PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL ECUADOR
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
ESCUELA DE DERECHO

DISERTACIÓN PREVIA A LA OBTENCIÓN DEL TÍTULO DE LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS

"IMPLEMENTACIÓN DE IMPUESTOS AMBIENTALES EN LA LEGISLACIÓN ECUATORIANA COMO INSTRUMENTO FISCAL PARA LA PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE"

ALONSO ALEJANDRO MUÑOZ GARCIA

DIRECTOR: RENÉ PATRICIO BEDÓN GARZON

QUITO-2012

DEDICATORIA

A mi madre María Elena por haberme apoyado en todo momento, sus consejos, sus enseñanzas y sobre todo por la motivación constante, convirtiéndose en pilar fundamental en mi vida.

A mi padre Alonso a quién le debo todo lo que soy, siendo mi ejemplo a seguir y del cual he aprendido los valores que me han formado en la persona que soy hoy en día.

A mis abuelitos por haberme dado un hogar fuera de casa y haberme recibido como un hijo más en mis años de estudio y darme su apoyo en todo momento.

A mi hermano Jorge por estar conmigo y del cual aprendí aciertos en momentos difíciles.

A mis amigos que nos apoyamos mutuamente en todo momento y que la vida nos ha dejado gratos recuerdos: José, Francisco, William, Juan, Felipe, Ángel, Andrés y sobre todo a una gran amiga Flavia, quién me ayudo en la realización de este trabajo y también a gradecer a todos aquellos que participaron directa o indirectamente en la elaboración de esta tesis.

Finalmente a los maestros, aquellos que marcaron cada etapa de nuestro camino universitario y gracias a sus enseñanzas nos hemos formarnos como profesionales.

ABSTRACT

El presente trabajo estudia la necesidad de la intervención del Estado para regular las acciones negativas que han provocado la actividades del hombre sobre el medio ambiente, sobre todo con políticas que tienden a proteger a la naturaleza a través de normas y regulaciones, para dicha protección el Estado cuenta con un gran número de instrumentos, siendo unos de ellos los impuestos ambientales que permiten el control y regulación del medio ambiente, mismos que el Ecuador se ha visto en la necesidad de recogerlos en su legislación e implementarlos como se analiza en el presente trabajo, para ello ha sido necesario determinar la eficacia de la aplicación de impuestos ambientes dentro de la legislación ecuatoriana para la protección del medio ambiente, también ha sido indispensable en la presente investigación conocer el verdadero alcance de los impuestos ambientales como medio idóneo dentro de una política ambiental, analizando la naturaleza y ámbito de aplicación de la Ley de Fomento Ambiental introducida en la última reforma tributaria del 24 de noviembre del 2011.

El tema abordado en este trabajo es de tipo exploratorio debido a que resulta nuevo en nuestro sistema jurídico, el mismo que se basa en un análisis acerca de la implementación de impuestos ambientales en el Ecuador. Como método empírico para recoger la información se tomarán libros, ensayos realizados sobre el tema, normas legales vigentes en nuestro sistema jurídico y varias páginas de internet que servirán como sustento para la investigación. Como método teórico el trabajo se sustentará en el análisis y síntesis de diferentes doctrinas, finalizando en un esquema de contenidos muy específico, que permitirá establecer pautas para la implementación de impuestos ambientales en el Ecuador.

1. TEMA
IMPLEMENTACIÓN DE IMPUESTOS AMBIENTALES EN LA LEGISLACIÓN ECUATORIANA COMO INSTRUMENTO FISCAL PARA LA PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE

2. INTRODUCCIÓN 6

CAPITULO I
MARCO CONCEPTUAL Y DEFINICIÓN DE INSTRUMENTO FISCALCOMO MECANISMO DE PROTECCION AMBIENTAL.

1.1. El Estado como Órgano protector del Medio Ambiente 8
1.2. Mecanismos de Protección Ambiental 11
1.3. La política Fiscal y el Medio Ambiente 18
1.3.1 El Impuesto y Elementos constitutivos del mismo 20
1.3.2 Clasificación de los Impuestos 24
1.3.2.1 En razón de la carga económica 25
1.3.2.2 En función de la capacidad contributiva 26
1.4. Ámbito de aplicación 27

CAPITULO II
LOS IMPUESTOS AMBIENTALES COMO POLITICA FISCAL

2.1. Naturaleza de los Tributos Ambientales. 27
2.2. Principios para la Tributación Ambiental. 30
2.2.1 Principio de Cooperación internacional para la protección del medio ambiente. 31
2.2.2 Principio de Prevención y precaución para evitar el daño ambiental. 32
2.2.3 Principio de Participación ciudadana. 33
2.2.4 Principio de Responsabilidad y Reparación de daños ambientales. 34
2.2.5 Principio de "Quien Contamina Paga" 35
2.3. El Impuesto Ambiental 39
2.4. Características principales y elementos constitutivos. 43
2.4.1 Hecho Generador 43
2.4.2 Base Gravable 44
2.4.3 Tasa Impositiva 44
2.4.3.1 Metodología para Evaluar Económicamente el Impacto Ambiental. 45
2.4.3.1.1 Medición de los Cambios en el Bienestar Individual 46
2.4.3.1.2 Valor de Uso y De no Uso 46
2.4.3.1.3 Compensación Exigida y Disposición a Pagar 47
2.4.3.1.4 Método de los Costes Evitados o Inducidos 47
2.4.3.1.5 El Método del Costo de Viaje 47
2.4.3.1.6 Valor Económico del Tiempo 47
2.4.3.1.7 La Irreversibilidad 48
2.4.3.1.8 El Método de los precios Hedónicos 48
2.4.3.1.9 Valoración Contingente 48
2.5. Ventajas y Desventajas de los Impuestos ambientales como política fiscal. 49

CAPITULO III
LOS IMPUESTOS AMBIENTALES EN LA LEGISLACION ECUATORIANA

3.1.	La situación previa a la Constitución actual.	51
3.2.	Marco Jurídico para el establecimiento de Impuestos Ambientales en el Ecuador.	56
3.2.1	Texto Unificado De Legislación Secundaria, Medio Ambiente, Libro VI	57
3.3	Principios Que Deben Contener Los Impuestos Ambientales	59
3.3.1	Principios Constitucionales	60
3.3.1.1 .	Principio de Generalidad	60
3.3.1.2.	Principio de Proporcionalidad	61
3.3.1.3.	Principio de Eficiencia	61
3.3.1.4.	Principio de Simplicidad Administrativa	62
3.3.1.5.	Principio de Irretroactividad	62
3.3.1.6.	Principio de Equidad	63
3.3.1.7.	Principio de Transparencia	63
3.3.1.8.	Principio de Suficiencia Recaudatoria	63
3.4.	Procedimiento para la Creación de Impuestos Ambientales	64
3.4.1	La Iniciativa	64
3.4.2	Trámite Para La Aprobación De Una Ley	65
3.4.3	Los Proyectos De Urgencia Económica	67
3.4.4	Procedimiento Para La Creación De Ordenanzas	68
3.5.	La Participación En El Diseño De Normas Ambientales	68
3.5.1	Las Metodologías para La Participación en la Formación de Normas	70
3.6.	Implementación De Impuestos Ambientales En El Ecuador	71
3.6.1.	En El Ámbito Nacional	72
3.6.2.	En El Ámbito Local	73
3.7	Incentivos Para Le Implementación De Impuestos Ambientales en el Ecuador.	75
3.8	Análisis de la Ley De Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado	77
3.8.1	Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular	78
3.8.2	Impuesto Redimible a las Botellas Plásticas No Retornables	85
3.9.	Crédito Tributario por Concepto de Programas de Forestación o Reforestación	91

CAPITULO IV
IMPUESTOS AMBIENTALES EN OTRAS LEGISLACINES

4.1.	Impuestos Ambientales en Colombia	95
4.2	Impuestos Ambientales en España	98
3.	**CONCLUSIONES**	103
4.	**BIBLIOGRAFÍA**	107

IMPLEMENTACIÓN DE IMPUESTOS AMBIENTALES EN LA LEGISLACIÓN ECUATORIANA COMO INSTRUMENTO FISCAL PARA LA PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE.

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo es un estudio sobre los impuestos ambientales que han sido implementados en nuestra legislación y que a su vez han sido desarrollados como medida regulatoria para la protección del medio ambiente; a pesar que este tema es relativamente nuevo, podemos encontrar un gran número de teorías y posturas en cuanto a su utilización, lo que nos permitirá llegar a nuestras propias conclusiones y reflexionar acerca de la introducción de los mismos en la legislación ecuatoriana.

Cabe resaltar que uno de los temas que ha tomado mayor importancia como política de Estado, es la relación entre el hombre y el medio ambiente; es así que en la Constitución del Ecuador, misma que fue aprobada en referéndum y publicada el 20 de octubre del 2008 ya consagró el derecho al buen vivir, bajo la premisa de una conducta estrechamente ligada por parte del Estado y sus integrantes al respeto hacia la naturaleza.

Ahora bien, esta premisa debe estar sustentada bajo mecanismos que posibiliten su aplicación, por lo que se han creado diferentes herramientas, siendo una de ellas los impuestos ambientales, mismos que serán estudiados de manera específica en el Ecuador en base a teoría, doctrina y legislación comparada que ha surgido sobre esta temática, mismas que nos permitirán profundizar en el conocimiento de los fundamentos de esta herramienta.

En razón que el inicio de la investigación coincidió con una etapa en la que el Ecuador introdujo este mecanismo a través de una reforma legal llamada "Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado",[1] el estudio abarcará esta reforma legal y enfocará el análisis de la aplicación de dicha ley, sin dejar de lado otras

[1]Registro Oficial No. 583 - Jueves 24 de Noviembre de 2011

regulaciones normativas que a pesar de no ser consideradas como impuestos ambientales servirán de guía en el presente trabajo.

El estudio realizado también tratará en lo posible de abarcar el mayor contenido de los diversos instrumentos, tanto jurídicos como políticos sobre la materia, relacionándolo sobre todo con la aplicación práctica que ha desarrollado la comunidad internacional y su posible adaptación en nuestro sistema normativo, sin dejar de lado principios que a pesar que no estén consagrados en nuestra legislación son de vital importancia para la comprensión de los mismos.

Cabe recalcar que nuestro trabajo se compone de cuatro capítulos. En el primero se analizaran los fundamentos y principios de manera general, sobre los cuales se sustenta los pilares para la creación de los instrumentos fiscales como política estatal para la protección del medio ambiente, tomando en cuenta todos los aspectos, no sólo jurídicos sino también económicos y políticos que permiten la implementación de dicho mecanismo en el ordenamiento normativo.

El segundo capítulo es un análisis minucioso que nos permitirá comprender la naturaleza, principios y el ámbito de aplicación de los impuestos ambientales, además de sus principales características y elementos constitutivos que deben contener para su aplicación, tomados desde una perspectiva doctrinaría que nos facilitará su comprensión y de esa manera entender su funcionamiento y su posible implementación.

En el tercer capítulo estudiaremos detalladamente la implementación de los impuestos ambientales en la legislación ecuatoriana, analizando la situación previa a la constitución actual y abordando los impuestos que ya están vigentes, su orientación, funcionamiento y regulación con los que fueron concebidos, también abordaremos su posibles ventajas o desventajas analizando contenidos constitucionales y legales que desarrollan de manera directa o indirecta dichos impuestos.

El cuarto capítulo es un estudio de los impuestos ambientales en otras legislaciones, tomando como referencia sistemas jurídicos, que de una u otra manera su legislación ha sido más desarrollada en esta temática, específicamente tomaremos como referencia a España y Colombia.

CAPITULO I

MARCO CONCEPTUAL Y DEFINICIÓN DE INSTRUMENTO FISCAL COMO MECANISMO DE PROTECCION AMBIENTAL.

Investigar sobre un nuevo tema que abarca el medio ambiente y el derecho requiere en un primer plano, una ubicación que delimite el ámbito de estudio, más aún cuando le compete al Estado su formación y regulación; es así que en el primer capítulo está enfocado en el análisis de la capacidad estatal para poder proteger y conservar la naturaleza a través de instrumentos fiscales, los antecedentes doctrinarios que originaron este mecanismo de protección ambiental y la clarificación de conceptos serán eje principal del presente trabajo.

1.1 EL ESTADO COMO ÓRGANO PROTECTOR DEL MEDIO AMBIENTE

El medio ambiente sin duda refleja un mayor deterioro debido al uso indiscriminado de los recursos naturales y la poca atención que se daba a la solución de los efectos negativos que esto produce, en este sentido los problemas de contaminación ambiental se dieron con mayor fuerza a causa de la revolución industrial y tecnológica, que sin duda son necesarias para el progreso humano, pero a su vez provocó cambios en las condiciones y ritmos de vida y salud de las personas. El aumento de la población y la creación de nuevas tecnologías generó un problema de gran magnitud entre la relación que se da entre el progreso de las sociedades y la importancia de un desarrollo sostenible. Es por ello que ya desde hace varias décadas se ha hablado de la importancia del Estado para poder frenar este deterioro, a través de sus políticas con miras a mejorar y equilibrar la relación entre el hombre y el medio ambiente.[2]

En primer lugar para poder entender como el Estado puede proteger al medio ambiente a través de sus políticas, es importante establecer el concepto de medio ambiente.

[2] Lic. Lisbert Roig Marín, La Gestión De Problemas Ambientales Y El Trabajo Social Comunitario A Nivel Local. Su Incidencia En La Capacitación De Actores Locales En La Comunidad "La Cabaña" Del Municipio Pinar Del Río, Capítulo I Subtema 2.1 *"Generalidades sobre los problemas ambientales y su gestión",* págs. 7-12, recuperado de http://flacsoandes.org/dspace/bitstream/10469/1636/1/La%20gesti%C3%B3n%20de%20problemas%20ambientales%20y%20el%20trabajo...%20Lisbert%20Roig.pdf, acceso 22/11/2011

Etimológicamente el diccionario de la Real Academia Española de la Lengua, entre los diferentes conceptos de las palabras "medio" y "ambiente", nos ofrece una definición bastante clara acerca de estos dos términos:

Medio: "*Del latín "médium", definido como el conjunto de circunstancias culturales, económicas y sociales en que vive una persona."*

Ambiente: *"Del latín "ambientis", del verbo "ambere", "rodear", definido como las condiciones físicas, sociales, económicas, etc., de un lugar, de una reunión, de una colectividad o de una época."*

La conferencia intergubernamental sobre la educación ambiental, realizada en Tbilisi, Georgia, en 1977, auspiciada por Organización de las Naciones Unidas para la Educación, la Ciencia y la Cultura (UNESCO) y con la colaboración del Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente (PNUMA), actualizó el concepto medio ambiente al expresar en el informe final que: "[...]*se ha convenido ahora en que el concepto de medio ambiente debe abarcar el medio social y cultural y no solo el físico, por lo que los análisis que efectúan deben tomar en consideración las interacciones entre el medio natural, sus componentes biológicos y sociales, y también los factores culturales[...],"* sin duda que este concepto constituye un gran aporte para reconocer la dimensión social y humana sobre el medio ambiente.

Ecuador Forestal en su glosario de la Ley de Fomento Ambiental define al medio ambiente como *"el 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]

Definiciones que resultan ser amplias y por lo tanto no limitan la protección Estatal del medio ambiente, púes incluye varios preceptos lo que permite entender al Estado y su deber de proteger a través de sus políticas al medio ambiente, mismas que se rigen bajo

[3] Cfr. Ecuador Forestal, Glosario ley de gestión ambiental, recuperado de: http://ecuadorforestal.org/glosario-forestal/4172-glosario-de-ley-de-gestion-ambiental/, pág1, acceso 22/11/2011

la tutela de principios que regulan las llamadas "políticas ambientales", definiéndolas como: "*el conjunto de los esfuerzos políticos por parte de un Estado que tiende a conservar las bases naturales de la vida humana y conseguir un desarrollo sostenible".*[4]

El estudio del Estado como órgano protector del medio ambiente no puede ser realizado sin referir previamente a los siguientes aspectos de orden constitucional que ya establecen una regulación estatal hacia el medio ambiente.

En primer lugar la caracterización que hace el artículo tres de la Constitución de la República del Ecuador en los numerales cinco y siete.

> *"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 […]"*

Que, en un primer plano nos habla de los deberes del Estado, en los que destaca para nuestro trabajo, el deber de promover un desarrollo sustentable y además de proteger el patrimonio natural.

En segundo lugar, el carácter normativo que enumera el capítulo segundo de los derechos del buen vivir, en la sección segunda de la constitución, que nos habla sobre el derecho a un ambiente sano en los artículos catorce y quince.

> *"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, sumakkawsay. 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."*

[4]Cfr. Rodríguez Becerra Manuel, Obra citada, pág. 82, recuperado de http://www.manuelrodriguezbecerra.org/bajar/gestion/capitulo7.pdf, acceso 22/11/2011

> *"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. […]"*

Que, de manera taxativa este artículo norma la relación del Estado frente a los recursos naturales que son derechos primordiales de la población y lo más importante, ya no sólo son enumerados, sino también tutelados bajo principios recogidos en nuestra Carta Magna, sin duda esta tutela se desarrolla de manera más extensa a partir del Título VII, de la Constitución que se refiere al "Régimen del Buen Vivir." El capítulo segundo de la "Biodiversidad y Recursos Naturales" establece varias disposiciones constitucionales que garantizan su carácter normativo y que serán desarrollas más adelante.

El Ecuador en su Constitución ha adoptado una política ambiental que permite tomar las medidas que sean necesarias para evitar impactos ambientales negativos; y va más allá de esto, permite la intervención del Estado aún en caso de duda sobre el posible impacto ambiental como lo consagra en el artículo trescientos noventa y seis.

> *Art 396 "El Estado adoptará las políticas y medidas oportunas que eviten los impactos ambientales negativos, cuando exista certidumbre de daño. En caso de duda sobre el impacto ambiental de alguna acción u omisión, aunque no exista evidencia científica del daño, el Estado adoptará medidas protectoras eficaces y oportunas."*

Es así que el Ecuador consagra principios fundamentales de protección frente al medio ambiente, pero es necesario que se creen mecanismos que permitan llevar a cabo estos principios por lo que se requiere referirse a las herramientas que facilitan proteger el medio ambiente y cumplir con las políticas ambientales que han sido enunciadas anteriormente.

1.2 MECANISMOS DE PROTECCIÓN AMBIENTAL

Los mecanismos de protección ambiental son herramientas que facilitan al Estado asegurar la sustentabilidad ambiental, y a su vez buscan modificar el comportamiento de

los agentes productivos y consumidores que se rigen bajo los principios del dere3cho ambiental.[5]

Tomando como punto de partida este concepto, hay que tener en cuenta que el desarrollo sobre las diversas tesis acerca de los mecanismos de protección ambiental, ha tenido un carácter formal a partir de la diferentes cumbres llevadas a cabo por la Organización de Naciones Unidas (ONU), que han permitido crear herramientas jurídicas, políticas, administrativas y económicas con miras hacia la conservación del medio ambiente. Es así que podemos tomar como punto de partida los principios que deben tenerse en cuenta para que un mecanismo de protección ambiental sea concebido como tal.

Aunque no exista un documento internacionalmente aceptado por todos y que enumere dichos principios, existe una especie de acuerdo general que sirve como base para fomentar los mismos.[6]

La Declaración de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Humano[7] del programa de la ONU para el medio ambiente, llevada a cabo en Estocolmo Suecia en 1972, enfatiza la necesidad de potenciar el respeto y goce de los derechos humanos a través de un medio ambiente apropiado para su desarrollo y recomienda que las políticas ambientales de todos los estados se encaminen a aumentar el potencial de crecimiento actual o futuro de los países.

Además enfatiza el actuar del hombre para preservar y administrar de manera consciente el patrimonio de la flora y fauna silvestres y su hábitat, y consecuentemente la planificación del desarrollo económico encaminado a la conservación de la naturaleza, además que recalca la relación que el hombre al ser artífice del medio que lo

[5]Cfr. Caballeros Salguero de Cabrera Mirna Elizabeth, "Mecanismos de Protección del Medio Ambiente y logro de desarrollo Sustentable," Guatemala, 2008, págs. 1-3

[6]Cfr. Organización de Naciones Unidas, Consejo Económico y Social, Declaración de Río sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo, Informe secretario General.

[7]Informe de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Humano. Estocolmo, Suecia, del 5 al 16 de junio de 1972. Capítulo I, Primera Parte. Como resume la Lcda. Mirna Elizabeth Caballeros Salguero de Cabrera "*Se hace alusión a la importancia que reviste el tomar en consideración que el accionar del ser humano debe ser de una forma prudente para evitar el deterioro ambiental que ya se ha hecho evidente, por lo que se debe orientar los actos para atender el posible menoscabo que pueda provocarse a la naturaleza por el accionar human; Todo esto recogido en 26 principios que deben ser tomados en cuenta como política de Estado."*

rodea, está en sus manos el poder de cambiar esta relación de manera positiva, proclamando veintiséis principios a través de los cuales se recoge esta preocupación, enunciando como principales los principios número uno y cuatro .[8]

> Principio 1 *"El hombre tiene el derecho fundamental a la libertad, la igualdad y el disfrute de condiciones de vida adecuadas en un medio 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 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."*[9]

> Principio 4 "*El hombre tiene la responsabilidad especial de preservar y administrar juiciosamente el patrimonio de la flora y 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."*[10]

Las conferencias de la ONU del programa para el medio ambiente, enmarcan todos los aspectos que los estados ya sea de manera local o internacional deben tener en cuenta para una convivencia armónica entre el ser humano y el medio ambiente.

En primer lugar la Conferencia conocida más comúnmente como "Cumbre para la Tierra", que fue llevada a cabo entre el tres y el catorce de junio de 1992,[11] permitió la postulación de un plan general titulado "Programa 21", que impulso la protección del medio ambiente, tomando como eje fundamental los llamados "Principios de Río". Es decir que a partir de la aprobación de dicho plan, se crea los medios que permitirán implementar mecanismos de protección del medio ambiente por parte de un Estado para lograr un desarrollo sostenible.

[8]Cfr. Informe de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Humano. Capítulo primero, recuperado de http://www.pnuma.org/docamb/mh1972.php, págs. 1-3, acceso 22/11/2011
[9]Cfr. Ibídem
[10]Cfr. Ibídem..
[11]Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo (CNUMAD) Río de Janeiro, 1992.

Dicho plan contiene entre muchos acuerdos, una directriz expuesta por los gobiernos que podría servir para que el mundo abandone el modelo actual de crecimiento económico y dar paso a actividades que protejan y renueven los recursos naturales,[12]es así que la sección segunda del Plan General trata sobre la conservación y gestión de recursos para el desarrollo, a través de una gestión que tienda a la conservación del medio ambiente, tomando en cuenta principios consagrados en la declaración de Río de Janeiro sobre medio ambiente y desarrollo, siendo ocho los más importantes en materia ambiental.

> *Principio 1. "Los seres humanos están en el centro de las preocupaciones por el desarrollo sustentable. Tienen derecho a una vida saludable y productiva en armonía con la naturaleza."*
>
> *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 dentro de su jurisdicción o control no causen daño al medio ambiente de otros Estados o áreas fuera de los límites de jurisdicción nacional.*
>
> *Principio 3. "El derecho al desarrollo debe ser cumplido para cubrir equitativamente las necesidades de desarrollo y medio ambiente de las generaciones presentes y futuras."*
>
> *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 del él.*
>
> *Principio 5: Los estados cooperarán en un espíritu de asociación global, para conservar proteger, y restaurar la salud e integridad de los ecosistemas terrestres."*

[12]Conferencia de las Naciones Unidas, Programa 21, Río de Janeiro, 1992.

Principio 6: Los estados deberían reducir y eliminar los patrones insostenibles de consumo y producción y promover políticas demográficas apropiadas para lograr un desarrollo sustentable y una calidad de vida más alta para toda la gente.

Principio 7: Los estados deberían 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.

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. 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.[13]

También podemos nombrar otras cumbres que permitieron crear mecanismos de protección ambiental y que, además dieron la pauta para que cada estado pueda crear medios idóneos que permitan una regulación ambiental.

La Conferencia de la Organización de las Naciones Unidas sobre el medio ambiente y el desarrollo celebrada en 1997, o también conocida como "Cumbre para la Tierra +5,"tuvo como principal objetivo analizar la ejecución del Programa 21, aprobado en la Cumbre de 1992 que dio como resultado varios acuerdos que se plasmaron en el documento final de la sesión.

