



UNIVERSIDAD DEL AZUAY

FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS

ESCUELA DE DERECHO

**Los Impuestos Ambientales como Mecanismo de Protección y
Reparación Ambiental.**

**Trabajo de graduación previo a la obtención del título de Abogada
de los Tribunales de la República del Ecuador**

AUTORA: Paula Elena Albán Rivas

DIRECTOR DE TESIS: Dr. Rodrigo Andrés Cordero Moscoso

Cuenca, Ecuador

2013

Dedicatoria:

Al Dr. Eduardo Rivas Ayora,
por dejarme el legado más grande
a que una persona puede aspirar:
sus principios y valores,
y por ser el principal referente
al momento de elegir al Derecho
como carrera universitaria e
instrumento para alcanzar la justicia.

Dedicatoria:

A mi hija, Paula Emilia,
por llenar mi vida de felicidad y
ser la inspiración que me motiva cada día ser mejor.

A mi compañero de vida, Juan Pablo,
por creer siempre en mí, por su apoyo absoluto,
por su paciencia, pero sobre todo por su cariño.

Dedicatoria:

A mis padres, Eduardo y María Elena,
por brindarme sus consejos, sus valores,
pero sobre todo su apoyo incondicional,
que ha sido un pilar fundamental
en el curso de mi carrera universitaria y
a lo largo de mi vida.

A mis abuelitas, Eugenia y Alba,
por recibirme siempre en sus hogares con cariño y
por ser un ejemplo a seguir,
tanto en el aspecto laboral como en el familiar.

A mis hermanos:
Andrés, por ser el mejor ejemplo en el ámbito académico;
Eduardo, Josué, Belén y Mateo
por su ayuda en las más variadas formas.
Su apoyo ha sido fundamental para mí.

Agradecimiento:

A la Universidad del Azuay
por brindarme valiosos conocimientos,
a través de grandes maestros del Derecho,
que con su experiencia han formado verdaderos profesionales.

Al Doctor Rodrigo A. Cordero Moscoso
por su colaboración efectiva y oportuna en la redacción,
revisión y elaboración del presente trabajo de graduación.
Su predisposición ha sido fundamental en la realización del mismo.

Al Doctor Manolo Rodas,
Director del Departamento Jurídico del Servicio de Rentas Internas,
por el tiempo y apoyo brindado.

Al Econ. Modesto Rivas,
Por su invaluable ayuda a través de su experiencia y conocimientos.

A todas las personas
que de manera directa o indirecta
contribuyeron a la construcción de ésta tesis.

ÍNDICE

Dedicatoria	ii
Agradecimiento	v
Resumen	vii
Abstract	viii
 Introducción	 1
 CAPÍTULO I: LOS IMPUESTOS AMBIENTALES EN EL PENSAMIENTO TRIBUTARIO	 3
Evolución Histórica de los Tributos	3
Nacimiento de los Impuestos Ambientales	5
Impuestos Pigouvianos vs. Teorema de Coase	9
Instrumentos Económicos al Servicio del Medio Ambiente	13
Principios que Rigen los Impuestos Ambientales	17
Extrafiscalidad y Doble Dividendo	29
La Teoría del Doble Dividendo en los Impuestos Ambientales	32
 CAPÍTULO II: IMPUESTOS AMBIENTALES EN EL MARCO JURÍDICO INTERNACIONAL	 37
Impuestos Verdes en Europa	37
Impuestos Verdes en América	47
 CAPÍTULO III: IMPUESTOS VERDES EN EL ECUADOR	 53
La Constitución y el Medio Ambiente	53
Impuestos Ambientales en el Ecuador	57
Ventajas y Desventajas que Presentan los Impuestos Verdes	65
 CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	 71
Conclusiones	71
Recomendaciones	74
 BIBLIOGRAFIA	 87

RESUMEN

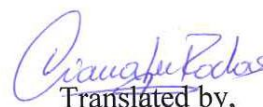
Frente a la preocupación por el deterioro ambiental en nuestro país, la presente tesis de grado **“Los Impuestos Ambientales como mecanismo de protección y reparación ambiental”**, propone una estrategia encaminada a impulsar la práctica de impuestos ambientales, la que tiene como objetivo central, el sensibilizar a la comunidad nacional para crear una cultura de respeto y protección del medio ambiente. Esta estrategia tiene como sustento un examen de los impuestos verdes en países de Europa y América. En efecto, el estudio realizado, trata del origen de estos impuestos, principios a los que tienen que sujetarse, características de la extrafiscalidad y el doble dividendo que producen; y además se analiza a través de la Constitución, la importancia que tiene la naturaleza y la necesidad de normar la conducta social para alcanzar un desarrollo sustentable, que garantice el progreso nacional.

ABSTRACT

ENVIRONMENTAL TAXES AS A MECHANISM OF ENVIRONMENTAL PROTECTION AND REPAIR

The present graduation study “Environmental taxes as a mechanism of environmental protection and repair” is a response to the environmental damage in our country. It proposes a strategy aimed at promoting the practice of green taxes, whose main goal is to sensitize the national community in order to create a culture of respect and protection of the environment. This strategy is sustained on a study of green taxes in European and American countries. In fact, this research deals with the study of the origins of green taxes, the principles they are sustained on, characteristics of extra-taxation and the double dividend they produce. In addition, the importance of nature and the need to regulate social behavior in order to reach a sustainable development that guarantees national progress is analyzed through the constitution.




Translated by,
Diana Lee Rodas

INTRODUCCIÓN

El derecho es un fenómeno social susceptible de cambios y transformaciones, debido al desarrollo y evolución que enfrenta la sociedad, es por ello que, al tener que amoldarse las leyes a la realidad actual de una sociedad, se deben crear, modificar o extinguir normas según las necesidades que surjan del proceso de desarrollo de una colectividad.

El Planeta Tierra enfrenta las consecuencias de un acelerado calentamiento global, expresado en cambios que han alterado los ciclos y comportamientos climáticos a nivel mundial, convirtiéndose en una de las principales preocupaciones en el ámbito internacional, siendo indispensable establecer, adecuar y armonizar normas que contribuyan con la preservación del medio ambiente.

Hoy en día la responsabilidad ambiental, corresponde a todos y cada uno de los ciudadanos del mundo, por lo que los Estados alarmados por la situación ambiental, han establecido mecanismos de protección y conservación del entorno natural.

Los mecanismos más eficientes que contribuyen con este propósito, son los impuestos ambientales, que son “aquellos cuya base imponible es una unidad física o una aproximación, que tiene un impacto negativo específico comprobado en el medio ambiente”. A través de la imposición de tipo ambiental, se pretende influir en las personas y empresas respecto a sus

hábitos de consumo y producción, incentivándolos a optar por productos o tecnologías más limpias, disminuyendo de esta manera, las prácticas más contaminantes.

Al ser el Ecuador uno de los países que han incorporado los denominados “impuestos verdes” dentro de su ordenamiento jurídico, resulta necesario proceder con su análisis, partiendo del estudio histórico de los tributos, así como de los impuestos ambientales, observando cada uno de sus principios y características fundamentales.

Posteriormente, se procede con la revisión de los impuestos de tipo ambiental que han sido incorporados dentro del marco jurídico internacional, para finalmente analizar la importancia que tiene la naturaleza dentro de la Constitución de la República, definida por una Asamblea Constituyente en Montecristi y aprobada a través de Plebiscito en octubre de 2008, misma que motivó a crear los siguientes impuestos con fines ambientales: el impuesto ambiental a la contaminación vehicular y el impuesto redimible a las botellas de plástico no retornable, que entraron en vigencia el 24 de Noviembre de 2011.

CAPÍTULO I: LOS IMPUESTOS AMBIENTALES EN EL PENSAMIENTO TRIBUTARIO

EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LOS TRIBUTOS

Para lograr una primera aproximación al tema motivo de nuestro estudio, resulta necesario repasar la historia y los acontecimientos que han llevado a los Estados a incorporar en sus legislaciones los impuestos ambientales con el propósito de proteger al planeta, que es objeto de una agresiva como descontrolada contaminación ambiental, de todo orden.

Se destaca que los tributos, que son “ingresos de derecho público que nacen del patrimonio ajeno y que son establecidos mediante ley, sirven para financiar una parte del Presupuesto General del Estado y permiten satisfacer las necesidades más apremiantes de la colectividad” (Benavides, 2003, p. 35), existen desde tiempos inmemoriales, dónde líderes o gobernantes vieron indispensable solventar las necesidades de sus pueblos o comunidades, a través de la recaudación de recursos económicos provenientes de pueblos o comunidades; sin embargo, los niveles de imposición fueron totalmente arbitrarios, a tal punto que los encargados de recibirlos (recaudadores), se enriquecieron a costa de los contribuyentes, por lo que, los impuestos constituyeron la expresión social más clara del abuso y la injusticia en épocas pasadas (Patiño, 2004, pp. 21,22).

Posteriormente los tributos fueron cambiando de matices y evolucionaron a lo largo de la historia, comenzando en Roma, como una costumbre, para luego constituirse a través de normas. En América Latina, la cultura Inca revela la existencia de tributos que se cobraban a través de la mita (trabajo) siendo su principal fuente de ingresos; más tarde, en la conquista española la mita incásica se transformó en mita colonial, en donde la Corona española se apropió de los excedentes del trabajo de los miembros de la sociedad. La Iglesia Católica, también jugó un papel importante dentro de la historia de los tributos, al presentarse como una institución recaudadora, a través del cobro de diezmos, primicias, estipendios, entre otros, perjudicando la economía de sus fieles y de la comunidad en general.

En el Siglo XIX, en el Ecuador, se reorganiza el sistema tributario para la sostenibilidad del Estado Nacional, implantando normas que regulen las aportaciones de los miembros de la sociedad, así como también, creando instituciones que recauden y controlen los tributos que realicen los contribuyentes (Espinosa 2009, pp. 86-89).

Durante la vigencia de la denominada “Hacienda Pública”, hasta la década de los años treinta en el Siglo XX, los tributos fueron considerados únicamente como instrumentos que servían para conseguir recursos económicos que iban a formar parte de las arcas del Estado; sin embargo, el surgimiento de las crisis económica de magnitud mundial, ocurrida en los años 30 del Siglo pasado y la aparición del principio de igualdad de los ciudadanos, dio lugar a que los tributos adquirieran nuevas finalidades, dejando de ser un simple medio de recaudación,

para convertirse, como sucede en la actualidad, en un importante instrumentos de política económica y social de los Estados (Bravo 2008, pgs. 20 y 21).

NACIMIENTO DE LOS IMPUESTOS AMBIENTALES

A finales de los años sesenta y principio de los años setenta del Siglo pasado, la humanidad empezó a preocuparse por la situación del medio ambiente, entendido éste, por la Comisión Económica de Europa, como “el conjunto de sistemas compuesto de objetos y condiciones físicamente definibles que comprenden particularmente a ecosistemas equilibrados, bajo la forma que conocemos o que son susceptibles de adoptar en un futuro previsible, y con los que el hombre, en cuanto punto focal dominante ha establecido relaciones directas” (Martín Mateo, 1981, p. 81), pronunciamiento a través del cual se dio a conocer al mundo, la gravedad del deterioro ambiental, el que fue recogido por la Declaración de Estocolmo de 1972. Como producto de la Conferencia de las Naciones Unidas de Estocolmo sobre el Medio Humano, en la que se demostró que el hombre ha sido el causante del deterioro del aire, del agua, de la tierra e incluso ha intervenido en la extinción de varias especies de seres vivos, los Estados comenzaron a involucrarse en el cuidado del medio ambiente, lugar en el que se desenvuelve el hombre.

En la Conferencia mencionada se dejó plasmado el hecho de que tanto las generaciones presentes como las futuras deben plantearse como meta imperiosa de la humanidad, el mantenimiento y mejoramiento del medio ambiente, en armonía con metas fundamentales como la paz y el desarrollo económico y social en todo el mundo. Y para llegar a cumplir ésta

meta es menester que los ciudadanos, pueblos, comunidades, instituciones públicas o privadas asuman su responsabilidad frente a la naturaleza y actúen de manera conjunta para procurar un ambiente sano que al final nos beneficiará a todos los ciudadanos del mundo.

Para el cumplimiento de la meta establecida en la Conferencia de Estocolmo se plantearon principios fundamentales a seguir por todos los Estados, con el objetivo de preservar y mejorar el medio ambiente humano, de los cuales se desprende lo siguiente: que el hombre tiene derecho fundamental a la libertad, la igualdad y el disfrute de condiciones de vida adecuadas en un medio ambiente de calidad, que le permita llevar una vida digna, y tiene también la obligación de proteger y mejorar el medio ambiente para las generaciones presentes y futuras.

Dentro de estos principios, así mismo, se manifiesta que los recursos no renovables deben ser empleados de tal manera que se evite el peligro de su futuro agotamiento, así como, se sugiere que debe ponerse fin a la descarga de sustancias tóxicas o de otras materias, que el medio ambiente no puede neutralizar, para que no causen daños graves a los ecosistemas.

De igual manera expresa que, deberían designarse recursos que contribuyan a la conservación y mejoramiento del medio ambiente, que los Estados transfieran tecnologías de manera libre con el fin de utilizar la ciencia para descubrir, evitar y combatir los riesgos que amenazan nuestro entorno, para solucionar los problemas ambientales en bienestar común de toda la humanidad.

Es por ello que las políticas medio ambientales, progresivamente, se han ido configurando a lo largo de varios años, estableciéndose tres generaciones de dichas políticas.

Según Aimee Figueroa Neri (2000, pgs. 1-3). La primera generación que tiene como referencia la declaración de Estocolmo, tiene las siguientes características:

- Su finalidad es correctiva, dónde nace la necesidad de corrección a posteriori cuando surja un daño ambiental.
- El principio del que contamina paga, es el medio para corregir los daños ambientales, esto como reparación directa.
- Al medio ambiente se lo considera de manera sectorial, con el fin de ser tratados con políticas específicas.
- El crecimiento acelerado y sin control es el origen del deterioro del medio ambiente.

Durante los primeros años, se adquirió experiencia, información y resultados que mostraban que los orígenes del deterioro eran incorrectos, por lo que la segunda generación de políticas medio ambientales se reorientó bajo las siguientes características:

- La causa de los problemas ambientales no es el crecimiento económico, sino el modelo de desarrollo y el estilo de vida de las sociedades.
- Desarrollo y medio ambiente son complementarios, por lo que las políticas medio ambientales deben estar incorporadas a las políticas públicas.
- El deterioro del medio ambiente es global, por lo tanto se debe tratar de esta manera y no de manera sectorial.

- Las políticas medio ambientales deben ser preventivas, más que correctivas, ya que se puede prevenir los efectos negativos sobre el medio ambiente.
- Deben ser controlados o resuelto los costes sociales a través de la corrección de los fallos que tiene el sistema de mercado.
- No debe ser utilizado únicamente el principio de quien contamina paga, ya que tiene que intervenir toda la sociedad para que las políticas ambientales tengan éxito.
- Las políticas medio ambientales no pueden ser similares en todos los países, debido a las diferencias existentes en países del primer mundo y los tercermundistas.

En lo posterior se evidencia a través de informes de organizaciones como la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) que durante la década de los ochenta y noventa del Siglo XX, han emergido nuevas directrices para el tratamiento de los problemas ambientales, a las que se denomina tercera generación, que tiene las características que detallan a continuación:

- Un reconocimiento de que las causas del deterioro del medio ambiente, no sólo son los fallos del sistema de mercado, sino que también intervienen la gestión insuficiente que se realiza sobre los recursos naturales.
- Surge la necesidad de encontrar un método que permita contabilizar la contaminación ambiental, ya que la valoración ha resultado poco precisa.
- Las políticas del medio ambiente deben ser regionalizadas (sectorial), esto ante la imposibilidad de ser tratadas de manera global debido a la desigualdad entre los Estados.

- Será necesario que los países suscriban acuerdos internacionales de manera regional o sectorial para combatir la contaminación ambiental, resultará ventajoso si dichos países comparten problemas similares, así como su situación económica y su identificación cultural.

