

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL ECUADOR

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA

DISERTACIÓN PREVIA A LA OBTENCIÓN DEL TÍTULO DE ABOGADA

"INCENTIVOS TRIBUTARIOS PARA LA PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE"

ANDREA ESTEFANÍA RÍOS CAMPAÑA

DIRECTOR: ABG. CARLOS PONTÓN CEVALLOS

QUITO, 2014

Pontificia Universidad Católica del Ecuador

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
Coordinación de Postgrados
MAESTRÍA EN DERECHO TRIBUTARIO

E-MAIL: jurisprudencia@puce.edu.ec
Av. 12 de Octubre 1076 y Roca
Apartado postal 17-01-2184
Fax: 593 – 2 – 2991632
Telf: 593 – 2 – 2991630/1
Ouito - Ecuador

Quito, 28 de abril de 2014

Señor Doctor
Santiago Guarderas
Decano
Facultad de Jurisprudencia
En su despacho

De mi consideración:

El motivo de la presente es darle a conocer mi informe respecto a la disertación previa a la obtención del título de Licenciada en Ciencias Jurídicas elaborada por la señorita **ANDREA ESTEFANÍA RÍOS CAMPAÑA,** titulada **"INCENTIVOS TRIBUTARIOS PARA LA PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE".**

Considero que la investigación ha sido estructurada de forma adecuada, partiendo de lo general, como es la relación entre el Estado y el Medio Ambiente, para centrarse en lo particular, y que es materia principal de la investigación: la extrafiscalidad de los tributos y los incentivos tributarios para la protección del Medio Ambiente, tras lo cual analiza los incentivos que establece la normativa ecuatoriana.

De igual forma, en mi opinión la estudiante ha transmitido las ideas en forma clara y ordenada, contando con amplias y extensas fuentes bibliográficas, normativas (local e internacional) e informativas actuales y apropiadas.

No puedo dejar de destacar que el trabajo, por la forma en que ha sido escrito, hace que la lectura del mismo sea muy fácil y entretenida.

En la parte de forma, he detectado muy pocos errores tipográficos y ortográficos, los cuales no desmerecen la calidad del trabajo realizado.

Con los antecedentes señalados, y después de haber analizado a profundidad el referido trabajo de investigación, considero que el mismo es acreedor a la nota de **diez sobre diez puntos (10/10)**.

Reiterando mis altos sentimientos de consideración y estima, suscribo.

Atentamente,

Roberto Silva Legarda, LL.M.
Profesor de Derecho Tributario
Coordinador Académico - Maestría en Derecho Tributario

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL ECUADOR

Quito, a 25 de marzo de 2014

Doctora
Ivette Haboud
SECRETARIA DE LA FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATOLICA DEL ECUADOR

De mi consideración:

Con relación a su atento oficio No. 055-SJG-14 de 18 de febrero de 2014, mediante el que se me comunica que he sido designado como profesor informante de la Tesis de Disertación de Licenciatura intitulada "**INCENTIVOS TRIBUTARIOS PARA LA PROTECCION DEL MEDIO AMBIENTE**", elaborada por la señorita ANDREA RIOS CAMPAÑA, previo a la obtención del título de Licenciada en Ciencias Jurídicas, me permito poner a su consideración el siguiente informe:

La Tesis remitida cumple con los requisitos metodológicos formales necesarios en este tipo de investigaciones. La investigación aborda un tema de interés pues refiere los fines extra fiscales de la tributación y los denominados impuestos verdes.

La investigación inicia con un análisis del Derecho Ambiental y su importancia y posteriormente aborda con mayor detalle los aspectos fiscales del derecho ambiental, y los fines extra fiscales de la tributación. Finalmente concluye con un análisis de la legislación ecuatoriana en materia de tributación ambiental y los principales incentivos recogidos en nuestro ordenamiento jurídico, razón por la que merece a mi modo de ver su aprobación.

Por los argumentos expuestos, considero que la tesis merece ser aprobada con la nota de NUEVE SOBRE DIEZ.

Atentamente,

Dr. Sandro Vallejo Aristizábal
PROFESOR INFORMANTE

AGRADECIMIENTO

Al concluir la presente disertación, siento la profunda necesidad de agradecer a quienes fueron parte sustancial en el desarrollo de la misma.

A mi director de tesis, Carlos Pontón, por el tiempo dedicado y por haber sido un facilitador en este camino.

De manera especial mi más sincero agradecimiento a mis padres y hermanas, por ser eternos; a mi padre, por su constancia y enseñanzas en el día a día y fuera de las aulas; a mi madre, por su comprensión, apoyo y fortaleza, por simplemente ser el significado real de la palabra amor; a mis hermanas, mis mejores amigas, quienes siempre y sobre todas las cosas han confiado en mí.

A mis sobrinos, mis más grandes tesoros, los mejores maestros de risas, alegrías y juegos.

A ti David, por ser mi impulso y mi razón al finalizar este camino.

ABSTRACT

El presente trabajo parte del análisis de la crisis ambiental causada por los seres humanos en la realización de sus actividades diarias, las mismas que han sido ejecutadas en un afán de crecimiento económico desmedido que no consideró los efectos que traería consigo el desarrollo. Es por esta causa, que como una más de las tantas potestades que tiene el Estado, para desarrollar políticas encaminadas a resolver los problemas sociales, a través de sus gobernantes electos por votación popular, se le ha otorgado también la potestad y consecuente obligación de cuidar y proteger el medio ambiente.

Después de la correspondiente y tan necesaria ubicación del problema, así como de la conceptualización de términos importantes para la mejor comprensión del tema de estudio; el punto de partida de la disertación que aquí se presenta, es la potestad que tiene el Estado para realizar acciones encaminadas al cuidado y preservación del ecosistema, siendo la base sobre la que se sustenta la creación de mecanismos tales como incentivos tributarios para la protección del medio ambiente, conociendo a profundidad cómo se diseñan y aplican estas herramientas de la política fiscal; para finalmente pasar a descubrir cuáles son las normas de la legislación ecuatoriana que contienen incentivos tributarios cuyo principal objeto es el cuidado del entorno.

TABLA DE CONTENIDOS

INTRODUCCIÓN **6**

CAPÍTULO I

ESTADO Y MEDIO AMBIENTE **10**

1.1 Medio ambiente e impacto al entorno 10

1.2 Derecho Ambiental 14

1.2.1 El Derecho al ambiente como derecho humano de tercera generación 15

1.2.2 Transversalidad del Derecho Ambiental 17

1.2.3 Relación del Derecho Ambiental con el Derecho Tributario 18

1.3 Potestad estatal para la protección del medio ambiente 20

1.3.1 Poder y competencia tributarias 21

1.3.2 Política fiscal y medio ambiente 23

1.3.2.1 Coordinación de la política fiscal con la política ambiental 27

1.3.2.2 Instrumentos económicos para la protección del medio ambiente 29

1.4 Marco normativo que regula las relaciones entre Estado y ambiente 33

1.4.1 Principios internacionales que establecen mecanismos de protección ambiental 33

1.4.2 Constitución de la República del Ecuador 40

CAPÍTULO II

EXTRAFISCALIDAD DE LOS TRIBUTOS **43**

2.1 Tributos extrafiscales y Derecho Promocional 48

2.2 Estructura de los tributos extrafiscales 50

2.3 Extrafiscalidad y principio de no afectación 55

2.4 Extrafiscalidad y principio de capacidad contributiva 57

2.5 Consideraciones importantes de la extrafiscalidad tributaria 59

CAPÍTULO III

INCENTIVOS TRIBUTARIOS PARA LA PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE **62**

3.1 Diferencia entre incentivos tributarios e incentivos económicos, consecuencia de la aplicación de impuestos ambientales para la protección del medio ambiente 69

3.1.1 Subvenciones 74

3.2 Tipos de incentivos tributarios para la protección del medio ambiente 82
3.2.1 Exoneraciones o exenciones de rentas, consumos y determinados elementos patrimoniales 82
3.2.2 Deducciones a la base imponible 86
3.2.2.1 Depreciación acelerada 87
CAPÍTULO IV
INCENTIVOS TRIBUTARIOS EN LA LEGISLACIÓN ECUATORIANA 89
4.1 Marco jurídico para el establecimiento de incentivos tributarios para la protección del medio ambiente 89
4.2 Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones - COPCI 91
4.3 Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno - LORTI 95
4.3.1 Incentivos tributarios directos 95
4.3.2 Incentivos tributarios indirectos 100
4.4 Incentivos tributarios en la normativa del Distrito Metropolitano de Quito 102
4.4.1 Ordenanza Metropolitana No. 0213, sustitutiva del Título V, "Del Medio Ambiente", Libro Segundo del Código Municipal para el Distrito Metropolitano de Quito, de 18 de abril de 2007 103
CONCLUSIONES 106
RECOMENDACIONES 111
BIBLIOGRAFÍA 112
ANEXOS 118

INTRODUCCIÓN

"En la naturaleza la mejor política es ser lo más conservador posible"

Werner Heisenberg

Hace algunos años atrás, en vista de los problemas a los que se está enfrentando el mundo en la actualidad; la contaminación del medio ambiente, la pérdida de recursos naturales no renovables y los riesgos a la salud que esto conlleva; se dio inicio a lo que es la preocupación ambiental. Es a partir de esta preocupación que alrededor del mundo se genera una corriente proteccionista del medio ambiente, la misma que se sintió y se siente con mayor fuerza en determinados países, dando inició a la firma de tratados internacionales que obligaron a los países a buscar métodos para corregir los errores que se venían cometiendo en el pasado.

Así surge el derecho ambiental y con él nacen una serie de mecanismos, los mismos que en coordinación con otras ramas del derecho se desarrollan e instituyen en los diferentes Estados, con la finalidad de obligar, o en otros casos estimular a las personas a que realicen sus actividades procurando el cuidado del ecosistema en el que habitan.

Es en la búsqueda de nuevos métodos de protección del entorno que el derecho ambiental y el derecho tributario se han congraciado, instituyendo en las legislaciones de varios Estados los denominados incentivos tributarios para la protección del medio ambiente, objeto de estudio de la presente disertación. En la conceptualización de estos mecanismos de resguardo del ecosistema, es importante que se tenga en cuenta que a pesar de que ambos son herramientas que forman parte de la denominada fiscalidad ambiental; incentivos tributarios para la protección del medio ambiente e impuestos ambientales no son lo mismo, a pesar de que probablemente su finalidad pueda asemejarse en gran medida.

Lo que los estados buscan es dar beneficios a los agentes económicos productivos, esto con el objetivo de incentivar la adopción de una cultura enfocada en la creación de un

desarrollo sostenible que conduzca al crecimiento económico, a la elevación de la calidad de vida y al bienestar social, sin que esto signifique agotar la base de los recursos naturales en que se sustenta, ni deteriorar el medio ambiente o el derecho de las generaciones futuras para la satisfacción de sus propias necesidades.

Con estos antecedentes, nace la idea de investigar cuáles han sido las políticas tributarias que se han adoptado en nuestro país y que utilizan como herramienta de protección ambiental a los incentivos tributarios; esto no sin antes desarrollar claramente la conceptualización de este tipo de instrumentos, así como la normativa internacional y nacional que establece el marco jurídico que obliga a nuestros legisladores a normar aquellas actuaciones que pueden afectar el medio ambiente y dar estímulos para que tanto particulares y sobre todo empresas, tengan un mejor desempeño ambiental.

En el Ecuador, en el año 1998, con la promulgación de la Constitución se acogen las disposiciones contenidas en tratados internacionales y se instituye la obligación del Estado de legislar a través del Gobierno Central, propendiendo al cuidado, mejoramiento de la calidad ambiental y protección del ecosistema perteneciente a su territorio principalmente, así como del planeta tierra en general; obligación que debe ser consecuente con la facultad que tienen sus respectivos gobiernos seccionales autónomos de encaminar sus actos hacia el referido fin. Es a partir de entonces que escasamente se han creado normas que incentivan a los administrados a la protección del medio ambiente.

La Constitución del año 2008, es más enfática en cuanto al cuidado que se debe tener con la naturaleza, incluso la ubica como sujeto de derechos; sin embargo, posterior a su promulgación, conforme veremos en el transcurso de la presente disertación, solamente se han creado un par de nuevas normas respecto del tema que nos compete, e inclusive elimina otras.

En el primer capítulo se establece el marco que sustenta la presente disertación. A modo de introducción se desarrolla un breve análisis del medio ambiente y el impacto que ha sufrido el entorno, se estudia lo que es el derecho ambiental y su relación con el derecho tributario, se explica lo que comprende la potestad estatal para la protección del medio

ambiente, así como el marco normativo que regula las relaciones entre Estado y ambiente, tanto a nivel nacional como internacional.

Como segundo capítulo se analiza en qué consiste la extrafiscalidad de los tributos, explicando el vínculo existente entre los tributos extrafiscales y la corriente denominada derecho promocional, se realiza un breve análisis de la estructura de los tributos extrafiscales, a la vez que se explica el principio de no afectación y el principio de capacidad contributiva en relación con la extrafiscalidad.

A continuación se encuentra un tercer capítulo en el cual, sobre la base de lo expuesto en el primero y segundo capítulos, finalmente se desarrolla el concepto de incentivos tributarios para la protección del medio ambiente. Se realiza un gran esfuerzo para dejar por sentada y totalmente clara la diferencia entre incentivos tributarios e incentivos económicos, a raíz de lo cual se explica la confusión que existe entre subvenciones e incentivos tributarios para la protección del medio ambiente, al ser las subvenciones incentivos económicos que se otorgan generalmente de los valores recaudados por la imposición de impuestos ambientales. Este tercer capítulo estudia también los tipos de herramientas del derecho tributario que se utilizan como incentivos tributarios para salvaguardar el medio ambiente: exoneraciones o exenciones; y, deducciones a la base imponible.

El cuarto capítulo centra su atención en analizar los incentivos tributarios que encontramos en la legislación ecuatoriana a nivel nacional, con la finalidad de determinar la manera en que se están regulando y aplicando los mismos, así como también conocer si estos se han desarrollado en concordancia con el marco jurídico nacional e internacional que establece la obligación de los Estados de tomar acciones tendientes a la protección, cuidado, y de ser posible remediación ambiental.

Para finalizar, en este último capítulo se realiza un análisis de la normativa de la ciudad de Quito como uno de los gobiernos seccionales autónomos del Ecuador, se consideró a esta ciudad para ser objeto de investigación, en virtud de que es la capital ecuatoriana y uno de los principales centros de comercio e industria del país,

conjuntamente con las capitales de la provincia del Guayas y Azuay. La finalidad de estudiar la normativa de uno de los principales gobiernos seccionales autónomos del país, es evidenciar la aplicación de la normativa nacional que promueve el establecimiento de políticas para la protección del medio ambiente a nivel seccional.

Finalmente, una vez realizados los correspondientes estudios y la investigación necesaria que arroja todos los elementos de juicio que se requieren en el trabajo realizado, se determinan las conclusiones de la presente disertación.

CAPÍTULO I

ESTADO Y MEDIO AMBIENTE

1.1 Medio ambiente e impacto al entorno

A continuación se explica lo relativo al medio ambiente y el daño al entorno, con el objetivo de que el lector comprenda de mejor manera el por qué del tema de estudio; y fundamentalmente, ubicarlo en la problemática que ha generado el desarrollo de las nuevas corrientes y mecanismos que los estados alrededor del mundo se han visto obligados a implementar, entre los cuales se encuentran los incentivos tributarios para la protección del medio ambiente, motivo de investigación del presente trabajo.

En el derecho romano; así como en el derecho medieval español (1920), el medio ambiente era considerado como una cosa que pertenece comunalmente a todas las criaturas, siendo un elemento de explotación inagotable. No fue hasta la Edad Moderna, cuando aparecieron las primeras normas en las que se aprecia la preocupación por la conservación de los recursos naturales y la acción del Estado para protegerlos. A partir del siglo XX se desarrolla la concepción actual de medio ambiente que toma en cuenta los distintos bienes y recursos que conforman el ecosistema humano, sin hacer una distinción parcial o sectorial, pues lo considera como un todo de múltiples facetas.

La Real Academia de la Lengua Española define al ambiente como el *"Conjunto de circunstancias culturales, económicas y sociales en que vive una persona"* y *"conjunto de circunstancias exteriores a un ser vivo*[1]*"*. Se concluye entonces que el concepto de medio ambiente hace referencia a todo aquello que rodea a los seres vivos; y, en relación a los seres humanos específicamente, al espacio en que éstos desenvuelven sus actividades diarias.

---

[1] *Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española*. Vigésimo primera edición. Internet. http://lema.rae.es/drae/?val=medio%20ambiente Acceso: 16/10/2012.

En este sentido se tiene una definición muy acertada de medio ambiente en el "Manual de sensibilización ambiental de la Junta de Andalucía", la misma que lo conceptualiza de la siguiente manera:

"...sistema global constituido por elementos naturales y artificiales de naturaleza física, química o biológica, socioculturales y sus interacciones, en permanente modificación por la acción humana o natural; y, que rige y condiciona la existencia y desarrollo de la vida en sus múltiples manifestaciones (...) conjunto de todas las condiciones externas que influyen sobre la vida, el desarrollo; y, en última instancia, la supervivencia de un organismo[2]*."*

Similar definición se encuentra en la Ley de Gestión Ambiental del Ecuador, la cual entiende al medio ambiente como sigue:

"Sistema global constituido por elementos naturales y artificiales, físicos, químicos o biológicos, socioculturales y sus interacciones, en permanente modificación por la naturaleza o la acción humana, que rige la existencia y desarrollo de la vida en sus diversas manifestaciones[3]*."*

De estas conceptualizaciones sobre medio ambiente se colige que es innegable la vinculación que tiene el ecosistema con el desarrollo del ser humano, así como la influencia que tiene éste último en los procesos del entorno.

Es en relación a estas mismas definiciones dadas por el derecho positivo en el mundo, que Canosa Usera se refiere al dilema consistente en determinar cuan intensa debe ser la protección del entorno y de los recursos naturales, frente a la limitación de la libertad individual para disponer de los recursos naturales; así como la modificación de las pautas de crecimiento económico en pro del desarrollo sostenible[4].

---

[2] *Manual de sensibilización ambiental de la Junta de Andalucía.* Internet. www.juntadeandalucia.es/medioambiente/web/Bloques_Tematicos/Educacion_Y_Participacion_Ambiental/Educacion_Ambiental/Educam/Educam_II/Manual_Sensib_MA/manual_sensibilizacion_1.pdf+&hl=es&gl=ec&pid=bl&srcid=ADGEESjg1GKgaSEa3bqWaRgeJriBtEZzXmo5j3w77CoYIkWGQ6Ozvp-ZdfHv8Lap2BhDB_6VHo-aUeraJ52VZ_jQQw2ECgEQNIwV3Nrv7oOUIyOLF4KuLKpHi91PS6JYzUSICufpG1zV&sig=AHIEtbR8BC9omlQ3u8ytN1VlnOaKNgxX4A Acceso: 9/10/2012.

[3] Ley de Gestión Ambiental, Codificación 19, Registro Oficial Suplemento 418, 10 de Septiembre de 2004.

[4] Cfr. Raúl, CANOSA USERA: *"Constitución y Medio Ambiente"*, Buenos Aires, Editorial Ciudad Argentina, 2000, pp.35 y 36.

En este sentido existen dos cuestiones importantes para ser analizadas; en primer lugar, en el Ecuador no se ha establecido una libertad individual para disponer de los recursos naturales, por el contrario, en su artículo primero la Constitución ecuatoriana dispone que *"los recursos naturales no renovables del Estado pertenecen a su patrimonio inalienable, irrenunciable e imprescriptible*[5]*"*.

Existen tres características fundamentales que llevan a pensar que no existe una libertad para disponer de dichos recursos, pues al ser inalienable no es susceptible de ser enajenado, su característica de irrenunciable se debe a que es parte de un patrimonio perteneciente a todos, es un bien común que está bajo la protección del Estado; y, finalmente, se dice que los recursos naturales son parte del patrimonio imprescriptible, entendiendo la palabra imprescriptible en el sentido de que no es susceptible de apropiación por prescripción, nadie puede alegar tener derechos sobre estos bienes, más allá de los derechos que tienen por ser parte de un Estado en el cual esos bienes son propiedad de todos.

La segunda consideración que resuelve el dilema propuesto por Canosa Usera se encuentra en la Constitución, la misma que claramente en el artículo 83 dispone como un deber y responsabilidad de las ecuatorianas y los ecuatorianos, el de promover el bien común y anteponer el interés general al interés particular conforme manda el buen vivir. El derecho a un medio ambiente sano es parte del buen vivir, hay quienes vinculan este término con el de calidad de vida, el cual a su vez se contrasta con el de nivel de vida; todos estos estrechamente relacionados con la protección del medio ambiente, razón por la cual se propende al establecimiento de infraestructuras comunes que mejoran el ecosistema y buscan el bienestar de los seres vivos, dando a su vez a la sociedad, la oportunidad de disfrutar de todos los bienes y servicios disponibles y hacer uso de ellos con limitaciones, sin poner en riesgo a la humanidad. Siendo así se justifica la limitación de la supuesta libertad individual[6] para disponer de los recursos naturales, pues a ésta se antepone la protección del entorno y de los recursos naturales que es un tema de interés general.

En este sentido aprovecho para citar a Hans Jonas, quien manifestó lo que sigue:

---

[5] Constitución de la República del Ecuador 2008, Registro oficial 449, 20 de Octubre de 2008.

[6] NB. Se aclara que se hace referencia a una supuesta libertad individual sobre la base de la explicación emitida en la primera consideración.

"...El poder unido a la razón, lleva asociada la responsabilidad (...) El poder y el peligro hacen manifiesto un deber que, en virtud de la inexcusable solidaridad con el resto de las cosas, se extiende, también sin un conocimiento específico, desde el ser propio al general[7]*."*

Actualmente la idea de medio ambiente se encuentra absolutamente ligada con la de desarrollo; pues hoy en día ya no son problemas ambientales solamente los relativos a contaminación, vertidos, etc., sino también aquellos que tienen relación con condiciones sociales, económicas y culturales que se encuentran vinculadas con el modelo de desarrollo. Es por esto que en estos días se hace mucho énfasis en el término desarrollo sustentable; pues aparentemente es el modelo a seguir de todas las industrias y de la población mundial en general.

El incremento de la población humana, su longevidad, la pauta urbana, el crecimiento acelerado de todas las actividades económicas íntimamente ligado con el crecimiento industrial; son algunas de las causas que han contribuido al deterioro ambiental. Carlos Andaluz Westreicher, en su "Manual de derecho ambiental" menciona:

"es en el último siglo que el crecimiento industrial se ha multiplicado por cincuenta veces, correspondiendo las cuatro quintas partes de ese crecimiento a los últimos cincuenta años, por ello se suele indicar que 1950 constituye el umbral de la crisis ambiental[8]*."*

Otros autores afirman que la degradación que ha sufrido el medio ambiente es por causa de la Revolución Industrial, la misma que se dio en un periodo comprendido entre la segunda mitad del siglo XVIII y principios del siglo XIX, cuando la economía basada en el trabajo manual fue reemplazada por otra dominada por la industria y la manufactura, dando lugar a transformaciones socioeconómicas, tecnológicas y culturales, que si bien es cierto significaron grandes avances para la sociedad, también perjudicaron el ecosistema en el que el ser humano se desarrolla. Los estudios demostraron que la base de los recursos naturales no

---

[7] Hans, JONAS: *"El principio de responsabilidad"*, Barcelona, Herder, 1995, p.230. Citado en: Horacio, Allende Rubino: "Ambiental", *Revista del Comité Universitario de Política Ambiental de la Universidad Nacional de Rosario*, Número 7, Rosario, Noviembre del 2006, P. 12. Internet: http://www.programaamartyasen.com.ar/wp-content/uploads/2011/07/LA-TRANSVERSALIDAD-DEL-DERECHO-AMBIENTAL.pdf Acceso: 02/04/2013.

[8] Carlos, ANDALUZ WESTREICHER: "M*anual de Derecho Ambiental"*, Perú, Editorial Iustutua S.A.C., 2009, p.50.

podría soportar cincuenta años más con los patrones de producción y consumo a los que estaba acostumbrada la población mundial.

El hombre es la única especie capaz de tomar decisiones que lo han llevado a su propia destrucción. Es por esto que hoy en día la protección del medio ambiente es uno de los principales fines de los Estados alrededor del mundo, pues tras una larga etapa de contaminación ambiental desmedida, se despierta la conciencia sobre la necesidad de poner freno a esta situación, dando lugar a la etapa del control ecológico que demande un tratamiento jurídico diligente respecto de la regulación de los recursos naturales y la protección del ambiente en general, que subordine el manejo de todos los recursos naturales a políticas ecológicas y procedimientos comunes que sean adoptados por las normas sectoriales, posicionando al medio ambiente como un objeto nuevo y autónomo de la tutela jurídica, lo que se traduce en el establecimiento de leyes orgánicas, códigos ambientales, o políticas fiscales, así como en la estructuración de entidades ambientales o ministerios con amplios poderes en todos los aspectos del medio ambiente. De este modo es que se desarrolló una novedosa rama de la ciencia del derecho, denominada Derecho ambiental.

1.2 Derecho Ambiental

Horacio L. Allende Rubino conceptualiza al derecho ambiental como:

"*...aquella rama del Derecho, nutrida fundamentalmente de principios protectores del ambiente, considerado como un Derecho Humano, que estudia la relación del hombre, con el ambiente, esto es, su interacción, tanto desde el aspecto individual, como colectivo*[9]*.*"

Lo define además de la siguiente manera:

"*...es el conjunto o sistema de Principios Generales y de normas jurídicas subordinadas, tanto de derecho público como de derecho privado, que con finalidad esencialmente protectora, regulan la*

[9] Horacio, ALLENDE RUBINO: "Ambiental", *Revista del Comité Universitario de Política Ambiental de la Universidad Nacional de Rosario*, Número 7, Rosario, Noviembre del 2006, p.6. Internet: http://www.programaamartyasen.com.ar/wp-content/uploads/2011/07/LA-TRANSVERSALIDAD-DEL-DERECHO-AMBIENTAL.pdf Acceso: 02/04/2013.

conservación del medio ambiente –esto es, el uso racional de los recursos naturales y la preservación del patrimonio cultural y natural-, tanto a través de la prevención como de la reparación, con el fin de lograr el mantenimiento del equilibrio ecológico[10]."

De este concepto de derecho ambiental se evidencia que la evolución de esta ciencia tiene como único fin la protección del medio ambiente, siempre y cuando se alimente de normas claras, enfocadas a regular las relaciones de los seres humanos con la naturaleza. El objetivo está en no frenar la producción y el desarrollo, pero regularlo en gran medida, incentivando la generación de nuevos modos de producción que frenen la contaminación del medio ambiente.

El derecho ambiental ha sido provisto de varios principios que impactan en otras ramas del derecho, situación que se presenta en virtud de que el derecho ambiental pasó a ser un derecho humano de tercera generación.

1.2.1 El Derecho al ambiente como derecho humano de tercera generación

Se hará un paréntesis para analizar rápidamente qué se quiere decir al hacer referencia al derecho al ambiente como un derecho humano de tercera generación; esta categoría de derechos forma parte de los denominados derechos colectivos, lo cual significa que los privilegios derivados de los mismos benefician a la colectividad y no solamente al individuo en particular; son concebidos para los pueblos, grupos y colectivos sociales, favoreciendo a cada persona como parte de un colectivo, esto quiere decir que su titular es la humanidad como un todo.

La doctrina también los ha denominado como "derechos de la humanidad" en razón de que su objeto es proteger bienes jurídicos que pertenecen al género humano, no solo a las generaciones presentes sino también a las generaciones futuras. Mario Peña Chacón e Ingread Forunier Cruz, en su artículo Derechos Humanos y Medio Ambiente señalan que por *"tratarse de derechos colectivos no pueden ser monopolizados o apropiados por sujetos individuales,*

[10]Id.

pues como se expuso, pertenecen al género humano como un todo[11]"; razón por la cual el derecho al ambiente ha sido catalogado como uno de los derechos humanos de tercera generación que contiene varios principios que atraviesan la totalidad del sistema jurídico. Es un derecho que vela por la conservación de los recursos naturales; y, junto con el derecho al desarrollo, conforman el derecho humano al desarrollo sostenible.

Los derechos humanos de tercera generación fueron caracterizados como "Soft Rights" o derechos blandos, esto en virtud de que se ha dicho que carecen de atribuciones de juridicidad como de coercitividad, este calificativo se dio porque difícilmente se los encontraba positivizados en las Constituciones de los distintos Estados; y algunos de ellos pasaron a formar parte de lo que se conoce como principios generales del derecho, los cuales desde siempre han sido llamados a colaborar en la integración, interpretación y delimitación del ordenamiento jurídico.

Con el transcurrir del tiempo, algunos de estos derechos humanos de tercera generación, especialmente el derecho al ambiente, han sido incorporados dentro de las distintas constituciones de los Estados alrededor del mundo, antes constaban en declaraciones y convenios internacionales, instrumentos que si bien es cierto han tenido una gran influencia para el desarrollo del derecho ambiental, pero que no tenían efectos coercitivos en caso de incumplimiento de lo en ellos escrito; actualmente se encuentran en las normas supremas de los Estados, las cuales constituyen la directriz bajo la cual una sociedad determinada desarrolla su legislación, por ende sus actividades, de acuerdo a sus costumbres, posibilidades económicas y modo de vida en general.

De este modo en el Ecuador el derecho al ambiente ha adquirido una calidad y jerarquía especial que en la actualidad goza de rango constitucional, inclusive se ha colocado a la naturaleza como sujeto de derechos, visión en la cual el Ecuador actúa como pionero, dejando atrás la corriente antropocéntrica en la que el ser humano actuaba como dueño y señor de todo, para ahora pasar a una visión eco céntrica en la que el ser humano se considera parte

---

[11] Mario, PEÑA CHACÓN e Ingread, FORUNIER CRUZ, "Derechos Humanos y Medio Ambiente", *Biblioteca Virtual del Centro Ecuatoriano de Derecho Ambiental*, p.3. Internet: http://www.ceda.org.ec/index.php/es/biblioteca-virtual/cat_view/22-biblioteca-virtual.html Acceso: 04/04/2013.

de todo lo que le rodea. Se otorga a la naturaleza el reconocimiento constitucional de sus derechos vitales, ésta pasa de ser un objeto a una persona jurídica, se la reconoce como parte integral del Estado y se le concede una vida legal.

