



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

SISTEMA DE POSGRADO

“Trabajo de Titulación de Examen Complexivo para la obtención del grado de
Magíster en Legislación Tributaria”

**La aplicación de exenciones al impuesto de salida de divisas
en beneficio de la producción nacional**

Autor: Ab. Francisco Mendoza Vélez

Guayaquil, 6 de noviembre del 2018



**UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL
SISTEMA DE POSGRADO
MAESTRÍA EN LEGISLACIÓN TRIBUTARIA**

DECLARACIÓN DE RESPONSABILIDAD

Yo, Ab. Francisco Andrés Mendoza Vélez

DECLARO QUE:

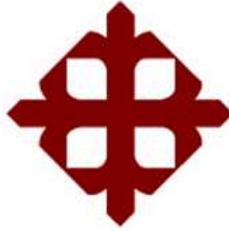
El examen Complexivo: **“La aplicación de exenciones al impuesto de salida de divisas en beneficio de la producción nacional”** previo a la obtención del **Grado Académico de Magister en Legislación Tributaria**, ha sido desarrollado en base a una investigación exhaustiva, respetando derechos intelectuales de terceros conforme las citas que constan al pie de las páginas correspondientes, cuyas fuentes se incorporan en la bibliografía. Consecuentemente este trabajo es de mi total autoría.

En virtud de esta declaración, me responsabilizo del contenido, veracidad y alcance científico del proyecto de investigación del Grado Académico en mención.

Guayaquil, 28 de noviembre del 2018

EL AUTOR

Ab. Francisco Andrés Mendoza Vélez



**UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL
SISTEMA DE POSGRADO
MAESTRÍA EN LEGISLACIÓN TRIBUTARIA**

AUTORIZACIÓN

Yo, Ab. Francisco Andrés Mendoza Vélez

Autorizo a la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil, la **publicación** en la biblioteca de la institución del examen Complexivo: **“La aplicación de exenciones al impuesto de salida de divisas en beneficio de la producción nacional”** cuyo contenido, ideas y criterios son de mi exclusiva responsabilidad y total autoría.

Guayaquil, 28 de noviembre del 2018

EL AUTOR

Ab. Francisco Andrés Mendoza Vélez

ÍNDICE

CAPÍTULO I

INTRODUCCIÓN

1.1 EL PROBLEMA.....	2
1.2 OBJETIVOS.....	3
1.2.1 Objetivo General.....	3
1.2.2 Objetivos Específicos.....	3
1.3 BREVE DESCRIPCIÓN CONCEPTUAL.....	4

CAPÍTULO II

DESARROLLO

2.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	5
2.1.1 Antecedentes.....	5
2.1.2 Descripción del objeto de investigación.....	6
2.1.3 Pregunta principal de la investigación.....	8
2.1.3.1 Variables e indicadores.....	8
2.1.4 Preguntas complementarias de la investigación.....	8
2.2 FUNDAMENTACIÓN TEÓRICA.....	8
2.2.1 Antecedentes de estudio.....	8
2.2.2 Bases teóricas.....	10
2.2.2.1 Definición jurídica de los impuestos.....	10
2.2.2.2 La relación jurídica tributaria.....	12
2.2.2.3 El Derecho Tributario.....	14
2.2.2.4 El sistema jurídico tributario.....	16
2.2.2.5 El principio de igualdad tributaria.....	17

2.2.2.6 El principio de la proporcionalidad en el pago de impuestos.....	20
2.2.2.7 El principio de no confiscatoriedad.....	22
2.2.2.8 La capacidad económica del contribuyente.....	24
2.2.2.9 El impuesto a la salida de divisas	26
2.2.2.10 La garantía de la seguridad jurídica tributaria.....	28
2.2.3 Definición de términos.....	31
2.3 METODOLOGÍA.....	31
2.3.1 Modalidad.....	31
2.3.1.1 Categoría.....	31
2.3.1.1.1 Diseño.....	32
2.3.2 Población y muestra.....	32
2.3.3 Métodos de investigación.....	32
2.3.3.1 Métodos Teóricos.....	32
2.3.3.2 Métodos Empíricos.....	33
2.3.3.3 Métodos Matemáticos.....	33
2.3.4 Procedimiento.....	34

CAPÍTULO III

CONCLUSIONES

3.1 RESPUESTAS.....	35
3.1.1 Base de Datos Normativos.....	35
3.1.2 Análisis de los Resultados.....	40
3.2 CONCLUSIONES.....	42
3.3 RECOMENDACIONES.....	44
BIBLIOGRAFÍA.....	45

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1.....	31
Tabla 2.....	34

RESUMEN

El Impuesto a la Salida de Divisas (ISD) es un tributo determinado de parte de la administración tributaria ecuatoriana que tiene como objeto gravar y recaudar una parte porcentual o proporcional de las divisas de dinero que se remitan al exterior desde el mercado ecuatoriano. En consecuencia, la presente investigación está encaminada en reconocer de qué manera este impuesto genera influencia o puede afectar a la producción nacional en diversos sectores de la economía nacional. Por lo tanto, el objetivo de este estudio consiste en determinar fundamentos o causas para que se considere efectuar mayores exenciones en la aplicación del ISD, para de esa manera no restringir o afectar a la producción nacional, que como tal ante esta carga tributaria, al menos si un sector de la producción no se encuentra fortalecido, provoca un desaliento en la inversión de ciertas actividades productivas. Esto ocurre por el hecho que el ISD disminuye las rentas, que en ocasiones no es dable que se graven según ciertos tipos de producción debido a que afectan a su estabilidad o sostenibilidad de participación en el mercado productivo y financiero. Esto al menos ocurre a nivel de pequeños y medianos empresarios que no están en capacidad de asumir tales cargas tributarias frente a empresas o entidades comerciales o financieras de mayor capacidad económica. Como resultados de esta investigación, se puede apreciar que el ISD es un impuesto que desalienta las inversiones y que en el Ecuador la normativa legal para la aplicación de exenciones no es del todo clara y definida. Entre las modalidades de la investigación, se ha aplicado la modalidad cualitativa por el sustento doctrinario efectuado. La categoría es no interactiva por el hecho que la investigación se ha desarrollado sin que concurren otros sujetos a participar en la labor investigativa. En cuanto a diseño se ha aplicado el análisis de resultados que son parte del estudio e interpretación de las normas jurídicas en materia tributaria.

Palabras clave:

Impuesto a la Salida de Divisas	Principio de no confiscatoriedad	Principio de proporcionalidad	Relación jurídica tributaria
---------------------------------	----------------------------------	-------------------------------	------------------------------

CAPÍTULO I

INTRODUCCIÓN

1.1 EL PROBLEMA

El Estado ecuatoriano se caracteriza por su cuantiosa carga impositiva o tributaria, lo que en cierta medida atribuye que ante una cantidad considerable de impuestos, los sectores de la producción, especialmente los de las economías privadas no se animen a realizar actividades de inversión económica dentro de la misma sociedad ecuatoriana, o que esta inversión como tal sea limitada. Por otra parte, es posible que los capitales o divisas de dinero se remitan a economías del exterior para lograr así una mayor rentabilidad. Sin embargo, esto provoca que la economía nacional se vea debilitada en rubros de inversión, por el hecho que los empresarios, inversionistas y cualquier persona que realice transacciones económicas en el Ecuador se sienten privados y temerosos de invertir en la economía de desarrollo del país generando en el sector financiero nacional inversiones mínimas, o diversas formas de elusión y de evasión fiscal.

La situación descrita como tal ha generado que una de las formas más concretas y prácticas para proceder a salvaguardar fondos o rubros económicos es recurrir a la remisión o salida de capitales o de divisas al exterior. Esta fuga de capitales o de divisas evita que los fondos generados en las actividades financieras en el mercado ecuatoriano permanezcan en el país para fomentar la producción nacional. En consecuencia, los montos de circulación monetaria en el Ecuador se ven disminuidos considerablemente. No obstante, ante la situación descrita en el país, la administración tributaria encabezada a nivel nacional por el Servicio de Rentas Internas ha establecido el Impuesto a la Salida de Divisas (ISD) como una forma de gravar porcentualmente una parte de los montos de dineros que salen al exterior. La creación de este impuesto genera un problema dentro del ámbito del Derecho Tributario ecuatoriano. Per se, este problema ha fomentado un decrecimiento de las actividades productivas en el Ecuador,

dando lugar a que los recursos destinados a la producción nacional por ciertas particularidades de cada actividad comercial y económica deban remitirse al exterior. Aunque, en realidad comerciantes e inversionistas se abstienen porque el pago de este impuesto perjudica sus actividades.

El ISD, en un sentido práctico, lejos de evitar que se fuguen capitales o remesas de dinero, con lo que se trata de asegurar un término porcentual, provoca como consecuencia el hecho que ni siquiera se pueda dar lugar al desarrollo económico y financiero de ciertas actividades que están orientadas al desarrollo de la economía nacional y del Buen Vivir, como una de las máximas prerrogativas de derechos fundamentales reconocidas por la Constitución de la República del Ecuador. Por lo tanto, es necesario que se aborde el problema desde un análisis crítico de las normas constitucionales y de carácter tributario. De esa manera, se puede aportar una solución esencialmente al decaimiento de las actividades de producción que se estimen puedan ser afectadas por el ISD.

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo General

Formular criterios para la aplicación de exenciones al Impuesto de Salida de Divisas en beneficio de la producción nacional.

1.2.2 Objetivos Específicos

1. Establecer la forma cómo se constituye la relación jurídica tributaria.
2. Describir los principios fundamentales de la actividad tributaria en el Ecuador.
3. Precisar en qué consiste el Impuesto a la Salida de Divisas.
4. Determinar qué problemas jurídicos, tributarios y financieros ocasiona el Impuesto a la Salida de Divisas.

1.3 BREVE DESCRIPCIÓN CONCEPTUAL

El ISD es un impuesto que en cierta medida tiene un carácter precautelatorio. Este carácter se atribuye a que su finalidad es recaudar valores porcentuales en relación con la cantidad de dinero que sale del mercado ecuatoriano hacia el exterior. Es decir, que evita que se remita la totalidad de un valor o de un capital asegurándose rubros determinados para afianzar la circulación de valores en dólares dentro del territorio nacional. De acuerdo con la concepción que se puede proveer en doctrina jurídica y tributaria, según GÓMEZ (2015) el ISD consistió en lo siguiente:

El ISD, al ser cobrado por la salida de divisas, es pagado por todos quienes tiene que realizar transacciones con el exterior. Cuando la transacción hace referencia al pago de importaciones, el porcentaje del impuesto cobrado puede ser trasladado al precio final de los bienes, no solo importados, sino también nacionales en tanto podrían tener insumos y componentes importados (p. 6).

El ISD es un impuesto que trata de asegurar un monto porcentual de los valores antes de que estos en su totalidad sea transferidos por conceptos de transacciones hacia el exterior. En tal virtud, al existir un gravamen por tal transacción, la transferencia en sí supone el presupuesto por el cual existe el hecho generador. En cierta medida se disminuye así una parte de la renta de la persona que efectúa determinado comercio o negocio, y para recuperar ese rubro tal importe es establecido en el coste final en el pago de los bienes o servicios que adquiere el consumidor. Esto acontece como parte de la libre economía de mercado, en la que bien se conoce que todo costo es trasladado al consumidor.