Por todo lo citado se puede colegir que en lo posterior, quedó marcada en la conciencia social y política de los ciudadanos del mundo, lo escasos que pueden ser los recursos naturales, la fragilidad de los ecosistemas, y la necesaria protección del medio ambiente, teniendo en cuenta que es una labor que incumbe a todas y cada una de las personas que habitan el planeta, por lo que empezó a barajarse varios métodos para llevar a cabo esta protección.

IMPUESTOS PIGOUVIANOS vs. TEOREMA DE COASE

Surge en los años veinte del Siglo anterior, la teoría de la economía del bienestar, la que en palabras de Hutchinson “trata de definir algún criterio u objetivo supremo de la Política Económica, algún indicador social que maximizar; de modo que los problemas de política puedan ser formulados con precisión e inclusión en términos matemáticos como problemas de maximización o de forma que puedan ser susceptibles de contraste con una posición ideal de máximo o de óptimo” (Fernández, 1982, p. 271), así como también, se realizan estudios acerca de los costes sociales y las externalidades con el propósito de medir el ingreso nacional incluyendo tanto los bienes como los males sociales que generalmente no se incluyen dentro de las transacciones.

Según anota Figueroa Neri (2000, p. 20), en 1920 Arthur Cecil Pigou se interesó por “las mediciones de la renta nacional y la influencia de los servicios no pagados y de los bienes no comerciados en el bienestar social”, es decir, el mencionado autor quiso encontrar la manera de determinar el ingreso nacional incluyendo todos los aspectos dentro de una relación económica. Para corregir las distorsiones que se presentan al no incluir los males sociales dentro de la dinámica económica propuso el cobro de una compensación por los daños causados, que ha sido denominado “impuesto pigouviano” que constituye el antecedente más conocido de los impuestos ambientales.

La presencia de las externalidades en los procesos de producción hacen que la misma obtenga un gran crecimiento, reduciendo de esta manera los costos y por ende causando una mayor contaminación, ya que al no ser los precios un reflejo de la escasez de los recursos naturales, éstos serán sobreexplotados. Es por ello que Pigou plantea un impuesto como límite, para que los productores que son los que contaminan, reduzcan su nivel de producción logrando que los efectos externos se hayan internalizado.

Una vez que al contaminador le llegue la hora de decidir si pagar económicamente por sus emisiones o evitar un impuesto reduciendo la cantidad de emisiones, se tomará la decisión de reducir aquello, siempre que el costo de su control resulte menor en relación al tributo, de forma que, las emisiones seguirán en descenso hasta que el costo de su control sea igual al impuesto alcanzando, de esta manera, el objetivo planteado es reducir la mayor cantidad posible de emisiones.

Al enfrentar este tipo de impuestos, las empresas mejoran la tecnología de sus procesos, optando por tecnologías más limpias, por lo que el impuesto pigouviano representa el incentivo perfecto para que los agentes contaminadores procedan a reducir sus emisiones, contrayendo las cargas tributarias que tendrían que pagar.

La implantación de los impuestos pigouvianos necesita de una rigurosa y transparente información acerca de las externalidades y de las causas que las originan y también es menester conocer sobre los daños, utilidades y costos marginales asociados a esas causas.

En la práctica la aplicación de un impuesto pigouviano puro, resulta casi imposible por la complejidad de los elementos que se tienen que considerar; sin embargo si se cuenta con tecnología de medición de avanzada el impuesto pigouviano puede ser aplicado, contando con una evaluación correcta de la fuente de emisión.

Posteriormente, se hace presente el Teorema de COASE, en 1960, de la mano de Ronald Coase, quien critica los impuestos pigouvianos y su validez, argumentando que: “bajo competencia perfecta, los costos sociales y los privados son iguales, suponiendo que los costos de transacción son nulos”, negando de manera rotunda la intervención del Estado para igualar dichos costos, por lo que defiende que los impuestos no siempre son la mejor solución. Y lo que plantea el autor es que se mida qué perjuicio es mayor: el dejar contaminar o permitir el perjuicio a los terceros sobre los que recaen los daños causados; y en caso de permitir dicho perjuicio, el causante tiene que responsabilizarse ante el perjudicado por medio de una indemnización.

Coase parte de que los costos de negociación son cero, y frente a la inexistencia de convenios entre el contaminador y el contaminado, sugiere que la internalización de las externalidades se puede alcanzar a través de la negociación entre las partes afectadas, sin importar quien tiene los derechos de propiedad. El autor también manifiesta que según un estudio de su autoría, en un régimen de costos de transacción cero, la negociación entre las partes, lograría acuerdos que maximicen la riqueza sin pensar en un inicio en la cesión de derechos.

En resumen lo que propone Coase son los arreglos voluntarios, en donde no es necesario la intervención del Estado para el control de la contaminación, siempre que los derechos de propiedad estén bien definidos, pudiendo de esta manera las partes llegar a acuerdos económicamente eficientes.

Posterior a la propuesta de Coase, emergen varias críticas a su postura, una de ellas es su uso limitado, ya que frente al problema ambiental de la contaminación del aire por ejemplo no sabríamos quienes son las partes que debería negociar; también hay una crítica en relación al elemento tiempo, ya que no se podría determinar si la solución es mejor o peor para las futuras generaciones. Otro punto en contra es que las negociaciones pueden presentar obstáculos, y por lo tanto los costos de negociación no son cero, ya que muchas personas podrían situarse en el lugar de la contaminación con el fin de recibir ayuda económica de parte del contaminador. Por último este teorema es aplicable cuando las externalidades son pequeñas, las partes de la negociación son pocas y los derechos de propiedad están bien definidos, ya que al presentarse grandes externalidades como en el caso de la contaminación del aire este

teorema no es aplicable, y por ello la intervención del Estado es imprescindible (Antonio, 2007, pgs. 177-179).

INSTRUMENTOS ECONÓMICOS AL SERVICIO DEL MEDIO AMBIENTE

Para contrarrestar la contaminación ambiental que estaba siendo evidenciada, se plantearon dos métodos, los directos y los indirectos. Los métodos directos, definidos como “El imperativo legal que obliga a toda actividad potencialmente contaminante a respetar una reglamentación o normas de calidad o emisión establecidas, basándose en la obligación de los agentes económicos de cumplir unas normas fijadas por la legislación sin tener en cuenta los mecanismos económicos” (González Fajardo, 1987, pgs. 164 y 165). Han sido denominados también como regulaciones, es decir, implican la imposición de obligaciones – prohibiciones para conseguir la reducción de la contaminación a través del Derecho Administrativo y Penal.

A los métodos indirectos se los define como “aquellos que utilizan los sistemas impositivos o derivados para internalizar en el mercado los costes sociales de la contaminación” (González, 1987, p. 165), en otras palabras, son los mecanismos de mercado puestos al servicio de la protección ambiental, como son: los permisos negociables o venta de derechos de contaminación, los instrumentos económicos, dentro de los cuales se insertan las ayudas y subvenciones públicas y los gravámenes e incentivos fiscales (Bokobo, 2003, pgs.45 y 46). Estas medidas indirectas son “un incentivo ante el que se puede responder o no, dependiendo de la voluntad del particular, al cual le está permitido un mayor índice de discrecionalidad, en relación a los controles directos” (Vaquera 1999, p. 54).

Actualmente los instrumentos económicos son utilizados como complemento de los métodos directos, fortaleciéndose de manera mutua.

Los instrumentos económicos tienen por finalidad, incorporar al precio de los bienes y servicios los costes ambientales, es decir, se pretende internalizar las externalidades, sobre todo las negativas en la producción de bienes y servicios ambientales. Las externalidades negativas existen cuando la actividad realizada por un agente económico reduce las posibilidades de producción o consumo de otro u otros sin que medie compensación alguna (Gago Rodríguez Y Labandeira Villot 1999, pgs. 17 y 18).

De esta manera el principal objetivo de los instrumentos económicos, es asignar un valor monetario al impacto que generan los procesos de producción y de consumo dentro de la naturaleza, así como los bienes y servicios que proporciona la naturaleza, de modo que los agentes económicos incorporen esta información en la toma de sus decisiones.

Durante la década pasada han ganado mucho espacio los instrumentos económicos en la gestión ambiental para apoyar la regulación directa, esto debido a que los instrumentos económicos permiten flexibilidad en lo que a precios/costos se refiere, así como, resulta importante la recaudación que se realiza para financiar los gastos de gestión e intervención ambiental.

Los países de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), han logrado experiencias exitosas en cuanto a la utilización de los instrumentos económicos para obtener fondos que han sido destinados para programas, proyectos y servicios de gestión

ambiental; pero por el contrario, en los países en desarrollo el uso de éstos instrumentos como mecanismo de protección ambiental hasta la fecha han sido escasos (Oliva et al, 2011).

En este punto, resulta preciso manifestar que el uso de los instrumentos económicos en la gestión ambiental, no es un asunto fácil, ya que su factibilidad dependerá de la idoneidad de las autoridades ambientales para trabajar de manera sistematizada con las autoridades fiscales, de modo que cuenten con una sólida capacidad de seguimiento y control para hacer cumplir las normas ambientales (Acquatella, 2005, p. 29).

Los instrumentos económicos a utilizar como medios para la solución de los problemas de contaminación ambiental son varios, pero cabe recalcar que de ser necesario se deberá utilizar todas las herramientas con las que cuenta el sector público, es así como, se podrá disponer desde los incentivos, hasta las regulaciones y controles directos, desde las subvenciones y tributos hasta la propia producción pública, con el único objetivo de obtener un medio ambiente de calidad (Bokobo, 2003, p. 46).

Uno de los principales mecanismos de intervención del Estado en la economía es la Política Fiscal, la cual ofrece efectivos materiales para lograr objetivos de carácter ambiental, por lo que empieza a utilizarse los instrumentos fiscales para proteger el medio ambiente. Los instrumentos fiscales presentan dos facetas: los gravámenes y los incentivos.

Los incentivos fiscales ambientales son tratamientos tributarios excepcionales, por medio de los cuales la administración tributaria deja de recaudar tributos siempre que determinada persona o empresa cumplan con conductas ecológicas tendientes a mejorar el medio ambiente,

influyendo de manera importante en el hábito de consumo y comportamiento de los ciudadanos.

Los gravámenes ambientales en cambio, son las prestaciones pecuniarias exigidas por un ente público con la finalidad principal de producir efectos de conservación, reparación, mejora y, en general protección del medio ambiente.

La instauración de estos gravámenes tiene tres objetivos, a saber:

- Introducir todos los costes ambientales externos producidos durante el ciclo de vida de un producto determinado, esto es, pasando desde su producción, distribución, uso y eliminación del producto en cuestión, de modo que los productos denominados “ecológicos”, no se encuentren en desventaja respecto de los productos que generan contaminación ambiental.
- Prevenir y reprimir las conductas contaminantes de las personas, estimulando o compensando las conductas que inciden de manera positiva en el medio ambiente.
- Solventar gastos relacionados con el medio ambiente como por ejemplo en reforestación (Bokobo, 2003, p. 49).

Los gravámenes o tributos ambientales comprenden figuras fiscales heterogéneas, tales como las tasas, tarifas, cánones, impuestos que se aplican a ámbitos también diversos, con el propósito de lograr de las personas, respeto hacia el medio ambiente.

En ésta área encontramos los impuestos ambientales, verdes o ecológicos que pueden ser originados con fines recaudatorios o ambientales pero que recaen de manera directa sobre los bienes y servicios que resultan perjudiciales para el medio ambiente.

De hecho, la recuperación de estos tributos en el Ecuador, es un tema nuevo, el que además no asegura montos importantes de recaudación, pero sí constituyen un factor de cohesión frente al ataque de la que es objeto la naturaleza y el medio ambiente en general.

Los impuestos ambientales son aquellos que recaen sobre bienes o servicios contaminantes, de forma más general, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos – OCDE (2005), 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.

Para Gago y Labandeira (1999, p. 40), el impuesto ambiental puede definirse como “un pago obligatorio que deberían realizar los agentes que emiten sustancias contaminantes (a partir o no de un determinado nivel mínimo), siendo calculado por la aplicación de un tipo impositivo (fijo o variable) a una base imponible relacionada con el nivel de descargas al medio natural.

PRINCIPIOS QUE RIGEN LOS IMPUESTOS AMBIENTALES

Los impuestos verdes o ambientales necesariamente deben cumplir con los principios tributarios descritos tanto en la doctrina como en la Constitución de la República, con el

objetivo de que las imposiciones que se creen sean legales y justas, sin que exista de por medio cualquier tipo de arbitrariedad.

Principio de Legalidad

En el principio de legalidad, declara, que: “la ley y sólo la ley ha de regular ciertas materias, precisamente aquellas que garantizan una organización social basada en la libertad individual, incorpora, esencialmente, la idea de que en una sociedad libre sólo la comunidad puede darse a sí misma, a través de sus representantes, normas sobre tales materias (Asorey et al, 2003).

Es por ello que las normas tributarias necesitan ser emanadas, desde los representantes de los ciudadanos elegidos por voluntad popular, cualquiera sea su denominación, ya sean parlamentos, congresos, asambleas generales, entre otras; ya que sólo el pueblo por medio de sus representantes puede imponer las normas que determinan los tributos, es decir, la cantidad con la que va a aportar o a castigar la afectación medio ambiental.

Los actos que emanan de la Administración han de ser justos, siempre que estén apegadas al marco Constitucional y legal. Para Salgado (1993, p.10), “la observancia del principio de legalidad supone que las decisiones y actos gubernamentales y administrativos deben subordinarse a las leyes, y éstas a la Constitución”, limitando de esta forma los actos inconstitucionales o ilegales.

El principio de legalidad, surge históricamente con la condición de libertad de los ciudadanos que trae como consecuencia el principio de legalidad penal y el principio de legalidad tributaria.

Según Zavala (1995, p. 65), el principio de legalidad, “es el que hace la gran diferencia en cualquier ordenamiento constitucional entre el régimen instituido para el Derecho Público y el prescrito para el Derecho Privado. En aquel (...) la legalidad, es presupuesto del accionar legítimo de la Administración y su límite; sólo puede hacer lo que la Constitución y su legalidad en bloque del ordenamiento lo autorizan...”.

El principio de legalidad es el fundamento clásico de toda imposición, lo que se conoce como reserva de ley, que supone que el tributo así como cualquier otra prestación obligatoria a favor del Estado, puede ser creado, modificado o abolido mediante ley. (Patiño, 2004, pgs. 24 y 25)

Por lo tanto cualquier norma de contenido tributario – ambiental deberá ser emanada del órgano que tenga la potestad para hacerlo, y de igual forma los elementos de la obligación tributaria deben ser descritos de forma expresa en el acto normativo que expide dicha norma.

Principio de Igualdad y Generalidad

La igualdad ante la ley se convirtió en uno de los postulados fundamentales de la Revolución Francesa, a tal punto, que fue descrita en la Declaración de los Derechos Hombre y el Ciudadano en 1789, y continua siendo parte de las Cartas Constitucionales de las naciones

hasta nuestros días, ya que las mismas, pretenden una sociedad más justa y equitativa, libre, solidaria, propagando el orden, la paz y el crecimiento para llegar a obtener el anhelado bien común.

Con el fin de que no existan privilegios o discriminación de cualquier índole se ha establecido el principio de igualdad y generalidad, que según Giuliani (2001, p. 373) “no se refiere a la igualdad numérica, que daría lugar a las mayores injusticias, sino a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a los que se encuentran en análogas situaciones, de modo que no constituye una regla férrea, porque permite la formación de distingos o categorías, siempre que éstas sean razonables, con exclusión de toda discriminación arbitraria, injusta u hostil contra determinadas personas o categorías de personas”.

La igualdad se reconoce como un derecho subjetivo que procura evitar las injustas discriminaciones, que permite a las personas ejercer su respectivo enjuiciamiento en contra de los actos ilegítimos o normas jurídicas inconstitucionales, que intenten menoscabar el derecho a un trato igualitario.