"*Se propuso Adoptar objetivos jurídicamente vinculantes para reducir la emisión de los gases de efecto invernadero, los cuales son causantes del cambio climático, avanzar con más vigor hacia las modalidades sostenibles de*

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

producción, distribución y utilización de la energía y enfocarse en la erradicación de la pobreza como requisito previo del desarrollo sostenible."[14]

Posteriormente la declaración de Johannesburgo sobre el Desarrollo Sostenible celebrada en el 2002 de manera general permitió obtener un acuerdo común en cuanto a adoptar objetivos jurídicamente vinculantes para reducir la emisión de los gases de efecto invernadero, y que permitan un control ambiental que genere un desarrollo sustentable.[15]

Estas conferencias permitieron el desarrollo de políticas encaminadas a la protección del medio ambiente y a finales de 2012 se celebrará la próxima Cumbre denominada "Cumbre de la Tierra Río+20", en Río de Janeiro Brasil, encaminada a analizar el avance sobre el compromisos de los estados y la comunidad internacional en materia de conservación ambiental. Esta conferencia no sólo invoca a los Estados, sino que también ha incluido a la sociedad civil, abordando temas como: el estudio de una economía ecológica con vistas a la sustentabilidad y la erradicación de la pobreza; la creación de un marco institucional para el desarrollo sustentable. La conferencia tratara tres temas en el orden del día: 1. El fortalecimiento de los compromisos políticos en favor del desarrollo sustentable. 2. El balance de los avances y las dificultades vinculados a su implementación. 3. Las respuestas a los nuevos desafíos emergentes de la sociedad.[16]

Con lo expuesto se concluye que se reconocen derechos para el ser humano así como para los Estados y se les faculta para poder aprovechar sus propios recursos pero los condicionan para no afectar el medio ambiente y cumplir con los principios que han sido recogidos y que seguirán siendo desarrollados en dichas cumbres, y recoge la necesidad de crear mecanismos que permitan cumplir con los principios y sobre todo que permitan el fortalecimiento de las políticas de estado frente al medio ambiente para su conservación.

[14] Informe Conferencias de las Naciones Unidas sobre el medio Aambiente, "Cumbre para la tierra +5",1997
[15]Cumbre Mundial sobre el Desarrollo Sostenible, Johannesburgo 2002
[16] Portal Río+20 "Construyendo la Cumbre de los Pueblos Río+20", http://rio20.net/en-camino-a-rio, acceso 15/09/2012

Los mecanismos de protección ambiental se dividen en mecanismos de regulación directa y mecanismos de regulación indirecta;[17] los primeros restringen la contaminación del medioambiente condicionando el uso de los recursos e imponiendo formas de manejo,[18] así tenemos por ejemplo: la implementación de cuotas para realizar cierta actividad que pueda dañar el medio ambiente, o implementar permisos de operación, de uso o explotación; otro ejemplo es la limitación de emisiones, es decir de manera directa se restringe ciertas actividades que puedan ser dañinas, además que condicionan su uso. Los instrumentos de regulación indirecta protegen al medio ambiente a través de incentivos o desincentivos que normalmente son de carácter económico, por ejemplo el crear exenciones para quienes realicen una cierta actividad que pueda contribuir al mejoramiento del medio ambiente o caso contrario imponer una carga económica para quien intente realizar una actividad contamine. [19]

Estos mecanismos ya sean directos o indirectos pueden ser implementados en una política ambiental a través de diversos instrumentos como señala Manuel Rodríguez en su libro titulado: "*Gestión Ambiental en América Latina y el Caribe: Evolución, Tendencias y Principales Prácticas"*: en primer lugar los jurídicos: que son el conjunto de normas y disposiciones legales que regulen la interacción del hombre con el medio ambiente; en segundo lugar los administrativos: siendo estos todas las regulaciones y procedimientos que puede adoptar ciertos órganos del estado para el control ambiental; en tercer lugar los técnicos: que son la promoción y aplicación de mejores tecnologías ya sea para realizar acciones preventivas o correctoras que permitan disminuir la contaminación ambiental; en cuarto lugar los sociales: que son los intentos por concienciar a la sociedad a través de la educación ambiental; y por último los instrumentos económico/fiscales: que son todas las cargas impositivas que un estado puede crear o modificar en razón de la conservación del medio ambiente,[20] siendo este último el más importante para el análisis de nuestro trabajo que requiere ser desarrollado con mayor amplitud para su mejor comprensión.

[17]Cfr. Leal José, Instrumentos de Política Ambiental, Buenos Aires, 2008, pág. 1-4
[18]Cfr. Ibídem
[19]Cfr. Ibídem
[20]Cfr. Rodríguez Becerra Manuel, Obra citada, Capítulo 11. Instrumentos de la gestión ambiental, recuperado de http://www.manuelrodriguezbecerra.com/bajar/gestion/capitulo11.pdf págs. 176-190, acceso 22/11/2011

1.3 LA POLÍTICA FISCAL Y EL MEDIO AMBIENTE

El crecimiento de los países en vías de desarrollo ha significado la explotación de recursos naturales y materia prima de manera indiscriminada, lo que ha generado una creciente preocupación sobre el tema ambiental, desde ya hace algunos años que han tomado fuerza con el planteamiento de espacios de discusión sobre este tema. Esto ha permitido la formación de nuevas propuestas y acciones encaminadas a la protección y gestión del medio ambiente, surge entonces la urgencia de que el Estado delimite una política ambiental encaminada a la conservación y el buen uso del medio ambiente, pero sin descuidar el ámbito productivo, lo que requiere un proceso que de manera conjunta pueda dar nacimiento a una cultura productiva más sana y respetuosa con los ecosistemas.[21]

Un recurso que ha tomado la política ambiental en América Latina ha sido la utilización de instrumentos administrativos, es decir se ha priorizado el uso de limitaciones, requerimientos y permisos por parte del Estado para evitar el consumo excesivo de los recursos del medio ambiente. Sin embargo, su efectividad ha sido bastante cuestiona, como por ejemplo las críticas que hace el Centro Latinoamericano de Ecología Social - CLAES al respecto: *"En América del Sur se observa un aumento de la superficie protegida, sin embargo, en muchas de esas áreas no se han implementado medidas efectivas de protección, no existen planes de manejo o son muy limitados, y la dotación de recursos humanos y financieros es limitada,"*[22] lo que ha permitido fomentar otro tipo de medidas que contribuyan a la conservación del ecosistema que han sido poco exploradas, salvo ciertas excepciones como la implementación de una política fiscal encaminada a fortalecer los objetivos medioambientales a través de la introducción de tributos ambientales como es el caso de países de la Unión Europea, sistemas que aún no han sido consolidados en América Latina y que requiere una mayor planificación para su correcta ejecución.

[21]Cfr. Fundación FES – ILDIS/ Nicolás Oliva Pérez, Ana Rivadeneira Álava, Alfredo Serrano Mancilla, Sergio Martín Carrillo, Impuestos Verdes: ¿una herramienta para la política ambiental en Latinoamérica?, Junio 2011, pág. 6

[22]Cfr. Centro Latinoamericano de Ecología Social – CLAES, Informe sobre ambiente y desarrollo en América del Sur, Montevideo 2010.

En general los principales instrumentos económicos para la protección y la gestión ambientales son las cargas, los impuestos ambientales, las tarifas por incumplimiento de la normativa y los sistemas de depósito-reembolso[23]

En la Constitución del Ecuador en el Art. 285 se hace una enumeración de los objetivos de la política fiscal que debe llevar a cabo el Estado.

> *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."*

Es decir que el conjunto de objetivos que traza un Estado los aplica con la finalidad de recaudar los ingresos necesarios para cumplir su política en general, y analizando el numeral tres del artículo antes mencionado, el Estado como política fiscal impulsa la generación de incentivos con mira a la inversión y producción que sean amigables con el medio ambiente.

Sin duda que los principales ingresos de la política fiscal de un Estado suelen ser por la vía de tributos, en este punto debemos aclarar que el trabajo se enfocará en el estudio de los impuestos, abordándolo desde una perspectiva jurídico-ambiental lo que requiere, en un primer plano una definición de tributo para comprender su funcionamiento y elementos que lo constituyen.

El articulo trescientos uno de la Constitución estable los mecanismos para la creación, modificación y extinción de los tributos.

[23]Cfr. Jean Acquatella Alicia Bárcena, Comisión Económica para América Latina y el Caribe, Santiago de Chile, 2005, Política fiscal y medioambiente "Bases para una agenda común," recuperado de http://www.eclac.cl/publicaciones/xml/4/23634/Libro85Cepal.pdf, Pág. 28, acceso 22/03/2012.

> *Art. 301.- "Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley"*

Lo que implica que existe un procedimiento previo para la implementación de dichos tributos como instrumentos fiscales, por lo que en este punto es imprescindible el conceptualizar el termino impuesto y sobre todo profundizar acerca del mismo, principalmente su naturaleza, ámbito de aplicación y su fundamento Jurídico-Constitucional dentro de la política fiscal que lleva el Ecuador, para posteriormente poder comprenderlo desde una perspectiva jurídico-ambiental.

1.3.1 EL IMPUESTO Y ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL MISMO

El impuesto según la definición de Guillermo Cabanellas en su Diccionario Jurídico Elemental es *"La contribución, gravamen, carga o tributo que se ha de pagar, casi siempre en dinero, por las tierras, frutos, mercancías, industrias, actividades mercantiles y profesiones liberales, para sostener los gastos del Estado y de las restantes corporaciones públicas. También es el gravamen que pesa sobre determinadas transmisiones de bienes, ínter vivos o mortis causa, y por el otorgamiento de ciertos instrumentos públicos."*

Esta definición nos lleva a la necesidad de entender el concepto de tributo; definiéndolo Fleiner, como: *"Las prestaciones pecuniarias que el Estado u otros organismos de Derecho Público que exigen en forma unilateral a los ciudadanos para cubrir las necesidades económicas."*

Nuestro ordenamiento jurídico también define a los tributos en el artículo seis del Código Tributario del Ecuador

> *Art 6 "Los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, servirán como instrumento de política económica general, estimulando la inversión, la reinversión, el ahorro y su destino hacia los fines productivos y de*

desarrollo nacional; atenderán a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurarán una mejor distribución de la renta nacional."

Los tributos se rigen bajo principios enumerados en la Constitución de la República del Ecuador y en el Código Tributario del Ecuador:

El Art. 300 Constitución.- "El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos."

Art. 5 Código Tributario.- Principios tributarios.- El régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad"

El ordenamiento jurídico del Ecuador distingue tres figuras tributarias: El impuesto, la tasa y la contribución especial.

El Dr. Robert Blacio Aguirre define a los impuesto en base a criterios jurídicos y normas ecuatorianas como: "*aquellas prestaciones de carácter económico demandadas por el Estado a través del Servicio de Rentas Internas a los particulares o contribuyentes en potestad de una ley que se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad a fin de cubrir las necesidades del Estado.*"[24]

Tomando en cuenta las normas citadas y la doctrina invocada los impuestos podemos definirlos como aquella prestación de carácter económico realizada por los contribuyentes por una ley previamente establecida, cuya prestación es exigida por un ente recaudador, sin que ello proporcione una contraprestación directa por el Estado

A diferencia de los impuestos, las tasas son una prestación en dinero por parte del contribuyente, pero únicamente cuando recibe la realización de un servicio

[24]Blacio Aguirre Robert, Ensayo sobre El Tributo en el Ecuador, Loja, Noviembre 2009.

efectivamente prestado por el órgano recaudador,[25] el Dr. Robert Blacio define a las tasas como *"Las contribuciones económicas que hacen los usuarios de un servicio prestado por el estado. La tasa no es un impuesto, sino el pago que una persona realiza por la utilización de un servicio, por tanto, si el servicio no es utilizado, no existe la obligación de pagar."*

Las contribuciones especiales son aquellos pagos también monetarios que el Estado a través de su órgano recaudador, exige en razón de la ejecución de una obra pública que genera un beneficio al contribuyente.[26] Giuliani Fonrouge define a las contribuciones especiales como "*la prestación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o grupos sociales, derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado"*

Es común confundir estos tres términos, pero la conceptualización que se ha realizado diferencia a los mismos, en el sentido que el impuesto es obligatorio para los contribuyentes a quien está destinado; la tasa la pagan sólo aquellos que reciben una prestación o hagan uso de un servicio y la contribución especial esta encaminada a la realización e una obra por parte del Estado.

Una vez que se ha definido y diferenciado al impuesto de otros tipos de tributos, es necesario describir sus principales características y sus elementos que lo componen.

En primer lugar los impuestos se caracterizan por tener ciertos elementos que de manera imperativa permiten su buen funcionamiento.

El impuesto se compone de varios elementos como el hecho generador que el Código Tributario lo define en los artículos dieciséis y diecisiete.

> *Art. 16.-Se entiende por hecho generador al presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo.*

[25]Ibídem.
[26]Blacio Aguirre Robert, Obra citada Noviembre 2009.

Art. 17.- Calificación del hecho generador.- Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados.

Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen.[27]

Esto significa que el hecho generador son aquellos preceptos, cuya realización de acuerdo con la ley origina una obligación tributaria, como por ejemplo la obtención de una renta, la venta de un bien inmueble o la prestación de servicios.

Otra elemento de los impuestos es determinar hacia quien son dirigidos y quien es el ente acreedor de los mismos, es decir deben fijarse en primer lugar el sujeto pasivo; y en segundo lugar el sujeto activo, y que mejor documento jurídico para darnos una definición que le código tributario del Ecuador, al cual todos nos regimos:

Art. 23.- "Sujeto activo.- Sujeto activo es el ente público acreedor del tributo,"[28]

Es decir que es la entidad administrativa o Gubernamental que se encarga de recaudar lo generado por el dicho tributo.

Art. 24.- "Sujeto pasivo.- Es sujeto pasivo la persona natural o jurídica que, según la ley, está obligada al cumplimiento de la prestación tributaria, sea como contribuyente o como responsable.

Se considerarán también sujetos pasivos, las herencias yacentes, las comunidades de bienes y las demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio independiente de

[27]Código Tributario del Ecuador, Titulo Segundo, "De la Obligación Tributaria," Art. 16 y 17
[28]Id. Art. 23.

los de sus miembros, susceptible de imposición, siempre que así se establezca en la ley tributaria respectiva."[29]

Esta disposición jurídica define al sujeto pasivo como la persona natural o jurídica que está obligada por ley al cumplimiento de la prestación tributaria, que previamente ha sido estipulada.

Otro elemento del impuesto es el objeto: que es la situación que la ley señala como hecho generador o la realidad económica sujeta a imposición.[30]

La base del impuesto es otro elemento constitutivo, que se refiere a la cuantificación del hecho generado, es decir la cuantía sobre la que se determina el impuesto[31]

La Tasa o Tarifa en términos generales es la cantidad de dinero sobre la cual se fija el impuesto, generalmente representada en porcentajes.[32]

1.3.2 CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS

Una vez que se ha analizado las principales características de los impuestos es necesario señalar los diferentes tipos que existen, cabe recalcar que el trabajo es de índole jurídico-ambiental y no jurídico-económico, por lo que se realizará un esquema muy general y resumido de la clasificación de los impuestos, siendo los principales los estudiados a continuación.

1.3.2.1 EN RAZÓN DE LA CARGA ECONÓMICA

Los impuestos se clasifican en primer lugar en razón de la carga económica, nos referimos como carga económica a las manifestaciones de índole económica del sujeto

[29]Id. Art. 24
[30]Cfr. Elementos de los Impuestos, recuperado de http://revistainfocadem.blogspot.com/2011/10/elementos-de-los-impuestos.html, acceso 22/11/2011
[31]Cfr. Ibídem
[32]Cfr. Ibidem

pasivo, es decir esta clasificación toma como referencia a la situación económica del contribuyente, dividiéndolos en progresivos y regresivos.[33]

Los impuestos progresivos son aquellos que gravan en mayor porcentaje a aquellos que tienen mayor ganancia o renta, es decir que aquellos que ganan más, tendrán que pagar un porcentaje mayor en dicho impuesto.[34]

Los impuesto regresivos son todo lo contrario a los progresivos es decir que mientras sea mayor la ganancia o renta, menor es el porcentaje de impuestos que debe pagarse, es decir que gravan en menor porcentaje a los que tienen mayor ganancia o renta.[35]

1.3.2.2 EN FUNCIÓN DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

Otra división se da en función de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, es decir mide la posibilidad del sujeto pasivo de contribuir con los gastos del Estado a través de su posición económica, dividiéndolos en directos e indirectos.[36]

Los impuestos directos son aquellos que gravan directamente las fuentes de riqueza, la propiedad o la renta. En Ecuador el impuesto directo más importante es el impuesto sobre la renta.[37]

Los impuestos indirectos son los que gravan el consumo, es decir que no afecta de manera directa el patrimonio del contribuyente, sino que recae sobre el valor de productos gravados con el mismo, En nuestro sistema tributario el impuesto indirecto más importante es el impuesto al valor agregado o IVA.[38]

---

[33]Cfr. Blanca Torres Espinosa y Xochitl Tamez Martínez, Desafíos En La Recaudación Del Impuesto Predial En El Estado De San Luis Potosí. Perspectiva Actual En El Municipio De Ciudad Valles, Capitulo Segundo "Clasificación de los Impuestos", Edición Electrónica, recuperado de http://www.eumed.net/libros/2011a/905/indice.htm, pag1, Acceso 02/05/2012

[34]Cfr. Parra Matías, Clases de Impuestos, recuperado de http://plandecuentas.com.co/clases-de-impuestos.html, Pag.1 acceso 09/05/2012

[35]Cfr. Parra Matías, Obra citada.

[36]Cfr. Blanca Torres Espinosa y Xochitl Tamez Martínez, Edición. electrónica, recuperado de http://www.eumed.net/libros/2011a/905/indice.htm, Acceso 02/05/2012

[37] Cfr. Parra Matías, Obra citada, pág. 1

[38] Cfr. Ibídem

1.4 ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LOS IMPUESTOS

Los tributos son ingresos de orden público y por lo tanto regulados por la administración estatal requieren ciertas formalidades contempladas en las normas jurídicas, y consecuentemente vincula su actividad con la finalidad principal, que es obtener los ingresos necesarios para cumplir con del gasto público, sin perjuicio de alcanzar cualquier otro fin establecido como política estatal. [39]

Esto quiere decir que los impuestos están encaminados en un primer plano, a contribuir con el gasto público y además de ello cumplir con otras metas previamente establecida como política de Estado; es así, que la Constitución del Ecuador establece los fines de dicha política como se desarrolló en la primera parte de este capítulo, siendo estas la promoción de la redistribución, la estimulación del empleo, la producción de bienes y servicios y promover conductas ecológicas, sociales y económicas responsables,[40] es decir que los impuestos como política fiscal pueden servir como instrumento para cumplir estas metas, resaltando como objetivo principal para el análisis del presente trabajo, la promoción de conductas ecológicamente responsables, por lo que la naturaleza misma de los impuestos no sólo es cumplir con los gastos del Estado como se pensaría en primer plano.

El ámbito de aplicación de los impuestos se refiere al alcance de los mismos dentro de un estado, normalmente cada tributo estable su propio ámbito de aplicación, y se sustenta en el hecho generador del mismo, así por ejemplo, el ámbito de aplicación del impuesto al valor agregado se delimita en el valor de la transferencia de dominio o a la importación de bienes muebles de naturaleza corporal, y al valor de los servicios prestados,[41] es decir que todo aquel que realice una transferencia de dominio está sujeto a este impuesto, y se debe regir bajo la normativa que lo regule.

[39]Cfr. Pérez de Ayala, José Luis; El Derecho positivo tributario, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Diciembre 2003 pág., 38-42
[40] Cfr. Art. 300 Constitución de la República del Ecuador
[41]Cfr., Art 52 Ley Orgánica de Régimen Tributario del Ecuador, Título Segundo, Impuesto al Valor agregado.

Con lo que se concluye que los impuestos se delimitan de acuerdo a su propia reglamentación o por su hecho generador, que dependerá de cómo sea concebido y normado según las disposiciones legales que se establezcan.

CAPITULO II
LOS IMPUESTOS AMBIENTALES COMO POLITICA FISCAL

Este capítulo está enfocado a la realización de un análisis detallado de cómo han sido introducidos los impuestos ambientales de manera general dentro de la política fiscal de los Estados, tomando como referencia que las sociedades están cada vez más conscientes de la escasez de los recursos naturales y de la fragilidad de los ecosistemas.

Cabe recalcar que el caso de América es muy particular debido a que la región posee riquezas naturales, que han sufrido y pueden seguir sufriendo un deterioro del medio ambiente, al explotar de manera indiscriminada sus recursos naturales en razón de las estrategias económicas implementadas para superar el problema de pobreza y desarrollo de estos países, incluido el Ecuador,[42] lo que ha generado el impulso de nuevas corrientes ideológicas que permitan la adopción de nuevos mecanismos de protección ambiental, como son los tributos ambientales.

2.1. NATURALEZA DE LOS TRIBUTOS AMBIENTALES

La razón de ser de los impuestos ambientales es la protección del medio ambiente, pero para ello deben intervenir varios factores socio-económicos que es menester tratarlos en el presente trabajo.

Los impuestos ambientales, desde una perspectiva económica son una respuesta a la falta de límites dentro de los sistemas fiscales para evitar la degradación de los ecosistemas. Como se mencionó anteriormente, las políticas económicas no tomaban en cuenta las consecuencias que pueden darse sobre la naturaleza en desmedro de la misma, tales efectos en términos económicos se denominan “externalidades” y la

[42]Cfr. Fundación FES – ILDIS/ Nicolás Oliva Pérez, Ana Rivadeneira Álava, Alfredo Serrano Mancilla, Sergio Martín Carrillo, Impuestos Verdes: ¿una herramienta para la política ambiental en Latinoamérica?, Junio 2011,pág. 5

existencia de las mismas hacen que los costos privados y los costos sociales de una actividad económica sean diferentes; estas pueden ser negativas o positivas: las externalidades son negativas cuando los costos sociales son mayores a los privados; y las externalidades son positivas cuando los costos sociales son menores que los costos privados. Es decir que los beneficios sociales deben estar por encima de los beneficios privados, esto hablando en términos de protección ambiental.[43]

El análisis del medio ambiente desde esta perspectiva económica también va encaminado por el lado de la protección de los bienes públicos (entendidos como los recursos naturales que posee el estado como la atmósfera, las fuentes de agua, los bosques, etc.); y en el caso de problemas ambientales, las externalidades negativas afectan estos bienes y es necesaria la intervención del estado dentro del mercado para promover acciones ecológicamente deseables, es decir que la corrección de dichas fallas, aún dentro de las teorías económicas más ortodoxas justifica la intervención del Estado.[44]

Dicha intervención se evidencia cuando estos fallos están íntimamente ligados a la consecución de una calidad óptima del medio ambiente (dependiendo de la política ambiental de cada Estado), del cual depende que calidad de vida que se quiere dar a la población frente a los ecosistemas que los rodea.[45]

Es así que los Estados pueden hacer uso de varios mecanismos dentro de su política ambiental para proteger sus recursos, que en un principio fueron medidas de control: que se refieren a regulaciones a través de la normativa legal, como por ejemplo limitaciones, prohibiciones, licencias de funcionamiento, etc. para proteger los ecosistemas de posibles actividades contaminantes y por otro lado están los instrumentos económicos como por ejemplo los impuestos ambientales, que de manera general buscan corregir los precios de bienes y servicios para que incorporen el costo social y económico de una actividad o producción de un bien contaminante, tal como se analizó anteriormente.[46]

[43]Cfr. Fundación FES – ILDIS/ Nicolás Oliva Pérez, Ana Rivadeneira Álava, Alfredo Serrano Mancilla, Obra citada, Junio, págs. 15-16
[44]Cfr. Ibídem.
[45]Cfr. Ibídem.
[46]Cfr. Ibídem

En los primeros estudios sobre la fiscalidad ambiental que fueron surgiendo se puso en duda sobre la legitimidad de los impuestos ambientales, en razón de la capacidad del contribuyente para afrontar este nuevo gravamen, por lo que la traslación del tributo se recomendaba técnicamente efectiva para aplicar el principio de "quien contamina paga,"[47]

Las propuestas de solución a este problema se deben encaminar en el sentido de posibilitar técnicas de valoración económica a la protección ambiental para poder cuantificar la degradación o uso ambiental y el gasto que debe realizar el estado para poder remediar dicha degradación de los recursos obtenidos a través de dicha carga tributaria llamada "impuesto ambiental," en términos jurídicos-tributarios, se responsabiliza al ente que degrada al medio ambiente.[48]

Las diferentes teorías también apuntan a especificar qué tipo de contaminación debe ser regulada, es decir que si considera que inevitablemente hay una contaminación mínima e inevitable y que por lo tanto no puede ni debe ser gravada, por ejemplo productos que requieren por razones higiénicas un tipo de especial de envoltura o los supuestos donde el contribuyente tomando como el agente contaminador no puede tributar por razones económicas y por lo tanto es necesario exentar del tributo a dichas actividades.[49]

Además teóricamente la naturaleza de los impuestos ambientales puede llevar consigo a una la doble tributación, por ejemplo en el caso de que le bien o servicio que será objeto del tributo ya este cargado con algún tipo de gravamen. Es por ello que la teoría ecológica ha resuelto a través de sus diferentes posturas este posible problema para la implementación de los impuestos ambientales, al respecto habla del benéfico que obtiene el agente contaminador gracias a la trasmisión del costo ambiental a la colectividad reflejado en un ambiente más sano, esto hablando en términos socio/ambientales.[50]

---

[47]Cfr. Guía Práctica para la Implementación de Impuestos Ambientales, Capítulo IV, "Principios Constitucionales Tributarios Materiales Y Principio De Quien Contamina Paga", recuperado de http://cdigital.udem.edu.co/TESIS/CD-ROM52112009/10.Capitulo4.pdf, Pág. 72, acceso 24/05/2012

[48] Cfr. Ibídem.