CAPÍTULO II

DESARROLLO

2.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

2.1.1 Antecedentes

El ISD comenzó a ser parte de las cargas tributarias en el Ecuador una vez que se promulgó la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador, la cual determinó su normativa a través del tercer suplemento del Registro Oficial 242 del 29 de diciembre de 2007. El objetivo de dicho impuesto es evitar que se fuguen capitales o grandes sumas de dinero hacia el exterior. Esto implica que este impuesto es uno de los tributos que mayores recaudaciones ha obtenido desde su vigencia como parte del sistema tributario en el país. Sin embargo, pese a la finalidad lógica de este impuesto, el ISD al gravar la salida de divisas hacia el exterior ha generado una serie de complicaciones para el sector financiero y los sectores de la producción.

Estas complicaciones básicamente consisten en que las empresas o entidades comerciales invierten muy poco en emitir valores hacia al exterior para la producción de sus bienes y servicios. Además, en otros casos, se abstienen de invertir y únicamente establecen la circulación de sus valores dentro de la economía nacional, pero sin la posibilidad de expandir sus negocios o emprendimientos. La situación indicada para muchas empresas ha supuesto una reducción de su rentabilidad y un decrecimiento del margen de ganancias de las empresas de menor poder adquisitivo. De tal manera, se evidencia que el ISD como carga tributaria no representa en sí un impuesto negativo o lesivo, pero que en ciertos casos si puede ser desproporcional y confiscatorio versus la capacidad de pago de contribuyentes. Por consiguiente, los contribuyentes se dedican a actividades que por su naturaleza les obliga a remitir valores al exterior. Aunque, cabe precisar que aquello no es necesariamente indicador que establezca la existencia de empresas o de personas naturales que tengan un alto poder económico, al menos aquello se evidenciaría al momento de ser exigido el tributo para posteriormente ser satisfecho en pago.

2.1.2 Descripción del objeto de investigación

Al analizar el ISD a mayor profundidad, el hecho generador es el motivo o justificativo para que su cobro de parte de la administración tributaria sea procedente. Es decir, el hecho generador es la actividad que genera la renta exigida por el Estado para que se satisfaga el tributo requerido. En este caso, en el ISD el hecho generador es la transferencia de las divisas o valores económicos hacia el exterior, sea que estos se efectúen en efectivo, o por medio de giro de cheques, transferencias, envíos, retiros o pagos de cualquier índole o naturaleza. Por lo tanto, no importa el medio o forma de transacción o transferencia, toda gestión o procedimiento que implique el envío de dinero hacia el exterior da lugar a que exista el acto identificable por la administración tributaria para que se exija y se cobre el tributo.

El ISD en cuanto a su cobro o recaudación le corresponde a la administración tributaria central representada o constituida por el Servicio de Rentas Internas (SRI). El monto exigible del tributo es del 5% del valor que se envía al extranjero, el que es recaudado a través de las instituciones financieras como los bancos para que los depósitos de estos rubros del ISD se hagan efectivos en favor de la administración tributaria central y el Estado. El ISD es en sí un impuesto que se grava a las transacciones, pero la transacción específica es por el envío del dinero del mercado ecuatoriano a un sistema financiero y comercial del exterior.

El ISD como tal ha tenido por finalidad como se dijo con anterioridad evitar la fuga de capitales, por lo que se ha tratado de controlar los flujos de dinero que salen hacia el exterior. Mediante este impuesto, se ha logrado evitar que se fuguen en mayor proporción grandes cantidades de dólares. Sin embargo, como se ha establecido con anterioridad, el ISD ha generado que se reduzcan las inversiones remitiendo dinero al exterior como parte de las importaciones que son necesarias para el desarrollo de la producción nacional. Por otra parte, el ISD ha dado lugar que se eleven los costos de sus bienes y servicios para mantener el capital de trabajo. Entonces, no solo se trata de una afectación a las inversiones de los empresarios o emprendedores de muchas

entidades comerciales y financieras de los distintos sectores de la producción nacional, sino que, se ha afectado al consumidor. El perjuicio que sufre el consumidor se ve reflejado en el hecho que su poder adquisitivo debe asumir el aumento de los costos de los bienes y servicios. Esta situación resulta como una consecuencia derivada del cobro del ISD de parte del Estado.

En relación con lo antes manifestado, el ISD no es un impuesto que se lo considere perjudicial para la economía. De hecho, es un impuesto necesario para evitar la fuga de capitales, so pretexto de realizar ciertas inversiones, pero que debe regularse de mejor manera en materia de exenciones para identificar los sectores de la producción que más lo necesitan. De ese modo, mediante exenciones se incentive y se aliente a la producción nacional. Las exenciones en materia tributaria motivan a las inversiones, alientan a la economía y el Estado no perderá su poder recaudador en virtud de la sostenibilidad a través de otras cargas tributarias existentes. Como es lógico asumir, los tributos siempre serán admisibles en cuanto a su creación, exigibilidad y cobro siempre y cuando estos sean racionales, proporcionales y que atiendan a la capacidad económica del contribuyente.

En resumidas cuentas, en el Ecuador las normas jurídicas en materia tributaria siempre deben ser claras en cuanto a los motivos y valores exigibles por conceptos de tributos. Obviamente el ISD no es la excepción, pero es importante que no se descuide el régimen de exenciones, para que así exista un equilibrio entre lo que exige el Estado como créditos tributarios y de aquellos rubros que se encuentran exentos. Se podría decir que, lo que se trata de evitar es que el Estado se limite a sí mismo en cuanto a la recaudación de tributos y su suficiencia. Esto solo por el hecho de incurrir en posibles abusos de su facultad determinadora, lo que procede de acuerdo con las normas tributarias en el ordenamiento jurídico ecuatoriano.

2.1.3 Pregunta principal de la investigación

¿Qué criterios corresponde formular para la aplicación de exenciones al Impuesto a Salida de Divisas en beneficio de la producción nacional?

2.1.3.1 Variables e indicadores

Variable única

Criterios para la aplicación de exenciones al Impuesto a la Salida de Divisas en el mercado ecuatoriano.

Indicadores

1. Determinación del hecho generador.
2. Pago al Impuesto a la Salida de Divisas.
3. Impuesto restrictivo en sectores de inversión en la producción nacional.

2.1.4 Preguntas complementarias de la investigación

1. ¿De qué forma se constituye la relación jurídica tributaria?
2. ¿Cuáles son los principios fundamentales de la actividad tributaria en el Ecuador?
3. ¿En qué consiste el Impuesto a la Salida de Divisas?
4. ¿Qué problemas jurídicos, tributarios y financieros ocasiona el Impuesto a la Salida de Divisas?

2.2 FUNDAMENTACIÓN TEÓRICA

2.2.1 Antecedentes de estudio

Se destaca un trabajo investigativo previo como guía o pauta para la descripción del fenómeno económico y jurídico que provoca el ISD. Como bien se ha sostenido, este impuesto no solo fue concebido con una finalidad recaudadora, sino de prevención de fuga de divisas o capitales. Aunque, corresponde precisar que no se advirtió que al momento de su creación se perjudicaría a sectores más pequeños de la economía o de menor capacidad contributiva. Tal perjuicio se fundamenta dada la naturaleza de las actividades comerciales y económicas de los sectores mencionados. Es así, que, de acuerdo con el aporte investigativo de ARMIJOS (2015) resulta indispensable precisar lo siguiente:

En el país existen sujetos pasivos cuyo giro comercial se enfoca, únicamente, en la importación de materias primas, insumos y/o bienes de capital para su posterior venta a productores y/o comercializadores nacionales. Estos importadores directos de materiales de primera generación no son contribuyentes beneficiarios del crédito tributario para el pago del Impuesto a la Renta o su anticipo, porque no cumple con el requisito de producción nacional directa (p. 78).

En relación con el criterio expresado líneas arriba, existen personas naturales y jurídicas que en su calidad de contribuyentes su actividad económica requiere de importación de materias primas, insumos u otros elementos para la prestación de bienes y servicios. Sin embargo, en algunos casos ese es el único giro que se realiza de parte de los contribuyentes como actividad económica. Además, que, en otros casos, si hubiere más actividades, las mismas son de empresas de un nivel económico menor en cuanto a capacidad financiera y contributiva, y al afectarse a la salida de sus divisas al imponerse el ISD sus rentas se ven afectadas debido a que estas se disminuyen por efectos del pago de dicho impuesto.

Inclusive, se presentan algunos casos en que las empresas de menor rentabilidad económica son tratadas de forma igualitaria en comparación con otros contribuyentes de mayor capacidad de pago. Consecuentemente, estos contribuyentes de mayor capacidad contributiva no sufren una mengua importante de sus ingresos. En tal caso, desde tal enfoque de la investigación de dicho autor, se considera que es importante establecer distinciones en cuanto a la capacidad contributiva. Esta prerrogativa es posible por medio de las exenciones en atención a los sectores y contribuyentes de menor capacidad contributiva.

2.2.2 Bases teóricas

2.2.2.1 Definición jurídica de los impuestos

Los impuestos son cargas tributarias que tienen como propósito recaudar una suma determinada de dinero, sea que se recepte en favor del Estado o alguna de sus dependencias con facultad fiscal de cobro. Por consiguiente, las cargas impositivas son

redistribuidas para cumplir con ciertas prestaciones en favor de la sociedad. Es por este motivo que de parte de FLORES (1946) se consideró la siguiente aportación doctrinal:

Los impuestos son prestaciones en dinero al Estado y demás entidades de Derecho Público, que las mismas reclaman en virtud de su poder coactivo, en forma y cuantía determinadas unilateralmente y sin contraprestación especial con el fin de satisfacer las necesidades colectivas (p. 33).

Los impuestos como tal son rubros que el Estado recauda y que se devengan en la realización de ciertas obras, prestaciones o satisfacción de necesidades públicas, sea en favor de los contribuyentes y el resto de los ciudadanos. Estas prestaciones ocurren a través de los fondos que provienen del erario nacional, el que se constituye en la medida en que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones tributarias. De tal manera que, los impuestos son valores que se recaudan para cumplir con una finalidad social, la cual es indeterminada, pero que deberá ejecutarse para justificar el cobro de parte del Estado, siendo así que, la administración pública cumple con sus distintos tipos de políticas encaminadas al servicio de la ciudadanía.

En relación con la figura denominativa de los impuestos, la carga tributaria de los mismos es obligatoria, mandatoria y coercible, lo que se corrobora de acuerdo con el siguiente criterio de STIGLITS (1994) quien propuso: “El tributo es ingreso coactivo por excelencia y a diferencia de la mayoría de las transferencias en dinero de una persona a otra, que se realizan voluntariamente, son obligatorios” (p. 25). En consecuencia, se puede reconocer que la carga tributaria es obligatoria, lo que se debe a que el Estado posee de las facultades legales para ejercer el cobro del tributo en virtud que los rubros recaudados serán invertidos en la satisfacción de las necesidades sociales. Esto se justifica por el hecho que tales necesidades satisfechas por medio de los tributos impulsan el desarrollo de la comunidad.

Por otra parte, se debe realizar una reflexión adicional que no solo defina lo que los impuestos representan, sino que se debe enfatizar la forma en que el Estado los recauda y los distribuye. Por lo tanto, según PÉREZ (2004), se propuso la siguiente consigna desde su percepción:

Los impuestos como carga obligatoria de los ciudadanos, los que adquieren el rol de contribuyentes por acceder a cierta prestación, o por ejercer cierta actividad que se encuentra gravada por carga impositiva por considerarla el Estado como fuente generadora de recursos económicos para el bien social, son asumidos por la Administración Tributaria para satisfacer ciertas necesidades. Tales necesidades son definidas y evaluadas por la Administración Pública, quien, de acuerdo con los grados de necesidades y prioridades, los distribuye, para que así, la renta nacional y su rendimiento puedan cumplir con las expectativas de prestaciones sociales a nivel de la ciudadanía (p. 28).