Ramón Valdés Acosta, (citado en Asorey et al, 2003), al referirse al tema de la igualdad, predica el principio de igualdad de las partes de la relación jurídico – tributaria, en la que tanto el Estado en calidad de acreedor y el contribuyente en calidad de deudor, están sometidos a la ley de la misma manera, ya que no hay posibilidad de la existencia de un tributo sin una ley previa, así como, nadie puede ser juez de su propia causa.

Por lo expuesto, los impuestos ambientales deberán castigar a los agentes contaminantes, quienes serán los que deben soportar en mayor medida las cargas fiscales encargadas de internalizar las externalidades negativas.

La generalidad significa que todos los ciudadanos deben contribuir con el gasto público, esto no quiere decir que todas las personas deben pagar tributos, sino que todas las personas, en medida de su capacidad contributiva, deben aportar económicamente para el sostenimiento y desarrollo del Estado.

Principio de Capacidad Contributiva

La capacidad contributiva es el principio que por antonomasia ha logrado ser un principio constitucional en diversas legislaciones. Es definido como la “aptitud económica de los obligados tributarios para afrontar prestaciones patrimoniales coactivas con las cuales brindar cobertura a los gastos públicos y satisfacer otras necesidades del Estado” (Asorey et al, 2003).

Rosembuj (1995), citando a Amatucci, sostiene que la capacidad contributiva “es la idoneidad del sujeto a someterse a imposición con el fin de contribuir al gasto público o para tutelar a otros intereses difusos o públicos”. Esa idoneidad que se señala debe ser obtenida de información objetiva como la fuerza económica o las ventajas recibidas dentro de la sociedad.

Constituye un deber que tienen todos los miembros de la sociedad, el contribuir con el sostenimiento del gasto público, en la medida de su idoneidad para ser sujetos pasivos de

obligaciones tributarias. Este principio de la misma manera que el principio de legalidad, es considerado como fundamental dentro de la teoría general de la tributación.

Por lo antes mencionado, la capacidad contributiva puede ser tomada desde tres perspectivas:

- Como fundamento ético jurídico del deber de contribuir, deber necesario para el sostenimiento del Estado y para garantizar la libertad del ciudadano, ya que para Walter Schick “con los impuestos se compra, por así decirlo, la libertad personal”.
- Como base de medida a partir de la cual habrá de fijarse la carga fiscal concreta que deberá soportar cada contribuyente.
- Como límite a la potestad tributaria normativa, debido a que no podrá haber obligación tributaria donde no exista la capacidad para cubrirlo, es decir, capacidad contributiva, ya que de lo contrario se menoscabaría la propiedad privada, dejándola sin contenido.

Es necesario anotar que, al depender de apreciaciones políticas realizadas por el legislador, respecto la riqueza, fundamentándose en los principios y fines que pretende alcanzar el legislador, resulta difícil expedir normas rígidas de contenido tributario, sobre todo porque antes, los tributos tenían únicamente fines fiscales, ahora los tributos se utilizan también, para lograr fines políticos, sociales o económicos.

Para determinar la capacidad contributiva de un sujeto pasivo, en la generalidad de los tributos son tomados en cuenta los factores renta y patrimonio; sin embargo, en materia

ambiental el principal indicio a considerar será el potencial contaminador y degradante del entorno, es decir según el nivel de contaminación que produzca el agente económico, que deberá resarcir su daño a través de la prestación pecuniaria. Para Troya (2002, p. 1) “la tributación ambiental tiene como antecedente la capacidad contaminante la misma que cabe considerar es un indicio de capacidad económica y de suyo de capacidad contributiva”.

Para Arnaldo Antonio (2007, pgs. 195 y 196), “la capacidad contributiva en el impuesto ambiental sería potencial ya que la ley que crea el tributo, persigue un fin que es desalentar el comportamiento contaminador. Por lo tanto la capacidad contributiva se liga a la finalidad de la imposición”.

Principio de Solidaridad

Como ya se ha señalado toda la sociedad debe adquirir el compromiso de contribuir con el sostenimiento económico del Estado, y al ser la protección ambiental tarea de todos individuos, tanto consumidores como productores deben asumir los costos derivados de la contaminación ambiental, ya que si bien no todos realizan actividades contaminantes, los eventuales beneficios de la prevención o mitigación de daños ambientales benefician a toda la colectividad (Costa, 2006, p. 127).

Respecto al principio de solidaridad Rosembuj señala: “Para los efectos particulares del derecho ambiental, la solidaridad como principio se ha entendido en su sentido amplio, como defensa global del ambiente, en sentido espacial y temporal, entre las generaciones presentes y futuras (...) Como aplicación del principio de solidaridad, el deber de contribuir al gasto

público en materia ambiental supone, en una primera fase, que quien contamina paga, con el objeto de que el Estado pueda enfrentar la prevención y la corrección de la contaminación, pero no solo se efectúa desde la perspectiva de la responsabilidad por el daño aisladamente considerado, sino que involucra la solidaridad en el reparto de los costos ambientales” (Costa, 2006, pgs. 127 y 128).

Principio de Neutralidad

El principio de neutralidad señala que los tributos no deben tener efectos positivos o efectos negativos sobre las elecciones de los agentes económicos, ya que ello generaría distorsiones en el mercado. Al ser uno de los objetivos de los impuestos ambientales intervenir en las decisiones de productores y consumidores para incentivar o desalentar la oferta o demanda de bienes o servicios, se puede decir que estaría este tipo de impuestos en contraposición al principio de neutralidad, es por ello que, el autor Sven Olof ha señalado dos posibilidades extremas para que la neutralidad fiscal no sea vulnerada. No se debe acudir a los impuestos ambientales por motivos recaudatorios, ya que se distorsionaría el efecto fiscal - ambiental que se pretende y se aconseja que en caso de instaurar un impuesto de esta categoría se disminuya otros impuestos o se garanticen exenciones en el mismo gravamen ambiental (referido en Costa, 2006, p. 128).

Principio de no Confiscatoriedad

Este principio tiene como finalidad que las cargas fiscales no afecten de manera exorbitante o desmesurada el patrimonio individual, de forma que impliquen un decrecimiento patrimonial tal, que motiven privación de bienes a favor del fisco (Costa, 2006, p. 129).

Para Horacio García Belsunce, (citado por Asorey et al, 2003) este principio conlleva la obligación de garantizar la inviolabilidad de la propiedad privada la misma que no puede ser vaciada de su contenido, por el pretexto de exacciones patrimoniales coactivas a título de tributos.

La no confiscatoriedad es un límite a la proliferación de figuras tributarias sobre un mismo hecho generador, y al respecto de este principio Guervós (2003, p. 17) sostiene: “el sistema fiscal ambiental no puede ser una superposición de nuevos tributos o una catarata de nuevas cargas fiscales, se propone que la orientación del sistema tributario se acompañe con la disminución, reforma o extinción de algunos impuestos vigentes, de modo que la presión fiscal global no aumente”.

Principio Quien Contamina, Paga

Este es uno de los principios rectores del derecho comunitario ambiental, que tiene su origen en la Declaración de Estocolmo, y su finalidad es la de internalizar los costes del perjuicio o deterioro ambiental o la prevención de que ello ocurra, es decir, supone que el agente contaminador deba soportar los costos de la degradación ambiental y por lo tanto el

gasto de prevención y control de la contaminación; sin embargo, esto no quiere decir que el contaminador deba responder por todos los daños derivados de la contaminación, sino exclusivamente hasta un nivel máximo de responsabilidad prefijado administrativa o legalmente, lo que implica un nivel de contaminación permitido, del cual no puede hacerse responsable al contaminador.

El agente contaminador es cualquiera que directa o indirectamente deteriora el medio ambiente o crea las condiciones para que se produzca dicho deterioro (**Rosembuj**, 1995, pgs. 77-79). O en otras palabras el “agente contaminante”, a quien debe imputársele la contaminación ambiental es la persona (física o jurídica, de derecho público o privado), que directa o indirectamente produce daños o perjuicios en el medio ambiente.

El objetivo que se plantea este principio, es que no recaigan los gastos por contaminación en el Estado, y por ende en todos los contribuyentes; de forma que, se ha planteado que el mercado se maneje en armonía con el medio ambiente tomando en cuenta siempre los costes de producción y consumo de los bienes ambientales.

Este principio ha sido cuestionado por diversos autores, ya que para algunos se trata pura y simplemente de asegurar el derecho del ciudadano a la tutela del equilibrio ecológico, en cuyo caso no debe estar al menos directamente obligado a pagar sus costes, sino los agentes contaminantes directos que serían estimulados a la introducción de tecnologías limpias y amigables con el ambiente. Para otros supone lisa y llanamente, la compra del derecho a contaminar.

No es justo ni equitativo que quien pueda pagar, pueda contaminar, en este punto se debe eliminar en su totalidad a través del control administrativo o sanciones penales, sin permitir que se legitime el derecho a contaminar aunque se fijaren niveles de calidad ambiental aceptables.

McLoughlin y Bellinger (citados por Rosembuj, 1995, p. 80), opinan que, el agente que contamina debe pagar por las razones descritas a continuación:

- Las medidas adoptadas por el propio agente para reducir la contaminación, que de otra manera se daría como resultado de su actividad.
- Las medidas o disposiciones obligatorias establecidas y los costes en la administración y control de las mismas.
- El coste de remoción de la contaminación producida a causa de las emisiones, descargas o vertidos.
- El coste de restauración del ambiente después que el daño ambiental se verifica.
- El coste de las medidas adoptadas para afrontar una catástrofe o accidente ambiental.

Lamentablemente la aplicación de este principio resulta problemática, ya que hasta el momento lo difícil es determinar si el agente contaminante es el productor o el consumidor, y cuales con los costes que tienen que ser internalizados. Para el productor, el agente contaminador es siempre el consumidor, quien termina pagando los costes por las externalidades negativas, ya que vienen incluidos en el precio final del producto.

En síntesis el cuidado y reparación del medio ambiente debe ser adoptado por todas las personas, tanto físicas como jurídicas, con el objetivo máximo del bienestar de la colectividad.

Principio Precautelatorio

El principio precautelatorio tiene su origen en el Vordorgeprinzip del derecho Alemán, propuesto a mediados de los años ochenta; posteriormente fue descrito en el principio 11 de la Carta de la Naturaleza en 1982, en la que se manifiesta que: “Se controlarán las actividades que puedan tener consecuencias sobre la naturaleza (...)”

Más tarde este principio fue adoptado por la Declaración de Río, que establece: “cuando haya peligro 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”, lo que significa que, cuando resulte necesario para la toma de decisiones se opte por alternativas o apoyados en información científica o técnica a fin de que, se asuma sea con el menor riesgo, frente a la posibilidad de vulnerar de manera directa o indirecta a la naturaleza y ecosistemas.

Debido al desarrollo científico y tecnológico evidenciado en las últimas décadas, la naturaleza se ha visto afectada por este desarrollo, ya que existen todavía situaciones que no han podido ser controladas en debida forma para evitar un daño ambiental. Es por ello que surgió el principio de precaución que impide que se realicen estudios científicos o tecnológicos cuando existe la duda o incertidumbre acerca del daño que pueden ejercer en el medio ambiente, es decir, su finalidad es prevenir los daños ambientales, incluso aquellos en

donde no se tenga certeza del daño, en donde solamente es necesario la duda o probabilidad del daño ambiental.

Patricia Jiménez de Parga (Citado por María Fernanda Chataing y otros), describe los elementos fundamentales del principio de precaución de la siguiente manera:

- Dimensión Intertemporal: Como primer elemento se encuentra la dimensión intertemporal, ya que los riesgos al medio ambiente no se refieren solamente a los que puedan darse a corto o mediano plazo, sino que se refiere también a los riesgos que se pueden presentar a largo plazo y que pueden afectar a las generaciones venideras.
- Incertidumbre Científica: Este elemento hace referencia a que en el caso de existir dudas se tendrá siempre como prioridad al medio ambiente.
- Riesgos Graves o Irreversibles: La precaución debe aplicarse únicamente para los riesgos graves e irreversibles, lo cual justificaría la adopción del principio de precaución, como medida de prevención (Chataing, Murzi, 2008, pgs. 43-45).

EXTRAFISCALIDAD Y DOBLE DIVIDENDO

La extrafiscalidad de los Tributos Ambientales

La doctrina, por lo general define a la extrafiscalidad de los tributos de una “forma negativa”, ya que esta conceptualizado como: “el fenómeno tributario que provoca un alejamiento, de mayor o menor grado, respecto al fin natural del instituto tributario, que es el

fiscal, conforme al cual se configura el mismo como un instrumento medial, allegando los medios económicos necesarios para alcanzar los fines del Estado” (Borrero, 1999, pgs. 49 y 50). A partir de lo mencionado, se puede colegir que en la doctrina, la extrafiscalidad de los tributos fue mirada como un instituto sin entidad propia, pero hoy en día, los agentes económicos han aceptado este fenómeno de una manera, más bien positiva, ya que se afirma que la extrafiscalidad es un modo de ser del fenómeno impositivo en la época contemporánea, llegando a convertirse en la actualidad, en una realidad innegable de los tributos.

Para María de los Ángeles Guervós (2003, p. 11), con el término de extrafiscalidad se hace referencia a la utilización de este instituto tributario como vehículo de política fiscal o herramienta de intervención económica en pro de la consecución de objetivos sociales tales como la protección ambiental.

Germán Orón Moratal (1993, p. 1586), señala: “el sostenimiento de los gastos públicos debe ser entendido como realización de la igualdad real y principios rectores, que podrían realizarse bien con el empleo de fondos públicos, bien con la utilización extrafiscal del tributo”.

De lo expuesto se desprende la posibilidad de utilizar a los tributos, no solo como un medio recaudatorio, sino también puede servir para ayudar a desarrollar los programas con los que cuenta el Estado que tienen finalidades sociales o ambientales.

Alonso González (1995), opina que “en realidad, solo dos grupos pueden llegar a formarse en función del carácter de la meta fijada por el impuesto extrafiscal: impuestos que velan por

la preservación del medio ambiente e impuestos de función social vinculados, generalmente, a la reforma agraria”.

Casado Ollero (1991, p. 213), manifiesta que “junto con la función recaudatoria el tributo puede conseguir directa y autónomamente la realización de los fines del ordenamiento constitucional, que reconoce el principio de instrumentalidad fiscal o, si se prefiere, la dimensión o función extrafiscal del sistema tributario”, y agrega “que los fines extrafiscales de un tributo deben respetar el principio de capacidad contributiva, ya que debe poseer como presupuesto de hecho una manifestación de riqueza”.

Algunos autores sostienen que la finalidad extrafiscal de los tributos contiene una intensión sancionadora o penalizadora lo que resultaría perjudicial para la fiscalidad ambiental, por lo que Musu (referido por Rosembuj), refuta lo anotado, manifestando que la finalidad de un impuesto ambiental no es penalizar, sino más bien incentivar a los agentes a reducir su actividad contaminante o a que sustituyan los bienes que tienen alto nivel de contaminación, por otros que han sido producidos de un modo menos contaminante (Rosembuj, 1995, p. 248).

La esencia del impuesto ambiental es fijar de manera precisa el precio para que el derecho al uso de los recursos naturales exprese su escasez y voluntad de conservación.

Rosembuj (1995), señala que “La estraefiscalidad ambiental, constitucionalmente legítima, reconoce no obstante su ajenidad a los intereses propios y específicos del sistema tributario, con respecto al cual debe ser compatible en el marco de los principios rectores de la tributación”.

Lupi (mencionado por Rosembuj), diferencia los intereses fiscales y extrafiscales, y dice que son fiscales los intereses a la simplicidad aplicativa y a la cautela contra las evasiones, si bien combinados con el interés a una imposición equitativa, ya que pretende una mayor eficiencia del sistema. En cambio la penalización de un sector económico estímulo, son intereses extrafiscales. El equilibrio entre los intereses fiscales y extrafiscales, es una cierta manifestación de capacidad económica que queda sometida a la imposición, relacionando de manera directa al principio de quien contamina paga, ya que la capacidad de contaminación tiene siempre como límite la capacidad económica (Rosembuj, 1995, p. 249).

