobre el representante legal las sanciones civiles y penales pertinentes, según lo establecido en la legislación ecuatoriana;

b) Los sujetos pasivos que no utilicen el sistema financiero deberán declarar y pagar el impuesto dentro de los dos días siguientes a la operación, en cualquiera de las instituciones financieras, en la forma que se establezca en el Reglamento; y,

c) En el caso de que instituciones financieras nacionales o extranjeras domiciliadas en Ecuador sean las que retiren divisas hacia el exterior, el Banco Central del Ecuador efectivizará la salida de los recursos monetarios al exterior previo al pago del impuesto y entregará al SRI diariamente la información asociada a estas transacciones. El impuesto deberá ser acreditado dentro de los dos días hábiles siguientes por parte de la institución financiera a la cuenta respectiva en el Banco Central del Ecuador y declarado mensualmente al SRI de acuerdo al calendario de pago de retenciones en la fuente establecido en el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

De igual manera que en el caso anterior, el no pago de este impuesto por parte de cualquier institución financiera será considerado como defraudación tributaria por parte de la institución financiera implicada según lo establecido en el literal a).²⁵¹

Art. 162.- Tarifa del Impuesto.- “La tarifa del Impuesto a la Salida de Capitales es del 0,50%”.²⁵²

Posteriormente, este artículo fue sustituido por el art. 8 de la Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador por el siguiente: art. 162.- Tarifa del Impuesto.- “La tarifa del ISD es del 1%”.²⁵³

Este artículo que fue sustituido por el 42 de la Ley Reformatoria a la ley de Régimen Tributario Interno y Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador por el siguiente: art. 162: Tarifa del impuesto.- “La Tarifa del ISD es del 2%”.²⁵⁴

²⁵¹ Art. 160-161 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, RO No. 242 Tercer Suplemento, de veinte y nueve de diciembre de 2007

²⁵² Art. 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, RO No. 242 Tercer Suplemento, de veinte y nueve de diciembre de 2007.

²⁵³ Art. 8 de la Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, RO No. 497 Suplemento de 30 de diciembre de 2008.

²⁵⁴ Art. 42 de la Ley Reformatoria a la ley de Régimen Tributario Interno y Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, RO No. 94- Suplemento de 23 de diciembre de 2009.

Finalmente, vemos como el art. 19 de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, reforma el art. 162 de la Ley original por el siguiente: art. 19.- En el art. 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, sustitúyase “2%” por “5%”.²⁵⁵

El art. 20 de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, ordena se agregue al art. 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad del Estado, los siguientes artículos innumerados: “Art. (...).- Crédito Tributario.- Podrá ser utilizado como crédito tributario, que se aplicará para el pago del impuesto a la renta del propio contribuyente, de los 5 últimos ejercicios fiscales, los pagos realizados por concepto de impuesto a la salida de divisas en la importación de las materias primas, insumos y bienes de capital con la finalidad de que- sean incorporados en procesos productivos. Las materias primas, insumos y bienes de capital a los que hace referencia este artículo, serán los que consten en el listado que para el efecto establezca el Comité de Política Tributaria”.²⁵⁶

El art. 2 literal a) de la Ley Orgánica de Redistribución de los Ingresos para el Gasto Nacional, reforma a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador: Art.- 2 literal a).- Expedir las siguientes reformas a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador: Art.- (...).- “Los pagos por Impuesto a la Salida de Divisas, susceptibles de ser considerados como crédito tributario para el pago del Impuesto a la Renta, de conformidad con el artículo anterior, que no hayan sido utilizados como tal respecto del ejercicio fiscal en que se generaron o respecto de los cuatro ejercicios fiscales posteriores, podrán ser objeto de devolución por parte del Servicio de Rentas Internas, previa solicitud del sujeto pasivo. Esta solicitud se receptorá una vez que el contribuyente haya presentado la

²⁵⁵ Art.19 de la Ley Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, RO No. 583 Suplemento de 24 noviembre de 2011.

²⁵⁶ Art.20 de la Ley Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, RO No. 583 Suplemento de 24 noviembre de 2011.

correspondiente declaración de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal en que se efectuaron dichos pagos de ISD. El Servicio de Rentas Internas, de ser procedente, dispondrá la devolución del impuesto pagado, ordenando la emisión de una nota de crédito, la cual será libremente negociable en cualquier tiempo, y será utilizada para pagar el impuesto a la renta dentro del plazo previsto en el inciso anterior. Esta devolución no procederá respecto de los valores de ISD considerados como gastos deducibles, en la respectiva declaración de Impuesto a la Renta”.²⁵⁷

Finalmente, el art. 163 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, trata sobre el destino del impuesto, el que se depositará en la cuenta del SRI en el Banco Central del Ecuador, efectuado los registros contables pertinentes, esos valores serán depositados en el plazo máximo de 24 horas, en la Cuenta Única del Tesoro Nacional, para financiar el Presupuesto Nacional.²⁵⁸

Como toda ley, esta también tiene su reglamento, el mismo que tiene por objeto la oportuna y mejor aplicación, y que se ejecuten y cumplan las disposiciones contenidas en la misma, facilitando a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

3.3.2. Reglamento para la aplicación del ISD

Con Decreto Ejecutivo No 1058 de 9 de mayo de 2008, publicado en el SRO No. 336 de 14 de mayo de 28 de mayo de 2008, se expide el Reglamento a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, modificado al 23 de enero de 2013.²⁵⁹

²⁵⁷ Art. 2 de la Ley Orgánica de Redistribución de los Ingresos para el Gasto Nacional, RO No. 847 Suplemento de 10 de diciembre de 2013.

²⁵⁸ Art. 163 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, RO No. 242 Tercer Suplemento, de 29 de diciembre de 2007

²⁵⁹ Reglamento a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, disponible en, <<http://www.russellbedford.com.ec/images/Boletines%202013/7.%20REGLAMENTO%20PARA%20LA%20APLICACION%20DEL%20IMPUESTO%20A%20LA%20SALIDA%20DE%20DIVISAS.pdf>>. Fecha de consulta: 23 de julio de 2014.

El reglamento contribuye a despejar las interrogantes que puedan surgir por la interpretación de la ley. Así, el art. 3 aclara que tanto el retiro de divisas como el consumo desde el exterior, por medio de tarjetas de crédito, están sujetos al pago del tributo.

El art. 11 trata de los requisitos que deben cumplir los comprobantes de retención; normativa necesaria para los casos en que los contribuyentes usuario de este impuesto tengan derecho al pago indebido o pago en exceso, para el crédito tributario y efectos contables

El art. 7 agregado dispone que las declaraciones del ISD deben conservarse por 7 años contados desde la fecha de la transacción, tiene sentido con base a las instituciones de la caducidad y la prescripción.²⁶⁰

En el capítulo relativo al crédito tributario, uno de los artículos innumerados, facultad al Comité de Política Tributaria la elaboración del listado de materias primas, insumos y bienes de capital; y, modificar dicho listado cuando lo crea pertinente; norma que no establece parámetro alguno, ya sea para la elaboración y modificación del listado.²⁶¹

El art. 22 dispone que la Corporación Aduanera Ecuatoriana verifique el pago del ISD respecto de las divisas que porten los sujetos pasivos que salen del país; pero en ningún momento dicha institución recauda el gravamen, esto con el objeto presumiblemente de evitar posibles duplicaciones sobre el pago

El art. 24 establece en forma taxativa cuáles son las retenciones que pueden dar lugar al crédito tributario a las empresas, por lo que se instruye a los contribuyentes cumplir con tales requisitos, para tener del crédito tributario

²⁶⁰ Art. innumerados, 4, 5, 6, 7 del Reglamento para la Aplicación del ISD, RO No. 336, Suplemento de 14 de mayo de 2008.

²⁶¹ Artículos innumerados del Reglamento para la Aplicación del ISD, RO No. 336, Suplemento de 14 de mayo de 2008.

El art. 26 establece el procedimiento a aplicar cuando las transacciones no se concluyan y los valores regresen al Ecuador, igualmente aclara que no es competencia de los Agentes de Retención devolver en forma directa el impuesto en caso de haber lugar al pago indebido.²⁶²

El artículo innumerado siguiente reglamenta las presunciones, para los pagos efectuados desde el exterior, indicando el monto, formas de declarar y plazos, y la información debe ser declarada al momento de desaduanizar o nacionalizar los bienes al SENA. Esta norma señala que el impuesto no pagado en su oportunidad, genera multas e intereses; es justo que si no se paga el tributo dentro de los términos contemplados en las normas legales, el contribuyente debe ser sancionado.

El art. 28 da las instrucciones a los agentes de retención para la información que debe contener el anexo que se debe remitir a la Administración, normativa necesaria para el cruce de información y una buena recaudación del tributo.

El art. 8 de la Ley de Creación del SRI, y el art. 7 del Código Tributario confieren facultades al Director General del Servicio de Rentas Internas, entre ellas, expedir resoluciones de carácter general. A continuación nos referiremos al uso que la Administración ha hecho de esa facultad en relación al ISD:

3.3.3. Resoluciones de carácter general, expedidas por la autoridad tributaria, para conocimiento de los sujetos pasivos vinculados con el ISD

Resoluciones administrativas que serán citadas en orden de expedición, las cuales resuelven temas necesarios para la buena marcha y recaudación del impuesto.

²⁶²Art. 22, 23, 24 y 25 del Reglamento para la Aplicación del ISD, RO No. 336, Suplemento de 14 de mayo de 2008.

Con resoluciones de carácter general expedidas por la máxima autoridad del Servicio de Rentas Internas y publicadas en los Registros oficiales Nos. ROS 348 de 29 de mayo de 2008 ²⁶³; ROS 403 de 14 de agosto de 2008 ²⁶⁴; RO No. 373 de 28 de enero de 2011 ²⁶⁵; RO No. 878, Suplemento Segundo de 24 de enero de 2013; Resolución No. 389, se aprueban o se modifican los formularios que deben utilizar las instituciones financieras y couriers para la declaración del ISD

La resolución publicada en el RO No. 6 del 18 de agosto de 2009, resolvió que los agentes de percepción y de retención del ISD, presenten un anexo denominado “Movimiento Internacional de Divisas”.²⁶⁶

La resolución, publicada en el RO No. 526 de 2 de septiembre de 2011: resolvió que las personas que abandonen el país, portando en efectivo una cantidad de dinero superior a la fracción básica desgravada del Impuesto a la Renta, deben pagar el gravamen.²⁶⁷

La resolución expedida por el Comité de Política Tributaria, publicada en el ROS No. 713, de 30 de mayo de 2012, contiene el listado de materias primas, insumos y bienes de capital, por cuyas importaciones -realizadas con la finalidad de ser incorporados en procesos productivos- pague el ISD.²⁶⁸

La resolución publicada en el RO No. 750 de 20 de julio de 2012, probó la suspensión del pago del ISD, respecto a importaciones realizadas a regímenes aduaneros especiales de mercancías destinadas a la exportación.²⁶⁹

²⁶³Resolución No. NAC-DGER2008-0652, publicada en el ROS 348 de 29 de mayo de 2008.

²⁶⁴ Resolución No. NAC-DGER2008-1101, publicada en el ROS 403 de 14 de agosto de 2008.

²⁶⁵ Resolución Circular No. NAC-DGECCGC11-00002, publicada en el RO No. 373 de 28 de enero de 2011.

²⁶⁶ Resolución No. NAC-DGERCGC09-00567, publicada en el RO No. 6 del 18 de agosto de 2009.

²⁶⁷ Resolución No. NAC-DGERCGC11-000319, publicada en el RO No. 526 de 2 de septiembre de 2011.

²⁶⁸ Resolución No. CPT -03, El Comité de Política Tributaria, publicada en el Suplemento del RO No. 713, de 30 de mayo de 2012.

²⁶⁹Resolución No. 413 del SRI, publicada en el RO No. 750 de 20 de julio del 2012.

La resolución publicada en el RO No. 792 de 19 de septiembre de 2012 exoneró del pago del ISD a las transferencias de hasta US \$ 1.000.²⁷⁰

La Resolución de 16 de diciembre de 2013 expide las normas para la emisión, fraccionamiento, endoso, utilización y anulación de notas de crédito cartulares correspondientes a la devolución del ISD no utilizado como crédito tributario en el pago del impuesto a la renta

Con circulares Nos. NAC-DGEC2008-001, de 14 de enero de 2008; No. NAC-DGEC2008-002; No. 5; No. NAC-DGECCGC12-00003 dirigidas al Sistema Financiero, Banco Central, Courier, Agentes Navieros; *Agentes de Retención y Percepción del Impuesto a la Salida de Divisas*, se pone en conocimiento el procedimiento a seguir respecto al ISD; que los Courier deben tener autorización para operar en el país; a los Agentes Navieros haciéndoles conocer quiénes son sujetos pasivos del impuesto, y que el impuesto debe ser liquidado y retenido por quien efectivamente envíe dinero al exterior.; que los Agentes de Retención y Percepción del Impuesto deben retener y percibir el impuesto, que son responsables directos ante el sujeto activo y solidarios con el contribuyente.