[49] Cfr. Guía Práctica para la Implementación de Impuestos Ambientales, Obra citada. Recuperado de http://cdigital.udem.edu.co/TESIS/CD-ROM52112009/10.Capitulo4.pdf, Pág. 72, acceso 24/05/2012

[50]Cfr. Ibídem Pág. 73.

Con lo que se puede analizar que la introducción puntual de impuestos ambientales debe tener un vínculo estrecho entre la cercanía de la base imponible al "mal" que se intenta controlar y la capacidad del contribuyente, es decir que la cercanía entre la cargar tributaria y la capacidad económica del sujeto pasivo van de la mano,[51] no obstante, ello ha sido ajeno a la concientización actual respecto al medio ambiente, dado que las cargas tributarias no siempre son bien vistas sea cual sea su finalidad, en este caso la remediación ambiental, por lo que la necesidad de la tributación ambiental desarrolla trayectorias divergentes.[52]

Por lo que la naturaleza de la tributación no es meramente ambiental sino también recaudatoria, es decir, se intenta recaudar e intenta reducir consumo o la utilización de aquellos productos o servicios que tienen un impacto ambiental, por lo que debe tenerse en cuenta muchos factores para su eficacia dentro de un sistema fiscal con miras a la protección ambiental.

2.2. PRINCIPIOS PARA LA TRIBUTACIÓN AMBIENTAL

Los principios para la tributación ambiental son concebidos como las directrices a tomarse y sobre las cuales se fundamenta la implementación de los mismos como mecanismo de protección ambiental[53]. Por lo tanto se rigen bajo los principios de derecho internacional ambiental, tratados, acuerdos y costumbres internacionales, que se han ido desarrollando a través de los años, y que han sido encaminados a la protección del entorno ecológico, y por lo tanto es necesario su análisis previo a su definición y de esa manera poder comprender todos sus elementos y características principales.

Cabe recalcar que no existe un instrumento internacional de aplicación global que defina los principios en temas ambientales. Sin embargo, las resoluciones y declaraciones de los organismos internacionales como la Organización de Naciones Unidas – ONU, o la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos -

[51]Cfr. Fundación FES – ILDIS/ Nicolás Oliva Pérez, Ana Rivadeneira Álava, Alfredo Serrano Mancilla, Obra citada, pág. 23
[52]Cfr. Fundación Fòrum Ambiental, Instrumentos de gestión Ambiental, Barcelona España, 2001,pag 75
[53]Cfr. Henry Carhuatocto Sandoval, "Los Principios Del Derecho Ambiental", recuperado de http://xa.yimg.com/kq/groups/9481484/2001947688/name/LOS+PRINCIPIOS+DEL+DERECHO+AMBIENTAL.pdf, pág. 2 acceso 19/12/2011

OCDE que a través de sus resoluciones han desempeñado un papel importante en la elaboración de preceptos que pueden servir como base para la aplicación de estas medidas en favor del medio ambiente. Es por ello que de manera general y a modo de resumen podemos enunciar cinco principios fundamentales que pueden encaminar la aplicación de medidas tributarias como mecanismo de protección del medio ambiente.

2.2.1 PRINCIPIO DE COOPERACIÓN INTERNACIONAL PARA LA PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE.

Sin duda que la importancia del medio ambiente compete a todos los Estados, y es por ello que debe existir una cooperación internacional que promuevan estas políticas, es así que en la conferencia de la ONU sobre el medio ambiente de 1997 en su informe general consagra este principio como eje para la comunidad internacional con miras a un desarrollo sustentable.

> *Principio 7 "Los Estados deberán cooperar con espíritu de solidaridad mundial para conservar, proteger y restablecer la salud y la integridad del ecosistema de la Tierra. En vista de que han contribuido en distinta medida a la degradación del medio ambiente mundial, los Estados tienen responsabilidades comunes pero diferenciadas. Los países desarrollados reconocen la responsabilidad que les cabe en la búsqueda internacional del desarrollo sostenible, en vista de las presiones que sus sociedades ejercen en el medio ambiente mundial y de las tecnologías y los recursos financieros de que disponen."*
>
> *Principio 12 Los Estados deberían cooperar en la promoción de un sistema económico internacional favorable y abierto que llevara al crecimiento económico y el desarrollo sostenible de todos los países, y abordar en mejor forma los problemas de la degradación ambiental. Las medidas de política comercial con fines ambientales no deberían constituir un medio de discriminación arbitraria o injustificable ni una restricción velada del comercio internacional. Se debería evitar tomar medidas unilaterales para solucionar los problemas ambientales que se producen fuera de la jurisdicción del país importador. Las medidas destinadas a tratar los problemas ambientales*

transfronterizos o mundiales deberían, en la medida de lo posible, basarse en un consenso internacional."

Estos principios recalcan el deber de cooperar en un espíritu de solidaridad mundial, sólidamente establecida, como desarrolla el Capítulo IX de la Carta de las Naciones Unidas y que es aplicable a nivel mundial, regional y bilateral, también hace referencia a las responsabilidades comunes de los Estado.

El concepto de bienestar común de la humanidad según la declaración de Río de las Naciones Unidas reconoce el interés legítimo que tiene la comunidad internacional en ocuparse de algunas cuestiones que sean de carácter relevante para la humanidad como es el caso del medio ambiente.

De lo antes descrito se analiza que el objetivo de este principio es promover lazos de colaboración entre los países en el tratamiento de cuestiones ambientales, sea cual sea el mecanismo aplicado, tomando en cuenta las diferentes circunstancias que radica en cada Estado en relación al ámbito jurídico-económico y en el caso concreto de la tributación ambiental, la relación que se da con la contribución de cada Estado impone sobre problemas ambientales y su capacidad para evitarlos, reducirlos y controlarlos.

2.2.2 PRINCIPIO DE PREVENCIÓN Y PRECAUCIÓN PARA EVITAR EL DAÑO AMBIENTAL.

El estudio para la implementación de impuestos ambientales como mecanismo de protección del medio ambiente al no tener como única finalidad la de recaudación de recursos para remediar las actividades contaminantes, sino que también tiene otro objetivo que es el extrafiscal, tomado como el incentivo para cambiar las conductas que puedan o no ser contaminantes (como se explicó anteriormente), mismo que se adecua a este principio de prevención y precaución para evitar el daño ambiental.

La conferencia de las Naciones Unidas sobre el medio ambiente de 1997 en su Informe General declara el principio de protección ambiental, aplicando el criterio de precaución conforme a sus capacidades.

> Principio 15 *"Con el fin de proteger el medio ambiente, los Estados deberán aplicar ampliamente el criterio de precaución conforme a sus capacidades. Cuando haya peligro de daño grave o irreversible, la falta de certeza científica absoluta no deberá utilizarse como razón para postergar la adopción de medidas eficaces en función de los costos para impedir la degradación del medio ambiente."*

Este principio codificó por primera vez a nivel mundial el criterio de precaución, que indica que la falta de certeza científica no es razón para postergar la adopción de medidas a fin de impedir un posible daño grave o irreversible para el medio ambiente. Esto significa que las medidas tributarias o de cualquier índole deben estar basadas en mecanismos que adopten un criterio a largo plazo y que puedan preveer los cambios de criterio en cierta actividad que anteriormente se podía considerar no amigable con el medio ambiente.

El principio de precaución se ha incorporado en diversos instrumentos jurídicos internacionales, por ejemplo: el artículo 3.1 del protocolo del convenio de Londres sobre vertimiento de 1996, también habla sobre el principio de prevención

> *"Al poner en práctica el presente Protocolo, las Partes contratantes aplicarán un criterio de precaución respecto de la protección del medio ambiente cuando haya motivos para creer que los desechos u otras materias introducidas en el medio marino pueden provocar daños aun cuando no haya pruebas concluyentes que demuestren una relación causal entre los aportes y sus efectos".*

El principio de precaución es una de las bases de la política comunitaria sobre el medio ambiente de la Unión Europea, es decir que la introducción de un sistema fiscal también tiene que incorporar un carácter de prevención hacia el medio ambiente.

2.2.3 PRINCIPIO DE PARTICIPACIÓN CIUDADANA.

Sin duda que el hecho de introducir nuevas cargas tributarias dentro del sistema fiscal de un país puede conllevar problemas sociales en cuando a la insatisfacción del

contribuyente frente a un nuevo impuesto, por lo que es necesario la participación de ciudadano para que comprenda la razón y la necesidad de esta nueva carga tributaria, y los beneficios generales que puede conllevar estas medidas con miras a tener un medio ambiente saludable.

La declaración de Río sobre el medio ambiente y el desarrollo de 1992 consagran el principio de participación cuidada en la toma políticas ambientales.

> *Principio 10 'El mejor modo de tratar las cuestiones ambientales es con la participación de todos los ciudadanos interesados, en el nivel que corresponda. En el plano nacional, toda persona deberá tener acceso adecuado a la información sobre el medio ambiente de que dispongan las autoridades públicas, incluida la información sobre los materiales y las actividades que encierran peligro en sus comunidades, así como la oportunidad de participar en los procesos de adopción de decisiones. Los Estados deberán facilitar y fomentar la sensibilización y la participación de la población poniendo la información a disposición de todos. Deberá proporcionarse acceso efectivo a los procedimientos judiciales y administrativos, entre éstos el resarcimiento de daños y los recursos pertinentes."*

Es decir que el cuidado debe de manera activa, participar en la toma de decisiones amigables con el medio ambiente, y por lo tanto es necesaria la sociabilización de este tipo de mediadas más aún cuando son cargas tributarias que afectan directamente a las personas.

2.2.4 PRINCIPIO DE RESPONSABILIDAD Y REPARACIÓN DE DAÑOS AMBIENTALES

El derecho internacional no ha sido claro respecto del grado de atención que se ha de prestar al cumplimiento de las obligaciones internacionales en materia de medio ambiente. La responsabilidad de los Estados ha evolucionado desde 1992, a través de diferentes instrumentos creados principalmente dentro de los informes de la Comisión de Derecho Internacional y la Asamblea General de la ONU a través de sus foros ha expresado que: *"Dado que la humanidad está expuesta a peligros ambientales como*

consecuencia de actividades no prohibidas por el derecho internacional, es necesario formular al respecto normas jurídicas de aceptación común"

Es así que la necesidad de establecer ciertas referencias por parte de organismos internacionales en cuanto a la responsabilidad y reparación de daños ambientales, creo un grupo de trabajo establecido en el período de sesiones de 1996 de la Comisión de Derecho Internacional, mismo aprobó una serie de 22 proyectos de artículos sobre la responsabilidad internacional de los daños del medio ambiente, a más de ello la Declaración de Río sobre medio ambiente y desarrollo de 1992 también consagra el principio de responsabilidad de daños por parte de los agentes contaminadores.

> *"Principio 13 Los Estados deberán desarrollar la legislación nacional relativa a la responsabilidad y la indemnización respecto de las víctimas de la contaminación y otros daños ambientales. Los Estados deberán cooperar asimismo de manera expedita y más decidida en la elaboración de nuevas leyes internacionales sobre responsabilidad e indemnización por los efectos adversos de los daños ambientales causados por las actividades realizadas dentro de su jurisdicción, o bajo su control, en zonas situadas fuera de su jurisdicción."*

Cabe recalcar que son varios los instrumentos jurídicos de carácter internacional que preveen la necesidad de establecer las bases en cuanto a la responsabilidad sobre el daño del medio ambiente, por lo que los Estados deben fomentar y aplicar medidas que puedan responsabilizar a quienes contaminen y este es uno de los sustentos para implementar tributos que carguen de manera directa e indirecta el costo del daño ambiental a quien realice estas actividades.

2.2.5 PRINCIPIO DE "QUIEN CONTAMINA PAGA"

Este principio tiene un carácter económico, como señala Manuel Leyva Estupiñan en tu trabajo titulado "Quien contamina paga, un principio de derecho Internacional", *"Se trata de un Principio de Internacionalización de los costos que conlleva el saneamiento de los efectos negativos sobre la contaminación del Medio Ambiente, que debe ser soportado por quien está en el origen de aquella."*

Aunque algunos autores discuten el origen del principio de "quien contamina paga", el informe de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos de 1972 es el primero que lo introduce de forma vinculante a este principio y que fue retomado en las posteriores conferencias de las Naciones Unidas sobre el medio ambiente.

> *Principio 22"Los Estados deben cooperar para continuar desarrollando el derecho internacional en lo que se refiere a la responsabilidad y a la indemnización a las víctimas de la contaminación y otros daños ambientales que las actividades realizadas dentro de la jurisdicción o bajo el control de tales Estados causen en zonas situadas fuera de su jurisdicción."*[54]

Durante la conferencia de las Naciones Unidas sobre el medio ambiente y desarrollo, celebrada en junio de 1992 en Río de Janeiro, Brasil, quedó establecido en el principio dieciséis del documento conocido como la "Declaración de Río":

> *Principio 16 Las autoridades nacionales deberían procurar fomentar la internalización de los costos ambientales y el uso de instrumentos económicos, teniendo en cuenta el criterio de que el que contamina debería, en principio, cargar con los costos de la contaminación, teniendo debidamente en cuenta el interés público y sin distorsionar el comercio ni las inversiones internacionales*

Este principio, de acuerdo a sus elementos, intenta establecer que el costo de la contaminación debe ser asumido por quien se beneficia de ella, ya sea tomando las medidas necesarias para impedirla o reducirla, o minimizando o reparando sus efectos una vez ocurrida,[55] es decir que el principio del que contamina paga o PPP por sus siglas en inglés (PolluterPaysPrinciple), se refiere en términos generales que el costo de la contaminación debe asumirse por quien se beneficia de ella, y esto debe hacerse tomando todas las medidas necesarias para impedirla o por lo menos reducirla en términos aceptable una vez ocurrida.

Para entender bien este principio es pertinente citar y analizar la reflexión que hace Gustavo M. Meixueiro Nájera en su obra titulada "El principio del que contamina paga:

[54]Principio 22, Informe final, Organización de las Naciones Unidas, Estocolmo Suecia, 1972.
[55]Rafael Valenzuela, "El principio el que contamina paga", Revista de la CEPAL, núm. 45, 1991.

alcances y pendientes en la legislación Mexicana" en referencia al análisis de Jean Philippe Barde, sobre los instrumentos económicos en la política ambiental:

> *"El principio del que contamina paga es un producto de economía de bienestar que implica que el costo de los bienes y servicios del mercado deben reflejar su costo social total (costo de producción y costo ambiental). Cuando una industria descarga sustancias anticontaminantes en el ambiente, los recursos naturales se convierten en un factor de la producción; en la medida en que los recursos ambientales no son tomados en cuenta dentro del sistema de precios, es decir, cuando se asume que su depreciación no tiene costo, éstos son deteriorados. No establecer un precio a los recursos ambientales resulta la raíz de la contaminación ambiental; por esta razón los costos externos deben ser interiorizados"*

De la cita que hemos hecho referencia podemos analizar que el objetivo de este principio es la incorporación de todos los costos ambientales externos que se han producido o generado durante todo el ciclo de producción que ha tomado para crear cierto producto desde la fuente, la producción, la distribución, el uso y hasta la eliminación del mismo, lo que a su vez genera que los productos ecológicos o no contaminantes no estén en desventaja con los productos que si contaminan. Es decir que la internalización de los costos se ve reflejado en el producto final y además implica que las autoridades deben tomar medidas para que los que contaminen, a más de cargar con los gastos de prevención y control de la contaminación no pueden beneficiarse de medidas que tiendan a subsidios que ocasionen distorsiones en el comercio local o internacional.[56]

De lo anterior se puede afirmar que el principio de "quien contamina paga" o PPP es un principio de internalización de los costos y es un principio internacional, cuyo objetivo es que la internalización de los costos del impacto ambiental detenga el nivel de contaminación, y si, una actividad económica ocasiona un costo ambiental éste debe cargarse al que contamine.

[56]Cfr. Gustavo M. Meixueiro Nájera , El principio del que contamina paga: alcances y pendientes en la legislación mexicana, Centro de Estudios Sociales y de Opinión Pública, México 2007, pág. 4

Edgar Manrique explica sobre la titularidad o la propiedad del medio ambiente y es la comunidad la que ejerce el disfrute del medio ambiente, es decir le pertenece a todas las personas y los Estados deben reconocer ese derecho, y es en sentido que cuando alguien contamina cabría una contraprestación por dañar algo que nos pertenece a todos, ya que cuando una persona ocasiona perjuicios a un objeto que no es sólo de él, esta persona debe asumir la reparación integral del daño.[57]

La reparación o pago de dicho daño implica internalizar los costos de la producción lo que haría que los productos fueran más costosos, esto en un ambiente global competitivo, quién ofrezca mercancías con un mayor valor implica la pérdida de competitividad, como resultado de esto las empresas para disminuir sus costos, buscarían a través de diversos mecanismos producir con niveles inferiores de contaminación y por ende reducir gastos que implicaría remediar el medio ambiente a causa de la producción de sus productos.[58]

El principio del que contamina paga como explica Gustavo Meixueiro, forma parte del campo de la responsabilidad civil en el medio ambiente, y hace referencia en sus propias palabras de un análisis de Juan Carlos Henao, *"Este tipo de responsabilidad implica una obligación que surge para una persona de reparar el daño que produjo al ambiente. El agente contaminador, argumenta, debe pagar con dinero para restablecer el medio ambiente mermado o disminuir los efectos negativos producidos"*[59]

La responsabilidad civil por daño ambiental esta plasmada en la declaración de Río sobre el medio ambiente y el desarrollo de 1992 en el principio trece.

> Principio 13 *"Los Estados deberán desarrollar la legislación nacional relativa a la responsabilidad y la indemnización respecto de las víctimas de la contaminación y otros daños ambientales. Los Estados deberán cooperar asimismo de manera expedita y más decidida en la elaboración de nuevas leyes internacionales sobre responsabilidad e indemnización por los efectos adversos*

[57]Edgar Eduardo Manrique Muñoz, "Viabilidad del principio quien contamina paga como medida de protección ambiental desde una visión internacional", 2004, pág. 1
[58]Cfr. Gustavo M. Meixueiro Nájera, obra citada, pág. 7
[59]Cfr. Ibídem, pág. 8

de los daños ambientales causados por las actividades realizadas dentro de su jurisdicción, o bajo su control, en zonas situadas fuera de su jurisdicción".[60]

Un punto importante es, que con frecuencia este principio se confunde con la idea de que aquel que contamine debe pagar por ello y seguir contaminando mientras tenga los recursos para poder pagar, es decir, como si se tratara de la acción de contaminar y pagar. Al respecto Rafael Valenzuela explica que no se trata de que el que contamina paga y el que paga puede seguir contaminando o el que paga más contamina más, lo que sería una contradicción.[61]

2.3. EL IMPUESTO AMBIENTAL

El uso de impuestos ambientales como complemento de otro tipo de medidas de política ambiental surgen con gran fuerza a partir de la década de los 90`s, sobre todo en los países desarrollados, mismos que adoptaron reformas tributarias que buscaban trasladar las cargas fiscales desde los impuestos tradicionales hacia impuestos sobre la contaminación y la degradación del medio ambiente.[62]

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos señala que un impuesto ambiental es: "*Aquel cuya base imponible es una unidad física, o una aproximación, que tiene un impacto negativo específico comprobado en el medio ambiente."* [63]Sin embargo, existen otras definiciones que toman en cuenta los objetivos de los efectos de los impuestos, y no sólo la base gravada.

Desde el punto de vista teórico/económico, los impuestos ambientales nacen de manera indirecta con la teoría del economista Arthur Pigou[64], quien planteó la necesidad de la intervención del Estado ante la existencia de posibles discrepancias entre los beneficios marginales privados frente a los sociales.[65]En este punto es pertinente citar el análisis

[60] Principio 13 del Acta final de la Declaración de Río sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo de 1992.
[61]Cfr. Gustavo M. Meixueiro Nájera, Obra citada, pág. 7
[62] Cfr. Fundación FES – ILDIS/ Nicolás Oliva Pérez, Ana Rivadeneira Álava, Alfredo Serrano Mancilla, Sergio Martín Carrillo, Obra citada, pág. 20
[63]Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos – OCDE, Reporte Anual año 2005
[64]Arthur Cecil Pigou (1957), economista británico quien fue pionero sobre la teoría de la "economía del bienestar."
[65] Cfr. Fundación FES – ILDIS / Nicolás Oliva Pérez, Ana Rivadeneira Álava, Alfredo Serrano Mancilla, Sergio Martín Carrillo, Obra citada, pág. 17.

que hacen los coautores de la publicación, *"Impuestos Verdes: ¿una herramienta para la política ambiental en Latinoamérica?"*, realizada por la fundación Friedrich Ebert, FES-ILDIS en Junio del 2011 acerca de la teoría de economista Arthur Pigou y su influencia en la implantación de los impuestos ambientales.

> *"Aunque Pigou no habló de forma específica acerca de externalidades medioambientales, su análisis permitió la aplicación posterior a este tema. Así, un impuesto que recaude el valor monetario de los daños ambientales permitiría corregir este fallo ya que internaliza los costos externos causados por las actividades contaminantes; la tasa óptima sería aquella que haga que el costo marginal privado coincida con el costo marginal social. Así, los precios "corregidos" permitirían que se alcance un nivel de contaminación "óptimo", diferente de cero, por supuesto. Los impuestos pigouvianos son la base de la visión tradicional de la economía ambiental y, por lo tanto, su único afán es la búsqueda de la eficiencia económica mediante la corrección de las externalidades."*

Es decir que los impuestos ambientales se basan en internalizar los costos causados por algún tipo de actividad contaminante y de esa manera corregir los fallos que pueda generar esta actividad, cuyo efecto es lograr que el costo marginal privado sea igual al costo marginal social. Es decir que los impuestos ambientales en el desarrollo de políticas ambientales, no están encaminados a actuar de manera coactiva respecto los agentes contaminantes, como por ejemplo las medidas administrativas o las normas reglamentarias.[66]

La OCDE ha incentivado el uso de estos instrumentos por las ventajas que la tributación ambiental presenta bajo forma de estímulos para tomar decisiones favorables hacia el medio ambiente. Además resalta que unos impuestos verdes bien diseñados no deberían llevar a recaudar más, pues pueden llegar a ser incentivos para mejorar los aspectos ambientales sin necesidad que se pague por ello, por ejemplo la lógica empresarial frente a una carga tributaria indica que las empresas buscarán no tener que pagar el

[66]Cfr. Fundación "Fòrum Ambiental", Instrumentos de gestión Ambiental, Barcelona España,2001,pag 80

tributo tomando decisiones favorable al medio ambiente y por lo tanto ya no realizará esa actividad contaminante.[67]

Cabe recalcar que los impuestos ambientales llevan consigo un objetivo ambicioso, proponiendo herramientas que se han probado efectivas para alcanzar metas de protección ambiental y que por ejemplo el Dr. Pedro M. Herrera Molina los considera como el pilar sobre el cual debe descansar una política fiscal ambiental.

Los impuesto ambientales son herramientas de mercado con un carácter ecológico, por lo que existe una estrecha relación entre lo que busca corregir y la base imponible, y como señalan algunos autores, su objetivo no debe ser únicamente recaudar, sino más bien debe incentivar cambios de comportamiento en la sociedad, es decir que un impuesto tiene una doble finalidad, la fiscal y la extra fiscal.[68]

El centro de Estudios de las Finanzas Públicas de México en la publicación acerca de los impuestos ambientales señala de manera enfática esta doble finalidad que deben tener los Impuesto ambientales.

> *La fiscal: Generar recaudación a partir de lo que la sociedad considera males ambientales.*
> *La extra fiscal: Modificar las señales económicas que reciben individuos y empresas sobre los costos ambientales de sus acciones para generar cambios de comportamiento.*

La acción de combinar estos dos objetivos de la tributación ambiental es, en primer lugar: la recolección de ingresos que permitan de manera eficaz contrarrestar la actividad contaminante de la persona hacia quien está enfocado el tributo; en segundo lugar: modificar la conducta, esto quiere decir que la introducción de los impuestos ambientales conlleva un primer beneficio que implica transferir la carga tributaria desde los bienes económicos, empleo, producción, consumo o ahorro, hacia los males ambientales; y en tercer lugar introducir un política encaminada a la mejora del medio

[67]Cfr. Fundación "Fòrum Ambiental", Instrumentos de gestión Ambiental, Barcelona España,2001,pag 80
[68]Cfr. Fundación FES – ILDIS / Nicolás Oliva Pérez, Ana Rivadeneira Álava, Alfredo Serrano Mancilla, Sergio Martín Carrillo, Obra citada, pág. 18.

ambiente creando incentivos con miras a disminuir la contaminación, además de la producción de elementos menos nocivos con el ecosistema y sobre que sean más eficientes en cuanto a la reducción de la degradación medioambiental.[69]

Lo antes mencionado implica que el tributo con fines distintos al recaudatorio como política fiscal para la protección del medio ambiente, enfrente problemas de extrafiscalidad, no sólo en cuanto a modificar conductas, sino también a saber qué es lo que se hará con lo que el contribuyente aporta, es decir el destino de lo recaudado por el impuesto con fines de protección ambiental, cuestión que mantiene un debate en la esfera internacional y doctrinaria dado que por ejemplo, aun cuando dicho empleo extrafiscal está admitido en algunos países, la estructuración de una figura tributaria con este fin no fiscal acarrea diversas dificultades de índole impositivo, como por ejemplo la posible violación al principio de capacidad económica, definiéndolo Calvo Ortega como *"una situación subjetiva patrimonial en relación con obligaciones dinerarias determinadas."* Que puede de manera indirecta acarrear problemas de índole social.