La Constitución ecuatoriana de 2008 atravesó las fronteras del mismo derecho al ambiente; salvaguardar el ecosistema dejó de ser un medio para garantizar el cumplimiento de un derecho de los seres humanos y actualmente es un fin en sí mismo; lo cual sirve de base para que se establezcan mecanismos y políticas encaminadas a su respeto y protección, dentro de los que encontramos a los incentivos tributarios.

1.2.2 Transversalidad del Derecho Ambiental

Una vez que se ha hecho una breve explicación del derecho al ambiente como derecho humano de tercera generación, es necesario analizar la transversalidad como característica fundamental del derecho ambiental, pues es en virtud de ésta que se explica mejor el tema en cuestión.

En líneas anteriores se mencionó que el derecho ambiental ha sido provisto de varios principios que atraviesan por la totalidad del sistema jurídico, razón por la que se afirma que una de sus características es la transversalidad, lo cual, según señala Mario Peña Chacón, *"implica que sus valores, principios y normas, contenidos tanto en instrumentos internacionales como en la legislación interna de los Estados, nutren e impregnan el entero ordenamiento jurídico*[12]*"*, su escala de valores es de gran incidencia en el ordenamiento jurídico.

El derecho ambiental genera un impacto en algunas ramas del derecho público, como por ejemplo en el derecho administrativo, en virtud de que es éste último el que permite el

---

[12] Mario, PEÑA CHACÓN, "La transversalidad del derecho ambiental y su influencia en el instituto de la propiedad y otros derechos reales", *Revista Jurídica Lex difusión y análisis*, Año VII, Junio. p.1. Internet: http://www.ceda.org.ec/index.php/biblioteca-virtual/cat_view/22-biblioteca-virtual/9-derecho-ambiental.html?start=25 Acceso: 04/04/2013

desarrollo de la actividad estatal a través de la cual se debe proveer la protección del derecho al ambiente.

Sobre la transversalidad, Horacio Allende Rubino manifiesta lo que sigue:

"La transversalidad deriva de una realidad insoslayable: El hombre existe porque existe el ambiente. Sin ambiente no existiría el hombre. De manera tal que, así como el Derecho surge por el hombre en sociedad, para regular las relaciones entre los hombres habitando en sociedad, sin ambiente no existe hombre y por ende no existirá sociedad humana[13]".

Se concluye entonces que casi no hay materia del derecho que escape a la incidencia del derecho ambiental por la importancia y repercusión que tiene el ecosistema como hogar de todos los seres vivos. La transversalidad nace de un principio fundamental que se ha desarrollado en los últimos años y que influye en mayor o menor medida en el mundo jurídico en general y específicamente en aquellas ramas del derecho que tienen mayor relación con el derecho ambiental ya sean de derecho público o privado; este principio consiste en la obligación de todos los Estados de tomar acciones para proteger el medio ambiente.

1.2.3 Relación del Derecho Ambiental con el Derecho Tributario

El derecho tributario es una de las ramas del derecho con las que en los últimos años el derecho ambiental se encuentra estrechamente, y gracias a la cual tiene lugar a esta disertación; pues éste último encierra importantes aspectos económicos y financieros que colaboran al Estado en una intervención económica en pro de la protección del entorno.

En el derecho ambiental rigen determinados principios que inevitablemente conllevan a una valoración del impacto económico que sufren los agentes económicos que realizan ciertas actividades tanto públicas como privadas.

---

[13] Horacio, ALLENDE RUBINO: "Ambiental", *Revista del Comité Universitario de Política Ambiental de la Universidad Nacional de Rosario*, Número 7, Rosario, Noviembre del 2006, p.3. Internet: http://www.programaamartyasen.com.ar/wp-content/uploads/2011/07/LA-TRANSVERSALIDAD-DEL-DERECHO-AMBIENTAL.pdf Acceso: 02/04/2013.

El derecho tributario, en aplicación de los principios del derecho ambiental ha desarrollado nuevos instrumentos fiscales para la protección del medio ambiente, a través de los cuales se pretende estimular o desestimular las conductas de las personas mediante la imposición de mayores impuestos como una especie de castigo a quienes contaminan el medio ambiente; o, por el contrario, a través de la creación de ciertos beneficios de carácter tributario para aquellas personas que contribuyen en la lucha por la disminución del daño ambiental.

Se dice que los llamados incentivos tributarios para salvaguardar el ecosistema forman parte importante de los denominados tributos extrafiscales, los mismos que serán objeto de estudio en el segundo capítulo de esta disertación; y, que nacen de una política fiscal novedosa que se ha utilizado en las últimas décadas con la finalidad de proteger el medio ambiente en el que se desenvuelve el ser humano.

Para finalizar el tema concerniente a la relación del Derecho Ambiental con el Derecho Tributario, se hace referencia a los Dres. Silvia Nallim y Juan Carlos Nallim[14], quienes presentan los *Principios fundamentales del Derecho Tributario y Medio Ambiente* entre los que se destacan:

- Principio de tipicidad: consistente en la necesidad de que exista una descripción detallada del hecho generador y todos sus elementos esenciales, señalando claramente que en el caso de la tributación medioambiental los tributos deberán poseer una naturaleza absolutamente extrafiscal, concepto que, como ya se dijo, analizaremos a profundidad más adelante.

- Principio de proporcionalidad: En el caso de la tributación ambiental, por tratarse de una tipicidad abierta y de conceptos indeterminados, se puede dar lugar a abusos por parte de la administración, por lo que este principio constituye un límite al poder de la administración pública establecido en la misma Constitución.

---

[14] Véase Dr. Juan Carlos NALLIM y Dra. Silvia NALLIM, "Propuesta de incorporación de contenidos ambientales en las materias vinculadas a la economía", Anexo en *"Perspectivas sobre derecho ambiental y de la sustentabilidad"*, Juan Sebastián LLORET y María Cristina GARROS MARTÍNEZ (comp), Salta, Universidad Católica de Salta – Eucasa, 2007.

1.3 Potestad estatal para la protección del medio ambiente

El poderío estatal para gobernar y adoptar políticas para la efectiva administración del Estado evidencian la preeminencia que tiene el Estado y los privilegios de los que goza por su potestad de imperio, la cual nace del contrato social conformado por la renuncia de las personas a una libertad natural por una libertad civil, en procura del bien común y de una mayor y efectiva protección de los derechos de cada persona.

Es de este contrato social que surge el derecho, pero sobretodo la obligación que tienen las autoridades de un Estado de responder a sus mandantes mediante la correcta administración del mismo, en el Ecuador y en cualquier régimen democrático es imperativo que los gobernantes electos por votación popular respondan a las necesidades de sus gobernados, pues de lo contrario siempre habrán mecanismos que faculten a los administrados a revocar el mandato que les fue dado y los posesionó como autoridades facultadas para tomar decisiones a nombre de toda la población.

Es de este mandato del pueblo, que según Rousseau se manifiesta como el contrato social ya mencionado en líneas anteriores, que surgen las políticas públicas como programas que adoptan los gobiernos para dar solución a ciertos problemas sociales o situaciones determinadas que atraviesan los Estados y que requieren ser resueltos a fin de alcanzar el bien común. Algunos autores señalan que las políticas públicas son las respuestas que las autoridades dan a las demandas de una sociedad.

Se dice que las políticas públicas reflejan no sólo los valores más importantes de una sociedad, sino también el conflicto entre valores, en razón de que evidencian a cuál de éstos se le asigna la más alta prioridad en una determinada decisión.

Existen diferentes mecanismos sobre los cuales se plasman las políticas públicas adoptadas por los Estados, entre los que encontramos las normas jurídicas a través de las cuales *"los poderes públicos autorizan y establecen las actividades que constituyen las*

políticas, y también limitan la discrecionalidad en el actuar de los que las elaboran y ejecutan[15]".

Esta disertación busca comprender el marco que justifica la aplicación de los incentivos tributarios para la protección del medio ambiente, por lo que una vez que se ha explicado la forma en que el Estado aplica y diseña las políticas públicas, es preciso comprender cómo se conceptualiza esa potestad estatal específicamente en el poder tributario y la competencia tributaria, estableciendo una clara diferenciación entre ambas, en vista de que hay quienes las confunden o los consideran conceptos similares.

1.3.1 Poder y competencia tributarias

El Poder Tributario, ha sido definido por la doctrina como:

"La facultad o posibilidad jurídica del Estado de imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas, con el fin de satisfacer las necesidades colectivas de la población."[16]

De acuerdo a la doctrina del argentino Héctor Villegas, el poder tributario emana de la soberanía que reside en el pueblo, pues de ella emanan múltiples poderes y facultades del Estado, entre estos el poder tributario, conceptualizado por él como *"la facultad o la posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones a las personas sometidas a su soberanía*[17]". De este poder tributario nace la potestad tributaria, que consiste en la facultad estatal de crear, modificar o suprimir unilateralmente tributos, concebida entonces como la posibilidad de dictar normas

---

[15]Domingo, RUIZ LÓPEZ y Carlos Eduardo CADENAS AYALA, *¿Qué es una política pública?*, Internet: http://www.unla.mx/iusunla18/reflexion/QUE%20ES%20UNA%20POLITICA%20PUBLICA%20web.htm Acceso: 26/09/2013.

[16] Héctor Adán, CERRILLO SÁNCHEZ: *"El Poder Tributario"* Internet: http://www.universidadabierta.edu.mx/Biblio/C/Cerrillo%20Hector-El%20poder%20tributario.htm Acceso: 13/08/2013.

[17] Marco, CRESPO, "Lecciones de hacienda pública municipal" 2. El poder tributario del Municipio, *Biblioteca virtual de derecho, economía y ciencias sociales*. Internet: http://www.eumed.net/libros-gratis/2009b/563/Poder%20tributario%20y%20potestad%20tributaria.htm Acceso: 04/02/2013.

jurídicas que establecen la obligación de ciertos individuos de pagar impuestos, para que a través de la recaudación de los mismos el Estado pueda atender las necesidades públicas.

El argentino Giulani Fonrouge[18] coincide con la definición de poder tributario dada por Villegas; sin embargo, añade que éste es inherente al Estado en sus diferentes formas y organizaciones, por lo que no puede ser objeto de cesión o delegación; pues pertenece al Estado, y no al poder legislativo que tiene por misión ejercerlo.

Una vez explicado lo que la doctrina entiende por poder tributario, resulta importante diferenciarlo del concepto de competencia tributaria, pues ésta última se entiende como la facultad de ejercitar el poder en el plano material, hacer efectiva la normativa, mientras que el primero consiste en el poder de gravar, es decir, la disposición conceptual. Es por esto que existen órganos dotados de competencia tributaria y carentes de poder tributario, lo que significa que solamente son órganos de recaudación de tributos una vez que se ha producido el hecho generador establecido por el ordenamiento jurídico, pero no tienen la potestad de regular la creación, modificación o supresión de los mismos.

En lo correspondiente a materia local, Gian Antonio Micheli define la potestad y competencia tributarias, como la facultad de *"crear tributos propios y no únicamente limitarse a aplicar los creados con base en ley estatal[19]"*. En el caso ecuatoriano las ordenanzas de creación de tasas y contribuciones especiales, permiten a los municipios ejercer su potestad tributaria, misma que ha sido delegada en la Constitución y el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización. El Dr. José Vicente Troya, haciendo referencia a la posibilidad de los Estados de descentralizar el poder tributario, señala que la forma federal o unitaria de los estados incide en sus sistemas tributarios. Al respecto se cita al referido catedrático como sigue:

"En los estados de régimen federal coexisten potestades tributarias o de creación de tributos correspondientes a la nación, a los entes federales o federativos denominados estados, provincias, departamentos, e inclusive a las municipalidades. En los de régimen unitario, esa potestad corresponde por excelencia a la nación, mas, con el transcurrir del tiempo se ha reconocido aunque

---

[18] Cfr. Carlos, GIULIANI FONROUGE: "Derecho Financiero". Volumen I. Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1997, sexta edición, p.325.

[19] Gian Antonio, MICHELI: "*Curso de Derecho Tributario*", Editorial de Derecho Financiero (edit), Madrid, 1975, p.94.

sea en forma tenue a las entidades menores la facultad de crear al menos tasas y contribuciones de mejoras, mas no impuestos.[20]"

Añade que la nación, así como las provincias y los municipios tienen poder originario o inherente, porque él es connatural al Estado en cualquiera de sus manifestaciones; la diferencia radica en el ámbito de actuación, es decir, en la jurisdicción atribuida a cada uno de ellos con sujeción a las normas constitucionales o legales vigentes en cada país. En la misma línea de Villegas, que asume a la soberanía como única originadora del poder tributario, el Dr. Troya menciona que la única delegación de poder tributario es la efectuada por el pueblo, depositario de la soberanía el momento en que sanciona la norma suprema del Estado.

1.3.2 Política fiscal y medio ambiente

Una vez que se ha explicado en qué consiste la potestad del Estado para adoptar y dirigir las políticas públicas, así como el poder y competencia tributarias en sus distintos niveles de gobierno; estos dos conceptos se encuentran para conformar la base de la aplicación de políticas tributarias para la protección del medio ambiente, también conocida como fiscalidad ambiental.

La Fundación Fórum Ambiental afirma que debe considerarse a la fiscalidad ambiental como:

"...un instrumento económico de actuación ambiental válido y necesario, siempre que se integre en el conjunto de instrumentos económicos y no económicos que impulsan la política ambiental (...) y se integre también como un impuesto más en el sistema fiscal del país, respetando sus objetivos concretos de justicia social, nivel recaudatorio, etc., con medidas compensatorias cuando sea necesario.[21]"

---

[20] José Vicente, TROYA JARAMILLO: *"La Tributación de los Entes Locales"*, en las II Jornadas de Derecho tributario *"La Tributación Local"*, p.8.

[21] Fundació Fórum Ambiental, *Instrumentos económicos de gestión ambiental*, Documento de trabajo elaborado en el marco de las IV Jornadas Fòrum Ambiental, Barcelona, 2001, p.6 Internet: http://www.ceda.org.ec/descargas/biblioteca/Instrumentos_Economicos_de_Gestion_Ambiental.pdf Acceso: 09/10/2013.

Además señala que la fiscalidad ambiental debe ser prioritariamente finalista, es decir que debe responder a objetivos concretos de mejora ambiental, de modo que los ingresos recaudados por la aplicación de impuestos ambientales deben reinvertirse en incentivos y actuaciones encaminados a alcanzar estos objetivos. Añade en el mismo texto, que una vez que se vean cubiertas las necesidades que motivaron el diseño del impuesto ambiental, éste podrá ser recaudatorio con carácter general[22].

El Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente (PNUMA) en su documento informativo sobre Política fiscal para conseguir una economía verde, señala que:

"...las políticas fiscales son especialmente importantes en una transición hacia una economía verde, y los gobiernos disponen de una gran variedad de instrumentos fiscales para ello: gravar el uso de combustibles fósiles o las emisiones en distintos sectores; modificar las subvenciones al sector energético que promueve actividades económicas desmedidas y que dañan el medioambiente; y, apoyar la tecnología limpia y la producción sostenible ofreciendo incentivos fiscales.[23]"

Indica además que se debe propender a un crecimiento verde pero que además sea inclusivo.

Actualmente los Estados recurren a instrumentos económicos para evitar el uso indiscriminado y consumo excesivo de los recursos que ofrece la naturaleza. Les corresponde a los gobiernos priorizar cuáles son los problemas o situaciones que requieren de respuestas inmediatas, y en este caso la protección del medio ambiente ha pasado a ser una de las principales prioridades de los Estados en general, y el Ecuador no ha sido la excepción; el daño que ha sufrido el ambiente alrededor del mundo ha motivado a las autoridades a buscar cambios en los modos de producción, e inclusive como ya se mencionó en la sección 1.1, condujo a la creación de una nueva rama del derecho que atraviesa las demás disciplinas jurídicas, para que actuando en una coordinación conjunta se consiga alcanzar un nivel de

---

[22]El tema relacionado con la finalidad de la fiscalidad ambiental, comprendida como aquella que tiene carácter extrafiscal, será estudiado a profundidad en el segundo capítulo, en el cual se desarrollará lo concerniente a la extrafiscalidad de los tributos y el principio de no afectación.

[23] Documento informativo del Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente sobre *"Política fiscal"* Internet: http://www.unep.org/greeneconomy/Portals/88/documents/news/Issue%20Briefs/fiscal%20policy%20brief_SP_final.pdf, Acceso: 04/10/2013

contaminación notoriamente menor; así como también, incentivar conductas direccionadas a la remediación ambiental.

Existe otra definición de políticas públicas que señala que éstas comprenden *"el conjunto de actividades de las instituciones de gobierno, actuando directamente o a través de agentes, y que van dirigidas a tener una influencia determinada sobre la vida de los ciudadanos*[24]*"*. En el mismo texto señalado se manifiesta claramente que en ocasiones las políticas se ven reflejadas en políticas restrictivas o de imposiciones fiscales (o estímulos tributarios en nuestro caso), y que logran una modificación conductual.

El concepto de política fiscal que presenta Glave Tesino Manuel es el siguiente:

"Conjunto de instrumentos y medidas del régimen tributario, del gasto público, del endeudamiento interno y externo del Estado y, en general, de las operaciones económico–financieras de las entidades y organismos autónomos (...) es el conjunto de medidas e instrumentos que toma el estado para recaudar los ingresos necesarios para la realización de la función del sector público.[25]*"*

Para una mejor comprensión del tema, Glave Tesino hace referencia a la gestión tributaria en los términos que presentamos a continuación:

"La gestión tributaria mide el conjunto de acciones en el proceso de la gestión pública vinculado a los tributos, que aplican los gobiernos, en su política económica. Se constituye como un elemento importante de la política económica, no sólo porque financia el presupuesto público, sino porque puede incentivar el crecimiento de determinados sectores, por ejemplo, otorgando exoneraciones e incentivos. De este modo la gestión tributaria ayuda a crecer, mantener o decrecer

---

[24]Domingo, RUIZ LÓPEZ y Carlos Eduardo, CADENAS AYALA, *¿Qué es una política pública?*, Internet: http://www.unla.mx/iusunla18/reflexion/QUE%20ES%20UNA%20POLITICA%20PUBLICA%20web.htm Acceso: 26/09/2013.

[25] Manuel, GLAVE TESINO: *"Coordinación entre las políticas fiscal y ambiental en el Perú"*, documento preparado en el marco del proyecto CEPAL/ GTZ: "Promoción del desarrollo económico mediante la integración de políticas ambientales y sociales en América Latina y el Caribe", CEPAL - SERIE Medio ambiente y desarrollo N°102, Santiago de Chile, 2005, p.17. Internet: http://www.eclac.org/cgi-bin/getProd.asp?xml=/publicaciones/xml/7/22377/P22377.xml&xsl=/dmaah/tpl/p9f.xsl&base=/dmaah/tpl/top-bottom.xsl Acceso: 06/10/10.

ciertas actividades económicas de acuerdo a los incentivos implícitos que en ella se hayan establecido.[26]"

Las políticas tributarias para reducir la degradación ambiental contribuyen distorsionando las decisiones de inversión al hacer que estas prioricen la calidad ambiental, dicho de otro modo, las políticas tributarias buscan promover las inversiones ambientalmente apropiadas.

De lo expuesto se concluye que existe una gran variedad de políticas adoptadas por los gobiernos alrededor del mundo, las cuales han pasado a formar parte de las denominadas normas del derecho promocional y del cual la tributación con fines extrafiscales forma parte; los incentivos tributarios para la protección del medio ambiente son elementos esenciales en los programas que han desarrollado los Estados para resolver un problema de trascendencia mundial como es la crisis ambiental.

Es así como haciendo uso de la potestad que tiene el Estado para el establecimiento y aplicación de políticas públicas, así como también a través del poder tributario que le ha sido conferido; se establecen políticas fiscales, que en el caso de estudio, se aplican a través de normas jurídicas que crean los incentivos tributarios para la protección del medio ambiente, pretendiendo influir en las conductas y actividades que realizan tanto personas naturales, así como también los agentes económicos productivos, pues es la industria la que genera mayor contaminación y donde es preciso atacar el problema.

La Constitución Ecuatoriana señala que *"las políticas públicas se orientarán a hacer efectivos el buen vivir y todos los derechos* – dispone además – *que éstas se formularán a partir del principio de solidaridad*[27]". Al hacer referencia al principio de solidaridad se entiende que el interés general debe estar por sobre el interés particular, de modo que se justifica la intervención del Estado para la protección del medio ambiente por ser un bien común y un derecho que forma parte de lo que se considera como el buen vivir o *sumak kawsay.*

---

[26] Id.

[27] Constitución de la República del Ecuador 2008, Registro oficial 449, 20 de Octubre de 2008.

1.3.2.1 Coordinación de la política fiscal con la política ambiental

Al respecto de la política fiscal enfocada en la protección del medio ambiente, también llamada fiscalidad ambiental, varios autores manifiestan la necesidad de que las políticas públicas que se adoptan en el ámbito fiscal con el fin de influir y colaborar al efectivo cumplimiento de las políticas ambientales, deben estar debidamente coordinadas para alcanzar el objetivo propuesto.

Glave Tesino, en lo referente a la coordinación de políticas públicas, señala:

"...los agentes involucrados en el proceso deben estar adecuadamente coordinados en cuanto a las informaciones que manejan, las creencias que sustentan, las decisiones que toman y las acciones que implementan, en muchos casos, de manera conjunta[28]*".*

Es obligación del legislador que en el proceso de creación de la norma, desde que ésta es concebida como una opción viable para prevenir el daño ambiental, se la instituya tomando en cuenta este aspecto importante en todo momento, buscando un punto de encuentro entre la política fiscal y la política ambiental; es este punto de equilibrio entre ambas el que posiblemente establezca una transformación importante en materia de reformas al régimen fiscal y de desarrollo sostenible.

Es fundamental considerar que para el uso de cualquier tipo de instrumento económico que pretenda influir en la política ambiental, se precisa una coordinación adecuada entre todos los agentes que intervienen, e incluso, que en un determinado momento podrían llegar a intervenir en el proceso, pues como se ha demostrado, las acciones que se tomen tienen afectación en diversos sectores de la sociedad, como por ejemplo el sistema de precios, la producción, la demanda de determinados productos, etc.

---

[28] Manuel, GLAVE TESINO: *"Coordinación entre las políticas fiscal y ambiental en el Perú"*, documento preparado en el marco del proyecto CEPAL/ GTZ: "Promoción del desarrollo económico mediante la integración de políticas ambientales y sociales en América Latina y el Caribe", CEPAL - SERIE Medio ambiente y desarrollo N°102, Santiago de Chile, 2005, p.17. Internet: http://www.eclac.org/cgi-bin/getProd.asp?xml=/publicaciones/xml/7/22377/P22377.xml&xsl=/dmaah/tpl/p9f.xsl&base=/dmaah/tpl/top-bottom.xsl Acceso: 06/10/10.

Se requiere de dicha coordinación por cuanto las reformas y nuevos planteamientos en el tema de fiscalidad buscan inducir a un mejor desempeño ambiental por parte de los agentes económicos, es de suma importancia que los entes reguladores en materia fiscal y ambiental interactúen en conjunto en el diseño de los instrumentos económicos a aplicarse en pro del medio ambiente, anticipando el grado de respuesta de las fuentes de contaminación o usuarios de recursos.

En lo concerniente al análisis de la coordinación que se requiere cuando se trata de incentivos propiamente dichos, tales como exenciones tributarias o deducciones, las cuales tienen como finalidad promover actividades con externalidades ambientales positivas, es preciso que exista una colaboración entre la autoridad certificadora (que por lo general es la autoridad ambiental); y, la autoridad fiscal que otorga las exenciones.

Se debe considerar que esta colaboración es importante incluso para medir los resultados de las políticas tributarias que se adopten; las autoridades certificadoras o con competencia ambiental hacen uso de ciertas técnicas para medir los niveles de contaminación. Para el desarrollo de ciertas normas, en los casos particulares es preciso tener conocimiento y estar seguros de que se han reducido los niveles de afectación al medio ambiente, pues sobre la base de estos datos se otorga un determinado beneficio a las empresas que incentivadas por normas de derecho promocional, han hecho esfuerzos por reducir los niveles de contaminación que generan.

Es necesario que los Estados tengan claro que no deben determinar el modo en que funcionará una empresa, sino la calidad ambiental de la cual debe gozar la ciudadanía, es preciso que los objetivos a alcanzar sean establecidos en términos cuantitativos.

En este sentido, y para finalizar este tema, se cita a Glave Tesino quien opina lo siguiente:

"...el diseño de esquemas fiscales y exenciones tributarias para promover actividades con externalidades ambientales positivas, puede constituirse en una herramienta muy útil. Un ejemplo de ello son las exenciones arancelarias y la depreciación acelerada para equipos de control de contaminación o tecnologías de producción más limpia. Sin embargo, este tipo de incentivos presentan dificultades al momento de coordinar para instrumentar estas políticas entre la autoridad

certificadora (la autoridad ambiental, por lo general) y la autoridad fiscal que otorga las exenciones.[29]"

1.3.2.2. Instrumentos económicos para la protección del medio ambiente

Los incentivos tributarios para la protección del medio ambiente forman parte de los denominados instrumentos económicos de la política fiscal. Los instrumentos económicos para la gestión ambiental fueron introducidos a fines de los años 80, su principal fortaleza consiste en permitir medidas ambientales que resultan costo-efectivas por la libertad que se les da a los agentes para elegir la opción de producción o consumo que resulte conveniente para sí mismos, así como para alcanzar la meta ambientalmente adecuada.

En 1991, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico define a los instrumentos económicos como aquellos que *"afectan los costos y beneficios de acciones alternativas disponibles para los agentes económicos, influenciando el comportamiento en una forma que es favorable para el medio ambiente.*[30]"

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico[31] se muestra partidaria del uso de instrumentos económicos, en razón de que afirma que éstos suponen un incentivo permanente para reducir la contaminación por debajo de los niveles fijados en la normativa; y además, porque permiten a los agentes contaminadores buscar la fórmula más conveniente para mermar los efectos dañinos de su producción, en pro del ahorro que esto significaría al no verse sometidos a una imposición, ya sea de carácter ambiental o relacionada con cualquier tributo en general.

---

[29] Id.

[30] Flavia, ROSEMBUJ, en Ponencia A3, *"Incentivos Indirectos de la Ambientalización de las Empresas"* en Fundació Fórum Ambiental, *Instrumentos económicos de gestión ambiental*, Documento de trabajo elaborado en el marco de las IV Jornadas Fòrum Ambiental, Barcelona, 2001, p.50. Internet: http://www.ceda.org.ec/descargas/biblioteca/Instrumentos_Economicos_de_Gestion_Ambiental.pdf Acceso: 09/10/2013.

[31] Cfr. Id.

"Los instrumentos económicos pretenden incentivar la disminución de la contaminación, sea desde la producción o desde el consumo a partir de la opción de costes; que se verifique un cambio en el comportamiento del agente económico que haga antieconómica la continuidad de su actividad negativa por su propia conveniencia económica y le induzca a ir en otra dirección o, sea un incentivo para la disuasión, un estímulo para que no siga.[32]"

Elgegren señala que *"El propósito de los instrumentos económicos para la gestión ambiental consiste en internalizar los costos externos derivados de la sobreexplotación de los recursos naturales y/o deterioro de la calidad del ambiente*[33]". Por lo general todo instrumento tiene como principal objetivo el de incidir en la conducta de los agentes económicos. En el mismo texto en el cual se hace referencia a Elgegren, se menciona lo que sigue:

"Un instrumento económico para la gestión ambiental tiene como objetivo un cambio en el comportamiento del contaminador o degradante del ambiente a través de mecanismos indirectos enfocados sobre los factores que influyan en la racional del agente antes de apelar por la conciencia ambiental. La aplicación de un instrumento económico premia comportamientos ambientalistas limpios y desalienta todo comportamiento contaminante o de uso inadecuado de recursos.[34]"

Los usos que se les puede dar a los instrumentos económicos son varios dependiendo del fin que se pretenda alcanzar, por lo que entre sus múltiples usos y finalidades se encuentran aquellos que consisten en mejorar las condiciones del ecosistema. La determinación de políticas ambientales debe considerar varios temas, en primer lugar se deben fijar los estándares para una calidad medio ambiental; en segundo lugar el diseño de un sistema regulatorio que se pone en marcha para conseguir dichos estándares; y finalmente, el diseño y aplicación de instrumentos económicos, los mismos que en nuestro caso particular consisten en incentivos tributarios para la protección del medio ambiente.

---

[32] Id.

[33] Citado en: Grupo Técnico sobre medidas de incentivos económicos para la conservación de la diversidad biológica, *Actuales incentivos económicos en los diversos sectores*, Resolución Presidencial N° 040-2001-CD/CONAM, p.5, Internet: http://www.ceda.org.ec/descargas/biblioteca/Actuales_Incentivos_Economicos_en_los_Diversos_Sectores.pdf Acceso: 08/10/2013.

[34] Ibídem. p.6.

En el documento elaborado por la Fundació Fórum Ambiental encontramos que los instrumentos económicos para la protección del medio ambiente se clasifican en las categorías que se presentan a continuación:

- *"...Tributos ambientales (...);*
- *Incentivos financieros, como las subvenciones o las ayudas;*
- *Derechos de emisión comercializables; y,*
- *Depósitos reembolsables.*[35]"

En razón de esta clasificación, y como se estudiará una vez que se analicen a fondo los incentivos tributarios para la protección del medio ambiente, resulta importante reconocer que más allá de enmarcarlos en la categoría de tributos ambientales, es preciso considerar la posibilidad de dar a esta categorización una denominación mucho más amplia, por ejemplo fiscalidad ambiental; en razón de que ésta comprende los distintos mecanismos que es posible adoptar en materia tributaria con la finalidad de salvaguardar el ecosistema, mientras que al referirse a tributos ambientales solamente se entiende que se está haciendo referencia a lo que la Constitución y la ley han definido como tales: impuestos, tasas, o contribuciones especiales por mejoras[36]; conceptos dentro de los cuales no caben los incentivos tributarios para la protección del medio ambiente.