En resumidas cuentas, el Estado no solo que debe preocuparse por recaudar los tributos, sino que debe a su vez tratar de maximizar su rendimiento. Aquello es posible en la medida que el Estado identifique con precisión las necesidades sociales y determine la forma y los recursos adecuados para su satisfacción. Es en dicho contexto, donde a la Administración Pública le compete no solo una planificación óptima, sino una verificación efectiva de una inversión racional, justa y convenientemente de los ingresos tributarios. De dicho modo, se logrará cumplir del mejor modo posible las obras públicas a través de las distintas dependencias de la administración estatal nacional y seccional.

2.2.2.2 La relación jurídica tributaria

Toda situación jurídica acontecida dentro de una sociedad genera una relación o vínculo entre diversas personas, por lo que, en materia tributaria naturalmente debe existir una relación entre personas. En este caso tal relación surge entre quien determina el tributo exigible y quien debe pagarlo. En virtud de lo precisado, la administración tributaria es el sujeto activo, en tanto que, el sujeto pasivo es el obligado a satisfacer el tributo. Estos sujetos se relacionan tanto en condiciones de personas jurídicas (Administración Tributaria como sujeto activo y empresas, compañías u otras organizaciones como sujetos pasivos) y personas naturales De tal manera existe la relación jurídica tributaria, la que como no puede ser de otra manera se entabla de acuerdo con lo dispuesto por las normas jurídicas existentes con finalidad tributaria. Según la doctrina para PAZMIÑO (2003) la relación jurídica tributaria ha sido comprendida en los siguientes términos:

(...) una construcción dogmática del tributo, conjuntamente con otros de diverso nombre y categorías técnicas como potestad de imposición, función tributaria, procedimientos de imposición. Destacan y valoran los aspectos administrativos del tributo para hacer, sin duda, un tratamiento potencial de estos fuera del esquema de la relación tributaria (p. 26).

Esta construcción obedece a un sistema, el que no es posible edificarlo si no existe un marco jurídico adecuado para la determinación e imposición de obligaciones de las personas naturales o jurídicas capacidad de cumplirla por la actividad económica que aquellas generan. Por lo tanto, el marco jurídico tributario establece una relación porque vincula a las partes. Es decir, establece una relación entre sujeto activo y pasivo del tributo, en virtud de la existencia de un hecho imponible o hecho generador. Desde sus pautas se establecen los presupuestos que otorgan razonabilidad a la exigencia o cobro del tributo para satisfacer las necesidades del Estado. En el mismo sentido, el Estado está en el deber de satisfacer las necesidades sociales mediante los recursos económicos que son obtenidos de parte de los tributos.

La relación jurídica tributaria como instrumento vinculante entre sujeto activo y pasivo del tributo en virtud del hecho generador, está caracterizada por los preceptos de la teoría de la relación jurídica – obligacional, la que fue explicada por LUCHENA (2011) en las siguientes líneas:

(...) El sometimiento del Estado al imperio de la ley afectará también al poder tributario. Como reacción a la consideración de éste como una posición de sujeción del súbdito al soberano, aparece como una relación jurídica obligacional similar a la que pueda surgir entre dos sujetos de Derecho Privado. De esta forma, y en base a esa obligación, el acreedor (la Hacienda Pública), tiene la facultad de exigir de otra, el deudor, una determinada prestación. La peculiaridad de esta relación obligación es que el contenido y la medida de prestación debida son fijadas exclusivamente por la ley (pp. 3-4).

La relación jurídica tributaria es la vinculación que el Estado reconoce entre la administración tributaria y los contribuyentes, la que se propicia por el hecho de existir una actividad económica que determina montos o cifras imposables sobre las cuales se exige un tributo. La exigibilidad de los créditos tributarios como parte de la relación

tributaria se afianzan por la ley, por lo que, en la medida en que las normas jurídicas sean las que establezcan la forma de cómo se va a llevar esa relación jurídica tributaria, la misma no sólo que estará dotada de legalidad y de legitimidad, sino que también buscará ser efectiva en términos de recaudación y de respeto por el derecho de los contribuyentes.

La relación jurídica tributaria desde su conceptualización y argumentación, se ve reforzada de parte de PÉREZ (1997) quién estableció la siguiente premisa:

La relación jurídico tributaria es un compromiso en que no solo existe el derecho del Estado de recaudar el tributo, sino que tiene el deber de invertir el mismo adecuadamente en las necesidades de la ciudadanía, en tanto que, el contribuyente no solo tiene el deber de satisfacer a tiempo y de forma apropiada el tributo, también tiene el derecho de que se respeten su integridad económica y de exigir un trato administrativo justo. A este trato justo a compañía del mismo modo, el derecho de que los rubros de los tributos satisfagan en la mayor medida posible las necesidades de la ciudadanía, la que está integrada por muchos contribuyentes (p. 134).

Tal compromiso impone derechos y obligaciones para cada una de las partes de la relación jurídica tributaria entre el Estado – Administración Tributaria y los contribuyentes. En consecuencia, debe existir como tal un criterio de reciprocidad, porque no solo se trata de la satisfacción o pago de los impuestos, sino que debe existir un debido proceso y evitar perjuicios a la economía de los contribuyentes. Además, los destinos de los créditos tributarios deben estar encaminados a una prestación de servicios sociales efectivos en favor de la ciudadanía. Esa es la expectativa de los contribuyentes, para que las políticas públicas mediante el pago de los tributos se orienten al desarrollo social y mejoramiento u optimización de las condiciones de vida de los ciudadanos.

2.2.2.3 El Derecho Tributario

Cada rama del derecho como se puede asumir tiene su propia actividad y en consecuencia su propia definición, propiedades y características. A pesar que esta premisa es bastante reconocida, es necesario repasarla con la finalidad de poder

distinguir que el Derecho Tributario tiene una naturaleza muy particular, la misma se encuentra caracterizada por su factor coercitivo. Su bien es cierto, en todo ordenamiento jurídico existen diversidad de normas coercibles, el grado de coercibilidad de las normas y en extensión del Derecho Tributario ocupa en el sistema jurídico de todo Estado una posición privilegiada. Es por esto que, de conformidad con QUESADA (1958) el Derecho Tributario ha sido reconocido por lo siguiente:

(...) la rama del derecho financiero que organiza los elementos estructurales constitutivos del tributo y determina normativamente las potestades, sujeciones y deberes a través de los que se desenvuelven las funciones públicas de gestión, de resolución y de policía, encaminadas a la aplicación del expresado recurso financiero” (pp. 16-17).

El Derecho Tributario es parte del derecho financiero porque los tributos evidentemente están integrados por componentes económicos o financieros donde existen rubros exigibles en virtud de una actividad que genera un rédito o ganancia para quien la realiza. En este caso, tales valores son exigidos en una proporción por parte de la administración tributaria del Estado, la que establece una serie de facultades por las que el tributo es exigible a los contribuyentes. En consecuencia, si existe una actividad que genere rentas, el Estado exige esos recursos para devolver cierto tipo de contraprestaciones en favor de la ciudadanía en general.

En relación con lo antes acotado, se debe realizar algunas precisiones adicionales en relación con lo que es el Derecho Tributario. Por lo tanto, se precisó de parte de MERSÁN (2003) lo siguiente:

El Derecho Tributario es un conjunto de normas y de principios que establece el Estado para recaudar los tributos para cumplir así con algunas finalidades, las que se resumen en generar condiciones de bienestar en la sociedad en virtud de la materialización de ciertas obras o prestaciones sustentadas en el tributo. (p. 38).

El Derecho Tributario es una recopilación de normas, las que establece una serie de mandatos o de disposiciones que dan lugar a un vínculo entre sujeto activo (administración tributaria) y sujeto pasivo (contribuyente). Este vínculo como tal impone el deber que proviene del sujeto activo y se le exige el cumplimiento del mismo

al sujeto pasivo. Tal vinculación se produce con la finalidad de satisfacer los tributos con el propósito de ser fondos estatales destinados a la satisfacción de las principales necesidades públicas a nivel de la ciudadanía. De tal manera, que, la sociedad no podrá sostenerse a sí misma para la satisfacción de sus necesidades en virtud que la recaudación de tributos representan una de las formas más efectivas del Estado para obtener recursos. Estos al ser recaudados son destinados a la inversión o cobertura de las necesidades primordiales de sus ciudadanos, las cuales tienen un carácter público.

Además de lo apuntado líneas arriba, otra definición de lo que representa el Derecho Tributario fue aportada por BOHOYO (1982) quien señaló:

El Derecho Tributario es parte del Derecho Público, pues le compete al Estado ejercer su facultad determinadora y recaudadora, sin perjuicio de la sancionadora, para así asegurarse la recaudación de tributos que le permita cumplir con sus distintas finalidades de carácter social (p. 44).

Según el concepto antes expresado, el Derecho Tributario forma parte del Derecho Público porque la exigibilidad de los tributos es parte de la hacienda pública, y ese mismo estatus es el que confiere al Derecho Tributario la connotación pública. Tal connotación a su vez se debe al propósito que persigue, en este caso la recaudación de valores por concepto de tributos, los cuales estén destinados a cumplir con diversas y múltiples necesidades sociales. De tal manera, los tributos son el valor y recurso exigible para que la administración pública sea encargada de reinvertir dichos valores en la satisfacción de las necesidades en cuestión. Por lo tanto, el factor de publicidad incluso obliga a que la finalidad social como tal se cumpla con un mayor compromiso de parte de la gestión pública, siendo que es un deber del Estado la satisfacción de las necesidades sociales que tienen como fuente de sustento a los tributos.

2.2.2.4 El sistema jurídico tributario

En efecto, al existir un derecho de determinada clase en el ordenamiento jurídico de una sociedad, tal es el caso del Derecho Tributario, en consecuencia, también existe un sistema, específicamente se hace referencia al sistema jurídico tributario. Por lo tanto, se define al mismo de la siguiente manera: “(...) al régimen

jurídico integrado por la totalidad de los tributos vigentes en determinado Estado; es decir, al mecanismo orgánico que comprende a todos los tributos de un país” (ALMEIDA, 2001, p. 19). Por lo tanto, el sistema jurídico tributario es una estructura integrada por diferentes normas, las cuales entrañan algunas disposiciones sobre lo que se consideran como tributos y la forma de cómo estos son cobrados de parte del Estado.

Al mismo tiempo, se requiere precisar que: “(...) los sistemas tributarios, considerando las características de la sociedad del consumo, deben enfocarse de manera preeminente sobre el consumo, antes que enfatizar en los impuestos que gravan la renta o el patrimonio” Del Percio, (citado por CHUSÁN, 2012, p. 17). En relación con la cita en cuestión, antes el Estado antes de recaudar debe identificar para qué va a recaudar. El determinar que se recaudan tributos para cumplir con ciertas políticas públicas es una cuestión muy elemental de suponer. Sin embargo, para que el sistema tributario sea eficiente, no solo se tiene que en virtud de una norma recaudar, sino que, se debe de parte del Estado definir qué es lo estrictamente prioritario para una distribución efectiva de las rentas recaudadas por diferentes conceptos tributarios.