Con Circular No. NAC-DGEC2008-003, para conocimiento de los *Sujetos Pasivos de Obligaciones Tributarias*; que los formularios para la declaración del impuesto se encuentran actualizados;

Circular, que pone en conocimiento de los Sujetos Pasivos del Impuesto que las declaraciones por impuestos administrados por el SRI, deben efectuarse en dólares de los EUA, utilizando dos decimales

²⁷⁰Resolución No. NAC-DGERCGC12-000572, publicada e el RO No. 792 de 19 de septiembre de 2012.

Circular No. 17 informa a los Sujetos Pasivos del ISD, que cuando se produzca: 1. Fraccionamiento de transferencias al exterior; 2. Suspensión del pago de ISD en Regímenes Especiales; 3. Transacciones exentas del ISD; 4. Devolución del ISD; 5. Hecho generador, lo constituye la salida de la divisa al exterior.

Como se puede observar, el ISD, reúne los elementos básicos de un impuesto, así: 1. *Hecho imponible*, origina la obligación tributaria, el mismo que está dado por la transferencia del dinero al exterior. 2. *Base imponible*, es la expresión cuantificada del hecho gravado, en el sentido que este se puede cuantificar en alguna medida monetaria y servir, en consecuencia, de base para el cálculo del impuesto o tributo. 3. *Tarifa*, es el valor o cantidad que se debe pagar a la Administración pública correspondiente sobre el monto del valor enviado al exterior o acreditado. 4. *Sujeto pasivo*, persona natural o jurídica deudora del tributo y obligada a satisfacer el impuesto. 5. *Sujeto Pasivo*, el Estado. 6. *Período impositivo*, es el plazo que se corresponde con la liquidación del impuesto.²⁷¹

A renglón seguido pasamos al análisis comparativo del ISD en relación a los tributos similares existente en la legislación de los países de la Comunidad Andina de Naciones.

3.4. Estudio comparativo del ISD, con impuestos similares en los países integrantes de la CAN

Previo al estudio comparativo del impuesto enunciado, veamos ciertos conceptos relacionados con el impuesto y que pueden ser de ayuda para la comprensión del tema.

De acuerdo a la Enciclopedia Económica, divisas son:

“Activos financieros (cheques, letras y otros efectos comerciales) denominados en moneda extranjera. Las divisas son requeridas por las personas y

²⁷¹ Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, RO No. 242 Tercer Suplemento, de 29 de diciembre de 2007.

las instituciones para comprar bienes y servicios en un país diferente del suyo. Son convertibles las divisas susceptibles de ser cambiadas por otras a un tipo de cambio dado por el mercado o fijado oficialmente, y no convertibles todas aquellas que solo son aceptadas por el país que las emitió. Las divisas son necesarias para el comercio porque no existe una moneda única que sea aceptada por todos los países”.²⁷²

En las operaciones internacionales y en concreto, en las ventas internacionales, comprador y vendedor residen en países diferentes con diferentes monedas, por tanto, deben llegar a un acuerdo respecto a la moneda en la que realizarán los correspondientes pagos y cobros.

Esta moneda puede ser la local de uno de los dos países o una tercera moneda extranjera, pero en cualquier de los dos casos debe ser aceptable por ambas partes.

Una divisa es toda moneda extranjera diferente de la local, ya este materializada en billetes, documentos de pago o saldo bancario. Para un exportador peruano, la moneda local es el nuevo sol y divisas son el resto de monedas como el dólar, yen japonés, el euro, etcétera.

Una característica importante de las divisas es su plena convertibilidad, es decir, la posibilidad de ser intercambiadas por otras divisas sin limitaciones respecto a su origen, cantidad o plazo.

Las distintas monedas de los diferentes países tienen precios (cotizaciones) La demanda de divisas es determinada por la cantidad de moneda extranjera que se necesita en el país, Es decir, se origina en las transacciones pasivas o débitos de la balanza de pagos.²⁷³

²⁷² Enciclopedia de economía, en <<http://www.economia48.com/spa/d/divisas/divisas.htm>>. Fecha de consulta: 26 de julio de 2014.

²⁷³ Mercado de divisas, en <<http://www.monografias.com/trabajos89/mercado-divisas/mercado-divisas.shtml>>. Fecha de consulta: 23 de julio de 2014.

El mercado de divisas es el mercado financiero en el que se establece el valor de cambio de las monedas en que se van a realizar los flujos monetarios internacionales. Por tanto, es el mercado en el que se intercambian monedas, no físicamente, sino a un precio o relación llamado “tipo de cambio” que, es el precio de una moneda en función de otra.²⁷⁴

De acuerdo a lo expuesto en este apartado sabemos que el término divisas no solo comprende la moneda, sino también *cheques, letras y otros efectos comerciales*, de ahí que estos valores para poder ser negociados deben tener un precio, el mismo que está dado por el tipo de cambio regulado por las leyes pertinentes de los respectivos países, negociación que se la realiza en los mercados de cambio; cuando estas divisas salen de su país de origen y son enviadas a otros países, se produce la salida de divisas o capital, por lo que a continuación trataremos sobre la salida de capital.

Podemos decir que la salida de capital consiste en la salida de recursos financieros hacia el exterior, estimulada por un mayor rendimiento o seguridad ofrecida en los mercados internacionales.

Existe salida de capitales de un país con el objeto de: eludir básicamente sus obligaciones fiscales o evitar la acción de la justicia por su procedencia ilegal o para evitar los compromisos de pago adquiridos; o por eludir la legislación aplicable, a un evento seguro, o un evento futuro incierto que está cubierto por un contrato de seguro y crea un riesgo de seguro.²⁷⁵

²⁷⁴ Mercado de divisas, en <<http://www.monografias.com/trabajos89/mercado-divisas/mercado-divisas.shtml>>. Fecha de consulta: 23 de julio de 2014.

²⁷⁵ Salida de capital, en <http://es.difain.com/economia/salida_de_capital.html>. Fecha de consulta: 26 de julio de 2014.

Nos preguntamos ¿Estos capitales salen libremente de sus países de origen para ser invertidos en otros, o existe alguna clase de control para su circulación? A continuación pasamos a analizar aquellos capitales que circulan libremente por el mercado internacional.

En nuestra Región, la plena libertad de circulación de capitales y pagos hasta ahora solo ha sido abordada entre un par de estados individuales que tienen acuerdos de libre comercio y libertad relativa de controles de capital, tales como Canadá y los EUA.²⁷⁶

Quienes están a favor de la libre circulación de capitales sostienen: a) que promueven la inversión extranjera, b) permite recaudar fondos para el fisco y, c) mejora el bienestar económico en general.²⁷⁷

Hasta aquí hemos analizado la tendencia favorable a la libre circulación de capital, pero también existe aquella que promueve la imposición de restricciones a la circulación de los mismos, la que pasaremos a ver a continuación.

3.4.1. Control de capital. Antecedentes

Se comprende por control de capital a las medidas impuestas por los gobiernos para regular los flujos de entrada y salida de capital, como el impuesto a las transacciones, controles de cambio que limitan la compra-venta de divisas al tipo de cambio del mercado, impuesto a la salida de divisas etcétera.²⁷⁸

Los controles a la circulación de capital, son incipientes a principios del siglo XIX. Según el historiador económico Barry Eichengreen el uso de controles de capital alcanzó su cúspide durante la Segunda Guerra Mundial. Pero la visión más extendida opina que la

²⁷⁶ Enciclopedia Jurídica, Edición 2014, en <<http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/libre-circulacion-de-capitales/libre-circulacion-de-capitales.htm>>. Fecha de consulta: 23 de julio de 2014.

²⁷⁷ *Ibid.*

²⁷⁸ *Ibid.*

puesta en práctica más generalizada ocurrió después de los Tratados de Bretton Woods, cuando, como se mencionó anteriormente, se acordó la imposición de un amplio sistema de imposición a nivel internacional sobre el control de capital, que se percibió que ayudaría a proteger los intereses de la gente común y a la economía en general.²⁷⁹

Sin embargo, desde finales de la década de 1950 comenzaron a mostrarse grietas en la eficacia de los controles de capital, en parte debido a innovaciones tales como el mercado de eurodólares. La opinión predominante entre los economistas con respecto a los controles de capital comenzó a cambiar, ya que estos no se veían tan beneficiosos. Aunque la mayoría de los controles de capital en esa época se dirigían a los inversores internacionales y a los bancos, algunos fueron dirigidos a los ciudadanos.

Antes de la crisis financiera asiática de 1997-98, la opinión más aceptada era que los controles de capital siempre eran perjudiciales

A finales de 2009 varios países impusieron controles de capital a pesar de que sus economías se habían recuperado o habían sido poco afectadas por la crisis mundial, la razón que se dio fue que se empleó para limitar las entradas de capital que amenazaban con recalentar sus economías. Para febrero de 2010, el FMI había cambiado totalmente su posición inicial, afirmando que los controles de capital pueden ser útiles como una herramienta de política económica regular.²⁸⁰

Los partidarios de esta tendencia también tienen argumentos a favor de la mismas:

a) Los controles de capital que restringen a los residentes de un país a poseer activos en el extranjero pueden asegurar que el crédito interno disponible sea más barato de lo que sería

²⁷⁹ *Ibid.*

²⁸⁰ *Ibid.*

en otro caso; b) Las crisis económicas han sido bastante más frecuentes desde que los controles de capital desaparecieron. Los estudios han encontrado que las grandes entradas de capital descontroladas con frecuencia han perjudicado a los países en desarrollo, por lo que su moneda se aprecia, y contribuye a la inflación, haciendo insostenible el auge económico, que a menudo precede a la crisis financieras, los flujos de entrada se convierten en fugas de capitales después de que la crisis se ha desencadenado y, c) El crecimiento económico mundial fue considerablemente más alto en promedio durante el sistema Bretton Woods, en donde los controles de capital se utilizaron ampliamente.²⁸¹

Una vez analizados los conceptos utilizados en materia tributaria, pasaremos al análisis de las legislaciones de los países de la Comunidad Andina sobre los impuestos similares al ISD.

a) Legislación de la República de Bolivia

Según información del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), en Bolivia existen tributos que son administrados por el Gobierno Central y otros por Gobiernos subnacionales.

Los impuestos administrados por el Gobierno Central son:

1. Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital, en el que se encuentran inmerso:

- Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas.
- Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado.
- Impuesto Directo a los Hidrocarburos.
- Impuesto Complementario de la Minería.

2. Impuestos sobre la Propiedad, comprende: • Impuesto a las Sucesiones y a las Trasmisiones Gratuitas de Bienes.

²⁸¹ *Ibid.*

3. Impuestos Generales sobre el Consumo que comprende: • IVA (Impuesto al Valor Agregado).• Impuesto a las Transacciones.

4. Impuestos Selectivos, dentro de este grupo encontramos los siguientes:• ICE (Impuesto a los Consumos Específicos).• Impuesto Especial a los Hidrocarburos y sus Derivados.• Impuesto a las Salidas Aéreas al Exterior.

5. Impuestos sobre Transacciones Financieras.

6. Impuestos sobre el Comercio Exterior.

• Gravámenes arancelarios.

Impuestos recaudados por el Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), con excepción de aquellos aduaneros (IVA e ICE) sobre importaciones que son recaudados por la Aduana Nacional de Bolivia.²⁸²

De lo expuesto se desprende que no existe ninguno relacionado con la salida de capital. Sin embargo, en la legislación cambiaria boliviana se aprecia el Impuesto a la Venta de Divisas Extranjeras (IVDE), que es el que mayor similitud tiene con el ISD.

La Ley No. 1670 de 31 de octubre de 1995, rige al Banco Central de Bolivia; el Capítulo III trata sobre las funciones de banco en materia cambiaria. El art. 19 dispone: “El BCB establecerá el régimen cambiario y ejecutará la política cambiaria, normando la conversión del Boliviano en relación a las monedas de otros países y los procedimientos para determinar los tipos de cambio de la moneda nacional. Estos últimos deberán publicarse diariamente”.²⁸³

²⁸² Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, en <http://www.ciat.org/index.php/productos-y-servicios/ciatdata/perfil-de-los-paises/bolivia.html>. Fecha de consulta: 21 de julio de 2014.

²⁸³ Art. 19 de la Ley No. 1670 de 31 de octubre de 1995, en <http://www.bbv.com.bo/archivos/LEY%20DEL%20BANCO%20CENTRAL.pdf>. Fecha de consulta: 25 de junio de 2014.

Art. 54 del cuerpo legal citado dispone: El Directorio del BCB tiene las siguientes atribuciones: “o) Aprobar, modificar e interpretar el Estatuto y Reglamentos del BCB, por dos tercios de votos de la totalidad de sus miembros, sin necesidad de ningún acto administrativo adicional”.²⁸⁴ Con Resolución No. 031 de 31 de marzo de 2008, expedida por el directorio del Banco Central, en su artículo primero resolvió aprobar el Nuevo Reglamento de Operaciones Cambiarias, que tiene por objeto normar los procedimientos para la determinación del tipo de cambio del boliviano y para la compra y venta de dólares estadounidenses (US \$) del Banco Central de Bolivia (BCB) y de las entidades financieras con sus clientes y usuarios”.