La doctrina se ha ratificado en la idea de que los fines extrafiscales son inherentes al fenómeno tributario, ya que el establecimiento de un tributo genera de manera voluntaria o accidental, directa o indirectamente consecuencias extrafiscales (Borrero, 1999, p. 43).

Es claramente visible el objetivo de la extrafiscalidad cuando lo que se quiere conseguir es cambiar el comportamiento contaminante de las personas ligado a la recaudación de recursos económicos que entran en las arcas del Estado; que es precisamente, a lo que Pearce denomina “doble dividendo”, interpretando a la neutralidad en su doble aspecto: recaudatorio y estimulante.

La teoría del doble dividendo en los impuestos ambientales

El concepto del doble dividendo consiste en que los impuestos ambientales tienen un doble beneficio: el primero es la mejora del medio ambiente y el segundo es que se pueden reducir las distorsiones de los impuestos existentes (Moreno, Mendoza, Ávila, 2002, p. 21).

La teoría del doble dividendo nace con David Pearce, quien en 1991, expresó el fundamento académico de la reforma fiscal verde. Esta teoría, surge de dos objetivos de la tributación: la recolección de ingresos (fiscal) y la corrección de fallos de mercado, en particular las externalidades (extrafiscal). Lo que supone que existe la necesidad de que, la creación de nuevos impuestos vaya de la mano de la reducción de otros impuestos. Al respecto, varios autores han manifestado que los impuestos verdes tienen un efecto incentivador positivo, mientras que los otros impuestos recaudadores, tienen efectos distorsionadores negativos.

Lo que plantea la hipótesis del doble dividendo, es que los impuestos ambientales pueden traer consigo más de un objetivo, siendo la base de esta teoría, la utilización de la recaudación de los impuestos ambientales para reemplazar los ingresos de otros impuestos, de tal manera que no exista alteraciones en el ingreso económico a las arcas del Estado.

El primer objetivo que conlleva una reforma fiscal verde, es el control, cuidado y regulación del medio ambiente a fin de que sean reducidas las emisiones contaminantes, así como cualquier otro efecto externo negativo. Otro objetivo que surge es el económico – fiscal, que hace referencia a la reducción de impuestos distorsionantes con la creación de los

impuestos ambientales. Y por último también puede darse un objetivo económico laboral, cuando los impuestos ambientales generan reducciones en los gastos de seguridad social o impuestos sobre el trabajo, ya que de este modo se estaría generando más fuentes de trabajo (Rodríguez, 2005, p. 7).

De esta forma, se puede enunciar que la reforma fiscal verde trae consigo un primer beneficio, que consiste en la mejora del medio ambiente a través de la creación de incentivos para patrones de consumo y producción menos contaminantes, así como más eficientes en el uso de recursos naturales; y un segundo beneficio, obtenido por la reducción de las distorsiones del sistema tributario, por medio de la reducción de impuestos como el de la renta y el de empleo.

Goulder (citado por Nicolás Oliva y otros), hace una diferenciación, entre el doble dividendo fuerte y débil de los impuestos ambientales, dice que el doble dividendo débil se origina cuando los ingresos ambientales son reciclados para reducir los impuestos distorsionadores y con ello se reduce los costes de bienestar originados por los impuestos ambientales, frente a la alternativa de devolver esos ingresos a los ciudadanos. Y hay también la posibilidad de un doble dividendo fuerte, cuando los costes de bienestar no ambiental originados de una reforma fiscal verde, son nulos o negativos (Oliva et al, pgs. 20 y 21).

No hay duda de que un impuesto fiscal verde puede traer consigo un doble dividendo débil, ya que lo que se recauda de los impuestos ambientales se reducen de otros impuestos, disminuyendo de esta manera el costo de la regulación ambiental; sin embargo, puede también

existir un doble dividendo fuerte, y para que ello ocurra es menester que los excesos de los impuestos en los mercados más distorsionantes, sean reubicados en los menos distorsionantes.

Arnaldo R. Antonio (2007, p. 261) aconseja que el doble dividendo se aplique a los impuestos ambientales que tengan una función ecológica y fiscal, y a los que tengan una función ecológica y generadora de empleo al mismo tiempo.

Los impuestos ambientales, han sido caracterizados por su bajo potencial para recaudar ingresos, debido a que mientras disminuya la contaminación, disminuirán también los ingresos, ya que la reducción de la contaminación es su objetivo primordial, sin embargo, si existen impuestos ambientales, como lo es el impuestos al consumo de agua, la compra o utilización de vehículos, que son impuestos que incentivan a los consumidores a cuidar el medio ambiente y sus recursos naturales, sin que ello tenga como resultado una reducción en su base imponible a mediano plazo.

Al respecto el impuesto ambiental más sobresaliente, es el impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono (CO₂), esto por dos causas: la primera que, se refiere al objetivo que es reducir las emisiones de gases que constituyen el ochenta por ciento de los gases que son causantes del efecto invernadero; y la segunda, que este impuesto tiene la capacidad de generar una buena cantidad de ingresos al sector público a corto y mediano plazo (Rodríguez, 2005, p. 8).

De todo lo manifestado con relación a la teoría del doble dividendo, se puede aseverar que la misma, ha influido de manera contundente en el diseño de los impuestos ambientales y ha jugado un papel predominante en el surgimiento del modelo de reforma fiscal verde.

CAPÍTULO II: IMPUESTOS AMBIENTALES EN EL MARCO JURÍDICO INTERNACIONAL

Los impuestos ambientales a pesar de estar poco extendidos, registran muchas experiencias prácticas a nivel internacional, las cuales a modo de ejemplo serán revisadas a continuación.

IMPUESTOS VERDES EN EUROPA

Las primeras aplicaciones serias con impuestos ambientales se produjeron en los años ochenta del Siglo XX, coincidiendo con los primeros informes que presentó la OCDE que señalaba su preferencia por la flexibilidad del mercado, oportunidad en la se dio a conocer las primeras experiencias en este campo. Estas imposiciones ambientales se han extendido en el mundo occidental con gran celeridad y fuerza.

El repertorio de figuras impositivas de carácter ambiental es cada vez mayor, formando parte del instrumental estándar. Entre otros, se señalan los siguientes: los impuestos sobre envases no retornables, sobre fertilizantes y pesticidas, sobre residuos líquidos y sólidos o sobre emisiones de óxido de azufre y de carbono a la atmósfera (Gago y Labandeira, 1999, p. 53).

Suecia

Es uno de los países en donde tiene gran injerencia el tema de los impuestos verdes o ambientales, es así como desde enero de 1991, se encuentra en vigencia un impuesto sobre un

producto aplicado a ciertos combustibles fósiles con contenido de azufre que son utilizados para la generación de energía, es decir, este impuesto tiene por objeto gravar las emisiones de Dióxido de Azufre (SO₂), con el propósito de frenar las lluvias ácidas que son causadas por éstas emisiones en mayor medida y que dejan como resultado graves daños a las construcciones realizadas por el hombre, pero sobre todo ocasiona daños a vegetaciones, bosques y ecosistemas.

Este impuesto grava de manera indirecta las emisiones a través del contenido de azufre de los combustibles usados, los pequeños consumidores pagan su tributo al momento de adquirir el combustible, y la carga fiscal depende del contenido en azufre del combustible. Contrario a los grandes consumidores que pagarán de forma directa, declarando la cantidad de combustibles que han sido utilizados y en base a eso se pagarán los impuestos por emisiones de Dióxido de Azufre (SO₂).

Estos impuestos resultan efectivos en el sentido de que estimulan cambios en cuanto al consumo de energía y también sugiere que los contaminadores generen gastos para reducir las emisiones de azufre a la atmósfera. Este impuesto existe también en otros países; sin embargo, el más representativo es el de Suecia.

En este país se implantó también un impuesto sobre las emisiones de óxido de nitrógeno (NO_x), que está instaurado desde 1992, siendo Suecia uno de los pocos países que cuenta con dicho impuesto. Estas emisiones provienen principalmente del transporte por carretera y por ello la determinación de la responsabilidad resulta imprecisa, por lo que solamente va dirigido

a los grandes centros de contaminación, esto es a unas 180 plantas de producción que obtienen energía partir de la combustión. En los primeros años este impuesto dio sus frutos con una reducción del 35% de las emisiones,

Este impuesto tienen una particularidad que vale la pena destacar: su neutralidad fiscal, ya que todo el dinero vuelve a las empresas afectadas, de manera que las empresas no pagan nada, lo que sucede después es que se da una redistribución entre ellas. Hay neutralidad fiscal global, las empresas que más contaminan tienen una contribución positiva (pagan por sus emisiones) y de las empresas que menos contaminan la contribución es negativa (reciben dinero). (Roca, 1998, pgs. 3 y 4).

Los dos impuestos mencionados resultan trascendentales dentro de las políticas ambientales en Suecia, y para no ahogar a los contribuyentes con la acumulación de impuestos, surgió la reforma fiscal verde, que implica la reducción del peso de la imposición directa a través de una restricción en la recaudación.

En este país el impuesto a la renta sobre personas físicas, fue transformado en un impuesto con dos bases imponibles para las rentas de trabajo y capital, y una fuerte rebaja de los tipos marginales máximos. En los dos años subsiguientes se introdujeron nueve imposiciones más, con la finalidad ambiental, incluyendo por ejemplo impuestos sobre fertilizantes, pesticidas y gasolinas de plomo. Esto trajo como consecuencia que los cambios generen un incremento en la recaudación, que en conjunto con el aumento del impuesto al valor agregado (IVA), compensaría las pérdidas de las imposiciones directas (Gago y Labandeira, 1999, p. 77).

Holanda

Desde hace algunas décadas varios países europeos manejan tributos finalistas a los consumidores de agua, recaudación que sirve para costear el gasto público, sobre todo el relacionado con el ciclo del agua.

Desde 1969 Holanda cuenta con impuestos y tasas para el control de la calidad de agua, la recaudación que se obtiene por medio de estos instrumentos, que deben cubrir los costos de alcantarillado y tratamiento de aguas, actuando de este modo como si se tratase de una tasa. La agencia estatal debe destinar lo recaudado también a subsidios para las empresas contaminadoras, así como compensación a las víctimas que se han visto afectadas de manera directa por la contaminación (Gago y Labandeira, 1999, p. 59).

Los contaminadores pagan sus impuestos según el nivel de contaminación que haya emitido, los principales contribuyentes en este caso, son aquellos que contiene una demanda extraordinaria de oxígeno en las aguas, pero también dentro de este grupo son consideradas las emisiones de metales pesados.

El sistema funciona con el establecimiento de cuotas fijas a familias y pequeñas empresas, las empresas de mediano tamaño pueden optar por una medición que se realiza de manera directa o puede ser medido de manera indirecta tras considerar el número de empleados que posee la empresa, el consumo de agua que ha realizado la empresa y las grandes empresas pagan según mediciones reales de la cantidad y concentración de emisiones (Roca, 1998, p. 4).

Después en Holanda surgieron cinco impuestos sectoriales relacionados con el cuidado del medio ambiente; sin embargo, debido a que la administración fue deficiente se elaboró un impuesto general sobre combustibles. En 1992, es que surge el argumento del doble dividendo en este país, en el que se propone la reducción de la carga fiscal relacionada con el trabajo, con la introducción de nuevos impuestos ambientales.

El proceso de reforma fiscal verde holandesa no ha concluido, ya que en lo posterior la legislación del país que es analizado se ha preocupado aún más por el cuidado del medio ambiente y un desarrollo sustentable.

Dinamarca

En 1987 el gobierno danés introdujo dentro de su normativa un impuesto sobre los residuos sólidos, teniendo como objetivo principal la reducción de desechos sólidos generados, así como incentivar el reciclaje y adquisición de productos de larga duración; la base imponible en este caso es determinada por el peso de los residuos suministrados a los vertederos e incineradoras (Gago y Labandeira, 1999, p. 59).

Los resultados que se han obtenido por la aplicación de este impuesto han sido exitosos, con una caída del suministro de desechos y un incremento en lo que a recuperación de residuos sólidos se refiere a través del reciclaje (OCDE, 1994).

En 1992, entró en vigencia un impuesto sobre las emisiones de Dióxido de Carbono (CO₂) con el propósito de reducir en un 20%, dentro de un período de cuatro años, las emisiones de

CO₂, pero fue en 1994 que se evidencia la reforma fiscal verde en Dinamarca, al haber obtenido una recaudación nula con los impuestos ambientales, se instauraron más imposiciones de este tipo reduciendo las cargas tributarias personales sobre la renta (Gago y Labandeira, 1999, p. 78).

En 1996 en este país, entro en rigor el “paquete energético”, que consistía en un aumento al impuesto sobre emisiones de CO₂, y la creación de un impuesto sobre las emisiones de Dióxido de Azufre (SO₂), estos incrementos se dieron con el fin de disminuir el pago en seguridad social, así como invertir en el ahorro de energía de las industrias. De la misma forma han sido dictados impuestos ambientales, relacionados con los vehículos de motor, los residuos, las aguas servidas, solventes clorados, pesticidas entre otros (Barde, 2004, p. 9).

Noruega

En 1992, Noruega adoptó en su normativa un impuesto ambiental sobre la utilización de combustibles, muy parecidos a los acogidos por Suecia reduciendo de manera significativas los impuestos relacionados al trabajo, con la finalidad de combinar el cuidado del medio ambiente con el empleo.

El impuesto sobre las emisiones de Dióxido de Carbono (CO₂) de Noruega, fue ampliado en 1999 y en 2002 este impuesto ya afectaba al 64% del total de las emisiones de CO₂, y se está llevando a cabo un plan de permisos negociables que sustituirá estos impuestos. Se ha introducido al sistema legal de Noruega un impuesto sobre el contenido de azufre de los combustibles, y también se puede observar la existencia de impuestos ambientales

relacionados a los vehículos de motor, los pesticidas y varios tipos de envases y residuos (Barde, 2004, p. 8).

Finlandia.

Fue Finlandia el primer país europeo donde entró en vigencia un impuesto verde o ambiental sobre las emisiones de Dióxido de Carbono (CO₂), esto fue en 1990, el mismo que ha sido definido como una recarga que se realiza a la imposición energética convencional, y más tarde se constituyó en la décima parte de la recaudación ambiental global (Gago y Labandeira, 1999, p. 80), por lo que estas cargas tributarias son muy importantes dentro de las políticas finlandesas, ya que repercuten en dos ámbitos de manera determinante: en el fiscal y en el ambiental.

España

Hasta la actualidad, la fiscalidad ambiental en España ha carecido de relevancia, primero porque, en cuanto a las tasas se refiere, las opciones han sido figuras débiles de finalidad ambiental difusa y recaudación extrapresupuestaria; segundo, porque se ha tomado una actitud despreocupada respecto a los impuestos que tienen por finalidad controlar y reducir la contaminación del medio ambiente.

En cuanto a la protección del aire, España puso en vigencia la Ley 38-1972, expedida el 22 de Diciembre de 1972, con el objeto de prevenir, controlar y vigilar la contaminación atmosférica sin importar las causas que lo producen; entendiendo por contaminación

atmosférica, según Rosembuj (1995, p. 137) “la presencia de materias o formas de energía que impliquen riesgos, daño o molestia grave para las personas y bienes de cualquier naturaleza”:

También han entrado en vigor, leyes referentes a combustibles, carburantes, transporte de carretera y vehículos, pero en ninguno de los casos se ha presenciado la finalidad ambiental en dichos tributos, mostrando sólo una orientación fiscal, dejando de incentivar a los agentes, a que opten por tecnologías o vehículos menos contaminantes Rosembuj (1995, p. 139).