Al analizar lo expresado líneas arriba, el sistema tributario es un compendio de la planificación o estrategia de recepción e inversión de tributos, pero siempre atendiendo los principales postulados de las normas tributarias en el ordenamiento jurídico, fundamentalmente por los principios tributarios que emanen desde la Constitución de cada Estado. En relación con esta última apreciación cabe reconocer lo siguiente: “Depende la forma en que las normas tributarias estén articuladas para que el sistema tributario sea efectivo y cumpla con sus propósitos, si no está bien articulado, no existirán prestaciones sociales adecuadas” (GARCÍA, 2000, p. 78.)

Lo antes mencionado, implica que un sistema tributario debe tener claro sus propósitos. Es decir, que no sólo debe dotar al Estado de recursos para satisfacer a las necesidades sociales de sus ciudadanos, sino que le corresponde ser lo suficientemente claro en cuanto a qué prestaciones tiene que satisfacer, en relación con tributos adecuados y que correspondan a la prestación. En todo caso, el sistema tributario debe

ser lo suficientemente articulado en términos de eficiencia, esto de forma tal que obtenga los tributos de forma justa, procedente y para financiar la satisfacción de necesidades que sean auténticamente sociales y relevantes. Es aquella la razón por la cual, el sistema jurídico tributario se sustenta en un enfoque y directrices adecuadas desde las normas constitucionales y de las demás normas de la legislación tributaria.

2.2.2.5 El principio de igualdad tributaria

Evidentemente, todo sistema tributario se compone de principios y de normas tributarias, por lo que, se efectuará una breve descripción de algunos de los principios que lo integran, esto en virtud que las normas más o menos se comprenden en lo que se relaciona a las disposiciones de su texto. En cambio, los principios son postulados cuya esencia o finalidad debe ser descrita. En consecuencia, uno de los principios de mayor relevancia en materia tributaria es el principio de igualdad. Respecto del principio de igualdad, de parte de NEUMARK (1974) se efectuó la siguiente precisión:

El principio de generalidad de la imposición exige que, por una parte, todas las personas (naturales y jurídicas) – en tanto tengan capacidad de pago y queden tipificadas por una de las razones legales que dan nacimiento a la obligación tributaria, sin que se tengan en cuenta para ello, criterios extraeconómicos, tales como: nacionalidad, estamento y clases sociales, religión, raza, etc. – sean sometidas al gravamen tributario y que, por otra parte, no se admitan en el marco de un impuesto en particular otras excepciones a la obligación tributaria subjetiva y objetiva que las que parezcan inexcusables por razones de política económica, social, cultural, sanitarias o por imperativos de la técnica tributaria (p. 84).

Este principio implica que se todas las personas sea su estatus de naturales o jurídicas en la medida que dispongan de capacidad de pago, y en la medida en que un tributo les sea exigible, tendrán por obligación la satisfacción o pago del mismo, esto en virtud de la existencia en firme de una obligación tributaria. Entonces, para que este principio sea aplicado no se admiten distinciones que diferencien el deber de pago de los tributos, salvo las diferencias por la actividad económica y los montos de los pagos, los que se fijan de acuerdo con la capacidad de pago de los contribuyentes. No obstante,

todos ellos están en la obligación de pago, salvo exenciones que procedan de conformidad con las normas tributarias.

En relación con otras descripciones del principio de igualdad en materia tributaria, se propone la perspectiva teórica de VALDÉS (1996) quien sostuvo:

(...) la necesidad de brindar un tratamiento unitario a los principios fundamentales consagrados en las diferentes Constituciones de los Estados de Derecho, ya que su presencia e incidencia en los diferentes ámbitos que influyen en cada uno de estos ordenamientos jurídicos –disímiles entre sí– es notable, y por ello, no pueden permanecer indiferentes al Derecho Tributario (p. 2).

El tratamiento unitario o igualitario tiene una fundamentación de derechos fundamentales o constitucionales, debido a que estos derechos son los que proclaman la igualdad de derechos y obligaciones entre las personas. Por lo tanto, las normas jurídicas tributarias no pueden ser la excepción de acoger y cumplir con lo que dispone la Constitución, la misma que establece al principio de igualdad como parte del sistema tributario en el país. Consecuentemente, como se había dicho, el Derecho Tributario es parte del Derecho Público, y por ser la recaudación de tributos un asunto de referencia y de deber social, en esa medida los contribuyentes en lo que les es aplicable deberán someterse al principio de igualdad tributaria dispuesto desde los postulados de la mismísima Carta Magna.

Por otra parte, en atención a una concepción un tanto más extensa de lo que es el principio de igualdad en materia tributaria, según MATA (2000) con sus precisiones doctrinarias estableció lo siguiente:

El principio de igualdad tributaria se encuentra caracterizado por el hecho que todas las personas que tengan la calidad de contribuyentes están en la obligación de pagar tributos de acuerdo con la actividad económica que realicen, salvo ciertas excepciones de carácter legal previstas y justificadas por las normas tributarias. Del mismo modo, este principio consiste en que no existen diferencias entre un contribuyente y otro respecto de la misma obligación salvo que existan parámetros previstos en la norma, pero fuera de los mismos, no debe existir diferenciación respecto del trato en el cumplimiento de las obligaciones tributarias entre uno y otro contribuyente (p. 58).

La igualdad tributaria como tal implica ese deber de pago de todas las obligaciones tributarias aplicables a todos los contribuyentes según proceda el caso, esto de acuerdo con la actividad económica y sus respectivas rentas que genere y que se puedan gravar con una carga tributaria. Del mismo modo, los derechos de los contribuyentes también deben estar amparados por el principio de igualdad en la relación jurídica tributaria. Sin embargo, no siempre la igualdad es aplicable en todos los casos, por lo que, las distinciones a las que hubiere lugar serán motivo de determinaciones establecidas de parte de la administración tributaria. Las distinciones en materia de pago de obligaciones tributarias deben estar consagradas en las normas tributarias, esto como parte del ordenamiento jurídico y administrativo del Estado.

2.2.2.6 El principio de la proporcionalidad en el pago de impuestos

La proporcionalidad en el pago de impuestos debe atender dos aspectos esenciales: En primer lugar, la proporcionalidad es una forma de establecer la equidad tributaria como un principio por el cual se obliga a todos los contribuyentes a pagar o satisfacer los créditos fiscales por conceptos de impuestos, tasas y contribuciones, lo que aparenta una obligación igualitaria, pero que difiere en la capacidad de pago de cada contribuyente, es ahí donde radica la proporcionalidad. Este mismo principio a su vez exige que exista correspondencia entre los valores a pagar y la actividad que se realiza. Por consiguiente, de acuerdo con la doctrina se puede apuntar lo siguiente: “La proporcionalidad, según ya fue señalado es uno de los elementos configurativos de igualdad” (FERNÁNDEZ, 2000, p. 360). Como contraparte a la proporcionalidad existe aquello que es desproporcionado, lo que como tal implica que no se dispone de una proporción acorde a lo que se persigue por igualdad.

Resulta necesario que la proporcionalidad en materia tributaria atañe a la igualdad del deber de pago de los contribuyentes. Aquello consiste en una obligación muy concreta y específica, pero debe reconocerse que la forma en cómo se debe cumplir con la obligación es el elemento distintivo entre los contribuyentes. A esto, debe agregarse que todos los contribuyentes pagan, y dicho pago se efectúa en función de la actividad, ingresos y capacidad contributiva de cada sujeto pasivo de la obligación

tributaria. Este es un aspecto en el cual se evidencia la proporcionalidad en el pago dichas obligaciones.

Por otra parte, respecto de la proporcionalidad en el ámbito del cumplimiento de las obligaciones tributarias presenta la siguiente consideración que según BIDART (1987) precisó que se expone a continuación:

Lo razonable puede ser desproporcionado e idóneo para alcanzar un fin propuesto; adecuación mesurada de los medios al fin (...); lo razonable es lo justo, lo valioso por su ajuste al valor de la justicia; razonable es lo que tiene razón suficiente según las circunstancias del caso (...). La razonabilidad impone, entonces, un cierto límite que, si se traspasa, nos hace caer en la zona opuesta de lo arbitrario (...). Hay razonabilidad cuando el medio está proporcionado al fin, siempre que tal medio no infiera a determinados derechos una limitación mayor que la que surgiría de otro medio distinto (pp. 92-94).

La proporcionalidad de los tributos funciona en virtud que la cantidad exigible y el valor imponible sea razonable y que guarde correspondencia entre el valor a tributar y la actividad. Adicionalmente, la recaudación e inversión de esos ingresos tributarios sean proporcionales o pertinentes con el tipo de prestación pública que justifique el financiamiento de las obras públicas por medio de tales valores de los créditos fiscales. La proporcionalidad busca evitar la arbitrariedad de recaudaciones excesivas o desmesuradas en la relación entre la actividad que genera una base o rubro imponible y los valores que sean exigibles por esa circunstancia. El ejemplo o la ilustración de la proporcionalidad, aunque parezca muy básica o elemental no deja de ser coherente y efectiva para comprender en qué consiste la proporcionalidad en materia tributaria. Es así que, es necesario considerar que una gran empresa o multinacional no va a tributar lo mismo que una pequeña o mediana empresa. En consecuencia, ese es el escenario en que se comprueba las características y eficiencia del principio de proporcionalidad en la exigibilidad y cobro de los tributos.

Es necesario también determinar que la proporcionalidad en materia tributaria es un derecho que incluso a la luz de la doctrina se le reconoce un carácter constitucional. En relación con lo expresado, de acuerdo con el enfoque doctrinal de MARTÍNEZ (1992) se estimó lo que consta a continuación:

La proporcionalidad en materia tributaria no puede desconocer que se debe a un orden normativo superior, y como el orden constitucional es el que fundamenta el poder de la administración pública y reconoce los derechos fundamentales de los ciudadanos para que esta administración no atente contra tales derechos, en especial aquellos que contengan un componente económico, dado que se trata de un derecho patrimonial y de desarrollo de los ciudadanos que pagan sus tributos en calidad de contribuyentes (p. 48)

Al analizar la constitucionalidad de este principio, se reconoce que la propia Constitución es quien lo establece y determina su cumplimiento. De tal manera, en el ejercicio impositivo se deben cobrar los tributos de forma justa, de tal modo que el patrimonio de los contribuyentes no se vea afectado por cobros irracionales y exagerados, los que simplemente serían parte de un orden coercitivo del Estado y de la administración tributaria. Por lo tanto, el Estado por medio de las disposiciones de Constitución debe aplicar la proporcionalidad de la determinación de los tributos, su exigibilidad y cobro a fin de no enriquecerse de forma injusta en detrimento o perjuicio de los derechos económicos y del bienestar financiero de los contribuyentes.

2.2.2.7 El principio de no confiscatoriedad

En materia tributaria el principio de no confiscatoriedad juega un papel altamente relevante por las características, finalidad o propósito que persigue. Es así, que, este principio es explicado por el criterio doctrinal de SOTELO (2007) quien al respecto señaló:

Si el tributo es un límite jurídico e intrínseco al derecho de propiedad, el principio jurídico de no confiscatoriedad es un límite al ejercicio exagerado de ese poder del Estado para imponer tributos. La violación al principio de no confiscatoriedad da efecto o alcance confiscatorio a la tributación, es decir, el efecto de tomar el Estado propiedad sin compensar o indemnizar por ello, tornando subnormal el goce de del derecho de propiedad que se ve mancillado, vejado, afectado en demasía o exceso, e irregular el ejercicio del poder tributario. Este efecto, debe indicarse, se produce con prescindencia de la voluntad o voluntariedad impresa en la medida que la provoca (p. 309).

