

# LA FUNCIÓN EXTRAFISCAL DEL TRIBUTO Y EL ANÁLISIS ECONÓMICO DEL DERECHO

Angelo Edward Lázaro Orihuela

## ABSTRACT

En el presente trabajo abordaremos la relación que existe entre la función extrafiscal del tributo y sus efectos económicos, más allá del simple hecho de dejar de consumir un producto o realizar una determinada actuación. En primer lugar, haremos una sucinta introducción al Análisis Económico del Derecho y su contribución al mundo jurídico. Luego desarrollaremos la función extrafiscal del tributo, la cual entendemos como propia de todo impuesto y no solo reservada a algunos de estos en específico como se afirma. Finalmente, aplicaremos lo desarrollado a un caso concreto como la aplicación del impuesto a los refrescos en México. De esta manera, podremos apreciar las repercusiones económicas, positivas como negativas, de aplicar un mismo impuesto con fines extrafiscales en dos escenarios distintos: las zonas urbanísticas y las zonas rurales.

## I. LOS APORTES DEL ANÁLISIS ECONÓMICO AL DERECHO

El derecho y la economía pertenecen al rubro de las ciencias sociales, esto significa que su objeto de estudio es el comportamiento humano en los diversos aspectos que este abarca. Si bien, mediante la intervención “purificadora” de Kelsen se separó al derecho de otras ciencias, entre ellas la economía, evitando así toda interacción entre estas, generando falencias en el análisis pues las conductas que son materia de estudio de la economía presuponen la realización de un propósito maximizador dentro de un escenario marcado por la escasez y las preferencias de los individuos.

Así, a pesar de que la interrelación entre el derecho y la economía recibió diversas acepciones semánticas<sup>1</sup>, se reconoce que el primero en utilizar ambas ciencias en sus estudios fue Cesare Bonesara, Marquesse di Beccaria, seguido por Jeremy Bentham<sup>2</sup>; posteriormente, el desarrollo metodológico de esta forma de pensamiento, llamado propiamente Análisis Económico del Derecho, se originó en los claustros universitarios norteamericanos de Chicago y Yale con exponentes como Ronald Coase, Richard Posner, Guido Calabresi y Gary Becker.

La particularidad del Análisis Económico del Derecho radica en aplicar los principios de la microeconomía a las relaciones sociales de contenido jurídico porque entiende que este aporte otorga una visión amplia al legislador y desarrolla el derecho analizando *a priori* las consecuencias de las decisiones legislativas adoptadas bajo premisas como escasez, eficiencia, equidad, optimización, costos de transacción, entre otros, a fin de evitar que las relaciones comerciales incurran en costos innecesarios.

---

<sup>1</sup> Véase: CHIASSONI, Pierluigi. *El Análisis Económico del Derecho*. Traducción de Félix Morales Luna, Lima, Palestra, 2013, pp. 37 – 41.

<sup>2</sup> TORRES LOPEZ, Juan. *Análisis económico del Derecho. Panorama doctrinal*, Madrid, Tecnos, 1987, p. 16.

Por esta razón, la recepción de este análisis es independiente del sistema jurídico al cual se esté adscrito ya que la economía es la ciencia de la elección humana<sup>3</sup>, es decir, estudia en última instancia la conducta humana, y la conducta jurídica es conducta humana así se produzca en el *common law* o en el *civil law*. En consecuencia, no es nada raro que este aporte de la ciencia económica al desarrollo jurídico venga tomando muchos adeptos en las últimas décadas y extendiéndose a todas las latitudes.

Teniendo en cuenta esto, el análisis económico parte de una verdad innegable: la escasez que reina en el mundo, esta situación obliga a los individuos a escoger de entre todas las opciones que se le presentan, o que se le ofrecen, aquellas que consideren que podría maximizar sus beneficios y reducir sus costos pecuniarios y/o costos de oportunidad. De la misma forma, y trasladando esto al ámbito jurídico, el individuo encuentra limitada su actuación a lo legalmente permitido<sup>4</sup>, para que dentro de este límite el individuo pueda auto regularse mejor en las relaciones interpersonales que tenga con otros individuos o frente al Estado.

Por tanto, al encontrarse el individuo frente a un universo limitado de posibilidades, las normas jurídicas cumplen una función muy importante: incentivan o desincentivan la toma de decisiones dentro de las relaciones jurídicas y dentro del mercado. Así, de acuerdo a cómo se estipulen y/o establezcan dichas normas, los individuos tomarán ciertas decisiones o dejarán pasar ciertas oportunidades en su actuar diario.