Respecto al cuidado del agua, para mantener su calidad y regularidad se creó la Ley de Aguas, en 1992, que establece una serie de ingresos a través de los siguientes tributos:

- Canon de ocupación o utilización de causas de corrientes, destinada a mejorar y proteger el dominio público hidráulico;
- Canon de vertido, que refleja el principio de “quien contamina, paga”, haciendo que paguen las personas o empresas que contaminan, incentivando a éstos a optar por productos o procesos productivos más limpios; y
- Canon de regulación, que tiene una naturaleza de contribución especial, ya que va dirigida a las personas que se ven favorecidas por las obras de la administración hidráulica.

En la actualidad se han planteado nuevos tributos sobre el tema del agua, para generar también concientización ambiental en los ciudadanos, a través de las imposiciones ecológicas.

Otro tipo de tributos que se han creado con el fin de proteger el medio ambiente son los impuestos especiales, vigente desde 1992, sobre los vehículos, estableciendo los costes sociales que genera el uso de los mismos.

Dentro de las comunidades autónomas también se puede evidenciar la presencia de la fiscalidad ambiental, así por ejemplo, en la Comunidad de Baleares, en 1991, entró en vigencia un impuesto sobre las instalaciones que inciden en el medio ambiente. Por su parte, la Comunidad Autónoma de Extremadura en 1997, también expidió un impuesto sobre las instalaciones que inciden en el medio ambiente. La Comunidad Autónoma de Galicia en cambio optó en 1995 por un impuesto sobre la contaminación atmosférica.

Así mismo, en 1986, la Comunidad Autónoma de Canarias, creó un impuesto sobre los combustibles derivados del petróleo. En 1990 la Comunidad Autónoma de Cataluña puso en rigor el canon de infraestructuras hidráulicas. También se puso en vigencia en las Comunidades de Cataluña, Valencia, Baleares, Navarra y Galicia el canon de saneamiento de aguas. Todos los impuestos señalados han sido considerados como ambientales.

Una reforma fiscal verde en España bien definida y controlada en cuanto a sus riesgos se puede dar, aunque al respecto el sistema tributario español ha sido ajeno totalmente, ya que no ha utilizado la imposición ambiental de una manera eficiente, de forma que contrarreste la contaminación y el excesivo uso de los recursos naturales (Jaquenod, 2005).

Inglaterra

Uno de los países que ha tomado la decisión de incorporar los impuestos ambientales a su ordenamiento, es precisamente, Inglaterra, que ha demostrado su interés en reducir los niveles de las emisiones, tal es así que en el año 2000, alcanzaron un pico de cerca de 36,8 billones de libras y en 2004 los ingresos concernientes a impuestos ecológicos fueron de 35 billones de libras (Antonio, 2007, pgs. 336 y 337). Esta baja en la recaudación de impuestos ambientales es normal, debido a que los tributos con carácter ambiental no son diseñados únicamente con fines recaudatorios, sino su finalidad principal es la de cambiar la conducta de las personas, por lo tanto si disminuye la contaminación, resulta lógico que disminuyan los ingresos.

Entre los impuestos que se destacan en la legislación Inglesa, están los impuestos a los combustibles, a los vehículos, a los que se agrega: el IVA a los combustibles, las tasas a los pasajeros de avión, impuesto sobre la deposición de residuos, impuestos sobre el cambio climático, impuestos sobre los autos corporativos. Está en vigencia también el IVA sobre combustibles domésticos y tasas sobre la extracción del agua; sin embargo, los impuesto más importantes son aquellos relacionados con los combustibles y vehículos, ya que éstos representan casi el 90% del total de los ingresos por impuestos ambientales.

El impuesto sobre combustibles genera en el agente contaminador el incentivo para elegir vehículos más eficientes en lo que a combustibles se refiere, así como también aquellos menos contaminantes. Estos impuestos generaron en el año 2005 y 2006 un ingreso de aproximadamente, 23,5 billones de libras y en el período de 2006- 2007 los ingresos

ascendieron a 24 billones de libras, lo que equivale al 4.6% del total de los ingresos tributarios (Antonio, 2007, pgs. 338 y 339).

En Inglaterra se ha considerado ya la posibilidad de la aplicación de un impuesto sobre las bolsas plásticas, debido a que, en los diferentes comercios se estima que se utilizan alrededor de 8 a 10 billones de bolsas plásticas por año, teniendo en consideración que la destrucción de las mismas resulta muy difícil. El objetivo que se plantearía con este impuesto es una reducción del 90% en el uso de bolsas plásticas, si a ellas se les agrega un valor extra como impuesto ambiental.

Al parecer en los próximos años se espera contar con más tributos destinados al cuidado y protección del medio ambiente, teniendo en cuenta siempre hacia quienes va destinado el tributo, ya que en muchos casos con estos impuestos se originan inequidades, impactando más a la población pobre.

IMPUESTOS VERDES EN AMÉRICA

Estados Unidos de América

En Estados Unidos ha predominado un enfoque restringido en lo que al cuidado del medio ambiente concierne, ya que no ha existido un cambio estructural en este país. En 1990, en el gobierno de Bill Clinton, se presentó un proyecto de ley que creaba una imposición sobre la energía; sin embargo, recibió numerosas críticas y no se logró su aprobación. Lo único que se obtuvo fueron dos impuestos, sobre los CFCs (clorofluorocarburos), que son los derivados de

los hidrocarburos saturados y sobre los vehículos de alto consumo energético, así como la Ley de Política Energética Nacional cuya finalidad era ahorrar energía o impulsar el uso de energías renovables, a cambio de otorgar ciertos beneficios fiscales (Gago y Labandeira, 199, p. 75).

En lo posterior, este Estado empezó a hacer uso de los tributos ambientales, y los incorporó en la gestión de la recolección de los residuos sólidos urbanos. En este aspecto lo que se grava es según la cantidad de desechos que genere una persona, creándose así un incentivo para que los agentes contaminadores, reduzcan la generación de residuos y más bien cambien sus hábitos de compra, reutilizando productos y envases (Rosembuj, 1995, pgs. 195 - 197).

Para desarrollar este impuesto, surgió el sistema de Perkasié, denominado “tag and bag” y consiste en que el ayuntamiento vende a los ciudadanos, cada semana, las bolsas para que coloquen sus residuos y posteriormente sean recolectados, lo que hizo que los residuos redujeran en un 60% al primer año de implantado este sistema.

México

La primera muestra de tributación ambiental en México, se dio con la Ley Federal para la Prevención y Control de la Contaminación en 1971. En 1987 esta ley adoptó la denominación de Ley Federal de Protección del Ambiente y por último en 1988 fue aprobada con el nombre de Ley General de Equilibrio Ecológico y Protección Ambiental.

En México, el 31 de Diciembre de 1996, imprimió un cambio trascendental, en cuanto a la problemática ambiental, ya que en esa fecha se promulgaron las modificaciones a la Ley General de Equilibrio Ecológico y la Protección al Ambiente, que es la ley que contempla los instrumentos económicos como mecanismo de protección del Ambiente.

En 1999 se realizó una modificación a la Carta Magna de México, otorgando de manera significativa importancia al medio ambiente en su articulado; así, se hace constar el derecho a un ambiente adecuado, adquiriendo la protección de las garantías individuales; y también, se elevó a principio rector de la economía mexicana, al desarrollo sustentable.

De la misma manera, en la Constitución quedaron sentados varios principios, entre ellos, el de justicia, distribución equitativa de la riqueza, la prevalencia de los intereses colectivos a los individuales, la equidad social y la productividad, así como también el deber de contribuir al gasto público sobre todo los gastos que tienen un objetivo ambiental. En el año 2000, se firmó el Acuerdo de Asociación Económica, Concertación Política y Cooperación entre la Unión Europea y sus Estados miembros y los Estados Unidos Mexicanos, lo que llevó a México a cumplir la legislación aplicable existente en ese país.

A pesar de lo señalado, en México, no hay ni siquiera un indicio de la existencia de tributos que contengan la finalidad extrafiscal ambiental, a pesar de que la Constitución lo legitima, al ser considerado como deber del Estado, la protección ambiental (Figuerola, 2005, pgs. 63 - 67).

Argentina

En décadas anteriores el tema del cambio climático y la contaminación ambiental fueron totalmente desatendidas en este país, ya que se crearon nuevos polos de producción, se implantaron industrias extremadamente contaminantes, sin mirar el daño que se estaba generando a la naturaleza, al medio ambiente y sobre todo a las futuras generaciones. En la actualidad, en Argentina, se han puesto en marcha varias actividades dirigidas al cuidado del medio ambiente, que puede influir de manera trascendental en el futuro.

En este país, se ha optado por los estándares de calidad ambiental y las normas de emisión que por lo general van acompañados de sanciones por incumplimiento, las que han sido aplicadas de manera insuficiente, debido a la poca influencia que tienen estas normas sobre la conducta de los agentes contaminadores y también por los requerimientos administrativos para hacer cumplir dichas normas.

Se puede citar a manera de ejemplo la Ley 24.196, que consiste en que, de los impuestos de las actividades mineras pueden deducirse los gastos destinados a la conservación del medio ambiente. Por otro lado, cabe nombrar también la Ley 23.966 que tiene por objeto disminuir el contenido de plomo de la nafta. Así mismo, se ha puesto en vigencia el decreto 674-89 que pretende que pague un monto establecido aquel cuyos vertidos superen los límites permisibles.

La ley promulgada el 28 de enero de 1992, de residuos peligrosos, Ley 24.051, que fue creada con el fin de reducir en cantidad y peligrosidad de los residuos, fue complementada con el decreto reglamentario que fija una cuota a manera de “Tasa de Evaluación y Fiscalización”

determinando el monto y el peligro de los desechos provocados (Cetrángolo, Chidiak, Curcio y Gutman, 2004, p. 30).

Colombia

En el caso de Colombia, para alcanzar el mejoramiento de la calidad del medio ambiente, se utilizan incentivos económicos e instrumentos de comando control, es decir, se usa por un lado las deducciones o exclusiones tributarias como incentivos y también se otorga licencias ambientales a manera de instrumentos de control.

Las políticas ambientales que se manejan en este país, están dirigidas a incentivar el uso de tecnologías más limpias, para, de esta manera lograr que las emisiones y los vertimientos disminuyan, así como también, se pretende concientizar a los ciudadanos a un uso racional de los recursos naturales. Cabe destacar que las autoridades ambientales llevan a cabo un monitoreo ambiental, dirigido a la industria, con el propósito de que el sector productivo mejore la posición de sus productos, menos contaminantes, en el mercado.

En 1989, se expidió el Decreto 624, como el primer indicio de regulaciones tributarias ambientales, que consiste en otorgar deducciones o descuentos en el pago del impuesto a la renta, a los agentes que hayan contribuido a mejorar el medio ambiente, a través por ejemplo de la reforestación. En 1990, entró en vigencia la Ley 44, que optó por dar beneficios fiscales para que se realice la gestión ambiental, en el Art. 20 de la Ley 44 se establece que se entregarán beneficios fiscales a todos quienes realicen inversiones con el fin de conservar los recursos naturales, mejorar la calidad del ambiente, o ambas cosas a la vez.

Más tarde, en 1995, se promulgó la Ley 223, que manifiesta la posibilidad de excluir el pago del IVA a las actividades dirigidas a contrarrestar la contaminación, así como las destinadas al monitoreo ambiental. En el año 2002, entró en vigor la Ley 788, que delimitó los parámetros de las leyes antes emitidas, y en la que se dejó claro, que los beneficios tributarios podían ser obtenidos siempre y cuando las actividades o inversiones para el control de las emisiones no consten dentro de sus obligaciones para obtener una licencia ambiental (Ruiz, Viña, Barbosa y Prada, 2005, pgs. 197 - 202).

De lo manifestado, se puede colegir, que en Colombia existe la preocupación acerca del cuidado del medio ambiente y el control del uso de los recursos naturales, a través de beneficios tributarios que se otorga a quienes demuestren por medio de sus actos que están haciendo algo respecto la preservación ambiental; sin embargo, no existe evidencia todavía de la implantación de impuestos ambientales, destinados a internalizar las externalidades negativas.

CAPÍTULO III: IMPUESTOS VERDES EN EL ECUADOR

LA CONSTITUCIÓN ECUATORIANA Y EL MEDIO AMBIENTE

Hoy en día, la protección al medio ambiente es una preocupación mundial, ya que los individuos transitan por un proceso de concientización sobre las secuelas que está dejando el llamado “calentamiento global”, es por esto que varios países así como organizaciones mundiales han visto la necesidad de implementar políticas que propongan el cuidado del medio ambiente con el fin de preservar la naturaleza.

El Ecuador en su Constitución aprobada en 2008, reconoce múltiples derechos relacionados con la protección del medio ambiente, así en su Art. 14 reconoce el derecho a las personas a vivir en una ambiente sano y ecológicamente equilibrado y en su segundo inciso expresa textualmente lo siguiente: “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”. Mediante el Numeral 27 del Art. 66, la Carta Magna se refiere a los derechos fundamentales, manifestando: “El derecho a vivir en un ambiente sano, ecológicamente equilibrado, libre de contaminación y en armonía con la naturaleza”.

La Carta Política del Ecuador, otorga a sus ciudadanos responsabilidades, por ello que en su Numeral 6 del Art. 83 manifiesta que es deber y responsabilidad de los ecuatorianos respetar los derechos que se han conferido a la naturaleza a través de la preservación del

ambiente, utilizando los recursos de la naturaleza de una manera equilibrada, sostenible y racional para que de este modo se pueda proteger los recursos de las presentes y futuras generaciones.

Dentro de los objetivos que plantea la Constitución, en el marco del Régimen de Desarrollo, se propone “Recuperar y conservar la naturaleza y mantener un ambiente sano y sustentable que garantice a las personas y colectividades el acceso equitativo, permanente y de calidad al agua, aire y suelo, y a los beneficios de los recursos del subsuelo y del patrimonio natural”, esto lo declara el Numeral 4 del Art. 276, y para cumplir con este objetivo se establecen mecanismos que colaboran con el cuidado y protección del medio ambiente.

Estos artículos prescritos en la Constitución, llevan a comprender el interés de proteger el medio ambiente que tiene el Ecuador, ya que se manifiesta, que los ciudadanos del país tienen como derecho el vivir en un ambiente de calidad, y para que esto se logre, fue necesario elevar este tema a nivel de interés público, tanto que, dentro de los objetivos a cumplir en el Régimen de Desarrollo, se menciona que el gobierno y otros actores sociales deben sentirse con esta labor.

En el Art. 15 de la Constitución se hace referencia a que el Estado impulsará en el sector público o privado el uso de tecnologías más limpias, y se prohíbe la introducción de productos o desechos tóxicos, de armas químicas, biológicas y nucleares, que atenten contra la salud de las personas, la soberanía alimentaria, o contra los ecosistemas.

En la sección quinta, correspondiente a educación, el Art. 27 expresa que la educación se desarrollará en el marco del respeto a los derechos humanos, al medio ambiente sustentable y a la democracia; es decir, este artículo menciona que en el ámbito de la educación será trascendental tomar en cuenta como parte de la enseñanza, el objetivo de lograr un ambiente sano, en el que se desarrollarán todas y todos los ecuatorianos.

A través del Art. 74 se enuncia que los pueblos y comunidades, pueden beneficiarse de la naturaleza y de sus riquezas con el fin de lograr el buen vivir. Y este mismo artículo en su segundo inciso dice que “los servicios ambientales no serán susceptibles de apropiación; su producción, prestación, uso y aprovechamiento serán regulados por el Estado”, ésta es una forma clara de cuidar y proteger los recursos naturales, con el propósito de que su uso se realice conscientemente, y así no exista una sobre explotación de los mismos.

El cuidado, protección y conservación del medio ambiente se encuentra también presente dentro de los deberes y responsabilidades que la Carta Magna atribuye a los ciudadanos, y es así como el Art. 83, prescribe lo siguiente: Serán deberes y responsabilidades de las ecuatorianas y los ecuatorianos... Numeral 6 “Respetar los derechos de la Naturaleza, preservar un ambiente sano, y utilizar los recursos naturales de modo racional, sustentable y sostenible”. De esta forma los ciudadanos están en la obligación de ser responsables frente a la Naturaleza.