La no confiscatoriedad es el límite al tributo; o, mejor dicho, es el límite a la exigencia al crédito fiscal. Por medio de este principio se trata que la administración tributaria evite incurrir en abusos o arbitrariedades para exigir el cobro de los rubros que le corresponden por concepto de impuestos, tasas y otras contribuciones en su favor. Si bien es cierto, la administración tributaria tiene en especial como tal la facultad determinadora, recaudadora y sancionadora, estas facultades no pueden ser excedidas en detrimento del patrimonio de los contribuyentes. Es por tal razón, que el sistema tributario requiere de ciertos principios y estamentos, en los que exista un equilibrio y proporcionalidad entre los sujetos activos y pasivos de la obligación tributaria.

En términos adicionales de lo que se encuentra previsto por la doctrina en relación con el principio de no confiscatoriedad, se tiene que precisar lo siguiente de parte del TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DEL PERÚ en la Acción de Amparo Expediente N° 2727-2002-AA/TC (2003) habiéndose acotado:

(...) constituye un mecanismo de defensa de ciertos derechos constitucionales, empezando, desde luego, por el derecho de propiedad, ya que evita que la ley tributaria, pueda afectar irrazonable y desproporcionadamente la esfera patrimonial de las personas. Asimismo, se encuentra directamente conectado con el derecho de igualdad en materia tributaria o, lo que es lo mismo con el principio de capacidad contributiva, según la cual, el reparto de los tributos ha de realizarse de forma tal que se trate igual a los iguales y desigual a los desiguales, por lo que las cargas tributarias han de recaer en principio, donde exista riqueza que puede ser gravada, lo que evidentemente implica que se tenga en consideración la capacidad personal o patrimonial de los contribuyentes (p. 3).

En esencia el principio de no confiscatoriedad trata de cumplir con otras prerrogativas, premisas y principios esenciales del ámbito de la actividad tributaria. En este caso, lo que se busca mediante la aplicación del principio de no confiscatoriedad es que los tributos exigibles no sean irracionales y desproporcionados en perjuicio del patrimonio de los contribuyentes. Es decir, que los tributos exigibles de parte de las entidades facultadas de la administración tributaria estén justificados tanto por la

actividad y por la razón que establece una actividad gravada o hecho generador, así como también los valores según dichas actividades y los ingresos que aquellas producen. De tal manera que, desde tal perspectiva del principio de no confiscatoriedad, las premisas antes precisadas sean aplicadas de forma igualitaria a todos los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria. Consecuentemente, el cobro de los tributos es efectuado de forma justa sin perjudicar el patrimonio de las personas naturales o jurídicas que tengan la calidad de contribuyentes frente al Estado.

El principio de no confiscatoriedad tiene como fundamento evitar los cobros arbitrarios e injustificados de parte del Estado, tal como se ha precisado en líneas anteriores. No obstante, es necesario reforzar los criterios relacionados con la igualdad y la proporcionalidad en el cobro de los tributos, lo que es asociable con el principio en cuestión. Es por tal motivo, que para NAVEIRA (1997) se estableció la siguiente apreciación:

El principio de no confiscatoriedad es un principio que como tal trata de establecer lineamientos y garantías en el cobro de los tributos, de modo que, los contribuyentes no se vean afectados por el cobro de tributos improcedentes o desmedidos, por lo que este principio trata de aplicar la razonabilidad y la equidad en materia de recaudaciones (p. 28).

Este principio como se ha venido sosteniendo trata de establecer un equilibrio entre la razonabilidad, proporcionalidad y la igualdad o equidad en la determinación, exigibilidad y cobro de los tributos. No obstante, debe remarcarse que todo tributo es un valor o crédito tributario en favor del Estado, el que a través de la administración tributaria identifica las actividades sobre las que se puede gravar una carga tributaria. Para esto, le corresponde disponer de la razón o juicio estimativo adecuado, para que en virtud de este principio se considere la capacidad contributiva del sujeto pasivo a fin que la recaudación del tributo sea consciente y no irracional. Es decir, que la acción de cobro no se efectuó solo por el hecho de pretender recaudar un crédito fiscal de una manera y por un valor que perjudique al contribuyente.

2.2.2.8 La capacidad económica del contribuyente

Como se ha manifestado a lo largo de la presente investigación, los tributos se determinan y se recaudan en función de la capacidad económica del contribuyente, por lo que, ante tal premisa es conveniente analizar cómo esta influye en la relación jurídica tributaria entre el sujeto activo y pasivo. En consecuencia, se revisan los aportes de la doctrina, por medio de tales premisas o postulados se encuentra el siguiente criterio: “Capacidad contributiva es la capacidad económica de poder contribuir a los gastos públicos, que originan los servicios generales proporcionados por el Estado y que benefician a la colectividad” (BARRIOS, 1988, p. 120). En relación con esta proposición conceptual, se entiende por capacidad contributiva a la aptitud o a la posibilidad de pago que tienen los contribuyentes. Es decir, que disponen de un fondo de rubros suficientes para satisfacer o pagar cierto tipo de tributos. Esta capacidad evidencia que el contribuyente tiene cierta solvencia y liquidez que les permite hacer efectivo el pago de sus obligaciones tributarias.

A su vez, se precisa que: “El principio de capacidad de pago supone en el sujeto pasivo la titularidad de un patrimonio o de una renta apta en cantidad y calidad para hacer frente al pago del impuesto, una vez cubiertos los gastos vitales e ineludibles” (BAUTISTA, 2009, p. 56). Al analizarse este concepto no se reconoce otra cosa que el sujeto pasivo tiene posibilidades de pago, las que se justifican por la existencia de un patrimonio sobre el cual ejerce derechos reales o de propiedad. Por consiguiente, la titularidad es el concepto vinculante entre actividades, ingresos y destinatario de aquellos, para que en función de tales rubros se pueda determinar y exigir un tributo en pago. En este sentido, la capacidad de pago está determinada por la razonabilidad, por la equidad y la proporcionalidad en la imposición del tributo, para así generar la acción de cobro en virtud que se tiene en cuenta cuanto puede pagar el sujeto pasivo o contribuyente.

Se adiciona a lo apuntado líneas arriba que en materia de obligaciones de carácter tributario “la causa representa, entonces, la razón por la cual la ley reconoce

el poder de la voluntad privada para crear obligaciones” (JARACH, 2004, p. 95). Evidentemente, de la voluntad en que cada persona dentro de una actividad económica genere riquezas, esos valores generados son los exigidos de parte del Estado, dado que éste por medio de la administración tributaria es capaz de determinar la capacidad del pago que tiene un sujeto pasivo o contribuyente. Esta determinación solo es posible a través de la ley, por lo que el ordenamiento jurídico y la administración pública establecen una serie de normas jurídicas dentro del contexto económico y tributario. De modo, es que se procede a determinar los tributos y recuadros del peculio de los contribuyentes.

2.2.2.9 El impuesto a la salida de divisas

El impuesto a la salida de divisas reconocido como (ISD) se encuentra establecido en el artículo 155 de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria vigente desde el 29 de diciembre de 2007 y última reforma el 24 de julio de 2018, en la que se grava a las transacciones monetarias u operaciones de carácter financiero que se dirijan al exterior. Es así, que, la doctrina realiza algunas puntualizaciones respecto de este impuesto, por lo que: “El Impuesto a la Salida de Divisas tiene como objetivo garantizar un mínimo de estabilidad macroeconómica, es decir, que existan suficientes dólares dentro del país para que se mantenga la dolarización” (CARRASCO, 2011, p. 1).

En relación con la expresión o criterio formulado líneas arriba, se precisa que aquella en sí comprende la motivación por la cual se creó tal tipo de impuesto. De tal manera que, se trata de generar estabilidad en la economía para preservar la circulación de una cantidad considerable y adecuada de dólares para mantener y tratar de solidificar el modelo económico de la dolarización vigente desde hace dieciocho años. Es por tal motivo, que el ISD es un impuesto que se lo creó no solo con una finalidad de recaudación, sino con un objetivo de estabilización de un modelo económico. Al estabilizar la economía, se logra evitar la transición a otro régimen de economía que implique la necesidad de cambiar de moneda, lo cual no precisamente asegura que la economía en el Ecuador se desarrolle de modo más eficiente para optimizar la calidad de vida de sus ciudadanos.

En virtud de lo expresado en líneas precedentes el ISD debe ser explicado con la intención de reforzar tanto su origen, razón de su creación y forma de gestión de cobro de parte de la administración tributaria. Por lo tanto, desde la percepción de los estudios de la doctrina, de parte de JARA (2017) se explicó lo siguiente:

El Impuesto a la Salida de Divisas (ISD) constituye un impuesto regulador de la economía nacional, donde su principal objetivo es evitar el traslado de capitales al exterior, y al mismo tiempo promover la producción nacional, se gravan en tal sentido diferentes transacciones, las cuales se enumeran a continuación: A través del giro de cheques se realizan transferencias al exterior en efectivo, sin que tenga que intervenir una institución financiera, se realizan pagos por importaciones, consumos en el exterior con tarjetas de débito o crédito.

Se tramitan giros de cheques en otros países de con débitos a una cuenta nacional. Las exportaciones de bienes y servicios generados por el Ecuador, cuando las divisas no ingresan al país (p. 35).

Este impuesto se caracteriza por apuntar a ser un regulador de la economía ecuatoriana en vez de disponer de un contexto de contraprestación. Así se evita la fuga de dineros, valores o capitales que migren de forma desmesurada hacia al exterior. Caso contrario, se perjudicaría a la economía nacional en cuestión de flujos de dinero circulante, siendo evidente el riesgo de desestabilizar el balance del sistema económico y monetario del país. Por lo tanto, todo dinero que egresa del país debe ser justificado y hasta un monto razonable para así asegurar un valor porcentual. Esto procede con el propósito de impedir que la economía del Estado ecuatoriano se vea debilitada por fugas de divisas que no tengan un control. Por tal razón, los rubros o transacciones mencionadas se encuentran gravadas con la determinación del ISD como mecanismo jurídico y tributario de protección del sistema financiero en el Ecuador.

El ISD es un impuesto que va más allá de una finalidad meramente recaudadora, en su caso tiene una esencia netamente proteccionista. Aunque bien, pudiera ser discutible si se aplica por motivos de recaudación para realmente fortalecer las arcas del Estado de forma independiente a la protección de los flujos de efectivo en el Ecuador. O si, por el contrario, busca esa protección siendo el factor recaudador la única manera de cumplir sea un fin u otro, es decir, recaudar y proteger. Por lo tanto,

no es menos cierto que la lógica de la actividad gravada es la salida de divisas para que aquella no se produzca de forma desproporcionada. Por consiguiente, no se puede desconocer que en el ámbito del Derecho Financiero y del Derecho Tributario siempre se presentarán críticas de los sectores sociales. Posiblemente, a través de las críticas, se pueda atribuir a alguna medida o disposición jurídica de este tipo de derechos un posible perjuicio, contradicción o falencia sea en lo netamente jurídico o en términos económicos y fiscales. Al considerar esta prerrogativa, según el enfoque de MARROQUÍN (2015) se pudo señalar lo que consta a continuación:

El propósito inicial de este tributo fue defender la dolarización, para estabilizar a la economía ante la ausencia de un tipo de cambio. En una economía dolarizada, que depende fuertemente de los flujos de dinero que ingresa del exterior, una medida de este tipo podría reducir la liquidez y retardar el crecimiento económico a nivel país, pues toda medida que implique un impuesto a la salida de capitales implica también su gravamen a la entrada, esto sugiere una restricción para los inversionistas que pretenden ingresar al país, pues implica también de cierta manera sacar su dinero producto de su inversión finalizado su periodo económico (p. 42).