Al manifestarse los tributos mediante normas jurídicas, esta regla no le es esquivada. Incluso, conviene recordar que la bondad o justicia del impuesto no se comprueba por las cantidades de dinero abonadas al fisco, sino por la incomodidad o el sacrificio que hace el contribuyente al pagarlas<sup>5</sup>, esta reacción nos permite predecir las conductas que serán elegidas en el mercado ya que la carga tributaria depende de qué transacción se ha realizado en un supuesto particular.

Por último, se debe reconocer que el razonamiento del Análisis Económico del Derecho parte del presupuesto de que los individuos son racionales, siendo esta racionalidad expresada en la elección de sus preferencias que tenderán a ser aquellas que lo beneficien; por tanto, maximizan sus utilidades individuales de acuerdo a un orden coherente de preferencias transitivas, esto permite que se otorgue una mejor asignación de recursos. Cabe señalar que estas preferencias son subjetivas, es decir, dependen de la valoración que le asigne cada individuo<sup>6</sup>.

## II. EL TRIBUTO Y SU FUNCIÓN EXTRAFISCAL

---

<sup>3</sup> COSSÍO DÍAZ, José Ramón. *Derecho y análisis económico*. México D.F., Fondo de Cultura Económica, 2008, p. 271.

<sup>4</sup> Lo legalmente permitido puede estar normado o no normado, en tanto no se encuentre prohibido.

<sup>5</sup> EINAUDI, Luigi. *Mitos y paradojas de la justicia tributaria*. Traducción de Gabriel Solé Villalonga, Barcelona, Ariel, 1963, p. 233.

<sup>6</sup> COOTER, Robert y ULEN, Thomas. *Derecho y Economía*. México D.F., Fondo de Cultura Económica, 1999, p. 33.

Por lo general, el Estado hace uso de la tributación para imponer costos y/o beneficios, de esta forma puede tener razonables chances de alcanzar los fines pretendidos, siempre que los planeadores de las políticas públicas comprendan cómo los individuos reaccionan a los incentivos<sup>7</sup>; por esta razón el tributo es el instrumento más usado por el legislador para cumplir diversos objetivos.

La importancia del tributo para el desarrollo social es indiscutible, pues mediante su recaudación se logra satisfacer las necesidades públicas de carácter económico que tiene el Estado a fin de que pueda seguir realizando sus diversas actividades y cumpliendo sus objetivos.

Si bien se reconoce la pluralidad semántica del vocablo *tributo*<sup>8</sup>; para los fines del presente estudio esta institución jurídica debe ser entendida en el sentido más propio del término, esto es, como la prestación (de dar) instituida por ley, de carácter pecuniario (dinero o valorable en este) y coactivo, que no constituye una sanción y es exigida administrativamente. Este concepto es importante porque en torno a este giran las normas jurídicas tributarias<sup>9</sup> y diferencia al derecho tributario de las demás ramas del derecho.

Desde el principio, el tributo fue concebido con el fin de recaudar, es decir, allegar recursos financieros a las arcas del Estado para que, posteriormente, este disponga de los mismos en beneficio de toda la colectividad; este fin fue reconocido sin objeciones que incluso se le designó, por parte de la doctrina clásica, como la única finalidad instrumental que poseía esta institución jurídica. Sin embargo, con el transcurrir del tiempo, se fue dotando a la figura del tributo de fines adicionales a la mera recaudación, dando origen a la denominada finalidad extrafiscal.

De esta forma, se abandonó una concepción estática y simplista del tributo que sólo restringía su atención en la sola acción de recaudar, dejando de lado el impacto que estos montos impuestos por el Estado ejercían sobre la conducta de los individuos, la sociedad y el mercado. Ante aquella postura, se ha presentado la concepción moderna de la doctrina que entiende el fenómeno tributario en los términos siguientes:

*“(...) cuando se estudia la actividad de tributación no es posible limitarse a la denominada finalidad fiscal, es decir, del puro y simple recaudo, sino que es necesario examinar las consecuencias que se derivan de la aplicación de los tributos frente a la situación económica, jurídica y política tanto de los individuos gravados, como de aquellos que se benefician directa o indirectamente de las actividades financiadas a través de la recaudación”<sup>10</sup>.*

---

<sup>7</sup> CARVALHO, Cristiano. *El análisis económico del Derecho Tributario*. Traducción de Juan Carlos Panes Solórzano y Zain Cabrera Pepe, Lima, GRIJLEY, 2011, p. 51.

<sup>8</sup> Véase: CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Derecho Tributario*. Traducción de Juan Carlos Panes Solórzano, Lima, GRIJLEY, 2012, pp. 59 – 64.

<sup>9</sup> LINS E SILVA, Joana. *Fundamento de la norma tributaria*. Traducción de Juan Carlos Panes Solórzano. Lima, Juristas Editores, 2012, p. 169.