El 22 de septiembre de 2012, el Gobierno Boliviano expide la Ley No. 291: Modificación del Presupuesto General del Estado, que en su Disposición Adicional Novena crea el Impuesto a la Venta de Moneda Extranjera a nivel nacional; y, la Disposición Adicional Décima se refiere a las Casas de Cambio²⁸⁵ así: “Créase en todo el territorio nacional el Impuesto a la Venta de Moneda Extranjera (IVME), que se aplicará con carácter transitorio durante treinta y seis (36) meses, a la venta de moneda extranjera, siendo sujetos pasivos las entidades financieras bancarias y no bancarias, y las casas de cambio. La base imponible del impuesto está constituida por el importe de la venta de moneda extranjera. La alícuota del impuesto es del cero coma setenta por ciento (0,70%) que se aplicará sobre la base imponible. Están exentas del pago de este impuesto, la venta de moneda extranjera que

²⁸⁴ Art. 54, literal o de la Ley No. 1670 de 31 de octubre de 1995, en <<http://www.bbv.com.bo/archivos/LEY%20DEL%20BANCO%20CENTRAL.pdf>>. Fecha de consulta: 25 de junio de 2014.

²⁸⁵ Art. 1, 21 y 22 de la Resolución No. 031 de 32 de marzo de 2009, en <<http://www.bcb.gob.bo/webdocs/normativa/resoluciones/2009/resolucion%2031.Pdf>>. Fecha de consulta: 14 de julio de 2014.

realice el Banco Central de Bolivia y la venta de la moneda extranjera por los sujetos pasivos al Banco Central de Bolivia.²⁸⁶

El Impuesto a la Venta de Moneda Extranjera pagado no es deducible para la determinación de la utilidad neta imponible del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas. El impuesto será determinado, declarado y pagado por el sujeto pasivo por períodos mensuales en la forma y plazos que establezca el Servicio de Impuestos Nacionales. La recaudación de este Impuesto será de total disposición del Tesoro General de la Nación. Este impuesto entrará en vigencia a partir del día siguiente a la publicación del Decreto Supremo Reglamentario.²⁸⁷

“Disposición Adicional Décima: I. Las casas de cambio están sujetas al ámbito de regulación y a las disposiciones de la Autoridad de Supervisión del Sistema Financiero y del Banco Central de Bolivia, como empresas de servicios auxiliares financieros. Las casas de cambio pagarán el Impuesto a la Venta de Moneda Extranjera establecido en la Disposición Adicional Novena, sobre la base imponible constituida por el cincuenta por ciento (50%) del importe de venta de moneda extranjera. II. A objeto de garantizar la liquidez de dólares estadounidenses que demande la economía nacional, el Banco Central de Bolivia deberá vender dicha moneda extranjera al público en general, a través de ventanillas propias y/o por intermedio de instituciones financieras reguladas.²⁸⁸

Con Decreto Supremo No. 1423 de 5 de diciembre de 2012, se expide el Reglamento al Impuesto a la Venta de Moneda Extranjera (IVME) de aplicación en todo el

²⁸⁶ Art. 1, 21 y 22 de la Resolución No. 031 de 32 de marzo de 2009, en <<http://www.bcb.gob.bo/webdocs/normativa/resoluciones/2009/resolucion%2031.Pdf>>. Fecha de consulta: 14 de julio de 2014.

²⁸⁷ *Ibid.*

²⁸⁸ *Ibid.*

territorio boliviano, correspondiendo al Servicio de Impuestos Nacionales aprobar y poner en vigencia, los formularios para la declaración y pago del gravamen.²⁸⁹

El art. 2.- Hecho Generador: Es la venta de toda moneda extranjera efectuada dentro del territorio extranjero. Se considera venta de moneda nacional a toda operación de entrega o transferencia a título oneroso de unidades monetarias de curso legal emitidas por otros países.; norma que define en qué consiste el hecho generador

Art. 6.- Tipos de cambio.- En la compra venta de dólares americanos, el sujeto pasivo operara dentro de los límites máximos y mínimos establecidos por el Banco Central del Bolivia; con los límites aquí establecidos el margen de utilidad que pueda obtener el sujeto pasivo es racionalizada.

Para la venta de moneda extranjera distinta al dólar americano, el Banco Central publicará las cotizaciones de esta en relación a la moneda nacional; el Banco Central juega un papel central pues es quien dirige la política cambiaria.

Art. 12.- Para garantizar la liquidez en dólares que demande la economía nacional, el banco central de Bolivia debe vender los dólares al público en general: a través de sus ventanillas, o a través de las entidades de intermediación financiera con participación mayoritaria del Estado.; corresponde al Banco Central la venta de los dólares.²⁹⁰

Con resolución Normativa 28 de diciembre de 2012 se instruye a los usuarios acerca de los procedimientos aplicables para la declaración y pago del Impuesto a la Venta de Moneda Extranjera (IVME).²⁹¹

b) Legislación de la República de Colombia

²⁸⁹ Decreto Supremo No. 1423, de 5 de diciembre de 2012, en <http://comunicacion.presidencia.gob.bo/docprensa/pdf/20121205-10-50-32.pdf>. Fecha de consulta: 18 de julio de 2014.

²⁹⁰ *Ibid.*

²⁹¹ Resolución Normativa No. 10-00-42-12 de 28 de diciembre de 2012, en <http://www.cadexco.bo/Nexo/UpFile/PDF/rnd10-0042-12.pdf>. Fecha de consulta: 24 de julio de 2014.

De la revisión efectuada a la Legislación de la República de Colombia, se ha podido observar cuáles son los tributos que corresponden al Gobierno Nacional:

1. “Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital: *Impuesto*. 2. Impuestos sobre la Propiedad: *Impuesto al Patrimonio*, 3. Impuestos Generales sobre el Consumo: *Impuesto sobre las Ventas*. 4. Impuestos Selectivos: *Impuesto Global a la Gasolina y al Aceite Combustible para Motores (ACPM), contenido en la Ley No. 223 (publicada en el Diario Oficial No. 42160 el 22.12.1995) y normas modificatorias*. 5. Impuestos sobre Transacciones Financieras: *Gravamen a los Movimientos Financieros*. 6. Impuestos sobre el Comercio Exterior: Derechos de Aduana contenidos en el Decreto 2685 y normas modificatorias. 7. Otros: • Impuesto de Timbre sobre la Salida al Exterior, contenido en la Ley No. 2 y normas modificatorias. • Impuesto al Turismo sobre Establecimientos Hoteleros o de Hospedaje e Impuesto al Cine, contenidos en la Ley No. 49 (publicada en el Diario Oficial No. 39615 el 31.12.1990) y normas modificatorias. • Impuesto al Turismo por Pasajes de Transporte Internacional de Pasajeros, contenido en el Decreto No. 272 y normas modificatorias. • Aportación Especial para la Administración de Justicia, contenida en la Ley No. 6 (publicada en el Diario Oficial No. 40490 el 30 de junio de 1992) y normas modificatorias. • Impuesto de Timbre Nacional.²⁹²

Colombia tiene el Sistema Cambiario, que versa sobre muchos temas relacionados con las divisas, pero que en el caso que nos ocupa, tenemos el régimen de “Compra Venta de Divisas”, por lo que es este el tema a desarrollarse dentro de la legislación colombiana.

²⁹²Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, Colombia: Tributos cuya Potestad corresponden al Gobierno Nacional, en <<http://www.ciat.org/index.php/productos-y-servicios/ciatdata/perfil-de-los-paises/colombia.html>>. Fecha de consulta: 16 de julio de 2014.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), es el ente encargado de la recaudación de los tributos del Gobierno Nacional, inclusive los de carácter aduanero.²⁹³

El marco legal del Régimen Cambiario Colombiano está integrado por la ley, resoluciones externas expedidas por la Junta Directiva del Banco de la República como autoridad crediticia y resoluciones administrativas expedidas por la Autoridad Aduanera.

La Resolución No. 8 de 2000 de la Junta Directiva del Banco de la República o Estatuto Cambiario y sus modificaciones, contentiva de las disposiciones concretas a las cuales debe sujetarse cualquier operación de cambio. Esta norma regula íntegramente el régimen de cambios internacionales, abordando entre otros temas, el control del mercado cambiario, las operaciones de cambio, los participantes en el mercado, la tenencia y negociación de divisas, etcétera.

La Resolución Externa No. 8, en la Sección III, trata de las Casas de Cambio, y los art. 62 al 67 tratan de la definición, autorización para su funcionamiento, requisitos, cancelación obligaciones y la declaración de cambio por ventas de divisas efectuadas a Intermediarios del Mercado Cambiario.²⁹⁴

La Resolución Externa No. 8 en el art. 75 al tratar de las Prohibiciones numeral segundo dispone: “Profesionales de compra y venta de divisas: Los residentes en el país podrán comprar y vender de manera profesional divisas en efectivo y cheques de viajero, previa inscripción en el registro mercantil y en el registro de profesionales de compra y venta de divisas que establezca la DIAN conforme a los requisitos y condiciones que señale

²⁹³ *Ibid.*

²⁹⁴ Art. 62 a 67 de la Resolución Externa 8/2000 de 5 de mayo de 2000, Por la cual se compendia el régimen de cambios internacionales disponible en http://www.banrep.gov.co/sites/default/files/reglamentacion/archivos/re_8_2000_compendio.pdf. Fecha de consulta: 18 de julio de 2014.

esa entidad. Los residentes en el país no podrán anunciarse ni utilizar denominación alguna que dé a entender que tienen la calidad de casas de cambio”.

Art. 77.- Adquisición de Divisas a Turistas. Las agencias de turismo y los hoteles que reciban divisas por concepto de ventas de bienes y servicios a turistas extranjeros, deberán identificar plenamente la persona con la cual realizó la transacción y conservar respecto de ella la información relativa a su nombre y dirección, número y clase de documento de identidad extranjero, monto y fecha de la operación y forma de pago de la transacción.

Los intermediarios del mercado cambiario que efectúen compras de divisas a agencias de turismo y hoteles, deberán exigir certificación del contador público o revisor fiscal del respectivo establecimiento donde conste que se dio cumplimiento a lo estipulado en este artículo. Quienes ingresen al país o salgan de este con divisas en efectivo o títulos representativos de las mismas por un monto superior a diez mil dólares de los EUA (US \$ 10.000) o su equivalente en otras monedas, deberán presentar la Declaración de Aduanas respectiva”.²⁹⁵

Art. 82.- Entrada o Salida de Divisas y de Moneda Legal Colombiana.

“Los viajeros que entren o salgan del país con divisas o moneda legal colombiana en efectivo por un monto superior a diez mil dólares de los EUA (US\$ 10.000), o su equivalente en otras monedas, deben declarar ante la autoridad aduanera tales operaciones en el formulario que esta establezca. La obligación de declarar se efectuará por grupo familiar de viajeros cuando el monto total de divisas o moneda legal colombiana por grupo supere el límite señalado”.²⁹⁶

La Resolución Externa No. 6 de 23 de julio de 2004, modifica el num. 2 del art. 75 y el art. 82 de la Resolución Externa No. 8 de 2000, en el siguiente sentido:

²⁹⁵ Art. 77 de la Resolución Externa 8/2000 de 5 de mayo de 2000, en <http://www.banrep.gov.co/sites/default/files/reglamentacion/archivos/re_8_2000_compendio.pdf>. Fecha de consulta: 18 de julio de 2014.

²⁹⁶ *Ibid.*

Art. 2. Profesionales de compra y venta de divisas: Los residentes en el país podrán comprar y vender de manera profesional divisas en efectivo y cheques de viajero, previa inscripción en el registro mercantil y en el registro de profesionales de compra y venta de divisas que establezca la DIAN conforme a los requisitos y condiciones que señale esa entidad...

Art. 82.- La entrada o la salida de divisas o moneda legal colombiana en efectivo por un monto superior a diez mil dólares de los EUA (US \$ 10.000) o su equivalente en otras monedas, solo podrá efectuarse por medio de empresas de transporte de valores autorizadas de acuerdo con la regulación que rige esta actividad, o de los intermediarios del mercado cambiario conforme a lo previsto en la presente resolución.

Las personas que ingresen o saquen divisas del país o moneda legal colombiana en efectivo por conducto de las empresas de transporte, así como estas últimas, están obligadas a declarar ante la autoridad aduanera tales operaciones en el formulario y condiciones que esta establezca.

“Las personas que ingresen o saquen del país títulos representativos de divisas o de moneda legal colombiana, por un monto superior a diez mil dólares de los EUA (US \$ 10.000) o su equivalente en otras monedas, cualquiera que sea la modalidad de ingreso o salida, deberán informarlo a la autoridad aduanera, en el formulario que ella indique”.²⁹⁷

El Director General de la Unidad Administrativa Especial-Dirección de Impuesto y Aduanas Nacionales el 4 de enero de 2005 expide la Resolución No. 00014 resolvió: en sus art. 2 al 8, respecto a los formularios; a la obligación de declarar; el destinatario, el remitente, la empresa transportadora de valores autorizadas. El art. 9, autoriza los lugares

²⁹⁷ Art. 1 y 2 de la Resolución Externa No. 6 de 23 de julio de 2004, Por la cual se modifica la resolución externa 8 de 2000, en http://www.circulardeviajes.com/terminos_y_condiciones/Resolucion_Externa_6_de_2004_Banrep_regimen_cambiario.pdf. Fecha de consulta: 18 de julio de 2014.

para el ingreso o salida del dinero en efectivo del país, como son los aeropuertos y pasos de fronteras.