Como se ha sostenido a lo largo de la presente investigación, el ISD es un impuesto que tiene un fin proteccionista de la economía ecuatoriana para asegurar montos que aumenten y preserven la cantidad de dinero circulante en el Ecuador. Entonces, es conveniente precisar los conceptos por los cuales las divisas salen de la economía nacional a la economía del exterior, así como la magnitud de los montos que constituyen los valores que son gravables por el ISD. Sin embargo, es necesario reconocer que existen inconvenientes en la aplicación de este impuesto, tal como se ha constatado en el capítulo del problema y se remarcará en el análisis de los resultados. Esto compete por cuanto se considera que, al gravarse la salida de capitales, se desalienta en cierta forma las actividades económicas de inversión sea de inversiones en el país, o de aquellas personas en el Ecuador destinen fondos con fines productivos hacia al exterior con la finalidad de potenciar su economía local. En consecuencia, se aprecia que el ISD es un impuesto que tiene sus limitantes y contradicciones, y, que, de cierta manera, debería aplicarse ciertas exenciones jurídicamente reconocidas para alentar de mejor manera a la producción nacional.

2.2.2.10 La garantía de la seguridad jurídica tributaria

La seguridad jurídica es un principio de los actos administrativos y judiciales que debe cumplirse en todos los estamentos del Derecho. En tal sentido, el Derecho Tributario no puede verse excluido de ninguna manera, por lo que a este principio le corresponde ser omnipresente en todas las aristas o contextos de las ciencias jurídicas, en especial cuando se trata de relaciones entre el Estado y sus instituciones con la ciudadanía. En tal virtud, en materia de Derecho Tributario la seguridad jurídica implica a la siguiente apreciación: “(...) ésta afecta la acción del legislador que, al crear la norma, debe hacerlo teniendo en cuenta esta idea de certeza o protección de la confianza, pero también la acción de la administración en sus relaciones con los ciudadanos” (PÉREZ, 1994, p. 53).

En síntesis de lo antes expresado, la seguridad jurídica en materia tributaria apunta a que la administración tributaria debe preveer que sus normas y procedimientos sean claros, comprensibles y de conocimiento previo para los contribuyentes, para que de esa manera la certeza de los actos administrativos en materia tributaria sean reconocidos de forma cabal, así se evitará el perjuicio a los intereses y demás derechos fundamentales de los contribuyentes. Naturalmente, los actos del poder público se presumen legítimos, pero no se puede soslayar o eludir la responsabilidad de la administración tributaria de cumplir con el principio de publicidad como elemento de notoriedad y justificación previa. De dicho modo, los contribuyentes no serían afectados por actos confiscatorios y lesivos en cuanto a un hecho imponible de carácter arbitrario. Estos actos al carecer de legalidad y publicidad afectarán los derechos del contribuyente, esencialmente en conocer los procedimientos administrativos tributarios sin que se vea mermada su economía, y por tales actos tampoco su seguridad jurídica.

Por otra parte, la seguridad jurídica en materia tributaria demanda algunas condiciones clásicas para ser alcanzadas, por lo que se precisó: “para lograr seguridad jurídica moderna o social son necesarias condiciones como: estabilidad, independencia, razonabilidad, racionalización, igualdad real, regulación, prestación y fiscalización”

(DROMI, 2004, p. 145). De tal manera, la seguridad jurídica en materia tributaria requiere de ciertos presupuestos para que la actividad recaudadora no incurra en violación de los derechos fundamentales de los contribuyentes. Es así, que, se debe proceder con claridad de las normas tributarias, así como de los tributos determinados por legalidad y razonabilidad, a su vez que aquellos sean equitativos o igualitarios según sea procedente en los casos, a más de las otras condiciones enunciadas, se establecerán tributos justos, no confiscatorios.

En relación con lo antes mencionado, se puede precisar que existirá la seguridad jurídica como garantía de los derechos de los contribuyentes a un **“debido proceso u tributario”**. En este tipo de proceso no se puede actuar de forma arbitraria de parte del Estado en perjuicio de los intereses del contribuyente quien debe conocer qué es lo que se le cobra por concepto de tributo, porqué se le cobra, y los justificativos de ese cobro. Además, le compete al contribuyente conocer qué recursos puede hacer uso administrativa y judicialmente en caso de cobros perjudiciales.

Entre otras posturas que definen a la seguridad jurídica en materia tributaria se establece la de ACADEMIA DE ESTUDIOS FISCALES (2009) quien señaló:

La seguridad jurídica tributaria es la claridad y certeza de las normas y los procedimientos por los cuales se exige el pago de un tributo. Del mismo modo, es la garantía de poder recurrir ante la propia administración tributaria para que rectifique si es que existen errores en la determinación y en el cobro del tributo, y, en caso de no ser atendida o no resulta favorablemente tal reclamación del contribuyente, le asiste a éste el derecho de acudir ante la justicia para proteger sus derechos ante un perjuicio que le ocasione la administración tributaria (p. 94).

Como se deduce de lo expresado en las líneas anteriores, la seguridad jurídica es una garantía normativa tanto de Derecho Tributario, de Derecho Administrativo, de Derecho Procesal y de Derecho Constitucional, por los cuales el contribuyente está en el derecho de reconocer los tributos que se le cobran de parte de la administración tributaria. A esto se suma el hecho de reconocer por qué se cobran y de qué forma, y si es que se cobra un tributo justo, o que siendo justo sea cobrado de forma improcedente

y perjudicial para el patrimonio y otras garantías administrativas para el contribuyente. Por consiguiente, la seguridad jurídica en materia tributaria impone el deber a la administración tributaria y a los órganos de justicia, de ser el caso el aplicar las normas y procedimientos de forma clara. Igualmente, corresponde garantizar el derecho a la defensa de los intereses de los contribuyentes afectados en un proceso de gestión de cobro de créditos tributarios de parte de la administración tributaria.

2.2.3 Definición de términos

Impuesto a la salida de divisas. - Impuesto que se grava a la remisión o transferencias de dinero que se realizan desde el sistema monetario ecuatoriano hacia el exterior.

Principio de no confiscatoriedad. - Este principio busca que los tributos sean justos, razonables y no abusivos en contra de los derechos y la economía de los contribuyentes.

Principio de proporcionalidad. - De acuerdo con este principio, los tributos deben ser determinados y exigibles según la actividad y la capacidad de pago del contribuyente.

Relación jurídica tributaria. - Esta relación es el vínculo administrativo y tributario de carácter jurídico que existe entre el sujeto activo que es el Estado representado por la administración tributaria y el sujeto pasivo que es el contribuyente, sea persona natural o jurídica en virtud de una suma de dinero exigible por un tributo determinado por parte del sujeto activa. Estos presupuestos son verificados por el hecho generador y estableciendo la base imponible.

2.3 METODOLOGÍA

2.3.1 Modalidad

La modalidad de la investigación es la **cualitativa**, esto se debe a que el sustento de la presente investigación está enfocado exclusivamente en el desarrollo de la doctrina y de las normas jurídicas constitucionales y de Derecho Tributario.

2.3.1.1 Categoría

La categoría es la **no interactiva** debido a que el desarrollo de la investigación no requirió del concurso de otros sujetos que aporten con información de carácter científico o jurídico.

2.3.1.1.1 Diseño

El diseño es de **análisis de conceptos** el que tiene por finalidad explicar los fundamentos de la doctrina para comprender la fenomenología del problema y hallar en tales fundamentos las posibles soluciones.

2.3.2 Población y muestra

Tabla 1

Población y muestra

UNIDADES DE OBSERVACIÓN	POBLACIÓN	MUESTRA
CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR, 2008 ARTS. 300, 309.	444 artículos	2 artículos
CÓDIGO TRIBUTARIO ARTS. 4, 5, 31, 32.	366 artículos	4 artículos
LEY REFORMATORIA PARA LA EQUIDAD TRIBUTARIA EN EL ECUADOR ARTS. 155, 156, 162, 163.	190 artículos	4 artículos

Elaborado por: Abg. Francisco Mendoza Vélez

2.3.3 Métodos de investigación

2.3.3.1 Métodos Teóricos

Como métodos teóricos se utilizó el de **análisis** de las normas jurídicas de Derecho Tributario, así como de la doctrina de la ciencia jurídica administrativa y tributaria para comprender los efectos del **ISD** y las necesidades de exenciones tributarias de tal impuesto en favor de la producción nacional.

El método **deductivo** comprende desde la creación del **ISD** y sus repercusiones en la producción nacional.

El método **inductivo** abarca desde las propuestas de exenciones en favor de la producción nacional hasta el nivel recaudatorio del **ISD**.

El método de **síntesis** es aplicado a consolidar los argumentos que explican y describen de mejor manera las características del **ISD**.

El método **histórico y lógico** ha sido el requerido para explicar cuándo se creó el **ISD** y las repercusiones económicas y tributarias que ha generado hasta la actualidad.

2.3.3.2 Métodos Empíricos

Entre estos métodos tenemos la **guía de observación documental** que ha contribuido en la revisión del contenido jurídico normativo relacionado con la creación del **ISD** y la necesidad de establecer más exenciones en favor de la producción nacional.

Entre los métodos empíricos que han sido objeto de revisión constan las lecturas de periódicos y revistas en temas de derecho económico y tributario que permitan desarrollar un diagnóstico del problema y su solución.

2.3.3.3 Métodos Matemáticos

Por el tipo y enfoque de esta investigación no han sido utilizados.

2.3.4 Procedimiento

1. Elaboración del análisis de los resultados en relación con la interpretación de las normas jurídicas relacionadas con el objeto de la investigación.
2. Descripción del problema de investigación y su vinculación con las normas jurídicas de Derecho Tributario.
3. Deducción de posibles soluciones al problema de la investigación a partir de lo desarrollado en las normas jurídicas tributarias.
4. Formulación de las conclusiones de la investigación para proceder a contestar a la pregunta principal y preguntas complementarias de la investigación respecto a la problemática del ISD y cómo éste afecta a la producción nacional.
5. Planteamiento de las recomendaciones encaminadas a la generación de exenciones tributarias en el pago del ISD a fin de que exista un equilibrio entre el interés recaudador del Estado y el impulso de la producción nacional.

CAPÍTULO III CONCLUSIONES

3.1 RESPUESTAS

3.1.1 Base de Datos Normativos

Tabla 2

Unidades de análisis

CASOS DE ESTUDIO	UNIDADES DE ANÁLISIS
<p style="text-align: center;">CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR, 2008</p> <p>ARTS. 300, 309.</p>	<p>Art. 300.- El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos.</p> <p>La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.</p> <p>Art. 309.- El sistema financiero nacional se compone de los sectores público, privado, y del popular y solidario, que intermedian recursos del público. Cada uno de estos sectores contará con normas y entidades de control específicas y diferenciadas, que se encargarán de</p>

	<p>preservar su seguridad, estabilidad, transparencia y solidez. Estas entidades serán autónomas. Los directivos de las entidades de control serán responsables administrativa, civil y penalmente por sus decisiones (ASAMBLEA NACIONAL CONSTITUYENTE DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR, 2008).</p>
<p>CÓDIGO TRIBUTARIO ARTS. 4, 5, 31, 32.</p>	<p>Art. 4.- Reserva de ley. - Las leyes tributarias determinarán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones; los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley que deban concederse conforme a este Código.</p> <p>Art. 5.- Principios tributarios. -El régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad.</p> <p>Art. 31.- Concepto. - Exención o exoneración tributaria es la exclusión o la dispensa legal de la obligación tributaria, establecida por razones de orden público, económico o social.</p>

	<p>Art. 32.-Previsión en ley. - Sólo mediante disposición expresa de ley, se podrá establecer exenciones tributarias. En ellas se especificarán los requisitos para su reconocimiento o concesión a los beneficiarios, los tributos que comprenda, si es total o parcial, permanente o temporal (HONORABLE CONGRESO NACIONAL DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR, 2005).</p>
<p>LEY REFORMATORIA PARA LA EQUIDAD TRIBUTARIA EN EL ECUADOR</p> <p>ARTS. 155, 156, 162, 163.</p>	<p>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.</p> <p>Art. 156.- Hecho generador. - El hecho generador de este impuesto lo constituye 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 el hecho generador se produzca con intervención de las instituciones del</p>

sistema financiero, será constitutivo del mismo el débito a cualquiera de las cuentas de las instituciones financieras nacionales e internacionales domiciliadas en el Ecuador que tenga por objeto transferir los recursos financieros hacia el exterior.