<sup>10</sup> ABBAMONTE, Giuseppe. *Principios de Derecho de la Hacienda Pública*. Traducción de Sandra Cardona. Bogotá, Temis, 2009, pp. 11 y 12.

Siguiendo este criterio, se pudo arribar a una concepción más dinámica del fenómeno tributario, en la cual se reconoce que la imposición de un tributo genera cambios en el comportamiento de los diversos sujetos y produce consecuencias que afectan a todos los niveles y sectores de la población inmersos en su hipótesis de incidencia.

De acuerdo con lo señalado, la moderna doctrina tributaria reconoce que la recaudación no es la única finalidad del tributo, ya que por medio de este se pueden, además, conseguir ciertos objetivos extrafiscales<sup>11</sup> que procuran atender el interés público en forma directa<sup>12</sup>. Así, se señala que los objetivos públicos que se satisfacen pueden ser, entre otros, redistribuir la riqueza y reasignar recursos, propiciar la creación de empleo, estimular el desarrollo económico de una determinada zona geográfica, fomentar determinadas actividades, etc.

Ante esta dicotomía de funciones, fiscal<sup>13</sup> – extrafiscal, se intentó vanamente diferenciar a los tributos en dos grupos teniendo en cuenta esta divergencia de fines, dando a entender que cada tributo solo puede poseer uno de estos fines; sin embargo, ambas funciones coexisten dentro del tributo<sup>14</sup>, y esto se sustenta en dos motivos:

a) Teniendo en cuenta que los Estados no son autosuficientes para poder financiarse por completo, todo cobro que sea de naturaleza tributaria, en tanto existan necesidades financieras e independientemente de la alícuota cobrada, será destinado para el sostenimiento del Estado y el cumplimiento de sus fines; y

b) En tanto que todo tributo es la manifestación de una disposición normativa, este incide sobre la conducta de los sujetos que interactúan en el mercado; por esta razón, es común que, dentro de los límites legales, los individuos eligen la opción menos costosa por medio del planeamiento tributario, a fin de maximizar sus ganancias.

Por tanto, al haberse reconocido que la función recaudatoria y extrafiscal coexisten en todos los tributos, lo correcto es únicamente hacer referencia a la prevalencia de una u otra función en cada caso en concreto, ya que de acuerdo a las consideraciones antes expuestas, no existen tributos netamente recaudatorios o puramente extrafiscales.

De otro lado, el reconocimiento de la coexistencia de ambas funciones no niega el carácter contributivo del tributo como su rasgo diferenciador, pues lo seguirá manteniendo independientemente de las motivaciones extrafiscales que se le añadan<sup>15</sup>; en consecuencia, el fin extrafiscal no desconfigura la esencia recaudatoria propia de esta institución jurídica, ya que se ha determinado que la extrafiscalidad, aunque sea prevaleciente, no puede constituirse como la

---

<sup>11</sup> GIULIANI FONROUGE, Carlos M. *Derecho financiero*. 7ma ed., vol. I, Buenos Aires, Depalma, 2001, p. 318.

<sup>12</sup> BRAVO CUCCI, Jorge. *Derecho Tributario – Reflexiones*. Lima, Jurista Editores, 2013, p. 63.

<sup>13</sup> Denominada también como finalidad recaudatoria o finalidad contributiva.

<sup>14</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ra ed. São Paulo, Lejus, 1998, p. 597.

<sup>15</sup> PEREZ ROYO, Fernando. *Derecho financiero y tributario – Parte general*. 10ma ed., Madrid, Civitas, 2000, pp. 33 y 34.

esencia del tributo, sino solo como “*la utilización para objetivos económico-sociales de una herramienta de intervencionismo*”<sup>16</sup> por parte del Estado.

En cuanto a los denominados *tributos extrafiscales*, que deben ser propiamente entendidos como aquellos tributos en los cuales prevalece la función extrafiscal sobre la recaudatoria, la doctrina los diferencia en propios e impropios, teniendo en cuenta el grado de intensidad que posean respecto del fin recaudatorio y en tanto que su gravamen constituya o no una sobreimposición<sup>17</sup>. De acuerdo con esta clasificación, y dentro de la legislación peruana, podemos indicar que la mayoría de supuestos gravados por el Impuesto Selectivo al Consumo (ISC) serían *tributos extrafiscales impropios*, pues su alícuota podría subsumirse dentro del impuesto que grava la manifestación de riqueza aumentando la cantidad a pagar; en cambio, el Decreto Ley N° 21980, que imponía el pago de un impuesto sobre los terrenos sin construir, sería un *tributo extrafiscal propio*, pues se alejaba del fin contributivo porque simplemente buscaba incentivar que se exploten económicamente los terrenos con el fin de dinamizar la economía.