Existen autores que manifiestan que el diseño y ejecución de instrumentos económicos configuran una carga institucional para los Estados, situación que no es del todo descabellada en vista de que el esfuerzo administrativo que se requiere para garantizar la efectiva aplicación de los instrumentos económicos a los que apuesta un gobierno para alcanzar un determinado fin, implica a su vez, una nueva estrategia que requiere de monitoreo y demás actividades que aseguren el efectivo cumplimiento de la normativa dispuesta por la administración.

---

[35] Flavia, ROSEMBUJ, en Ponencia A3, *"Incentivos Indirectos de la Ambientalización de las Empresas"* en Fundació Fórum Ambiental, *Instrumentos económicos de gestión ambiental*, Documento de trabajo elaborado en el marco de las IV Jornadas Fòrum Ambiental, Barcelona, 2001, p.50 Internet: http://www.ceda.org.ec/descargas/biblioteca/Instrumentos_Economicos_de_Gestion_Ambiental.pdf Acceso: 09/10/2013.

[36] Es preciso mencionar que las contribuciones especiales por mejoras no son aplicables en lo referente a fiscalidad ambiental, en vista de que estas comprenden los pagos que hace el administrado a cambio de que el Estado realice una obra que lo beneficie.

Es sobre la base de lo expuesto que algunas legislaciones, a pesar de haber diseñado instrumentos económicos en general, e incentivos tributarios para la protección del medio ambiente específicamente; no han podido aplicarlos por no estar aptos para dar la respuesta institucional adecuada y no contar con todo el aparataje administrativo que se requiere para monitorear el efectivo cumplimiento de la normativa creada. En panoramas aún menos optimistas hay Estados que todavía no encuentran las vías adecuadas para el diseño de estos mecanismos de protección ambiental de los que actualmente se hace uso. En América Latina se evidencia que ha habido una experimentación considerable con instrumentos económicos, y que la tendencia a diseñarlos es cada vez mayor, aunque su aplicación aún resulte difícil de lograr.

El estudio del Consejo Nacional del Ambiente - CONAM[37], en Perú, señala que para la implementación de instrumentos económicos es preciso tomar en cuenta cinco criterios fundamentales que han sido denominados intrínsecos: *"eficiencia económica o potencial de ahorro de costos, eficacia ambiental, efectos distributivos, incremento de ingresos fiscales y estimulación de cambio tecnológico e innovación*[38]*"*. De lo expuesto, el criterio que aquí interesa es el concerniente a eficacia ambiental y estimulación de cambio tecnológico e innovación, pues es a lo que propenden los incentivos tributarios para la protección del medio ambiente, los cuales dejan a un lado la finalidad recaudatoria y priorizan el objetivo ambiental.

Todos estos conceptos que han sido analizados conforman el marco teórico, y son fundamento indispensable de los incentivos tributarios para la protección del medio ambiente. Por su parte el marco normativo que se estudiará a continuación, es el sustento que da al Estado la potestad, y a su vez la obligación de velar y tomar acciones para proteger el ecosistema, mediante el uso de la facultad que tiene para diseñar y ejecutar políticas públicas, en este caso en particular utilizando políticas fiscales y políticas ambientales.

---

[37] El Consejo Nacional del Ambiente – CONAM, es la autoridad ambiental nacional del Perú.

[38] Citado en: Manuel, GLAVE TESINO: *"Coordinación entre las políticas fiscal y ambiental en el Perú"*, documento preparado en el marco del proyecto CEPAL/ GTZ: "Promoción del desarrollo económico mediante la integración de políticas ambientales y sociales en América Latina y el Caribe", CEPAL - SERIE Medio ambiente y desarrollo N°102, Santiago de Chile, 2005, p.17. Internet: http://www.eclac.org/cgi-bin/getProd.asp?xml=/publicaciones/xml/7/22377/P22377.xml&xsl=/dmaah/tpl/p9f.xsl&base=/dmaah/tpl/top-bottom.xsl Acceso: 06/10/10.

1.4 Marco normativo que regula las relaciones entre Estado y ambiente

1.4.1 Principios internacionales que establecen mecanismos de protección ambiental

A raíz de la preocupación que surge en vista del innegable deterioro que ha sufrido el ambiente, se evidencia el desarrollo de una propuesta jurídica y política para defender el entorno, la misma que se elabora bajo la influencia de las diferentes posiciones que ha asumido la comunidad internacional.

Es en 1972, en la Conferencia de Estocolmo sobre el Medio Humano, cuando los países adoptan una posición en conjunto frente a la crisis ambiental de los últimos años, aceptando que ha sido la misma especie humana quien con sus actividades enfocadas a un próspero desarrollo económico ha causado el desequilibrio ambiental que se vive actualmente y provocando daños irreversibles.

Dicha Conferencia emitió la Declaración de Estocolmo de 16 de junio de 1972[39] en la que a través de la proclamación de veintiséis principios, incentiva a los gobiernos y a los pueblos a unir esfuerzos en pro de la conservación y preservación del medio ambiente en beneficio del ser humano.

En la referida Declaración se vislumbran las primeras nociones de equidad intrageneracional e intergeneracional; así como la necesidad de que tanto administraciones locales y nacionales, respetando la organización jurisdiccional de cada Estado, establezcan normas y apliquen medidas para resguardar el ecosistema. Se proclama además la necesidad de enfrentar el problema y la internacionalización de los problemas ambientales a través de la cooperación internacional. Estas primeras consideraciones hacen que la Declaración de Estocolmo de 1972 represente el punto de partida de las nuevas estructuras de política ambiental a escala nacional e internacional, así como del derecho ambiental como una nueva rama del derecho, pues hace visible la necesidad de que el derecho sea el que regule el tema

[39] *Declaración de Estocolmo sobre el medio ambiente humano*, adoptada en la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente Humano de 16 de junio de 1972.

ambiental, estableciendo como una responsabilidad del hombre el cambiar hacia una relación positiva con el medio que le rodea.

Los principales principios que se encuentran en esta declaración son los principios número uno, cuatro y veintiuno.

PRINCIPIO 1. "El hombre tiene derecho fundamental a la libertad, la igualdad y el disfrute de condiciones de vida adecuadas en un medio ambiente de calidad tal que le permita llevar una vida digna y gozar de bienestar, y tiene la solemne obligación de proteger y mejorar el medio ambiente para las generaciones presentes y futuras. A este respecto, las políticas que promueven o perpetúan el apartheid, la segregación racial, la discriminación, la opresión colonial y otras formas de opresión y de dominación extranjera quedan condenadas y deben eliminarse.[40]"

PRINCIPIO 4. "El hombre tiene la responsabilidad especial de preservar y administrar juiciosamente el patrimonio de la flora y la fauna silvestres y su hábitat, que se encuentran actualmente en grave peligro por una combinación de factores adversos. En consecuencia, al planificar el desarrollo económico debe atribuirse importancia a la conservación de la naturaleza, incluidas la flora y la fauna silvestres.[41]"

PRINCIPIO 21. "De conformidad con la carta de las Naciones Unidas y con los principios del derecho internacional, los Estados tienen el derecho soberano de explotar sus propios recursos en aplicación de su propia política ambiental, y la obligación de asegurarse de que las actividades que se lleven a cabo dentro de su jurisdicción o bajo su control no perjudiquen al medio ambiente de otros Estados o de zonas situadas fuera de toda jurisdicción nacional.[42]"

Se ha hecho especial referencia al principio veintiuno en vista de que se considera sumamente importante para el desarrollo de esta disertación, tomar en cuenta que cada Estado tiene el derecho y la obligación de aplicar su propia política ambiental.

Los cambios y adelantos en la materia continuaron evidenciándose en el ámbito internacional, hacia 1987, cuando la Comisión Mundial sobre el Medio Ambiente y Desarrollo de las Naciones Unidas, denominada Comisión de Bruntland, reconociendo la importancia del

---

[40] Id.
[41] Id.
[42] Id.

derecho ambiental como una herramienta de gestión, asumiendo la globalización de la problemática ambiental, y atribuyendo la solución de la misma a la cooperación internacional; elaboró un informe cuyo texto establece que son los Estados quienes deben armonizar en la práctica, la equidad social, la rentabilidad y la preservación ambiental, en un contexto de gobernabilidad política a nivel mundial, regional y nacional; todo esto como mecanismo para alcanzar el fin máximo de desarrollo sostenible para los países.

El concepto de desarrollo sostenible que introduce el referido informe, entendido como *"aquel tipo de desarrollo que satisface las necesidades presentes sin comprometer o reducir las opciones de las generaciones futuras*[43]*"*, prácticamente estableció la necesidad de un nuevo orden económico y social, un nuevo orden de relaciones entre los seres humanos y la naturaleza, a través del diseño de estrategias que configuren procedimientos de crecimiento compatibles con este concepto; se trata de principios políticos, económicos, sociales y ecológicos que estén caracterizados por el deseo común de garantizar una mejor calidad de vida para toda la población.

Más adelante, en 1992 se celebró una de las Conferencias que marcaron un hito en cuanto a protección ambiental, la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente y Desarrollo realizada en Río de Janeiro, la cual recoge y profundiza el enfoque de conservación en relación con el bienestar humano desarrollado por la Declaración de Estocolmo de 1972; y, adopta las recomendaciones de la Comisión de Bruntland sobre el desarrollo sostenible.

Se ha considerado que los principios más relevantes consagrados en la Declaración de Río de Janeiro sobre medio ambiente y desarrollo, en relación con el tema de estudio, son cuatro.

Principio 2. "Los Estados tienen, de acuerdo con la Carta de las Naciones Unidas y los principios del derecho internacional, el derecho soberano de explotar sus propios recursos conforme a sus propias políticas ambientales y de desarrollo, y la responsabilidad de asegurar que las actividades

---

[43] "Nuestro Futuro Común", *Informe de la Comisión de Brundtland, Comisión Mundial Para el Medio Ambiente y el Desarrollo de la ONU*, encabezada por la doctora noruega Gro, HARLEM BRUNDTLAND, 1987.

dentro de su jurisdicción o control no causen daño al medio ambiente de otros Estados o áreas fuera de los límites de jurisdicción nacional.[44]"

La importancia de este principio está en que una vez más se les da a los Estados la facultad, y a la vez la responsabilidad de implementar políticas ambientales en pro del mejor manejo y la conservación de los recursos. Además de imponerles la obligación de no causar daño a los ecosistemas del resto de Estados.

Principio 4. "Para lograr el desarrollo sustentable, la protección ambiental deberá constituir una parte integral del proceso de desarrollo y no puede ser considerada en forma aislada de él.[45]"

El desarrollo sustentable es uno de los principios fundamentales del derecho ambiental y un concepto que necesariamente debe acompañar la política fiscal de los Estados, viene a ser el objetivo esencial del desarrollo, pues desde que la preocupación por el medio que rodea a los seres humanos alcanzó trascendencia mundial, la producción ya no debe limitarse solamente a obtener riqueza, sino a procurar también la conservación de los recursos.

Principio 7. "Los Estados deberán cooperar para reforzar las capacidades internas para el desarrollo sustentable mediante la mejora del entendimiento científico y el conocimiento tecnológico, fortaleciendo el desarrollo, la adaptación, la difusión y la transferencia de tecnología incluyendo tecnologías nuevas e innovadoras.[46]"

Este principio tiene como finalidad que no se considere a la tecnología solamente como un medio de producción, sino que además se busque emplear la misma para obtener una producción limpia y amigable con el ecosistema, la innovación tecnológica no deber ser concebida teniendo como único fin la producción a gran escala, sino que también debe tomar en cuenta la manera de producir sin afectar al medio ambiente.

Principio 8. "Los Estados promulgarán una legislación ambiental efectiva. Los estándares objetivos de administración y prioridades ambientales deberán reflejar el contexto al que se aplica.

---

[44] *Informe Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo (CNUMAD)*, Río de Janeiro, 1992.
[45] Id.
[46] Id.

Los estándares aplicados por algunos países pueden ser inapropiados y de costo social y económico no garantizado a otros países, en particular a los países en desarrollo.[47]"

El principio ocho de la Declaración de Río resulta fundamental para el tema de estudio, pues incentiva a los Estados a que desarrollen legislaciones que tengan como espíritu la protección del medio ambiente. Además, es importante tomar en cuenta como recomendación, que la legislación comparada no puede ser aplicada en todos los países de igual forma, pues aunque todas las normas jurídicas estén encaminadas al cuidado del ambiente, las realidades económicas, sociales y culturales de cada Estado son distintas.

En 1998 se llevó a cabo la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el cambio climático, la cual tuvo como resultado el Protocolo de Kyoto, el mismo que busca reducir las emisiones de gases contaminantes y comprometer a las partes suscriptoras a efectuar acciones para cumplir los objetivos en él planteados.

El protocolo estableció niveles de contaminación que tenían que cumplir los Estados firmantes, así como también dispuso que cada país debe presentar los "(...) *datos que permitan establecer el nivel del carbono almacenado correspondiente a 1990 y hacer una estimación de las variaciones de ese nivel en los años siguientes (...)*[48]". Entre otras cuestiones también señala la necesidad de que exista una cooperación internacional entre las partes que suscriben el convenio, así como también la obligación de establecer una dependencia estatal encargada de diseñar los protocolos para las mediciones de la cantidad de gases contaminantes, los cuales deben ser medidos de conformidad con lo estipulado en el número 4 del artículo 3:

"(...)En su primer período de sesiones o lo antes posible después de éste, la Conferencia de las Partes en calidad de reunión de las Partes en el presente Protocolo determinará las modalidades, normas y directrices sobre la forma de sumar o restar a las cantidades atribuidas a las Partes (...) actividades humanas adicionales relacionadas con las variaciones de las emisiones por las fuentes y la absorción por los sumideros de gases de efecto invernadero en las categorías de suelos agrícolas y de cambio del uso de la tierra y silvicultura y sobre las actividades que se hayan de sumar o restar,

---

[47] Id.

[48] Artículo 3 Núm. 4 del Protocolo de Kyoto de la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el cambio climático, 1998.

teniendo en cuenta las incertidumbres, la transparencia de la presentación de informes, la verificabilidad, la labor metodológica del Grupo Intergubernamental de Expertos sobre el Cambio Climático, el asesoramiento prestado por el Órgano Subsidiario de Asesoramiento Científico y Tecnológico de conformidad con el artículo 5 y las decisiones de la Conferencia de las Partes.[49]"

Esto es lo que en términos generales establece el Protocolo de Kyoto; sin embargo es preciso citar las disposiciones más importantes del artículo 2 de la norma internacional en mención; esto en virtud de que éste hace una referencia importante a la obligación de los Estados de establecer políticas encaminadas a la protección del medio ambiente, sobre todo en lo que a emisiones de gases contaminantes se refiere, e inclusive, a pesar de no hacer mención a la creación de incentivos tributarios, sí se refiere a la erradicación de incentivos fiscales, exenciones tributarias y arancelarias, así como subvenciones que sean contrarias a los objetivos planteados por la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el cambio climático.

> *"Artículo 2*
>
> *1. Con el fin de promover el desarrollo sostenible, cada una de las Partes (...), al cumplir los compromisos cuantificados de limitación y reducción de las emisiones contraídos en virtud del artículo 3:*
>
> > *a) Aplicará y/o seguirá elaborando políticas y medidas de conformidad con sus circunstancias nacionales, por ejemplo las siguientes:*
> >
> > > *i) fomento de la eficiencia energética en los sectores pertinentes de la economía nacional;*
> > >
> > > *ii) protección y mejora de los sumideros y depósitos de los gases de efecto invernadero no controlados por el Protocolo de Montreal, teniendo en cuenta sus compromisos en virtud de los acuerdos internacionales pertinentes sobre el medio ambiente; promoción de prácticas sostenibles de gestión forestal, la forestación y la reforestación;*

[49] Id.

iii) promoción de modalidades agrícolas sostenibles a la luz de las consideraciones del cambio climático;

iv) investigación, promoción, desarrollo y aumento del uso de formas nuevas y renovables de energía, de tecnologías de secuestro del dióxido de carbono y de tecnologías avanzadas y novedosas que sean ecológicamente racionales;

v) reducción progresiva o eliminación gradual de las deficiencias del mercado, los incentivos fiscales, las exenciones tributarias y arancelarias y las subvenciones que sean contrarios al objetivo de la Convención en todos los sectores emisores de gases de efecto invernadero y aplicación de instrumentos de mercado;

vi) fomento de reformas apropiadas en los sectores pertinentes con el fin de promover unas políticas y medidas que limiten o reduzcan las emisiones de los gases de efecto invernadero no controlados por el Protocolo de Montreal;

vii) medidas para limitar y/o reducir las emisiones de los gases de efecto invernadero no controlados por el Protocolo de Montreal en el sector del transporte; (...)

(...) 3. Las Partes incluidas en el anexo I se empeñarán en aplicar las políticas y medidas a que se refiere el presente artículo de tal manera que se reduzcan al mínimo los efectos adversos, comprendidos los efectos adversos del cambio climático, efectos en el comercio internacional y repercusiones sociales, ambientales y económicas, para otras Partes, especialmente las Partes que son países en desarrollo. (...)[50]"

Otra de las conferencias destacadas en el tema ambiental fue la celebrada en Johannesburgo en el año 2002, de la cual se tuvo como resultado la Declaración sobre Desarrollo Sostenible, la misma que permitió obtener acuerdos en cuanto a establecer objetivos jurídicamente vinculantes que conlleven a un control ambiental.

También se realizó la Cumbre de la Tierra Río+20, denominada oficialmente como *Conferencia de las Naciones Unidas sobre Desarrollo Sustentable,* fue celebrada del 20 al 22

[50] Artículo 2 del Protocolo de Kyoto de la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el cambio climático, 1998.

de junio de 2012 en Río de Janeiro, Brasil. Se desarrolló con el objetivo de hacer un análisis de los avances alcanzados en cuanto a protección del medio ambiente, además de renovar el compromiso de los Estados y la Comunidad mundial respecto de los grandes retos que propone la "economía verde", misma que fue adoptada por los países como una *"herramienta voluntaria clave para el desarrollo sostenible y la erradicación de la pobreza*[51]*"*.

Las declaraciones y documentos explicados en líneas anteriores son las herramientas que han marcado la agenda ambiental tanto internacional como nacional, influenciando en los diferentes ámbitos de desarrollo de los países alrededor del mundo. Reconocen los derechos de los seres humanos a vivir en un medio ambiente sano, pero también facultan y a su vez obligan a los Estados a generar políticas ambientalmente responsables. El objetivo no es privarlos de la utilización de sus propios recursos, pero sí condicionarlos a que no afecten el medio que los rodea.

Estas cumbres se seguirán desarrollando alrededor del mundo con la finalidad de encontrar mejores mecanismos que permitan una mayor efectividad en el cumplimiento de los principios que han sido recogidos desde la primera conferencia realizada en Estocolmo; pues como ya se señaló anteriormente, el derecho al ambiente ha sido caracterizado como un derecho blando por carecer de atribuciones de juridicidad y coercitividad, en vista de que las declaraciones analizadas en líneas anteriores no eran jurídicamente vinculantes para los Estados y es por eso que mientras no fueron aplicadas y positivizadas en las legislaciones nacionales no resultaron del todo efectivas.

1.4.2 Constitución de la República del Ecuador

Para comprender cómo ha ubicado el Estado ecuatoriano a la protección del medio ambiente en la lista de prioridades para su accionar, es preciso hacer un breve análisis de

---

[51] *Documento informativo del Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente sobre "Política fiscal"* Internet: http://www.unep.org/greeneconomy/Portals/88/documents/news/Issue%20Briefs/fiscal%20policy%20brief_SP_final.pdf, Acceso: 04/10/2013.

determinadas normas de la Constitución de la República, la cual en el artículo tres, en los numerales cinco y siete ha dispuesto lo siguiente:

"Art. 3.- Son deberes primordiales del Estado:
[...] 5. Planificar el desarrollo nacional, erradicar la pobreza, promover el desarrollo sustentable y la redistribución equitativa de los recursos y la riqueza, para acceder al buen vivir.

7. Proteger el patrimonio natural y cultural del país [...][52]"

Se califican como deberes primordiales del Estado, el proteger el patrimonio natural del país y promover el desarrollo sustentable, éste último conceptualizado como aquel que satisface las necesidades presentes sin comprometer la satisfacción de necesidades futuras, situación que se logra cuidando los recursos naturales sin hacer un uso desmedido de los mismos. A esta responsabilidad intergeneracional a la que se alude con el término desarrollo sustentable hace mención la Constitución en el artículo cuatrocientos, dejando en claro que la conservación de la biodiversidad es de interés público.

"Art. 400.- El Estado ejercerá la soberanía sobre la biodiversidad, cuya administración y gestión se realizará con responsabilidad intergeneracional. Se declara de interés público la conservación de la biodiversidad y todos sus componentes [...][53]"

Además de los deberes primordiales del Estado a los que se ha hecho alusión, el artículo diez inciso segundo de la norma suprema dispone:

"Art. 10.- [...] La naturaleza será sujeto de aquellos derechos que le reconozca la Constitución.[54]"

Deja de este modo, la reserva constitucional para que sea la Carta del Estado quien determine los derechos a los que se refiere la precitada norma. No concierne a este estudio analizar a profundidad sobre el contexto que encierra esta disposición; sin embargo, resulta importante resaltar que el Ecuador actúa como pionero en esta nueva visión que deja atrás la corriente antropocéntrica en la que el ser humano actuaba como dueño y señor de todo, para

---

[52] Constitución de la República del Ecuador 2008, Registro oficial 449, 20 de Octubre de 2008.
[53] Id.
[54] Id.

ahora pasar a una visión eco céntrica en la que el ser humano se considera parte de todo lo que le rodea.

Muchos han criticado esta disposición en razón de que manifiestan que la naturaleza no es capaz de exigir el pleno cumplimiento de sus derechos. Es preciso considerar que al dar la facultad de que sean otros quienes defiendan los derechos en mención, se le da al Estado también, la posibilidad de garantizar el efectivo cumplimiento de los mismos a través de diferentes mecanismos, dentro de los que se encuentran aquellos que son el tema del presente estudio.

Siguiendo en la misma línea, la Constitución presenta sus artículos catorce y quince, los cuales enfatizan claramente sobre el derecho a un ambiente sano.

"Art. 14.- Se reconoce el derecho de la población a vivir en un ambiente sano y ecológicamente equilibrado, que garantice la sostenibilidad y el buen vivir, sumak kawsay. Se declara de interés público la preservación del ambiente, la conservación de los ecosistemas, la biodiversidad y la integridad del patrimonio genético del país, la prevención del daño ambiental y la recuperación de los espacios naturales degradados.[55]"

"Art. 15.- El Estado promoverá en el sector público y privado, el uso de tecnologías ambientalmente limpias y de energías alternativas no contaminantes y de bajo impacto. La soberanía energética no se alcanzará en detrimento de la soberanía alimentaria, ni afectará el derecho al agua. [...][56]"

Mucho más relacionado con el tema de esta investigación se encuentra el artículo 71 inciso tercero, en el que se atribuye al Estado el deber de incentivar a las personas naturales y jurídicas, así como también a los colectivos, para que protejan la naturaleza; norma que va de la mano con la responsabilidad de todos los ecuatorianos de *"respetar los derechos de la naturaleza, preservar un ambiente sano y utilizar los recursos naturales de modo racional, sustentable y sostenible*[57]".

---

[55] Id.
[56] Id.
[57] Art. 86 Num. 6, Constitución de la República del Ecuador 2008, Registro oficial 449, 20 de Octubre de 2008.

Con mayor exactitud en lo concerniente a la política fiscal y sus objetivos, se encuentra la disposición contenida en el artículo 285 de la Constitución.

> *"Art. 285.- "La política fiscal tendrá como objetivos específicos:*
>
> *1. El financiamiento de servicios, inversión y bienes públicos.*
>
> *2. La redistribución del ingreso por medio de transferencias, tributos y subsidios adecuados.*
>
> *3. La generación de incentivos para la inversión en los diferentes sectores de la economía y para la producción de bienes y servicios, socialmente deseables y ambientalmente aceptables.*[58]"

De lo citado se concluye claramente que el estado ecuatoriano tiene como uno de los principales objetivos de su política fiscal la generación de incentivos que fomenten la inversión y producción que sean amigables con el medio ambiente. En este sentido se evidencia que el Ecuador sí reconoce y sobretodo procura mediante sus normas constitucionales, que se haga uso de lo que es el derecho promocional mediante la implementación de incentivos tributarios o tributos con fines extrafiscales, los cuales conoceremos a profundidad en el capítulo que sigue; no sin antes señalar que muchos autores al hacer referencia a incentivos tributarios para la protección del medio ambiente, erróneamente los relacionan con la extrafiscalidad de los tributos, situación que se aclarará en el transcurso de la presente disertación.

CAPÍTULO II

EXTRAFISCALIDAD DE LOS TRIBUTOS

En el presente capítulo se estudiará lo referente a la extrafiscalidad de los tributos con el objetivo de aclarar ciertas confusiones que giran alrededor del tema; esto en virtud de que a pesar de que los incentivos tributarios no forman parte de este tipo de tributos (precisamente porque no son tributos), gozan de ciertas características similares a la finalidad extrafiscal, situación que lleva a que muchos autores, así como confunden los incentivos tributarios con

[58] Id.

los impuestos ambientales, de igual modo, erradamente consideren a los incentivos tributarios como una categoría que forma parte de los tributos con finalidad extrafiscal.

Para tener una explicación clara de lo qué se pretende decir al hacer mención a la extrafiscalidad de los tributos es preciso comprender cómo se define jurídicamente el tributo, éste se entiende como la *"obligación legal consistente en la entrega de una suma de dinero al ente público, cuyo destino radica en financiar el gasto público*[59]". De esta conceptualización es posible distinguir tres características fundamentales del tributo; la primera es que se trata de una prestación patrimonial porque genera la obligación de dar una suma de dinero; en segundo lugar es una prestación coactiva, esto en razón de que surge de una imposición legal y no de un acuerdo de las partes; y, finalmente, la tercera y más importante característica del tributo consiste en su finalidad recaudatoria o fiscal, en vista de que el principal objetivo que promueve su accionar es el de obtener recursos para financiar el gasto público.

Esta tercera característica del tributo evidencia el carácter instrumental de todo tributo; reunir dinero para que las distintas administraciones del Estado puedan perseguir la consecución de fines públicos. Muchos doctrinarios han definido esta función recaudatoria como la esencia de todo tributo; sin embargo, con el pasar del tiempo nace una nueva corriente que afirma que no existe inconveniente alguno en que esta función se combine con un propósito extrafiscal.

El tributo puede dirigirse a fines distintos de los recaudatorios, siendo la herramienta idónea para alcanzar objetivos constitucionales de gran interés público. Es por esto que se los ha denominado tributos con propósito extrafiscal, pues como se explica por sí solo; si el propósito fiscal y la función esencial de todo tributo es la recaudatoria, al perseguir a través de un tributo, un objetivo distinto del meramente recaudatorio, nos encontramos frente a la llamada tributación extrafiscal, la cual consiste en medidas que colaboran para perseguir y concretar eficazmente las más diversas políticas públicas.

---

[59] Juan Enrique, VARONA ALABERN: *Extrafiscalidad y Dogmática Tributaria*, Madrid, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., 2009, p.15.

Los autores no hacen mayor referencia en cuanto a la época exacta en que se crearon los fines extrafiscales de los tributos; sin embargo Naveira de Casanova cita a Fichera Franco, manifestando lo siguiente:

"En la época moderna el impuesto en su fase instrumental ha cobrado nueva vigencia cuantitativa y cualitativa. Dicha función aparece justificada por las características de las nuevas constituciones que no sólo implican un marco jurídico para la sociedad que intentan regir sino que conllevan en su esencia las características de ser instrumento de cambio social de modificación de las estructuras económicas, en busca de los fines y valores constitucionalmente deseados. Además, la función extrafiscal no corresponde a este o aquel tributo aisladamente, sino al sistema tributario conjuntamente"[60].

De lo citado se deduce que el origen de la extrafiscalidad corresponde a la época moderna, y nace como respuesta a las nuevas necesidades que son plasmadas por los constituyentes en las cartas magnas de los distintos Estados.

Hacia 1957, Gianinni ya reconocía que la finalidad recaudatoria solamente representa uno de los objetivos del tributo y aceptaba la existencia de tributos extrafiscales, pues según explica en su concepto de tributo:

"(...) *la finalidad del impuesto es procurar un ingreso al Estado, pero es necesario decir que tal finalidad no constituye siempre el único motivo de la imposición; de hecho, la utilización del impuesto se presta también para la consecución de fines no fiscales*[61]".

Carolina Rozo Gutiérrez explica *"la tesis de que el tributo puede dirigirse a finalidades extrafiscales, proviene de la teoría del intervencionismo económico, para la obtención de determinados objetivos estatales, que no necesariamente se identifican con las metas financieras*[62]", lo cual según la misma autora no significa que se los deba denominar

---

[60] Gustavo J., NAVEIRA DE CASANOVA, Tributario, volumen XII, Buenos Aires, Ediciones Interoceánicas, P. 154. Citado en Tesina Héctor Eduardo Ventola, *Fines extrafiscales de los tributos,* Facultad de Derecho y Ciencias Sociales – Carrera de Abogacía, Departamento de Investigaciones de la Universidad de Belgrano, Marzo 2008, pp.12 y 13. Internet: http://www.ub.edu.ar/investigaciones/tesinas/244_ventola.pdf Acceso: 29/02/2013

[61] A.D., GIANINNI, Instituciones de derecho tributario, traducción de Fernando Sainz de Bujanda, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1957.

[62] Carolina, ROZO GUTIÉRREZ. *Foro revista de derecho UASB-ECUADOR / CEN*, Quito, 2003,

como tributos intervencionistas, pues esto sería contravenir a las doctrinas políticas y económicas que persiguen la reducción del papel del Estado, propugnando el liberalismo a través de la mínima intervención del gobierno en las actividades de los privados.

En este mismo sentido la autora explica que en un esfuerzo por reformular el esquema de intervención del Estado, se han reelaborado ciertas políticas extrafiscales consideradas como las más relevantes, entre éstas se encuentran aquellas encaminadas a la protección del medio ambiente, conjuntamente con la reorganización del consumo y el ahorro, políticas de vivienda, entre otras. Todas estas nuevas políticas se han instrumentalizado a través de tributos que no tienen como única finalidad la recaudación de dinero para el erario público y que pueden consistir en tributos como el Impuesto al Valor Agregado – IVA, el Impuesto a los Consumos Especiales – ICE, el Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular – IACV; entre otros.