Si bien la implementación de los impuestos ambientales ha surgido, tomado diversos rumbos y por lo tanto diversas posturas, un elemento primordial para que la implementación de los mismos sea de carácter exitosa es que, debe contar con una adecuada capacidad administrativa por parte del Estado para su implementación. El seguimiento y el control del cumplimiento de la normativa ambiental, además de ciertas cualidades que de manera general han sido aceptadas como requisito sine qua non para la implementación de los impuestos ambientales como política fiscal para la protección del medio ambiente.[70]

En primer lugar requiere un estudio previo que permita un diseño eficaz y que a su vez permitan adecuar los tributos a las interacciones entre el medio ambiente y la sociedad.
En segundo lugar se ha sugerido la implementación gradual del paquete tributario o del impuesto ambiental, dado que se requiere que la legislación donde será adoptado cree los instrumentos necesarios para su aplicación y además requiere adecuar las conductas a este nuevo sistema. Y; en tercer lugar, dado que resulta difícil hacer una valoración

[69]Cfr. Fundación FES – ILDIS / Nicolás Oliva Pérez, Ana Rivadeneira Álava, Alfredo Serrano Mancilla, Sergio Martín Carrillo, Obra citada, pág. 21.
[70]Cfr. Ibídem, pág. 18.

monetaria exacta de los impactos ambientales de una determinada actividad, lo que implica que los impuestos ambientales se consideran sólo una herramienta complementaria a otro tipo de medidas todas encaminadas al cumplimiento de los objetivos ambientales definidos por las Políticas Estatales.[71]

Lo expuesto lleva a considerar que el impuesto ambiental es un mecanismo que como precepto principal no busca sancionar al que contamina, sino que tarta de buscar a través de cargas económicas el uso de otros medios que eviten la contaminación y caso contrario poder recolectar los recursos económicos para rehacer el daño al medio ambiente.

2.4 CARACTERÍSTICAS PRINCIPALES Y ELEMENTOS CONSTITUTIVOS.

Una vez analizado el concepto de impuesto ambiental, es ámbito de esta investigación el conocer sus características y elementos constitutivos.

Los impuestos ambientales más allá de su denominación, deben ser analizados desde su estructura para ser calificado como tal, es decir que todos sus elementos constitutivos deben reflejar la finalidad de incentivar la protección del medio ambiente y el sistema fiscal debe introducir estas características que serán estudiadas detalladamente a continuación.

2.4.1 HECHO GENERADOR

El hecho generador es un concepto utilizado en derecho tributario para marcar el nacimiento de una obligación tributaria, siendo uno de los elementos que constituyen el tributo, es decir se trata de un hecho jurídico establecido por una norma de rango legal que genera una carga tributaria, por lo tanto el acreedor y contribuyente tiene nula capacidad de negociación sobre los efectos del hecho jurídico cuya realización ha generado por ley. Una obligación tributaria supone la existencia de una manifestación

[71]Cfr. Fundación FES – ILDIS / Nicolás Oliva Pérez, Ana Rivadeneira Álava, Alfredo Serrano Mancilla, Sergio Martín Carrillo, Obra citada, pág. 18

concreta de capacidad contributiva, determinada territorial y temporalmente con precisión.[72]

Es decir que en materia tributario/ambiental el hecho generador lo constituye las actividades que directa o indirectamente afecten el medioambiente de manera negativa.

2.4.2 BASE GRAVABLE

En términos generales la base gravable es el valor monetario o la unidad de medida del hecho generador al cual se le aplica la tarifa del impuesto, es decir es el valor numérico sobre el cual se aplica la alícuota o tasa del tributo.[73]

La base gravable desde una perspectiva ambiental, podría definirse como la medida del daño ambiental que se pretende reducir o evitar, es decir que siempre la actividad gravada debe guardar relación con el problema ambiental a tratar, no puede gravarse actividades diferentes a la que se quiere proteger y a su vez hay que asignarle un valor en términos monetarios.

2.4.3 TASA IMPOSITIVA

La tasa impositiva, es el porcentaje que se aplica sobre la base imponible, para el cálculo de un determinado impuesto de acuerdo a dispositivos legales vigentes, es decir que es la cantidad o porcentaje que debe aplicarse a la base imponible para determinar el impuesto.[74]

La tasa impositiva en un impuesto ambiental no puede fijarse sin tomar en cuenta los costos generados por el problema ambiental a corregirse. Para determinar la tasa se deben tomar en cuenta 3 factores:

- *Identificar el origen del problema*

[72]Cfr.Sosa Edwin Rolando, Glosario Tributario, "Otros Conceptos Y Herramientas De Contabilidad Y Finanzas," Universidad de San Carlos de Guatemala. recuperado de http://www.gestiopolis.com/Canales4/fin/glosatribu.htm, pag.3, acceso 04/06/2012
[73]Cfr. Ibídem, pág. 1
[74]Cfr. Sosa Edwin Rolando, Glosario Tributario, Obra citada pag.5

- *Estudio técnico que permita medir los efectos nocivos de dicha actividad*
- *Y por último atribuir un valor monetario a dicha activad*[75]

Este elemento del impuesto es sin duda el que mayor dificultad puede generar, dado que tiene por objetivo el cuantificar el daño ambiental que ha sido producto de la realización de cierta actividad contaminante, es decir lo que busca esto es darle o asignarle un valor monetario al daño ambiental que busca corregir.

Con lo expuesto se concluye que la tasa impositiva no sólo debe cuantificar el daño ambiental, sino también el porcentaje que se aplica sobre el mismo, lo que implica un sin número de factores a ser tomados en cuenta para poder cuantificar y sobre todo asignarle un valor monetario que sea proporcional a dicho impacto ambiental, es por ello que desarrollaremos varios factores a ser tomados en la evaluación del daño ambiental y de esa manera fijar la tasa impositiva.

2.4.3.1 METODOLOGÍA PARA EVALUAR ECONÓMICAMENTE EL IMPACTO AMBIENTAL.

Como bien señala Carla Cárdenas en su Manual Legal para la Tributación Ambiental, un aspecto importante en el diseño de un tributo ambiental es la cuantificación de la base imponible, por lo que habrá que valorar servicios ambientales, impactos ambientales, recursos naturales, etc. y de esa manera poder aproximarse al valor real del daño que se trata de remediar y así mismo recalcar que en este tema existen valores socio-culturales y no sólo aspectos ambientales a ser tomados en cuenta la hora de medir un impacto ambiental.

Carla Cárdenas plantea varias metodologías utilizadas y validadas en varios países del mundo, que han hecho posible llegar a valorar económicamente los impactos ambientales y los servicios ecológicos que analizaremos a continuación:

- Medición de los cambios en el bienestar individual.
- Valor de uso y de no uso.

[75]Guía práctica para la creación de Impuestos ambientales en Colombia, recuperado de http://cdigital.udem.edu.co/TESIS/CD-ROM52112009/10.Capitulo4.pdf, pág. 85, acceso 07/06/2012

- Compensación exigida y disposición a pagar.
- Costos evitados.
- Costos de viaje.
- Valor económico del tiempo.
- La irreversibilidad.
- Precios hedónicos.
- Valoración contingente[76]

2.4.3.1.1 MEDICIÓN DE LOS CAMBIOS EN EL BIENESTAR INDIVIDUAL

La medición de los cambios en el bienestar individual se traduce en la valoración de cualquier modificación en el bienestar de las personas, normalmente los problemas ambientales producen un impacto negativo, aunque también existen acciones ambientales que mejoran la calidad de vida del ser humano.[77]

Esta valoración se la puede hacer en términos monetarios en un primer lugar estudiando la modificación en el excedente monetario del contribuyente como consumidor; o la rebaja en este excedente por ocasionarse más gastos;[78] y en segundo lugar la variación compensatoria que la persona tendría que pagar o recibir para que su bienestar pareciera inalterable.[79]

2.4.3.1.2 VALOR DE USO Y DE NO USO

Este método se refiere a la determinación de quienes son los afectados en el problema ambiental o en el beneficio de la obra o actividad, determinándoselo por el valor de uso o no uso del bien, por ejemplo el valor de uso es superior para las personas que viven cerca de un parque, a diferencia de los que viven lejos de dicho parque y por ende no lo usan; o el valor de uso de una fuente de agua es superior para quienes la utilizan y menor para quienes utilizan otra.[80]

[76]Cfr. Carla Cárdenas, Manual legal para la tributación ambiental en el Ecuador, pág. 75
[77]Cfr. Ibídem, pág. 75
[78]Cfr. Ibídem, pág. 75
[79]Cfr. Ibídem, pág. 76
[80]Cfr. Ibídem, pág. 76

2.4.3.1.3 COMPENSACIÓN EXIGIDA Y DISPOSICIÓN A PAGAR

Esto se refiere a la necesidad de llegar a determinar cuál es la valoración otorgada a los cambios en la calidad de un bien ambiental o público, frente a los costos que provoca hacer la mejora, es decirse trata de verificar la percepción de los individuos acerca del posible problema ambiental, así como determinar su voluntad a pagar.[81]

2.4.3.1.4 MÉTODO DE LOS COSTES EVITADOS O INDUCIDOS

Este método se refiere a la relación de bienes ambientales que están ligados con le mercado a pesar que no siempre tienen mercado, ni están sujetos a la oferta y la demanda, por ejemplo: Si el CO2 en el aire que ha producido una industria ha ocasionado la reducción en la producción de flores y para minimizar el impacto, el floricultor tiene que recurrir a otros gastos para que las plantas no se mueran, es un gasto inducido. Y un costo evitado es por ejemplo la mejora de la calidad de agua que es utilizada en el cultivo de flores, por lo tanto aumentará y mejorará la calidad del producto.[82]

2.4.3.1.5EL MÉTODO DEL COSTO DE VIAJE

Este método valora los costos del visitante para llegar por ejemplo a un Parque Natural, desde lo que ha gastado en el viaje hasta el precio que paga por entrar, se trata de valorar si los visitantes llegarán en la misma cantidad al parque si estos precios suben o caso contrario, si éstas se reducen se sabrá que no existe una valoración adecuada del parque.[83]

2.4.3.1.6 VALOR ECONÓMICO DEL TIEMPO

En esta metodología el tiempo es incluido con un costo, es decir se trata de darle un valor económico al tiempo; en primer lugar dar un valor económico al tiempo libre de las personas o al tiempo de esparcimiento; en segundo lugar dar un valor económico al

[81]Cfr. Carla Cárdenas, Obra citada, pág. 76
[82]Cfr. Ibídem, pág. 77
[83]Cfr. Ibídem, pág. 77

tiempo de trabajo, por ejemplo el pago por hora de trabajo; y en tercer lugar dar un valor al ahorro de tiempo en el trabajo por la utilización de ciertos productos. [84]

2.4.3.1.7 LA IRREVERSIBILIDAD

Existen bienes invaluables por su valor histórico, cultural, ambiental o paisajístico ya que su completa desaparición o afectación no podría compensarse de ninguna manera. Este método generalmente es utilizado para demostrar que no existen medidas de mitigación suficientes para reducir los impactos.[85]

2.4.3.1.8 EL MÉTODO DE LOS PRECIOS HEDÓNICOS

Los precios hedónicos intentan descubrir los costos adicionales o implícitos que tienen un bien o un recurso natural. En este método habrá de considerar los valores de uso para los hombres, para las mujeres, para los niños y niñas, para los ancianos, es decir no será lo mismo el uso que le dé a cierto producto o bien un niño que una persona adulta.[86]

2.4.3.1.9 VALORACIÓN CONTINGENTE

Este método es el que utiliza la valoración directa que dan las personas implicadas en el proceso, utilizando medios como encuestas, entrevistas, cuestionarios, etc.

Para la aplicación de estos métodos es necesario contar con la información acerca de los impactos que ocasionará la obra o servicio, sean impactos positivos o negativos y además datos acerca de la población afectada, pues éste método se fundamenta en la medición del impacto de un proyecto sobre el bienestar de una comunidad.[87]

[84]Cfr. Carla Cárdenas, Obra citada, pág. 77
[85]Cfr. Ibídem, pág. 78
[86]Cfr. Ibídem, pág. 78
[87]Cfr. Ibídem, pág. 79

2.5 VENTAJAS Y DESVENTAJAS DE LOS IMPUESTOS AMBIENTALES COMO POLÍTICA FISCAL.

Una vez que se ha descrito y analizado a los impuestos ambientales y sus elementos constitutivos, es necesario hacer un estudio de sus posibles ventajas o desventajas.

En primer lugar el uso de impuestos ambientales y otros instrumentos de mercado tienen ciertas ventajas y a su vez desventajas en comparación con la implementación de medidas de comando y control.

Una de las ventajas de los impuestos ambientales es una "eficiencia estática," que quiere decir que la implementación de los impuestos permite conseguir un mismo nivel de reducción de la contaminación a un menor costo total. A esto hay que sumar el hecho de que la adopción de un impuesto le ahorra al gobierno la necesidad de información individualizada sobre los costos de reducción de la contaminación, también genera una eficiencia dinámica dado que surge del incentivo permanente que generan los impuestos ambientales, pues gravan desde la primera unidad de contaminación y por ello se impulsa el adoptar tecnologías limpias e innovar en los procesos productivos y de esa forma se reduzcan la contaminación.[88]

Otra ventaja es que por ejemplo, con medidas de control no existe ningún estímulo para reducir las actividades contaminantes, cosa que si permiten los impuestos, la introducción de los mismos hace que todos los sujetos se enfrenten a una misma tasa, con independencia de sus características tecnológicas y económicas individuales y, sin embargo, pueden ajustar el nivel de contaminación si optan por mejorar dichas características, lo importante es que desaparece la necesidad de que la entidad reguladora tenga que negociar de forma individual con cada agente y reduce, en consecuencia, el riesgo de manipulación que pueden ejercer los contaminadores para su beneficio.[89]

[88]Cfr. Fundación FES – ILDIS / Nicolás Oliva Pérez, Ana Rivadeneira Álava, Alfredo Serrano Mancilla, Sergio Martín Carrillo, Obra citada, pág. 18.
[89] Cfr. Ibídem.

El potencial recaudatorio es otra gran ventaja de los impuestos ambientales dado, que aunque la generación de rentas no es, en principio el objetivo de este tipo de impuestos, éstos generan ingresos para el fisco, si bien la idea es que estos sean cada vez menores si el impuesto ha de ser "ambientalmente" exitoso. La cuestión de cómo estos recursos son utilizados o canalizados es un tema importante que aún está en debate.[90]

La aplicación de impuestos verdes tiene ciertas desventajas. Como se mencionó antes, los impuestos no son el único y en ciertos casos tampoco son el mejor instrumento de política ambiental.

La eficiencia de un impuesto verde puede verse reducida en situaciones en las que el daño causado depende de la fuente de daño, misma que debe ser objeto de un análisis tecnológico para poder evaluarla de manera correcta y precisa su impacto ambiental.[91]

Otro punto débil de la imposición ambiental es que su efectividad depende de cómo reaccionen las personas y las empresas, lo cual muy pocas veces coincidirá con la teoría, en este punto me es imprescindible citar a los coautores del texto "Impuestos Verdes:¿una alternativa viable para el Ecuador?

> *"[…] En cuanto al tema distributivo, dado que los impuestos ambientales gravan bienes como la energía, los combustibles y otros, pueden tener un impacto adverso en la equidad si los hogares de menos recursos gastan proporcionalmente más en este tipo de bienes, por lo que el verdadero impacto distributivo de un impuesto ambiental depende del bien o actividad gravada, del diseño específico del impuesto, etc. Sin embargo, si el resultado de aplicar un impuesto verde coincide con la percepción de que éste es regresivo por ser indirecto, se puede tomar algún tipo de medidas compensatorias debidamente focalizadas, como la desgravación de un tramo básico de consumo, la inclusión de tasas progresivas, la creación de subsidios temporales, etc. Las medidas compensatorias mencionadas, además de amainar los efectos perversos en la equidad, pueden servir para obtener mayor aceptación por parte de la sociedad*

[90]Cfr. Fundación FES – ILDIS / Nicolás Oliva Pérez, Ana Rivadeneira Álava, Alfredo Serrano Mancilla, Sergio Martín Carrillo, Obra citada, pág. 18.
[91]Cfr. Ibídem

y mayor apoyo político, lo cual resulta un punto clave en países como el nuestro, donde la política ambiental ha sido laxa y el pago de impuestos una opción más que una obligación."

CAPITULO III
LOS IMPUESTOSAMBIENTALES EN LA LEGISLACIÓN ECUATORIANA

Este capítulo está destino a un análisis de la implementación de impuestos ambientales como política fiscal dentro del ordenamiento jurídico del Ecuador, haciendo un estudio de la evolución normativa en términos ambientales que se ha ido dando en el Ecuador y los elementos tomados en cuenta para crear e implementar dichos tributos.

3.1.- LA SITUACIÓN PREVIA A LA CONSTITUCIÓN ACTUAL

Dentro de nuestra historia legal, se establece que con la promulgación de la Constitución Política de la República en 1998, se reconoce a las personas el derecho a vivir en un ambiente sano, ecológicamente equilibrado y libre de contaminación.

Art. 86.- El Estado protegerá el derecho de la población a vivir en un medio ambiente sano y ecológicamente equilibrado, que garantice un desarrollo sustentable. Velará para que este derecho no sea afectado y garantizará la preservación de la naturaleza.
Se declaran de interés público y se regularán conforme a la ley:

1. *La preservación del medio ambiente, la conservación de los ecosistemas, la biodiversidad y la integridad del patrimonio genético del país.*

2. *La prevención de la contaminación ambiental, la recuperación de los espacios naturales degradados, el manejo sustentable de los recursos naturales y los requisitos que para estos fines deberán cumplir las actividades públicas y privadas.*

3. El establecimiento de un sistema nacional de áreas naturales protegidas, que garantice la conservación de la biodiversidad y el mantenimiento de los

servicios ecológicos, de conformidad con los convenios y tratados internacionales. [92]

Es decir que esta Constitución ya consagro el derecho a un ambiente sano y a más de ello también estableció la facultad de tomar medidas encaminadas a la consecución de una política ambiental como establecer estímulos tributarios para quienes realicen acciones ambientales sanas como lo tipificó el artículo 89 en su numeral 2.

Art. 89.- El Estado tomará medidas orientadas a la consecución de los siguientes objetivos:

1. Promover en el sector público y privado el uso de tecnologías ambientalmente limpias y de energías alternativas no contaminantes.

2. Establecer estímulos tributarios para quienes realicen acciones ambientalmente sanas.

3. Regular, bajo estrictas normas de bioseguridad, la propagación en el medio ambiente, la experimentación, el uso, la comercialización y la importación de organismos genéticamente modificados.[93]

Esto significó un gran avance en cuanto a materia ambiental y para cumplir con estos preceptos se desarrolló varias leyes atinentes a la regulación del medioambiente, es así que para preservar el medio ambiente y de esta manera garantiza un desarrollo sustentable fue promulgada la Ley de Gestión Ambiental[94] y de esa forma cumplir con dichos objetivos.

La Ley de Gestión Ambiental es un cuerpo legal que de manera específica protege al medio ambiente, donde se establece los principios y directrices de política ambiental, y también determina las obligaciones, responsabilidades, niveles de participación de los sectores público y privado en la gestión ambiental y señala los límites permisibles, controles y sanciones en esta materia.[95]

[92] Constitución de la República del Ecuador 1998, Art 86
[93] Ibídem, Art 89
[94] Ley de Gestión Ambiental R.O. 245 de 30 de julio de 1999
[95] Ibídem, Art 1

Art. 1.- La presente Ley establece los principios y directrices de política ambiental; determina las obligaciones, responsabilidades, niveles de participación de los sectores público y privado en la gestión ambiental y señala los límites permisibles, controles y sanciones en esta materia.

Estableció que los principios de gestión ambiental serán orientados bajo los principios contenidos en la declaración de Rio de Janeiro.

Art. 3.- El proceso de Gestión Ambiental, se orientará según los principios universales del Desarrollo Sustentable, contenidos en la Declaración de Río de Janeiro de 1992, sobre Medio Ambiente y Desarrollo.[96]

La ley de Gestión Ambiental estableció al Ministerio del Ambiente como la autoridad nacional ambiental y también sus atribuciones.

Art. 8.- La autoridad ambiental nacional será ejercida por el Ministerio del ramo, que actuará como instancia rectora, coordinadora y reguladora del Sistema Nacional Descentralizado de Gestión Ambiental, sin perjuicio de las atribuciones que dentro del ámbito de sus competencias y conforme las leyes que las regulan, ejerzan otras instituciones del Estado.[97]

También establece sus funciones en el artículo nueve como por ejemplo: elaborar la Estrategia Nacional de Ordenamiento Territorial y los planes seccionales, proponer, para su posterior expedición por parte del Presidente de la República las normas de manejo ambiental y evaluación de impactos ambientales, aprobar anualmente la lista de planes, proyectos y actividades prioritarios para la gestión ambiental nacional, coordinar con los organismos competentes para expedir y aplicar normas técnicas, manuales y parámetros generales de protección ambiental, definir un sistema de control y seguimiento de las normas y parámetros establecidos, regular mediante normas de bioseguridad, la propagación, experimentación, uso, comercialización e importación de organismos genéticamente modificados, promover la participación de la

[96]Ley de Gestión Ambiental Art 3
[97]Ibidem, Art. 8

comunidad en la formulación de políticas y en acciones concretas que se adopten para la protección del medio ambiente y manejo racional de los recursos naturales entre otros[98] Se establece el sistema descentralizado de gestión ambiental como un mecanismo de coordinación transectorial, interacción y cooperación entre los distintos ámbitos, sistemas y subsistemas de manejo ambiental y de gestión de recursos naturales. [99]

En el 2004 se reformo la Ley de Prevención y Control de la Contaminación Ambienta[100] que fue creada en 1976 que por su antigüedad resultaba muy limitada y que en la práctica no constituyó en una herramienta que ayude con el control ambiental. Esta reforma legal permitió de manera general establecer los parámetros de prevención y limitación en cuanto a los recursos naturales del Estado (aire, agua y suelo)

> *Art. 1.- Queda prohibido expeler hacia la atmósfera o descargar en ella, sin sujetarse a las correspondientes normas técnicas y regulaciones, contaminantes que, a juicio de los Ministerios de Salud y del Ambiente, en sus respectivas áreas de competencia, puedan perjudicar la salud y vida humana, la flora, la fauna y los recursos o bienes del estado o de particulares o constituir una molestia.*[101]
>
> *Art. 6.- Queda prohibido descargar, sin sujetarse a las correspondientes normas técnicas y regulaciones, a las redes de alcantarillado, o en las quebradas, acequias, ríos, lagos naturales o artificiales, o en las aguas marítimas, así como infiltrar en terrenos, las aguas residuales que contengan contaminantes que sean nocivos a la salud humana, a la fauna, a la flora y a las propiedades.*[102]
>
> *Art. 10.- Queda prohibido descargar, sin sujetarse a las correspondientes normas técnicas y regulaciones, cualquier tipo de contaminantes que puedan*

[98] Ley de Gestión Ambiental, Art. 9
[99] Ibídem, Art 5
[100] Registro Oficial 418 de 10 de Septiembre del 2004
[101] Ley De Prevención Y Control De La Contaminación Ambiental. Art 1
[102] Ibídem, Art 6

alterar la calidad del suelo y afectar a la salud humana, la flora, la fauna, los recursos naturales y otros bienes.[103]

Una norma que merece un estudio muy particular es el Texto Unificado de la Legislación Secundaria del Ministerio del Ambiente publicada en el año 2003[104], que unifica la legislación secundaria ambiental, constituyéndose un texto reglamentario extenso que regula la legislación relacionada al tema ambiental en general, a los impactos ambientales, al régimen forestal y afines. Que por su gran extensión enunciaremos los libros que lo componen.

El Texto Unificado (TULAS) está compuesto de nueve libros algunos con sus respectivos anexos:

INDICE:
Libro I: Autoridad ambiental;
Libro II: Gestión ambiental;
Libro III: Régimen forestal, anexo 1: determinación del valor de restauración, anexo 2: guía conceptual de los métodos de valoración de los daños ambientales, anexo 3: formulario para presentaciones de datos del área a ser declarada bosque y vegetación protectora;
Libro IV: biodiversidad, anexo 1: lista de especies de aves amenazadas o en peligro de extinción en el Ecuador;
Libro V: Recursos costeros;
Libro VI: Calidad ambiental, anexo 1: norma de calidad ambiental y de descarga de efluentes: recurso agua, anexo 2: norma de calidad ambiental del recurso suelo y criterios de remediación para suelos contaminados, anexo 3: norma de emisiones al aire desde fuentes fijas de combustión, anexo 4: norma de calidad del aire ambiente, anexo 5: límites permisibles de niveles de ruido ambiente para fuentes fijas y fuentes móviles, y para vibraciones, anexo 6: norma de calidad ambiental para el manejo y disposición final de desechos sólidos no peligrosos, anexo 7: listados nacionales de productos químicos prohibidos, peligrosos y de uso severamente restringido que se utilicen en el Ecuador;

[103] Ley De Prevención Y Control De La Contaminación Ambiental, Art 10
[104] Registro Oficial 31 de marzo del 2003

Libro VII: Régimen especial: Galápagos;
Libro VIII: Instituto para el Ecodesarrollo Regional Amazónico (ECORAE);
Libro IX: Sistema de derecho o tasas por los servicios que presta el ministerio del ambiente por el uso y aprovechamiento de bienes nacionales que se encuentran bajo su cargo y protección.[105]

Siendo el libro VI el más importante y que será estudiado posteriormente pues constituye una norma que se ha convertido en marco legal en cuestiones referentes al medio ambiente.