Acerca de la definición de lo que debe entenderse por función extrafiscal, podemos señalar que esta se manifiesta cuando el tributo no desea prioritariamente proveer al Estado de medios financieros, sino que tiene como objetivo primordial la función social o intervenir en datos coyunturales o estructurales de la economía<sup>18</sup>, configurándose de este modo un estímulo o dejando de estimular conductas específicas que representan el interés social; es decir, “*significa utilizar normas tributarias con el objetivo de generar incentivos para que los contribuyentes actúen de determinada forma, por ejemplo, consumir más o menos determinado producto*”<sup>19</sup>. Como resultado de esto, se pueden identificar tres características propias de la función extrafiscal<sup>20</sup> manifestadas en un tributo: a) su objetivo no es recaudatorio, b) este objetivo es su esencia estructural y c) evidencia una determinada conducta que se fomenta conforme con los fines perseguidos.

En cuanto al fundamento de su existencia, se ha reconocido que la extrafiscalidad debe fundamentarse en un bien constitucionalmente protegido, a diferencia de la función contributiva que reposa en los derechos fundamentales; sin embargo, a pesar de que su fundamento no son los derechos fundamentales del contribuyente, la función extrafiscal no debe trastocarlos de manera desproporcionada<sup>21</sup> al momento de perseguir sus fines, por más loables que estos sean. Por otra parte, se entiende que la función

---

<sup>16</sup> VILLEGAS, Héctor. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. 8va ed. Buenos Aires, ASTREA, 2002, p. 154.

<sup>17</sup> VARONA ALABERN, Juan Enrique. *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*. Madrid, Marcial Pons, 2009, pp. 22 – 25.

<sup>18</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais do poder de tributar*. 7ma ed. Ríos de Janeiro, Forense, 1999, p. 576.

<sup>19</sup> CARVALHO, Cristiano. Óp. Cit. p. 51.

<sup>20</sup> ALTAMIRANO, Alejandro C. *Derecho Tributario – Parte General*. Madrid, Marcial Pons, 2012, pp. 325 y 326.

<sup>21</sup> RÍOS GRANADOS, Gabriela. “La función del tributo en el Estado moderno de derecho” En: YACOLCA ESTARES, Daniel; MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo; BRAVO CUCCI, Jorge y GAMBVA VALEGA, César (Directores). *Doctrina y Casuística de Derecho Tributario – Libro homenaje al Catedrático Francisco Escribano*. Lima, GRIJLEY, 2010, pp. 8 – 11.

extrafiscal existe *per se* debido a los objetivos que se le asignan, y sin que se le trate de fundamentar innecesariamente en el principio de solidaridad o en la cláusula del Estado Social<sup>22</sup>.

De esta manera, a fin de que la función extrafiscal logre conseguir los objetivos que le fueron encomendados, puede adoptar tres medidas<sup>23</sup>: a) disuasivas respecto de actividades que no son consideradas socialmente convenientes, b) alentadoras para atraer a la realización de ciertas actividades consideradas beneficiosas para los objetivos sociales, y c) financieras a fin de redistribuir los bienes dentro de la sociedad.

Teniendo en cuenta el desarrollo doctrinario antes realizado de lo que jurídicamente se entiende por función extrafiscal en el derecho tributario, corresponde ahora fijar nuestra atención más allá de la legalidad y analizar las consecuencias que produce la imposición de un tributo que prepondere estas características.

Previamente, es importante tener en cuenta que si bien se ha generalizado el criterio de clasificación tripartita establecido por Giannini, quien agrupa a los tributos en impuestos, contribuciones y tasas; debemos prestar atención, para los fines del presente estudio, a la clasificación bipartita que propugnó Geraldo Ataliba, que diferencia a los tributos en vinculados (contribuciones y tasas) y no vinculados (impuestos), dependiendo esto de si existe o no relación entre el pago realizado por el contribuyente y la actividad que desarrolla el Estado.

De acuerdo con esta última clasificación, la extrafiscalidad se manifiesta con mayor claridad en los tributos no vinculados (impuestos), ya que estos no requieren de una actuación por parte del Estado para que se sustente el cobro del mismo, dejando, por tanto, que la función extrafiscal actúe en toda su plenitud; por esta razón, el presente estudio se limitará a analizar la presencia de esta función en los impuestos. Sin embargo, con esto no se pretende afirmar que las contribuciones y tasas carezcan de extrafiscalidad, pues, como ya se señaló, esta función se encuentra presente en cada tributo, sino que en este escenario el fenómeno se aprecia con mayor dificultad, toda vez que los tributos vinculados dependen y se encuentran ligados a un servicio u obra realizado previamente por el Estado.