Clemente Checa González[63], en contraposición a lo manifestado por Rozo Gutiérrez, manifiesta que tras la crisis de 1929, los países occidentales dejaron de lado los postulados y principios del liberalismo económico - *laissez faire,* para *"acoger en su lugar el criterio de la plena interconexión e interrelación entre ambas esferas(...)*[64]", dando al Estado la facultad de controlar los desequilibrios y fallos del mercado, así como de planificar las políticas para alcanzar los objetivos estatales. Es así como este autor atribuye el nacimiento de los fines extrafiscales como una reacción a la crisis del liberalismo económico.

---

p.Foro 161.

[63] Cfr. Clemente, CHECA GONZÁLEZ, *Los impuestos con fines no fiscales: notas sobre las causas que los justifican y sobre su admisibilidad constitucional,* Anuario de Derecho, Universidad de Extremadura, pp.437–441. Internet: http://www.google.com.ec/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&frm=1&source=web&cd=1&ved=0CCgQFjAA&url=http%3A%2F%2Fdialnet.unirioja.es%2Fdescarga%2Farticulo%2F814792.pdf&ei=3fDvUoeKDYSUkQe6yICQCw&usg=AFQjCNHwDVw7ssiUWuZXlechbYAIEmAiPQ&sig2=ZsEy1lGF7uQsQ9hvF6L22A&bvm=bv.60444564,d.eW0 Acceso: 28/01/2014.

[64] Clemente, CHECA GONZÁLEZ, *Los impuestos con fines no fiscales: notas sobre las causas que los justifican y sobre su admisibilidad constitucional,* Anuario de Derecho, Universidad de Extremadura, p.438. Internet: http://www.google.com.ec/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&frm=1&source=web&cd=1&ved=0CCgQFjAA&url=http%3A%2F%2Fdialnet.unirioja.es%2Fdescarga%2Farticulo%2F814792.pdf&ei=3fDvUoeKDYSUkQe6yICQCw&usg=AFQjCNHwDVw7ssiUWuZXlechbYAIEmAiPQ&sig2=ZsEy1lGF7uQsQ9hvF6L22A&bvm=bv.60444564,d.eW0 Acceso: 28/01/2014.

La referida extrafiscalidad se legitima por la posibilidad que trae de alcanzar objetivos constitucionales a través de su existencia y utilización; objetivos que no siempre son relativos a la política económica en general, sino también a la tarea de proteger y promocionar determinadas actividades dirigidas al ordenamiento social, económico e incluso político de la colectividad. Los tributos extrafiscales se configuran para el estímulo o desestímulo de conductas enfocadas al cumplimiento de los intereses generales del Estado. En el Ecuador la Constitución determina las prioridades e intereses del Estado, en sus artículos 284 y 285 señala los objetivos de la política económica y de la política fiscal, entre los cuales tenemos:

"La generación de incentivos para la inversión en los diferentes sectores de la economía y para la producción de bienes y servicios, socialmente deseables y ambientalmente aceptables", "la redistribución del ingreso por medio de transferencias, tributos y subsidios adecuados", "el financiamiento de servicios, inversión y bienes públicos", "impulsar un consumo social y ambientalmente responsable", "asegurar la soberanía alimentaria y energética", "promocionar la incorporación del valor agregado con máxima eficiencia, dentro de los límites biofísicos de la naturaleza y el respeto a la vida y a las culturas", entre otros.

Klaus Tipke afirma que el derecho tributario no está ajeno a la lucha del Estado por alcanzar ciertos objetivos comunes, afirmando lo siguiente:

"El moderno Derecho Tributario está concebido con una doble finalidad, ya que no sirve exclusivamente a la obtención de recursos, sino que, al mismo tiempo, persigue dirigir la economía, y la redistribución de las rentas y los patrimonios[65]*".*

Alrededor del mundo se evidencia que la tributación con fines no fiscales ha adquirido gran relevancia, en especial en el caso de la extrafiscalidad con función medioambiental, esto en vista de que según afirman varios autores, su efectividad en la lucha por un medio ambiente sano perdurable ha sido comprobada.

En lo que respecta a medidas de carácter económico para el cuidado del medio ambiente, se ha procurado que el Estado intervenga con la finalidad de aplicar instrumentos tributarios que resulten más eficientes que las tradicionales tasas ecológicas e impuestos ambientales, de modo tal que han nacido los tributos con fines extrafiscales que en

[65] Klaus, TIPKE, *La ordenanza tributaria alemana de 1977, Madrid, Civitas, REDF, No. 14, 1977.*

determinados lugares han sido de gran ayuda para representar de un modo adecuado los intereses de un esquema tributario dirigido a la protección del entorno.

2.1 Tributos extrafiscales y Derecho Promocional

Con el transcurso del tiempo y la evolución de la ciencia jurídica se ha desarrollado una nueva concepción del derecho, denominada derecho promocional; consiste en una nueva acepción que contempla una función distinta a las clásicas funciones del derecho que se conocen. Carolina Rozo Gutiérrez afirma que según este derecho promocional *"la ciencia jurídica no es un fin en sí mismo, sino que constituye un medio eficaz para determinados objetivos de la colectividad*[66]*"*, en otras palabras se busca alcanzar los objetivos sociales primordiales de un Estado mediante el uso del derecho, creando normas que dirijan las conductas del pueblo hacia esos fines.

Así, según la explicación de la misma autora este derecho promocional está compuesto por normas denominadas de disuasión o persuasión, las mismas que hacen que las personas se abstengan de realizar ciertas conductas que atentan y ponen en riesgo el cumplimiento de los objetivos sociales de un Estado; se ha considerado importante añadir que el derecho promocional no solamente está compuesto por normas de disuasión o persuasión, pues también se compone de normas que consisten en estímulos para promover actuaciones que resulten favorables para alcanzar los objetivos a los que se hizo referencia, no solamente se trata de no hacer, sino también de hacer en pro de las políticas de un Estado; por ejemplo, en el caso de la efectiva tutela del medio ambiente, se busca, por un lado persuadir a la ciudadanía de realizar actividades contaminantes, obstaculizándolas o haciendo más difícil su ejecución; y, por otro lado, se pretende estimular conductas encaminadas a la protección del ecosistema, lo cual se logra a través de la creación de incentivos que actúen en ese sentido.

---

[66] Carolina, ROZO GUTIÉRREZ. *Foro revista de derecho UASB-ECUADOR / CEN*, Quito, 2003, p.Foro 163.

Norberto Bobbio[67], por su parte, afirma que los ordenamientos promocionales tratan de alcanzar sus fines haciendo ventajosa, necesaria y factible la acción querida. Las medidas no actúan directamente sobre el comportamiento querido o no querido, prohibiéndolo o permitiéndolo; sino que tratan de influir en la psique del agente de quien se busca obtener un determinado comportamiento.

Bobbio[68] hace una diferenciación entre los ordenamientos represivos y los ordenamientos promocionales, pues señala que en los primeros el deseo consiste en evitar una conducta tratando de desalentar u obstaculizar la realización de la misma, su objetivo es impedir comportamientos socialmente no deseados; mientras que en los ordenamientos promocionales se busca conseguir una conducta alentando y facilitando la realización de la misma, así como también eliminando ciertas barreras que puedan influir en su realización, busca provocar comportamientos socialmente deseados. Roberto Lara Chagoyán explica lo dicho en su artículo Sobre la Función Promocional del Derecho, y lo resume en un cuadro muy didáctico[69].

Según el mismo Bobbio, el derecho promocional ubica *"frente a un control activo que se preocupa de favorecer las acciones ventajosas más que desfavorecer las acciones nocivas[70]"*, añadiendo además que las medidas para desalentar se configuran con el objeto de la conservación social, mientras que las medidas para alentar lo que buscan es un cambio.

Al respecto, Roberto Lara Chagoyán señala que *"el fin de los ordenamientos represivos es mantener el status quo mediante la desincentivación y las sanciones negativas, mientras que los ordenamientos promocionales promueven el cambio y la innovación mediante sanciones positivas e incentivos[71]"* – los cuales se estudiarán en el siguiente apartado

---

[67] Cfr. Norberto, BOBBIO, "La función promocional del Derecho", en *Contribución a la teoría del Derecho,* Edición y Traducción a cargo de Alfonso Ruíz Miguel, Editorial Debate, Madrid, 1990, pp.381-382.

[68] Cfr. Ibídem, p.382.

[69] Ver cuadro adjunto como ANEXO I.

[70] Norberto, BOBBIO, "La función promocional del Derecho", en *Contribución a la teoría del Derecho,* Edición y Traducción a cargo de Alfonso Ruíz Miguel, Editorial Debate, Madrid, 1990, p.381.

[71] Roberto, LARA CHAGOYÁN, *Sobre la Función Promocional del Derecho*, p.563 Internet: http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/jurid/cont/31/pr/pr34.pdf Acceso: 14/09/2013.

– es así como dentro de esta corriente del derecho promocional y a través de la extrafiscalidad, los tributos asumen una función de reordenamiento social, económico e incluso cultural.

2.2 Estructura de los tributos extrafiscales

Los tributos extrafiscales deben formularse y ser creados manteniendo como esencia la finalidad no recaudatoria para la que se formulan, los objetivos a alcanzarse deben ser el núcleo del tributo. La finalidad extrafiscal debe estar presente antes, durante y después del origen del tributo.

Juan Enrique Varona Alabern es enfático al manifestar lo que sigue:

"Los tributos extrafiscales son aquellos que en su fundamento y estructura están concebidos para lograr una finalidad de carácter no fiscal, es decir, son los que se configuran internamente pensando en este propósito, y en aras a su logro conforman sus elementos esenciales[72]*"*.

La extrafiscalidad ambiental es un instrumento económico que actualmente es considerado como válido y necesario por la mayoría de naciones alrededor del mundo, siempre y cuando actúe de un modo integral y coordinado entre lo que es política fiscal y política ambiental, respetando los principios que deben acompañar al régimen tributario de un Estado; además debe ser esencialmente finalista, respondiendo a objetivos concretos de mejora ambiental.

En este sentido, el mismo autor explica la necesidad de diferenciar aquellos tributos que son genuinamente recaudatorios y que aún así contienen ciertos elementos extrafiscales; de aquellos tributos que han sido concebidos con la única finalidad de alcanzar un objetivo extrafiscal, manteniendo una estructura y fundamento coherente con el espíritu de la norma. Pues solamente estos últimos podrán ser considerados como tributos extrafiscales propios, mientras que a los primeros se los ha denominado tributos extrafiscales impropios[73].

---

[72] Juan Enrique, VARONA ALABERN: *Extrafiscalidad y Dogmática Tributaria*, Madrid, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., 2009, p.24.
[73] Cfr. Juan Enrique, VARONA ALABERN: *Extrafiscalidad y Dogmática Tributaria*, Madrid, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., 2009.

Resulta importante hacer mención a un ejemplo que facilita la mejor comprensión de lo dicho en relación a los tributos extrafiscales impropios, en el caso del impuesto a los consumos especiales que gravan el tabaco y el alcohol, si bien es cierto estos impuestos llevan inmersa una finalidad extrafiscal, pues a través de los mismos se busca reducir ciertos hábitos y conductas que afectan a la salud e incluso generan inseguridad; no es este su objetivo primordial, por el contrario es un tributo que genera una recaudación representativa para el Estado.

En general el impuesto a los consumos especiales fue concebido en un principio para gravar y por ende reducir el consumo de bienes considerados suntuarios o nocivos para la salud, para restringir el consumo de algunos bienes que tienen elevados costos sociales; pero por otro lado, una vez que estos impuestos no causaron el efecto esperado, actualmente buscan generar ingresos para financiar gastos públicos relacionados directamente con los consumos gravados; así como también gravan consumos considerados de lujo para que el que más tiene sea el que más paga, teniendo en la actualidad un fin meramente recaudatorio.

Entre los tributos con fines extrafiscales se encuentran los denominados impuestos pigouvianos que buscan corregir las externalidades negativas; los efectos de estos impuestos son lograr que el total de la suma del costo marginal privado más el valor del tributo que se impone, sea igual al costo marginal social; es decir, el valor de lo que le cuesta al productor producir con el impuesto pigouviano, debe ser igual a lo que le cuesta a la sociedad que se produzca. El objetivo de este tipo de impuestos no es modificar los mercados, sino internalizar los costos de la externalidad a los productores o consumidores.

En uno de los estudios que muestra el Instituto de Estudios Ambientales de la Universidad Nacional de Colombia – Sede Bogotá, se dice que Arthur Pigou "*intenta demostrar que existe una serie de situaciones - no sólo las externalidades negativas - en las que el funcionamiento del mercado no conduce a una buena asignación de recursos o a resultados socialmente adecuados; idea que suponía cuestionar profundamente el*

funcionamiento del sistema de libre competencia y en consecuencia era conveniente acudir a la intervención del Estado para alcanzar el óptimo social[74]".

Sobre los impuestos Xavier Sala-i-Martin señala lo que sigue:

"*Existen unos bienes que son perjudiciales, que son bienes que se llaman con externalidades, bienes que cuando uno los produce o los consume, pues afecta negativamente a los demás ciudadanos, bienes que por ejemplo contaminan, bienes que por ejemplo congestionan, cuando yo conduzco por una carretera pues sin darme cuenta lo que hago es impedir que otros vayan por la misma carretera y esto se ve cuando somos muchos que vamos por la misma carretera y se congestiona, este tipo de bienes que se llaman bienes sujetos a externalidades tienen una propiedad, y es que si el gobierno pone impuestos sobre estos bienes, por un lado, recauda dinero, y por otro corrige la externalidad, es decir si el gobierno pudiera poner impuestos a la gente que va por la autopista pues habría menos gente que iría por la autopista y por lo tanto habría menos congestión, se conseguiría a la vez el beneficio de la recaudación y el beneficio de reducir la congestión, si ponemos un impuesto sobre los bienes contaminantes, pues habrán menos bienes contaminantes por lo que conseguiremos una recaudación y una reducción de la contaminación, estos impuestos que tienen los dos beneficios a la vez; no un beneficio y un coste, sino dos beneficios a la vez: se recauda y se reducen las externalidades, son unos impuestos que se llaman impuestos pigouvianos en honor al economista inglés que los descubrió que se llama Arthur Pigou*[75]".

Sobre la base de lo expuesto se evidencia que los impuestos pigouvianos son un ejemplo de aquellos tributos que tiene una finalidad extrafiscal, el objetivo que promueve su nacimiento es el de corregir las externalidades negativas que conlleva el desarrollo de una determinada actividad productiva. Xavier Sala-i-Martin se refiere a estos impuestos como aquellos que tienen un doble beneficio, sin embargo, resulta necesario considerar que la efectividad de estos impuestos consiste en que exista una menor recaudación. Tomando el mismo ejemplo citado en líneas anteriores, al establecer un impuesto sobre bienes contaminantes el objetivo es que la sociedad produzca o consuma menos dichos bienes por la imposición que sobre ellos recae, lo cual conlleva a una reducción en el porcentaje recaudado;

---

[74] Instituto de Estudios Ambientales de la Universidad Nacional de Colombia – Sede Bogotá. Internet: http://www.virtual.unal.edu.co/cursos/IDEA/2009120/lecciones/cap2/seccion2/politicaambiental3.html Acceso: 28/01/2014.

[75] Xavier, SALA-I-MARTIN, *"¿Qué son los impuestos pigouvianos?"*, E-KONOMÍA. Internet: http://youtu.be/UqTY6tLeNnE Acceso: 28/01/2013.

si por el contrario el efecto causado es un porcentaje de recaudación elevado, significa que el impuesto no está teniendo resultados y se está haciendo uso del bien contaminante so pena de pagar el tributo establecido.

Carolina Rozo Gutiérrez[76], enfatiza en la necesidad de diferenciar tres aspectos fundamentales que llevan a determinar que los tributos extrafiscales si participan de la noción doctrinaria y legal del tributo, pero que, sin embargo, tienen atribuidas funciones extrafiscales que coexisten con la finalidad recaudatoria, aunque en ocasiones esta finalidad llega a ser residual; estos aspectos son:

1. *"Los efectos no fiscales de los tributos, derivados por naturaleza de todo gravamen impositivo[77]"*. A lo que se refiere con esta afirmación es que existen tributos con finalidades primordialmente fiscales, que aún así pueden incluir algunos incentivos o beneficios de naturaleza extrafiscal, es posible afirmar que todos los tributos tienen consecuencias extrafiscales que influyen en las conductas de los particulares, a pesar de que la finalidad del tributo sea netamente fiscal.

2. *"Los fines no fiscales de los tributos, cuyo origen se encuentra representado en técnicas minoritarias (...)[78]"*.

3. *"Los tributos extrafiscales propiamente dichos, los cuales tienen atribuida una función extrafiscal coexistente o prevalente frente a la función recaudatoria, de desestímulo de conductas o consumos específicos. Categoría dentro de la cual* – agrega – *se encuentran los tributos medioambientales[79]"*. Estos son los que en su fundamento y estructura están concebidos para lograr un objetivo de carácter extrafiscal, son creados con ese único propósito.

---

[76] Cfr. Carolina, Rozo Gutiérrez, *Foro revista de derecho UASB-ECUADOR / CEN*, Quito, 2003, p.Foro 168.
[77] Id.
[78] Id.
[79] Id.

A diferencia de Rozo Gutiérrez, quien manifiesta que en ocasiones, en los tributos extrafiscales la finalidad recaudatoria puede ser residual, Juan Enrique Varona Alabern[80] afirma que la finalidad recaudatoria en el caso de tributos extrafiscales siempre debe ser residual, por lo que presenta ciertas notas definitorias que contribuyen para distinguir de mejor forma un tributo fiscal de uno con fines extrafiscales, en vista de que al parecer pueden existir ciertas confusiones.

Manifiesta que en primer lugar se debe evidenciar claramente en el articulado de su ley reguladora, que el tributo persigue una finalidad no recaudatoria más allá de lo que expresen los considerandos que motivan y justifican la expedición de dicha norma.

En segundo lugar, afirma que la estructura interna del tributo debe impregnarse de los aspectos extrafiscales, tomando parte de sus elementos esenciales con tal intensidad que sin estas notas extrafiscales el impuesto no tendría una lógica interna, quedando absolutamente desfigurado. Alabern es muy enfático al señalar la necesidad de que el factor extrafiscal esté presente en todos los elementos esenciales del tributo, sobre todo en los cuantitativos, de tal modo que module la carga tributaria en función de la finalidad extrafiscal y no de la recaudación.

Finalmente, Varona Alabern señala como una última nota definitoria el que el tributo fomente conductas y operaciones que estén conformes con la finalidad extrafiscal que se pretende alcanzar, incorporando mecanismos que reduzcan la carga tributaria cuando los contribuyentes ejecuten actos tendientes a obtener los objetivos sociales del Estado, por los que se ha concebido dicho tributo con finalidad extrafiscal; y, por otro lado, aumente dicha carga cuando los particulares muestren una actitud que atenta contra dichos propósitos estatales.

El autor se preocupa de que estas notas definitorias queden muy claras, pues manifiesta que siempre y cuando un tributo sea calificado como extrafiscal se aceptará una menor presencia de algunos principios tributarios. Sin embargo, se ha considerado útil explicarlos con fines didácticos, de modo que se logre un mejor entendimiento de los incentivos

---

[80] Cfr. Juan Enrique, VARONA ALABERN: *Extrafiscalidad y Dogmática Tributaria*, Madrid, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., 2009.

tributarios para la protección del medio ambiente, como gravámenes que tienen una finalidad extrafiscal.

Para concluir, es preciso tener claro que no es lo mismo que el legislador busque atribuir específicas funciones extrafiscales a un tributo, en comparación a aquellos efectos extrafiscales que no hacen parte de la voluntad legislativa pero que en varias ocasiones acompañan a los tributos con fines netamente fiscales. La finalidad extrafiscal debe constituir el objeto jurídico, el espíritu de la norma de naturaleza no recaudatoria, su razón de ser. Los tributos de ordenamiento, como los han denominado algunos autores, deben tener presente la naturaleza extrafiscal en cada uno de los elementos estructurales del tributo, esto es: debe desprenderse la finalidad no fiscal del tributo en el hecho generador, la base gravable, el sujeto pasivo y la tarifa del tributo; razón por la cual, según señala Carolina Rozo, *"el carácter de desincentivo de determinadas conductas, en este caso atentatorias contra el ecosistema, debe ser coherente con la obligación tributaria*[81]*"*.

2.3 Extrafiscalidad y principio de no afectación

El principio de no afectación en el derecho tributario se sustenta en la tesis de que los fondos recaudados de los tributos en particular, deben destinarse indistintamente en satisfacer los gastos públicos, dando un cierto grado de libertad y flexibilidad al Estado para que pueda desarrollar sus diversas políticas; pues de lo contrario al vincular cada tributo para que cubra gastos determinados se pueden generar inconvenientes[82]. A pesar de lo dicho, Varona Alabern señala que el principio de no afectación no es necesario en el concepto de tributo, pues del simple análisis conceptual de las contribuciones especiales, como una especie dentro del género tributo, encontramos que evidentemente éstas están afectas al coste de la inversión pública y por ello no dejan de ser un tributo.

---

[81] Carolina, ROZO GUTIÉRREZ. *Foro revista de derecho UASB-ECUADOR / CEN*, Quito, 2003, p.Foro 170.

[82] Ver más en: Juan Enrique, VARONA ALABERN: *Extrafiscalidad y Dogmática Tributaria*, Madrid, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., 2009, p.41.

En cuanto a los tributos extrafiscales y el principio de no afectación los autores plantean tesis diferentes, hay quienes manifiestan que por tratarse de tributos con fines no fiscales se esperaría que los recursos económicos que se obtengan por la aplicación de estos tributos, se dirijan de manera específica a la actividad que persigue el impuesto.

Para Carolina Rozo[83] este condicionamiento no resulta viable cuando se trata de tributos que pretenden desincentivar determinadas conductas como las actividades que atentan contra el medio ambiente, pues señala que por ser el objetivo recaudatorio subsidiario, la destinación del producto del impuesto es un tema secundario, la afectación de los recursos a la conducta que se está promocionando no es imperativa.

Por otro lado tenemos a Varona Alabern, quien es partidario de la primera tesis sin ser muy determinante en que así debe ser, menciona que los tributos extrafiscales si encuentran un sentido en la afectación, *"por la misma lógica que los inspira (...) resulta coherente que se quieran destinar las cantidades derivadas de su recaudación a afrontar los gastos vinculados al logro de aquel objetivo[84]"*. Sin embargo de lo cual, señala que la utilidad de la afectación como medio de legitimación política del tributo extrafiscal ha disminuido notablemente; y, menciona que este principio de afectación en el caso de los tributos extrafiscales, o el principio de no afectación en el caso de los tributos fiscales, no es parte esencial para definirlos como tales.

En la publicación de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), al respecto se manifiesta que de acuerdo a lo señalado por varios países, el hecho de *"dar un destino específico a los ingresos provenientes de cargos, tarifas e impuestos ambientales locales ha contribuido a que estos sean mejor aceptados por los contribuyentes vinculados a la provisión de un servicio o a un programa ambiental que ellos apoyan[85]"*.

Se explica además que en vista de que generalmente los problemas de gestión ambiental están ligados a espacios geográficos determinados o comunidades políticas

---

[83] Cfr. Carolina, ROZO GUTIÉRREZ. *Foro revista de derecho UASB-ECUADOR / CEN*, Quito, 2003.
[84] Juan Enrique, VARONA ALABERN: *Extrafiscalidad y Dogmática Tributaria*, Madrid, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., 2009, p.43.
[85] Jean, ACQUATELLA, *Política fiscal y medioambiente "Bases para una agenda común"*, Comisión Económica para América Latina y el Caribe, Santiago de Chile, 2005.

específicas, se debería destinar los recursos provenientes de la recaudación tributaria a dichos espacios. Sin embargo de lo cual comparte lo manifestado por Varona Alabern[86] en el sentido de que, en las finanzas públicas normalmente es preferible dar cierta libertad en las asignaciones presupuestarias y manejo de los recursos del Estado, evitando una absoluta rigidez.

Se considera factible que la recaudación se destine a la obtención del objetivo constitucionalmente deseado, no como un medio que legitime políticamente la existencia del tributo extrafiscal, sino que por el contrario, en el caso de los tributos encaminados a la protección del medio ambiente, es preciso tomar en cuenta que la normativa tributaria que se adopte en algunos casos busca incentivar conductas que favorezcan al medio ambiente; y, en otros casos busca desincentivar conductas que atenten al ecosistema, en ambos casos es prudente que el dinero recaudado se destine a la actividad económica que persigue el impuesto, o en su caso a paliar los daños que provocan las conductas contrarias al objetivo social y constitucionalmente protegido que se persigue; situación que podría ser vista como que hay productores a los que no les importa pagar más impuestos para seguir con una producción que contamine, y es el Estado quien tiene que ocuparse de la remediación ambiental con el mismo dinero que recauda de aquellos que realizan actividades contaminantes. Pensar así no tendría sentido, pues el derecho promocional lo que busca es establecer medidas que cambien la mentalidad de la gente, cosa que se ha demostrado que en mucho lugares ha funcionado, al concluir esta disertación podremos analizar si en el caso ecuatoriano hemos tenido tan buenos resultados.

2.4 Extrafiscalidad y principio de capacidad contributiva

Las obligaciones tributarias se fundamentan en la pertenencia a un colectivo, que exige una participación solidaria en el cubrimiento del gasto público; sin embargo, como es de conocimiento general, dentro de una sociedad no todos sus miembros tienen la misma

[86] Cfr. Juan Enrique, VARONA ALABERN: *Extrafiscalidad y Dogmática Tributaria*, Madrid, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., 2009, p.43.

capacidad económica, razón por la que todo tributo debe basarse en el principio de capacidad contributiva o también llamado principio de capacidad económica, el cual en palabras simples se resume en "quien más tiene más paga".

En este sentido, los autores manifiestan que los tributos extrafiscales, a pesar de no tener las funciones financieras como principal objetivo, siguen siendo tributos y no deben apartarse del principio de capacidad contributiva como uno de los principales elementos en los que se sustenta la justicia tributaria a la que toda imposición del Estado debe propender. Este principio *"es impuesto al legislador en relación con toda norma de recaudación, aunque no tenga como finalidad la financiación de los gastos públicos*[87]*"*.

Siguiendo lo manifestado por Amatucci, Carolina Rozo[88] plantea que en el caso de los tributos extrafiscales con miras a la protección del medio ambiente, para determinar la capacidad del sujeto pasivo de la imposición se debería atender a la capacidad de contaminación. De lo dicho surge una duda, ¿es posible gravar la capacidad contaminante potencial?, ¿es factible gravar una potencial riqueza producto de una potencial contaminación?. Evidentemente no se puede tener una concepción tan amplia de lo que es la riqueza gravable, pues esto contradice totalmente el principio de capacidad contributiva en análisis, sobre la base de este principio no es posible gravar una riqueza ficticia pues se estaría justificando la imposición sobre una riqueza inexistente con la que materialmente no se cuenta.

En relación a lo dicho Varona Alabern cita a Moschetti quien claramente establece que *"el principio de capacidad contributiva sólo puede ser una aptitud económica efectiva, en cuanto sea comprobada su real existencia*[89]*"*, de lo contrario afirma, "hay que concluir la ilegitimidad de un tributo ligado no a la realidad y a la actualidad, sino a la mera potencialidad económica".

---

[87] Andrea, AMATUCCI, *El ordenamiento jurídico financiero,* Bogotá. Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2002, p.427.
[88] Cfr. Carolina, ROZO GUTIÉRREZ. *Foro revista de derecho UASB-ECUADOR / CEN*, Quito, 2003.
[89] Francesco, MOSCHETTI, *El principio de capacidad contributiva,* Madrid, IEF, 1980, p.386, citado por Juan Enrique, VARONA ALABERN: *Extrafiscalidad y Dogmática Tributaria*, Madrid, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., 2009, p.82.

Para ejemplificar lo dicho está el caso del Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular – IACV, que *"grava la contaminación del ambiente producida por el uso de vehículos motorizados de transporte terrestre*[90]*"*; se establece como base imponible del referido impuesto el cilindraje que tiene el motor de un vehículo multiplicado por las tarifas que constan en una tabla previamente determinada por el legislador, y se impone un factor de ajuste correspondiente al *"porcentaje relacionado con el nivel potencial de contaminación ambiental provocado por los vehículos motorizados de transporte terrestre, en relación con los años de antigüedad o la tecnología del motor del respectivo vehículo"*, este factor de ajuste se calcula a través de un cuadro en el que se evidencia que los autos más antiguos tienen un potencial de contaminación mayor por lo que deberán pagar más. El ejemplo citado trae consigo dos reflexiones importantes, en primer lugar se está gravando la potencial contaminación, sin tomar en cuenta el estado de cada vehículo sino los años de fabricación; y, en segundo lugar, esta imposición no considera al principio de capacidad contributiva como teóricamente ha sido concebido, y posiblemente basa su diseño no en la norma "quien más tiene más paga", sino en la regla "quien más contamina más paga".

2.5 Consideraciones importantes de la extrafiscalidad tributaria

Se concluye entonces, que los tributos extrafiscales deben tomar en cuenta ciertas particularidades para que puedan ser considerados como tales; y además para que no se aparten del principio de capacidad contributiva como uno de los principios esenciales de los que debe estar dotado todo tributo.

En primer lugar, en ningún caso se podrán gravar con un tributo extrafiscal situaciones no indicativas de capacidad económica, pues está prohibido el gravamen de hechos que no supongan una manifestación de riqueza, por lo tanto, es obligación de quien legisla adaptar los

[90] Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno del Ecuador, Registro Oficial Suplemento 463 de 17 de noviembre de 2004 agregado por el Artículo 13 de Ley No. 00, publicada en Registro Oficial Suplemento 583 de 24 de Noviembre del 2011.

tributos a aquellas actividades en las que se encuentre la riqueza, de lo contrario éstos quedarán deformados al no tener un objeto imponible sobre el cual recaiga el gravamen.

Los tributos extrafiscales deben responder a principios y metas constitucionales, esto significa que para que la tributación extrafiscal se legitime es necesaria la presencia de un objetivo de interés colectivo, como es el caso de la protección del medio ambiente, pues esta nueva corriente del derecho promocional a la que pertenece la extrafiscalidad tiene como objetivo fundamental contribuir a la realización de políticas públicas y objetivos sociales de los Estados, propendiendo a atender las necesidades en pro del bien común sobre aquellas necesidades de los particulares, motivo por el cual inclusive se llegan a ponderar derechos, limitando el derecho individual a la libertad de producción y de empresa para garantizar el derecho común a todas las personas a vivir en un medio ambiente sano, garantizando el sumak kawsay[91] conforme a lo dispuesto por la Constitución Ecuatoriana en su artículo 14.