En el Capítulo III, versa sobre la obligación de declarar, los procedimientos de ingreso y salida al país de títulos representativos de divisas o de moneda legal colombiana, de las obligaciones del declarante en operaciones de salida y entrada de divisas o moneda legal colombiana, lugares autorizados para el ingreso o salida de divisas, Retención de las divisas cuando no son declaradas y sanciones.²⁹⁸

La Resolución No. 00396 de 20 de enero de 2005 tratan de la autorización que deben tener como profesionales los que se dediquen a la compra-venta de divisas; y los requisitos que deben reunir para obtener la autorización.²⁹⁹

La Resolución No. 3416 de 10 de abril de 2006, resuelve en sus diferentes capítulos lo siguiente: Capítulo I trata de las Disposiciones Relativas a la Compra y Venta de Divisas en Efectivo y Cheques de Viajero en el Territorio Nacional. Requisitos que deben cumplir los profesionales de compra y venta de divisas en efectivo y cheques de viajero para obtener la autorización como profesionales.

Capítulo II, hace relación al ejercicio de la actividad de compra-venta de manera Profesional de Divisas en Efectivo y Cheques de Viajeros en Zonas de Frontera. Los residentes en el país deben obtener en forma previa, la autorización de la autoridad competente para el ejercicio de su actividad.

²⁹⁸ Resolución No. 00014 de 4 de enero de 2005, en <http://www.banrep.gov.co/economia/sal_deu_x/Res-DIAN-00014-2005.pdf>. Fecha de consulta: 18 de julio de 2014.

²⁹⁹ Art. 2 y 3 literales d) de la Resolución No. 00396 de 20 de enero de 2005, en <<http://www.banrep.gov.co/economia/pli/resolucion00396.pdf>>. Fecha de consulta: 18 de julio de 2014.

Capítulo III, a las Solicitudes de Autorización como Profesional de Compra y Venta de Divisas en Efectivo y Cheques de viajeros. Las solicitudes deben ser presentadas ante la Administración de Impuestos y Aduanas o la Administración de Aduanas competente para ejercer el control cambiario en el territorio correspondiente al domicilio principal del solicitante.

Capítulo IV, trata de las obligaciones de las personas autorizadas como Profesional de Compra y Venta de Divisas en Efectivo y Cheques de Viajeros. Esta obligación rige para los que ejercen su actividad en zonas de frontera como en el resto del país.

Capítulo V, sobre los cambios, actualizaciones de la información de los Profesionales de Compra y Venta de Divisas en Efectivo y Cheques de Viajeros.

Capítulo VI, contempla la competencia de la autoridad aduanera para Autorizar o Negar las solicitudes y Cancelar las Autorizaciones como Profesionales de Compra y Venta de Divisas en Efectivo y Cheques de Viajero.

Finalmente, el Capítulo VII, corresponde a las Disposiciones Generales. La autorización provisional o definitiva como profesional de compra y venta de divisas en efectivo y cheques de viajero, mediante Resolución motivada expedida por el Administrador de Impuestos y Aduanas o el Administrador de Aduanas competente para ejercer el control cambiario en el territorio correspondiente al domicilio principal del solicitante.³⁰⁰.

La Resolución No. 7860 de 17 de julio de 2006, resolvió: Prescribir como “Declaración de Cambio Simplificada por compra venta profesional de divisas en efectivo

³⁰⁰Resolución No. 3416 de 10 de abril de 2006, en <http://www.dian.gov.co/dian/13Normatividad.nsf/fa3eae82f6154e4a05256f88006679fd/87212a6e9b19f25c0525715a007730d9?OpenDocument>. Fecha de consulta: 18 de julio de 2014.

y cheques de viajeros en zonas de frontera”, Formulario No. 536 y su instructivo, los cuales forman parte integral de la presente Resolución, para operaciones de compra y venta de divisas en efectivo y cheques de viajeros que se realicen en zonas de fronteras por montos inferiores a quinientos dólares de los EUA (US \$ 500,00), o su equivalente en otras monedas.³⁰¹

La Resolución No. 9148 de 14 de agosto de 2006, resolvió señalar el contenido, las características de la información que debe ser presentada a la Unidad Administrativa Especial-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, por parte de los profesionales de compra y venta de divisas en efectivo y cheques de viajero que realicen operaciones en zonas de frontera por montos inferiores a quinientos dólares de los EUA (US \$ 500,00) o su equivalente en otras monedas y se fijan los plazos para su entrega.³⁰²

La Resolución No 3833 de 3 de abril de 2007, resolvió y estableció el trámite manual de la “Declaración de ingreso-salida de dinero en efectivo.”³⁰³

La Resolución No. 2099 de 25 de febrero de 2009 modifica los arts. 1, 2, y 3 de la Resolución No. 9148 de 14 de agosto de 2006, los mismos que quedan como a continuación se transcriben: “Art. 1. Están obligados a presentar la información a que se refiere la presente resolución las personas jurídicas y las personas naturales que cuenten o no con un establecimiento de comercio abierto al público, autorizadas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales para realizar de manera profesional la compra y venta de divisas en efectivo y cheques de viajero en zonas de frontera, que efectúen operaciones por

³⁰¹ Art. 1 de la Resolución No. 7860 de 17 de julio de 2006, en <http://www.normasnet.com/normasa_pdf/2006/res07860de2006.pdf>. Fecha de consulta: 18 de julio de 2014.

³⁰² Resolución No. 9148 de 14 de agosto de 2006, en <http://www.dian.gov.co/dian/20dianvirtual.nsf/pages/Normatividad_prevalidador_cambiario?opendocument>. Fecha de consulta: 18 de julio de 2014.

³⁰³ Resolución No. 3833 de 3 de abril de 2007, en <<http://www.cijuf.org.co/resoluciones/resoluciones07/r3833.htm>>. Fecha de consulta: 18 de julio 2014.

montos inferiores a quinientos dólares de los EUA (US \$ 500,00) y superiores a doscientos dólares de los EUA (US \$ 200,00), o su equivalente en otras monedas.”

El artículo cuarto de la Resolución que se analiza modificó también el art. 8 de la Resolución No. 9148, el mismo que queda así:

Art. 8. Formatos y especificaciones técnicas. La información a la que se refiere la presente Resolución deberá presentarse tomando en cuenta las especificaciones técnicas contenidas en los formatos establecidos en el anexo adjunto –Informe Datos Compra y Venta de Divisas en Efectivo y Cheques de Viajero Zona de Frontera– Montos inferiores a US \$ 500,00 y superiores a US \$ 200,00, o su equivalente en otras monedas-Formato 1121, el cual hace parte integral de esta Resolución”.³⁰⁴ Comprende un anexo como parte de la Resolución.

La Resolución No. 23481 de 6 de marzo de 2009, en su artículo primero resuelve:

Art. 1o. Prescribir como “Declaración de cambio simplificada por compra y venta profesional de divisas en efectivo y cheques de viajero en zonas de frontera” el Formulario número 536 (...), para operaciones de compra y venta de divisas en efectivo y cheques de viajero que se realicen en zonas de frontera por montos inferiores a quinientos dólares de los EUA (US \$ 500,00) y superiores a doscientos dólares de los EUA (US \$ 200,00), o su equivalente en otras monedas.³⁰⁵

La Resolución No. 3251 de 30-03-2009, por medio de su artículo primero suspende transitoriamente la aplicación del literal e) del art. 2 de la Resolución No. 03416 de 2006.³⁰⁶

La Ley No. 1328 de 15 de julio de 2009, Modifica la naturaleza y Denominación de las Casas de Cambio.

³⁰⁴ Art. 1, 2, 3 y 4, Resolución No. 2099 de 25 de febrero de 2009, en <http://laboral.fedepalma.org:8082/labpalma/docs/resolucion_dian_2099_2009.htm>. Fecha de consulta: 18 de julio de 2014.

³⁰⁵ Art. 1 y 3 de la Resolución No. 2481 de 6 de marzo de 2009, en <http://laboral.fedepalma.org:8082/labpalma/docs/resolucion_dian_2481_2009.htm>. Fecha de consulta: 18 de julio de 2014.

³⁰⁶ Art. 1 de la Resolución No. 3251 de 30 de marzo de 2009, en <<http://actualicese.com/normatividad/2009/03/30/resolucion-3251-de-30-03-2009/>>. Fecha de consulta: 18 de julio de 2014.

Estas entidades estarán autorizadas a realizar, además de las operaciones permitidas bajo el régimen cambiario y en los términos y condiciones que señale el Gobierno Nacional pagos, recaudos, giros y transferencias nacionales en moneda nacional. Asimismo, podrán actuar como corresponsales no bancarios.

Corresponderá al Gobierno Nacional establecer el régimen aplicable a estas entidades, incluido su régimen de autorización, patrimonio y obligaciones especiales.³⁰⁷

c) Legislación de la República de Ecuador

Una vez que entramos a la dolarización, perdimos una parte importante de nuestra capacidad de hacer política económica, en este caso, la política monetaria, pero entendida básicamente en el hecho de tener una moneda y poder emitirla y, por lo tanto, administrar el tipo de cambio que teníamos frente a monedas de otros países.³⁰⁸ De ahí que la creación del Impuesto a la Salida de Divisas no se rige por legislación cambiaria.

No obstante a la presente fecha, se encuentra en pleno debate la aprobación del “Proyecto de Código Orgánico Monetario y Financiero”, el cual de ser aprobado, en su artículo primero, dispone que el objetivo de dicho Código es: “regular los sistemas monetarios y financieros, así como los regímenes de valores y seguros del Ecuador”.³⁰⁹

La Sección Primera del “Proyecto”, trata de la Junta de Política y Regulación Monetaria y Financiera, la misma que tiene plenos poderes y el art. 14 del Proyecto, enumera las funciones de la misma, entre las cuales se encuentran:

³⁰⁷ Art. 34 de la Ley No. 1328 de 15 de julio de 2009, en http://www.elabedul.net/Documentos/Leyes/2009/Ley_1328.pdf. Fecha de consulta: 18 de julio de 2014.

³⁰⁸ Diego Martínez, entrevista de 11 de marzo de 2013, en *El Telégrafo* <[HTTP://WWW.TELEGRAFO.COM.EC/ECONOMIA/MASQMENOS/ITEM/DIEGO-MARTINEZ-COMPENSAR-LA-AUSENCIA-DE-POLITICA-MONETARIA-CON-MAS-PRODUCTIVIDAD.HTML](http://WWW.TELEGRAFO.COM.EC/ECONOMIA/MASQMENOS/ITEM/DIEGO-MARTINEZ-COMPENSAR-LA-AUSENCIA-DE-POLITICA-MONETARIA-CON-MAS-PRODUCTIVIDAD.HTML)>. VISITADO JULIO 26. 2014

³⁰⁹ Proyecto de Código Orgánico Monetario y Financiero, en http://www.lahora.com.ec/frontEnd/images/objetos/Informe_para_segundo_debate_del_Proyecto_de_C%C3%B3digo_Org%C3%A1nico_Monetario_y_Financiero.pdf. Fecha de consulta: 1 de agosto de 2014.

“1.- Formular y dirigir las políticas monetaria, crediticia, cambiaria y financiera, incluyendo la política de Seguros y valores”

12.- Regular la Gestión de moneda electrónica y disponer al Banco Central del Ecuador su implementación, monitoreo y evaluación, así como de la moneda nacional metálica, de acuerdo con lo dispuesto en este Código”.³¹⁰

Con lo expresado en estas líneas, parece que volvemos a tener una política monetaria propia, pero no tenemos moneda propia, no existe el dólar electrónico, y en el supuesto que ese dólar exista, este tendrá el mismo valor que el dólar físico, al momento de la conversión, hay que pagar alguna comisión (impuesto al banco), si hay que pagar la comisión ya no se recibe el mismo valor sino una cantidad inferior, de ser así, a mi elemental criterio se trata probablemente de salir de la dolarización.

Por otra parte, al encontrarse desarrollada ya en el subtítulo anterior, estimo pertinente no incluirla aquí; pero será considerada al momento de hacer la síntesis del estudio de las legislaciones de los países miembros de la CAN.

d) Legislación de la República del Perú

En Perú no existe el ISD como tal, pero si el gravamen a la compra-venta de moneda extranjera, que bien puede ser considerado como un gravamen a la salida de capital.

Esto se debe a que Perú al igual que Bolivia y Colombia, tienen una política monetaria propia, la misma que está regida por el Banco Central de cada uno de esos países

³¹⁰ Art. 14 num. 1 y 12 del Proyecto de Código Orgánico Monetario y Financiero, en <http://www.lahora.com.ec/frontEnd/images/objetos/Informe_para_segundo_debate_del_Proyecto_de_C%C3%B3digo_Org%C3%A1nico_Monetario_y_Financiero.pdf>. Fecha de consulta: 1 de agosto de 2014.

En el caso concreto de Perú, existen dos leyes de gran trascendencia en materia cambiaria; la Ley Orgánica No. 26123 de 24 de diciembre de 1992 que rige al Banco Central de Reserva de Perú,³¹¹ y la Ley No. 26702 de 28 de abril de 2012, Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros y AFP,³¹² normas legales que están completamente vinculadas entre sí, como lo veremos más adelante.