A pesar de todo el articulado mencionado respecto al medio ambiente y la Naturaleza, el que tiene mayor trascendencia es el inciso segundo del Art. 10, que convierte a la naturaleza en sujeto de derechos. Este artículo está estrechamente relacionado con el Art. 71, que describe los derechos que le corresponden a la naturaleza, que son: “...el derecho a que se

respete íntegramente su existencia y el mantenimiento y regeneración de sus ciclos vitales, estructura, funciones y procesos evolutivos”. En el Art. 72, consta el derecho que tiene la Naturaleza a la restauración. Por su parte el Art. 73 establece el principio precautelatorio para proteger especies y ecosistemas. De igual forma tiene relación el Art. 277 numeral 1, el cual menciona que para alcanzar el anhelado buen vivir o Sumak Kawsay deberán ser respetados los derechos de la Naturaleza.

La Constitución otorga la capacidad de exigir el cumplimiento de los derechos de la Naturaleza, a cualquier persona, comunidad, pueblo o nacionalidad, que crean se están violentando los derechos constitucionales de la Naturaleza (Art. 71).

La Constitución de Montecristi denota la preocupación de los ecuatorianos por preservar el medio ambiente y reducir los niveles de contaminación, para lo cual el gobierno en funciones ha tomado varias medidas que ayuden a lograr los preceptos descritos en la Carta Fundamental. Una de esas medidas ha sido la creación, mediante ley, de impuestos ambientales, en concordancia con lo que prescribe el numeral 7 del Art.120 y 135 de la Constitución. Estos impuestos ambientales que pretenden concientizar a las personas en cuanto al uso de botellas plásticas, así como pretende que los ciudadanos que poseen vehículos, contribuyan de manera económica a contrarrestar la contaminación que causan y a la vez los incentiva a optar por vehículos menos contaminantes.

IMPUESTOS AMBIENTALES EN EL ECUADOR

Con la finalidad de alcanzar los preceptos establecidos en la Constitución, el Presidente de la República, con fecha 24 de octubre de 2011, por la facultad que le otorga el Art. 135 de la Carta Fundamental, remitió a la Asamblea Nacional un Proyecto de Ley para reformar a la Ley de Régimen Tributario Interno, a la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador, al Código Tributario, a la Ley de Hidrocarburos, y a la Ley de Minería, con el apoyo de un informe favorable presentado por el Ministerio de Finanzas. El 20 de julio de 2011, se aprobó la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado (LFAOIE), que fue publicado en el Registro Oficial el 24 de Noviembre de 2011.

Uno de los propósitos fundamentales que tiene ésta ley, es lograr, a través de la imposición de tributos, una conducta ecológica y consciente por parte de los ciudadanos, que haga frente al gran problema que afronta el país con respecto a la contaminación ambiental,

Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular

El Impuesto a la Contaminación vehicular tiene como finalidad gravar la contaminación producida en el medio ambiente por el uso de vehículos motorizados de transporte terrestre, ya que por medio de los mismos se causa un gran perjuicio al medio ambiente, sobre todo por las emisiones de CO₂ que este medio de transporte produce (LFAOIE, 2011, p. 9).

El hecho generador, que es el punto de partida de la obligación tributaria, es definido en el Modelo del Código Tributario para América Latina, de la siguiente manera: “se entiende al

hecho generador el presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo” (Patiño, 2004, p. 60).

En el caso de los impuestos ambientales, que deben estar acordes con el principio, de quien contamina, paga y con el principio de capacidad contributiva, que genera la idea de capacidad de contaminación, el presupuesto establecido por la ley, como hecho generador debe contener los siguientes elementos:

- **El Patrimonio.** Que son los bienes o productos que representan un peligro para el medio ambiente o sirven para la utilización en actividades que perjudiquen a la naturaleza y sus recursos.
- **Procesos Productivos.** Estos impuestos ambientales debe gravar los procesos productivos, prestaciones de servicios, ejecución de obras, o realización de obras que menoscaben de alguna manera el medio ambiente, incentivando a las industrias a que utilicen tecnologías más limpias que coadyuven a reducir la contaminación ambiental.
- **Comercialización y Consumo.** Estos impuestos sobre la comercialización y consumo lo que pretenden es corregir la conducta de las personas, haciendo que cambien la transferencia de bienes y servicios considerados como ambientalmente peligrosos y más bien elijan productos menos contaminantes, o los denominados “ecológicos” ya que son elaborados con apego al medio ambiente (Costa, 2006, pgs. 138 y 139).

Conforme a la extrafiscalidad de los tributos, los impuestos ambientales deberán interesarse a más de la finalidad fiscal, en la finalidad ambiental, que es la de crear incentivos a los ciudadanos para que protejan el medio ambiente, es por ello que para Rozo (2003) “el hecho

imponible del tributo debe tipificar la realización de la conducta que resulta atentatoria contra el medio ambiente para desincentivar su realización (...)

El hecho generador según el Art. 16 del Código Tributario (2010) es “el presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo”, y en el caso del impuesto ambiental a la contaminación ambiental, hoy vigente en la legislación ecuatoriana, el hecho generador, es la contaminación ambiental producida por los vehículos motorizados de transporte terrestre.

El sujeto activo de la actividad tributaria, es decir, el acreedor del tributo, lo que no significa que sea el beneficiario de la recaudación, quien ejerce esta potestad es el Estado ecuatoriano, a través de la administración tributaria, a cargo del Servicio de Rentas Internas (SRI), el mismo que es el encargado de receptor las contribuciones realizadas por motivo del impuesto ambiental sobre los vehículos motorizados (LFAOIE, 2011, p.9).

El sujeto pasivo, para el Código Tributario (2010) Art. 24, “es la persona natural o jurídica, que según la ley, está obligada al cumplimiento de la prestación tributaria (...)”, el que también es denominado contribuyente. Para Benavides (2003, p. 17) el sujeto pasivo es “quien tiene la finalidad fundamental de pagar los tributos en el tiempo y en la forma que determina la ley”.

En el caso de la norma en cuestión, los sujetos pasivos son las personas naturales, sucesiones indivisas y las sociedades nacionales o extranjeras que sean propietarias de vehículos motorizados de transporte terrestre.

Dentro del artículo relacionado a las exenciones sobre este impuesto, encontramos ocho supuestos, en los cuales quedan liberados de esta carga tributaria, y son los siguientes:

- Los vehículos de propiedad del sector público, según el Art. 225 de la Constitución de la República.
- 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.
- 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.
- Los vehículos motorizados de transporte terrestre que estén directamente relacionados con la actividad productiva del contribuyente, conforme lo disponga el correspondiente Reglamento.
- Las ambulancias y hospitales rodantes.
- Los vehículos considerados como clásicos, conforme los requisitos y condiciones que se disponga en el correspondiente Reglamento.
- Los vehículos eléctricos.
- Los vehículos destinados para el uso y traslado de personas con discapacidad.

El Art. 31 del Código Tributario (2010), expresa: “Exención o exoneración tributaria es la exclusión o la dispensa legal de la obligación tributaria, establecida por razones de orden público, económico o social”. A continuación el Art. 32 del mismo cuerpo legal sostiene que sólo mediante ley expresa, se podrán establecer exenciones tributarias.

La base imponible del impuesto ambiental a la contaminación vehicular, corresponde al cilindraje que tiene el motor del respectivo vehículo, tomándose en cuenta los centímetros cúbicos, los que serán multiplicados conforme a la siguiente tabla:

No.	TRAMO CILINDRAJE – AUTOMOVILES Y MOTOCICLETAS	\$/cc
1	Menor a 1.500 cc.	0.00
2	1.501 a 2.000 cc.	0.08
3	2.001 a 2.500 cc.	0.09
4	2.501 a 3.000 cc.	0.11
5	3.001 a 3.500 cc.	0.12
6	3.501 a 4.000 cc.	0.24
7	Más de 4000 cc.	0.35

Adicionalmente a este cálculo, se utiliza un factor de ajuste para gravar más aquellos vehículos que son más contaminantes. Este 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, según lo determina el siguiente cuadro:

No.	TRAMO DE ANTIGÜEDADES (AÑOS) ATOMÓVILES	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	Híbrido.	-20%

En cuanto al cálculo del impuesto que tienen que pagar los propietarios de vehículos motorizados, lo realizará el Servicio de Rentas Internas, en base a la siguiente fórmula:

$$IACV = [(b - 1500) t] (1 + FA)$$

De lo que se desprende:

IACV= Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular.

B= base imponible (cilindraje en centímetros cúbicos).

T= valor de imposición específica.

FA= factor de ajuste.

En esta ley se establece de manera expresa la prohibición de que el impuesto a la contaminación vehicular sobrepase el 40% del avalúo de un vehículo determinado, de acuerdo a la información existente en el Servicio de Rentas Internas.

La forma en la que se realiza el pago de este impuesto, es a través de las instituciones financieras autorizadas para este fin, y se tendrá que realizar dicho pago antes de la matriculación de cada vehículo, conjuntamente con el impuesto a la propiedad de vehículos

que se paga cada año. También queda sentado en este artículo que al tratarse de vehículos nuevos, los distribuidores deberán pagar este impuesto antes de entregar el vehículo al comprador.

En caso de que un vehículo sea importado, sin constituir éste el giro del negocio de la persona natural o sociedad, este impuesto se cancelará junto con los impuestos arancelarios.

En la ley sobre la contaminación vehicular se prevé el pago de intereses en caso de que no se haya cumplido este requerimiento, conforme al Art. 21 del Código Tributario. Adicionalmente, se manifiesta la presencia de responsabilidad solidaria, en caso de que la propiedad de un vehículo, pase de uno a otro propietario y no haya sido satisfecha la obligación, el nuevo tenedor será quien deba cancelar el impuesto, y él luego podrá repetir lo pagado en contra del antiguo propietario (LFAOIE, 2011, p. 10).

Impuesto Redimible a las Botellas Plásticas No Retornables

Este impuesto surge con la finalidad de incentivar el reciclaje por parte de los productores y consumidores de botellas plásticas con el objetivo de disminuir la contaminación ambiental que ellas producen, cuando son desechadas de manera irresponsable.

El hecho generador de este gravamen, es embotellar bebidas en botellas plásticas no retornables, que contengan bebidas alcohólicas, no alcohólicas, gaseosas, no gaseosas y agua; para el caso de importación, el hecho generador será la desaduanización de las mismas.

En el caso de la tarifa que se pagará por este impuesto, será el Servicio de Rentas Internas, el encargado de determinarlo en cada caso concreto; sin embargo, en la normativa de este impuesto ya se establece que se aplicará un valor de hasta dos centavos de dólar de los Estados Unidos de América (0.02 USD), que se devolverán a la persona que recolecte, entregue y retorne las botellas plásticas.

El sujeto activo de este impuesto ambiental, es el Estado ecuatoriano, representado por el Servicio de Rentas Internas; y en el caso del sujeto pasivo, existen dos supuestos, el primero, que lo constituyen las embotelladoras de bebidas contenidas en botellas de plástico y en el segundo caso, quienes importen bebidas contenidas en botellas de plástico.

Para el pago de este impuesto, están exentos de esta obligación el embotellamiento de productos lácteos y medicamentos en botellas plásticas no retornables.

Los contribuyentes que realicen el hecho generador deberán declarar cada mes el número de botellas que han producido o importado el mes anterior, restando las botellas que han recuperado, y el resultado de esta operación, tendrán que multiplicarlo por la tarifa determinada por el SRI, que será la cantidad de dinero que tendrán que pagar por el impuesto ambiental a las botellas de plástico no retornables. El pago en el caso de las embotelladoras se hará conforme lo que se disponga en la declaración y en el caso de la importación, el pago se realizará antes del despacho de la mercadería en la aduana.

En la ley que es motivo de estudio, se expresa que no podrá constituir como un gasto deducible el pago del impuesto a las botellas plásticas no retornables.

Quien ejerza la facultad determinadora en este caso es la administración tributaria en concordancia con lo que dicta el Código Tributario y las normas pertinentes.

Y por último en esta ley se establece la definición de botellas plásticas, en donde dice que: se entenderá por aquellas a los envases elaborados con polietileno tereftalato, que es tipo de plástico muy usado en envases de bebidas y textiles. Químicamente el polietileno tereftalato es un polímero que se obtiene mediante una reacción de policondensación entre el ácido tereftálico y el etilenglicol.

Y las botellas plásticas no retornables, son aquellas que no pueden volver a ser utilizadas después de haber sido consumido su contenido (LFAOIE, 2011, p. 10, 11).

VENTAJAS Y DESVENTAJAS QUE PRESENTAN LOS IMPUESTOS VERDES

Existen ventajas que traen consigo los impuestos ambientales; sin embargo, también, existen otras opiniones, que por el contrario sacan a relucir las desventajas o deficiencias que pueden tener la aplicación de este tipo de impuestos que tienen la finalidad de cuidar y proteger el entorno ambiental.

Es menester mencionar que en principio es fundamental contar con un escenario jurídico – institucional, que otorgue las herramientas necesarias para que las autoridades ambientales y fiscales, trabajen de manera conjunta en el establecimiento de cualquier tipo de tributo que tenga una finalidad ambiental. Esto debido, a que, en experiencias de países que han insertado

estos impuestos ambientales a su ordenamiento jurídico se ha mirado la falta de vinculación entre las autoridades gubernamentales, responsables del manejo del tema, lo que finalmente que traduce en la incoherencia de los incentivos que presentan los diversos sectores de gobierno respecto al cuidado del medio ambiente.

Otro factor fundamental en la aplicación de los instrumentos fiscales para la gestión ambiental, es la capacidad de generación de información, sobre todo la relacionada a parámetros de calidad ambiental, valoración económica de externalidades ambientales que conllevan las distintas actividades económicas, capacidad de monitoreo y evaluación acerca de la degradación ambiental, y los diversos instrumentos que pueden servir para realizar la gestión ambiental.

Esta información deberá ser generada por todos los sectores institucionales a nivel nacional, para que de manera conjunta trabajen en el objetivo que tiene la gestión ambiental, ya que de mejorar cualitativa y cuantitativamente esta información, se podría optimizar la aplicación de los instrumentos económicos fiscales que contengan metas de tipo ambiental.

Otro aspecto que debe ser tomado en cuenta al momento de establecer los impuestos ambientales, es el determinar el territorio o región donde va a recaer el gravamen, ya que deberá ir dirigido a ecosistemas, cuencas hídricas, zonas industriales o urbanas, que estén saturadas por la contaminación, esto es importante ya que se atenderán los lugares que realmente lo necesiten, de manera que no se presenten problemas jurisdiccionales y de coordinación entre las entidades del gobierno (Acquatella, 2005, pgs. 51 y 52).

Para Gago y Labandeira (1999, pgs. 47 y 48), los impuestos ambientales, tienen tanto efectos positivos como negativos, los primeros que contribuyen a la efectividad que tienen estos impuestos, y los segundos la afectación que tienen los mismos, lo cual lo describen de la siguiente manera:

Para poder conseguir la efectividad pretendida por los impuestos ambientales, es necesario que éstos sean efectivos no solamente en el asunto ambiental, sino también en el aspecto fiscal, es decir, que los impuestos de carácter ambiental deben ser cumplidos por los contribuyentes que tengan aptitud para soportar dicho gravamen, y esto se puede lograr teniendo en cuenta las siguientes cuestiones:

- La capacidad de gestión administrativa está estrechamente relacionada con la efectividad fiscal, para esto es recomendable que al aplicar estos impuestos se haga de una manera uniforme, sobre productos sencillos, de bajo costo en cuanto a la gestión, para obtener así un mejor nivel de efectividad fiscal, ya que mientras más diversos sean los tipos impositivos, van a generar mayores cargas a la gestión y administración tributaria.
- La consecución de la incidencia deseada, también es parte importante para la efectividad fiscal, ya que si lo que se pretende es influir en un determinado proceso productivo, el impuesto ambiental debe ir diseñado y aplicado hacia esos factores de producción que se pretenden cambiar.