Para finalizar el capítulo sobre la extrafiscalidad de los tributos es importante enfatizar en que esta finalidad no financiera del régimen impositivo no debería ser utilizada como una sanción, pues como ya se explicó en líneas anteriores, lo que busca el derecho promocional en general, y los tributos con fines extrafiscales en particular, es cambiar la mentalidad de las personas; de igual modo que los incentivos tributarios para la protección del medio ambiente, cuyo único objetivo es incentivar tanto a personas naturales, como a personas jurídicas a que realicen conductas y adopten políticas que se adecúen a los objetivos e intereses de los Estados.

Al respecto se cita lo planteado en el documento elaborado por la Fundación Fórum Ambiental:

"El sector ambiental es un mercado poco maduro. Es un mercado que nace como reacción a la aplicación de la NORMATIVA SANCIONADORA. Por lo tanto es fundamental la aplicación y cumplimiento de la legislación ambiental con todas sus consecuencias. Dicha aplicación debiera llevar a la ambientalización de los sectores económicos[92]".

---

[91] Constitución de la República del Ecuador 2008, Registro oficial 449, 20 de Octubre de 2008.

[92] Debate A1, *"Ayuda a la investigación, desarrollo e innovación tecnológica"* en Fundació Fórum Ambiental, *Instrumentos económicos de gestión ambiental*, Documento de trabajo elaborado en el

Continúa manifestando lo siguiente:

"La AMBIENTALIZACIÓN pasa por: la sensibilización de la sociedad y, por lo tanto, del mercado, por la internalización de los costes ambientales, y por la ambientalización de los curriculares académicos de los profesionales, así como por la especialización ambiental paralela[93]*".*

De lo dicho se vislumbra que el objetivo de los tributos extrafiscales y de la fiscalidad ambiental particularmente, no es el de sancionar a los contaminadores, pues para eso están los delitos ambientales que no son motivo de estudio de la presente disertación; estos instrumentos económicos, como ya se ha dicho, tienen como finalidad principal, frenar el deterioro ambiental a través de la sensibilización en los contaminadores, sean estos productores o consumidores, creando una conciencia ambiental a través del diseño de estímulos y desestímulos.

Los tributos extrafiscales para la protección del medio ambiente no deben ser utilizados sobre actividades ilícitas o determinadas conductas que ya han sido tipificadas como delitos o contravenciones, la tributación medioambiental procede sobre conductas que aunque no son amigables con la naturaleza, no resultan dramáticamente gravosas como para merecer alcanzar el rango de lo ilícito. Estos tributos se crean contra aquellas actividades toleradas pero que por ser nocivas para el ecosistema el Estado busca controlar y limitar, evitándolas o incentivando a que sean reemplazadas por conductas que obtengan el mismo fin sin dañar el medio ambiente. En el mismo sentido Varona Alabern[94] señala que las actividades sujetas a los tributos medioambientales que integran como tales el hecho imponible de un impuesto, no pueden simultáneamente quedar tipificadas como infracción.

Para finalizar este capítulo, es preciso señalar que conforme se estudiará más adelante a los incentivos tributarios para la protección del medio ambiente, estos no forman parte de la extrafiscalidad tributaria; pero sin lugar a dudas, ambos son instrumentos económicos que gozan de algunas características similares y que comparten un mismo fin, que comúnmente

---

marco de las IV Jornadas Fòrum Ambiental, Barcelona, 2001, p.26 Internet: http://www.ceda.org.ec/descargas/biblioteca/Instrumentos_Economicos_de_Gestion_Ambiental.pdf Acceso: 09/10/2013.

[93] Id.

[94] Cfr. Juan Enrique, VARONA ALABERN: *Extrafiscalidad y Dogmática Tributaria*, Madrid, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., 2009, p.147.

comprende la búsqueda de la modificación conductual de ciertas actividades que realizan los ciudadanos y que resultan perjudiciales para el entorno en que vive el ser humano.

CAPÍTULO III

INCENTIVOS TRIBUTARIOS PARA LA PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE

Los incentivos tributarios para la protección del medio ambiente, tema central de esta disertación, tienen una base muy amplia que justifica su existencia; la efectividad, legitimidad y legalidad de estos mecanismos de protección ambiental está vinculada y nace de temas importantes que han sido necesarios conocer para una mejor comprensión, principal motivación de los capítulos que precedieron a este.

Conforme se evidenció en el marco normativo que justifica la creación y aplicación de políticas fiscales a favor del medio ambiente, dentro de las políticas y programas que los Estados han adoptado constan los incentivos tributarios. Estas políticas tributarias, forman parte de lo que la doctrina ha denominado como fiscalidad ambiental, así como también del derecho promocional al que se hizo referencia en el segundo capítulo.

En el segundo capítulo se hizo un breve análisis de aquella corriente que considera al Derecho promocional como un mecanismo importante para lograr determinados fines que persiguen los Estados y que son de interés general, para alcanzar dichos fines el derecho promocional hace uso de diferentes técnicas, entre las cuales encontramos a los incentivos.

Siguiendo la corriente de Bobbio, Lara Chagoyán distingue entre dos medidas que utilizan los ordenamientos promocionales, los premios y los incentivos; así, define a los incentivos como *"aquellas medidas que sirven para facilitar el ejercicio de una actividad económica determinada*[95]*"* por otro lado, el mismo autor señala que los premios son medidas

[95] Norberto, BOBBIO, "Hacia una teoría funcional del Derecho", traducción castellana de Genaro R.

que se proponen dar una satisfacción a quien ya ejecutó una actividad deseada. Cita así a Bobbio, quien dice que "*el incentivo acompaña a la actividad en su formación; el premio la sigue, esto es, se le otorga cuando la actividad ya ha sido desplegada*[96]".

Pérez Lledó por su parte, define a los incentivos puros como:

"...las medidas o técnicas promocionales que cumplen exclusivamente una función motivadora, de guía e incentivo, suministrando razones operativas para la acción respecto de ciertas conductas".

Añade:

"Los incentivos puros únicamente buscan motivar ex ante, pues, una vez realizada la conducta, la concesión del incentivo prometido no representa reconocimiento, premio o elogio alguno por méritos o virtudes encomiables, sino simplemente el cumplimiento del deber al que se había comprometido quien ofreció el incentivo[97]".

Por lo general la conducta incentivada es una actividad económica o empresarial cuya realización suele ser fomentada también a través de medios económicos o materiales, el objetivo es que se desempeñe una determinada actividad, o que la realice de una manera en especial, cumpliendo ciertas condiciones que facilitan el cumplimiento de objetivos estatales. Según manifiesta el mismo autor, el incentivo puro solamente cumple funciones motivadoras antes de la realización de una actividad o conducta, jamás cumple funciones retributivas una vez ejecutada.

Incluso existen varias ocasiones en que el incentivo puro es entregado antes de la realización de la conducta, como es el caso de los subsidios y los créditos blandos por parte del Estado, que si bien es cierto en este momento escapan del ámbito tributario en razón de que pertenecen a incentivos financieros; pero que sin embargo sirven para un mejor entendimiento de lo que la doctrina conceptualiza como incentivo puro. Más adelante se

---

Carrió, en *Derecho, filosofía y lenguaje. Homenaje a Ambrosio L. Gioja,* Buenos Aires, Editorial Astrea, 1976, p.24.

[96] Id.

[97] Juan Antonio, PÉREZ LLEDÓ, "*Sobre la función promocional del Derecho. Un análisis conceptual*", Universidad de Alicante, p.678 Internet: http://www.biblioteca.org.ar/libros/142041.pdf Acceso 12/09/2013.

conocerá a fondo como funciona el tema de los subsidios para cuestiones ambientales, pues muchos de ellos se financian a través de la recaudación obtenida por la aplicación de impuestos ambientales.

Es momento de conocer a profundidad los incentivos tributarios como mecanismos de política fiscal utilizados para alcanzar uno de los principales objetivos de los Estados - el desarrollo sustentable como un medio para evitar el deterioro ambiental.

En el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española se encuentra la definición de la palabra incentivo como un adjetivo que indica que se trata de una medida *"que mueve o excita a desear o hacer algo*[98]*"*; a su vez, visto desde la ciencia de la economía, se conceptualiza dicho término como el *"estímulo que se ofrece a una persona, grupo o sector de la economía con el fin de elevar la producción y mejorar los rendimientos.*[99]*"*

Si se analiza el tema de estudio a la luz de estas dos definiciones, resulta muy simple determinar en pocas palabras qué son los incentivos tributarios para la protección del medio ambiente; conceptualizándolos como aquellas medidas adoptadas por el Estado a través de diferentes mecanismos fiscales, que estimulan, mueven o excitan a una persona, grupo o sector de la economía, a adoptar ciertas conductas que reflejen un afán de frenar el daño ambiental; y, de ser posible tomar acciones que reparen de alguna manera el deterioro ambiental causado.

Los incentivos tributarios para la protección del ecosistema buscan promover actividades con externalidades ambientales positivas, al contrario de los impuestos ambientales que buscan evitar actividades con externalidades negativas. En la publicación de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL)[100], se afirma que varios países de la región han buscado obtener este propósito experimentando con sistemas de incentivos fiscales y exenciones tributarias. Algunos de los ejemplos a los que hace referencia dicha publicación son el incentivar la reforestación, así como aplicar *"esquemas de exenciones arancelarias y depreciación acelerada aplicados a equipos de control de contaminación y*

---

[98] *Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española*. Vigésimo primera edición. Internet. http://lema.rae.es/drae/?val=medio%20ambiente Acceso: 04/10/2013.
[99] Id.
[100] Cfr. Jean, ACQUATELLA, *Política fiscal y medioambiente "Bases para una agenda común"*, Comisión Económica para América Latina y el Caribe, Santiago de Chile, 2005, p.42.

tecnologías de producción más limpia – los cuales, pueden o no, estar acompañados – *de incentivos fiscales para la adopción de fuentes energéticas renovables y la eficiencia energética en los bienes de consumo y de capital*[101]".

Los incentivos tributarios para la protección del medio ambiente son herramientas que se utilizan con la finalidad de producir un cambio en la conducta de los actores contaminantes, estimulan a personas naturales o jurídicas a realizar determinadas actividades a través de diferentes instrumentos del derecho tributario; como pueden ser deducciones, exenciones, subvenciones, y que consisten en premios para quienes realicen esfuerzos por no contaminar el medio ambiente, ya sea en las actividades económicas de personas naturales o jurídicas; o, en las acciones mínimas que realizan día a día.

El objetivo de los incentivos tributarios es reducir la degradación ambiental al costo social más bajo posible, cambiando la mentalidad de la población con la finalidad de que las externalidades negativas formen parte integral en la toma de decisiones.

El Servicio de Rentas Internas del Ecuador – SRI, respecto a los incentivos tributarios señala lo siguiente:

"Los incentivos tributarios son medidas legales que suponen la exoneración o una minoración del impuesto a pagar y cuya finalidad es promover determinados objetivos relacionados con políticas productivas como inversiones, generación de empleo estable y de calidad, priorizar la producción nacional y determinados consumos, contención de precios finales, etc...[102]"

Plantea una diferenciación con los beneficios tributarios, a los cuales los define como:

"...medidas legales que suponen la exoneración o una minoración del impuesto a pagar y cuya finalidad es dispensar un trato más favorable a determinados contribuyentes (causas subjetivas) o consumos (causas objetivas). Esta discriminación positiva se fundamenta en razones de interés público, equidad y justicia social.[103]"

---

[101] Id.

[102] Servicio de Rentas Internas del Ecuador, *Incentivos y beneficios,* Internet: http://www.sri.gob.ec/web/guest/incentivos-y-beneficios?p_p_id=88&p_p_lifecycle=1&p_p_state=normal Acceso: 04/01/2013.

[103] Id.

Y finalmente señala que una misma medida puede contener las finalidades de un incentivo conjuntamente con las de un beneficio.

De acuerdo a lo que señala la administración tributaria del Ecuador, los incentivos y beneficios promueven diversos objetivos de política fiscal, conforme se lo señaló en el primer capítulo de esta disertación; entre estos objetivos se encuentran el de *"Política medioambiental y otros objetivos*[104]*"*, el cual no se explica con mayor detalle, solamente se señala que *"Son medidas que favorecen el cuidado y el disfrute de un medio ambiente saludable, otras medidas varias no catalogadas en los rubros anteriores.*[105]*"*

A pesar de que se ha dicho que los incentivos tributarios pueden ser destinados a personas naturales y jurídicas sin que necesariamente éstas tengan relación con factores de producción, resulta importante señalar que por lo general estos mecanismos a nivel de los Estados son pensados especialmente para las empresas que son quienes generan niveles de contaminación elevados.

Los incentivos tributarios para la protección del medio ambiente deben basarse en políticas proactivas, diseñadas para impulsar eficazmente buenas prácticas ambientales que resulten ejemplares en el mercado para el cual fueron trazadas, y que den a las empresas opciones para decidir la manera de no caer en normas fiscalizadoras que repercuten en sus costes de producción; en primer lugar, si el agente contaminante reduce sus emisiones con un coste mínimo para el medio ambiente, la administración le premiará por dicha conducta a través de un incentivo tributario; y, en segundo lugar, en caso de que en el Estado se regule la contaminación al ecosistema a través de impuestos ambientales, también le resultará rentable el dejar de ser sujeto pasivo de dicha imposición fiscal, ya sea, en todo o en parte.

Estos instrumentos de la fiscalidad ambiental consisten en medidas voluntarias no coercitivas, que estimulan a las empresas a que tomen una decisión basada en la posibilidad de tener un ahorro a cambio de mantener conductas que no sean perjudiciales para el medio

---

[104] Servicio de Rentas Internas del Ecuador, *Objetivos de Política Fiscal*, Internet: http://www.sri.gob.ec/web/guest/objetivos-de-politica-fiscal Acceso: 04/11/2013.
[105] Id.

ambiente, y que inclusive puedan ser protectoras del ecosistema, a través de la utilización racional de los recursos y la ecoeficiencia.

Los incentivos tributarios para la protección del ecosistema que se encuentren debidamente diseñados, tomando en consideración las características del medio en el que serán aplicados, así como todas las variantes y la situación de los destinatarios de la norma; son capaces de lograr a largo plazo, una innovación hacia tecnologías limpias que permiten una notoria reducción en las emisiones contaminantes.

Los incentivos tributarios no generan ninguna recaudación para el Estado ni forman parte del régimen impositivo, son estímulos que por lo general consisten en un beneficio económico para las personas que cumplen una condición determinada, es preciso que este tipo de instrumentos mantenga una estructura que resulte efectiva para evitar la degradación ambiental.

Como se mencionó anteriormente, los incentivos tributarios gozan de ciertas características de la extrafiscalidad, sin embargo es fundamental tomar en consideración que la tributación con fines no fiscales no es equivalente a incentivos tributarios sino a impuestos ambientales. Los tributos extrafiscales son uno de los instrumentos económicos diseñados para la protección del entorno, pero no los únicos; se parecen a los incentivos tributarios en que ambos tienen como fin principal el ambiente y no los beneficios económicos que por recaudación puedan generar al Estado, una de las características de la extrafiscalidad que se asemeja a la de los incentivos, consiste fundamentalmente en que su diseño se guía por un objetivo que se aleja del fiscal (recaudatorio).

Los incentivos para la ambientalización de las empresas deben responder a objetivos concretos de mejora ambiental, es preciso tener claro qué es lo que se pretende conseguir con los mismos; además según se manifiesta en el documento elaborado por la Fundación Fórum Ambiental[106], estos deben ser limitados a un tiempo determinado, un período de transición

[106] Cfr. Fundació Fórum Ambiental, *Instrumentos económicos de gestión ambiental*, Documento de trabajo en el marco de las IV Jornadas Fòrum Ambiental, Barcelona, 2001, Internet: http://www.ceda.org.ec/descargas/biblioteca/Instrumentos_Economicos_de_Gestion_Ambiental.pdf Acceso: 09/10/2013.

durante el cual se espera conseguir los referidos objetivos. Los gobiernos pueden condicionar a las empresas para que a cambio de dichos incentivos, realicen ciertas contraprestaciones que potencien la responsabilidad social de las empresas, por ejemplo, la publicación periódica de indicadores de ecoeficiencia.

Gasto tributario:

Es preciso explicar este concepto que se encuentra vinculado con los incentivos tributarios, pues la aplicación de los mismos implica un gasto para los Estados que comprende el precio que deben pagar a cambio de alcanzar ciertos objetivos de política fiscal, pues dejan de percibir un porcentaje de los ingresos que se recaudan por concepto de imposiciones fiscales, a esto se le denomina Gasto Tributario. Para una mejor comprensión del tema se ha considerado importante citar lo expuesto por el Servicio de Rentas Internas del Ecuador – SRI[107].

"La legislación tributaria del Ecuador prevé numerosos supuestos de eliminación o reducción de la obligación tributaria de pago para promover objetivos de política pública, lo que supone una menor recaudación de impuestos para el Estado.

Denominamos "gasto tributario" al monto global de impuestos que dejan de recaudarse como consecuencia de estos beneficios e incentivos y que, de acuerdo con el artículo 94 del Código Orgánico de Planificación de Finanzas Públicas, constituirá un anexo de la proforma del Presupuesto General del Estado.

Los incentivos y beneficios adoptan diversas formas en el esquema de cálculo de los impuestos: exoneraciones o exenciones de rentas, consumos y determinados elementos patrimoniales; deducciones a la base imponible, tasas impositivas reducidas, crédito tributario, diferimiento de pago, etc.

El gasto tributario persigue varias finalidades: realizar una mejor distribución de la obligación tributaria, atender situaciones que merecen una especial protección del Estado, promover

[107]Servicio de Rentas Internas del Ecuador, *Beneficios e incentivos tributarios,* Internet: http://www.sri.gob.ec/web/10138/659 Acceso: 04-11-2013.

determinadas conductas en el ámbito de la salud personal y ambiental, así como estimular el empleo y la inversión, en coherencia con los principios que enumera el artículo 300 de la Constitución de la República.[108] "

Existen impuestos ambientales que no se han despojado de la finalidad fiscal de los tributos, muchos de estos se plantean como un castigo para aquellos agentes contaminantes, como es el caso de uno de los principales principios del Derecho Ambiental "El que contamina paga". El tema central de esta disertación no se enfoca en dicha clase de impuestos que se guían por el referido principio, sino en aquellas normas que no son concebidas como una especie de sanción o castigo; o peor aún, como un permiso para dañar el medio ambiente.

Lo antes señalado, "permiso para dañar el medio ambiente", se refiere a que es posible que muchas empresas económicamente fuertes tomen la opción de seguir contaminando, podría decirse que pagan por el daño al ambiente, internalizando dichos costos y en muchos casos transfiriendo esos valores en un incremente en el precio, o incluso, aprovechándose como deducción adicional en la base de impuestos sobre la renta, lo cual se convierte en un contrasentido.

3.1 Diferencia entre incentivos tributarios e incentivos económicos, consecuencia de la aplicación de impuestos ambientales para la protección del medio ambiente

Como se ha manifestado en el transcurso de esta disertación, tanto impuestos ambientales como incentivos tributarios son instrumentos económicos de la política fiscal que tienen como principal objetivo el promover una reducción de la contaminación y degradación ambiental, induciendo a un mejor desempeño ambiental por parte de los agentes económicos; sin embargo, a pesar de estar conducidos por la misma motivación, son mecanismos diferentes.

---

[108] Id.

Los incentivos tributarios como una categoría independiente perteneciente a los instrumentos económicos, se estructuran con el propósito de modificar el comportamiento o desarrollo de determinadas actividades o agentes que deterioran la naturaleza, y la diferencia fundamental con los impuestos ambientales consiste en que éstos no hacen uso de una carga económica impuesta por el Estado para ejercer el control de la contaminación ambiental, sino que solamente dan a los agentes económicos la posibilidad de obtener un beneficio por generar actividades productivas amigables con el medio ambiente; como por ejemplo mediante deducciones, exenciones, depreciación acelerada.

Los impuestos ambientales por su parte, son diseñados con la finalidad de modificar el desarrollo de determinadas actividades productivas que resultan ser dañinas para el medio ambiente, se aplican ejerciendo el control ambiental mediante una afectación económica a quienes contaminan, y pueden estar dirigidos de una manera directa o indirecta a la fuente contaminadora.

Entre aquellos impuestos que recaen directamente sobre la fuente contaminadora están aquellos que imponen una carga a los montos actuales de emisiones o descargas u otro tipo de disposición de residuos en el ambiente. El modo en el que se aplica el impuesto puede variar dependiendo de la legislación, en algunos casos se aplica al monto total de la emisión contaminante, mientras que en ocasiones la imposición procede cuando se sobrepasan los límites de emisiones contaminantes que fueron preestablecidos previamente por el legislador al momento de diseñar la norma.

En relación a lo manifestado, me permito citar lo dicho por el Grupo Técnico sobre medidas de incentivos económicos para la conservación de la diversidad biológica, en cuyo ensayo afirma que *"los incentivos suelen ser utilizados para generar rentas para la autoridad ambiental*[109]*"*.

---

[109] Grupo Técnico Sobre Medidas de Incentivos Económicos para la Conservación de la Diversidad Biológica, *Actuales incentivos económicos en los diversos sectores,* Resolución Presidencial N° 040-2001-CD/CONAM, p.6; Internet: http://www.ceda.org.ec/descargas/biblioteca/Actuales_Incentivos_Economicos_en_los_Diversos_Sectores.pdf Acceso: 04/10/2013.

El citado caso es otra muestra de que hay muchos autores que confundiendo a los incentivos con los impuestos ambientales, entienden a los mismos como un medio para que el Estado (en ocasiones a través de la autoridad ambiental) recaude fondos por la contaminación generada por determinados agentes económicos que intervienen en el proceso de producción.

En relación a la extrafiscalidad, hay muchos autores que consideran que en el caso de los impuestos ambientales, la finalidad principal no necesariamente debe estar enfocada a frenar el daño al ecosistema, es decir, es factible pero no indispensable que así sea. Respecto a lo dicho es prudente citar el siguiente texto:

"...Un impuesto puede ser "ambiental" sin tener como objetivo principal una mejora ambiental. Los impuestos aplicables a los vehículos y a los carburantes, por ejemplo, son concebidos principalmente como una fuente de ingresos públicos pero, como su efecto colateral puede ser una reducción en la demanda de vehículos y de carburantes, pueden considerarse Impuestos Ambientales. Su carácter ambiental se hace más explícito si estos impuestos se reducen para los coches y los combustibles "limpios".[110]"

Los impuestos ambientales pueden llegar a ser considerados como el precio que deben pagar los agentes económicos de producción, por contaminar el medio ambiente o por el uso de un recurso natural; esta situación genera aumentos en los costos de producción para las empresas que deben pagar dichos impuestos, frente a lo dicho las empresas tienen dos opciones:

1. Trasladar el incremento en los costes de producción a sus consumidores.
2. Reducir sus índices de contaminación identificando alternativas de producción limpia que eviten el uso indiscriminado de recursos naturales.

---

[110] Frans, OOSTERHUIS, en Ponencia B2 (b), *"Planificación, diseño y efectividad de la fiscalidad ambiental"* en Fundació Fórum Ambiental, *Instrumentos económicos de gestión ambiental*, Documento de trabajo elaborado en el marco de las IV Jornadas Fòrum Ambiental, Barcelona, 2001, p.98 Internet: http://www.ceda.org.ec/descargas/biblioteca/Instrumentos_Economicos_de_Gestion_Ambiental.pdf Acceso: 09/10/2013.

La segunda opción se presentará generalmente cuando el mercado contra el que compite su empresa es competitivo, situación que los obliga a buscar mecanismos para reducir los costos de producción adicionales que les representa la imposición ambiental.

Es preciso considerar que los mecanismos de producción limpia son más costosos que aquellos que no son amigables con el medio ambiente; por lo que en cualquier forma las empresas tendrán un incremento en sus costes, el mismo que en caso de estar bien diseñado el impuesto ambiental, deberá ser menor a aquel al que se verían expuestas en caso de tomar la primera opción. De este modo se configura lo que los autores denominan un incentivo económico, que no es similar a un incentivo tributario.

Sobre la base de lo expuesto se cita a Herrera Molina[111], quien en un resumen de todo lo expuesto, clasifica a los impuestos ambientales en dos categorías básicas:

- Incentivadores
- Recuperadores de costos o redistributivos.

Los incentivadores, son los que buscan modificar la conducta del contaminador.

Los recuperadores de costos o redistributivos, son aquellos cuya finalidad esencial consiste en obtener ingresos para satisfacer el gasto público ambiental ocasionado por la degradación del ecosistema.

La Agencia Europea de Medio Ambiente, dentro de la clasificación que plantea, toma en consideración a los impuestos de incentivo, los mismos que se crean con el fin de estimular a quienes contaminan, tanto productores como consumidores, con el propósito de que mejoren el comportamiento en relación al medioambiente.

Acquatella, sobre la creación de incentivos señala:

---

[111] Pedro Manuel, Herrera Molina, *Los tributos con fines ambientales impuestos sobre instalaciones contaminantes*, Barcelona, 1996, Pág. 688.

"La utilización de impuestos ambientales como instrumentos para internalizar el costo social de actividades económicas que conllevan impactos ambientales, creando así una estructura de incentivos para reducir la degradación ambiental a través del sistema de precios[112]*"*.

Además afirma que:

"La utilización de impuestos ambientales tendría como objetivo central construir, a través de impuestos diseñados a incidir lo más directamente posible sobre actividades contaminantes que se pretendan corregir, una estructura de incentivos que lleve a estas actividades a un nivel socialmente óptimo. Entendiendo este nivel óptimo desde una consideración integral de todos los costos sociales y beneficios que conlleva determinada actividad económica."

En relación a lo planteado por Acquatella sobre la creación de incentivos tributarios para la protección del medio ambiente, se evidencia nuevamente que gran parte de los autores no hacen distinción alguna entre impuestos ambientales e incentivos; o por su parte, en caso de que lo hagan, sitúan a los incentivos tributarios como una consecuencia de los impuestos ambientales.

En la definición que trae Acquatella se evidencia lo dicho, lo mismo que se demuestra gráficamente en el Anexo II.

De este modo se explica cómo es que la referida definición deja de lado a los incentivos tributarios como uno de los instrumentos económicos de la política fiscal de los que se hace uso para proteger al medio ambiente (al igual que los impuestos ambientales); y, los ubica como una consecuencia de la aplicación de impuestos ambientales, es decir, sin los segundos no tendríamos a los primeros, cosa que como se demostrará en adelante, es errada.

Cuando el autor en mención se refiere a una internalización de costos, se sobreentiende que económicamente las empresas trasladarán los costos de una producción más limpia a los consumidores a través de un alza en el precio del producto, pues por lo general los productores no estarán dispuestos a perder; en ocasiones y dependiendo del bien que se produce, esto detonará en una baja en la demanda del producto.

---

[112] Jean, AQUATELLA, *"El rol conjunto de las autoridades ambientales y las autoridades fiscales en la construcción de una plataforma para aplicar instrumentos económicos en las gestión ambiental de los países de América Latina y el Caribe"*, CEPAL, 2004.

A pesar de que muchos autores los asemejan, o ubican a los incentivos como consecuencia de la aplicación de los impuestos ambientales, son categorías distintas que emplean distintos medios con la finalidad de alcanzar el mismo fin; posiblemente la razón de que se presente esta situación es que la palabra incentivo es un adjetivo que puede aplicarse a cualquier situación en la que se produzca una actividad esperada por alguien, por lo general los autores se refieren a instrumentos económicos que tienen como finalidad lograr un objetivo que consiste en promover (incentivar) una conducta.

El tema de análisis de la presente disertación, por su parte, son los premios, facilidades, prebendas (incentivos), que se otorga a aquellos agentes económicos que apeguen su conducta a la norma en la cual se encuentran los criterios bajo los cuales se beneficiarán de dichos incentivos concebidos para proteger el medio ambiente.

Es preciso considerar que esta disertación ha delimitado su análisis a los incentivos tributarios, y no en general a los incentivos para la protección del medio ambiente, lo cual deja fuera a toda clase de beneficios que se prevean para los agentes económicos que encaminen su conducta y sus modos de producción con la finalidad de que sean menos perjudiciales para el ecosistema; pero que no consistan en herramientas de carácter tributario.

3.1.1 Subvenciones

Con el objeto de continuar enmarcando de mejor manera lo que son los incentivos tributarios para la protección del medio ambiente, y previniendo posibles confusiones con otro tipo de instrumentos económicos de la política fiscal o de la política económica que son utilizados con el mismo objetivo, especialmente los impuestos ambientales, se ha considerado necesario explicar brevemente lo concerniente a subvenciones.

Cuando empezó la preocupación ambiental de los Estados alrededor del mundo los gobiernos intervinieron mediante el desarrollo de políticas económicas que consistían en ayudas y subvenciones, a través de las cuales se buscaba promocionar el uso de nuevas tecnologías en la industria y otros sectores. Con el pasar del tiempo las políticas económicas se

ampliaron y derivan o se financian con el dinero recaudado por el establecimiento y aplicación de impuestos y tasas ambientales.

A continuación se cita a Edgardo Héctor Ferré Olive quien hace la siguiente relación entre impuestos ambientales y subvenciones, indicando que las segundas son el resultado de los primeros:

"Podemos indicar que las ecotasas son impuestos que gravan a aquellas actividades económicas que provocan externalidades medioambientales negativas. El objeto de su aplicación, es el de gravarlas y darle competitividad en el mercado a otras actividades o alternativas tecnológicas menos perjudiciales para el medio ambiente. Las ecotasas pueden ser finalistas, y por ende la recaudación se dedica a fomentar, con subvenciones las tecnologías alternativas; cumpliendo con el objetivo de una ecotasa no con fines recaudatorios sino como incentivo de las actividades económicas denominadas limpias.[113]"

De la lectura del texto citado se desprenden varias ideas importantes para el desarrollo del tema.