Por las consideraciones antes expuestas, se aprecia que el impuesto tiene, en la finalidad extrafiscal, un gran poder de influencia sobre las conductas debido a que el aumento del monto de la alícuota a pagar por una actividad determina el desarrollo y demanda de esta en las relaciones económicas que se dan en el mercado; esto sucede porque el contribuyente, como todo individuo racional, realiza un análisis costo-beneficio de los supuestos gravados a fin de saber qué actividades le resultan rentables y cuáles son perjudiciales a sus intereses.

---

<sup>22</sup> GARCÍA NOVOA, César. *El concepto de tributo*. Lima, Tax Editor, 2009, pp. 333 y 334.

<sup>23</sup> VILLEGAS, Héctor Belisario. *Óp. Cit.* pp. 15 y 16. Cabe señalar que el autor se manifiesta en contra de la utilización exagerada de las finalidades extrafiscales por cuatro razones: generan brechas y quiebras en el sistema tributario, que sea utilizado por los grupos de poder, fomentan la corrupción y la evasión fiscal y desfiguran los institutos financieros como tributarios.

Esta característica que ostentan los impuestos puede ser asimilable con una sanción en tanto que ambas buscan disuadir de manera directa ciertas actitudes que se presentan en las relaciones interpersonales que se dan en la sociedad; sin embargo, el fundamento del impuesto es diferente ya que no busca prohibir categóricamente una conducta sino controlarla, de esta forma quienes valoren más el bien o servicio grabado con la extrafiscalidad podrán satisfacer sus necesidades a la vez que aportarán a cubrir el costo social que producirán las consecuencias de sus adquisiciones por medio de la recaudación, como acontece con los impuestos medioambientales.

Por esta razón, la extrafiscalidad en el impuesto es el instrumento más eficiente con el que cuenta el Estado para cumplir sus fines, ya que genera beneficios tanto en su cumplimiento como en su incumplimiento; así, el Estado estará logrando el objetivo deseado respecto de los individuos que hayan sido desincentivados por el impuesto y, por otra parte, seguirá financiándose por quienes no lograron ser desincentivados por el monto. En consecuencia, en ambos supuestos la sociedad en su conjunto obtiene ventajas, sean estas económicas o político-sociales.

Al respecto, se hace necesario entender que, dentro del impuesto, la función extrafiscal es inversamente proporcional a la función recaudatoria, pues mientras más individuos sean influenciados por la extrafiscalidad, el Estado recaudará menos y, por el contrario, en tanto esta no tenga un peso significativo en la estructura del impuesto, el Estado tenderá a recaudar por encima de lo esperado.

Ante esta dinámica, el legislador debe realizar un análisis costo-beneficio previo, mediante el cual se contrastan los beneficios que podrá obtener el Estado al gravar de más a un bien y/o servicio y el costo que implicaría la potencial reducción en la recaudación frente a este escenario, ante la opción del *status quo* de la situación actual del mercado; de esta manera, el análisis debe responder a las exigencias sociales para lograr la optimización de los recursos. Además, la eficiencia de la función extrafiscal, manifestada en el monto que ha sido aumentado en el impuesto, depende de la información que el Estado suministre<sup>24</sup> a los potenciales contribuyentes, a fin de que estos interioricen la razón y la naturaleza del excedente.

Por esta razón, debe considerarse que el monto excedente a título de extrafiscalidad no debe ser ni imperceptible ni confiscatorio, siendo lo ideal que la cantidad que se pretende cobrar se mueva entre el 25% y el 75% del precio del bien o servicio en el mercado. Un monto por debajo del 25% puede ser confundido por los consumidores como un ánimo de lucro por parte del empleador que busca generar más ingresos para sí mismo; por otra parte, si el monto se acerca al 100%, y más aún si lo supera, los consumidores se encontrarían incentivados a adquirir el bien y/o servicio por medio del contrabando para generarse un ahorro evitando el pago de la extrafiscalidad impuesta, este escenario produciría un doble perjuicio a la colectividad: a) el Estado no podría recaudar por la realización de estas transacciones y b) el consumo o conducta que se pretende desincentivar no sufriría alteraciones

---

<sup>24</sup> CARVALHO, Cristiano. Óp. Cit. p. 54.

considerables. Así, por ejemplo, si se desea erradicar el consumo del tabaco imponiéndose una alícuota excesiva a la adquisición de este producto en el mercado, esto ocasionará que los consumidores cautivos busquen formas de consumirlo mediante un tráfico comercial al margen de la ley; por tanto, si bien en cifras oficiales se habría “disminuido considerablemente” el consumo de este producto, en la realidad no se habría logrado alcanzar el objetivo trazado por el Estado sino el doble perjuicio antes señalado.