3.2.- MARCO JURIDICO PARA EL ESTABLECIMIENTO DE IMPUESTOS AMBIENTALES EN EL ECUADOR

La capacidad para crear tributos se establece solo por ley según el artículo 132 Constitución Política del Ecuador en el numeral 3

> *Art. 132.- La Asamblea Nacional aprobará como leyes las normas generales de interés común. Las atribuciones de la Asamblea Nacional que no requieran de la expedición de una ley se ejercerán a través de acuerdos o resoluciones. Se requerirá de ley en los siguientes casos:*
> *[…]*
> *3. Crear, modificar o suprimir tributos, sin menoscabo de las atribuciones que la Constitución confiere a los gobiernos autónomos descentralizados. […]*

Es decir que este requerimiento permite y faculta a los gobiernos autónomos descentralizados, crear tasas y contribuciones por medio de ordenanzas.

> *Art.264 Los gobiernos municipales tendrán las siguientes competencias exclusivas sin perjuicio de otras que determine la ley*
> *[…]*
> *5 Crear, modificar o suprimir mediante ordenanzas, tasas y contribuciones especiales de mejoras. […]*[106]

[105] Texto Unificado De legislación Secundaria de Medio Ambiente
[106] Constitución del Ecuador Art 264.

Es decir que los impuestos deberán ser creados por ley y las tasas y contribuciones pueden ser creadas por ordenanzas de los Gobiernos Autónomos Descentralizados.

Otro punto importante es que en materia de impuestos sólo el Ejecutivo tiene la facultad de presentar proyectos de ley que creen, modifiquen o supriman impuestos.

> *Art. 138 de la Constitución Política del Ecuador: "Solo la Presidencia de la República podrá presentar proyectos de ley que creen, modifiquen o supriman impuestos, aumenten el gasto público o modifiquen la división político administrativa del país.* [107]

Como podemos ver la Constitución regula el marco legal para poder establecer tributos y por lo tanto toda norma tributaria tiene su base en la Constitución.

Otro punto importante en cuanto al marco jurídico para la creación de impuestos ambientales en el Ecuador son los tratados y convenios internacionales que se constituyen en ley una vez que se realice su aprobación en el Congreso Nacional, mismos que no pueden contravenir a la Constitución, a más de las leyes vigentes en cuanto a regulación en materia ambiental que fueron estudiadas anteriormente.

3.2.1 TEXTO UNIFICADO DE LEGISLACION SECUNDARIA, MEDIO AMBIENTE (TULAS), LIBRO VI.

El libro sexto del TULAS está orientado hacia los procesos de calidad ambiental que deben seguirse para adoptar políticas de protección ambiental, en este contexto el capítulo primero de este libro trata sobre el sistema único de manejo ambiental, donde se establece y define el conjunto de elementos mínimos que constituyen un sub-sistema de evaluación de impactos ambientales a ser aplicados en las instituciones integrantes del Sistema Nacional Descentralizado de Gestión Ambiental,[108] que se regirán bajo los principios de transparencia, la agilidad, la eficacia y la eficiencia así

[107] Constitución del Ecuador Art. 138
[108] Cfr. Texto Unificado De Legislación Secundaria, Medio Ambiente, Libro VI, Titulo I, Decreto Ejecutivo 3516, Art 1

como la coordinación interinstitucional de las decisiones relativas a actividades o proyectos propuestos con potencial impacto y/o riesgo ambiental.[109]

Esta ley establece el objetivo y los elementos principales del sub - sistema de evaluación de impacto ambiental, siendo el mismo la evaluación de impactos ambientales garantizando el acceso de funcionarios públicos y la sociedad en general a la información ambiental relevante de una actividad o proyecto propuesto previo a la decisión sobre la implementación o ejecución de la actividad o proyecto, y para tal efecto, en el proceso de evaluación de impactos ambientales se determinan, describirán y evaluaran los potenciales impactos de una actividad o proyecto propuesto con respecto a las variables ambientales relevantes[110]

Establece que la Realización de un estudio de impacto ambiental para garantizar una adecuada y fundada predicción, identificación e interpretación, así como la idoneidad técnica de las medidas de control para la gestión de sus impactos ambientales y riesgos, debe ser realizado por un equipo multidisciplinario que responda técnicamente al alcance y la profundidad del estudio que se llevará a cabo,[111] y la participación ciudadana en la gestión ambiental tiene como finalidad considerar e incorporar los criterios y las observaciones de la ciudadanía, especialmente la población directamente afectada de una obra o proyecto, sobre las variables ambientales relevantes.

También se establece las políticas nacionales sobre manejo de residuos sólidos y el artículo 33 norma las mismas.

> ***Art. 33***.- *Se establece como políticas de la gestión de residuos sólidos en el ámbito económico - financiero las siguientes:*
> *a. Garantía de sustentabilidad económica de la prestación de los servicios, volviéndolos eficientes y promoviendo la inversión privada.*
> *b. Impulso a la creación de incentivos e instrumentos económico - financieros para la gestión eficiente del sector.*
> *c. Desarrollo de una estructura tarifaria nacional justa y equitativa, que garantice la sostenibilidad del manejo de los residuos sólidos.*

[109]Cfr. Texto Unificado De Legislación Secundaria, Medio Ambiente, Libro VI, Título I, Art. 2
[110]Cfr. Ibídem, Art. 13
[111]Cfr. Ibídem, Art. 17

d. Fomento al desarrollo del aprovechamiento y valorización de los residuos sólidos, considerándolos un bien económico.[112]

Esta ley también establece el reglamento a la ley de gestión ambiental para la prevención y control de la contaminación ambiental y los instrumentos que deberán ser usados.

Este texto también desarrolla sobre la generación de incentivos, siendo el Ministerio del Ambiente quién desarrollará proyectos para crear incentivos que mejoren el desempeño ambiental de los regulados a nivel nacional, y estos serán priorizados hacia aquellas ramas de actividad con mayor potencial de causar contaminación.

Reglamenta la prevención y control de la contaminación por sustancias químicas peligrosas, desechos peligrosos y especiales, también trata sobre la gestión integral de los desechos peligrosos y especiales, del transporte de sustancias químicas peligrosas y desechos peligrosos, norma la prevención y control de la contaminación ambiental, en lo relativo al recurso agua, cuyo objetivo principal de la presente norma es proteger la calidad de, recurso agua para salvaguardar y preservar la integridad de las personas, de los ecosistemas y sus interrelaciones y del ambiente en general., es decir esta norma es el precepto básico para que exista una calidad ambiental y que las normas ya sean de carácter fiscal o administrativo puedan servir para cumplir con las políticas de estado para proteger el medio ambiente, basándose en estos criterios.

Es decir que este Texto reglamenta lo referente al manejo ambiental y por lo tanto debe es el marco referencial en cuanto al ámbito de protección ambiental.

3.3 PRINCIPIOS QUE DEBEN CONTENER LOS IMPUESTOS AMBIENTALES

Los principios tributarios están señalados en el Art. 300 de la Constitución, en donde se establece que:

[112]Cfr. Texto Unificado De Legislación Secundaria, Medio Ambiente, Libro VI, Título I, Art 33

"El régimen tributario interno se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y Progresivos"

3.3.1 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES

Sin duda que el análisis de nuestro trabajo requiere analizar los principios del régimen tributario que se sustenta en nuestra Constitución y que de manera taxativa debe ser tomado en cuenta al momento de crear un nuevo tributo.

3.3.1.1PRINCIPIO DE GENERALIDAD

Este principio significa que las leyes tributarias son expedidas para la generalidad de casos y por lo tanto, están dirigidas a la generalidad de contribuyentes sin distinción,[113] esto quiere decir como señala el Dr. Robert Blacio Aguirre "*que el tributo debe comprender a todas las personas cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal. La generalidad se refiere a que todos los individuos debemos pagar impuestos por lo que nadie puede estar exento de esta obligación, por ende, es aplicable universalmente para todos los sujetos que tengan una actividad económica."*[114]

Lo que significa que las normas tributarias tienen que ser generales y abstractas y por lo tanto no pueden referirse en concreto a determinadas personas o grupos de personas, sino que debe estar dirigido a todas las personas cuya situación coincida con la ley.

[113]Cfr. Escuela Politécnica Nacional, Aula Virtual "Introducción a la Teoría General de la Tributación", recuperado de http://aula.virtualepn.edu.ec/mod/book/view.php?id=17583&chapterid=8196, acceso 15/04/2012

[114] Blacio Robert, "Principios y Obligación Tributaria", recuperado de http://www.utpl.edu.ec/consultoriojuridico/index.php?option=com_content&view=article&id=42.&Itemid=120, acceso 15/04/2012

3.3.1.2 PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD

Este principio consiste en que conforme sea mayor la capacidad económica del contribuyente, mayor debe ser la tarifa del tributo.[115].

En este sentido el doctor Robert Blacio analiza este principio de la siguiente manera *"Emana del principio teórico denominado justicia en la imposición, en este precepto se establece que los organismos fiscales tiene derecho a cobrar contribuciones y los gobernados tiene obligación de pagarlas, a condición de que estas tengan el carácter de proporcionales y equitativas; siendo éste el objetivo, el presente principio es un instrumento de política económica general que sirve para determinar la capacidad económica del contribuyente."* lo que significa que este principio esta íntimamente ligado con la capacidad contributiva del contribuyente.

3.3.1.3 PRINCIPIO DE EFICIENCIA

La eficiencia radica en cuanto a la optimización de los recursos del Estado en este sentido cito lo publicado en el aula virtual de la Universidad Politécnica Nacional "*Este principio hace referencia a la optimización de los recursos públicos para obtener el máximo resultado posible (ingreso) al mínimo costo. El principio de eficiencia se debe aplicar tanto en el diseño de los impuestos como en la recaudación por parte de la administración tributaria*."[116]

Es decir que puede obtenerse la mayor cantidad de recursos al menor costo posible *"Un impuesto es eficiente si genera pocas distorsiones económicas, también lo es si permite obtener la mayor cantidad de recursos al menor costo posible. En cuanto a la recaudación, la eficiencia mide la capacidad de generar ingresos tributarios bajo las normas vigentes. También debería conseguir que la imposición acarree el menor costo social para el contribuyente en el cumplimiento de su deber fiscal"*.[117]

---

[115]Cfr. Escuela Politécnica Nacional, obra citada recuperado de http://aula.virtualepn.edu.ec/mod/book/view.php?id=17583&chapterid=8196, acceso 15/04/2012

[116] Cfr. Ibidem

[117] Principio de Eficiencia Tributaria Recuperado de http://www.gerencie.com/principio-de-eficiencia-tributaria.html, acceso 18/04/2012

3.3.1.4 PRINCIPIO DE SIMPLICIDAD ADMINISTRATIVA

El principio de simplicidad administrativa está ligado con el principio de eficiencia, es decir que este principio se refiere a que la Administración Tributaria ha de establecer mecanismos que faciliten el acceso a los contribuyentes relativos a los tributos y a las consecuencias derivadas de ellos, En este sentido el trabajo publicado por la Universidad Politécnica Nacional en relación al trabajo realizado por el Área de Sociología Tributaria del Instituto de Estudios Fiscales (2001) denominado "El Impacto De La Reforma Del Irpf En La Presión Fiscal Indirecta" establece lo siguiente:

> *"Este principio hace referencia a que la Administración Tributaria ha de establecer mecanismos de fácil comprensión y acceso para los contribuyentes, relativos a los tributos y a las consecuencias derivadas de ellos, de forma tal que se logre reducir al máximo la presión fiscal indirecta, producto de egresos adicionales ocasionados por el sujeto pasivo para cumplir con el pago de sus tributos"*

3.3.1.5 PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD

En materia tributaria este principio implica que las leyes tributarias, rigen exclusivamente para el futuro, no para hechos producidos con anterioridad a la norma, En este sentido el Dr. Robert Blacio hace el siguiente análisis:

> *"El régimen tributario rige para lo venidero, no puede haber tributos posteriores con efectos retroactivos, por ende, la Ley tributaria no tiene carácter retroactivo, en forma más sencilla y espontánea el presente principio permite a las personas tener confianza en la ley vigente, y conforme a ella celebran sus transacciones y cumplen sus deberes jurídicos. Dar efecto retroactivo a una ley equivale a destruir la confianza y seguridad que se tiene en las normas jurídicas."*[118]

[118] Blacio Robert, "Principios y Obligación Tributaria", recuperado de http://www.utpl.edu.ec/consultoriojuridico/index.php?option=com_content&view=article&id=42.&Itemid=120, acceso 15/04/2012

3.3.1.6 PRINCIPIO DE EQUIDAD

Este principio se refiera a cargar con tributos de acuerdo a la capacidad contributiva del contribuyente para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados a cierto grupo o grupos de personas

> *"La equidad tributaria es un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión*."[119]

3.3.1.7 PRINCIPIO DE TRANSPARENCIA

Este principio tiene que ver con la claridad que se maneje la información de la gestión realizada por la administración en materia tributaria, es decir que se trata de la publicidad de los procesos tributarios realizado por un ente público *"Este principio se refiere a que la información de la gestión realizada por la Administración Tributaria debe ser transparente. Esta información es de carácter público y debe ser puesta en conocimiento de todas las personas."*[120]

3.3.1.8 PRINCIPIO DE SUFICIENCIA RECAUDATORIA

Este principio está relacionado con la necesidad de que los tributos recaudados sean suficientes para financiar el gasto público. El trabajo publicado por la Universidad Politécnica Nacional se refiere a este principio en los siguientes términos:

> *"Este principio se incorporó en la actual Constitución que entro en vigencia en 2008 e impone al Estado el deber de asegurarse de que la recaudación de tributos será siempre suficiente para financiar el gasto público. En tal virtud, el*

[119]Cfr. Recuperado de http://www.gerencie.com/principio-de-equidad-tributaria.html, acceso 18/04/2012
[120]Cfr. Escuela Politécnica Nacional, obra citada recuperado de http://aula.virtualepn.edu.ec/mod/book/view.php?id=17583&chapterid=8196, acceso 15/04/2012

sistema tributario debe ser flexible para adaptarse a las necesidades presupuestarias de la Hacienda. En atención a este principio, las Administraciones Tributarias realizan cada año una proyección de lo que se pretende recaudar, con el objetivo de proveer al Estado de recursos suficientes.''[121]

3.4.- PROCEDIMIENTO PARA LA CREACION DE IMPUESTOS AMBIENTALES

3.4.1 LA INICIATIVA

Como se estudió anteriormente para implementar impuestos ambientales se lo debe hacer a través de una ley por lo que en primer lugar deber existir un proyecto de ley, es decir debe realizarse un borrador

Los sujetos que pueden presentar un proyecto de ley están singularizados en el Art. 134 de la Constitución Política del Ecuador:

Art. 134.- La iniciativa para presentar proyectos de ley corresponde:
1. A las asambleístas y los asambleístas, con el apoyo de una bancada legislativa o de al menos el cinco por ciento de los miembros de la Asamblea Nacional.
2. A la Presidenta o Presidente de la República.
3. A las otras funciones del Estado en los ámbitos de su competencia.
4. A la Corte Constitucional, Procuraduría General del Estado, Fiscalía General del Estado, Defensoría del Pueblo y Defensoría Pública en las materias que les corresponda de acuerdo con sus atribuciones.
5. A las ciudadanas y los ciudadanos que estén en goce de los derechos políticos y a las organizaciones sociales que cuenten con el respaldo de por lo menos el cero punto veinticinco por ciento de las ciudadanas y ciudadanos inscritos en el padrón electoral nacional.

[121]Cfr. Escuela Politécnica Nacional, obra citada recuperado de http://aula.virtualepn.edu.ec/mod/book/view.php?id=17583&chapterid=8196, acceso 15/04/2012

6. Quienes presenten proyectos de ley de acuerdo con estas disposiciones podrán participar en su debate, personalmente o por medio de sus delegados.

Así mismo como se analizó anteriormente la iniciativa en cuanto a materia tributaria le corresponde sólo el Ejecutivo, es decir que los proyectos de ley sobre creación, modificación, o supresión de impuestos, sólo pueden ser presentados por el Presidente de la República. Como lo establece el artículo 135 de la Constitución

Art 135 Solo la Presidenta o Presidente de la República podrá presentar proyectos de ley que creen, modifiquen o supriman impuestos, aumenten el gasto público o modifiquen la división político-administrativa del país[122]

Una vez que hemos estudiado quienes pueden presentar los proyectos de ley es necesario saber su trámite para su aprobación

3.4.2 TRÁMITE PARA LA APROBACIÓN DE UNA LEY

En primer lugar los proyectos de ley presentados para su aprobación deben referirse a una sóla materia y debe ser presentado al Presidente de la Asamblea.

"Art. 136.- Los proyectos de ley deberán referirse a una sola materia y serán presentados a la Presidenta o Presidente de la Asamblea Nacional con la suficiente exposición de motivos, el articulado que se proponga y la expresión clara de los artículos que con la nueva ley se derogarían o se reformarían. Si el proyecto no reúne estos requisitos no se tramitará."[123]

Este proyecto de ley será sometido a dos debates cuyo procedimiento establece el Art 137 de la Constitución.

Art. 137.- El proyecto de ley será sometido a dos debates. La Presidenta o Presidente de la Asamblea Nacional, dentro de los plazos que establezca la ley, ordenará que se distribuya el proyecto a los miembros de la Asamblea y se

[122]Constitución del Ecuador, Art.135
[123] Id, Art.136

difunda públicamente su extracto, y enviará el proyecto a la comisión que corresponda, que iniciará su respectivo conocimiento y trámite. Las ciudadanas y los ciudadanos que tengan interés en la aprobación del proyecto de ley, o que consideren que sus derechos puedan ser afectados por su expedición, podrán acudir ante la comisión y exponer sus argumentos.

Aprobado el proyecto de ley, la Asamblea lo enviará a la Presidenta o Presidente de la República para que lo sancione u objete de forma fundamentada. Sancionado proyecto de ley o de no haber objeciones dentro del plazo de treinta días posteriores a su recepción por parte de la Presidenta o Presidente de la República, se promulgará la ley, y se publicará en el Registro Oficial. [124]

En caso de haber objeción total o parcial por parte del Presidente, en el primer caso la Asamblea puede volver a considerar el proyecto de ley un año después de la fecha de objeción, luego de eso la Asamblea podrá ratificarlo en un solo debate, y si la objeción fuera parcial el Presidente enviara un texto alternativo donde puede allarnse o ratificar el texto original

"Art. 138.- Si la Presidenta o Presidente de la República objeta totalmente el proyecto de ley, la Asamblea podrá volver a considerarlo solamente después de un año contado a partir de la fecha de la objeción.
Transcurrido este plazo, la Asamblea podrá ratificarlo en un solo debate, con el voto favorable de las dos terceras partes de sus miembros, y lo enviará inmediatamente al Registro Oficial para su publicación. Si la objeción fuera parcial, la Presidenta o Presidente de la República presentará un texto alternativo, que no podrá incluir materias no contempladas en el proyecto; igual restricción observara la Asamblea Nacional en la aprobación de las modificaciones sugeridas.
La Asamblea examinará la objeción parcial dentro del plazo de treinta días, contados a partir de la fecha de su entrega y podrá, en un solo debate, allanarse a ella y enmendar el proyecto con el voto favorable de la mayoría de asistentes

[124] Constitución del Ecuador, Art.137

a la sesión. También podrá ratificar el proyecto inicialmente aprobado, con el voto favorable de las dos terceras partes de sus miembros. En ambos casos, la Asamblea enviará la ley al Registro Oficial para su publicación. Si la Asamblea no considera la objeción en el plazo señalado, se entenderá que se ha allanado a ésta y la Presidenta o Presidente de la República dispondrá la promulgación de la ley y su publicación en el Registro Oficial." [125]

De esta manera se puede aprobar un proyecto de ley en este caso en materia tributaria, pero existe otro procedimiento en caso de proyecto de urgencia económica que tiene un trámite especial y los tributos al ser materia económica pueden ser enviados por esta vía,

3.4.3 LOS PROYECTOS DE URGENCIA ECONÓMICA

Los proyectos de leyes de urgencia económica tienen un trámite exactamente igual procedimiento al procedimiento ordinario pero con plazos más cortos y la iniciativa solamente la tiene el Presidente de la República, como lo señala el Art 140 de la Constitución

"Art. 140.- La Presidenta o Presidente de la República podrá enviar a la Asamblea Nacional proyectos de ley calificados de urgencia en materia económica. La Asamblea deberá aprobarlos, modificarlos o negarlos dentro de un plazo máximo de treinta días a partir de su recepción.

El trámite para la presentación, discusión y aprobación de estos proyectos será el ordinario, excepto en cuanto a los plazos anteriormente establecidos. Mientras se discuta un proyecto calificado de urgente, la Presidenta o Presidente de la República no podrá enviar otro, salvo que se haya decretado el estado de excepción.

Cuando en el plazo señalado la Asamblea no apruebe, modifique o niegue el proyecto calificado de urgente en materia económica, la Presidenta o Presidente de la República lo promulgará como decreto-ley y ordenará su publicación en el Registro Oficial. La Asamblea Nacional podrá en cualquier

[125] Constitución del Ecuador, Art.138

tiempo modificarla o derogarla, con sujeción al trámite ordinario previsto en la Constitución".[126]

3.4.4 PROCEDIMIENTO PARA LA CREACIÓN DE ORDENANZAS

En materia tributaria los gobiernos municipales tienen facultad de crear tributos a través de ordenanzas, tasas y contribuciones especiales como lo señala el artículo 264 de la Constitución

Art. 264.- Los gobiernos municipales tendrán las siguientes competencias exclusivas sin perjuicio de otras que determine la ley:
[…]
5. Crear, modificar o suprimir mediante ordenanzas, tasas y contribuciones especiales de mejoras […].[127]

En este sentido las leyes como se analizó anteriormente son de aplicación nacional y las ordenanzas son una norma de aplicación local, que en términos legales tiene los mismos efectos que una ley en la jurisdicción de los cantones o provincias. La misma Constitución manifiesta que es posible crear, modificar o suprimir tasas por medio de una ordenanza municipal o provincial, y por ello hay que considerar que la ordenanza debe contener todos los requisitos de una norma tributaria,[128] es decir debe cumplir con los mismos principios de la tributación.

3.5 LA PARTICIPACIÓN EN EL DISEÑO DE NORMAS AMBIENTALES

En materia ambiental ya sea en la fase de planificación o ejecución de la norma, es importante y es una obligación legal la participación de los ciudadanos en ese sentido la Constitución del Ecuador en el artículo 61 dispone la obligatoriedad de en términos de ser consultado y participar de forma activa en la planificación de aspectos que sean de interés público como es el caso de los tributos

[126] Id. Art. 140
[127] Constitución del Ecuador Art 264
[128] Carla Cárdenas "Manual Legal Para la Ttributación Ambiental en el Ecuador, pág. 69

Art. 61 "las ecuatorianas y ecuatorianos gozan de los siguientes derechos: numeral
4 Ser Consultados" [129]

La ley de gestión ambiental también establece la participación ciudadana en materia ambienta

Art. 12.- Son obligaciones de las instituciones del Estado del Sistema Descentralizado de Gestión Ambiental en el ejercicio de sus atribuciones y en el ámbito de su competencia, las siguientes:
[…]
f) Promover la participación de la comunidad en la formulación de políticas para la protección del medio ambiente y manejo racional de los recursos naturales […][130]

Art. 13.- Los consejos provinciales y los municipios, dictarán políticas ambientales seccionales con sujeción a la Constitución Política de la República y a la presente Ley. Respetarán las regulaciones nacionales sobre el Patrimonio de Áreas Naturales Protegidas para determinar los usos del suelo y consultarán a los representantes de los pueblos indígenas, afroecuatorianos y poblaciones locales para la delimitación, manejo y administración de áreas de conservación y reserva ecológica.[131]

La misma ley en el Capítulo III De los mecanismos de participación social regula los procedimientos para la participación

Art. 28.- Toda persona natural o jurídica tiene derecho a participar en la gestión ambiental, a través de los mecanismos que para el efecto establezca el Reglamento, entre los cuales se incluirán consultas, audiencias públicas, iniciativas, propuestas o cualquier forma de asociación entre el sector público y el privado. Se concede acción popular para denunciar a quienes violen esta

[129] Constitución del Ecuador Art 61
[130] Ley de Gestión Ambiental Art 12.
[131] Ibídem, Art 13

garantía, sin perjuicio de la responsabilidad civil y penal por denuncias o acusaciones temerarias o maliciosas.