Todo banco extranjero que opere en el Ecuador, mensualmente deberá declarar que han pagado el Impuesto quienes hayan efectuado remesas de dinero, aun cuando sea bajo un sistema de courier o sistema expreso, en sobre cerrado, de que tenga conocimiento la institución financiera. Todos los couriers autorizados para operar en el Ecuador, antes de tramitar cualquier envío al exterior, deberán recabar del ordenante una declaración en formulario, del que sea destinatario el Servicio de Rentas Internas, expresando que en el sobre o paquete no van incluidos cheques o dinero al exterior.

Todo pago efectuado desde el exterior por personas naturales o sociedades ecuatorianas o extranjeras domiciliadas o residentes en el Ecuador, se presume efectuado con recursos que causen el ISD en el 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 haberse efectuado la salida de divisas, causándose el correspondiente impuesto, en el caso de exportaciones de bienes o servicios generados en el 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 Impuesto a la Salida de Divisas (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 establezca el Servicio de Rentas Internas.

Art. 162.- Tarifa del Impuesto. - La tarifa del Impuesto a la Salida de Divisas es del 5%.

	<p>Art. 163.- Destino del Impuesto. - El producto de este impuesto se depositará en la cuenta del Servicio de Rentas Internas en el Banco Central de Ecuador. Una vez efectuados los respectivos registros contables, los valores correspondientes se transferirán en el plazo máximo de 24 horas a la Cuenta Corriente Única del Tesoro Nacional, para el financiamiento del Presupuesto General del Estado. (ASAMBLEA NACIONAL DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR, 2007).</p>
--	---

Elaborado por: Abg. Francisco Mendoza Vélez

3.1.2 Análisis de los Resultados

En relación con lo que establece la **Constitución de la República del Ecuador** en su artículo 300 el régimen tributario se encuentra conformado por una serie de principios orientados con la finalidad de no solo establecer un óptimo modelo determinador y recaudador de los tributos, sino que está enfocado en proveer de una serie de garantías a los contribuyentes y responsables de los distintos tipos de tributos existentes en la sociedad ecuatoriana. Al hacer mención de la política tributaria, se tiene que considerar dos aspectos fundamentales, estos son la equidad y el incentivo por la producción de bienes y servicios. Por lo tanto, el ISD como un impuesto que, al no ser siempre proporcional con las actividades económicas de algunos sectores de la economía, puede disminuirse la renta de forma perjudicial para quienes tienen menor capacidad económica y contributiva. Por consiguiente, las políticas tributarias en cuestión deben considerar y definir un mayor alcance y precisión de las exenciones respecto del ISD para sectores de la producción con menor capacidad de pago y se puedan desarrollar en términos económicos de forma más adecuada.

Según lo que establece el artículo 309 de la **Constitución** el sistema financiero nacional se encuentra integrado por los sectores públicos, privados y de economía popular y solidaria. En estos casos, en atención a los sectores privados y de economía popular y solidaria, se tiene que evidenciar el hecho que existen empresas o negocios dentro de ellos en los que la capacidad de pago de tributos de los contribuyentes no es muy elevada y al imponerse el ISD por el 5% de las divisas que salen, equivale a mermar significativamente sus rentas. Esto ocurre considerando que el margen de ganancias tampoco es muy elevado en función de aquellos negocios que deben enviar remesas de dinero al exterior para poder disponer de la materia prima, insumos o recursos para poder ofertar sus bienes y servicios. Esto en especial si se reconoce que el mercado local puede ser inclusive muy reducido para quienes estén dentro de pequeños y medianos negocios.

Según lo dispuesto por el artículo 4 del **Código Tributario** existe un principio de legalidad por el cual se determinan, se exigen, y se cobran los tributos. Del mismo modo, por medio del mismo principio es que se establecen las exenciones en materia tributaria, dado que, se trata de un asunto de orden público que entraña a toda la sociedad. Esto es debido al hecho que los fondos de la economía de cada ciudadano que se paguen al Estado en calidad de tributo son para financiar prestaciones sociales o de cumplimiento de las necesidades sociales. Por tal motivo, es que se halla justificado tal carácter de publicidad. En consecuencia, si se trata de establecer una exención, de igual modo que se crea y se cobra el tributo, dicha exención debe ser establecida como pauta de la legalidad y de la transparencia de los actos administrativos, siendo públicos para que la sociedad conozca y comprenda que no son decisiones adoptadas de forma irregular, sino conforme al Derecho y a la ley.

El artículo 5 del **Código Tributario** determina una serie de principios, donde la legalidad equivale a la legitimidad y publicidad de los actos administrativos y de orden tributario. La generalidad son los derechos y obligaciones que se reconocen para todos los contribuyentes y responsables. La igualdad es la medida de justicia que se aplica en las decisiones de la administración tributaria, las que corresponden sobre la situación de los contribuyentes y responsables dentro de determinados contextos o

situaciones de la relación jurídica tributaria. La proporcionalidad es la determinación del tributo de forma que corresponda en función del crédito tributario exigido en comparación con la actividad económica realizable, en que debe existir relación entre hecho generador y base imponible. La irretroactividad implica que los tributos generalmente se establezcan en función de hechos presentes o venideros, por lo que, no se puede como tal determinar tributos en función de hechos pasados.

El artículo 31 del **Código Tributario** precisa que las exenciones son las exoneraciones del pago de tributos cuando existen motivos de carácter público, económico y social que la ley pueda prever o comprender como causales justas para no imponer una carga tributaria en determinadas actividades de determinados contribuyentes, lo cual es un acto que solo se puede efectuar por lo que establezcan las normas tributarias. El artículo 32 de la normativa en cuestión establece los presupuestos o requerimientos para que se proceda con la exención tributaria. Esto estimando que la misma puede ser total o parcial, permanente o temporal según las circunstancias del caso, y que su posible resolución se aplique por las disposiciones de las normas tributarias.

El artículo 155 de la **Ley Reformatoria para la equidad Tributaria en el Ecuador** precisa que: el ISD se aplica a las operaciones en que se dirijan montos de dinero al exterior. En consecuencia, este impuesto trata de establecer un control de los rubros que se dirijan al exterior. El artículo 156 de la norma ibídem dispone que el ISD tiene como hecho generador la transferencia de dineros hacia el exterior, sea que se cuenta con el concurso o no de las instituciones del sistema financiero. Las personas naturales o jurídicas ecuatorianas o extranjeras que, por cualquiera de las modalidades de envío señaladas en el artículo en cuestión, por el hecho de la transacción de envío, en tal virtud constituyen la causa o hecho generador. Lo mencionado se debe a que el tributo del ISD es exigible en las circunstancias que lo prescriba la norma tributaria suscrita, la que por su mandato establece la exigibilidad de este tributo.

El artículo 162 de la **Ley Reformatoria para la equidad Tributaria en el Ecuador** establece que el ISD es por el valor proporcional del 5% de la transacción o monto que se dirija hacia el exterior, y que de acuerdo con el artículo 163 de la

mencionada norma se deposita en la cuenta del Servicio de Rentas Internas en el Banco Central de Ecuador, para que verificados los asientos contables se proceda a la transferencia de las arcas del Estado. Este impuesto es exigido y cobrado con tal procedimiento siendo que, el Banco Central del Ecuador es la entidad que rige la economía nacional en términos de circulación y de dineros estatales.

3.2 CONCLUSIONES

Para formular las conclusiones de la presente investigación, se procede a la contestación de las preguntas de la investigación. En relación con la pregunta principal de la investigación, los criterios que corresponde formular para las exenciones al Impuesto a Salida de Divisas en beneficio de la producción nacional son los relativos a los principios de legalidad, de racionalidad, de igualdad, equidad, proporcionalidad y de no confiscatoriedad. Esto procede con la finalidad que el ISD sea un crédito tributario exigible de forma justa y que no desaliente a los empresarios que no poseen una gran capacidad de pago en su calidad de contribuyentes, para que así se desarrolle de mejor medida la producción nacional.

Respecto de la **primera pregunta complementaria de la investigación** la relación jurídica tributaria se constituye entre el Estado que tiene la calidad de sujeto activo representado por la administración tributaria, sea de carácter nacional, seccional y de excepción, y los contribuyentes o responsables que son el sujeto pasivo de tal relación. Este vínculo se produce en relación de una actividad gravable con carga impositiva una vez que se verifique el hecho generador, siendo el motivo o acto por el cual se establece y se exige un tributo desde el presupuesto de una base imponible. Esta base imponible es el monto por el cual se exige una cantidad determinada para la satisfacción de intributo en virtud de una transacción, valor y actividad económica específica.

Corresponde señalar en la **segunda pregunta complementaria de la investigación** que los principios esenciales de la actividad tributaria en el Ecuador son los de legalidad o reserva de ley, equidad, igualdad, racionabilidad, proporcionalidad, no confiscatoriedad, irretroactividad y seguridad jurídica. Estos principios son referentes debido a las disposiciones en materia tributaria que imponen su obligatorio cumplimiento, tal como lo establece la Constitución de la República del Ecuador y el Código Tributario.

En la **tercera pregunta complementaria de la investigación** se determina que el Impuesto a la Salida de Divisas o ISD es un impuesto que no solo tiene una finalidad recaudadora, sino precautelatoria de la economía nacional. La finalidad precautelatoria como tal obedece a que se trata de evitar que se fuguen capitales de forma masiva generando poca circulación de dinero o de efectivo en el Ecuador. Por lo tanto, es importante asegurar un rubro de los dineros enviados a fin que se eviten las mencionadas fugas de dinero o capitales que puedan perjudicar el desarrollo de la economía nacional.

En alusión con la **cuarta pregunta complementaria de la investigación** los problemas jurídicos, tributarios y financieros que ocasiona el Impuesto a la Salida de Divisas están caracterizados por desalentar la inversión o la producción de sectores más pequeños de la economía. Esto además de darse el caso que los costos son trasladados al consumidor en cuanto a bienes y servicios que se encarecen por el pago del ISD, asumiendo que es una necesidad elevar los costos de producción y de comercialización al público. Esto es debido al hecho que, al pagarse este impuesto, se reduce un porcentaje de las rentas o ganancias que en las realidades algunas empresas no están en la capacidad contributiva de poder asumir.

3.3 RECOMENDACIONES

Se sugiere a la administración tributaria en el Ecuador efectuar estudios de la realidad de las pequeñas economías, a fin de no centrarse en una perspectiva macroeconómica que no le permita conocer las necesidades de todos los sectores de la producción nacional. En especial de los sectores pequeños de esta economía los que muchas veces tienen que pagar cargas contributivas las mismas que como tales, no están en capacidad de efectuar dicho pago. Es así que algunos de los tributos exigidos por el Estado deben ser racionales, proporcionales y no confiscatorios.