Una vez señalado el rango ideal dentro del cual se debe fijar el monto, corresponde determinar el porcentaje que haría eficaz a la extrafiscalidad. Así, la eficacia depende de la demanda del bien o servicio en cuestión, pues si este es de demanda inelástica deben sujetarse al 50%, ya que al no tener sustitutos un monto mayor podría incentivar su comercio en un mercado paralelo o el contrabando, por otra parte, si el bien o servicio es de demanda elástica, el porcentaje ideal sería el 75% ya que al existir sustitutos los consumidores podrían adquirir un bien con similares cualidades que satisfagan sus necesidades. Es decir, frente a la demanda elástica solo se presentará un cambio de preferencias, mientras que en la demanda inelástica puede producirse o un cumplimiento de la finalidad deseada o una excesiva recaudación por parte del Estado.

Cabe señalar que puede asignarse porcentajes superiores a los ya indicados, si y solo si existen normas adicionales que desincentiven los comportamientos que han sido gravados a través de sanciones a dichas conductas o mediante el otorgamiento de subsidios a los sustitutos. Sin embargo, en última instancia, el desincentivo que busca el Estado depende del poder adquisitivo y la valoración subjetiva que tiene cada individuo de acuerdo a sus necesidades en un lugar y momento determinado.

Por otra parte, si bien se puede asimilar a los impuestos que preponderan la función extrafiscal con las sanciones respecto de las consecuencias que generan en la decisión de consumo de los individuos, la diferencia es trascendental, ya que la sanción busca erradicar una conducta mediante la prohibición seguida de castigo ante la persistencia de la transacción de un bien o servicio; en cambio, el impuesto permite que la conducta se siga realizando pero sobre un costo mayor a fin de que el consumo se reduzca solo a quienes pueden o consideran óptimo pagar el sobrecosto a fin de beneficiarse del bien o servicio. Cabe señalar que ambos instrumentos reposan en un objetivo que el Estado busca alcanzar.

Por último, se reconoce que una característica importante de la extrafiscalidad es la perentoriedad, es decir, una vez que logra su objetivo debe desaparecer, pues por su propia naturaleza no debe ser perpetua<sup>25</sup>, ya que depende del cumplimiento del objetivo trazado por el Estado, para esto debe pasar un tiempo razonable en el cual las preferencias de los individuos cambiaron hacia los sustitutos de la conducta que se ha buscado desincentivar; de lo contrario apenas se elimine la extrafiscalidad el mercado retornará a la situación anterior a la dación del impuesto.

---

<sup>25</sup> RÍOS GRANADOS, Gabriela. Óp. Cit. p. 12.

### III. EL IMPUESTO (CON FINES EXTRAFISCALES) Y SU IMPACTO EN LA SOCIEDAD

Un caso concreto de la utilización de un impuesto donde se prepondera la función extrafiscal es el impuesto que grava el consumo de los refrescos y las bebidas azucaradas, cuyo objetivo de combatir directamente la obesidad e indirectamente la diabetes, que fue maquinado por el gobierno mexicano en setiembre de 2013 dentro de su reforma fiscal, además que buscaba recaudar dinero para las arcas del Estado<sup>26</sup>. Esta medida tuvo antecedentes en la legislación comparada, pues había sido previamente discutida y aplicada en Francia, Italia, Dinamarca, el Reino Unido, el estado de Nueva York y la Autonomía de Cataluña (ésta última desistió debido a presiones externas)<sup>27</sup>.

La racionalidad de esta medida radica en incrementar los impuestos para que consecuentemente se produzca un alza en los precios de los productos en el mercado, produciendo una reducción del consumo de este tipo de bebidas. Esta medida, además, evitar distorsionar el mercado al prohibir directamente dicho consumo, ya que sería una medida excesiva que produciría distorsiones en el mercado.

Los costos por servicio de salud le cuestan mucho dinero a las arcas del Estado, por esta razón, mediante un análisis costo-beneficio realizado por el legislador es que se prepondera el aumento tributario de un producto para controlar su consumo, con el fin de reducir gastos posteriores cuando el Estado asuma parte del tratamiento de las enfermedades conexas.

Por esta razón, el legislador mexicano implementó el Impuesto Especial sobre Producción y Servicio (IEPS) que impone una carga fiscal sobre las bebidas azucaradas equivalente al 10% del precio de estas, por un motivo de salud pública ya que México ostenta el segundo puesto en personas obesas y con sobrepeso a nivel mundial, solo por debajo de Estados Unidos, pero el primero en consumo per cápita de bebidas azucaradas<sup>28</sup>.