Por consiguiente, el impuesto que vamos a ver en la legislación peruana es el Impuesto a la Compra Venta de Monda Extranjera.

Este gravamen tiene su antecedente en la Ley No. 23724 de 31 de diciembre de 1983, cuerpo legal que Establece las Normas Relativas al Financiamiento del Presupuesto del Sector Público para el año 1984. El Título II de dicha ley trata de: Normas Generales de Endeudamiento.- Normas Tributarias y su art. 17 dispone:

“El Art. 17.- “Crease el impuesto a la compra y a la venta de moneda extranjera por la exportación e importación de bienes y servicios que realicen las instituciones del Sistema Financiero Nacional y agentes autorizados, con la tasa del uno por ciento (1%)”.³¹³

En 1984 por Decreto Supremo No. 134-84-EFC se expide el Reglamento a la Ley No. 23724 de 31 de diciembre de 1983, con el que se trató de resolver los vacíos de la norma, estableciendo entre otros aspectos, los siguientes:

³¹¹ Decreto Ley No. 26123 del 24 de diciembre de 1992, en <http://www.bcrp.gob.pe/docs/Transparencia/Normas-Legales/Resoluciones-Directorio/2009/RD-018-2009-BCRP.pdf>. Fecha de consulta: 23 de julio de 2014.

³¹² Ley No. 26702 de 28 de abril de 2012, en http://www.sbs.gob.pe/repositorioaps/0/0/jer/regu_leygralbancaseguro/LeyGeneral.pdf. Fecha de consulta: 1 de agosto de 2014.

³¹³ Art. 17 de la Ley No. 23724 31 de diciembre de 1983, en <http://www.bcrp.gob.pe/docs/Transparencia/Normas-Legales/Resoluciones-Directorio/2009/RD-018-2009-BCRP.pdf>. Fecha de consulta: 23 de julio de 2014.

a) Que los sujetos pasivos del impuesto eran las entidades financieras y agentes autorizadas, quienes podrían trasladar el impuesto a su comprador o vendedor de la moneda extranjera.

b) Que la obligación tributaria se originaba en la fecha de la liquidación de la respectiva compra o venta.

c) Que la base imponible para la aplicación del impuesto era el importe total de la operación excluyendo el impuesto selectivo al consumo que afecta la comisión del intermediario y precisando a su vez que el nuevo impuesto no formaba parte de la base imponible para los efectos del impuesto selectivo al consumo.

d) Finalmente introdujo sendas relaciones de operaciones afectas e inafectas al tributo.

La omisión incurrida por el legislador, al no establecer en la Ley los supuestos básicos y esenciales del tributo, determinó que en el Reglamento se trate de subsanar estas omisiones, respecto a la insuficiente determinación del hecho imponible, la fijación de la base para su cálculo y la correcta identificación del contribuyente.³¹⁴

Tanto en la Ley de creación del impuesto como en su Reglamento no se especifica la determinación del hecho imponible, la base imponible ni al sujeto pasivo de la obligación.

El Decreto Legislativo No. 1106 de 18 de abril de 2012, en su Cuarta Disposición Complementaria Modificatoria, reforma la Sexta Disposición Complementaria Transitoria y Final de la Ley No. 28306, en los siguientes términos:

³¹⁴ Impuesto a la Compra-Venta de Moneda Extranjera, en <http://www.ipdt.org/editor/docs/05_Rev12_MFQ.pdf>. Fecha de consulta: 23 de julio de 2014.

“Sexta: Obligación de declarar el ingreso y/o la salida de dinero en efectivo...”³¹⁵

Con fecha 12 de agosto de 2012, la Superintendencia de Bancos y Seguros expide la Resolución No. 6338-2012 y resuelve: Aprobar las Normas de Registro de Empresas y Personas que efectúan Operaciones Financieras o de Cambio de Moneda, Supervisadas en materia de Prevención del Lavado de Activos y del Financiamiento del Terrorismo por la Superintendencia de Banca, Seguros y AFP, a través de la UIF-Perú.

El artículo dos de la citada resolución, contiene las definiciones y abreviaturas, utilizadas en la presente resolución, como son: *Cambista.*, *Casa de Cambio*, *Registro*, *Empresas de Créditos*, *Préstamos y Empeño*, *SBS*, *UIF-Perú*

El artículo tercero de la Resolución No. 6338-2012, Trata del Registro es único, obligatorio y público y en él deberán registrarse las personas naturales o personas jurídicas dedicadas a la compra y venta de divisas o moneda extranjera y las empresas de créditos, préstamos y empeño. El registro es administrado por la SBS, a través de la UIF-Perú. El registro debe ser previo al inicio de sus actividades y es independiente de la licencia o autorización otorgada por la Municipalidad respectiva para su funcionamiento”³¹⁶.

Peculiaridad de los Impuestos examinado en el presente subtítulo en las Legislaciones de los Países de la Comunidad Andina.-

1. En los tres países antes mencionados existe el Impuesto llamado *Impuesto a la Venta de Moneda Extranjera (IVME-Bolivia)*, régimen de “*Compra Venta de Divisas (Colombia)*, el *Impuesto a la Compra y a la Venta de Moneda Extranjera (Perú)*; e,

³¹⁵ Decreto Legislativo No. 1106, de 18 de abril de 2012, en <http://www.sbs.gob.pe/repositorioaps/0/2/jer/nac1_segunnormasnacdecretos/2012/DL_1106_2012.pdf>. Fecha de consulta: 23 de julio de 2014.

³¹⁶ Resolución S.B.S. No. 6338-2012 de agosto de 2012, en <<http://www.gafisud.info/documentos/esp/base/Peru/Resolucion%20SBS%20N%206338-2012.pdf>>. Fecha de consulta: 23 de julio de 2014.

Impuesto a la Salida de Divisas (ISD-Ecuador). Los impuestos citados hacen relación a la salida de capital

2. Bolivia. Colombia y Perú tienen moneda propia por lo tanto, política monetaria a excepción del Ecuador, ni política ni moneda propia. Existen mecanismos para la emisión de moneda entre ellos tenemos las operaciones de mercado abierto, pero esta operación es contraria a la dolarización y el Código Monetario está rompiendo esa restricción, cuando el art. 13 del cuerpo legal citado crea la Junta de Política y Regulación Monetaria y Financiera, que es la responsable de formular las políticas públicas, la regulación y supervisión monetaria, crediticia, cambiaria financiera de seguros y valores, y una de sus funciones es regular la gestión de la moneda electrónica, que el Banco Central implementará y evaluará; lo mismo debe hacer con la moneda nacional metálica, poniendo en peligro la dolarización, lo que hace presumir que volvemos al sistema cambiario existente antes de entrar en la dolarización.

3. En los cuatro países el Impuesto rige a nivel nacional, trata de controlar el flujo de capitales a la entrada y salida del país.

4. En Bolivia. Colombia y Perú el impuesto están regulados por el Sistema Cambiario de cada país, en Ecuador no por lo expresado anteriormente.

5. La Ley boliviana que creó el *Impuesto a la Venta de Moneda Extranjera IVME*, dio cumplimiento a lo dispuesto en el art. 6 del Código Tributario Boliviano, pues en ella se ha determinado el hecho generador, el sujeto pasivo, la base imponible, la alícuota, los tipos de cambios, la tarifa, las exenciones, la determinación, declarado y pago por el sujeto pasivo en forma mensual. Es recaudado por el Servicio de Impuestos Nacionales, y forma parte del Tesoro General de la Nación. No es un impuesto deducible, es un impuesto transitorio, 36

meses.³¹⁷ Es de observar que en dicha legislación existe un procedimiento para el cambio del tipo boliviano y otros para la compra venta del dólar americano. Determina el margen sobre el cual la compra y la venta a usuario y cliente efectuada por las entidades sometidas a la supervisión de la ASFI y las tasas de cambio no puede ser mayor ni menor a 1 centavo boliviano. El Banco Central vende las monedas extranjeras al *público en general*, por ventanilla o las instituciones financieras para garantizar a liquidez; el llamado Bolsin, para la venta pública de dólares.

6. El Impuesto Compra Venta de Divisas de Colombia permite a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), recaudación de los tributos del Gobierno Nacional, inclusive los de carácter aduanero.

Los residentes en el país podrán comprar y vender de manera profesional divisas en efectivo y cheques de viajero, previa autorización, inscripción en el registro mercantil y en el registro de profesionales de compra y venta de divisas que establezca la DIAN. No pueden anunciarse ni utilizar denominación alguna que dé a entender que tienen la calidad de casas de cambio.

Las agencias de turismo y los hoteles que reciban divisas por concepto de ventas de bienes y servicios a turistas extranjeros, deberán identificar plenamente la persona con la cual realizó la transacción. La salida y entrada de divisas mayor de 10.000,00 deben ser realizadas por transportes y declaradas.

Se acepta como Declaración de Cambio Simplificada por compra venta profesional de divisas en efectivo y cheques de viajeros en zonas de frontera el Formulario No. 536,

³¹⁷ Código Tributario Boliviano, en <http://www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3_blv_codtribut.pdf>. Fecha de consulta: 26 de julio de 2014.

para operaciones de compra y venta de divisas en efectivo y cheques de viajeros que se realicen en zonas de fronteras por montos inferiores a quinientos dólares de los EUA (US \$ 500), o su equivalente en otras monedas. Existe mucho control en la compra-venta de divisas a nivel de frontera.

7. En Ecuador, la ley que creó el ISD, al igual que en Bolivia, dio cumplimiento a lo dispuesto en el art. 4 del Código Tributario, y estableció, el hecho imponible, la base imponible, la tarifa, el sujeto pasivo, sujeto activo, finalmente, el período impositivo.³¹⁸

En Ecuador, el ISD es un impuesto *presuntivo*, se lo creó con el objetivo de desincentivar la salida de divisas, aumentar la liquidez, fomentar el ahorro, el desarrollo del país. Se admite la deducción del impuesto.

8. En el Perú, la ley que dio nacimiento al Impuesto a la Compra-Venta de Moneda Extranjera, no cumplió con los elementos básicos que determina la Norma Cuarta del Código Tributario Peruano, pese a que a la fecha de creación del impuesto ya existía el Código, pues este fue expedido por medio de Decreto Supremo No. 263-H de 12 de agosto de 1966.³¹⁹ En la creación del impuesto en él no se especificó cuáles eran los o el sujeto pasivo, cuando se originaba la obligación tributaria, la base imponible. Con la expedición del Reglamento se trató de llenar esos vacíos legales, si la ley no lo dice, mal puede ser reglamentar algo que no consta en la ley. Estos vacíos fueron llenados posteriormente, ya por Decretos Legislativos, por Resoluciones de la Superintendencia de Bancos y Seguros.

³¹⁸ Código Tributario Ecuatoriano, en <<http://www.cetid.abogados.ec/archivos/92.pdf>>. Fecha de consulta: 26 de julio de 2014.

³¹⁹ Código Tributario del Perú, en <<http://sisbib.unmsm.edu.pe/bibvirtualdata/publicaciones/quipukamayoc/2006/segundo/a05.pdf>>. Fecha de consulta: 26 de julio de 2014.

Se observa que la Superintendencia de Bancos trabaja en forma conjunta con la Unidad de Inteligencia Financiera del Perú, con el objeto de controlar la compra-venta de Moneda Extranjera, para que la misma no sea dedica a financiar el terrorismo.

CONCLUSIONES

El Estado es el llamado a proporcionar los servicios públicos a la ciudadanía, para ello obtiene los recursos mediante el cobro de los tributos, que son prestaciones obligatorias -en dinero- exigidas por el Estado, en virtud de su poder de imperio, a todos los sujetos económicos sometidos a su soberanía territorial. La herramienta que permite el control de este flujo son los impuestos que como hemos visto han estado presentes en las distintas sociedades a lo largo de la historia de la humanidad; hoy son creados mediante ley. Al estudiar las legislaciones de algunos países de la región, podemos observar que con excepción de Bolivia, ninguna otra legislación define el concepto de tributo. Siendo este un concepto que debería estar contemplado en todas las legislaciones.

Dentro de los tributos, el impuesto es el más importante por la recaudación que genera para las arcas fiscales y es el principio de capacidad contributiva, el que debe ser considerado siempre que se trate de crear tributos, ya que de esta forma todos los ciudadanos contribuyen al sostenimiento de los fines del Estado. Normalmente los tributos tienen un fin recaudatorio, pero algunos de ellos comparten otros fines primordiales para el Estado, como son los socioambientales.

Las leyes que crean los impuestos casi siempre contemplan exenciones al pago del impuesto, sea por la capacidad económica del sujeto pasivo o por consideraciones extrafiscales. En nuestro país vemos que existen exenciones para aquellas personas naturales o jurídicas que inviertan en la actividad industrial, agrícola, de servicios y otros; siempre y cuando dichas actividades se encuentren ubicadas en las zonas que contempla el cuerpo legal citado, esto con miras a conseguir un desarrollo y progreso en las zonas menos desarrolladas o sin desarrollo. La ley puede contemplar exenciones extraordinarias, pero la realidad -en la práctica- es que en la mayoría de los casos resulta inaplicable dichas

exenciones. De ahí la importancia que tiene la recaudación de los tributos y el destino que se les dé para que estos contribuyan al desarrollo económico y social del Estado y de la colectividad, proporcionándoles a sus habitantes un mejor estándar de vida, situación que hasta el presente no se observa en el país.