En primer lugar se evidencia claramente que muchas legislaciones diseñan ciertos regímenes impositivos teniendo como finalidad principal el recaudar fondos para subvencionar conductas o actividades encaminadas a la protección del medio ambiente, lo que vendría a ser su finalidad secundaria; es decir, el primer objetivo es recaudar fondos cobrando impuestos elevados a aquellos agentes económicos contaminantes; mientras que el segundo objetivo, es el destino de dichos fondos como un aporte para aquellos agentes económicos dispuestos a emplear tecnologías alternativas que resulten amigables con el medio ambiente.

De este modo se entiende que los impuestos ambientales no dejan de lado su finalidad fiscal, posiblemente no en todos los casos esta finalidad recaudatoria sea el objetivo principal para diseñar la norma, pero en muchos de los casos sí lo es; y, a pesar de no ser la regla general esto viene a ser otra diferencia sustancial entre los incentivos tributarios y los impuestos ambientales, los primeros nunca comprenden una recaudación, mientras que los

---

[113] Edgardo Héctor, FERRÉ OLIVE, *"Legislación Ambiental y Política Tributaria"*, Buenos Aires, AFIP, Octubre de 2010 Internet: http://www.econ.uba.ar/www/institutos/secretaradeinv/ForoContabilidadAmbiental/trabajos2010/T_Ferre_Olive_legislacion_ambiental.pdf Acceso: 07/10/2013.

segundos no siempre dejan a un lado su finalidad fiscal, e incluso, en muchas ocasiones persiguen esa finalidad recaudatoria para alcanzar la solvencia económica que les permita premiar a través de subvenciones, actividades que sean amigables con el ambiente.

En segundo lugar, continuando con el análisis del texto de Ferré Olive citado en líneas anteriores, se evidencia la misma lógica que persiguen muchos autores, entender a los incentivos como una consecuencia de la aplicación de instrumentos económicos que tienen como finalidad la protección del medio ambiente. En ningún caso se podría afirmar que las subvenciones no constituyen incentivos para los agentes económicos, pues esto sería un error; sin embargo, sí es posible afirmar que aunque las subvenciones sean incentivos que se otorgan a las empresas, productores y en algunos casos a la ciudadanía en general; no son incentivos tributarios.

En esta conjunción que plantea la doctrina Glave Tesino manifiesta que para la aplicación de instrumentos económicos para la gestión ambiental se requiere de un enfoque integral, señala que en el caso de los modelos de gestión integral con incentivos económicos se vislumbran dos etapas fundamentales:

"En la primera etapa, el gobierno cobra un derecho a los contaminadores individuales por las emisiones o descargas realizadas en el medio ambiente o por el uso de recursos ambientales. En la segunda etapa, el gobierno emplea los ingresos generados para promover un mejor manejo medio ambiental.[114]"

Continúa afirmando que en esta primera etapa las tarifas (impuestos ambientales) constituyen un incentivo económico para que los contaminadores o usuarios de recursos ambientales se vean motivados a reducir sus impactos, generando mecanismos y encaminando sus conductas para alcanzar dichos objetivos, para que este sistema sea exitoso es preciso que

---

[114] Manuel, GLAVE TESINO: *"Coordinación entre las políticas fiscal y ambiental en el Perú"*, documento preparado en el marco del proyecto CEPAL/ GTZ: "Promoción del desarrollo económico mediante la integración de políticas ambientales y sociales en América Latina y el Caribe", CEPAL - SERIE Medio ambiente y desarrollo N°102, Santiago de Chile, 2005, p.43. Internet: http://www.eclac.org/cgi-bin/getProd.asp?xml=/publicaciones/xml/7/22377/P22377.xml&xsl=/dmaah/tpl/p9f.xsl&base=/dmaah/tpl/top-bottom.xsl Acceso: 06/10/10.

las tarifas que se impongan sean lo suficientemente altas, de modo que sean capaces de incentivar al agente económico para alterar el comportamiento y reducir el impacto.

Como ya se manifestó anteriormente, esta primera etapa de imposición se adecúa al principio "contaminador-pagador", el mismo que por lo general en la mayoría de legislaciones, se aplica cuando los agentes económicos sobrepasan los límites permisibles de contaminación, lo cual podría llevar a pensar que hasta el nivel estándar de contaminación permitido, el daño al medio ambiente resulta gratis en razón de que no está sujeto a imposición alguna.

En la segunda etapa de este modelo integral, el Estado emplea los fondos recaudados por concepto de tarifas impuestas a aquellos agentes económicos que sobrepasaron los límites permisibles de emisiones o efluentes, en generar un mayor nivel de sostenibilidad a través del diseño de iniciativas de prevención y control de la contaminación que por lo general consisten en subvenciones.

En relación a las subvenciones o ayudas económicas financiadas a través de la recaudación obtenida por la aplicación de impuestos ambientales, Glave Tesino menciona.

"De este modo los ingresos obtenidos podrían ser empleados para financiar créditos blandos a las empresas contaminantes para la instalación de maquinaria o equipos más modernos y más limpios, para compensar los incentivos tributarios dados a empresas que efectúen planes de capacitación y programas para la conservación de la biodiversidad o podrían incluso sustentar fondos de protección de la biodiversidad o Fondos para Remediación de Pasivos Ambientales. Otro destino para estos fondos podría ser un programa de capacitación para funcionarios de los sistemas de gestión pública encargados de la medición de daños ambientales, con el objeto de mejorar el registro y evaluación de los mismos y por lo tanto ayudar a mejorar el control.[115]"

Sobre la base de lo expuesto, se ha pretendido explicar la diferencia existente entre impuestos ambientales e incentivos tributarios para la protección del medio ambiente; los primeros por lo general y según explican varios autores, tienen como principal objetivo el recaudar fondos para emplearlos en ciertos mecanismos predefinidos por la administración y que tienen como objetivo la protección del medio ambiente; mientras que, los incentivos

[115] Id.

tributarios no basan su actuación en una recaudación, por el contrario, siempre y sin excepción alguna, consisten en beneficios o premios que se otorga a los agentes económicos productivos y que llevan a la administración a dejar de percibir una suma de dinero.

Es preciso tomar en consideración que los impuestos ambientales, generalmente corresponden a incentivos económicos que de ninguna manera deben ser confundidos con los incentivos tributarios, a pesar de que éstos persigan el mismo fin. En el párrafo citado en líneas anteriores se evidencia esta distinción, al hacer mención a que el dinero recaudado de las tarifas por contaminación ambiental podrá compensar aquello que deja de percibir el Estado por concepto de incentivos tributarios dados a empresas.

Ahondando más en el tema, se encuentran las teorías de quienes señalan que las subvenciones son ayudas que da el Estado con la finalidad de hacer más competitivas a las empresas que se ven afectadas por la aplicación de impuestos ambientales, en razón de que en ocasiones el libre mercado no permite alcanzar determinados objetivos económicos. En el documento elaborado por la Fundació Fórum Ambiental[116] se plantea que la contaminación industrial puede considerarse como un fallo del mercado, en vista de que las exigencias ambientales que se imponen a las empresas encuentran un *"difícil y costoso cumplimiento"*, de modo que el Estado interviene a través de ayudas económicas.

Por lo tanto se entiende que la administración impone tributos con la finalidad de proteger el medio ambiente; y, con la recaudación que obtiene por la aplicación de los mismos, otorga ayudas económicas a las mismas empresas para que éstas trabajen por conseguir una producción más limpia, por ejemplo a través del uso de tecnologías diseñadas con este mismo fin pero que generalmente resultan más costosas.

En definitiva, siempre se evidencia el mismo objetivo en esta clase de instrumentos económicos para la protección del ecosistema: en primer lugar, el diseño y aplicación de un

---

[116] Cfr. Debate A2, *"Incentivos de Dinamización empresarial en el ámbito del Medio Ambiente"* en Fundació Fórum Ambiental, *Instrumentos económicos de gestión ambiental*, Documento de trabajo elaborado en el marco de las IV Jornadas Fòrum Ambiental, Barcelona, 2001, p.44 Internet: http://www.ceda.org.ec/descargas/biblioteca/Instrumentos_Economicos_de_Gestion_Ambiental.pdf Acceso: 09/10/2013.

impuesto ambiental; y, en segundo lugar, la utilización de lo recaudado por dicha imposición para otorgar una subvención.

Las tesis en este sentido varían en relación a los destinatarios de la ayuda económica. Existe una corriente que critica a la subvención que contradice el principio de quien contamina paga, al otorgar la ayuda a quien por ser el responsable del daño ambiental está obligado a abonar una cantidad para el resarcimiento de la contaminación generada, e internalizar los costos que dicha imposición le representa. El documento desarrollado por la Fundació Fórum Ambiental explica lo dicho y lo desarrolla de la siguiente manera:

"Al conceder ayudas, la Administración descarga a la empresa beneficiaria de una parte de sus costes financieros, en vez de dejar que dicha empresa se sufrague con los recursos obtenidos en el mercado. El resultado es que además de disminuir los efectos disuasorios del sistema de responsabilidad por daños ambientales, se obstaculiza la internalización por dicha empresa beneficiaria de la contaminación[117]".

Añade a esta explicación lo que sigue:

"Continuar con esta situación conlleva el peligro de desencadenar un proceso de progresiva publificación de la adaptación ecológica de las industrias, del que pueden surgir obstáculos para el progreso socioeconómico: despilfarro de recursos públicos para el mantenimiento de empresas no competitivas, inmovilización durante un período excesivamente largo de recursos financieros que podrían utilizarse para otras necesidades, etc.[118]"

Lo dicho goza de absoluto sentido, en razón de que el Estado debería dejar de lado motivaciones que en muchas ocasiones pueden estar investidas de un tinte político, evitando premiar a empresas que no son lo suficientemente competitivas para internalizar los costos que representa el generar una producción limpia, pues de lo contrario no se estaría cumpliendo con el objetivo de la fiscalidad ambiental, el mismo que como ya se ha señalado, consiste en sensibilizar a los administrados para que modifiquen su conducta; sin embargo, si el mismo Estado pretende estimular una conducta amigable con la naturaleza, a través de la imposición de un tributo ambiental; y por otro lado, compensa económicamente a la empresa por dicho

[117] Id.
[118] Id.

desembolso, con la finalidad de hacerla más competitiva, o al menos no perjudicar su situación en el mercado; no genera una verdadera afectación que promueva un cambio en su modo de actuar.

Las subvenciones deben tomarse como una medida dentro de un conjunto de decisiones destinadas a cumplir unos estándares de calidad ambiental en un espacio determinado; y, en semejanza con los instrumentos que se usan dentro de la fiscalidad ambiental, deben tener como objetivo prioritario la protección del ecosistema. Es sobre la base de lo expuesto que se concluye que las subvenciones deben ser premios y reconocimientos para quienes han hecho o planean hacer un esfuerzo por reducir sus niveles de contaminación; en lugar de ser una ayuda para aquellas empresas que se han visto obligadas a pagar a la administración por haber permitido que nazca la obligación tributaria, al efectuar el hecho generador del impuesto, el mismo que generalmente se basa en tener niveles de contaminación ambiental sobre los índices preestablecidos; de este modo se convierten en sujetos pasivos del impuesto ambiental, por no haber realizado los esfuerzos necesarios para generar una producción más limpia, razón por la cual evidentemente no deberían ser reconocidos ni premiados con una ayuda económica de ningún tipo.

Las subvenciones, al igual que los incentivos tributarios para la protección del medio ambiente deben otorgarse a cambio de compromisos de cultura ambiental que acentúen el carácter de responsabilidad social de las empresas; quienes deben ser compensados son los agentes económicos que creen situaciones de conservación ambiental y beneficien al interés social. El cumplimiento de estos compromisos debe ser medido a través de indicadores de eficiencia e indicadores ambientales que deben estar controlados por la autoridad administrativa responsable en materia ambiental, en razón de que es, o debería ser esta dependencia, quien tenga la capacidad técnica de medir dichos indicadores.

Es necesario precisar un tema fundamental, las subvenciones, al contrario de los impuestos ambientales, no son parte de la política fiscal que un Estado adopta para la protección del medio ambiente; son parte de la política económica y no tienen ninguna característica que las vincule con la fiscalidad ambiental. A pesar de ello, son incentivos financieros que han sido desarrollados en esta disertación en vista de que, como se lo explicó

en líneas anteriores, se ha evidenciado que muchos autores confunden los incentivos con las subvenciones; y probablemente las subvenciones sí son incentivos económicos, pero no son incentivos tributarios.

A pesar de lo expuesto, encontramos la siguiente posición:

"Las subvenciones incluyen ayudas, préstamos a interés bajo y incentivos tributarios que actúan como incentivos para que los contaminadores cambien su comportamiento o para que se reduzcan los costes del sector privado y público en la reducción de la contaminación.[119]"

En el texto citado, se evidencia que Flavia Rosembuj, ponente en las IV Jornadas Fórum Ambiental 2001, categoriza a los incentivos tributarios como una especie dentro del género subvenciones. Esta es una posición bastante aceptable si partimos de la definición de subvención como una ayuda que otorga el Estado al administrado a cambio de una actividad que es de interés social. La diferencia que me permito establecer en este sentido es que como ya se manifestó en líneas anteriores, los incentivos tributarios para la protección del ecosistema, son mecanismos de la fiscalidad ambiental; mientras que, las subvenciones son una especie del género de los incentivos financieros.

A pesar de lo dicho, y como se lo ha evidenciado con la cita textual en mención, existen autores que consideran a los incentivos tributarios para la protección del medio ambiente como una especie de las subvenciones, lo cual es un tema discutible por las semejanzas que existen al definir una y otra; sin embargo, es preciso señalar que la fiscalidad ambiental no contempla a las subvenciones como un medio tributario para alcanzar su objetivo; lo mismo sucede con los incentivos financieros para la protección del medio ambiente, pues no consideran a los incentivos tributarios como un medio para alcanzar dicho fin, esto según la misma categorización planteada por la misma ponente, Flavia Rosembuj[120],

---

[119] Flavia, ROSEMBUJ, en Ponencia A3, *"Incentivos Indirectos de la Ambientalización de las Empresas"* en Fundació Fórum Ambiental, *Instrumentos económicos de gestión ambiental*, Documento de trabajo elaborado en el marco de las IV Jornadas Fòrum Ambiental, Barcelona, 2001, p.59 Internet: http://www.ceda.org.ec/descargas/biblioteca/Instrumentos_Economicos_de_Gestion_Ambiental.pdf Acceso: 09/10/2013.

[120] Cfr. Ibídem. p.50.

al referirse a los instrumentos económicos, lo cual se encuentra explicado a detalle en el cuadro adjunto que consta como Anexo III.

3.2 Tipos de incentivos tributarios para la protección del medio ambiente

"Los incentivos y beneficios adoptan diversas formas en el esquema de cálculo de los impuestos: exoneraciones o exenciones de rentas, consumos y determinados elementos patrimoniales; deducciones a la base imponible, tasas impositivas reducidas, crédito tributario, diferimiento de pago, etc.[121]"

El Servicio de Rentas Internas del Ecuador – SRI señala que existen diversos mecanismos tributarios bajo los cuales se presentan los incentivos y beneficios tributarios, a continuación analizaremos los más usuales y representativos en el tema de estudio.

3.2.1 Exoneraciones o exenciones de rentas, consumos y determinados elementos patrimoniales

Las exenciones son un tipo de incentivo tributario que no solamente es utilizado por la fiscalidad ambiental, sino por el derecho tributario en general.

El Código Tributario en su artículo 31, define a las exenciones como *"la exclusión o la dispensa legal de la obligación tributaria, establecida por razones de orden público, económico o social.*[122]"

En el artículo 32 del mismo cuerpo normativo se especifica claramente la previsión legal.

---

[121] Servicio de Rentas Internas del Ecuador, *Beneficios e incentivos tributarios,* Internet: http://www.sri.gob.ec/web/10138/659 Acceso: 04/11/2013.

[122] Código Tributario del Ecuador, Registro Oficial Suplemento 38 de 14 de junio de 2005.

"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.[123]*"*

En cuanto a las exenciones, algunos autores[124] citan a Sainz de Bujanda, quien manifiesta que este instrumento del derecho tributario se desarrolla a través de un mecanismo jurídico que consiste en la concurrencia de dos normas con sentido contrapuesto. La primera es la norma tributaria que define el tributo en sí mismo con todos los elementos que lo constituyen de modo tal que nazca la obligación tributaria principal; y, la segunda, que es la norma de exención, la cual bloquea los efectos de la primera al disponer que no se deben desarrollar sus efectos respecto a determinados sujetos que realicen el hecho imponible, o impidiendo que se apliquen en supuestos específicos precisados por la norma de exención[125].

Lo dicho, no permite que la obligación tributaria nazca, pues el motivo de las normas de exención es justamente ese, impedir el nacimiento de la misma en los casos que éstas específicamente determinan.

Se entiende a las exenciones fiscales como los supuestos en los que una actividad o sujeto no está obligada a soportar la carga económica que le correspondería en aplicación de las normas impositivas.

Existen dos tipos de exenciones:

- Exenciones subjetivas: Son aquellas que se dirigen a determinados sujetos solamente por su calidad; por ejemplo, si la norma dispone que las Fundaciones Ecologistas están exentas de pagar un determinado impuesto.

- Exenciones objetivas: Son aquellas que se otorgan en caso de que se realicen determinadas conductas, lo que en el tema de estudio consiste en que se realice

---

[123] Id.

[124] Cfr. Varios autores, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, Editorial TECNOS (GRUPO ANAYA S.A.), Décimonovena edición, 2008, p.275.

[125] Cfr. Fernando, SAINZ DE BUJANDA, *Sistema de Derecho financiero*. Tomo I, Volumen I (1975), Tomo I, Volumen II (1985). Facultad de Derecho de la Universidad Complutense.

actos específicos y determinados en la ley, pero que tengan como finalidad la protección del medio ambiente.

Siempre que exista una exención, inevitablemente se encontrarán dos normas; la norma impositiva que define el hecho imponible, y la norma de exención que dispone los casos en que la obligación tributaria no nacerá. En los casos en que se aplica este instrumento tributario, el patrimonio de los administrados no se ve afectado de ninguna forma.

Ferreiro Lapatza[126] por su parte, señala que en el caso de las exenciones existen tres posibilidades:

- Que la obligación tributaria no nazca a pesar de haberse producido la conducta comprendida en el hecho imponible.
- Que nazca la obligación tributaria pero que se condone su pago.
- Que nazca la deuda y sea satisfecha por el sujeto pasivo ante la administración, pero que la persona que hizo el pago pueda reclamar su reembolso en un futuro, en virtud de una conducta que lo exime del pago y que se encuentra contemplada en otra norma.

En relación a las exenciones Glave Tesino argumenta lo que ya se mencionó anteriormente sobre la aplicación de instrumentos económicos, pues manifiesta que a pesar de que éstas podrían constituir herramientas útiles para estimular conductas que generen externalidades ambientales positivas, presentan dificultades al momento de su ejecución y control, por la coordinación que se requiere entre la autoridad ambiental y la autoridad fiscal.

"...el diseño de esquemas fiscales y exenciones tributarias para promover actividades con externalidades ambientales positivas, puede constituirse en una herramienta muy útil. Un ejemplo de ello son las exenciones arancelarias y la depreciación acelerada para equipos de control de contaminación o tecnologías de producción más limpia. Sin embargo, este tipo de incentivos presentan dificultades al momento de coordinar para instrumentar estas políticas entre la autoridad

[126] Cfr. José Juan, FERREIRO LAPATZA, *Curso de Derecho Financiero español*, Marcial Pons, 2006.

certificadora (la autoridad ambiental, por lo general) y la autoridad fiscal que otorga las exenciones.[127]"

Al referirse a las exenciones Frans OosterHuis[128] hace una distinción entre dos tipos de exenciones al pago de impuestos ambientales:

"Debería hacerse una clara distinción entre dos tipos de exenciones y devoluciones. El primer tipo está diseñado para mejorar la efectividad del IM, p. e., el reembolso de un impuesto que grava un producto, si se demuestra que la contaminación que aquel producto puede causar se ha prevenido de forma efectiva. El segundo tipo está diseñado para mitigar o compensar los impactos adversos sobre la distribución de la renta o la competitividad. En este segundo caso, hay que ir con mucho cuidado para minimizar la pérdida de efectividad y asegurar la compatibilidad con, p. e., la regulación estatal complementaria de los estados de la UE.[129]"

En cuanto al primer tipo, que contempla un reembolso de los valores pagados por concepto de un impuesto ambiental, siempre y cuando el agente económico demuestre que previno de manera efectiva la contaminación que el producto podría provocar; solamente se refiere al caso específico en el que se hubiese pagado por un impuesto ambiental, y por haber tomado medidas ambientales la empresa adquiere el derecho a que se le restituyan dichos valores.

Sobre la base de lo expuesto, es preciso tomar en consideración que las exenciones no siempre se presentan como beneficios para no pagar un impuesto ambiental, es decir, la obligación tributaria no solamente debe estar vinculada a un tributo de carácter ambiental, si

---

[127] Manuel, GLAVE TESINO: *"Coordinación entre las políticas fiscal y ambiental en el Perú"*, documento preparado en el marco del proyecto CEPAL/ GTZ: "Promoción del desarrollo económico mediante la integración de políticas ambientales y sociales en América Latina y el Caribe", CEPAL - SERIE Medio ambiente y desarrollo N°102, Santiago de Chile, 2005, p.25. Internet: http://www.eclac.org/cgi-bin/getProd.asp?xml=/publicaciones/xml/7/22377/P22377.xml&xsl=/dmaah/tpl/p9f.xsl&base=/dmaah/tpl/top-bottom.xsl Acceso: 06/10/10.

[128] Frans, OOSTERHUIS, Ponencia B2 (b), *"Planificación, diseño y efectividad de la fiscalidad ambiental"* en Fundació Fórum Ambiental, *Instrumentos económicos de gestión ambiental*, Documento de trabajo elaborado en el marco de las IV Jornadas Fòrum Ambiental, Barcelona, 2001, p.106 Internet: http://www.ceda.org.ec/descargas/biblioteca/Instrumentos_Economicos_de_Gestion_Ambiental.pdf Acceso: 09/10/2013.

[129] Id.

no que en ocasiones, como en el caso del Ecuador que se analizará en el siguiente capítulo, la exención como un incentivo tributario para la protección del medio ambiente, se presenta también frente a otra clase de impuestos directos como el impuesto a la renta.

En cuanto al segundo tipo que plantea Frans Oosterhuis, éste tiene relación directa con lo planteado respecto de las subvenciones; la exención se la otorga como una compensación de los impactos adversos que genera sobre la distribución de la renta o la competitividad, el pago de impuestos ambientales. Como ya fue explicado, esta medida podría minimizar la efectividad de la imposición ambiental.

3.2.2 Deducciones a la base imponible

Las deducciones a la base imponible son incentivos o beneficios tributarios que disminuyen el valor a pagar por concepto de un tributo, al disminuir el valor de la base imponible. Este tipo de instrumentos deben ser establecidos por ley con la finalidad de cumplir objetivos de política económica y social, e incentivar a la gente a realizar determinadas actividades. Las deducciones permiten a los agentes económicos disminuir del total de ingresos obtenidos, las erogaciones que hubiesen efectuado y que tengan relación con el giro del negocio, de modo que el tributo que se cause sea descontando los desembolsos por gastos e inversiones.

La Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, al respecto de las deducciones, en su artículo 10 señala:

"Art. 10.- En general, con el propósito de determinar la base imponible sujeta a este impuesto se deducirán los gastos que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos.[130]*"*

Se entiende por tanto, que previo a señalar la base imponible sobre la cual un agente económico estará sujeto al pago del impuesto a la renta, se deberá hacer el cálculo respectivo y

[130] Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno del Ecuador, Registro Oficial Suplemento 463 de 17 de noviembre de 2004.

determinar la diferencia una vez que se hubiesen restado todas las erogaciones hechas por el sujeto pasivo del impuesto.

Eric L. Kohler define al término deducción en materia contable como *"cualquier costo o gasto cargado contra los ingresos*[131]*"*, se entiende entonces a las deducciones como los costos e inversiones que las empresas se disminuyen de los ingresos brutos percibidos en la realización de sus actividades económicas. Estos costos deben ser desembolsos que tengan relación directa con el giro del negocio.

Las deducciones son una prerrogativa a favor del contribuyente, pero para su procedencia siempre deben cumplir con ciertas formalidades y requisitos que deben estar claramente establecidos en la ley, esto en vista de que todo incentivo o beneficio tributario, como ya se dijo, constituye un gasto tributario para los Estados.

Las deducciones inciden en el resultado final sobre el que se calcula el impuesto, es decir, sobre la base imponible, constituyen entonces un rubro de enorme trascendencia en la determinación de la base para el cálculo del impuesto en cuestión, en vista de que modifican el valor total que el administrado deberá pagar al fisco por los ingresos totales obtenidos; si las deducciones son altas, la base imponible será menor y el monto que el administrado está obligado a pagar será menor, mientras que, si las deducciones son bajas el efecto será el contrario.

3.2.2.1 Depreciación acelerada[132]

La depreciación acelerada es uno de los mecanismos a través de los cuales se aplican las deducciones, para entenderla mejor, explicaremos brevemente en qué consiste la depreciación.

---

[131] Eric, KOHLER, *Diccionario para Contadores,*C.V.México, Unión Tipográfica Editorial Hispano-Americana S.A., 2000.
[132] Apuntes de clase.

La depreciación es el mecanismo a través del cual la administración reconoce el desgaste que sufre un bien por el uso que se haga de él, aquellos activos utilizados para generar ingresos sufren un desgaste normal que en un momento pone fin a su vida útil. Contablemente se toma el valor del ingreso que genera el uso de un determinado bien, y se sustrae el valor correspondiente al desgaste que este bien ha sufrido en el proceso de producción.

En vista de que los bienes no se desgastan de un día al otro, es un gasto que se ha considerado que tiene una permanencia en el tiempo, hasta que finalmente la vida útil del activo fijo llegue a su fin. Por lo expuesto, se entiende que la depreciación consiste en distribuir el gasto que sufre el activo en varios períodos, de modo tal que en materia contable, se imputan a los ingresos los gastos en que efectivamente incurrieron para generarlos en sus respectivos períodos.

Los autores se refieren a una depreciación contable y a una depreciación fiscal; la primera ya fue explicada, mientras que la depreciación fiscal consiste en el tratamiento que se le da a dicho desgaste como deducción del impuesto a la renta, por ser el tributo que grava los ingresos percibidos por los administrados como una contribución que deben dar al fisco. En el caso de incentivos y beneficios tributarios, la depreciación acelerada consiste en una deducción adicional para disminuir la base imponible sobre la que se calculará el impuesto en mención.

Una vez que se han analizado los incentivos tributarios para la protección del medio ambiente, y habiendo delimitado el tema para evitar confusiones, estableciendo claramente la diferencia conceptual que existe con los impuestos ambientales, así como con los incentivos económicos de los instrumentos financieros; para finalizar la presente disertación, en el siguiente capítulo se conocerá cómo ha diseñado la legislación ecuatoriana a los incentivos tributarios, con la finalidad de dirigir la conducta de los agentes económicos de producción hacia la realización de actividades más amigables con el medio ambiente.

CAPÍTULO IV

INCENTIVOS TRIBUTARIOS EN LA LEGISLACIÓN ECUATORIANA

El Ecuador no ha sido la excepción frente a la preocupación ambiental que surgió años atrás por la contaminación desmedida a la que estaba expuesto el medio ambiente. Como se señala en adelante, la normativa internacional y la Constitución promueven el establecimiento de incentivos tributarios para la protección del medio ambiente como parte de la política ambiental.

En la práctica son muy pocas las acciones adoptadas en materia de incentivos, en el transcurso de este capítulo se estudiará concretamente, cómo se han diseñado en el Estado ecuatoriano estas herramientas que contempla la fiscalidad ambiental en su afán por proteger el medio ambiente, para lo cual iniciaremos conociendo el marco jurídico que promueve e incluso obliga a utilizar este tipo de instrumentos económicos.

4.1 Marco jurídico para el establecimiento de incentivos tributarios para la protección del medio ambiente

El Art. 15 de la Constitución ecuatoriana señala:

"Art. 15.- El Estado promoverá en el sector público y privado, el uso de tecnologías ambientalmente limpias y de energías alternativas no contaminantes y de bajo impacto. La soberanía energética no se alcanzará en detrimento de la soberanía alimentaria, ni afectará el derecho al agua. [...][133]"

El artículo 71 inciso tercero, atribuye al Estado el deber de que incentive a las personas naturales y jurídicas, así como también a los colectivos, para que protejan la naturaleza, como producto de la responsabilidad que tienen todos los ecuatorianos de *"respetar los derechos de*

[133] Art. 15, Constitución de la República del Ecuador 2008, Registro oficial 449, 20 de Octubre de 2008.

la naturaleza, preservar un ambiente sano y utilizar los recursos naturales de modo racional, sustentable y sostenible[134]".

La misma norma suprema, en el Art. 89. Numeral 2 dispone:

"El Estado adoptará medidas orientadas a la consecución de los siguientes objetivos:

2. Establecer estímulos tributarios para quienes realicen acciones ambientalmente sanas.[135]"

En relación a la política fiscal y sus objetivos, el artículo 285 de la Constitución ecuatoriana claramente determina:

Art. 285.- "La política fiscal tendrá como objetivos específicos:

1. El financiamiento de servicios, inversión y bienes públicos.

2. La redistribución del ingreso por medio de transferencias, tributos y subsidios adecuados.

3. La generación de incentivos para la inversión en los diferentes sectores de la economía y para la producción de bienes y servicios, socialmente deseables y ambientalmente aceptables.[136]"

Por otro lado, el Texto Unificado de Legislación Ambiental Secundaria (TULAS), en su libro VI fomenta la generación de incentivos, y establece que será el Ministerio del Ambiente el llamado a desarrollar proyectos para crear incentivos que mejoren el desempeño ambiental de los regulados a nivel nacional, los mismos que deben estar direccionados hacia aquellas ramas que realicen actividades con mayor potencial de contaminación. A pesar de que el TULAS no especifica si se trata de incentivos tributarios o financieros se ha considerado importante hacer referencia al desarrollo de medidas que alienten a los agentes económicos contaminantes a tener conductas amigables con la naturaleza.

De igual modo, la ley de Gestión Ambiental toma en consideración a los incentivos económicos para las actividades productivas según dispone en el Art. 35 de su Capítulo V:

---

[134] Art. 86 Num. 6, Constitución de la República del Ecuador 2008, Registro oficial 449, 20 de Octubre de 2008.