De la misma forma se puede observar que los impuestos ambientales pueden contener una afectación sobre la recaudación ambiental, ya que la recaudación puede o no tener un fin predeterminado dentro del presupuesto, de lo cual se puede diferir lo siguiente:

- Los impuestos ambientales afectados, en donde los impuestos tienen un destino ambiental prefijado, es decir, la recaudación que se obtiene está dirigida a cuidar, proteger y sobre todo resarcir a la naturaleza por los daños ocasionados a consecuencia de la contaminación ambiental.
- Los impuestos ambientales no afectados, en los cuales la recaudación obtenida podrá estar dirigida hacia otros objetivos públicos, no necesariamente a los ambientales.

Para Barde las ventajas que presentan los impuestos ambientales son los siguientes:

- **Costo efectividad (eficiencia estática).** Los impuestos permiten alcanzar los objetivos planteados de forma menos costosa, esto se logra, en palabras técnicas, a través de la igualdad entre los impuestos o carga tributaria con los costos marginales de las externalidades negativas.
- **Ajuste Automático.** Los niveles de emisión se ajustan automáticamente al impuesto a través del precio, los agentes contaminantes se ven obligados a disminuir sus emisiones hasta que el costo marginal sea igual al impuesto, ya que de ser mayor el costo marginal, le resultará más económico pagar el impuesto que contaminar.
- **Internalización de Externalidades.** Las personas que contaminan el medio ambiente son las que tienen que pagar por el daño que hacen al resto de la sociedad, hasta que cambien de actitud, y opten por decisiones amigables con la naturaleza.

- **Generación de Beneficios Ambientales y Económicos.** Los impuestos ambientales pueden estar predestinados a un fin específico, por ejemplo, la mitigación de los daños causados por la contaminación ambiental.

- **Integración del Aspecto Ambiental en las Políticas Sectoriales.** A través del cobro de impuestos ambientales se involucran todos los costos que producen los agentes contaminantes a los diferentes sectores, ya que la política fiscal influye en todos los sectores económicos.

Según Oliva, Rivadeneira, Serrano y Martín (2011, pgs. 18 y 19), existen ventajas en la implementación de impuestos ambientales, los cuales se traducen en los siguientes:

- **Eficiencia Estática,** que permite conseguir una reducción en la contaminación, a un bajo costo, debido a la flexibilidad que da la posibilidad a los ciudadanos de la elección de contaminar menos.

- **Eficiencia Dinámica,** que hace referencia al incentivo que producen los impuestos ambientales para optar por tecnologías más limpias dentro de los procesos productivos de tal forma que exista una reducción en las emisiones contaminantes.

- **Tratamiento Generalizado,** ya que los contribuyentes son tratados de manera general, tomando en cuenta sus características tecnológicas y económicas individuales, es decir, la entidad reguladora no tiene la necesidad de establecer un impuesto para cada contribuyente, con lo que se reduce la probabilidad de una evasión por parte del agente contaminador.

- **Potencial Recaudatorio**, si bien el fin de un impuesto ambiental es que sea exitoso, lo que implica que cada vez se recaude menos, este impuesto genera rentas para las arcas del Estado.

De la misma manera, los impuestos de tipo ambiental, presentan ciertas desventajas en cuanto a su establecimiento y son las siguientes:

- Los impuestos no son el único y en algunos casos no son el mejor método para evitar la contaminación ambiental, ya que puede resultar más efectiva la prohibición en cuanto al tema ambiental cuando está en riesgo la salud de las personas o cuando la mitigación del daño ambiental resulta demasiado costoso.

- La reacción de las personas o empresas puede considerarse como una desventaja, ya que pueden presentarse reacciones adversas si los contribuyentes creen que el hecho de pagar un impuesto ecológico le da el derecho a contaminar.

- La falta de elasticidad de los bienes gravados, se constituye en una desventaja, esto cuando no existen sustitutos para que las personas o empresas opten por otros bienes menos contaminantes.

- EL tema distributivo también puede ser un factor negativo de los impuestos ambientales, ya que los contribuyentes que más tendrían que pagar serían aquellos de bajos recursos, que no pueden acceder a tecnologías más limpias o productos ecológicos, por la cuestión de costos.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

CONCLUSIONES

A partir de la Declaración de Estocolmo sobre el medio humano, los Estados se concientizan acerca del daño irreversible que recae sobre la naturaleza, incidiendo de gran manera en la salud y desarrollo de las presentes y futuras generaciones, por lo que, desde entonces, le han dado gran importancia y prioridad a las cuestiones ambientales. Es así como los impuestos con fines ambientales, surgen por la necesidad de crear instrumentos que contribuyan con la preservación, cuidado y reparación del medio ambiente.

El establecimiento de los impuestos ambientales debe estar regido, de manera especial, por el principio de la capacidad contributiva que tiene que amoldarse al principio de “quien contamina, paga”, ya que deberá observarse que el contribuyente disponga de la capacidad contaminante potencial o real que es un indicio de capacidad económica, asegurando de esta forma, que aquellos individuos que generan contaminación, puedan resarcir su daño pagando una imposición.

Existe otra característica de gran importancia dentro de los impuestos verdes: el doble dividendo, que consiste en que estos impuestos generan un doble beneficio, por un lado está la recaudación de ingresos que servirá para llevar a cabo políticas relacionadas con la preservación y regeneración del medio ambiente, en particular, y al sostenimiento del Estado en general; y por otro lado, se encuentra el objetivo de conservar un ambiente de calidad, a través de incentivos que cambien el patrón de consumo y producción.

Varios países han instaurado una reforma fiscal verde en sus ordenamientos jurídicos, sobre todo los países pertenecientes a la OCDE, que son los ejemplos más relevantes, en cuanto al tema tributario – ambiental. Estos Estados europeos, han desarrollado una verdadera reforma integral, en la que los impuestos ambientales tienen una función trascendental, que permiten percibir gran cantidad de recursos económicos provenientes de los impuestos verdes, que constituyen un porcentaje considerable dentro de los ingresos totales de cada Estado. En el caso de Estados Unidos y los países latinoamericanos, se han introducido beneficios tributarios o impuestos ambientales en sus legislaciones, sin embargo no se ha experimentado cambios estructurales o trascendentales en estos países en cuanto al tema ambiental.

En nuestro caso, el Ecuador en el año 2011, optó por introducir a su normativa los llamados “impuestos verdes”, que tienen por finalidad incentivar a los propietarios de vehículos a elegir uno de tecnología más limpia o menos contaminante, y por otro lado se pretende motivar a las personas a reciclar, sobre todo las botellas de plástico, ya que su descomposición conlleva mucho tiempo.

La implementación de este tipo de instrumentos económicos fiscales conlleva varias ventajas, de las cuales, las fundamentales son: la eficiencia estática y dinámica, la primera que se da debido a la flexibilidad que tienen los impuestos verdes, ya que obliga a los ciudadanos a cambiar su conducta para disminuir la contaminación ambiental, y la segunda hace referencia a la motivación que produce tanto en productores y consumidores a elegir tecnologías más limpias o de menor impacto ambiental.

Los impuestos verdes a su vez presentan desventajas, las mismas que aún no se han podido solventar, tal es el caso de que los contribuyentes, al pagar un impuesto ambiental creen que han adquirido el derecho a contaminar. Otro aspecto perjudicial de este tributo, es el hecho de que las personas que carecen de recursos suficientes para cambiar su vehículo por uno menos contaminante, estarán destinados a seguir pagando esta imposición.

En conclusión se ha verificado a lo largo del presente trabajo, que los impuestos ambientales establecidos en el Ecuador tienen una finalidad ambiental, pese a que recae, como todo tributo, sobre las rentas, el capital o el patrimonio de una persona, ya que el fin máximo que ostenta este tipo de impuestos es desincentivar tanto a productores como consumidores, la selección de productos que no sean amigables con el medio ambiente, con el firme propósito de alcanzar, a través del desarrollo sustentable, el anhelado buen vivir descrito en la Constitución de la República.

RECOMENDACIONES: ESTRATEGIA DE PROTECCIÓN AMBIENTAL BASADA EN LA PRÁCTICA DE IMPUESTOS AMBIENTALES EN EL ECUADOR

Los impuestos ambientales en el Ecuador se aplican a los vehículos y a las botellas plásticas no retornables, lo que evidencia que la cobertura de aplicación de esta política es inicial y muy limitada.

Si realmente el Ecuador se pronuncia por una debida protección ambiental, la política pública que se asuma debe basarse en consensos sociales, así como, incursionar alrededor de todos los espacios de gestión que sean necesarios para que se concreten los objetivos que se persigan. En este sentido, los campos alrededor de los cuales se deben actuar son: la comunicación, la legislación, el fortalecimiento institucional, la tributación, las asignaciones y manejos presupuestarios, la educación y otros.

Para la formulación de una estrategia de protección ambiental basada en la puesta en práctica de impuestos verdes, deben inicialmente considerarse las siguientes premisas, que se desprenden del análisis contenido en las partes previas de este documento y que están presentes en el imaginario social: “el que contamina, paga”, “el cuidado del medio ambiente es responsabilidad de todos los ciudadanos” y “el Ecuador, a pesar de los niveles de contaminación ambiental registrados puede convertirse en un país modelo de preservación ambiental a nivel internacional, en un espacio de 20 años”.

Todo impuesto que se grave en una economía genera de parte de la comunidad y de las empresas una fuerte reacción, más cuando previamente no se ha dado una explicación que justifique su aplicación o no se haya comunicado sobre sus beneficios.

En algunos países europeos, como Suecia, Suiza, Dinamarca, el nivel impositivo sobre los ingresos promedios, supera el 55% anual, a cambio, la población cuenta con todas las prestaciones, en forma gratuita y con alta calidad: salud, educación, seguridad ciudadana, aplicación de la justicia y demás, situación que no sucede en países en desarrollo como el Ecuador, en el que el promedio señalado no supera el 25% de los ingresos personales. Lo observado en los países europeos, es posible porque se practica una conducta impositiva, se cuenta con canales de comunicación apropiados y se evidencia el manejo transparente y los beneficios ocasionados por el destino dado a los recursos captados vía impositiva.

Para que el Ecuador pueda incursionar debidamente en el campo de la imposición fiscal verde, es necesario que la implementación de los impuestos con finalidad ambiental vaya acompañada de la reducción o eliminación de impuestos distorsionantes, con el objetivo de que no se acumule la carga tributaria para los contribuyentes, como lo han realizado países como: Suecia, Holanda y Dinamarca.

Otro aspecto que debe ser tomado en cuenta, son las exenciones establecidas en el impuesto ambiental sobre la contaminación vehicular, ya que dentro de ellas, se encuentra el transporte público y los taxis, que por lo general se encuentran en circulación y en consecuencia son vehículos altamente contaminantes; por lo que se debería tomar en cuenta para contribuir al

menos con un porcentaje de este impuesto considerando que se trata de su actividad económica.

El Estado ecuatoriano deberá utilizar todas las herramientas posibles, sean controles directos o indirectos, planteándose como objetivo, lograr un ambiente de calidad en el que puedan vivir y desarrollarse las presentes y futuras generaciones.

A más de obtener resultados sobre la protección del Medio Ambiente, a través de bajar las emisiones de CO₂, proteger ciudades, zonas y microclimas, contribuir con el logro del Sumak Kawsay y mejora la calidad de vida de los habitantes del país, los principales beneficios de una práctica impositiva verde, debidamente concebida y aplicada de manera creciente y escalonada (cobertura y niveles impositivos), considerando la magnitud de la afectación y la persistencia del problema, son:

- El fortalecimiento de una cultura social medioambiental de parte de la población nacional;
- Un cambio de la imagen del Ecuador a nivel nacional e internacional, como país protector de la naturaleza, dando curso al cumplimiento del mandato constitucional de protección de la Naturaleza;
- Una cada vez mayor aceptación de los bienes y servicios de exportación, ecuatorianos, especialmente de origen primario por parte del mercado internacional, por practicarse una política ambiental efectiva y ofrecer productos que no afecten la salud humana;

- Apoyos de la cooperación internacional (multilateral, bilateral y privada) en proporciones cada vez mayores, lo que permitirá apuntalar esta política impositiva y en general, acciones orientadas al desarrollo económico y social del país (recursos financieros, asistencia técnica, transferencia de tecnología y más); y
- Se atraería inversión directa extranjera, especialmente de origen europeo, la que dinamizaría el aparato productivo nacional, para lo cual en el país habrá que trabajar, al mismo tiempo, alrededor de indicadores que hoy provocan restricciones por parte de los inversionistas internacionales.

Algunas consideraciones adicionales para llevar a cabo una política de impuestos verdes, sostenida y de largo alcance, son:

- Deben gravar, tanto actores del sector privado como público; así por ejemplo, cómo lograr que los GADs (24 gobiernos provinciales, 221 gobiernos municipales y 801 juntas parroquiales) manejen los desechos sólidos y degradables de sus jurisdicciones o eviten la contaminación de fuentes de agua, de ríos y de lagos, si no es mediante controles de este tipo.
- Los impuestos tienen que ser crecientes, a medida que transcurren los años, tanto en su cobertura como en sus montos. Lo segundo se aplicará para el caso en los que persista la afectación ambiental.
- El ejercicio de esta política impositiva, no puede ser pura y aislada, puesto que se requiere para su implementación y buen funcionamiento del trabajo en paralelo, de temas con los que guarda una relación sistémica, tales como: comunicación, legislación, educación y demás.

- Con el monto de ingresos recaudados se debe conformar una cuenta única, la que debe ser administrada por los ministerios de Economía y del Ambiente, atendiendo planes ambientales definidos y bajo el escrutinio de la Mesa de Diálogo y Consensos de carácter impositivo – ambiental que se recomienda crear.

PRINCIPIOS ESTRATÉGICOS

Los principios estratégicos en los que se sustenta la estrategia que se propone son:

- **La transparencia**, alrededor de las políticas públicas y de las acciones que se asuman para legitimar la confianza de la comunidad y de las instituciones del Estado y privadas en el sistema de impuestos verdes.
- **El diálogo y los consensos**, para concebir políticas públicas y acciones conjuntas entre los diferentes actores de la sociedad, así como, para diseñar mecanismos de prevención de conflictos.
- **La participación de la sociedad**, como elemento fundamental para definir acuerdos e impulsar el cumplimiento y control de actividades diversas.
- **La eficiencia y la gestión sistémica de los actores sociales**, encaminada a tomar decisiones y al cumplimiento de actividades que aseguren la obtención de los objetivos propuestos y la consecución de resultados positivos.

ACTORES

Son considerados como actores de este proceso:

- El Gobierno Central, a través del Presidente de la República, los ministros de Economía, del Ambiente, de Recursos Naturales No Renovables y de Educación, el Director del Servicio de Rentas Internas (SRI) y representantes de otras instituciones públicas que se consideren necesarias.
- La Asamblea Nacional con sus representantes y delegados.
- Los Gobiernos Autónomos Descentralizados a través de sus delegados.
- Las empresas privadas y públicas, con sus representantes de las Cámaras de Industriales, Comercio y otras que se consideren.
- Las organizaciones de la sociedad civil (OSC) de carácter ambientalistas, educativas, de promoción de emprendimientos productivos y demás.
- Las universidades y centros de investigación, a través de sus comisionados.

OBJETIVO GENERAL

Promover la creación de impuestos verdes en el Ecuador para concientizar a la población sobre la necesidad de preservar el medio ambiente, disponer de recursos para atender programas ambientales y mitigar problemas presentados, contando con una presencia activa de actores sociales como, el Estado, la empresa y la comunidad.

EJES ESTRATÉGICOS

- Política de Comunicación,
- Educación,
- Impuestos Verdes y Protección Ambiental.