Otro de los puntos observados en este trabajo de investigación es que la tributación extrafiscal desde sus orígenes, sus aspectos positivos y negativos, nos permite determinar el mejor criterio para la aplicación de los tributos y así evitar la especulación, inestabilidad económica, crisis bancarias, entre otros.

Queda claro que el concepto de extrafiscalidad, en los tiempos actuales, se ha convertido en una herramienta de política pública; que no solo trata de corregir conductas, sino que crea condiciones especiales para potencializar el desarrollo de las personas e incentivar el desarrollo económico de los países. Además que la extrafiscalidad no se circunscribe exclusivamente a los impuestos ambientales, pues existen impuestos como el de las Transacciones Financieras, Circulación de Capital, entre otros, que deben ser estudiados en forma conjunta dentro del tema de la extrafiscalidad.

En nuestro país, con la expedición del Código Orgánico de la Producción, la extrafiscalidad juega un papel importante en el desarrollo de las regiones, pues se establecen incentivos para aquellas empresas o industrias que se ubican dentro de las zonas especiales de desarrollo económico. Los impuestos heterodoxos en doctrina, ortodoxos en la práctica vigentes en Ecuador se han convertido en un eje estratégico para la recaudación de los ingresos de dinero para el Estado. La suficiencia recaudatoria prima frente a las finalidades extrafiscales de los tributos.

De gran importancia a nivel regional es la creación de los Acuerdos Bretton Woods de 1944 que tienen por objetivo para mantener el control de capital en el mundo entero con

una equivalencia fija entre el dólar y el oro, sirviendo esta como la divisa de referencia. Una vez quebrado y desaparecido el sistema Bretton Woods, los capitales vuelven a tener libertad de circulación por todo el mundo. La implantación en 1970 de un nuevo sistema de estabilidad monetaria a nivel internacional, bajo las premisas de James Tobin, que propuso una tasa del 0,1% sobre las transacciones en divisas, con el objeto de frenar el tráfico de divisas, quedó olvidada por muchos años. En 1997 se vuelve a retomar la idea de la tasa Tobin, pero ya no como una tasa sino como impuesto. Existe imposibilidad de aplicar este impuesto debido a que los objetos imponibles difieren, no existe un consenso sobre la tasa o tarifa. Cabe señalar que la influencia de la Tasa Tobin en la economía mundial continúa vigente en los tiempos actuales, con el objeto de mantener el control de capitales y de apoyar al comercio a través de un régimen internacional monetario.

A pesar del control que se impuso en 1944 y que permaneció alrededor de 25 años el tráfico de las divisas se ha dado, aunque sea en poca escala; cabe señalar que la circulación de capitales hasta los 70 no tuvo traba alguna y estos se movían con toda facilidad por el mundo entero, contribuyendo a que los países tuvieran mucha inversión foránea provocando un mayor desarrollo de los Estados. En 1970 se trató de imponer un impuesto a todas las transacciones financieras a nivel nacional e internacional y muchos países de la región como Ecuador implantaron el Impuesto a la Circulación de Capital, Impuesto tipo Transacciones Financieras. El cobro de estos impuestos no ha frenado la inestabilidad política, económica y financiera a nivel regional, prueba de ello son las dictaduras que vivieron los países de la región en ese período. En el aspecto económico nuestro país tuvo mucha inversión foránea, sin embargo considero que el control a la libre circulación de capitales no evita inestabilidades políticas y económicas.

La propuesta inicial del año 2011 para un tributo a escala comunitaria ha servido de base para una propuesta de impuesto bajo el marco de la cooperación reforzada publicada en febrero de 2013. En ella, la estructura del impuesto se mantiene, pero surgen varios interrogantes sobre su configuración. La existencia en sí misma del impuesto no combatiría en forma definitiva la especulación en los cambios de moneda. En definitiva el mayor reto que afronta la aplicación de este tributo es de carácter político.

Las permanentes crisis económicas y la necesidad de obtener recursos de forma simple, rápida, a bajo costo y de fácil administración, impulsaron en 1976 a implementar el gravamen no a las Transacciones de Divisas, propuesto en un inicio por Tobin, sino a las Transacciones Financieras, este es de carácter temporal. En Bolivia el Impuesto a las Transacciones Financieras no es un impuesto equitativo, pues no considera la capacidad contributiva de los contribuyentes. El gravamen a los movimientos financieros en Colombia, es permanente, no considera la capacidad contributiva, la tarifa es igual para todos los usuarios. En Ecuador en calidad de Impuesto a las Transacciones Financieras, se creó el Impuesto a la Circulación de Capitales, porque la ley lo consideró como un impuesto 'tipo' transacciones financieras (heterodoxo en teoría), que para ciertos criterios sustituyó al IR, en la práctica era un impuesto imputable a al IR, convirtiéndose en un impuesto mínimo presuntivo, este impuesto no cumplió con el principio de capacidad contributiva. En Perú el Impuesto a las Transacciones Financieras, al igual que en Colombia y Bolivia no es un impuesto que considere el principio de capacidad contributiva; impuestos estos que tiene similitudes y diferencias En definitiva los principales objetivos del ITF son generar ingresos que contribuyan a sanear las finanzas públicas, reducir la economía del sector informal, obtener información de los cuentahabientes de las instituciones bancarias e incrementar la recaudación fiscal a través de la información que se

obtiene del sistema financiero. Este tipo de gravamen en varios países se aplica de forma temporal, aunque en ocasiones lo han prorrogado más allá de la fecha de vigencia.

El Impuesto a la Salida de Divisas es un tributo regulador y presuntivo, cuyo objetivo es controlar la libre circulación de capitales. Las constantes reformas y cambios en la normativa causa incertidumbre y no es atractivo para que venga al país la inversión extranjera.

Entre de las perspectivas del impuesto tenemos: a) El Código Monetario y Financiero se orienta la convertibilidad monetaria, lo que causaría la fuga de capitales, efectuando depósitos en el exterior por parte de los afectados; también puede producirse el atesoramiento de dólares provocando una escasez ficticia; b) Igualmente, el cuerpo legal citado tiende a una posible salida de la dolarización, cuando trata de la emisión de moneda nacional (05, 10, 25 y 50 centavos de que, acaso de dólares, o de sucres este ya no existe), que moneda nacional va a acuñar si no tenemos. Las incongruencias entre la ley y nuestra realidad son los espacios propicios para la salida de capital, ya que muchos ciudadanos tratarán de proteger sus inversiones; c) La política fiscal que aplica el Gobierno conduce a una mayor intervención de este en los capitales de los particulares, lo que induce a que los capitales salgan del país y como consecuencia de ello no habrá inversión nacional y peor inversión externa, por consiguiente el desarrollo del país será mucho más lento por la falta de recursos económicos. Para fomentar la inversión es fundamental contar con una carga tributaria constante. Esto permitirá mejorar el clima de negocio.

De todo lo expuesto en los literales anteriores concluimos que el Impuesto a la Salida de Divisas se va a convertir en un gravamen altamente recaudatorio ya que se proyecta una política monetaria cambiaria. La idea de la salida de la dolarización ocasionaría una mayor salida de capital, ya que muchos ciudadanos tratarían de proteger

sus inversiones, y por lo tanto habría menos inversión foránea, esto debido a la política que aplica el gobierno.

Las disposiciones contenidas en el Código Monetario y Financiero dan lugar a la convertibilidad monetaria, situación que traería otras consecuencias, como la realización de depósitos en el exterior lo que profundizaría más la fuga de capitales; o también atesorar dólares provocando una escasez ficticia.

En Bolivia el Impuesto a la Venta de Divisas Extranjeras, mira a fortalecer la moneda del país. Colombia con el Impuesto a la compra-venta de Divisas; Perú con el Impuesto compra-venta de Moneda, países que tienen moneda propia; política monetaria y por consiguiente un Sistema Cambiario, que regula la compra venta de divisas.

Finalmente, es de desear que toda la comunidad internacional realice un esfuerzo mancomunado, haciendo a un lado las diferentes tendencias políticas y económicas, a efectos de llegar a un consenso sobre la pertinencia o no de un impuesto a la libre circulación de capital. El mundo debe ser un gran mercado libre en que los capitales fluyan libremente a la inversión más atractiva en términos de riesgos y seguridad.

Bibliografía

Libros

Amatucci, Andrea, y Eusebio González García, “El concepto de tributo”, en Andrea Amatucci, *Tratado de derecho tributario*, t. II, Bogotá, Temis, 2001.

Biblioteca Salvat de Grandes Temas, Revista, *Los impuestos*, entrevista a Antonio Berliri, Barcelona, Salvat Editores S. A., 1975.

Blumenstein, Ernst, citado en Sergio de la Garza, *Derecho financiero mexicano*, México DF, Porrúa, 1994.

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*, vol. 8, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2009.

Casado Ollero, Gabriel, “Los fines no fiscales de los tributos”, en AA. VV., *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Homenaje a Sainz de Bujanda, Madrid, I. E. F., 1991.

-----, “Extrafiscalidad e incentivos fiscales a la inversión en la Comunidad Económica Europea”, en *Estudios sobre armonización fiscal y derecho presupuestario europeo*, Granada, TAT, 1987.

Centrangolo, Oscar, y Juan Carlos Gómez Sabaini, “Hacia una mayor equidad en el financiamiento de las políticas públicas”, en Carol Martinoli, *et al.*, *Sistemas*

tributarios de América Latina. Situación actual, reformas políticas para promover la cohesión social, Madris, Instituto de Estudios Fiscales, 2009.

Checa González, Clemente, “Los impuestos con fines no fiscales: notas sobre las causas que lo justifican y sobre su admisibilidad constitucional”. *Civitas*, RDF, No. 40, octubre-noviembre, 1983, p. 6.

_____, “El impuesto sobre tierras infrautilizadas de la comunidad autónoma andaluza. Comentarios a la Sentencia del Tribunal Constitucional, de 37/1987, del 26 de marzo”, *Impuestos*, vol. I, 1987.

De la Garza, Sergio, *Derecho financiero mexicano*, México DF, Porrúa, 1994.

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

_____, XII Jornadas ecuatorianas de derecho tributario, *Impuestos Heterodoxos-Reguladores*, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, Quito, diciembre, 2013.

De la Rosa, Salvatore, “Los beneficios tributarios” en Andrea Amatucci, *Tratado de derecho tributario*, t. I., Madrid, Civitas, 1986, citado por Carolina Roza Gutiérrez, “Las funciones extrafiscales del tributo a propósito de la tributación medioambiental en el ordenamiento jurídico colombiano” en *Foro*, revista de derecho, No.1, Quito, UASB / CEN, 2003.

Delgado, A., “La sentencia del Tribunal Constitucional sobre la Ley de Reforma Agraria andaluza y el impuesto sobre tierras infrautilizadas”, *Civitas REDF*, No. 61, enero-marzo de 1989, p. 88.

Fichera, F., “Rassegna di Giurisprudenza”, *DPT*, vol. XLIV, parte II, 1973, *passim*.

García Quintana, Albiñana, *Los tributos con fines no financieros, economía española, cultura y sociedad*, Madrid, Eudema, 1992.

García Novoa, César, *El concepto de tributo*, Lima, Ed. Tax Editor, 2009.

Giuliani Fonrouge, Carlos M., *Derecho financiero*, vol. I, Buenos Aires, Depalma, 3a. ed., 1976.

Gómez, Gerardo, y otros, *Tratamiento fiscal de las asociaciones en participación*, Jalisco, Lagos de Moreno, 2010.

González, Alonso, *Los impuestos autónomos de carácter extrafiscal*, Madrid, Marcial Pons, 1995.

González, Darío, *La política tributaria heterodoxa en los países de América Latina*, Gestión Pública No. 70, Santiago de Chile, CEPAL, 2009.

Griziotte, Benvenuto, citado en Marco César García Bueno, *El principio de capacidad contributiva a la luz de las principales aportaciones doctrinarias en Italia, España y México*, Colección de Estudios Jurídicos, t. XVII, México, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, 2000.

Griziotti, Benvenuto, *Saggi sur rinnovamento dello studio della scienza de lle finanze e del diritto finanziario*, Milán, Giuffré, 1953.

Hinojosa Torralvo, “Los tributos regionales extrafiscales, con especial referencia al impuesto andaluz sobre tierras infrutilizadas”, en *Impuestos. Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, vol. II, No. 15, Las Rozas, Disley S. A., 1989.