[135] Art. 86 Num. 6, Constitución de la República del Ecuador 2008, Registro oficial 449, 20 de Octubre de 2008.

[136] Art. 15, Constitución de la República del Ecuador 2008, Registro oficial 449, 20 de Octubre de 2008.

"Art. 35.- El Estado establecerá incentivos económicos para las actividades productivas que se enmarquen en la protección del medio ambiente y el manejo sustentable de los recursos naturales. Las respectivas leyes determinarán las modalidades de cada incentivo."

Es preciso tener en cuenta que esta norma hace referencia a incentivos económicos, los cuales, conforme a lo manifestado en el tercer capítulo de esta disertación, no siempre son incentivos tributarios, a pesar de que hay quienes no establecen la diferencia entre unos y otros; de todos modos se ha considerado necesario citar el artículo de la Ley de Gestión Ambiental por cuanto establece el marco jurídico para que sean las respectivas leyes quienes determinen la forma en que se diseñará y aplicará cada incentivo.

La normativa ecuatoriana, promueve como parte de una de sus políticas ambientales, el uso de la política fiscal para la protección del ecosistema a través de la creación de incentivos que fomenten dicho objetivo; es preciso determinar si en la práctica el legislador no ha hecho caso omiso de dicha obligación que le otorgan la Constitución y las leyes, y efectivamente ha diseñado incentivos tributarios que estimulen a empresas y personas naturales, a dirigir sus conductas a procesos más amigables con la naturaleza, aunque como se podrá apreciar, los incentivos desarrollados son escasos.

A continuación los incentivos tributarios para la protección del medio ambiente que se encuentran vigentes en la legislación ecuatoriana serán analizados uno a uno.

4.2 Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones – COPCI

Como ya se manifestó en líneas anteriores, en el año 2008, en vista de la preocupación ambiental, el constituyente incorporó en la norma suprema, la obligación del Estado de generar incentivos económicos para la inversión en los sectores productivos que actúen con responsabilidad ambiental; dos años más tarde, las normas a las que se ha hecho referencia anteriormente, dejaron de ser simples declaraciones y fueron desarrolladas y positivizadas en

leyes nacionales; sin embargo, por tratarse de normas del denominado derecho promocional, dependen de la acogida que tengan en los diferentes sectores productivos para que puedan hacerse efectivas y alcanzar los objetivos para los cuales el legislador las diseñó; resulta importante aclarar que la acogida de la que gocen este tipo de herramientas de la fiscalidad ambiental, no depende solamente de la apatía de los administrados; sino que, por el contrario, influye mucho la estructura con la que los legisladores diseñaron dichos incentivos, propendiendo siempre a que estén constituido por todos los elementos necesarios, de modo que sean efectivos en el cumplimiento del objetivo para los que fueron planteados.

El 29 de diciembre de 2010 se publicó en el Suplemento del Registro Oficial 351, el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones; es a partir de la promulgación del referido Código que en el Ecuador finalmente se diseñan incentivos tributarios para la protección del medio ambiente, en un esfuerzo por iniciar con la aplicación de los principios de derecho ambiental contenidos en la normativa internacional y nacional, que declaran el derecho y la obligación que tienen los Estados de tomar acciones y adoptar mecanismos en diferentes materias para prevenir la contaminación ambiental, e inclusive remediar los daños causados; es así que en su considerando octavo hace referencia a la obligación del Estado de generar incentivos tributarios para la protección del medio ambiente.

"Que, los numerales 1, 2 y 3 del Artículo 285 de la Constitución de la República prescriben como objetivos de la política fiscal: 1) El financiamiento de servicios, inversión y bienes públicos; 2) la redistribución del ingreso por medio de transferencias, tributos y subsidios adecuados, 3) la generación de incentivos para la inversión en los diferentes sectores de la economía y para la producción de bienes y servicios socialmente deseables y ambientalmente responsables;(...)[137]"

El Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, tiene como parte de su objeto[138] el siguiente:

" (...) *generar y consolidar las regulaciones (...) que establezcan las condiciones para incrementar productividad y promuevan la transformación de la matriz productiva, facilitando la*

[137] Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (COPCI), Ley O, Registro Oficial Suplemento 351 de 29 de diciembre de 2010.
[138] Art. 3, Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (COPCI), Ley O, Registro Oficial Suplemento 351 de 29 de diciembre de 2010.

aplicación de instrumentos de desarrollo productivo, que permitan generar empleo de calidad y un desarrollo equilibrado, equitativo, eco-eficiente y sostenible con el cuidado de la naturaleza."

De igual modo se evidencia que los fines de esta norma se encuentran en plena concordancia con su objeto:

> *"Art. 4.- Fines.- La presente legislación tiene, como principales, los siguientes fines:*
>
> *a. Transformar la Matriz Productiva, para que esta sea de mayor valor agregado, potenciadora de servicios, basada en el conocimiento y la innovación; así como ambientalmente sostenible y ecoeficiente; (...)*
>
> *c. Fomentar la producción nacional, comercio y consumo sustentable de bienes y servicios, con responsabilidad social y ambiental, así como su comercialización y uso de tecnologías ambientalmente limpias y de energías alternativas; (...)*
>
> *f. Garantizar el ejercicio de los derechos de la población a acceder, usar y disfrutar de bienes y servicios en condiciones de equidad, óptima calidad y en armonía con la naturaleza;*
>
> *g. Incentivar y regular todas las formas de inversión privada en actividades productivas y de servicios, socialmente deseables y ambientalmente aceptables; (...)*[139]*"*

De la lectura de los artículos citados, se evidencia que esta norma fue diseñada para hacer aplicable la normativa nacional e internacional a la que se ha hecho referencia, la misma que consagra innumerables principios, así como también derechos y obligaciones que tienen relación con la protección del medio ambiente y la responsabilidad ambiental.

El primer incentivo que se encuentra y que ha sido desarrollado en la Ley de Régimen Tributario Interno, es la exoneración por cinco años del Impuesto a la Renta y su anticipo para las nuevas empresas que inviertan y produzcan en el país (siempre que sea fuera de Quito y Guayaquil) energías renovables incluidas la bioenergía o energía a partir de biomasa.

Como segundo y último incentivo tributario para la protección del medio ambiente que establece esta norma, es aquel que consiste en otorgar una deducción adicional para disminuir

---

[139] Art. 4, Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (COPCI), Ley O, Registro Oficial Suplemento 351 de 29 de diciembre de 2010.

la base imponible sobre la que se calcula el Impuesto a la Renta, a la depreciación que corresponde en la adquisición de tecnología destinada a la implementación de mecanismos de producción más limpia, a mecanismos de generación de energía de fuente renovable, o, a la reducción del impacto ambiental de la actividad productiva y a la reducción de emisiones de gases de efecto invernadero.

Dichas herramientas de las cuales hace uso la política fiscal, son consideradas en el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, dentro de la clasificación que se hace de los mismos en el artículo 24, en lo que son los incentivos fiscales generales:

> *"Art. 24.- Clasificación de los incentivos.- Los incentivos fiscales que se establecen en este código son de tres clases:*
>
> *Generales: De aplicación para las inversiones que se ejecuten en cualquier parte del territorio nacional. Consisten en los siguientes: (...)*
>
> *c. Las deducciones adicionales para el cálculo del impuesto a la renta, como mecanismos para incentivar la mejora de productividad, innovación y para la producción eco-eficiente; (...)*
>
> *h. La exoneración del anticipo al impuesto a la renta por cinco años para toda inversión nueva; e, (...)*
>
> *i. La reforma al cálculo del anticipo del impuesto a la renta.*[140]"

Estos incentivos, así como todos los incentivos tributarios que se encuentran en el Título III del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones; se incorporan a través de una reforma a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno de conformidad con lo dispuesto en el artículo 23 de la referida norma.

> *"Art. 23.- De los incentivos.- Los incentivos de orden tributario que reconoce esta normativa se incorporan como reformas a las normas tributarias pertinentes, como consta en las disposiciones reformatorias al final de este Código.*[141]"

---

[140] Art. 24, Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (COPCI), Ley O, Registro Oficial Suplemento 351 de 29 de diciembre de 2010.
[141] Art. 23, Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (COPCI), Ley O, Registro Oficial Suplemento 351 de 29 de diciembre de 2010.

Es sobre la base de esta norma, que estos incentivos tributarios para la protección del medio ambiente considerados en el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones fueron tomados en cuenta en la *Disposición Reformatoria Segunda* que contiene las *Reformas a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*, mismas que serán analizadas a continuación.

4.3 Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno – LORTI

4.3.1 Incentivos tributarios directos

En cuanto a la protección del medio ambiente, en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno se encuentran dos incentivos fiscales directos, es decir, que tienen como destinatarios a las empresas productoras, y que han sido insertados en la referida ley en razón de lo que dispone la disposición reformatoria segunda, que como ya se mencionó, contempla el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones.

El primer estímulo que se plantea es el 2.2 de la Disposición Reformatoria Segunda:

"SEGUNDA.- Reformas a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

2.2.- A continuación del Art. 9 agréguese en siguiente artículo:

"Art. 9.1.- Exoneración de pago del Impuesto a la Renta para el desarrollo de inversiones nuevas y productivas.- Las sociedades que se constituyan a partir de la vigencia del Código de la Producción así como también las sociedades nuevas que se constituyeren por sociedades existentes, con el objeto de realizar inversiones nuevas y productivas, gozarán de una exoneración del pago del impuesto a la renta durante cinco años, contados desde el primer año en el que se generen ingresos atribuibles directa y únicamente a la nueva inversión.

Para efectos de la aplicación de lo dispuesto en este artículo, las inversiones nuevas y productivas deberán realizarse fuera de las jurisdicciones urbanas del Cantón Quito o del Cantón Guayaquil, y dentro de los siguientes sectores económicos considerados prioritarios para el Estado:

g. Energías renovables incluida la bioenergía o energía a partir de biomasa;

El mero cambio de propiedad de activos productivos que ya se encuentran en funcionamiento u operación, no implica inversión nueva para efectos de lo señalado en este artículo.

En caso de que se verifique el incumplimiento de las condiciones necesarias para la aplicación de la exoneración prevista en este artículo, la Administración Tributaria, en ejercicio de sus facultades legalmente establecidas, determinará y recaudará los valores correspondientes de impuesto a la renta, sin perjuicio de las sanciones a que hubiere lugar.

No se exigirá registros, autorizaciones o requisitos de ninguna otra naturaleza distintos a los contemplados en este artículo, para el goce de este beneficio.[142] *".*

El segundo incentivo fiscal es aquel que consiste en una deducción a la base imponible sobre la que se calcula el impuesto a la renta, y que ha sido dispuesto en el 2.3 de la Disposición Reformatoria Segunda del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones:

"SEGUNDA.- Reformas a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

2.3.- Refórmese el artículo 10 de la siguiente manera:

2. En el número 7), incorpórese un inciso con el siguiente texto:

"La depreciación y amortización que correspondan a la adquisición de maquinarias, equipos y tecnologías destinadas a la implementación de mecanismos de producción más limpia, a mecanismos de generación de energía de fuente renovable (solar, eólica o similares) o a la reducción del impacto ambiental de la actividad productiva, y a la reducción de emisiones de gases de efecto invernadero, se deducirán con el 100% adicional, siempre que tales adquisiciones no sean necesarias para cumplir con lo dispuesto por la autoridad ambiental competente para reducir el impacto de una obra o como requisito o condición para la expedición de la licencia ambiental, ficha o permiso correspondiente. En cualquier caso deberá existir una autorización por parte de la autoridad competente.

---

[142] Art. 9.1 Letra g. de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno del Ecuador, Registro Oficial Suplemento 463 de 17 de noviembre de 2004, en concordancia con la Disposición Reformatoria Segunda del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (COPCI), Ley O, Registro Oficial Suplemento 351 de 29 de diciembre de 2010.

Este gasto adicional no podrá superar un valor equivalente al 5% de los ingresos totales. También gozarán del mismo incentivo los gastos realizados para obtener los resultados previstos en este artículo. El reglamento a esta ley establecerá los parámetros técnicos y formales, que deberán cumplirse para acceder a esta deducción adicional. Este incentivo no constituye depreciación acelerada.[143] "

Con dicha reforma, el artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno se configura de la siguiente manera:

"Art. 10.- Deducciones.- En general, con el propósito de determinar la base imponible sujeta a este impuesto se deducirán los gastos que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos.

En particular se aplicarán las siguientes deducciones:

7.- La depreciación y amortización, conforme a la naturaleza de los bienes, a la duración de su vida útil, a la corrección monetaria, y la técnica contable, así como las que se conceden por obsolescencia y otros casos, en conformidad a lo previsto en esta Ley y su reglamento;

La depreciación y amortización que correspondan a la adquisición de maquinarias, equipos y tecnologías destinadas a la implementación de mecanismos de producción más limpia, a mecanismos de generación de energía de fuente renovable (solar, eólica o similares) o a la reducción del impacto ambiental de la actividad productiva, y a la reducción de emisiones de gases de efecto invernadero, se deducirán con el 100% adicional, siempre que tales adquisiciones no sean necesarias para cumplir con lo dispuesto por la autoridad ambiental competente para reducir el impacto de una obra o como requisito o condición para la expedición de la licencia ambiental, ficha o permiso correspondiente. En cualquier caso deberá existir una autorización por parte de la autoridad competente.

Este gasto adicional no podrá superar un valor equivalente al 5% de los ingresos totales. También gozarán del mismo incentivo los gastos realizados para obtener los resultados previstos en este artículo. El reglamento a esta ley establecerá los parámetros técnicos y formales, que deberán

---

[143] Disposición Reformatoria Segunda del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (COPCI), Ley O, Registro Oficial Suplemento 351 de 29 de diciembre de 2010.

cumplirse para acceder a esta deducción adicional. Este incentivo no constituye depreciación acelerada.[144]*"*

Esta norma ha sido desarrollada por el Reglamento a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno estableciendo el siguiente artículo:

"Art. 46.- Conciliación tributaria.- Para establecer la base imponible sobre la que se aplicará la tarifa del impuesto a la renta, las sociedades y las personas naturales obligadas a llevar contabilidad, procederán a realizar los ajustes pertinentes dentro de la conciliación tributaria y que fundamentalmente consistirán en que la utilidad o pérdida líquida del ejercicio será modificada con las siguientes operaciones:

13.- Se restará el 100% adicional de la depreciación y amortización que correspondan a la adquisición de maquinarias, equipos y tecnologías, y otros gastos, destinados a la implementación de mecanismos de producción más limpia, a mecanismos de generación de energía de fuente renovable (solar, eólica o similares) o a la reducción del impacto ambiental de la actividad productiva, y a la reducción de emisiones de gases de efecto invernadero, siempre que tales adquisiciones no sean necesarias para cumplir con lo dispuesto por la autoridad ambiental competente para reducir el impacto de una obra o como requisito o condición para la expedición de la licencia ambiental, ficha o permiso correspondiente. En cualquier caso deberá existir una autorización por parte de la dicha autoridad.

En total, este gasto adicional no podrá superar el límite establecido en la Ley de Régimen Tributario Interno, equivalente al 5% de los ingresos totales.

Este incentivo no constituye depreciación acelerada.

Para efectos de la aplicación de este numeral, se entenderá por "producción limpia" a la producción y uso de bienes y servicios que responden a las necesidades básicas y conducen a una calidad de vida mejor, a la vez que se minimiza el uso de recursos naturales, materiales tóxicos,

---

[144] Art. 10 Núm. 7 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno del Ecuador, Registro Oficial Suplemento 463 de 17 de noviembre de 2004 en concordancia con la Disposición Reformatoria Segunda del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (COPCI), Ley O, Registro Oficial Suplemento 351 de 29 de diciembre de 2010.

emisiones y residuos contaminantes durante el ciclo de vida sin poner en riesgo las necesidades de las generaciones futuras.[145]"

Este incentivo ha sido diseñado con la finalidad de alentar a las empresas a que generen una producción más verde. La estructura del mismo evidencia que se deben cumplir determinados requisitos para que los agentes económicos puedan hacer uso de este beneficio, en razón de que deben apegarse totalmente a lo establecido en la norma.

a. En primer lugar la depreciación debe corresponder a la adquisición de maquinarias, equipos y tecnologías destinadas a la implementación de mecanismos de producción más limpia, a mecanismos de generación de energía de fuente renovable o a la reducción del impacto ambiental de la actividad productiva, y a la reducción de emisiones de gases de efecto invernadero.

b. Es importante tomar en consideración que la norma deja abierta la posibilidad de que se beneficien de este incentivo las empresas que hubieren incurrido en cualquier tipo de gasto realizado con el fin de alcanzar los objetivos señalados en el literal a.

c. La adquisición de dicha maquinaria no debe corresponder a una obligación de la autoridad ambiental competente, pues en caso de que así sea no podrán beneficiarse de este incentivo tributario para la protección del medio ambiente; esta disposición encuentra su lógica en lo que fue explicado como derecho promocional. Los objetivos que pretenden alcanzar estas medidas son, como su nombre lo indica, incentivar a los agentes económicos que intervienen de cualquier manera en la producción y el comercio, a tener conductas enfocadas a la protección del entorno, y de ser posible, adoptar medidas diseñadas para la remediación por el daño ambiental causado. El momento en que dichas conductas responden a una obligación impuesta por la autoridad ambiental a cambio de obtener un permiso, certificado, licencia ambiental, etc.; no se cumple el objetivo de generar un cambio

[145] Art. 46 del Reglamento a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, Decreto Ejecutivo 374, Registro Oficial Suplemento 209 de 8 de junio de 2010.
Nota: El numeral 9 del artículo 46 fue reformado por Decreto Ejecutivo No. 732, publicado en Registro Oficial 434 de 26 de abril de 2011.

en la conciencia de los agentes que intervienen en la cadena de producción y posteriormente de comercio.

d. Para que este incentivo tributario sea procedente, es preciso cumplir un último requisito, el cual consiste en que el gasto adicional deberá ser igual o menor al 5% de los ingresos totales.

En el análisis de esta norma, a través de la cual la ley dispone un incentivo tributario para la protección del medio ambiente, se ejemplifica lo manifestado en el tercer capítulo de esta disertación; en el diseño de este tipo de herramientas tributarias usadas por la fiscalidad ambiental, los legisladores establecen ciertos requisitos que deben cumplirse en su totalidad para que puedan ser procedentes y garantizar su efectividad, sobre todo para alcanzar el propósito para el cual son creadas.

4.3.2 Incentivos tributarios indirectos

Los incentivos tributarios que serán estudiados en adelante, son medidas tributarias para alentar a los consumidores o comerciantes a que modifiquen su conducta y adquieran productos que sean amigables con el ecosistema; consisten en incentivos y castigos fiscales que ayudan a disminuir el impacto ambiental; se los llama incentivos indirectos porque no son estímulos o desestímulos tributarios a la producción, pues es el consumidor quien asume el impuesto a pagar o se beneficia del costo que deja de pagar al momento de adquirir un determinado producto, situación que no incita a los empresarios para que se enfoquen en una producción ambientalmente responsable.

El primero de estos incentivos indirectos tiene relación con el principal impuesto indirecto del régimen impositivo ecuatoriano que es el Impuesto al Valor Agregado:

"Art. 55.- Transferencias e importaciones con tarifa cero.- Tendrán tarifa cero las transferencias e importaciones de los siguientes bienes:

12.- Lámparas fluorescentes;

14.- Vehículos híbridos o eléctricos, cuya base imponible sea de hasta USD 35.000. En caso de que exceda este valor, gravarán IVA con tarifa doce por ciento (12%)."

Se ha considerado a esta norma como un incentivo tributario para la protección del medio ambiente, porque busca alentar una conducta específica tanto en los consumidores como en los intermediarios que importan los bienes enumerados taxativamente en la ley, ya sea para consumo personal o para revenderlos.

El modo en el que se modifica el comportamiento de los posibles contribuyentes de este impuesto, es a través de un estímulo diseñado por el legislador, el cual reduce el valor total que deberán pagar si deciden comprar lámparas fluorescentes; o, vehículos híbridos u eléctricos[146] cuyo precio no exceda de treinta y cinco mil dólares, el motivo por el cual el Estado pretende incentivar estas conductas no es porque le represente un beneficio económico, por el contrario, es un gasto tributario en el que incide por buscar el uso de estos bienes que son más amigables con el ecosistema en cuanto a ahorro de energía y contaminación ambiental.

La administración influye en la conducta de los administrados y posibles contribuyentes del impuesto, de dos formas:

a) Para decidir el tipo de bien a importar, los comerciantes tomarán en cuenta el beneficio tributario que le otorga la administración al establecer que la importación de los bienes antes mencionados tienen tarifa cero.

b) En relación a quienes adquieren el bien para consumo, por lo general al momento de comprar un bien se guían por el precio del mismo; el hecho de que estos bienes no estén sujetos a ninguna carga impositiva que aumente su valor, se configura en una motivación para los compradores.

Otro de los incentivos tributarios para la protección del medio ambiente que se encuentran en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno es la exención al pago del

[146] El Art. 211 del Reglamento a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno define a los vehículo híbridos como *aquellos que se impulsan por un motor eléctrico y alternativamente por un motor de combustión interna.*" y entiende a los vehículos eléctricos como los *"propulsados exclusivamente por fuentes de energía eléctrica."*

Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular – IACV, este tributo *"grava la contaminación del ambiente producida por el uso de vehículos motorizados de transporte terrestre*[147]*"*, pero exonera del pago de dicho impuesto a los vehículos eléctricos.

En el caso de este segundo incentivo planteado, vale la pena hacer un análisis frente a un tema sobre el cual se ha profundizado mucho en el transcurso de esta disertación: la finalidad con la que se diseña la herramienta tributaria. En este sentido corresponde manifestar que probablemente el espíritu de la norma, y el modo en el que lo concibió el legislador, más allá de incentivar a los posibles compradores de vehículos motorizados de transporte terrestre a que compren vehículos eléctricos por ser amigables con el medio ambiente; debió ser por una cuestión de lógica natural en la elaboración de la norma, pues evidentemente el propietario de un vehículo que no daña el medio ambiente no debería estar sujeto al pago de un impuesto que *"grava la contaminación del ambiente producida por el uso de vehículos motorizados de transporte terrestre*[148]*"*.

4.4 Incentivos tributarios en la normativa del Distrito Metropolitano de Quito

El 15 de mayo de 2013 fue aprobada en segundo debate, por el Concejo Metropolitano de Quito, la ordenanza metropolitana N° 0404, reformatoria de la ordenanza metropolitana N° 0213, sustitutiva del Título V, "Del Medio Ambiente", Libro Segundo del Código Municipal para el Distrito Metropolitano de Quito; sancionada por el Alcalde de la ciudad, Dr. Augusto Barrera Guarderas con fecha 4 de junio de 2013.

Esta ordenanza reformatoria no contempla ninguna norma relativa a incentivos tributarios para la protección del medio ambiente, por el contrario, elimina el estímulo fiscal que contemplaba la ordenanza metropolitana N° 0213, sustitutiva del Título V, "Del Medio Ambiente", Libro Segundo del Código Municipal para el Distrito Metropolitano de Quito; el

---

[147] Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno del Ecuador, Registro Oficial Suplemento 463 de 17 de noviembre de 2004.
[148] Id.

mismo que se explicará en adelante, pues es la prueba de que en la ciudad capital se hizo un ensayo para hacer uso de herramientas que promuevan el cuidado del ambiente, incluso mucho antes de la aprobación de la Constitución de la República del Ecuador de 2008; pues la referida ordenanza fue aprobada el 18 de abril de 2007, en segundo debate por el Concejo Metropolitano de Quito de ese entonces; y, sancionada en la misma fecha por el ex Alcalde, Paco Moncayo Gallegos. Esto demuestra que la ciudad de Quito fue pionera en el establecimiento de un incentivo tributario para la protección del medio ambiente; a pesar de que no hay datos de que los usuarios lo hubieren aplicado.

4.4.1 Ordenanza Metropolitana No. 0213, sustitutiva del Título V, "Del Medio Ambiente", Libro Segundo del Código Municipal para el Distrito Metropolitano de Quito, de 18 de abril de 2007

La ordenanza metropolitana en mención, en la Sección XIX, "De los incentivos", señala lo siguiente:

"Art. II.381.55.- DESCUENTOS POR CUMPLIMIENTO.- Aquellos regulados que como resultado de sus Auditorías Ambientales presenten un historial de cumplimiento validado con el presente capítulo y con las normas ambientales vigentes, en un período mayor a dos años, recibirá un descuento del 50% sobre los derechos y costos ambientales establecidos en la Tabla No. 2[149], constante en el Art. II.381.53.(...)[150]"

Se concluye entonces que este incentivo no consistía precisamente en un incentivo tributario; sin embargo, era un premio que al momento de ser aplicado podía ser cuantificado en dinero, y del cual se beneficiaban aquellos administrados que cumplían con los requisitos y normativa ambiental establecida tanto en la ordenanza como en el ordenamiento jurídico

---

[149] La Tabla No. 2, constante en el Art. II.381.53 de la ordenanza metropolitana N° 0213, sustitutiva del Título V, "Del Medio Ambiente", Libro Segundo del Código Municipal para el Distrito Metropolitano de Quito, consta adjunta a la presente disertación como ANEXO IV.

[150] Art. II.381.55 de la Ordenanza Metropolitana No. 0213, sustitutiva del Título V, "Del Medio Ambiente", Libro Segundo del Código Municipal para el Distrito Metropolitano de Quito, de 18 de abril de 2007.

vigente en materia ambiental. Para que se otorgue el premio que consistía en un descuento del 50% sobre los derechos y costos ambientales establecidos en el mismo cuerpo normativo, debían verificarse las siguientes condiciones:

- Cumplir con dicha normativa en un período mayor a dos años.
- Dicho cumplimiento debía ser demostrado a través de los resultados arrojados por las auditorías ambientales.

"Art. II.381.57.- NOMINACIONES AL PREMIO A LA EXCELENCIA AMBIENTAL.- Complementariamente, las empresas que cumplan con cualquiera de los incentivos establecidos en el presente capítulo, podrán ser nominadas al Premio a la Excelencia Ambiental al que hace referencia la ordenanza correspondiente.

Los participantes recibirán un punto adicional a la calificación final del comité evaluador por cada uno de los siguientes aspectos:

a) *Cumplir con las actividades propuestas en el Cronograma de Plan de Manejo Ambiental dentro de los plazos establecidos.*

b) *Cumplir con los valores máximos permisibles para descargas líquidas establecidas en la norma técnica.*

c) *Cumplir con los valores máximos permisibles de emisiones a la atmósfera establecidas en la norma técnica.*

d) *Cumplir con los valores máximos permisibles para emisiones de ruido establecidas en la norma técnica.*

e) *Demostrar en base a medios de verificación la minimización de los Residuos Industriales Peligrosos en la empresa.*[151] "

Esta norma tampoco consiste en un incentivo tributario para la protección del medio ambiente; es una nominación para el premio a la excelencia ambiental, nominación a la que se

[151] Art. II.381.57 de la Ordenanza Metropolitana No. 0213, sustitutiva del Título V, "Del Medio Ambiente", Libro Segundo del Código Municipal para el Distrito Metropolitano de Quito, de 18 de abril de 2007.

hacen acreedoras aquellas empresas que se han beneficiado con cualquiera de los incentivos establecidos en la ordenanza. Sin embargo este incentivo no consiste en una motivación de carácter económico, es un estímulo que consiste en la entrega del Premio "Hacia la Excelencia Ambiental", el mismo que se encuentra regulado en el Artículo... (33) de la ordenanza metropolitana No. 0224, sustitutiva del Título III del Libro Cuarto del Código Municipal, referente a las Condecoraciones, Premios y Reconocimientos[152].

Como ya se dijo, los dos artículos explicados al final de este documento, fueron eliminados en la reforma a la ordenanza metropolitana No. 0213, la normativa del Distrito Metropolitano de Quito ya no regula en ninguna de sus ordenanzas el tema referente a incentivos ambientales de ninguna naturaleza, mucho menos lo referente a incentivos tributarios para la protección del medio ambiente. Los pocos incentivos tributarios que pueden aplicarse actualmente son de carácter nacional.

[152] El Artículo... (33) de la ordenanza metropolitana No. 0224, sustitutiva del Título III del Libro Cuarto del Código Municipal, referente a las Condecoraciones, Premios y Reconocimientos, consta adjunto a la presente disertación como ANEXO V.

CONCLUSIONES

1. Es innegable el deterioro que ha sufrido el medio ambiente como consecuencia del desarrollo económico de los países, que al pensar en el crecimiento no visibilizaron los efectos que la industrialización traería consigo, así evidenciamos que han surgido nuevas corrientes, e inclusive una nueva rama del derecho denominada derecho ambiental, la misma que tiene un solo objetivo, regular las actuaciones de los gobernados y el daño que el desempeño de sus actividades diarias puede causar al entorno.

2. Al derecho ambiental no le ha sido posible regular y conseguir sus objetivos sin la ayuda de otras ramas del derecho. Los principios, declaraciones y tratados internacionales carecen de coercitividad; si bien es cierto, constituyen el antecedente de la preocupación ambiental de los países, así como de los múltiples y fallidos intentos por evidenciar cambios en los modos de producción, de modo tal que estén encaminados a un desarrollo sustentable de los países; sin embargo, no lograron la finalidad y el espíritu que promovió su creación.

   Es por esta razón que el derecho ambiental tiene como una de sus principales características a la transversalidad, es de este modo, a través de la utilización de herramientas y principios diseñados por el derecho tributario; y, desarrollando políticas fiscales dirigidas a la protección del medio ambiente, como han nacido algunos de los mecanismos de control y promoción ambiental, lo cual actualmente se conoce como fiscalidad ambiental.

3. Actualmente la política fiscal no se concentra solamente en la recaudación proveniente de la imposición de tributos a los administrados, en lo concerniente a fiscalidad ambiental los países han implementado el denominado derecho promocional, concepto que va de la mano con el término extrafiscalidad; se crean normas para estimular o desestimular conductas de los administrados; así como también se crean tributos o se utilizan herramientas del derecho tributario, las cuales tienen otra finalidad que no es la meramente recaudatoria. En el caso de los incentivos tributarios para la protección del

medio ambiente, se encuentra una estrecha relación entre fiscalidad ambiental, derecho promocional y extrafiscalidad de los tributos.