El incumplimiento del proceso de consulta al que se refiere el artículo 88 de la Constitución Política de la República tornará inejecutable la actividad de que se trate y será causal de nulidad de los contratos respectivos.[132]

Art. 29.- Toda persona natural o jurídica tiene derecho a ser informada oportuna y suficientemente sobre cualquier actividad de las instituciones del Estado que conforme al Reglamento de esta Ley, pueda producir impactos ambientales. Para ello podrá formular peticiones y deducir acciones de carácter individual o colectivo ante las autoridades competentes.[133]

Esto nos lleva a la conclusión que es necesario contar con medios que garanticen la la participación ciudadana en cuanto a materia tributaria, cabe recalcar como señala Carla Cárdenas en tu trabajo denominado "Manual Legal Para La Tributación Ambiental En El Ecuador" *En materia de tributación no existe una ley que de manera específica determine la obligatoriedad de las autoridades de incluir la participación en el diseño de las normas, pero existe como derecho consagrado en la constitución, por lo que es importante ejercerlo, y se debe contar con ciertas metodologías para poder ejercer este derecho de manera efectiva.*

3.5.1 LAS METODOLOGÍAS PARA LA PARTICIPACIÓN EN LA FORMACIÓN DE NORMAS

Como señala Carla Cárdenas en su manual legal para la tributación ambiental en el Ecuador, "*las metodologías participativas deben asegurar calidad en la participación, lo que significa que la sola presencia de las personas no garantiza su participación legítima y de calidad. Esta debe alejarse de la simple consulta o la entrega de información: la participación debe propender al empoderamiento de los ciudadanos/as".*

[132] Ley de Gestión ambiental Art 28
[133] Id Art 29

Es importante contar con lo medios que facilite que las personas participantes en la formación de una ley, y que se expresen con libertad, es decir debe existir una especie de "facilitador", cuyo deber es ayudar a interpretar de manera clara los criterios de la comunidad, y se debe, en primer lugar, asegurar que las personas se informen sobre el asunto que será materia de una carga impositiva, de tal manera que puedan generarse una difusión de conocimientos para generar opiniones con el conocimiento del caso, es así que la información y la capacitación antes de empezar un proceso participativo es vital, solamente la participación ciudadana será apropiada.[134]

Por otro lado se deberá garantizar que las opiniones vertidas van a ser las incluidas en norma legal a diseñarse, no basta con el simple hecho de que se acepten opiniones que a la postre no serán tomadas en cuenta, en este sentido Carla Cárdenas hace una análisis de la situación en el Ecuador sobre los problemas de representatividad de los cuidadnos en la formación de leyes *"En el Ecuador existen graves problemas de representatividad, existe una enorme cantidad de formas de organización, en el medio urbano y rural, en las que se manejan distintas formas de representatividad de los ciudadanos/as. Por ejemplo en el campo rural: comunas, Organizaciones de Segundo Grado, (OSGs), Juntas Parroquiales, Barrios, Asambleas, Parlamentos, Comisiones, etc. En el campo urbano: Barrios, Asociaciones, Federaciones, Colegios Profesionales, etc. Por lo que se sugiere contar con criterios de democracia participativa preferentemente representativa"*

3.6.-IMPLEMENTACION DE IMPUESTOS AMBIENTALES EN EL ECUADOR

De acuerdo a lo que señala Fander Falconí en su artículo "La huella ecológica de la dolarización" (Ecuador Debate, diciembre 2005) *"En muchos países latinoamericanos, las preocupaciones ambientales han empezado a ser incorporadas en el diseño de políticas macroeconómicas. En los últimos años, hay una tendencia al uso directo de instrumentos económicos de mercado para alcanzar objetivos ambientales. Más adelante señala "Los países ricos importan mucho más toneladas de materiales de las que exportan, lo que implica una entrada neta de materiales. Mientras los países del norte se benefician de la explotación de los recursos sin enfrentar las secuelas físicas,*

[134] Carla Cárdenas "Manual Legal Para la Ttributación Ambiental en el Ecuador, pág. 81

los países del Sur se especializan en procesos productivos más costosos y degradantes. El superávit comercial en términos físicos de los países del Sur apoya el principio del Intercambio Ecológicamente Desigual: se exportan productos sin incluir en los precios los daños ambientales o sociales producidos local o globalmente".

Si esto es lo que se genera desde la producción para la exportación, es fácil deducir que las mismas condiciones imperan para la producción destinada al mercado interno de consumo.

Por eso es que se considera impostergable la implementación de impuestos ambientales como una medida de incentivar la producción ecológicamente sana, de tal forma que los principios constitucionales consagrados en el Art. 14 de la Constitución en donde se dice *"Se reconoce el derecho de la población a vivir en un ambiente sano y ecológicamente equilibrado, que garantice la sostenibilidad y el buen vivir, sumakkawsay"* sean una realidad tangible y en el corto o mediano plazo debe implementarse a través de diferentes instrumentos para que se cumpla con estos preceptos constituciones.

.

En el Ecuador la tributación ambiental para que sea efectiva debe darse en dos ámbitos: el nacional y el local.

3.6.1.- EN EL AMBITO NACIONAL

Aimeé Figueroa se refiere los distintos impuestos o cobros, utilizados por los Estados, siendo los principales los impuestos sobre emisiones o descarga, impuestos sobre productos y cánones administrativos.[135]

En el Ecuador la facultad para poder implementar este tipo de tributación es privativa de la Presidencia de la República, que ya se formalizó con el envío y posterior aprobación por parte de la Asamblea Nacional, la ley de fomento ambiental y optimización de los recursos del Estado, que será estudiada detenidamente en un tema aparte por su importancia en nuestro trabajo.

[135]Figueroa Neri, Aimeé: "Fiscalidad y Medio Ambiente en México", Editorial Porrúa, México, 2000, págs. 48 y 49.

En consecuencia es de esperarse que en el futuro inmediato nuevos proyectos de ley sean enviados a la Asamblea Nacional con el objeto de garantizar el derecho de la población a vivir en una ambiente sano.

Me parece importante por ejemplo que en el país se incentive mediante políticas fiscales, el uso de materiales no contaminantes tanto para el embalaje, como para el transporte de bienes y productos, en esto se contempla el plástico.

Es necesario señalar que este producto es latamente contaminante y que para su degradación se requiere un promedio de 150 años. Uno de los desechos más contaminantes en los últimos años son los neumáticos de todo tipo de vehículos, ya que hasta el momento no se sabe qué hacer con ellos, bien se puede pensar en un sistema de reencauche que con incentivos fiscales pueda implementarse en el país, y se logra abaratar los costos en el sector transporte.

3.6.2.- EN EL AMBITO LOCAL

Mediante ordenanzas los gobiernos locales pueden hacer que en su circunscripción territorial se vaya implementado la cultura de la conservación ambiental, fijado tasas y con el fin de definir la naturaleza de este tipo de tributos el Dr. José Vicente Troya Jaramillo, adoptando la tesis de los Profesores Carlos M. Giuliani Fonrouge, Rubens Gomes de Souza y Ramón Valdés Costa, autores del Modelo de Código Tributario para América Latina, puntualiza:

> *"Respecto de las tasas en la monografía aludida se sustenta que las tasas no son contraprestaciones por el servicio público sino prestaciones que se aplican con ocasión de la prestación del servicio público o de la utilización de los bienes públicos; que no existe ni puede existir equivalencia entre el importe de la tasa y el servicio; que las tasas se aplican por servicios públicos de naturaleza divisible ha pedido del usuario u oficiosamente por parte de la administración tributaria cual ocurre con las de control."*[136]

[136]Troya Jaramillo, José Vicente: "La Tributación de los Entes Locales" en II Jornadas de Derecho Tributario. La Tributación Local. Pág.10.

Ejemplos en esa materia hay bastantes, las ordenanzas que se han expedido han sido con el fin de prevenir y controlar la contaminación ambiental en el país, como lo explica Francisco Cohello en su tesis 'Incentivos Fiscales para la Protección del Medio Ambiente a nivel Municipal en el Ecuador"

Un ejemplo de este tipo de tasa es la fijada en la ordenanza para la prevención y control de la contaminación por desechos industriales, agroindustriales, de servicios y otros de carácter tóxico y peligroso generados por fuentes fijas del Cantón Latacunga.

> *"Será responsabilidad de quien contamina, pagar los costos de las medidas de prevención y control de la misma. Por ende, el contaminador pagará el valor de los daños causados o su reparación –cuando esto último fuere posible- y cancelará la multa impuesta por la autoridad municipal*."[137]

En este sentido también podemos encontrar la ordenanza para la prevención y control de la contaminación por desechos industriales, de servicios, florícolas y otros de carácter peligroso generados por fuentes fijas del Cantón Riobamba[138]

En la ciudad de Loja, se implementó por parte de su gobierno local el sistema de reciclaje de desechos sólidos, mediante el cual la población tiene la obligatoriedad de clasificar la basura, en biodegradable y no biodegradable, esto ha permitido generar, a partir de esa clasificación, nuevas actividades productivas, generando humus o abono natural que se logra con la biodegradación o reciclaje de cartón, papel, plástico o vidrio con aquellos desechos no biodegradables.

En este mismo gobierno local, mediante ordenanza se está comprometiendo a la población a que abandone el uso de fundas plásticas y se sustituya su uso mediante el aprovechamiento de las fundas de tela, también conocidas como talegas.

---

[137]Ordenanza para la prevención y control de la contaminación por desechos industriales, agroindustriales, de servicios y otros de carácter tóxico y peligroso generados por fuentes fijas del Cantón Latacunga Registro Oficial Nº 341, 25 de mayo de 2004, pág. 31.

[138]Ordenanza para la prevención y control de la contaminación por desechos industriales, de servicios, florícolas y otros de carácter peligroso generados por fuentes fijas del Cantón Riobamba, Registro Oficial Nº 441, 13 de octubre de 2004, pág.40.

Para esto es necesario tomar en cuenta algunas consideraciones, que por ser coherentes las tomamos del "Manual Legal Para la Tributación Ambiental en el Ecuador", de Carla Cárdenas.

> *"Los incentivos ambientales acarrean cambios de conductas en los ciudadanos/as, resistencia al pago, exigencias de cambio en la calidad de los servicios que brindan las Instituciones, es decir situaciones que pueden desencadenar conflictos de distinta índole; es importante que en el trabajo de diseño se pueda prever su existencia y desarrollar estrategias para manejarlos, de tal manera que los sectores involucrados satisfagan sus intereses."*

Es así que como se puede fijar los preceptos legales para que por parte de los Municipios se pueda crean normas que permitan de manera local poder controlar y fomentar el buen uso de los recursos y sobre poder proteger al medio ambiente.

3.7 INCENTIVOS PARA LE IMPLEMENTACIÓN DE IMPUESTOS AMBIENTALES EN EL ECUADOR.

La fundación ¨Forum Ambiental¨, plantea como punto de partida para el debate, la ponencia presentada por el señor José Manuel Lagos, que entro otras cosas manifiesta lo siguiente.

> *"Sin entrar en el desarrollo conceptual de la fiscalidad ambiental, que se remonta a la primera década del siglo, coincidiendo con la aparición de la fiscalidad keynesina, se intentó hacer una redefinición de fiscalidad ambiental. Se trata de un gravamen sobre la utilización o consumo de cierto producto, o carga sobre un proceso de producción que entrañaba cierto riesgo, para incidir en las decisiones empresariales. Lo más parecido son los fondos o consignas para cubrir los daños que se pudiesen ocasionar. En caso de no producirse, estos fondos son devueltos. La novedad en el planteamiento de la fiscalidad ambiental es que desplaza, en cierto modo, las medidas administrativas.¨*

Es decir que los instrumentos fiscales, dentro de las políticas ambientales, no actúan de forma coactiva respecto los agentes contaminantes, y más bien tienden a cambiar

conductas, a diferencia de las medidas administrativas, que limitan o sancionan al que contamina.

La Constitución Política en el Art. 89. Numeral 2, establece que: *"El Estado tomará medidas orientadas a la consecución de los siguientes objetivos:*

2. Establecer estímulos tributarios para quienes realicen acciones ambientalmente sanas¨

La Ley de Gestión Ambiental, al normar los instrumentos de gestión ambiental[139] en el Capítulo V en el Art.35 se refiere a los incentivos económicos para las actividades productivas que se enmarquen en la protección de medio ambiente y el manejo sustentable de los recursos naturales.

> *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¨*

El Dr. Jorge Luis González Tamayo, respecto de los incentivos de carácter fiscal y tributario, puntualiza una diferenciación, entre los sujetos pasivos del incentivo tributario entre aquellos que realizan actividades contaminantes y quiénes no.

> *"Un aspecto es conceder exenciones, deducciones o rebajas a sujetos pasivos que realicen actividades ambientalmente beneficiosas, pues en este caso, lo que se produciría es un traslado de la carga financiera que debería asumir el Estado, a favor de los sujetos que enfilen acciones y esfuerzos hacia ese propósito. Por ejemplo, podríamos pensar en la aplicación de exenciones, deducciones o rebajas establecidas a favor de empresas que tengan por objeto el reciclaje de desechos. Pero otra cosa distinta es conceder estos beneficios de carácter fiscal y tributario a favor de agentes contaminantes, con el fin de incentivar el empleo de técnicas o procedimientos menos ofensivos para el*

[139] Los instrumentos de gestión ambiental, son definidos, por la misma ley: "*Para efectos de esta Ley constituyen los mecanismos de orden técnico, jurídico, o de otro tipo conducentes a lograr racionalidad y eficiencia en la gestión ambiental. A través de los instrumentos técnicos y legales se establecen las obligaciones de las personas respecto al medio ambiente"*. Cit., pág. 24.

ambiente. Si analizamos el efecto económico de estas medidas, no se estaría obteniendo la aspiración de que se internalicen los costes ambientales, en aplicación al principio el que contamina paga Verbigracia: la concesión de rebajas o deducciones a empresas que mejoren sus tecnologías, siendo que ese debería ser su deber. En forma efectiva, el Estado estaría beneficiando a determinadas empresas contaminadoras, quienes tendrían a su favor la ventaja de no asumir parte de sus costos que, en aplicación de las políticas y principios ambientales internacionales, deberían correr de su cuenta. Desde el punto de vista económico, esto implica crear distorsiones que afectarían el derecho de la competencia, pues el Estado co-financiaría rubros que son de incumbencia privada."[140]

En la cumbre de Rio en 1992, se introduce el concepto de sostenibilidad que significa cosas concretas como "quien contamina paga", el principio de "solidaridad intergeneracional", o ecoeficiencia que no es más que una "buena gestión de los recursos Naturales".

Con estos antecedentes se considera pertinente establecer incentivos fiscales para lograr un cuidadoso manejo de la producción nacional, en el caso ecuatoriano las normas Constitucionales y legales permiten establecer exenciones o estímulos fiscales, para fomentar ciertas actividades, como en este caso las encaminadas a la protección del medio ambiente, estas exenciones considero que deben estar fundadas en un análisis previo de sus razón de ser y su necesidad para ser implementadas, además que no pueden darse por el hecho de beneficiar solo a una determinada persona, o un determinado grupo, porque ello se atentaría contra el principio de igualdad y generalidad.

3.8 ANÁLISIS DE LA LEY DE FOMENTO AMBIENTAL Y OPTIMIZACIÓN DE LOS INGRESOS DEL ESTADO

Con el objetivo de cumplir con las deposiciones constitucionales y legales que fomentan la protección ambiental que se analizó previamente, el Gobierno Nacional

[140] González Tamayo, Jorge Luis: "Conexiones entre Fiscalidad y Medio Ambiente", Universidad Andina Simón Bolívar Sede Ecuador, Quito 2003, págs. 12-13

envió la propuesta de reforma tributaria denominada ¨Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Recursos del Estado¨, mismo que tenía carácter de económico urgente, por lo cual debía tratar en máximo en treinta días al interior del legislativo, promulgada esta ley en el suplemento del registro oficial No 583, del 14 de Noviembre del 2011, donde se crea a continuación del título tercero de la Ley de Régimen Tributario, un título nuevo denominado ¨Impuestos Ambientales¨

En este cuerpo legal entre otras cosas, se incorporó el impuesto ambiental a la contaminación vehicular, también se modificó el impuesto al valor agregado (IVA) e impuesto a los consumos especiales (ICE) de los vehículos híbridos que, por su alto cilindrare, no eran verdaderamente amigables con el planeta, además con la finalidad de disminuir la contaminación ambiental y estimular el proceso de reciclaje, se estableció el impuesto ambiental a las botellas plásticas no retornables, que graba el embotellamiento de bebidas alcohólicas, no alcohólicas, gaseosas, no gaseosas y agua en botellas plásticas no retornables, así como su importación, además se estableció que los dueños de los predios que se acojan a los programas autorizados por el Ministerio de Ambiente para la forestación y reforestación dentro de su predio, tendrán derecho a crédito tributario.

Es por ello que esta ley será estudiada de manera específica para comprender su funcionamiento, además de establecer los preceptos que han sido utilizados con la finalidad de proteger el medio ambiente a través de estos instrumentos tributarios.

3.8.1 IMPUESTO AMBIENTAL A LA CONTAMINACION VEHICULAR

En primer lugar para poder hacer un análisis de este impuesto es necesario conocer los elementos constitutivos del mismo, es decir cómo se explico en el capitulo anterior debemos saber cuáles son las características principales del mismo, cuál es el objeto del impuesto, hacia quien va dirigido, cuál es el hecho generador, la tasa impositiva, entre otros, y de esa manera poder ver si cumple y sobre todo saber si se adapta a los principios de tributación ambiental.

El objeto del impuesto es gravar la contaminación ambiental que se produce por el uso de vehículos motorizados. *Art. xxx.- ¨Créase el Impuesto Ambiental a la Contaminación*

Vehicular (IACV) que grava la contaminación del ambiente producida por el uso de vehículos motorizados de transporte terrestre.¨[141] Como podemos ver el impuesto grava el uso de vehículos, y por ende el propietario del mismo, es quien deberá cargar con este tributo.

> *¨Art. xxx.- Sujeto Pasivo.- ¨Son sujetos pasivos del IACV las personas naturales, sucesiones indivisas y las sociedades, nacionales o extranjeras, que sean propietarios de vehículos motorizados de transporte terrestre.¨*[142]

Quien recaudará y administrará el impuesto, será el Estado ecuatoriano a través del SRI como lo contempla la ley *¨Art. xxx.- Sujeto Activo.- El sujeto activo de este impuesto es el Estado ecuatoriano. Lo administrará a través del Servicio de Rentas Internas.¨*

La necesidad de reducir la contaminación ambiental que generan los vehículos, tanto por el consumo de combustible, como por la contaminación generada por la emisión de CO2 en el aire, supone que es el hecho generador del mismo, es decir que este hecho marca el nacimiento de una obligación tributaria.

> *¨Art. xxx.- Hecho generador.- El hecho generador de este impuesto es la contaminación ambiental producida por los vehículos motorizados de transporte terrestre.¨*[143]

Podemos ver que la ley identifica claramente estos elementos, ahora como se analizó anteriormente es necesario asignar un valor monetario, es decir cuantificar el daño ambiental que se pretende reducir o evitar, tomando en cuenta los costos generados por el problema ambiental a corregirse, en este caso el daño ambiental generado por la utilización de vehículos motorizados, siendo este la principal limitación en el diseño de la política pública si no se cuenta con datos de fuentes confiables y de calidad, es por ello que se necesita un estudio técnico que permita medir los efectos nocivos de dicha actividad, en ese sentido la valoración del impuesto fue diseñado utilizando estimaciones de emisiones de CO2 como se muestra en el gráfico, pero con limitantes de información, en base a declaraciones del Impuesto a la Renta de 2008 y 2009, y otros

[141] Articulo s/n, Ley de Fomento Ambiental y Optimización de Ingresos del Estado, Título denominado ¨Impuestos Ambientales¨
[142] Ibídem.
[143] Ibídem.

índices económicos que dan datos respecto al consumo de combustibles y energía eléctrica.[144]

Cuadro 2. Emisiones de CO_2 por actividad económica (año 2008 y 2009)
En millones de toneladas

Actividad	2008	2009	total 2008-2009
Industrias manufactureras	2,44	2,23	4,67
Transporte, almacenamiento y comunicaciones	2,54	1,89	4,43
Suministros de electricidad, gas y agua	0,86	2,48	3,33
Explotación de minas y canteras	1,86	0,85	2,71
Comercio	0,69	0,65	1,34
Administración pública y defensa	0,65	0,67	1,33
Actividades inmobiliarias, empresariales y de alquiler	0,48	0,56	1,04
Pesca	0,45	0,50	0,94
Construcción	0,40	0,53	0,93
Agricultura, ganadería, caza y silvicultura	0,42	0,39	0,82
Otras actividades comunitarias sociales y personales de tipo servicios	0,11	0,12	0,22
Intermediación financiera	0,09	0,08	0,17
Hoteles y restaurantes	0,09	0,08	0,17
Actividades de servicios sociales y de salud	0,05	0,05	0,10
Enseñanza	0,04	0,04	0,08
Total	**11,16**	**11,11**	**22,27**

Fuente: Base de Datos SRI
Elaborado por: Centro de Estudios Fiscales

Estas estimaciones se hicieron bajo estudios técnicos que permitieron ponderan la contaminación de cada actividad, en cuanto a la emisión de CO2 en el Ecuador, lo que a su vez permitió asignarle un valor monetario al hecho generador, en este caso el uso la contaminación por el uso de vehículos terrestres, y que a su vez se ve plasmado en la ley.

> *Art. xxx.- Base Imponible y tarifa.- La base imponible de este impuesto corresponde al cilindraje que tiene el motor del respectivo vehículo, expresado en centímetros cúbicos, a la que se le multiplicará las tarifas que constan en la siguiente tabla:*
>
> | *No.* | *Tramo cilindrare – Automóviles y motocicletas* | *$ / cc.* |
> |---|---|---|
> | *1* | *menor a 1.500 cc* | *0.00* |
> | *2* | *1.501 - 2.000 cc.* | *0.08* |
> | *3* | *2.001 - 2.500 cc.* | *0.09* |
> | *4* | *2.501 - 3.000 cc.* | *0.11* |
> | *5* | *3.001 - 3.500 cc* | *0.12* |

[144] Estudio denominado "Impuestos Verdes: ¿Una alternativa viable para el Ecuador? abril del 2011.

6	*3.501 - 4.000 cc.*	*0.24*
7	*Más de 4.000 cc.*	*0.35*[145]

A más de ello la ley estipula un factor de ajuste relacionado con el nivel potencial de contaminación en relación a los años de antigüedad y por ende tecnología usada en la creación del vehículo.

> *Art. Xxx.- Factor de Ajuste.- El factor de ajuste es un 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, conforme el siguiente cuadro:*

No.	*Tramo de Antigüedad (años) – Automóviles*	*Factor*
1	*menor a 5 años*	*0%*
2	*de 5 a 10 años*	*5%*
3	*de 11 a 15 años*	*10%*
4	*de 16 a 20 años*	*15%*
5	*mayor a 20 años*	*20%*
6	*Híbridos*	*-20%* [146]

Todos estos elementos contemplados en la ley, basados en estudios técnicos permiten cuantificar el impuesto a ser gravado y cumple con precepto principal de los impuestos que es poder asignar un valor monetarios al daño ambiental que trata de mitigar o evitar, es decir que cumple con la característica de asignar un valor monetario a la contaminación o impacto ambiental, previo a los estudios técnicos correspondientes.

La ley establece una fórmula para liquidar el impuesto

> *Art. xxx.- Cuantía del Impuesto.- La liquidación de este impuesto la realizará el Servicio de Rentas Internas; para tal efecto, se aplicara la siguiente fórmula:*
>
> *IACV = [(b - 1500) t] (1+FA)*

[145] Articulo s/n de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de Ingresos del Estado, Título denominado ¨Impuestos Ambientales¨
[146] Ibídem.

Donde:

B = base imponible (cilindraje en centímetros cúbicos)

T = valor de imposición específica

F A= Factor de Ajuste

En ningún caso el valor del impuesto a pagar será mayor al valor correspondiente al 40% del avalúo del respectivo vehículo, que conste en la Base de Datos del Servicio de Rentas Internas, en el año al que corresponda el pago del referido impuesto.[147]

Este fórmula permite apreciar que los carros que tengan un mayor cilindraje y mayor años de antigüedad pagarán más, por el hecho que un carro que tenga un mayor cilindraje consumirá más combustible y por ende emitirá mayor cantidad de CO2, y por lo tanto contaminará más, es decir que este impuesto es progresivos en relación que gravan en mayor porcentaje a aquellos que contaminan más, en este punto tenemos que analizar la disposición transitoria segunda a la ley de Régimen Tributario.

Del año 2012 al 2016 existe la Disposición Transitoria que señala que los vehículos cuyo cilindraje sea mayor a 2500 centímetros cúbicos y, tengan más de 5 años, contados desde el año de fabricación del vehículo, tendrán una rebaja del 80% del valor del IACV a pagar durante 3 años, y la rebaja será del 50% para el 4to y 5to año.