- Jetin, Bruno, *La Tasa Tobin, La solidaridad entre las naciones*, Barcelona, Icaria, 2005.
- Keynes, John Maynard, *The General Theory of Employment, Interest and Money*, Cambridge, Cambridge University Press, 1933, en Manfred Nolte, Cuadernos Deusto de Derechos Humanos, No. 64, *Mundializar la solidaridad, Una tasa sobre las transacciones financieras*, Bilbao, Universidad de Deusto, 2011.
- Lejeune Valcarcel, E., “Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria”, en *Seis estudios sobre derecho constitucional e internacional tributario*, Madrid, Edersa, 1980.
- 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.
- Ramallo Massanet, J., “Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria”, Civitas, REDF, No. 20, 1978.
- Nolte, Manfred, *Mundializar la solidaridad. Una tasa sobre las transacciones financieras*, Cuadernos Deusto de Derechos Humanos, No. 64, Bilbao, Universidad de Deusto, 2011.
- Palao Taboada, Carlos, “Las enseñanzas del derecho financiero”, en César García Novoa, *El concepto de tributo*, Lima, Tex Editor, 2009.
- Parthasarathi Shome, “La tributación en América Latina: tendencias estructurales e impacto en la administración. La política fiscal en América Latina: una selección de temas y experiencias de fines y comienzos de siglo”, Serie Seminarios y conferencias, No. 3, Santiago de Chile, CEPAL, 2009.

- Pérez de Ayala, Concha, *Temas de derecho financiero*, Universidad Complutense de Madrid, 1990.
- Pérez de Ayala, José Luis, y Eusebio González, *Derecho tributario*, Madrid, Ed. Plaza Universitaria, 1994.
- Pugliese, Mario, *La finanza e i suoi compiti extrafisicali negli stati moderni*, Padua, Cedam, 1932.
- Rosembuj, Tulio, “Los tributos del medio ambientales y las corporaciones locales”, en Conferencias sobre impuestos ecológicos en el ámbito municipal, Ayuntamiento de Madrid, octubre 1996.
- Rozo Gutiérrez, Carolina, “Las funciones extrafiscales del tributo a propósito de la tributación medioambiental en el ordenamiento jurídico colombiano” en *Foro*, revista de derecho, No.1, Quito, UASB / CEN, 2003.
- Simone, Carmen, *Glosario de jurisprudencia tributaria ecuatoriana*, Quito, Ediciones Legales EDLE S. A., 2012.
- Tanzi, Vito, en Carol Martinoli, Dario González y José Luis Pedraza, *Sistemas tributarios de América Latina*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2009.
- Tobin, James en Manfred Nolte, Cuadernos Deusto de Derechos Humanos No. 64, *Mundializar la solidaridad. Una tasa sobre las transacciones financieras*, Bilbao, Universidad de Deusto, 2011.
- Troya Jaramillo, José Vicente, *Estudios de derecho tributario*, Quito, Corporación Editora Nacional, 1984.

Troya Jaramillo, José Vicente, y Fausto Murillo, edit., *Jornadas por los 50 años del Sistema Especializado de Justicia Tributaria en el Ecuador*, Serie Memorias y Debates, Quito, MJDHC, 2010.

Troya, José Vicente, y Carmen Amalia Simone Lasso, *Manual de derecho tributario*, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2014.

Valdés Costa, Ramón, *Instituciones de derecho tributario*, Buenos Aires, Ed. Depalma, 1996.

Villegas, Héctor, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, t. I, Buenos Aires, Ed. Depalma, 3a. ed., 1984.

Viscafé Ureña, Roberto, *Sistema tributario boliviano, Compendio de Normas actualizado a abril 2009*, La Paz, Excelsior S. R. L., 4a. ed., 2009.

Internet

Acuerdos de Bretton Woods, en http://es.metapedia.org/wiki/Acuerdos_de_Bretton_Woods. Fecha de consulta: 28 de noviembre de 2013.

Aicega Zubillaga, José M. “La extrafiscalidad y los principios de justicia tributaria”, en http://www.cibernetia.com/tesis_es/CIENCIAS_ECONOMICAS/TEORIA_ECONOMICA/TEORIA_FISCAL/2. Fecha de consulta: 21 de mayo de 2013.

Corbacho, Ana, “Cronología histórica del impuesto”, en <http://www.neoliberalismo.com/impuestos.htm>. Fecha de consulta: el 7 de marzo de 2013.

Diccionario de la lengua española © 2005 Espasa-Calpe, en <http://www.wordreference.com/definicion/exaccion>. Fecha de consulta: 19 de junio de 2014.

Enciclopedia de economía, en <http://www.economia48.com/spa/d/divisas/divisas.htm>. Fecha de consulta: 26 de julio de 2014.

Enciclopedia Jurídica, Edición 2014, en <http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/libre-circulacion-de-capitales/libre-circulacion-de-capitales.htm>. Fecha de consulta: 23 de julio de 2014.

Finanzas y Economía, “Biografía de James Tobin”, en <http://www.finanzas.com/biografia-de-james-tobin>. Fecha de consulta: 17 de junio de 2013.

Fretes Cibils, Vicente y Eduardo Lora, edit., “Recaudar no basta: los impuestos como instrumento de desarrollo”, Banco Interamericano de Desarrollo, año 2012 p. 356, en <http://idbdocs.iadb.org/wsdocs/getdocument.aspx?docnum=37768311>, Fecha de consulta: 17 de marzo de 2013.

García Bueno, Marco César, “El principio de capacidad contributiva como criterio esencial para una reforma fiscal”, p. 46 a 49, en <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/1/430/5.pdf>. Fecha de consulta: 7 de abril de 2014.

González García, Eusebio, “La utilización de los Instrumentos tributarios para fines de política económica”, cit., nota 95, en G. Ríos Granado, *Tributación ambiental*, en

〈<http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=2483>〉. Fecha de consulta: 21 de mayo de 2014.

Giurisprudenza, Rassegna di Fichera F., DPT. vol. XLIV, parte II, 1973, en Gabriela Ríos Granado, *Tributación ambiental*, Colección doctrina tributaria y aduanera, Lima, INDESTA / UNAM, “La contribución por gasto, en 〈<http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=2483>〉. Fecha de consulta: 21 de mayo de 2014.

“La protección del medio ambiente y extrafiscalidad en España”, en 〈<http://international.vlex.com/vid/medio-ambiente-extrafiscalidad>〉. Fecha de consulta: 21 de marzo de 2014.

“Los fines de los tributos”, en 〈<http://www.econlink.com.ar/eficiencia-equidad/tributos>〉. Fecha de consulta: 7 de marzo de 2013.

Martínez Lago, Miguel Ángel, “El impuesto sobre las tierras infrautilizadas y su inconstitucionalidad”, *Impuestos*, No. 2, 1988; id., “Función motivadora de la norma tributaria y prohibición de la confiscatoriedad, *Civitas REDF*, No. 60, 1998; id., “Los fines no fiscales de la imposición y la prohibición de confiscatoriedad”, *GF*, No. 81, 1990, en G. Ríos Granado, *Tributación ambiental*, en 〈<http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=2483>〉. Fecha de consulta: 21 de mayo de 2014.

Massanet, J. Ramallo, “Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria” *Civitas REDF*, No. 20, 1978, en G. Ríos Granado, *Tributación ambiental*, en

〈<http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=2483>〉. Fecha de consulta: 21 de mayo de 2014.

Mateo, Luis, “Análisis y crítica de un impuesto de ordenamiento moral”, Civitas REDF, No. 39, 1983, 344, en G. Ríos Granado, *Tributación ambiental*, en 〈<http://biblio.juridicas.unam.mx/libros.htm?l=2483>〉.

Sainz de Bujanda, Fernando, “Los aspectos jurídicos de las exenciones y otros estímulos fiscales”, XI semana de estudios de derecho financiero, Madrid, 1964, vol. II, en G. Ríos Granado, *Tributación ambiental*, en 〈<http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=2483>〉. Fecha de consulta: 21 de mayo de 2014.

Tozzini, Gabriela Inés, “Reflexiones acerca del anteproyecto de Código Tributario para la República Argentina”, en *A. F. I. P.* 〈<http://www.infojus.gov.ar/doctrina/dacf060034>〉. Fecha de consulta: 21 de mayo de 2014.

Valero Varela, Héctor Julio, “Generalidades del gravamen a los movimientos financieros (GMF) en Colombia”, en 〈http://www.dian.gov.co/descargas/servicios/OEEDocumentos/Cuadernos/GMF_WEB.pdf〉. Fecha de consulta: 20 de mayo de 2014.

Varona Alabern, Juan Enrique, “Extrafiscalidad dogmática y tributaria”, Madrid / Barcelona / Buenos Aires, Marcial Pons, 2009, en 〈<http://www.marcialpons.es/static/pdf/100855279>〉. Fecha de consulta: 28 de noviembre de 2013.

Normativa

Código Fiscal de la provincia de Santa Fe, art. 1 y 2, en <http://gobierno.santafe.gov.ar/boletinoficial/template.php?mostrarmenu=SI&incluye=boletines/24052012ley13260012.html&pdia=ultimo&dia=20120524&ptitulo>. Boletín Oficial del jueves 24 de mayo de 2012 -Ley Provincial 13260-2012-. Fecha de consulta: 21 de mayo de 2014.1 de marzo de 2014.

Código Fiscal de la Federación de los Estados Unidos Mexicanos, en Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1981, art. 1 y 2, en <http://info4.juridicas.unam.mx/ijure/tcfed/7.htm?s>. Fecha de consulta: 21 de marzo 2013.

Código Tributario, en <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/codigo/#>. Fecha de consulta: 21 de mayo de 2014.

Código Tributario boliviano, art. 9, Ley No. 2492 de 2 de agosto de 2003, publicada en la Gaceta Oficial el 04 de agosto de 2003, en http://www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3_blv_codtribut.pdf. Fecha de consulta: 21 de marzo de 2013.

Código Tributario de la provincia de Córdoba, modificación de la Ley 9025, art. 1, Ley 6006, en <http://www.tododeiure.com.ar/leyes/cordoba/6006.htm>. Fecha de consulta: 21 de mayo de 2014.

Código Tributario, Decreto Legislativo No. 816, publicado en *El Peruano*, el 21 de abril de 1996), cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por el Decreto Supremo No. 055-99-EF, *El Peruano*, 19 de agosto de 1999 y normas modificatorias, Perú.

Código Orgánico Tributario, art. 1, en <http://www.cnac.gob.ve/wp-content/uploads/2011/05/Codigo-Organico-Tributario.pdf>. Fecha de consulta: 21 de mayo de 2014.

Código Orgánico Tributario, publicado en la Gaceta Oficial No. 37305 el 17 de octubre de 2001, y normas modificatorias, Venezuela.

Código Tributario, actualizado a febrero de 2013, RO No. 38, 14 de junio de 2005, art. 1.

Código Tributario Boliviano, Ley No. 2492, publicada en la *Gaceta Oficial* el 04 de agosto de 2003, cuyo Texto Ordenado a diciembre 2004 fue aprobado por el Anexo No. 1 del Decreto Supremo No. 27947, publicado en la Gaceta Oficial el 20 de diciembre de 2004 y normas modificatorias, Bolivia.

Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, Preámbulo, RO No. 351 de 29 de diciembre de 2011.

Código Tributario: Decreto Ley No. 830, de 31 de diciembre de 1974 y otras leyes complementarias, Chile.

Código Tributario de Bolivia, en http://www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3_blv_codtribut.pdf. Fecha de consulta: 26 de julio de 2014.

Código Tributario del Ecuador, actualizado a febrero de 2013, RO No. 38, de 14 de junio de 2005, art. 1.

Código Tributario del Perú, en <http://sisbib.unmsm.edu.pe/bibvirtualdata/publicaciones/quipukamayoc/2006/segundo/a05.pdf>. Fecha de consulta: 26 de julio de 2014.

Código Tributario Ecuatoriano, en <http://www.cetid.abogados.ec/archivos/92.pdf>. Fecha de consulta: 26 de julio de 2014.

Código Fiscal de la Federación: Nuevo Código, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981 y normas modificatorias. México.

Procedimiento Tributario: Libro Quinto del Estatuto Tributario, aprobado por el Decreto No. 624, publicado en el Diario Oficial No. 38756 el 30 de marzo de 1989 y normas modificatorias, Colombia.

Constitución de la República Argentina, 22 de agosto de 1994, art. 4, 5, 16, 20 y 25, en <http://www.constitution.org/cons/argentin.htm>. Fecha de consulta: 21 de mayo de 2014.

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, art. 133 y 156, en http://www.oas.org/dil/esp/Constitucion_Venezuela.pdf. Fecha de consulta: 21 de mayo de 2014.

Constitución de la República de Bolivia, art. 298, en <http://www.patrianueva.bo/constitucion/>. Fecha de consulta: 21 de mayo de 2014.

Constitución de la República de Colombia, art. 150, 154, 338 y 345, en <http://www.uasb.edu.ec/padh/revista19/documentos/Constitucioncolombia.pdf>. Fecha de consulta: 21 de mayo de 2014.

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

Constitución de los Estados Unidos Mexicanos, art. 73, en <http://www.transparencialegislativa.org/wpcontent/uploads/2013/04/CONSTITUCION%CC%81N-POLI%CC%81TICA-DE-LOS-ESTADOS-UNIDOS-MEXICANOS.pdf>. Fecha de consulta: 21 de mayo de 2014.

Constitución de la República de Chile, actualizado en octubre de 2001, art. 20, en http://www.oas.org/dil/esp/Constitucion_Chile.pdf. Fecha de consulta: 21 de mayo de 2014.

Constitución de la República de Ecuador, art. 300, en http://www.cicad.oas.org/fortalecimiento_institucional/legislations/PDF/EC/constitucion.pdf. Fecha de consulta: 21 de mayo de 2014.