4. Es preciso tener claro que los incentivos tributarios para la protección del medio ambiente no son tributos, como sí lo son los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales; los incentivos tributarios a los que se ha hecho referencia en esta disertación son herramientas que ha desarrollado el derecho tributario y que son aplicados también como instrumentos económicos para la protección del medio ambiente.

5. Los impuestos ambientales siempre suponen una carga económica que conlleva a un desembolso económico de parte del agente contaminante a la administración, mientras que los incentivos tributarios para la protección del medio ambiente, objeto de estudio del presente trabajo, en ningún momento suponen un desembolso económico extra para la empresa o particular, por el contrario, generalmente constituyen un ahorro.

6. Luego de haber dedicado un capítulo a lo que es la extrafiscalidad de los tributos, y otro al estudio de lo que son los incentivos tributarios para la protección del medio ambiente; se concluye que los autores que afirman que la extrafiscalidad es una de las características de este tipo de incentivos no tomaron en cuenta y a profundidad la diferencia existente entre impuestos ambientales e incentivos tributarios para la protección del medio ambiente.

   La extrafiscalidad es una característica de aquellos tributos que han sido diseñados con fines no fiscales, pero que no por ello dejan de ser tributos; y, como se lo explicó en el tercer capítulo del presente trabajo, los incentivos tributarios en estudio, no son impuestos ambientales, ni tampoco estímulos que nacen como consecuencia de la aplicación de una imposición fiscal, razón por la cual no pueden tener a la extrafiscalidad como una de sus características; como se dice en la cuarta conclusión, los incentivos no son tributos, ni mucho menos tienen como finalidad sustancial que los origina a la recaudación (fiscalidad), no podría hacerse referencia a incentivos con fines fiscales o no fiscales. A pesar de lo dicho, se dedicó un capítulo a lo que es la extrafiscalidad, con la finalidad de comprender a este concepto en sentido amplio,

como una característica de la política fiscal, mas no de los incentivos tributarios para la protección del medio ambiente.

7. Es preciso que en la aplicación de la política fiscal y la política ambiental, las mismas que juntas conforman la denominada fiscalidad ambiental; se realice la coordinación adecuada para que los organismos ambientales sean un apoyo para la administración tributaria al momento de determinar si los administrados han cumplido con los requisitos para acceder a los beneficios tributarios en los que consisten los incentivos. Inclusive, es preciso que las dependencias ambientales competentes, realicen los estudios que reflejen la viabilidad y resultados de la aplicación de los incentivos en pro del cuidado del medio ambiente.

8. Los incentivos tributarios para la protección del medio ambiente no son una obligación que impone la administración a los administrados, por el contrario, su objetivo es constituir una oferta tentadora que haga que los agentes contaminantes tomen la opción de reducir sus niveles de contaminación, y de ser posible, dejen de contaminar en vista de que resulta más beneficioso para ellos.

9. Los incentivos en cuestión, forman parte de los instrumentos económicos de los que se vale la fiscalidad ambiental para alcanzar sus objetivos, pero no son los únicos, también encontramos: impuestos ambientales, subvenciones financiadas con la recaudación obtenida por el pago de los mismos impuestos ambientales, derechos de emisión comercializables, depósitos reembolsables.

10. Los incentivos tributarios para la protección del medio ambiente son una especie de premio al que se hace acreedor aquel que ha cumplido los requisitos establecidos en la norma que crea el incentivo, consisten en estímulos o desestímulos para los agentes contaminantes.

11. Es necesario que el legislador, sea muy prolijo al momento de diseñar el incentivo tributario para la protección del medio ambiente, es fundamental que a los agentes económicos de producción les resulte más atractivo y conveniente el reducir los niveles de contaminación, e inclusive dejar de contaminar, antes que continuar dañando el

entorno; si el incentivo no ha sido diseñado correctamente y tomando en cuenta todos los aspectos necesarios, es posible que no logre su objetivo y el comportamiento de los administrados sea ignorarlo.

12. La implementación y aplicación de incentivos tributarios para la protección del medio ambiente equivale a un gasto tributario para el Estado, no solamente por el dinero que deja de percibir en la recaudación de impuestos; sino también por los costos que implica el realizar los controles y auditorías ambientales a las empresas y particulares para efectos de determinar si cumplen o no cumplen los requisitos para ser acreedores al beneficio tributario. Es probablemente esa la razón por la que los incentivos que tenemos en el Ecuador son sumamente básicos y evitan establecer niveles cuantitativos de reducción de contaminación.

13. A partir de la vigencia de la Constitución de 2008 el Ecuador ha tenido grandes avances en lo referente a protección del medio ambiente. Pero no es sino en el año 2010 con la publicación del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones que se introduce, a nivel nacional, la opción de hacer uso de los incentivos tributarios como instrumentos económicos de la fiscalidad ambiental, pero dichos incentivos no han sido lo suficientemente socializados de modo que los administrados los tomen en cuenta para la toma de decisiones, considerando si los incentivos por tener una producción más limpia, son más beneficiosos que continuar contaminando el medio ambiente.

14. Es preciso el uso de metodologías para valorar económicamente los impactos ambientales, de modo que el incentivo tributario que se otorgue, sea proporcional a la reducción de los niveles de contaminación que se da gracias a un esfuerzo del administrado.

15. El Municipio de Quito y demás gobiernos seccionales autónomos tienen la competencia, de acuerdo al Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, de crear incentivos tributarios y demás instrumentos económicos para la protección del medio ambiente; sin embargo, se ha evidenciado que la ciudad capital no se ha preocupado por hacer uso de estas herramientas que promuevan

conductas amigables con el entorno, eliminando en la última reforma uno de los incentivos que a pesar de no ser de carácter tributario, fomentaba la práctica y el respeto de normas ambientales establecidas en la misma ordenanza municipal que lo contenía.

RECOMENDACIONES

Transcurridos algunos años desde la implementación de los incentivos tributarios para la protección del medio ambiente en el Ecuador, es preciso que la administración realice el correspondiente análisis con la finalidad de comprobar la efectividad que ha tenido la aplicación de dichas normas, sobre todo teniendo en cuenta la acogida que le ha dado la sociedad; y, en caso de que se verifique que existen deficiencias en los incentivos que aquí se han estudiado, se deberían rediseñar los mismos tomando en consideración todos los elementos necesarios para tener resultados exitosos, propendiendo a que a las personas que trabajen en pro del desarrollo sustentable se vean realmente beneficiadas e incentivadas a hacerlo.

Los gobiernos seccionales autónomos, en aplicación de lo que dispone el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, haciendo uso de su potestad tributaria mediante la promulgación de ordenanzas, deberían diseñar instrumentos económicos para la protección del medio ambiente, entre los que se encuentran los incentivos tributarios, con la finalidad de que en sus respectivas jurisdicciones la ciudadanía se vea estimulada a cambiar su conducta desempeñando actividades amigables con el ecosistema.

BIBLIOGRAFÍA

LIBROS.-

A.D., GIANINNI, Instituciones de derecho tributario, traducción de Fernando Sainz de Bujanda, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1957.

Andrea, AMATUCCI, *El ordenamiento jurídico financiero,* Bogotá. Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2002.

Carlos, ANDALUZ WESTREICHER: "M*anual de Derecho Ambiental",* Perú, Editorial Iustutua S.A.C., 2009.

Carlos, GIULIANI FONROUGE: "Derecho Financiero". Volumen I. Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1997, sexta edición.

Eric, KOHLER, *Diccionario para Contadores,* C.V.México, Unión Tipográfica Editorial Hispano-Americana S.A., 2000.

Fernando, SAINZ DE BUJANDA, *Sistema de Derecho financiero*. Tomo I, Volumen I (1975), Tomo I, Volumen II (1985). Facultad de Derecho de la Universidad Complutense.

Francesco, MOSCHETTI, *El principio de capacidad contributiva,* Madrid, IEF, 1980.

Gian Antonio, MICHELI: "*Curso de Derecho Tributario",* Editorial de Derecho Financiero [Editoriales de Derecho Reunidas], Madrid, 1975.

Jean, AQUATELLA: *"El rol conjunto de las autoridades ambientales y las autoridades fiscales en la construcción de una plataforma para aplicar instrumentos económicos en las gestión ambiental de los países de América Latina y el Caribe"*; CEPAL, 2004.

Jean, ACQUATELLA, *Política fiscal y medioambiente "Bases para una agenda común",* Comisión Económica para América Latina y el Caribe, Santiago de Chile, 2005.

José Juan, FERREIRO LAPATZA, *Curso de Derecho Financiero español*, Marcial Pons, 2006.

José Vicente, TROYA JARAMILLO: *"La Tributación de los Entes Locales"*, en las II Jornadas de Derecho tributario *"La Tributación Local"*.

Juan Carlos NALLIM y Silvia NALLIM, "Propuesta de incorporación de contenidos ambientales en las materias vinculadas a la economía", Anexo en *"Perspectivas sobre derecho*

ambiental y de la sustentabilidad", recopilado por Juan Sebastián LLORET y María Cristina GARROS MARTÍNEZ, Salta, Universidad Católica de Salta – Eucasa, 2007.

Juan Enrique, VARONA ALABERN: *Extrafiscalidad y Dogmática Tributaria*, Madrid, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., 2009.

Klaus, TIPKE, *La ordenanza tributaria alemana de 1977, Madrid, Civitas, REDF, No. 14, 1977.*

Pedro Manuel, HERRERA MOLINA, *Los tributos con fines ambientales impuestos sobre instalaciones contaminantes*, Barcelona, 1996.

Norberto, BOBBIO, "Hacia una teoría funcional del Derecho", traducción castellana de Genaro R. Carrió, en *Derecho, filosofía y lenguaje. Homenaje a Ambrosio L. Gioja,* Buenos Aires, Editorial Astrea, 1976.

Norberto, BOBBIO, "La función promocional del Derecho", en *Contribución a la teoría del Derecho,* Edición y Traducción a cargo de Alfonso Ruíz Miguel, Editorial Debate, Madrid, 1990.

Raúl, CANOSA USERA: *"Constitución y Medio Ambiente"*, Buenos Aires, Editorial Ciudad Argentina, 2000.

Varios autores, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, Editorial TECNOS (GRUPO ANAYA S.A.), Décimonovena edición, 2008.

Apuntes de clase.

REVISTAS.-

Carolina, ROZO GUTIÉRREZ. Foro revista de derecho UASB-ECUADOR / CEN, Quito, 2003.

Mario, PEÑA CHACÓN, "La transversalidad del derecho ambiental y su influencia en el instituto de la propiedad y otros derechos reales", Revista Jurídica Lex difusión y análisis, Año VII, Junio.

Revista Direito Ambiental, Número 39, Año 10, Brasil, noviembre de 2005.

Revista Lex Difusión y Análisis, Número 110, México, agosto 2004.

INTERNET.-

Biblioteca Virtual del Centro Ecuatoriano de Derecho Ambiental. Internet: http://www.ceda.org.ec/index.php/es/biblioteca-virtual/cat_view/22-biblioteca-virtual.html Acceso: 04/04/2013.

Clemente, CHECA GONZÁLEZ, *Los impuestos con fines no fiscales: notas sobre las causas que los justifican y sobre su admisibilidad constitucional,* Anuario de Derecho, Universidad de Extremadura. Internet: http://www.google.com.ec/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&frm=1&source=web&cd=1&ved=0CCgQFjAA&url=http%3A%2F%2Fdialnet.unirioja.es%2Fdescarga%2Farticulo%2F814792.pdf&ei=3fDvUoeKDYSUkQe6yICQCw&usg=AFQjCNHwDVw7ssiUWuZXlechbYAIEmAiPQ&sig2=ZsEy1lGF7uQsQ9hvF6L22A&bvm=bv.60444564,d.eW0 Acceso: 28/01/2014.

Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española. Vigésimo primera edición. Internet. http://lema.rae.es/drae/?val=medio%20ambiente Acceso: 16/10/2012.

Documento informativo del Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente sobre *"Política fiscal"* Internet: http://www.unep.org/greeneconomy/Portals/88/documents/news/Issue%20Briefs/fiscal%20policy%20brief_SP_final.pdf, Acceso: 04/10/2013

Domingo, RUIZ LÓPEZ y Carlos Eduardo, CADENAS AYALA, *¿Qué es una política pública?,* Internet: http://www.unla.mx/iusunla18/reflexion/QUE%20ES%20UNA%20POLITICA%20PUBLICA%20web.htm Acceso: 26/09/2013.

Edgardo Héctor, FERRÉ OLIVE, *"Legislación Ambiental y Política Tributaria"*, Buenos Aires, AFIP, Octubre de 2010 Internet: http://www.econ.uba.ar/www/institutos/secretaradeinv/ForoContabilidadAmbiental/trabajos2010/T_Ferre_Olive_legislacion_ambiental.pdf Acceso: 07/10/2013.

Fundació Fórum Ambiental, *Instrumentos económicos de gestión ambiental,* Documento de trabajo elaborado en el marco de las IV Jornadas Fòrum Ambiental, Barcelona, 2001. Internet: http://www.ceda.org.ec/descargas/biblioteca/Instrumentos_Economicos_de_Gestion_Ambiental.pdf Acceso: 09/10/2013.

Grupo Técnico sobre medidas de incentivos económicos para la conservación de la diversidad biológica, *Actuales incentivos económicos en los diversos sectores*, Resolución Presidencial N° 040-2001-CD/CONAM. Internet: http://www.ceda.org.ec/descargas/biblioteca/Actuales_Incentivos_Economicos_en_los_Diversos_Sectores.pdf Acceso: 08/10/2013.

Héctor Adán, CERRILLO SÁNCHEZ: *"El Poder Tributario"* Internet: http://www.universidadabierta.edu.mx/Biblio/C/Cerrillo%20Hector-El%20poder%20tributario.htm Acceso: 13/08/2013.

Horacio, ALLENDE RUBINO: "Ambiental", *Revista del Comité Universitario de Política Ambiental de la Universidad Nacional de Rosario*, Número 7, Noviembre del 2006, Rosario. Internet: http://www.programaamartyasen.com.ar/wp-content/uploads/2011/07/LA-TRANSVERSALIDAD-DEL-DERECHO-AMBIENTAL.pdf Acceso: 02/04/2013.

Instituto de Estudios Ambientales de la Universidad Nacional de Colombia – Sede Bogotá. Internet: http://www.virtual.unal.edu.co/cursos/IDEA/2009120/lecciones/cap2/seccion2/politicaambiental3.html Acceso: 28/01/2014.

Servicio de Rentas Internas del Ecuador, *Incentivos y beneficios,* Internet: http://www.sri.gob.ec/web/guest/incentivos-y-beneficios?p_p_id=88&p_p_lifecycle=1&p_p_state=normal Acceso: 04/01/2013.

Servicio de Rentas Internas del Ecuador, *Objetivos de Política Fiscal,* Internet: http://www.sri.gob.ec/web/guest/objetivos-de-politica-fiscal Acceso: 04/11/2013.

Servicio de Rentas Internas del Ecuador, *Beneficios e incentivos tributarios,* Internet: http://www.sri.gob.ec/web/10138/659 Acceso: 04-11-2013.

Juan Antonio, PÉREZ LLEDÓ, *"Sobre la función promocional del Derecho. Un análisis conceptual",* Universidad de Alicante. Internet: http://www.biblioteca.org.ar/libros/142041.pdf Acceso 12/09/2013.

Roberto, LARA CHAGOYÁN, *Sobre la Función Promocional del Derecho*. Internet: http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/jurid/cont/31/pr/pr34.pdf Acceso: 14/09/2013.

Manual de sensibilización ambiental de la Junta de Andalucía. Internet. www.juntadeandalucia.es/medioambiente/web/Bloques_Tematicos/Educacion_Y_Participacion_Ambiental/Educacion_Ambiental/Educam/Educam_II/Manual_Sensib_MA/manual_sensibilizacion_1.pdf+&hl=es&gl=ec&pid=bl&srcid=ADGEESjg1GKgaSEa3bqWaRgeJriBtEZzXmo5j3w77CoYIkWGQ6Ozvp-ZdfHv8Lap2BhDB_6VHo-aUeraJ52VZ_jQQw2ECgEQNIwV3Nrv7oOUIyOLF4KuLKpHi91PS6JYzUSICufpG1zV&sig=AHIEtbR8BC9omlQ3u8ytN1VlnOaKNgxX4A Acceso: 9/10/2012.

Manuel, GLAVE TESINO: *"Coordinación entre las políticas fiscal y ambiental en el Perú"*, documento preparado en el marco del proyecto CEPAL/ GTZ: "Promoción del desarrollo económico mediante la integración de políticas ambientales y sociales en América Latina y el Caribe", CEPAL - SERIE Medio ambiente y desarrollo N°102, Santiago de Chile, 2005. Internet: http://www.eclac.org/cgi-bin/getProd.asp?xml=/publicaciones/xml/7/22377/P22377.xml&xsl=/dmaah/tpl/p9f.xsl&base=/dmaah/tpl/top-bottom.xsl Acceso: 06/10/10.

Marco, CRESPO, "Lecciones de hacienda pública municipal" 2. El poder tributario del Municipio, *Biblioteca virtual de derecho, economía y ciencias sociales*. Internet: http://www.eumed.net/libros-gratis/2009b/563/Poder%20tributario%20y%20potestad%20tributaria.htm Acceso: 04/02/2013.

Tesina: Héctor Eduardo, VENTOLA, *Fines extrafiscales de los tributos,* Facultad de Derecho y Ciencias Sociales – Carrera de Abogacía, Departamento de Investigaciones de la Universidad de Belgrano, Marzo 2008. Internet: http://www.ub.edu.ar/investigaciones/tesinas/244_ventola.pdf Acceso: 29/02/2013.

Revista Digital de Derecho Ambiental del Instituto de Derecho y Economía Ambiental, Número 4, Paraguay, noviembre de 2004 Internet: www.idea.org.py/rda/ Acceso: 04/04/2013.

MEDIOS DIGITALES.-

Xavier, SALA-I-MARTIN, *"¿Qué son los impuestos pigouvianos?"*, E-KONOMÍA. Internet: http://youtu.be/UqTY6tLeNnE Acceso: 28/01/2013. VIDEO YOUTUBE.

LEGISLACIÓN ECUATORIANA.-

Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (COPCI), Ley O, Registro Oficial Suplemento 351 de 29 de diciembre de 2010.

Código Tributario del Ecuador, Registro Oficial Suplemento 38 de 14 de junio de 2005.

Constitución de la República del Ecuador 2008, Registro oficial 449, 20 de Octubre de 2008.

Decreto Ejecutivo No. 732, publicado en Registro Oficial 434 de 26 de abril de 2011.

Ley de Gestión Ambiental, Codificación 19, Registro Oficial Suplemento 418, 10 de Septiembre de 2004.

Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno del Ecuador, Registro Oficial Suplemento 463 de 17 de noviembre de 2004.

Reglamento a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, Decreto Ejecutivo 374, Registro Oficial Suplemento 209 de 8 de junio de 2010.

Ordenanza Metropolitana No. 0213, sustitutiva del Título V, "Del Medio Ambiente", Libro Segundo del Código Municipal para el Distrito Metropolitano de Quito, de 18 de abril de 2007.

Ordenanza metropolitana N° 0404, reformatoria de la ordenanza metropolitana N° 0213, sustitutiva del Título V, "Del Medio Ambiente", Libro Segundo del Código Municipal para el Distrito Metropolitano de Quito.

TRATADOS, DECLARACIONES Y PRINCIPIOS INTERNACIONALES.-

Declaración de Estocolmo sobre el medio ambiente humano, adoptada en la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente Humano de 16 de junio de 1972.

Informe Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo (CNUMAD), Río de Janeiro, 1992.

"Nuestro Futuro Común", *Informe de la Comisión de Brundtland, Comisión Mundial Para el Medio Ambiente y el Desarrollo de la ONU*, encabezada por la doctora noruega Gro Harlem Brundtland, 1987.

Protocolo de Kyoto de la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el cambio climático, 1998.

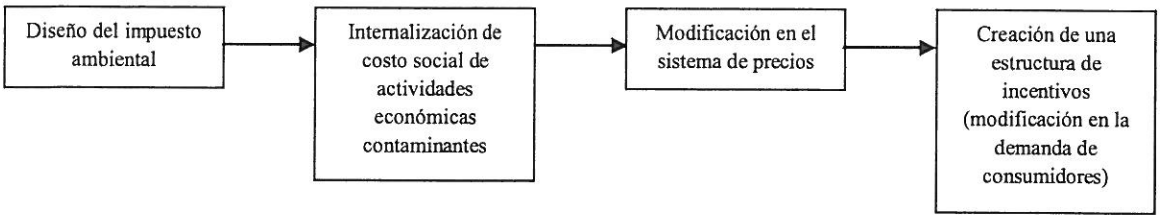
ANEXOS

ANEXO I[153]

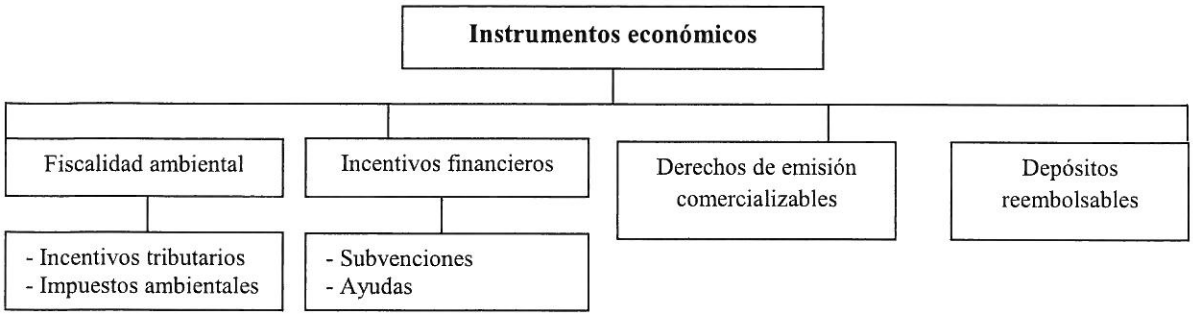
	Técnica de desalentamiento (ordenamiento represivo)	Técnica de alentamiento (ordenamiento promocional)
Actos conformes	Tiende a proteger su ejercicio tutelando la posibilidad de 'hacer' o de 'no hacer' cuando los actos son permitidos; la posibilidad de 'hacer' cuando los actos son obligatorios; y la posibilidad de 'no hacer' cuando se trata de actos prohibidos.	Tiende no sólo a tutelar, sino también a provocar su ejercicio desequilibrando la posibilidad de 'hacer' frente a la de 'no hacer' en el caso de los actos permitidos, haciendo particularmente atractivos los actos obligatorios: y haciendo particularmente repugnantes los prohibidos[27].
Actos no Conformes	Les atribuye determinadas consecuencias (negativas)	Se vuelve cada vez más tolerante hacia ciertos actos desviantes
Actos superconformes o acciones supererogatorias	Se limita a permitirlos no atribuyéndoles ningún efecto jurídico.	Les atribuye determinadas consecuencias (positivas)

[153] Roberto, LARA CHAGOYÁN, *Sobre la Función Promocional del Derecho*, Pág. 563 Internet: http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/jurid/cont/31/pr/pr34.pdf Acceso: 14/09/2013.

ANEXO II


Diseño del impuesto ambiental
Internalización de costo social de actividades económicas contaminantes
Modificación en el sistema de precios
Creación de una estructura de incentivos (modificación en la demanda de consumidores)

ANEXO III


Instrumentos económicos
Fiscalidad ambiental
Incentivos financieros
Derechos de emisión comercializables
Depósitos reembolsables
- Incentivos tributarios
- Impuestos ambientales
- Subvenciones
- Ayudas

ANEXO IV[154]

ORDENANZA METROPOLITANA Nº 0213

SECCIÓN XVIII

DE LOS DERECHOS, COSTOS E INCENTIVOS AMBIENTALES

Art. II.381.53.- PAGO POR DERECHOS Y COSTOS AMBIENTALES.- En la tabla No.2 se detallan los derechos y costos ambientales de los servicios que realiza DMMA, los cuales deberán ser cancelados, de manera obligatoria, en las ventanillas de recaudaciones del Municipio del Distrito Metropolitano de Quito.

Tabla No. 2

SERVICIO	COSTO
Muestreo y análisis de descargas líquidas, realizado por la DMMA	1.5 RBUM
Muestreo y análisis de emisiones a la atmósfera, realizado por la DMMA	2 RBUM
Muestreo y análisis de residuos sólidos urbanos, realizado por la DMMA	2 RBUM
Revisión de Auditorías Ambientales categoría A	3 RBUM
Revisión de Auditorías Ambientales categoría B	2 RBUM
Seguimiento al Plan de Manejo Ambiental categoría A	6 RBUM
Seguimiento al Plan de Manejo Ambiental categoría B	4 RBUM
Certificado Ambiental por A. A.	0.5 RBUM
Inspección y Certificado Ambiental por GPA	0.2 RBUM
Calificación de consultor ambiental previo el otorgamiento del certificado	0.5 RBUM
Registro de laboratorio ambiental	1 RBUM
Copias Certificadas de documentos y procesos administrativos expedidos por la DMMA, la Comisaría Metropolitana Ambiental, las Comisarías Zonales de Salud y Ambiente y las Coordinaciones Ambientales Zonales.	0.2 USD por cada hoja

114

[154] La DMMA era en ese entonces la Dirección Metropolitana de Medio Ambiente.

ANEXO V

nacional y al bienestar de sus trabajadores, clientes, accionistas y en general al progreso de Quito. Se divide en dos categorías: Gran Industria y Pequeña Industria.

b) **Premio "Constancia al Trabajo"**: Destinado a los trabajadores que se hubieren destacado por su dedicación a sus labores, por el responsable cumplimiento de sus obligaciones y por su buena conducta. Se divide en cuatro categorías: artesano, obrero, microempresario y empleado privado.

c) **Premio "Al Emprendimiento Productivo Comunitario"**: Destinado a grupos o comunidades que con creatividad hayan desarrollado de manera exitosa emprendimientos en el campo de la producción, comercialización y/o servicios, que generen mejoramiento de las condiciones socio – económicas de sus miembros, familias y comunidades. Se divide en tres categorías: micro emprendimiento, pequeño emprendimiento, mediano emprendimiento.

d) **Premio "Al Emprendimiento Productivo Estudiantil"**: Destinado a estudiantes y/o grupos de estudiantes de nivel pre-primario, primario y medio, que con creatividad, asesoramiento técnico y participación de sus respectivos colegios hayan emprendido de manera exitosa emprendimientos productivos que merezcan el reconocimiento de la comunidad.

SECCIÓN SEXTA
DEL PREMIO "HACIA LA EXCELENCIA AMBIENTAL"

Artículo... (33).- El Concejo Metropolitano de Quito, previo informe de la Comisión de Ambiente, otorgará este premio al establecimiento u organización que se haya destacado en el cumplimiento de la normativa ambiental, y se esfuerce en obtener excelentes resultados en la preservación del medio ambiente.

Este premio será tramitado por el órgano rector competente en materia de ambiente, y se entregará con ocasión del día mundial del medio ambiente, en un acto organizado para el efecto.

El procedimiento para participar en este concurso y la designación del jurado será el determinado vía Resolución Administrativa.

PARA GRADOS ACADÉMICOS DE ABOGADOS (TERCER NIVEL)

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL ECUADOR

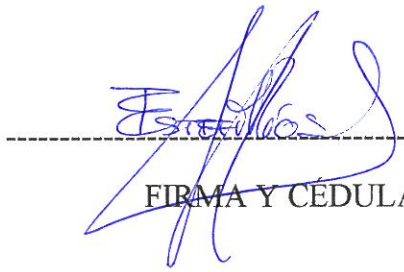
DECLARACIÓN Y AUTORIZACIÓN

Yo, **ANDREA ESTEFANÍA RÍOS CAMPAÑA** con Cédula de Ciudadanía No. 1715961080 autora del trabajo de graduación intitulado: **"INCENTIVOS TRIBUTARIOS PARA LA PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE"**, previa a la obtención del grado académico de **ABOGADA** en la Facultad de **JURISPRUDENCIA:**

1.- Declaro tener pleno conocimiento de la obligación que tiene la Pontificia Universidad Católica del Ecuador, 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 Pontificia Universidad Católica del Ecuador a difundir a través del sitio web de la Biblioteca de la PUCE el referido trabajo de graduación, respetando las políticas de propiedad intelectual de la Universidad.

Quito, 21 de julio de 2014



FIRMA Y CÉDULA

REPUBLICA DEL ECUADOR
DIRECCION GENERAL DE REGISTRO CIVIL, IDENTIFICACION Y CEDULACION

CEDULA DE CIUDADANIA No. 171596108-0

RIOS CAMPAÑA ANDREA ESTEFANIA
APELLIDOS Y NOMBRES

PICHINCHA/QUITO/CHAUPICRUZ
LUGAR DE NACIMIENTO

09 MARZO 1989
FECHA DE NACIMIENTO

REG. CIVIL 002- 0234 01268 F
TOMO PAR ACT SEXO

PICHINCHA/ QUITO
LUGAR Y AÑO DE INSCRIPCION

GONZALEZ SUAREZ 1989

FIRMA DEL CEDULADO



ECUATORIANA****** V4444I4442
NACIONALIDAD IND. DACT

SOLTERO
ESTADO CIVIL

SUPERIOR ESTUDIANTE
INSTRUCCION PROF/OCUP

ANGEL PATRICIO RIOS
NOMBRES Y APELLIDO DEL PADRE

MARIA EL CARMEN CAMPAÑA
NOMBRES Y APELLIDO DE LA MADRE

RUMINAHUI 29/03/2011
LUGAR Y FECHA DE EXPEDICION

29/03/2023
FECHA DE CADUCIDAD

FORMA No. REN 3638335

FIRMA DE LA AUTORIDAD

PULGAR DERECHO

REPÚBLICA DEL ECUADOR
CONSEJO NACIONAL ELECTORAL

CERTIFICADO DE VOTACIÓN
ELECCIONES SECCIONALES 23-FEB-2014

022

022 - 0270 1715961080
NÚMERO DE CERTIFICADO CÉDULA

RIOS CAMPAÑA ANDREA ESTEFANIA

PICHINCHA
PROVINCIA

RUMINAHUI
CANTÓN

CIRCUNSCRIPCIÓN 0
SAN RAFAEL
PARROQUIA

0
ZONA

MONICA GONZALEZ

f.) PRESIDENTA/E DE LA JUNTA