ALCANCE DE LOS EJES ESTRATÉGICOS

Acciones Previas

Para llevar a la práctica la estrategia que se propone, corresponde en primer término constituirse una Mesa de Diálogo de carácter impositiva - ambiental, la que debe ser dirigida o liderada por la entidad rectora del sistema impositivo ecuatoriano, es decir, por el Servicio de Rentas Internas (SRI).

La Mesa de Diálogo, que será considerada como un espacio de discusión social, debe constituirse con un amplio número de actores públicos, empresariales, de las OSC y académicos. En función de la dinámica que vaya asumiendo la mesa, su conformación se irá ampliando, permitiendo la integración progresiva de nuevos actores.

Los participantes expondrán en la Mesa la importancia para el país, así como las conveniencias e inconveniencias de asumir impuestos verdes, los sectores y subsectores de actividad que deben ser afectados, las características y particularidades de los impuestos que se propongan, los niveles impositivos para cada caso, los impuestos que deberían ser

considerados en el primer y segundo quinquenio de su aplicación, las acciones que deben asumirse y demás tareas.

La aprobación de los temas tratados por la Mesa de Diálogo serán asumidos por consenso, como también, se definirá las agendas que pudieran direccionar el trabajo de diferentes mesas temáticas. Las responsabilidades que se encargue a cada uno de los actores sociales será objeto de seguimiento y monitoreo permanente. Los acuerdos a los que llegue la Mesa de Diálogo deben guardar correspondencia con el espíritu de la Constitución, con el Plan Nacional de Desarrollo y necesidades de protección ambiental.

Para asegurar el funcionamiento de la Mesa de Diálogo, es necesario contar con instrumentos y mecanismos operativos, que aseguren su institucionalización en el tiempo: un reglamento que garantice su actividad, un directorio, un cuerpo técnico administrativo de apoyo e instalaciones.

La Mesa de Diálogo operará por un determinado tiempo (dos o tres años), por lo que en su momento deberá constituirse en una instancia estatal – ciudadana, la que deberá contar con normativas y procedimientos que aseguren su funcionamiento regular y permanente.

El financiamiento para el funcionamiento de la mesa y posterior institucionalización podría proceder del SRI y de la Cooperación Internacional, como también de parte de los ingresos generados por los impuestos verdes en vigencia.

LOS EJES ESTRATÉGICOS

POLÍTICA DE COMUNICACIÓN

PROBLEMA: La limitada comunicación a la que está expuesta la sociedad ecuatoriana sobre la realidad del calentamiento global, afectación ambiental universal y situación en el Ecuador, no apoya a la construcción de una respuesta social solidaria para proteger el medio ambiente nacional, entre tanto, la aprobación de una parte de las políticas y acciones emprendidas al no haber sido consultadas a actores sociales y debidamente difundidas, crea actitudes de oposición en sectores de la población.

OBJETIVOS	ESTRATEGIAS	ACCIONES
El Estado a través del Ministerio de Economía, SRI y Secretaría de Comunicación Pública, debe generar un clima favorable para emprender acciones de protección ambiental en el país, apoyado por una política de impuestos verdes, mediante mensajes fundamentados y la construcción de capacidades de convocatoria social.	Posesionar al Estado y a sus instituciones a través de formular una política de comunicación. Persuadir a la comunidad ecuatoriana sobre la necesidad de preservar el medio ambiente, mediante acciones educativas, prácticas de responsabilidad social y aplicación de impuestos verdes. Vincular a la comunidad con los actores públicos,	Definir una política de comunicación que considere , entre otras, la actividades siguientes: Informar de manera permanente a la comunidad, empresas, GADs, instancias del Estado, sobre el calentamiento global y afectación ambiental universal y nacional, para despertar preocupación y conciencia social, empleando diversos medios (TV, radio, prensa nacional, prensa comunitaria). Promover el diálogo sobre temas ambientales y la creación de impuestos verdes, en distintos lugares del país apoyado en el empleo de herramientas como: foros, talleres, entrevistas, difusión de material impreso, etc. La creación de impuestos verdes, será propuesta como una alternativa viable

	empresariales y de la sociedad civil, manteniendo un espacio de comunicación que promueva el tratamiento del tema ambiental y de impuestos verdes.	de protección ambiental. Las propuestas recogidas en los diálogos serán sistematizadas. Considerar como temas a ser tratados en el contexto ambiental a los siguientes: el manejo forestal sostenible, la conservación de bosques nativos, medio ambiente y desarrollo social, leyes ambientales, impuestos verdes, destino de los recursos impositivos.
--	--	---

EDUCACIÓN

PROBLEMA: Un limitante visible de la educación ecuatoriana, pública y privada, en todos sus niveles es la calidad y utilidad de la enseñanza, a lo que contribuye el escaso conocimiento de la riqueza y potencialidades del país, como también, la disposición de pocos conocimientos y recursos para entender los problemas presentes en los campos sociales, económicos, políticos, culturales y ambientales. Respecto a estos últimos, si bien la juventud está ávida por desentrañar la situación actual, a más de que el sistema educativo no lo ofrece, son pocos los espacios, a los que pueda acudir por información, conocimientos y la posibilidad de poner en práctica sus servicios a favor del medio ambiente.

OBJETIVOS	ESTRATEGIAS	ACCIONES
Integrar a la malla curricular y contenidos curriculares, de los diferentes niveles de	Considerar como eje transversal de la educación, en sus diferentes niveles y sectores (urbano y	Discutir el alcance de los componentes y contenidos curriculares para cada nivel de enseñanza sobre protección y remediación ambiental, y la importancia de la práctica

instrucción educativa, la protección del medio ambiente y su remediación, mediante ejercicios de enseñanza prácticos y teóricos, y realización de ejercicios sociales, para acrecentar la conciencia y responsabilidad ambiental de parte de la niñez y juventud.	rurales) la protección y remediación ambiental, la importancia de contar con impuestos verdes, así como, la responsabilidad ciudadana.	impositiva verde como mecanismo efectivo de gestión. Combinar las lecciones teóricas con ejercicios prácticos y delegar a los estudiantes trabajos de responsabilidad social, vinculados con la protección ambiental, en barrios urbanos y comunidades rurales.
---	--	--

IMPUESTOS VERDES Y PROTECCIÓN AMBIENTAL

PROBLEMA:

Los niveles de conciencia social y de responsabilidad ciudadano alrededor de la protección del medio ambiente en el Ecuador son bajos. La agresión medioambiental en el país es fuerte y son muchas las falencias alrededor de la práctica de los mecanismos legales ofrecidos por la normativa vigente; tampoco, se ha probado con otros instrumentos, como los impuestos verdes que han generado resultados positivos en países europeos, tanto alrededor de la protección ambiental, como fuente generadora de ingresos. Los impuestos verdes en el país, constituyen un ejercicio nuevo en términos de Política Tributaria, pues fueron instrumentados en el año 2011, por lo que su cobertura y aplicación también limitada.

OBJETIVOS	ESTRATEGIAS	ACCIONES
Examinar en forma detallada los niveles de afectación ambiental por sectores y subsectores de actividad económica, para imponer gravámenes escalonados y compatibles con el daño ambiental provocado por empresas, organizaciones públicas y privadas, organizaciones sociales y grupos de la comunidad.	Utilizar la Política Tributaria – ambiental como medio persuasivo para contrarrestar la contaminación ambiental y lograr ingresos fiscales que contribuyan al financiamiento de acciones de remediación y prevención ambiental. Ampliar la cobertura de los impuestos verdes como acción preventiva y sancionadora para proteger el medio ambiente.	Reproducir, ajustando a la realidad ecuatoriana las mejores prácticas internacionales de política fiscal ambiental. Tomar en cuenta alrededor de la definición de los gravámenes verdes, los principios que rigen los impuestos ambientales (extrafiscalidad y doble dividendo, extrafiscalidad de los tributarios ambientales, el doble dividendo en los impuestos ambientales y otros), a fin de asumir los que más convengan al país, según el caso. Considerar como posibles actividades y subactividades a ser afectadas con impuestos verdes, en los primeros cinco años de aplicación de esta política pública las siguientes: Sector Primario: -Agricultura: bienes que emplean químicos contaminantes, como el banano. -Pecuario: hatos que contribuyen con la producción de CO2 (ganado vacuno). -Minería: no metálica (actividad hidrocarburífera) y no metálica (minería a gran escala y mediana). -Silvicultura: exploración de bosques nativos y derivados de reforestación -Pesca: de altura Sector Industrial -Gran industria: que emplea

		químicos en su proceso productivo (alimentos, textiles, transformación de metales y otras). -Mediana Industria: que emplea químicos en su proceso productivo (alimentos, textiles, transformación de metales y otras). Sector de los Servidos -Transporte: de bienes y personas de diferente cilindrada. Esta política deberá emplearse además para controlar el crecimiento del parque automotor ecuatoriano. -Telecomunicaciones: que emplean antenas que afectan la salud humana.
--	--	--

BIBLIOGRAFÍA

ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel, (1995), *“Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal”*, Marcial Pons, Madrid, España.

AQCUATELLA, Jean, (2005), “Política fiscal y medio ambiente. Bases para una agenda común”, Edit. Jean Acquatella y Alicia Bárcena, Santiago de Chile.

ANTONIO, Arnaldo, (2007), *“Los Impuestos Ambientales”*, Osmar Buyatti Librería Editorial, Buenos Aires, Argentina, 1ra. Edición.

ASOREY

BARDE, Jean Philippe, (2004), *“Reformas Tributarias Ambientales en países de la OCDE”*, Recuperado en:

http://www.eclac.org/dmaah/noticias/discursos/3/14283/03_es.pdf

BENAVIDES BENALCÁZAR Merk, (2003), *“Teoría y Práctica Tributaria en el Ecuador”*, Centro de Publicaciones, Universidad Católica del Ecuador.

BOKOBO, Susana, (2003), *“Instrumentos económicos fiscales para la protección del medio ambiente”*, en Temas especiales de derecho económico, Universidad Simón Bolívar/ Corporación Editora Nacional, Quito, Ecuador, Primera Edición.

BORRERO MORO, Cristóbal, (1999), *“La tributación ambiental en España”*, Editorial Tecnos, Madrid, España.

BRAVO ARTEAGA, Juan Rafael, (2008), *“Derecho Tributario, Escritos y Reflexiones”*, Editorial Universidad del Rosario, Argentina.

CASADO OLLERO, Gabriel, (1991), *“Los fines no fiscales de los tributos”*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España.

CETRÁNGOLO, Oscar, CHIDIAK, Martina, CURCIO, Javier, GUTMAN, Verónica, s. a., *“Política y gestión ambiental en Argentina: gasto y financiamiento”*, CEPAL, Recuperado en:

<http://books.google.com.ec/books?id=u-tZcFl10eIC&printsec=frontcover#v=onepage&q&f=false>

CHATAING, María Fernanda, MURZI, Valentina, (2008), *“Análisis del principio de prevención y las técnicas de estudio de impacto ambiental en Venezuela”*, Recuperado de <http://repositorios.unimet.edu.ve/docs/48/ATK230C4C3.pdf>

Constitución del Ecuador, (2008)

Código Tributario del Ecuador, (2010)

COSTA GARCÍA, Claudio, (2006), *“Apuntes sobre fiscalidad ambiental, en Nuevos estudios sobre Derecho Tributario”*, Universidad Simón Bolívar/Corporación Editora Nacional, Quito, Ecuador, 1ra. Edición.

ESPINOSA, Leonardo, (2009), *“Políticas Tributarias y Redistributivas en la historia Estatal del Ecuador en Fiscalidad”*, Centro de Estudios Fiscales, Servicio de Rentas Internas, Ecuador, Recuperado de:

<http://flacsoandes.org/dspace/bitstream/10469/3868/1/REXTN-F03-03-Espinosa.pdf>

FERNÁNDEZ DÍAZ, Andrés, (1982), *“Política económica y medio ambiente: una consideración”*, CEOTMA, España.

FIGUEROA NERI, Aimeé, (2000), *“Fiscalidad y medio ambiente en México”*, Editorial Porrúa, México.

GAGO RODRÍGUEZ, Alberto, LABANDEIRA VILLOT, Javier, (1999), *“La reforma fiscal verde. Teoría y Práctica de los Impuestos Ambientales”*, Ediciones Mundi-Prensa, Madrid, Barcelona, México.

GIULIANI, Carlos, (2001), *“Derecho Financiero”*, vol. I, Depalma, Buenos Aires, 7ma. Edición.

GONZÁLEZ FAJARDO, Francisco, (1987), *“Estrategias reguladoras de política ambiental: controles directos vs impuestos”*, en Hacienda Pública Española, España.

GUERVÓS, María, (2003), *“Problemática tributaria de la protección ambiental”*, en César Montaña Galarza edit., *Temas especiales de derecho económico*, Universidad Simón Bolívar/Corporación Editora Nacional, Quito, Ecuador.

MARTIN MATEO, Ramón, (1981), *“El medio ambiente y la crisis económica: consecuencias jurídicas”*, Revista de Documentación Administrativa, Presidencia del Gobierno, Secretaria General Técnica, Madrid.

MORENO, Graciela, MENDOZA, Paola, ÁVILA Sara, (2002), *“Impuestos Ambientales: Lecciones en países de la OCDE y experiencias en México”*, Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales e Instituto Nacional de Ecología, México.

OLIVA, Nicolás, MARTÍN, Sergio, RIVADENEIRA, Ana, SERRANO, Alfredo, (2011), *“Impuestos verdes: ¿Una herramienta para la política ambiental en Latinoamérica?”*, Centro de Estudios Fiscales.

ORÓN MORATAL, Germán, (1993), *“Notas sobre el concepto del tributo y el deber constitucional de contribuir”*, en El sistema económico en la Constitución Española, Ministerio de Justicia, Madrid, España.

PATIÑO LEDESMA, Rodrigo, (2004), *“Sistema Tributario Ecuatoriano, Tomo I, Principios del Derecho Tributario y Régimen Tributario Administrativo”*, Loja, Ecuador, Primera Edición.

ROCA, Jordi, (1998), *“Fiscalidad ambiental y Reforma Fiscal Verde”*, en Cuadernos Bakeaz n.27, Recuperado en:

http://pdf.bakeaz.efaber.net/publication/full_text/139/CB27_maqueta_PDF.pdf

RODRÍGUEZ, Miguel, (2001), *“El doble dividendo de la imposición ambiental. Una puesta al día”*, Instituto de Estudios Fiscales, Recuperado de:

http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/papeles_trabajo/2005_23.pdf

ROSEMBUJ, Tulio, (1995), *“Los tributos y la protección del medio ambiente”*, Marcial Pons Editores Jurídicas, Madrid, España.

ROZO, Carolina, (2003), *“Las funciones extrafiscales del tributo a propósito de la tributación ambiental en el ordenamiento jurídico colombiano”*, en Foro, Revista de derecho, N. 1, Área de Derecho de la Universidad Simón Bolívar / Corporación Editora Nacional, Quito, Ecuador.

RUIZ, Diana, VIÑA, Gerardo, BARBOSA, Juan, PRADA, Alvaro, (2005), *“Evaluación de la aplicación de los beneficios tributarios para la gestión e inversión ambientales en Colombia”*, en *Política fiscal y medio ambiente: Bases para una agenda común*, Edit. Acquatella y Bárcena, Santiago de Chile.

SALGADO, Hernán, (2003), *“Apuntes de Derecho Constitucional”*, PUCE, Quito, Ecuador.

TROYA, José, (2002), *“Capacidad contributiva y tributación ambiental”*, Materiales del seminario internacional de Fiscalidad Ambiental, Universidad Simón Bolívar, Quito, Ecuador.

VAQUERA GARCÍA, Antonio, (1999), *“Fiscalidad y medio ambiente”*, Editorial Lex Nova, Valladolid, España.

ZAVALA, Jorge, (1995), *“El Estatuto del Régimen Administrativo de la Función Ejecutiva en el Ordenamiento Jurídico”*, Corporación Latinoamericana para el Desarrollo CLD, Quito, Ecuador.