A pesar de la iniciativa, se hace necesario que se aumente el porcentaje de la carga fiscal para que esta medida sea más efectiva, ya que aunque con el 10% se generan resultados, esta no logra ser disuasoria. Así, a pesar que la Organización Mundial de la Salud (OMS) sugiriese un incremento de por lo menos el 20%<sup>29</sup>, el porcentaje debe moverse entre el 25% hasta el 75% para ser eficiente. En el caso en concreto el Estado debería tener una doble actuación, pues mientras aumenta la tasa al 25%, como mínimo eficiente, lo que se recaude debería ser utilizado para subvencionar y reducir el precio del agua embotellada, como sustituto ideal.

---

<sup>26</sup> PEINADO, Mari Luz. "El impuesto de las clases bajas". El País. México, 2013, 22 de setiembre. Consulta: 12 de abril de 2017.

[http://economia.elpais.com/economia/2013/09/21/actualidad/1379769945\\_712940.html](http://economia.elpais.com/economia/2013/09/21/actualidad/1379769945_712940.html)

<sup>27</sup> EL PAÍS. "Guerra a los Refrescos". EL País. Madrid, 2012, 30 de agosto. Consulta: 12 de abril de 2017.

[http://elpais.com/elpais/2012/08/30/opinion/1346354031\\_465345.html](http://elpais.com/elpais/2012/08/30/opinion/1346354031_465345.html)

<sup>28</sup> CORONA, Sonia. "El impuesto a los refrescos da sus primeros resultados en México". El País. México, 2015, 22 de junio. Consulta: 25 de mayo de 2017.

[http://economia.elpais.com/economia/2015/06/22/actualidad/1434996928\\_448942.html](http://economia.elpais.com/economia/2015/06/22/actualidad/1434996928_448942.html)

<sup>29</sup> GALINDO, Cristina. "¿Pueden los impuestos a los refrescos azucarados salvar vidas?". El País. México, 2016, 17 de octubre. Consulta: 25 de mayo de 2017.

[http://elpais.com/elpais/2016/10/14/ciencia/1476467079\\_325473.html](http://elpais.com/elpais/2016/10/14/ciencia/1476467079_325473.html)

Esta medida dentro de un mercado de competencia perfecta puede llegar a cumplir sus objetivos sin mayor problemas, sin embargo, el inconveniente surge cuando se contrasta el impuesto con la realidad socio-económica del país; así, la diferencia entre la zona urbana y rural de México es muy marcada, tanto que hay sectores de la población mexicana en los cuales no se cuenta con agua potable, esto es, el sustituto saludable y del cual es responsable el propio Estado de su abastecimiento, y por tanto son estos mismos quienes se encuentran obligados a consumir los refrescos que cuentan con una tasa impositiva mayor.

Los efectos de esta situación serían que una parte de los consumidores encontraría restringida su elección, internalizando los costos de la imposición, mientras que otro sector cuenta con una variada capacidad de elección de productos, desde agua potable hasta agua embotellada, en este caso el consumo de los refrescos estarían demostrando la capacidad adquisitiva, ya que este impuesto sería directamente proporcional al consumo (mientras más se consume más se pagará el impuesto). La solución más eficiente sería costear con lo recaudado por el impuesto parte del agua embotellada que es destinada a los sectores rurales en tanto no se habiliten conexiones de agua potable hasta dichos poblados por el costo que esto implicaría al Estado.

Un ejemplo similar de la utilización de un impuesto con estas características se registró a inicios de esta década en España cuando las Autonomías dentro de sus facultades<sup>30</sup> trataron de combatir un problema social causado por la crisis económica de aquellos años: los *desahuciados*; así, Comunidades Autónomas, como Andalucía<sup>31</sup>, buscaban “castigar” a bancos e inmobiliarias que acumulen viviendas vacías, es decir, aquellos inmuebles que fueron desocupados al ejecutarse las garantías hipotecarias que no pudieron costear los individuos.

De esta forma se utilizaron los instrumentos y figuras legales para frenar la situación y asegurar a los ciudadanos un techo bajo el cual puedan dormir, discutiéndose la creación de un impuesto a los inmuebles deshabitados, a fin de que los bancos e inmobiliarias permitan el acceso a una vivienda reduciendo los costos que pedían como alquiler. En este sentido, los propietarios de dichos inmuebles tenían que analizar los costos (el impuesto) y los beneficios (percibir ingresos por alquiler aunque no se ajuste a sus exigencias) de las acciones.

Finalmente, se debe manifestar que los tributos están siendo instrumentalizados en el mundo actual por los beneficios que reportan para controlar conductas en el mercado de bienes y servicios; sin embargo, la eficiencia de su utilización depende de la política asumida por el Estado en donde se debe gravar racionalmente las conductas no deseadas y exonerar u otorgar beneficios fiscales a sus sustitutos para evitar caer en la confiscatoriedad al momento de recaudar. Adicionalmente, se recomienda que la extrafiscalidad sea utilizada excepcionalmente para evitar perturbar el normal funcionamiento del mercado.