Constitución de la República del Perú art. 74, en <http://www.tc.gob.pe/legconperu/constitucion.html>. Fecha de consulta: 21 de mayo de 2014.

Procedimiento Fiscal, en 1978 y sus modificaciones, art. 5 y 6 Ley No. 11683, en <http://infoleg.mecon.gov.ar/infolegInternet/anexos/15000-19999/18771/texact.htm>. Fecha de consulta: 21 de mayo de 2014.

Estatuto Tributario.- Impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales, art. 1, en <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=6533>. Fecha de consulta: 21 de marzo de 2013.

Legislación

Ley Orgánica de Redistribución de los Ingresos para el Gasto Nacional

Ley de Procedimiento Tributario, Ley No. 11683, texto ordenado en 1998, aprobado por el Anexo I del Decreto 821/98, publicado en el Boletín Oficial el 20 de julio de 1998 y normas modificatorias, Argentina.

Ley de Régimen Tributario Interno, en <http://www.imgroup.com.ec/biblioteca/ley-organica-regimen-tributario-interno>. Fecha de consulta: 21 de mayo de 2014.

Ley de Herencias, Asignaciones y Donaciones, art. 1, en http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/legislacion/basica/herencias_asignaciones_donaciones.htm. Fecha de consulta: 21 de mayo de 2014.

Ley del Impuesto de Timbres y Estampillas, art. 1., en <http://www.slideshare.net/asesorcontable/dl-3475-timbres-y-estampillas>. Fecha de consulta: 21 de mayo de 2014.

Ley del Impuesto a la Renta.

Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Ley del Impuesto a las Ventas y Servicios, art. 1, en https://www.google.com.ec/?gfe_rd=cr&ei=gliHU4jpJY_CgATCoYCIAg#q=Legislaci%C3%B3n+tributaria+b%C3%A1sica+chilena. Fecha de consulta: 21 de mayo de 2014.

Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, art. 1, en http://www.mef.gob.pe/index.php?option=com_docman&task=doc_download&gid=7681&Itemid=101674&lang=es. Fecha de consulta: 21 de mayo de 2014.

Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador.

Ley del Servicio de Administración Tributaria, art. 7, en <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/93.pdf>. Fecha de consulta: 21 de mayo de 2014.

Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado.

Ley No. 1328 de 15 de julio de 2009, art. 34, en http://www.elabedul.net/Documentos/Leyes/2009/Ley_1328.pdf. Fecha de consulta: 18 de julio de 2014.

Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, art. 4, en <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/ley.htm>. Fecha de consulta: 21 de mayo de 2014.

Ley No. 291 de 22 de septiembre de 2012, en http://www.auditorescontadoresbolivia.org/archivos/leyn291_22deseptiembre2012a mpliacionplazodeprescripcion.pdf. Fecha de consulta: 18 de julio de 2014.

Ley No. 26123 del 24 de diciembre de 1992, en <http://www.bcrp.gob.pe/docs/Transparencia/Normas-Legales/Resoluciones-Directorio/2009/RD-018-2009-BCRP.pdf>. Fecha de consulta: 23 de julio de 2014.

Ley No. 26702 de 28 de abril de 2012, en http://www.sbs.gob.pe/repositorioaps/0/0/jer/regu_leygralbancseguro/LeyGeneral.pdf. Fecha de consulta: 1 de agosto de 2014.

Ley No. 23724 31 de diciembre de 1983, art. 17, en
⟨<http://www.bcrp.gob.pe/docs/Transparencia/Normas-Legales/Resoluciones-Directorio/2009/RD-018-2009-BCRP.pdf>⟩. Fecha de consulta: 23 de julio de 2014.

Ley de Reordenamiento en Materia Económica en el Área Tributario-Financiero, art. 1,
publicada en el ROS No. 78 de 1 de diciembre 1998.

Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones.

Reglamento para la Aplicación del ISD, ROS No. 336, de 14 de mayo de 2008.

Resolución No. 9148 de 14 de agosto de 2006, en
http://www.dian.gov.co/dian/20dianvirtual.nsf/pages/Normatividad_prevalidador_cambiario?opendocument, visitado 18 de julio de 2014.

Resolución No. 3251 de 30 de marzo de 2009, art. 1, en
⟨<http://actualicese.com/normatividad/2009/03/30/resolucion-3251-de-30-03-2009/>⟩.
Fecha de consulta: 18 de julio de 2014.

Resolución No. 3833 de 3 de abril de 2007, en
⟨<http://www.cijuf.org.co/resoluciones/resoluciones07/r3833.htm>⟩. Fecha de
consulta: 18 de julio 2014.

Resolución No. 031 de 32 de marzo de 2009, art. 1, 21 y 22, en
⟨<http://www.bcb.gob.bo/webdocs/normativa/resoluciones/2009/resolucion%2031.Pdf>⟩.
Fecha de consulta: 14 de julio de 2014.

Resolución No. 153 de 22 de agosto de 2012, art. 1, en
⟨<http://www.bcb.gob.bo/webdocs/2012/Normativa/Resoluciones/resolucion153.pdf>⟩.
Fecha de consulta: 16 de julio de 2014.

Resolución No. 007 de 8 de enero de 2013, art. 1 y 2 en
<<http://www.bcb.gob.bo/webdocs/2013/Normativa/Resoluciones/resolucion007.pdf>>.

Fecha de consulta: 16 de julio de 2014.

Resolución No. 063 de 11 de junio de 2013, en
<<http://www.bcb.gob.bo/webdocs/2013/Normativa/Resoluciones/063%202013.PDF>>

. Fecha de consulta: 16 de julio de 2014.

Resolución No. NAC-DGER2008-0652, publicada en el ROS 348 de 29 de mayo de 2008.

Resolución No. NAC-DGER2008-1101, publicada en el ROS 403 de 14 de agosto de 2008.

Resolución No. NAC-DGERCGC09-00567, publicada en el RO No. 6 del 18 de agosto de
2009.

Resolución Circular No. NAC-DGECCGC11-00002, publicada en el RO No. 373 de 28 de
enero de 2011.

Resolución No. NAC-DGERCGC11-000319, publicada en el RO No. 526 de 2 de
septiembre de 2011.

Resolución No. CPT -03, El Comité de Política Tributaria, publicada en el Suplemento del
RO No. 713, de 30 de mayo de 2012.

Resolución No. 413 del SRI, publicada en el RO No. 750 de 20 de julio del 2012.

Resolución No. NAC-DGERCGC12-000572, publicada en el RO No. 792 de 19 de
septiembre de 2012.

Resolución Externa 8/2000 de 5 de mayo de 2000, art. 62 a 67, en http://www.banrep.gov.co/sites/default/files/reglamentacion/archivos/re_8_2000_compendio.pdf, visitado 18 de julio de 2014

Resolución Externa 8/2000 de 5 de mayo de 2000, art. 77, en http://www.banrep.gov.co/sites/default/files/reglamentacion/archivos/re_8_2000_compendio.pdf. Fecha de consulta: 18 de julio de 2014.

Resolución Externa No. 6 de 23 de julio de 2004, art. 1 y 2, en http://www.circulardeviajes.com/terminos_y_condiciones/Resolucion_Externa_6_de_2004_Banrep_regimen_cambiario.pdf. Fecha de consulta: 18 de julio de 2014.

Resolución No. 00014 de 4 de enero de 2005, en http://www.banrep.gov.co/economia/sal_deu_x/Res-DIAN-00014-2005.pdf. Fecha de consulta: 18 de julio de 2014.

Resolución No. 00396 de 20 de enero de 2005, art. 2 y 3 literales d), en <http://www.banrep.gov.co/economia/pli/resolucion00396.pdf>. Fecha de consulta: 18 de julio de 2014.

Resolución No. 5610 de 1 de julio de 2005, art. 11, en <http://www.banrep.gov.co/economia/dsbb/Resolucion-5610.pdf>. Fecha de consulta: 18 de julio de 2014.

Resolución No. 3416 de 10 de abril de 2006, en <http://www.dian.gov.co/dian/13Normatividad.nsf/fa3eae82f6154e4a05256f88006679fd/87212a6e9b19f25c0525715a007730d9?OpenDocument>. Fecha de consulta: 18 de julio de 2014.

Resolución No. 7860 de 17 de julio de 2006, art. 1, en http://www.normasnet.com/normasa_pdf/2006/res07860de2006.pdf. Fecha de consulta: 18 de julio de 2014.

Resolución No. 2099 de 25 de febrero de 2009, art. 1, 2, 3 y 4, en http://laboral.fedepalma.org:8082/labpalma/docs/resolucion_dian_2099_2009.htm. Fecha de consulta: 18 de julio de 2014.

Resolución No. 2481 de 6 de marzo de 2009, art. 1 y 3, en http://laboral.fedepalma.org:8082/labpalma/docs/resolucion_dian_2481_2009.htm. Fecha de consulta: 18 de julio de 2014.

Resolución Externa 8/2000 de 5 de mayo de 2000, art. 62 a 67, 77, en http://www.banrep.gov.co/sites/default/files/reglamentacion/archivos/re_8_2000_compendio.pdf, visitado 18 de julio de 2014.

Resolución Externa No. 6 de 23 de julio de 2004, art. 1 y 2, en http://www.circulardeviajes.com/terminos_y_condiciones/Resolucion_Externa_6_de_2004_Banrep_regimen_cambiarario.pdf. Fecha de consulta: 18 de julio de 2014.

Resolución Normativa No. 10-00-42-12 de 28 de diciembre de 2012, en <http://www.cadexco.bo/Nexo/UpFile/PDF/rnd10-0042-12.pdf>. Fecha de consulta: 24 de julio de 2014.

Resolución No. 00014 de 4 de enero de 2005, en http://www.banrep.gov.co/economia/sal_deu_x/Res-DIAN-00014-2005.pdf. Fecha de consulta: 18 de julio de 2014.

Resolución No. 00396 de 20 de enero de 2005, art. 2 y 3 literales d), en <http://www.banrep.gov.co/economia/pli/resolucion00396.pdf>. Fecha de consulta: 18 de julio de 2014.

Resolución No. 5610 de 1 de julio de 2005, art. 11, en <http://www.banrep.gov.co/economia/dsbb/Resolucion-5610.pdf>. Fecha de consulta: 18 de julio de 2014.

Resolución No. 3416 de 10 de abril de 2006, en <http://www.dian.gov.co/dian/13Normatividad.nsf/fa3eae82f6154e4a05256f88006679fd/87212a6e9b19f25c0525715a007730d9?OpenDocument>. Fecha de consulta: 18 de julio de 2014.

Resolución No. 7860 de 17 de julio de 2006, art. 1, en http://www.normasnet.com/normasa_pdf/2006/res07860de2006.pdf. Fecha de consulta: 18 de julio de 2014.

Resolución No. 9148 de 14 de agosto de 2006, en http://www.dian.gov.co/dian/20dianvirtual.nsf/pages/Normatividad_prevalidador_cambiarario?opendocument. Fecha de consulta: 18 de julio de 2014.

Resolución No. 3833 de 3 de abril de 2007, en <http://www.cijuf.org.co/resoluciones/resoluciones07/r3833.htm>. Fecha de consulta: 18 de julio 2014.

Resolución No. 2099 de 25 de febrero de 2009, art. 1, 2, 3 y 4, en http://laboral.fedepalma.org:8082/labpalma/docs/resolucion_dian_2099_2009.htm. Fecha de consulta: 18 de julio de 2014.

Resolución No. 2481 de 6 de marzo de 2009, art. 1 y 3, en
〈http://laboral.fedepalma.org:8082/labpalma/docs/resolucion_dian_2481_2009.htm〉.

Fecha de consulta: 18 de julio de 2014.

Resolución No. 3251 de 30 de marzo de 2009, art. 1, en
〈<http://actualicese.com/normatividad/2009/03/30/resolucion-3251-de-30-03-2009/>〉.

Fecha de consulta: 18 de julio de 2014.

Resolución S.B.S. No. 6338-2012 de agosto de 2012, en
〈<http://www.gafisud.info/documentos/esp/base/Peru/Resolucion%20SBS%20N%206338-2012.pdf>〉.

Fecha de consulta: 23 de julio de 2014.

Decreto Legislativo No. 1106, de 18 de abril de 2012, en
〈http://www.sbs.gob.pe/repositorioaps/0/2/jer/nac1_segunnormasnacdecretos/2012/DL_1106_2012.pdf〉.

Fecha de consulta: 23 de julio de 2014.

Decreto Supremo No. 1423, de 5 de diciembre de 2012, en
〈<http://comunicacion.presidencia.gob.bo/docprensa/pdf/20121205-10-50-32.pdf>〉.

Fecha de consulta: 18 de julio de 2014.

Entrevista

Diego Martínez, entrevista de 11 de marzo de 2013, en *El Telégrafo*
〈[HTTP://WWW.TELEGRAFO.COM.EC/ECONOMIA/MASQMENOS/ITEM/DIEGO-MARTINEZ-COMPENSAR-LA-AUSENCIA-DE-POLITICA-MONETARIA-CON-MAS-PRODUCTIVIDAD.HTML](http://www.telegrafo.com.ec/economia/masqmenos/item/diego-martinez-compensar-la-ausencia-de-politica-monetaria-con-mas-productividad.html)〉.

Fecha de consulta: julio de 2014.