Se propone a la misma administración tributaria en el Ecuador que genere elabore tablas o cuadros de sectorización de pequeñas y medianas empresas o de aquellas personas naturales o jurídicas. Esto implica que, dichas empresas y personas, en función de su actividad y por no disponer de un alto nivel de capacidad contributiva, se beneficien de las exenciones tributarias en relación con el Impuesto a la Salida de Divisas (ISD). De tal manera, se podrá alentar a fortalecer a la producción nacional en las distintas actividades económicas que permitan el desarrollo económico integral de todos los ecuatorianos como parte de los derechos del buen vivir.

Se recomienda de igual manera a los juristas en materia tributaria profundizar sus estudios e investigaciones en el respectivo campo de la ciencia tributaria. El propósito de esta recomendación es disponer de documentos y evidencias científicas y jurídicas que contribuyan a optimizar el sistema tributario en el Ecuador, no solo en función de mejorar el aspecto determinador y recaudatorio de la administración tributaria, sino que de tal manera se pueda promover el reconocimiento y el respeto de los derechos de las personas contribuyentes. De tal manera, se logrará evolucionar en cuanto a cultura jurídica y tributaria, y se apunta a desarrollar con mayor énfasis la seguridad jurídica como parte un Estado de derechos y de justicia.

BIBLIOGRAFÍA

- Academia de Estudios Fiscales. (2009). *La seguridad jurídica en materia tributaria*. México: Themis.
- Acción de Amparo, Expediente N° 2727-2002-AA/TC (Tribunal Constitucional de Perú 19 de Diciembre de 2003).
- ALMEIDA, D. (2001). *Curso de legislación tributaria corporativa*. Quito: Editorial Ecuador.
- ARMIJOS, P. (2015). *El Impuesto a la Salida de Divisas como crédito tributario del Impuesto a la Renta y el impacto jurídico - económico de la retroactividad del listado emitido por el Comité de Política Tributaria*. Quito: Pontificia Universidad Católica del Ecuador.
- Asamblea Nacional Constituyente De La República Del Ecuador. (2008). *Constitución de la República del Ecuador*. Montecristi: Registro Oficial # 449 de 20-oct-2008.
- Asamblea Nacional De La República Del Ecuador. (2007). *Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador*. Quito: Registro Oficial Suplemento 242 de 29-dic-2007.
- BARRIOS, R. (1988). *Derecho Tributario - Teoría General del Impuesto*. Lima: Cuzco S.A. Editores.
- BAUTISTA, C. (2009). *Análisis jurídico del principio de capacidad de pago y su aplicación en la ley del impuesto sobre la renta vigente en Guatemala*. Guatemala: Universidad de San Carlos de Guatemala Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales.
- BIDART, G. (1987). *La Interpretación y el Control Constitucionales en la Jurisprudencia Constitucional*. Buenos Aires: EDIAR.
- BOHOYO, F. (1982). *Derecho Tributario*. Madrid: Centro de Estudios Príncipe.
- CARRASCO, C. (19 de Octubre de 2011). Carlos M. Carrasco no cree que el aumento de Impuesto a la Salida de Divisas afecte a la clase media. (D. E. Comercio, Entrevistador)
- CHUSÁN, G. (2012). *Impuesto a la Salida de Divisas y su efecto en la recaudación tributaria, período 2008-2010*. Cuenca: Universidad de Cuenca.
- DROMI, R. (2004). *Derecho Administrativo*. Buenos Aires: Editorial Ciudad Argentina.
- FERNÁNDEZ, M. (2000). Principios constitucionales de proporcionalidad y justicia en materia tributaria. *Revista Chilena de Derecho*, 357-371.
- FLORES, E. (1946). *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*. México: Porrúa.
- GARCÍA, J. (2000). *Manual del sistema tributario español*. Madrid: Civitas.

- GÓMEZ, C. (2015). *Impacto del Impuesto a la Salida de Divisas en la Balanza de Pagos del Ecuador*. Quito: Pontificia Universidad Católica del Ecuador - Facultad de Economía.
- HONORABLE CONGRESO NACIONAL DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR. (2005). *Código Tributario*. Quito: Registro Oficial Suplemento 38 de 10-may-2005.
- JARA, A. (2017). *Análisis del Impuesto a la Salida de Divisas (ISD) como impuesto extrafiscal y regulador de la salida de capitales*. Quito: Potificia Universidad Católica del Ecuador.
- JARACH, D. (2004). *El hecho imponible. Teoría general del Derecho Tributario Sustantivo*. Buenos Aires: Abeledo Perrot.
- LUCHENA, G. (6 de Octubre de 2011). *Universidad de Castilla La Mancha*. Obtenido de <https://www.uclm.es>: <https://www.uclm.es/-/media/Files/C01.../cief/.../06-La-relacin-juridico-tributaria.ashx>
- MARROQUÍN, N. (2015). *Efectos del impuesto a la salidad de divisas en el costo de productos importados*. Quito: Universidad Andina Simón Bolívar.
- MARTÍNEZ, J. (1992). *Equidad y proporcionalidad tributaria, teoría del beneficio*. México: Editorial Martínez Vargas.
- MATA, M. (2000). *La condonación de la deuda tributaria*. Valladolid: Editorial Lex Nova.
- MERSÁN, C. (2003). *Derecho tributario*. Asunción: Intercontinental Editora.
- NAVEIRA, G. (1997). *El principio de no confiscatoriedad: estudio en España y Argentina*. Madrid: McGraw - Hill.
- NEUMARK, F. (1974). *Principios de la imposición*. Madrid: Instituto de estudios fiscales.
- PAZMIÑO, M. (2003). *Relación jurídico tributaria*. Quito: Universidad Andina Simón Bolívar.
- PÉREZ, F. (1994). *Derecho financiero y tributario. Parte General*. Madrid: Civitas.
- PÉREZ, J. (2004). *Expiación de la técnica de los impuestos*. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas.
- PÉREZ, L. (1997). *Dinámica de la relación jurídica tributaria en el derecho español*. Madrid: Dykinson.
- QUESADA, J. (1958). *El impuesto sobre la renta*. San José: Escuela de Derecho de la Universidad de Costa Rica.
- SOTELO, E. (2007). Notas sobre el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria. *Derecho y Sociedad*, 307-322.
- STIGLITS, J. (1994). *La economía del sector público*. Barcelona: Paidós.

VALDÉS, R. (1996). *Instituciones de Derecho Tributario*. Buenos Aires: Depalma.

Normas jurídicas

Constitución De La República Del Ecuador. Asamblea Nacional Constituyente De La República Del Ecuador. (2008).. Montecristi: Registro Oficial # 449 De 20-Oct-2008.

Ley Reformatoria Para La Equidad Tributaria En El Ecuador. Asamblea Nacional De La República Del Ecuador. (2007).. Quito: Registro Oficial Suplemento 242 De 29-Dic-2007.

Código Tributario. Honorable Congreso Nacional De La República Del Ecuador. (2005). Quito: Registro Oficial Suplemento 38 De 10-May-2005.



Presidencia
de la República
del Ecuador



Plan Nacional
de Ciencia, Tecnología,
Innovación y Saberes



SENESCYT

Secretaría Nacional de Educación Superior,
Ciencia, Tecnología e Innovación

DECLARACIÓN Y AUTORIZACIÓN

Yo, FRANCISCO ANDRÉS MENDOZA VÉLEZ, con C.C: # 0915167001 autor del trabajo de examen Complexivo: **“La aplicación de exenciones al impuesto de salida de divisas en beneficio de la producción nacional”**, previo a la obtención del grado de **MAGÍSTER EN LEGISLACIÓN TRIBUTARIA** en la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil.

1.- Declaro tener pleno conocimiento de la obligación que tienen las instituciones de educación superior, de conformidad con el Artículo 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior, de entregar a la SENESCYT en formato digital una copia del referido trabajo de graduación para que sea integrado al Sistema Nacional de Información de la Educación Superior del Ecuador para su difusión pública respetando los derechos de autor.

2.- Autorizo a la SENESCYT a tener una copia del referido trabajo de graduación, con el propósito de generar un repositorio que democratice la información, respetando las políticas de propiedad intelectual vigentes.

Guayaquil, 23 de noviembre del 2018

f. _____
Nombre: FRANCISCO ANDRES MENDOZA VELEZ
C.C: 0915167001



REPOSITORIO NACIONAL EN CIENCIA Y TECNOLOGÍA

FICHA DE REGISTRO DE TESIS/TRABAJO DE GRADUACIÓN

TÍTULO Y SUBTÍTULO:	La aplicación de exenciones al impuesto de salida de divisas en beneficio de la producción nacional.		
AUTOR(ES):	Francisco Andrés Mendoza Vélez		
REVISOR(ES)/TUTOR(ES):	Dr. Nicolás Rivera Herrera, M. Sc.		
INSTITUCIÓN:	Universidad Católica de Santiago de Guayaquil		
UNIDAD/FACULTAD:	Sistema de Posgrado		
MAESTRÍA/ESPECIALIDAD:	Maestría en Legislación Tributaria		
GRADO OBTENIDO:	Magíster en Derecho Tributario		
FECHA DE PUBLICACIÓN:	28 de noviembre del 2018	No. DE PÁGINAS:	47
ÁREAS TEMÁTICAS:	Legislación Tributaria		
PALABRAS CLAVES/ KEYWORDS:	Impuesto a la Salida de Divisas – Principio de no confiscatoriedad – Principio de proporcionalidad		
RESUMEN/ABSTRACT:	<p>El Impuesto a la Salida de Divisas es un tributo determinado de parte de la administración tributaria ecuatoriana que tiene como objeto gravar y recaudar una parte porcentual o proporcional de las divisas de dinero que se remitan al exterior desde el mercado ecuatoriano. En consecuencia, la presente investigación está encaminada en reconocer de qué manera este impuesto genera influencia o puede afectar a la producción nacional en diversos sectores de la economía nacional. Por lo tanto, el objetivo de este estudio consiste en determinar fundamentos o causas para que se considere efectuar mayores exenciones en la aplicación del ISD, para de esa manera no restringir o afectar a la producción nacional, que como tal ante esta carga tributaria, al menos si un sector de la producción no se encuentra fortalecido, provoca un desaliento en la inversión de ciertas actividades productivas. Esto ocurre por el hecho que el ISD disminuye las rentas, que en ocasiones no es dable que se graven según ciertos tipos de producción porque afectan a su estabilidad o sostenibilidad de participación en el mercado productivo y financiero. Esto ocurre a nivel de pequeños y medianos empresarios que no están en capacidad de asumir tales cargas tributarias frente a empresas o entidades comerciales o financieras de mayor capacidad económica. Como resultados de esta investigación, se puede apreciar que el ISD es un impuesto que desalienta las inversiones y que en el Ecuador la normativa legal para la aplicación de exenciones no es del todo clara y definida.</p>		
ADJUNTO PDF:	<input checked="" type="checkbox"/> SI	<input type="checkbox"/> NO	
CONTACTO CON AUTOR/ES:	Teléfono: 0997972915	E-mail: abogadomendozavelez@gmail.com	
CONTACTO CON LA INSTITUCIÓN (COORDINADOR DEL PROCESO UTE):	Nombre: Peralta Moarry Salma Pierina		
	Teléfono: 0985979088		
	E-mail: maestriaderechodempresas@gmail.com		