---

<sup>30</sup> Concedidas mediante el numeral 2 del artículo 133°, el artículo 137°, los incisos 3 y 20 del artículo 148°, y el artículo 156 de la Constitución Española.

<sup>31</sup> Decreto-Ley 6/2013, del 9 de abril de 2013, relativo a medidas para asegurar el cumplimiento de la Función Social de la Vivienda.

## BIBLIOGRAFIA:

- ABBAMONTE, Giuseppe. *Principios de Derecho de la Hacienda Pública*. Traducción de Sandra Cardona. Bogotá, Temis, 2009.
- ALTAMIRANO, Alejandro C. *Derecho Tributario – Parte General*. Madrid, Marcial Pons, 2012.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais do poder de tributar*. 7ma ed. Ríos de Janeiro, Forense, 1999.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ra ed. São Paulo, Lejus, 1998.
- BRAVO CUCCI, Jorge. *Derecho Tributario – Reflexiones*. Lima, Jurista Editores, 2013.
- CARVALHO, Cristiano. *El análisis económico del Derecho Tributario*. Traducción de Juan Carlos Panes Solórzano y Zain Cabrera Pepe, Lima, GRIJLEY, 2011.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Derecho Tributario*. Traducción de Juan Carlos Panes Solórzano, Lima, GRIJLEY, 2012.
- CHIASSONI, Pierluigi. *El Análisis Económico del Derecho*. Traducción de Félix Morales Luna, Lima, Palestra, 2013.
- COSSÍO DÍAZ, José Ramón. *Derecho y análisis económico*. México D.F., Fondo de Cultura Económica, 2008.
- COOTER, Robert y ULEN, Thomas. *Derecho y Economía*. México D.F., Fondo de Cultura Económica, 1999.
- CORONA, Sonia. “El impuesto a los refrescos da sus primeros resultados en México”. *El País*. México, 2015, 22 de junio. Consulta: 25 de mayo de 2017.  
[http://economia.elpais.com/economia/2015/06/22/actualidad/143499692\\_8\\_448942.html](http://economia.elpais.com/economia/2015/06/22/actualidad/143499692_8_448942.html)
- EINAUDI, Luigi. *Mitos y paradojas de la justicia tributaria*. Traducción de Gabriel Solé Villalonga, Barcelona, Ariel, 1963.
- EL PAÍS. “Guerra a los Refrescos”. *EL País*. Madrid, 2012, 30 de agosto. Consulta: 12 de abril de 2017.  
[http://elpais.com/elpais/2012/08/30/opinion/1346354031\\_465345.html](http://elpais.com/elpais/2012/08/30/opinion/1346354031_465345.html)
- GALINDO, Cristina. “¿Pueden los impuestos a los refrescos azucarados salvar vidas?”. *El País*. México, 2016, 17 de octubre. Consulta: 25 de mayo de 2017.  
[http://elpais.com/elpais/2016/10/14/ciencia/1476467079\\_325473.html](http://elpais.com/elpais/2016/10/14/ciencia/1476467079_325473.html)
- GARCÍA NOVOA, César. *El concepto de tributo*. Lima, Tax Editor, 2009.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M. *Derecho financiero*. 7ma ed., vol. I, Buenos Aires, Depalma, 2001.
- LINS E SILVA, Joana. *Fundamento de la norma tributaria*. Traducción de Juan Carlos Panes Solórzano. Lima, Juristas Editores, 2012.
- PEINADO, Mari Luz. “El impuesto de las clases bajas”. *El País*. México, 2013, 22 de setiembre. Consulta: 12 de abril de 2017.  
[http://economia.elpais.com/economia/2013/09/21/actualidad/137976994\\_5\\_712940.html](http://economia.elpais.com/economia/2013/09/21/actualidad/137976994_5_712940.html)
- PEREZ ROYO, Fernando. *Derecho financiero y tributario – Parte general*. 10ma ed., Madrid, Civitas, 2000.
- RÍOS GRANADOS, Gabriela. “La función del tributo en el Estado moderno de derecho” En: YACOLCA ESTARES, Daniel; MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo; BRAVO CUCCI, Jorge y GAMBA VALEGA, César

- (Directores). *Doctrina y Casuística de Derecho Tributario – Libro homenaje al Catedrático Francisco Escribano*. Lima, GRIJLEY, 2010.
- TORRES LOPEZ, Juan. *Análisis económico del Derecho. Panorama doctrinal*, Madrid, Tecnos, 1987.
  - VARONA ALABERN, Juan Enrique. *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*. Madrid, Marcial Pons, 2009.
  - VILLEGAS, Héctor. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. 8va ed. Buenos Aires, ASTREA, 2002.