Esta disposición transitoria parecería que contradice el principio de progresividad de los impuestos y tendería a ser un impuesto regresivos, dado que los carros que son más viejos y por ende que contaminan más, pagan menos, dado que por esta disposición, tendrán una rebaja del 80% durante 3 años y un 50% para el 4to y 5to año del impuesto.

Esta disposición contempla la posibilidad de que el propietario de un vehículo viejo no se vea afectado en gran medida por una nueva carga tributaria, porque puede ser el caso que la mayoría de propietarios de vehículos antiguos se encuentren en una posición económica desfavorable, y les permite que adopten una nueva conducta amigable con el

[147] Articulo s/n de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de Ingresos del Estado, Título denominado ¨Impuestos Ambientales¨

medio ambiente, al incentivar el cambio de vehículo en caso de no poder pagar este tributo, es decir que el estudio para la implementación de este impuesto como medio de protección ambiental, cumple con el objetivo extrafiscal, tomado como el incentivo para cambiar las conductas que puedan ser contaminantes, en este caso el de posibilitar a los dueños de vehículos antiguos a cambiar por uno más nuevo o de menor cilindraje. Esto a su vez trae consigo algunas preguntas importantes, como por ejemplo: ¿quién o quiénes en el país tiene la posibilidad económica de acceder a un vehículo nuevo?, ¿cuál va a ser el destino de los vehículos obsoletos? ¿Se va a establecer un sistema de chatarrización de los vehículos particulares conforme se tiene para los vehículos de transporte público? ¿Se ha previsto políticas de incentivos para que los propietarios de vehículos se decidan a cambiar el mismo?

A más del objetivo extrafiscal, los impuestos ambientales tienen un carácter recaudador, pero con miras a remediar el daño causado (en este caso por la contaminación que provoca el uso de vehículos motorizados), es decir que no se trata de recaudar por recaudar , sino que todo lo obtenido por concepto de ese tributo debe ser destinado a remediar el impacto ambiental causado, es por ello que es importante saber cuáles son los planes o la política que se llevará a cabo con los recursos generados por el concepto de este tributo para reducir la contaminación. Se ha sostenido que los recursos obtenidos han sido y seguirán siendo destinados para mejorar la calidad de la gasolina y de esa manera mitigar los daños en el medio ambiente.

Otro punto importante de este impuesto es que establece que el costo de la contaminación por el uso de vehículos terrestres debe ser asumido por el propietario del mismo, es decir que el costo de la contaminación debe asumirse por quien se beneficia de ella, por lo que el principio de ¨quién contamina paga¨ se cumple pero no en su totalidad, dado que la misma ley contempla exenciones para este tributo

> *¨Art. xxx.- Exenciones.- Están exonerados del pago de este impuesto los siguientes vehículos motorizados de transporte terrestre:*
> *1. Los vehículos de propiedad de las entidades del sector público, según la definición del artículo 225 de la Constitución de la República;*

2. Los vehículos destinados al transporte público de pasajeros, que cuenten con el permiso para su operación, conforme lo determina la Ley Orgánica de Transporte Terrestre, Tránsito y Seguridad Vial;

3. Los vehículos de transporte escolar y taxis que cuenten con el permiso de operación comercial, conforme lo determina la Ley Orgánica de Transporte Terrestre, Tránsito y Seguridad Vial;

4. Los vehículos motorizados de transporte terrestre que estén directamente relacionados con la actividad productiva del contribuyente, conforme lo disponga el correspondiente Reglamento;

5. Las ambulancias y hospitales rodantes;

6. Los vehículos considerados como clásicos, conforme los requisitos y condiciones que se dispongan en el correspondiente Reglamento;

7. Los vehículos eléctricos; y,

8. Los vehículos destinados para el uso y traslado de personas con discapacidad."[148]

Al momento de establecer en la ley exenciones a los vehículos de transporte terrestre, se está violando el principio de generalidad, y se crea odiosas discriminaciones, puesto que todo vehículo de transporte terrestre cualquiera sea su actividad contamina, por lo que se debió establecer porcentajes de reducción pero no exenciones tributarias y viola los principios tributarios de generalidad e igualdad consagrados en el código tributario.[149]

La ley también contempla donde y como pagar este impuesto, que se lo hará de manera conjunta con el impuesto anual sobre la propiedad de vehículos motorizados y el ente recaudador será el Servicio de Rentas Internas como lo estable el reglamento a la ley de fomento ambiental y optimización de los recursos.

Art. Xxx.- Pago.- Los sujetos pasivos de este impuesto pagarán el valor correspondiente, en las instituciones financieras a las que se les autorice recaudar este tributo, en forma previa a la matriculación de los vehículos, conjuntamente con el impuesto anual sobre la propiedad de vehículos

[148] Articulo s/n de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de Ingresos del Estado, Título denominado ¨Impuestos Ambientales¨

[149] Código Tributario *Art. 5.- Principios tributarios.- "El régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad"*

motorizados. En el caso de vehículos nuevos, el impuesto será pagado antes de que el distribuidor lo entregue a su propietario.

Cuando un vehículo sea importado directamente por una persona natural o por una sociedad, que no tenga como actividad habitual la importación y comercialización de vehículos, el impuesto será pagado conjuntamente con los derechos arancelarios, antes de su despacho por aduana.[150]

Bajo estas premisas se ha creado este nuevo tributo ambiental que sin duda resulta interesante para su análisis, pero también ha generado varias interrogantes que de manera imperiosa merece ser tratadas.

3.8.2 IMPUESTO REDIMIBLE A LAS BOTELLAS PLASTICAS NO RETORNABLES

Otro impuesto que ha credo la ley de fomento ambiental y optimización de los ingresos del estado, ha sido el impuesto a las botellas plásticas no retornables, impuesto que para nuestro estudio resulta ser muy interesante por los preceptos que trae y sobre todo el tratamiento que se le ha dado al mismo.

El objetivo de este impuesto según la misma ley es estimular un proceso de reciclaje.

Art. Xx.- Objeto del Impuesto.- Con la finalidad de disminuir la contaminación ambiental y estimular el proceso de reciclaje, se establece el Impuesto Ambiental a las Botellas Plásticas no Retornables.[151]

Es decir que va más allá de ser una impuesto meramente recaudador, sino que la ley misma está determinando sus funciones que van encaminadas al cambio de las conductas para tener procesos más amistosos con el medio ambiente, es decir que se cumple con la extrafiscalidad de los impuestos ambientales y se enmarca en lo que la OCDE ha señalado al respecto, es decir que las ventajas que la tributación ambiental que se presenta bajo la forma de estímulos para tomar decisiones favorables al medio ambiente no deberían llevar a recaudar más, pues pueden llegar a ser incentivos para

[150] Artículo s/n de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de Ingresos del Estado, Título denominado ¨Impuestos Ambientales¨
[151] Ibídem.

mejorar los cambios de conducta que puedan ser considerados dañinos con el medio ambiente, en este caso será las motivaciones necesarias para que los hábitos de consumo sean más amigables desde el punto de vista ambiental. Los ciudadanos, por libre elección deberían preferir productos que hayan sido elaborados cumpliendo con su responsabilidad ambiental, y para ello es necesario fomentar medidas de incentivación ya sean tomando medidas fiscales como en este caso o cualquier otro instrumento.

El análisis de este impuesto requiere un estudio previo de sus elementos constitutivos.
En primer lugar la ley estable el hecho generador que será la embotellación de bebidas en envases plásticos no retornables, utilizadas para contener bebidas alcohólicas, no alcohólicas, gaseosas, no gaseosas y agua.

> *Art.- xx.- Hecho generador.- El hecho generador de este impuesto será embotellar bebidas en botellas plásticas no retornables, utilizadas para contener bebidas alcohólicas, no alcohólicas, gaseosas, no gaseosas y agua. En el caso de bebidas importadas, el hecho generador será su desaduanización.*[152]

Es decir que el precepto utilizado en la ley para determinar el impuesto, es el embotellamiento de bebidas en botellas plásticas no retornables, ahora bien esto implica que el impuesto estará destinado a quienes realicen esta actividad y es la misma ley la que señala al sujeto pasivo.

> *¨Art.-xx.- Sujetos pasivos.- Son sujetos pasivos de este impuesto:*
> *1. Los embotelladores de bebidas contenidas en botellas plásticas gravadas con este impuesto; y,*
> *2. Quienes realicen importaciones de bebidas contenidas en botellas plásticas gravadas con este impuesto.¨*[153]

Así mismo la ley señala como ente recaudador y regulador de este tributo al Servicio de Rentas Internas (SRI), es decir que determina al sujeto pasivo de esta carga tributaria, además que la ley le da expresamente la facultad determinadora

[152] Artículo s/n de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de Ingresos del Estado, Título denominado ¨Impuestos Ambientales, Capitulo Segundo.
[153] Ibídem.

Art.- xx.- Sujeto Activo.- El sujeto activo de este impuesto es el Estado. Lo administrará a través del Servicio de Rentas Internas.[154]

Art. Xx.- Facultad determinadora.- La Administración Tributaria ejercerá su facultad determinadora sobre este impuesto cuando corresponda, de conformidad con el Código Tributario y demás normas pertinentes.[155]

Una vez que hemos analizado el hecho generador y los sujetos del impuesto es necesario asignar un valor monetario, es decir cuantificar el daño ambiental que se pretende reducir o evitar, para esto como hemos analizado anterior mente se debe tomar en cuenta los costos generados por el problema ambiental a corregirse, en este caso el daño ambiental generado por la utilización de botellas plásticas en el proceso de embotellamiento de bebidas, es por ello que se necesita un estudio técnico que permita medir los efectos nocivos de dicha actividad.

En este sentido este impuesto ha sido diseñado según mi punto de vista internalizando los costos de producción de la botella plástica que será utilizada en el embotellamiento, y que se verá reflejado en el precio final del producto, es decir que el principio de ¨Quien Contamina Paga¨ se cumple, es decir aquellos que consuman este tipo de bebidas con envase plástico no retornable cargarán con el impuesto, esto significa que se intenta establecer que el costo de la contaminación debe ser asumido por quien se beneficia de ella, y a su vez el impuesto es la medida tomada para impedir, reducirla, o minimizando sus efectos .

En este sentido la ley establece que cada botella plástica se gravará hasta con centavos de dólar (0,02 USD).

Art. Xx.- ¨Tarifa.- Por cada botella plástica gravada con este impuesto, se aplicará la tarifa de hasta dos centavos de dólar de los Estados Unidos de América del Norte (0,02 USD), valor que se devolverá en su totalidad a quien

[154] Artículo s/n de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de Ingresos del Estado, Título denominado ¨Impuestos Ambientales, Capitulo Segundo.
[155] Ibídem.

recolecte, entregue y retorne las botellas, para lo cual se establecerán los respectivos mecanismos tanto para el sector privado cómo público para su recolección, conforme disponga el respectivo reglamento.
El SRI determinará el valor de la tarifa para cada caso concreto¨.[156]

Este articulo debe ser analizado de manera más detenida, dado que no sólo fija el valor que debe pagarse, sino que señala la devolución del mismo a quienes recolecten, entreguen y retornen las botellas y es, en este elemento el más interesante y sobre todo novedoso, pues trae consigo algunas apreciaciones que es menester nuestro revisarlas.

En primer lugar esta norma establece disposiciones que tienen como finalidad el incorporar un tributo que genere un efecto positivo en el fortalecimiento de comportamientos ecológicos responsables por parte de los ciudadanos, enmarcado en el principio de prevención como medio de protección ambiental, tomado como incentivo la devolución del impuesto al retornar las botellas y de esa manera cambiar las conductas que pueden ser contaminantes para el ambiente.

Esto evidencia el principio de participación ciudadana, lo que es necesario para que comprenda la razón y la necesidad de esta nueva carga tributaria y los beneficios generales que pueden conllevar estas medidas con miras a tener un medio ambiente más saludable, mismas que sugieren la necesidad de que las sociedad participe de manera activa al comprometerse con el medio ambiente y que sobre todo tome las acciones necesarias para que se cumpla este cometido, lo que implica que la finalidad de este tributo, que es el fomentar una conducta amigable con el medio ambiente y que funcionará de manera adecuada cuando las personas y el Estado se comprometan de manera continua para fomentar la devolución de las botellas plásticas a más de devolver el valor del impuesto (que sin duda es un gran incentivo) como por ejemplo, el tener una política que mejore los procesos de reciclaje, que se facilite los medios para la recolección de las botellas entre otros, es decir se necesita toda una política encaminada a mejorar estos aspectos.

[156] Artículo s/n de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de Ingresos del Estado, Título denominado ¨Impuestos Ambientales, Capitulo Segundo.

En este sentido el reglamento a ley fomento ambiental y optimización de ingresos del estado, emitido bajo decreto ejecutivo 987 y publicado en el registro oficial suplemento 608 de 30 de diciembre de 2011 en el capitulo segundo sobre el impuesto redimible a las botellas plásticas no retornables en establece los mecanismos para la devolución del valor correspondiente a la tarifa del impuesto.

> *¨Art. xx.- Los embotelladores, importadores, recicladores y centros de acopio tienen la obligación de devolver a los consumidores el valor del impuesto pagado cuando éstos entreguen las botellas objeto de gravamen con este impuesto, siempre y cuando cumplan con las siguientes características:*
> *(1) La botella debe estar vacía; y,*
> *(2) No debe contener materiales diferentes a los residuos de la bebida original.*
> *El Servicio de Rentas Internas devolverá exclusivamente a los centros de acopio, recicladores e importadores el monto del impuesto por el número de botellas recuperadas o recolectadas o su equivalente en kilogramos. Para obtener esta devolución, importadores y centros de acopio deberán presentar una solicitud al Servicio de Rentas Internas que cumpla con los requisitos y demás condiciones establecidas en la resolución que se expedirá para tal efecto.¨*[157]

Este mismo reglamento establece el valor a devolver utilizando una fórmula matemática en caso que no se puede determinar el número exacto de botellas recolectadas

> ***Art. xx.- Valor*** *Cuando no se pueda determinar el número exacto de botellas recolectadas, para efecto de la devolución se aplicará la siguiente fórmula:*
> *Valor a devolver = KBP* M*
> *Donde:*
> *KBP: es igual al número de kilogramos de botellas plásticas recuperadas.*
> *M: es el monto en dólares por kilogramo de botellas plásticas.*
> *Este valor lo fijará semestralmente el SRI mediante resolución.*[158]

[157] Articulo s/n, Reglamento a ley fomento ambiental y optimización de ingresos del estado, Decreto Ejecutivo 987, Registro Oficial suplemento 608, 30 de diciembre de 2011, Capitulo Segundo.
[158] Ibídem.

La ley de fomento ambiental también contempla la declaración y el pago del impuesto por parte del contribuyente.

> *Art.-xx.- Declaración y pago del impuesto.- Los sujetos pasivos de este impuesto, declararán las operaciones gravadas con el mismo, dentro del mes subsiguiente al que las efectuó, en la forma y fecha que se establezcan mediante reglamento.*
>
> *Para la liquidación del impuesto a pagar, el contribuyente multiplicará el número de unidades embotelladas o importadas por la correspondiente tarifa, valor del cual descontará el número de botellas recuperadas, multiplicado por la respectiva tarifa impositiva.*
>
> *El impuesto liquidado deberá ser pagado en los plazos previstos para la presentación de la declaración.*
>
> *En el caso de importaciones, la liquidación de este Impuesto se efectuará en la declaración de importación y su pago se realizará previo al despacho de los bienes por parte de la oficina de aduanas correspondiente.*[159]

Un punto importante es que este tributo ambiental también contempla exoneraciones del pago del mismo, como es el caso del embotellamiento de productos lácteos y medicamentos en botellas de plástico no retornables que a pesar de ser contaminantes se les ha exonerado del pago del mismo, que bajo mi criterio se debió hacer rebajas o haberse tomado medidas que reduzcan el daño ambiental porque contaminan igual que cualquier otra botella.

> *Art. Xx.- Exoneraciones.- Se encuentra exento del pago de este impuesto el embotellamiento de productos lácteos y medicamentos en botellas de plástico no retornables.*[160]

Este tributo por su naturaleza no contempla reducciones ni proporcionalidad en su tarifa, por lo que el impuesto es igual para todos, es decir que independientemente de la situación económica del sujeto pasivo todos cargarán con la mismo valor, lo que en

[159] Artículo s/n de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de Ingresos del Estado, Título denominado ¨Impuestos Ambientales, Capitulo Segundo.

[160] Artículo s/n, Reglamento a ley fomento ambiental y optimización de ingresos del estado, Decreto Ejecutivo 987, Registro Oficial suplemento 608, 30 de diciembre de 2011, Capitulo Segundo.

términos ambientales significa que todos los que usen botellas plásticas para envasar bebidas pagan la misma tarifa por el daño ambiental que provoca el uso de las mismas.

Esto implica que la necesidad de ir construyendo una cultura amigable con el ambiente obliga a realizar acciones, que aunque sean incompletas viene a paliar en algo la inacción que por años ha tenido el estado en cuanto conservar el medio ambiente se refiere.

Es de esperar entonces que para el futuro se realicen los estudios necesarios y se establezcan nuevos cuerpos legales que permitan hacer realidad los principios que constan en la constitución, donde se establece una serie exenciones, sobre todo vehículos de transporte público, del sector público.

3.9 CREDITO TRIBUTARIO POR CONCEPTO DE PROGRAMAS DE FORESTACION O REFORESTACION

En el caso ecuatoriano las normas constitucionales y legales permiten establecer estímulos fiscales para fomentar ciertas actividades, como en este caso las encaminadas a la protección del medio ambiente, es así que la Constitución Política en el Art. 89, numeral 2 establece que: *"El Estado tomará medidas orientadas a la consecución de los siguientes objetivos:*
2. Establecer estímulos tributarios para quienes realicen acciones ambientalmente sanas¨

Es por ello que creo necesario el estudio del establecimiento de incentivos fiscales para lograr una política ambiental adecuada, en este caso implementar crédito tributario por concepto de aplicar programas de forestación y reforestación.

El impuesto a las tierras rurales grava a la propiedad o posesión de tierras de superficie superior a 25 hectáreas en el sector rural, según la delimitación efectuada en el catastro de cada gobierno municipal. Para la región amazónica y similares existe trato preferencial en las hectáreas no gravadas, impuesto que contempla varias exoneraciones.

Es así que el artículo 22 de la ley de fomento ambiental y optimización de los ingresos del Estado publicada en el Registro Oficial suplemento 583 de 24 de noviembre del 2011, establece que podrá ser utilizado como crédito tributario, que se aplicará para el pago del impuesto a las tierras rurales del ejercicio económico corriente, los pagos realizados por concepto de programas de forestación o reforestación en cada uno de sus predios, aprobados por el Ministerio del Ambiente.

> Artículo 22.- *A continuación del artículo 181 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, agréguese el siguiente artículo:*
> *"Art. (...).- Crédito Tributario.- Podrá ser utilizado como crédito tributario, que se aplicará para el pago del Impuesto a las Tierras Rurales del ejercicio económico corriente, los pagos realizados por concepto de programas de forestación o reforestación en cada uno de sus predios, aprobados por el Ministerio del Ambiente. De verificarse el incumplimiento de estos proyectos, en cuanto a su ejecución o inexactitud en cuanto a su cuantía, el Servicio de Rentas Internas procederá a ejercer su facultad determinadora y al cobro inmediato, por vía coactiva, de los valores correspondientes al tributo, más intereses, multas y un recargo adicional del 20% sobre el valor con el que se pretendió perjudicar al Fisco, sin perjuicio de las acciones penales por defraudación, a que hubiere lugar, de conformidad con la Ley. Los programas de forestación o reforestación deberán ejecutarse hasta la fecha señalada en el Reglamento para la aplicación de este impuesto."*[161]

Es decir que el Ecuador está encaminado a adoptar medidas favorables al medio ambiente y sobre todo a su conservación, impulsando que las personas que tienen tierras rurales generen programas de forestación a cambio de crédito tributario en el pago del impuesto, es decir que este crédito lo que busca generar es un cambio de conducta a favor del medio ambiente.

El acuerdo ministerial 75, publicado en el registro oficial Nº785 del 10 de septiembre del 2012[162], establece los mecanismos y procedimientos para la obtención del

[161] Ley fomento ambiental y optimización de ingresos del estado, Registro Oficial Suplemento 583 de 24 de noviembre del 2011, Art. 22
[162] Acuerdo ministerial 75, el Registro Oficial Nº 785, septiembre del 2012, Art. 1

certificado por parte del Ministerio del Ambiente, para que los usuarios, tanto personas naturales como jurídicas, puedan ser beneficiados con el crédito tributario por concepto de pagos realizados en programas de forestación y reforestación.

Este acuerdo a su vez define cuales son las actividades que constituyen un programa de forestación y reforestación.

> *Art. 3.- Actividades Vinculadas a los Programas de Forestación y Reforestación.- Para efectos de aplicar al crédito tributario se considerarán las siguientes formaciones que constituyen una Plantación Forestal:*
>
> *Plantación Protectora: Los bosques u otras tierras arboladas que se han formado mediante el establecimiento de especies forestales nativas, cuyo objetivo principal es la provisión de servicios ambientales o servidumbres ecológicas.*
>
> *Sistemas Agroforestales: Se consideran a los árboles que han sido plantados y cuyas densidades tengan 80 plantas/ha, y que permitan integrar actividades agrícolas.*
>
> *Sistemas Silvopastoriles: Se considera al sistema de producción que combinan árboles, arbustos y pastos, que han sido plantados y cuyas densidades tengan 80 plantas, arbustos/ha, y que permitan integrar actividades ganaderas.*
>
> *En cualquiera de estos casos también se considerará a las plantaciones que se forman en hileras, como cortinas rompe vientos, que forman linderos o cercas vivas.*[163]

Es decir que se define que planes pueden ser usados para ser sujeto del crédito, además que deben ejecutarse de conformidad con el propósito para el que fueron implementados. En el caso de los sistemas agroforestales o silvopastoriles se establece relación directa con el aprovechamiento, corta o turno de la plantación, y para el caso de

[163] Acuerdo ministerial 75, el Registro Oficial Nº 785, septiembre del 2012, Art. 3

las plantaciones con fines de protección, no se podrá realizar el aprovechamiento de los árboles, por cuanto estos bosques plantados se constituyen en bosques de protección forestal permanente.[164] Este acuerdo también establece los gastos para constituir crédito tributario en el plan, es decir aclara los montos y gastos máximos que pueden ser susceptibles de crédito tributario.

> *Art. 7.- Gastos susceptibles para constituir Crédito Tributario.- Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 4 del Reglamento de Aplicación del Impuesto a las Tierras Rurales, los gastos en programas de Forestación o Reforestación, tendrá como referencia y gasto máximo conforme el cuadro 1.*

Cuadro 1. Gastos en dólares americanos considerados para crédito tributario.

ACTIVIDAD	*PLANTACIÓN PROTECTORA (500plantas/ha)*	*SISTEMA AGROFORESTAL (80 plantas/ha)*	*SISTEMA SILVOPASTORIL (80 plantas o arbustos/ha)*
Preparación del terreno, limpieza o coronamiento, fertilización, hoyado, plantado	*175,00*	*28*	*28*
Plantas, replante, Provisión de plantas	*125,00*	*20*	*20*
Mantenimiento al cumplir el año de la plantación	*125,00*	*20*	*20*
Mantenimiento al cumplir el tercer año de la plantación	*125,00*	*20*	*20*

Es así que bajo estos preceptos el Ecuador ha incentivado el crédito tributario en el [165]ámbito ambiental, cabe recalcar que muchos de estos aspectos todavía son materia de estudio y análisis para su implementación en nuestra legislación, pero estas iniciativas,

[164] Acuerdo ministerial 75, Registro Oficial Nº 785, septiembre del 2012, Art. 10

[165] *Fuente: Manual de especies para la repoblación forestal con fines de protección y conservación para la sierra central, MAE-2008. Detalle de Gastos Reforestación con fines de conservación y protección MAE 2011. Los costos correspondientes al cuadro 1 serán actualizados en el período de 3 años.*

sin duda que permiten una evolución e cuanto a legislación para proteger el medio ambiente.

CAPITULO IV
IMPUESTOS AMBIENTALES EN OTRAS LEGISLACIONES

El hablar de impuestos ambientales en otras legislaciones ya de por si constituyen una tesis nueva, pero no por ello podemos dejar de señalar elementos principales que otras legislaciones se han tomado en cuenta para crear e implementar tributos ambientales, es por ello que de manera muy general hablaremos de Colombia y España y sus política fiscal encamina a la protección del medio ambiente a través de impuesto ambientales, tomando como referencia y pilar de este capítulo ciertos análisis realizados que de manera textual serán expuestos a continuación con una breve explicación que nos permitirá comprender estos tributos en su legislación

4.1. IMPUESTOS AMBIENTALES EN COLOMBIA

Para el caso colombiano, se analizará el trabajo y ponencia presentada por el Profesor, Jaider Rafal Cortez Cueto, miembro del Grupo de Investigación de la Universidad de Medellín, denominado ¨Las Tasas y Tributos Ambientales en Colombia¨

> *"Las sucesivas reformas tributarias hechas en Colombia, que no tienen un punto de análisis ni siquiera en los países latinoamericanas, aunque su finalidad ha incrementar el recaudo tributario en pro atender las necesidades de financiamiento del Estado, en las cuales se ha perdido algunos incentivos tributarios que estaban dirigidos a la protección del medio ambiente. Pero no se desconoce el avance en políticas proteccionistas ambientales.¨*

El mismo estudio señala que la promulgación de la Ley 23 de 1973, misma que concede facultades extraordinarias al ejecutivo, para crear el Código de Recursos Naturales Renovables de Protección al Medio Ambiente, expedido mediante el Decreto-ley 2811 de 1974, con el objetivo de prevenir, controlar la contaminación, el mejoramiento, conservación, protección y restauración de los recursos naturales renovables para así defender la salud y el bienestar de todos los habitantes del territorio nacional.

En Colombia como en la mayoría de Estados, el medio ambiente es un bien de carácter público, donde el Estado y los particulares son los actores primordiales para mantener su conservación y mejoramiento.

Como señala Jaider Rafal Cortez a partir de la creación del Código de recursos naturales renovables de protección al medio ambiente se consideran bienes susceptibles de contaminación: el aire, el agua y el suelo, a más que la década de los años noventas fue un primer avance en lo que se refiere a progresos en materia de legislación ambiental, con la Constitución de 1991, "medio ambiente" se constitucionalizó, encontrándose ligado con los nuevos derechos colectivos y como un derecho humano fundamental.

En la Constitución Nacional se encuentran los principios rectores sobre la protección del Medio Ambiente, como la obligación del Estado en organizar, dirigir y reglamentar lo correspondiente al saneamiento ambiental conforme a los principios de eficiencia, universalidad y solidaridad[166] y el derecho al medio ambiente sano: *"Todas las personas tienen derecho a gozar de un ambiente sano. La ley garantizará la participación de la comunidad en las decisiones que puedan afectarlo."*[167]

La normatividad le dio participación a la comunidad que en términos expuestos por Jaider Rafal Cortez esta participación se da en las decisiones que puedan afectar al medio ambiente y es deber del Estado proteger la diversidad e integridad del ambiente, y el artículo 80 de la Carta Magna estableció la planificación el manejo y aprovechamiento de los recursos naturales, para lograr su conservación, restauración o sustitución por parte del Estado. Con esta obligación constitucional se introduce el modelo de desarrollo sostenible[168] y también no desconoce el deber de los ciudadanos proteger los recursos naturales del país y velar por la conservación del ambiente. Las herramientas de control que posee la comunidad son: las acciones populares, acción de nulidad contra los actos administrativos y excepcionalmente, la acción de tutela.

[166] Constitución de Colombia Art. 49
[167] Id. Art. 79
[168] Id. Art. 80 y 317

El trabajo tomado como referencia en nuestro análisis, en cuanto a la tributación ambiental también señala que la tributación ambiental actual en Colombia tiene un amplio desarrollo, legal y reglamentario, como lo se observa, en la ley 99/93, que brinda mayor soporte a la legislación ambiental, estableciendo los principios generales ambientales. Además el estatuto tributario contempla algunos tributos o exenciones fiscales en pro de los recursos naturales.

Jaider Rafal Cortez También señala que existen estímulos fiscales, "*Como la exención del IVA a las importaciones de maquinaria o equipo, siempre y cuando dicha maquinaria o equipo no se produzcan en el país, destinados a reciclar y procesar basuras o desperdicios (la maquinaria comprende lavado, separado, reciclado y extrusión), y los destinados a la depuración o tratamiento de aguas residuales, emisiones atmosféricas o residuos sólidos, para recuperación de los ríos o el saneamiento básico para lograr el mejoramiento del medio ambiente, siempre y cuando hagan parte de un programa que se apruebe por el Ministerio del Medio Ambiente. De igual manera no se cobrará el IVA sobre los equipos para el control y monitoreo ambiental, incluidos aquellos para cumplir con los compromisos del protocolo de Montreal."*

El trabajo referido anteriormente también señala otros beneficio tributarios como el consagrado con el artículo 78 de la Ley 788 de diciembre 27 de 2002, el cual modifica el estatuto tributario "Ley 624 de 1989 artículo 158-2", creando un nuevo incentivo fiscal para el impuesto de renta de las personas jurídicas que inviertan de manera directa en control y mejoramiento del medio ambiente, en el sentido de poder deducir anualmente, dentro de los límites de la renta líquida, de su renta el valor de las inversiones que por este concepto hayan realizado para el correspondiente año gravable, previa acreditación de la autoridad ambiental respectiva, para lo cual se estudiarán los beneficios ambientales obtenidos. Este beneficio como señala Jaider Rafal Cortez *opera para las inversiones en que incurra el contribuyente de manera voluntaria y no por mandato de la autoridad ambiental.*

En Colombia como el resto de los países latinoamericanos se debe fundamentar las políticas tributarias ambientales, estructurando tributos ecológicos acordes a las

necesidades de cada país, que sea concertado con los sectores empresariales, los ecologistas y el gobierno.

4.2 IMPUESTOS AMBIENTALES EN ESPAÑA

En España, la tributación ambiental es nueva, y sobre todo está directamente relacionada con el deterioro ambiental causada por la actividad humana. Como todo tributo consta de una base imponible, que debe tener una vinculación con el problema ambiental considerado, identificando de manera clara el inexistente precio por contaminar.

La utilidad más importante de los impuestos ambientales se fija en la pretensión de modificar el comportamiento de los agentes económicos, de forma que sus acciones sean menos lesivas con el medio ambiente.

La ley general tributaria establece que los tributos pueden ser: tasas, contribuciones especiales e impuestos.

En las tasas y contribuciones especiales existe una relación de contraprestación directa entre la administración pública que los establece y el contribuyente que los paga. En el caso de los impuestos no existe tal relación, sino que los mismos tienen por objeto financiar el presupuesto de la administración.

El gobierno español, tiene directo injerencia en el establecimiento de impuestos sobre la energía y el transporte y estos ingresos sirven para la obtención de recursos para el gobierno español.

Las comunidades autonómicas establecen impuestos, tasa y contribuciones especiales y estos tienen vigencia dentro de su territorio, así tenemos;
Cánones de saneamiento que tienen un doble objetivo: en primer lugar la regulación del vertido de aguas residuales, y en segundo lugar financiar los gastos de inversión y explotación de las infraestructuras necesarias para el tratamiento de aguas residuales

Los gravámenes de las emisiones contaminantes a la atmósfera, si bien tienen una clara definición ambiental, su delimitación jurisdiccional es inexacta puesto que su alcance va más allá de los límites autonómicos, puesto que la acción contaminante dentro de la atmosfera no se detiene ni conoce límites geográficos

Impuestos sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente, son impuestos que gravan directa o indirectamente la producción y transporte de energía.

En varias comunidades autónomas se están creando impuestos al depósito o almacenamiento de residuos, en lo que tiene que ver con montos de recaudo, todos los analistas convienen en señalar que los mismos no son significativos, en comparación con los socios de la Unión Europea, ni tienen montos grandes puesto que los mismos contienen una serie de exenciones reduciendo los impactos y montos.

Con estos antecedentes y tomando lo que se establece en el trabajo publicado por el Instituto Nacional de Estadística de España acerca de los impuestos ambientales es posible encontrar en materia impositiva lo siguiente:

> *"En el marco estadístico armonizado desarrollado en 1997 conjuntamente por Eurostat, la Comisión Europea, la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OECD) y la Agencia Internacional de la Energía (IEA), se definen los impuestos ambientales como aquellos cuya base imponible consiste en una unidad física (o similar) de algún material que tiene un impacto negativo, comprobado y específico, sobre el medioambiente. Se incluyen todos los impuestos sobre la energía y el transporte, y se excluyen los impuestos del tipo valor añadido¨*

Dentro del sistema impositivo español según el trabajo publicado por el Instituto Nacional de Estadística de España se consideran Impuestos Ambientales, de acuerdo con la definición adoptada, los siguientes, mismos que serán expuestos de manera literal

Impuesto sobre Hidrocarburos, regulado por la Ley 38/1992 de Impuestos Especiales, que adapta el Impuesto sobre Hidrocarburos (Ley 45/1985, de 23 de diciembre de Impuestos Especiales) a las directivas comunitarias armonizadoras.

Están incluidos en el ámbito objetivo del impuesto los productos destinados a ser utilizados como combustibles, o carburantes, aditivos para carburantes o para aumentar el volumen final de determinados carburantes. Este impuesto especial de fabricación se exige en todo el territorio español, a excepción de las islas Canarias, Ceuta y Melilla.

Impuesto sobre la Electricidad, incorporado a los impuestos especiales de fabricación por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que introduce en el texto de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales, un nuevo Capítulo IX, en su Título I, dedicado a este impuesto. El ámbito objetivo del Impuesto está constituido por la energía eléctrica.

Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMH), introducido por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. Los hidrocarburos que se incluyen en el ámbito objetivo de este Impuesto son las gasolinas, el gasóleo, el fuelóleo y el queroseno, los demás hidrocarburos líquidos que se utilicen como combustible de calefacción, y los demás productos que, con excepción del gas natural, el metano, el gas licuado del petróleo y demás productos gaseosos equivalentes, se destinen a ser utilizados como carburante, como aditivos para carburante o para aumentar el volumen final de un carburante. El ámbito territorial de aplicación está constituido por todo el territorio español con excepción de Canarias, Ceuta y Melilla.

Impuesto especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del petróleo, Regulado por la ley 5/1986, de 28 julio, grava gasolinas, gasóleos, fuel-oil, y gases licuados del petróleo. El impuesto se exige en todo el territorio de la Comunidad Autónoma de Canarias.

Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IMT), introducido por la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, dentro del grupo de los impuestos especiales.

El hecho imponible del impuesto lo constituye, básicamente, la primera matriculación en España de medios de transporte.

Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM). El Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, regula en sus artículos 92 y siguientes el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica que grava la titularidad de los vehículos de esta naturaleza, aptos para circular por las vías públicas, cualesquiera que sean su clase y categoría.

Canon de control de vertidos, contemplado en el Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Aguas.
Los vertidos al dominio público hidráulico están gravados con una tasa destinada al estudio, control, protección y mejora del medio receptor de cada cuenca hidrográfica, que se denomina canon de control de vertidos. El importe del canon de control de vertidos será el producto del volumen de vertido autorizado por un precio unitario de control de vertido.

Impuesto sobre la contaminación atmosférica de la Comunidad Autónoma de Galicia, creado por la Ley 12/1995, de 29 de diciembre, el impuesto sobre la contaminación atmosférica recae sobre las emisiones cuyos focos se hallen ubicados dentro del ámbito territorial de la Comunidad Autónoma.

Constituye el hecho imponible la emisión a la atmósfera de cualquiera de las siguientes sustancias: a) Dióxido de azufre o cualquier otro compuesto oxigenado del azufre; b) Dióxido de nitrógeno o cualquier otro compuesto oxigenado del nitrógeno.

Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente de la Comunidad Autónoma de Extremadura, Ordenado por la Ley 7/1997, de 29 de mayo, de medidas fiscales sobre la producción y transporte de energía que incidan sobre el medio ambiente, constituyen el objeto de imposición del tributo cualquier tipo de instalaciones y estructuras que se destinen a las actividades de producción, almacenaje, transformación, transporte efectuado por elementos fijos del suministro de energía

eléctrica, así como los elementos fijos de las redes de comunicaciones telefónicas o telemáticas.

Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, regulado por la ley 11/2000, de 26 de diciembre, del Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el Medio Ambiente, constituye el hecho imponible del impuesto la contaminación y los riesgos que en el medio ambiente son ocasionados por la realización en el territorio de Castilla-La Mancha de cualquiera de las actividades siguientes: a) Actividades cuyas instalaciones emiten a la atmósfera dióxido de azufre, dióxido de nitrógeno o cualquier otro compuesto oxigenado del azufre o del nitrógeno b) Producción termonuclear de energía eléctrica c) Almacenamiento de residuos radioactivos.

3. CONCLUSIONES

1.-El medio ambiente sin duda refleja un mayor deterioro debido al uso indiscriminado de los recursos naturales y la poca atención que se daba a la solución de los efectos negativos por la falta de acción de los Estados, es por ello que la necesidad de intervención con miras a conservar los ecosistemas ha requerido la implementación de instrumentos jurídicos, económicos y sociales para poder llevar a cabo políticas que incentiven la conservación del medio ambiente.

2.-Los mecanismos de protección ambiental, ha tenido un carácter formal a partir de la diferentes cumbres llevadas a cabo por la Organización de Naciones Unidas (ONU), que a su vez han permitido crear herramientas jurídicas, políticas, administrativas y económicas con miras hacia la conservación del medio ambiente.

3.-La política fiscal ha constituido una herramienta para la conservación de los recursos naturales, y a su vez ha generado nuevas alternativas como política de Estado para la protección del medio ambiente.

4.- La naturaleza de los tributos ambientales no es meramente recaudatoria sino también tiende a incentivar cambios de conducta, es decir se recauda el valor por concepto del tributo, y a la vez se intenta incentivar la disminución de consumo o la utilización de aquellos productos o servicios que tienen un impacto ambiental, a más de ello, son una respuesta a la falta de límites dentro de los sistemas fiscales para evitar la degradación de los ecosistemas.

5.- Los principios para la tributación ambiental son las directrices a tomarse y sobre las cuales se fundamenta la implementación de los impuestos ambientales y se rigen bajo los preceptos de derecho internacional ambiental, tratados, acuerdos y costumbres internacionales.

6.- El principio de ¨Quien Contamina Paga¨ es, sin duda el eje rector de las políticas ambientales y de acuerdo a sus elementos constitutivos intenta establecer que el costo de la contaminación debe ser asumido por quien se beneficia de ella, ya sea tomando las medidas necesarias para impedirla o reducirla, o minimizando sus efectos una vez

ocurrida, el objetivo de este principio es incorporar los costos ambientales externos que se han producido o generado durante todo el ciclo de producción o uso de un bien y se detenga el nivel de contaminación, y si una actividad económica ocasiona un costo ambiental, éste debe cargarse al que contamine.

7.- Los impuestos ambientales internalizan los costos externos causados por las actividades contaminantes y pueden ser definidos como aquellos cuya base imponible es una unidad física o una aproximación, que tiene un impacto negativo específico comprobado en el medio ambiente, y por lo tanto no están encaminados a actuar de manera coactiva respecto los agentes contaminantes, mismos que actúan como herramienta de mercado con un carácter ecológico y su objetivo no es únicamente recaudar, es decir que un impuesto tiene una doble finalidad, la fiscal y la extra fiscal.

8.- Un impuesto ambiental par que sea efectivo debe contemplar tres elementos: 1) Requiere un estudio previo que permita un diseño eficaz y que a su vez permitan adecuar los tributos a las interacciones entre el medio ambiente y la sociedad. 2) Debe ser implementado gradualmente y 3) Deben ser complementados con herramientas que integren otro tipo de medidas encaminadas al cumplimiento de los objetivos ambientales definidos por las Políticas Estatales.

9.- Los impuestos ambientales más allá de su denominación, sus elementos constitutivos deben reflejar la finalidad de incentivar la protección del medio ambiente y el sistema fiscal debe introducir estas características en sus elementos constitutivos.

10.- Las diferentes metodologías utilizadas en varios países del mundo han hecho posible llegar a valorar económicamente los impactos ambientales y por lo tanto han permitido valorar las cargas tributarias a imponerse a cierta actividad que será objeto de impuesto.

11.- Los impuestos ambientales tienen ventajas al generar estímulos para reducir las actividades contaminantes, porque permiten adecuar las conductas con el fin de no consumir o no realizar actividades contaminantes y de esa manera no pagar el tributo, además del potencial recaudatorio que en los tributos ambientales es de utilidad, dado

que aunque la generación de rentas no es, en principio, el objetivo único de este tipo de impuestos, éstos generan ingresos para el fisco.

13.- La imposición ambiental puede generar problemas en el sentido que su efectividad depende de cómo reaccionen las personas y las empresas, lo cual no siempre coincidirá con la teoría

14.- En el caso ecuatoriano la capacidad para crear tributos se establece solo por ley según la Constitución Política del Ecuador, y los proyectos de Ley sobre creación, modificación, o supresión de impuestos, pueden ser presentados exclusivamente por el Presidente de la República, es decir que la única forma de implementar impuesto ambientales en el Ecuador es a través de la iniciativa del legislativo, sin dejar de lado las tasas y contribuciones especiales que son facultativas de organismos de administración seccional, que en ese sentido pueden crear tributos ambientales.

15.- Los tributos ambientales deben regirse bajo principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria.

16.- La participación de los ciudadanos en materia ambiental, sea en la fase de planificación o ejecución de la norma, es importante y es una obligación legal, por lo que habrá que considerarla en el diseño de políticas ambientales y de tributos ambientales que permitan de manera activa la participación de las personas, lo que implica que el Estado debe fomentar medidas que permitan ese precepto.

17.- Con el objetivo de cumplir con las deposiciones constitucionales y legales que fomentan la protección ambiental, se aprobó la ¨Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Recursos del Estado¨ donde se incorporó el impuesto ambiental a la contaminación vehicular y el impuesto ambiental a las botellas plásticas no retornables.

18.- El impuesto ambiental a la contaminación vehicular tiene por objeto gravar el impacto ambiental que se produce por el uso de vehículos motorizados, la ley identifica claramente los elementos constitutivos como son el hecho generador, los sujetos, la trifa y el cálculo. Este tributo al momento de asignar un valor monetario, es decir cuantificar el daño ambiental que se pretende reducir o evitar, fue diseñado utilizando estimaciones de emisiones de CO2, pero con limitantes de información, es decir que los estudios

técnicos que permiten cuantificar el impuesto a ser gravado permitieron asignar un valor monetario al daño ambiental que trata de mitigar o evitar, pero de manera limitada. Este impuesto es progresivos en relación que gravan en mayor porcentaje a aquellos que contaminan más, y regresivo a la vez que contempla rebajas en relación a los años de antigüedad, la ley establece exenciones por lo que se estaría violando el principio de generalidad, y se crea odiosas discriminaciones, puesto que todo vehículo de transporte terrestre cualquiera sea su actividad contamina. Otro punto importante de este impuesto es que establece que el costo de la contaminación por el uso de vehículos terrestres debe ser asumido por el propietario del mismo, es decir que el costo de la contaminación debe asumirse por quien se beneficia de ella, por lo que el principio de ¨quién contamina paga¨ se cumple pero no en su totalidad, dado que la misma ley contempla exenciones para este tributo.

19.- La ley de fomento ambiental al crear el impuesto redimible a las botellas plásticas no retornables, lo hace con el objetivo de no sólo ser una impuesto meramente recaudador, sino que la ley misma, está determinando sus funciones que van encaminadas al cambio de las conductas para tener procesos más amistosos con el medio ambiente, es decir que evidencia la extrafiscalidad de los impuestos ambientales, así mismo este tributo distingue sus el hecho generador, los sujetos, la tarifa, en este sentido el impuesto ha sido diseñado internalizando los costos de producción de la botella plástica que será utilizada en el embotellamiento, y que se verá reflejado en el precio final del producto, es decir que el principio de ¨Quien Contamina Paga¨ se cumple, lo que implica que se intenta establecer que el costo de la contaminación debe ser asumido por quien se beneficia de ella, y a su vez el impuesto es la medida tomada para impedir, reducirla, o minimizando sus efectos, además este impuesto está encaminado a generar un efecto positivo en el fortalecimiento de comportamientos ecológicos responsables por parte de los ciudadanos, enmarcado en el principio de prevención como medio de protección ambiental, tomado como incentivo la devolución del impuesto al retornar las botellas y de esa manera cambiar las conductas que pueden ser contaminantes para el ambiente.

4. BIBLIOGRAFÍA

PÁGINAS WEB

http://www.ecosmes.net/cm/navcontents?l=es&navid=ecotaxes&subnavid=1&pagid=1&flag=1

http://www.manuelrodriguezbecerra.org/bajar/gestion/capitulo7.pdf

http://www.manuelrodriguezbecerra.com/bajar/gestion/capitulo11.pdf

http://rio20.net/en-camino-a-rio

http://www.eclac.cl/publicaciones/xml/4/23634/Libro85Cepal.pdf

http://plandecuentas.com.co/clases-de-impuestos.html

http://www.eumed.net/libros/2011a/905/indice.htm

http://cdigital.udem.edu.co/tesis/cd-rom52112009/10.capitulo4.pdf

http://www.businesscol.com/productos/glosarios/contable/glossary.php?word=base%20gravable, http://es.mimi.hu/economia/tasa_impositiva.html,

http://www.gerencie.com/principio-de-eficiencia-tributaria.html

http://www.gerencie.com/principio-de-equidad-tributaria.html

TEXTOS LEGALES

Registro Oficial No. 583 noviembre de 2011

Informe Secretario General, Declaración de Río, Organización de Naciones Unidas, Consejo Económico y Social.

Informe de la Conferencia de la ONU sobre el medio humano. Estocolmo, Suecia, 1972

Informe de la Conferencia de la ONU sobre el medio ambiente y desarrollo, Río de Janeiro, 1992.

Informe de la Conferencia de la ONU sobre el medio ambiente y desarrollo, “Cumbre para la tierra +5”,1997

Informe Cumbre mundial sobre el desarrollo sostenible, “Cumbre de Johannesburgo”, 2002

Acta final, Declaración de Río sobre el medio ambiente y el desarrollo, ONU, 1992.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos – OCDE, Reporte Anual, 2005
Código Tributario del Ecuador

Constitución de la República del Ecuador 1998

Constitución de la República del Ecuador 2008

Ley Orgánica de Régimen Tributario del Ecuador

Ley de Gestión Ambiental

Texto Unificado De Legislación Secundaria, Medio Ambiente

Reglamento a Ley Fomento Ambiental y Optimización de Ingresos del Estado

Ley de Fomento Ambiental y Optimización De Ingresos del Estado,

Acuerdo Ministerial 75, El Registro Oficial Nº 785

Constitución De Colombia

Ordenanza para la Prevención y Control de la Contaminación por Desechos Industriales, Agroindustriales, de Servicios y otros de Carácter Tóxico y Peligroso Generados por Fuentes Fijas del Cantón Latacunga, Registro Oficial Nº 341

Ordenanza para la Prevención y Control de la Contaminación por Desechos Industriales, de Servicios Florícolas y otros de Carácter Peligroso Generados por Fuentes Fijas del Cantón Riobamba, Registro Oficial nº 441

LIBROS

Beltrán Domingo Jiménez, El Tributo Ambiental: Aplicación Y Efectividad Sobre El Medio Ambiente.

Caballeros Salguero de Cabrera Mirna Elizabeth, "Mecanismos De Protección Del Medio Ambiente Y Logro De Desarrollo Sustentable," Guatemala, 2008,

Leal José, Instrumentos De Política Ambiental, Buenos Aires, 2008

Centro Latinoamericano De Ecología Social – CLAES, Informe Sobre Ambiente Y Desarrollo En América Del Sur, Montevideo 2010.

Blacio Aguirre Robert, Ensayo Sobre El Tributo En El Ecuador, Loja, noviembre 2009.

Guillermo Cabanellas de Torres Diccionario Jurídico Elemental, Editorial Heliasta

Pérez De Ayala, José Luis; El Derecho Positivo Tributario, Asociación Argentina De Estudios Fiscales, Diciembre 2003

Fundación Fes – Ildis/ Nicolás Oliva Pérez, Ana Rivadeneira Álava, Alfredo Serrano Mancilla, Sergio Martín Carrillo, Impuestos Verdes: ¿Una Herramienta Para La Política Ambiental En Latinoamérica?, Junio 2011

Fundación Fòrum Ambiental, Instrumentos De Gestión Ambiental, Barcelona España, 2001

Rafael Valenzuela, "El Principio El Que Contamina Paga", Revista De La Cepal, Núm. 45, 1991.

Gustavo M. Meixueiro Nájera, El Principio Del Que Contamina Paga: Alcances Y Pendientes En La Legislación Mexicana, Centro De Estudios Sociales Y De Opinión Pública, México 2007

Carla Cárdenas, Manual Legal Para La Tributación Ambiental En El Ecuador

Área De Sociología Tributaria Del Instituto De Estudios Fiscales (2001) El Impacto De La Reforma Del Irpf En La Presión Fiscal Indirecta, Documentos 25/01

Cabanellas, G. 1979.

Figueroa Neri, Aimeé: "Fiscalidad Y Medio Ambiente En México", Editorial Porrúa, México, 2000,

Troya Jaramillo, José Vicente: "La Tributación De Los Entes Locales" En II Jornadas De Derecho Tributario. La Tributación Local.

González Tamayo, Jorge Luis: "Conexiones Entre Fiscalidad Y Medio Ambiente", Universidad Andina Simón Bolívar Sede Ecuador, Quito. 2003

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL ECUADOR

DECLARACIÓN Y AUTORIZACIÓN

Yo, Alonso Alejandro Muñoz García, C.I. 1721033874 autor del trabajo de graduación intitulado: "Implementación De Impuestos Ambientales En La Legislación Ecuatoriana Como Instrumento Fiscal Para La Protección Del Medio Ambiente", previa a la obtención del grado académico de **LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS** en la faculta 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 de sitio web de la biblioteca de la PUCE el referido trabajo de graduación respetando las políticas de propiedad intelectual de Universidad.

Quito, 30 de noviembre del 2012



.....

1721033874