

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES
SEMINARIO DE GRADUACIÓN EN CIENCIAS JURÍDICAS AÑO 2010.
PLAN DE ESTUDIOS 1993**



**“ANÁLISIS COMPARATIVO DE LAS LEGISLACIONES DE EL SALVADOR
Y ESPAÑA EN MATERIA DE INCENTIVOS AMBIENTALES”**

**TRABAJO DE INVESTIGACIÓN PARA OBTENER EL GRADO DE:
LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS**

PRESENTAN:

**CÉSAR ENRIQUE FLORES RAMOS.
ADRIANA RAQUEL MEJÍA HERNÁNDEZ.
MARLON SAÚL MENJIVAR RIVERA.**

**LIC. SAMUEL MERINO GONZÁLEZ.
DOCENTE DIRECTOR DE SEMINARIO**

CIUDAD UNIVERSITARIA, SAN SALVADOR, NOVIEMBRE DE 2010.

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

INGENIERO RUFINO ANTONIO QUEZADA SÁNCHEZ
RECTOR

ARQUITECTO MIGUEL ÁNGEL PÉREZ RAMOS
VICERRECTOR ACADÉMICO

LICENCIADO OSCAR NOÉ NAVARRETE ROMERO
VICERRECTOR ADMINISTRATIVO

LICENCIADO DOUGLAS VLADIMIR ALFARO CHÁVEZ
SECRETARIO GENERAL

DOCTOR RENÉ MADECADEL PERLA JIMÉNEZ
FISCAL GENERAL.

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

DOCTOR JOSÉ HUMBERTO MORALES
DECANO

LICENCIADO OSCAR MAURICIO DUARTE GRANADOS
VICEDECANO

LICENCIADO FRANCISCO ALBERTO GRANADOS
SECRETARIO

DOCTOR JULIO ALFREDO OLIVO GRANADINO
DIRECTOR ESCUELAS DE CIENCIAS JURÍDICAS

LICENCIADO SAMUEL MERINO GONZÁLEZ
DOCENTE DIRECTOR DE SEMINARIO.

AGRADECIMIENTOS.

Doy gracias a Nuestro Dios por haberme bendecido en todo tiempo, porque por él he llegado a completar una meta más en mi vida y se que siempre ha estado a mi lado guiándome y guardándome, por que me ha dado lo justo y necesario para salir a delante en esta carrera ya que sin su ayuda nada de esto hubiera sido posible.

Un agradecimiento profundo a mi Papá Enrique Flores, ya que en todo tiempo demostró ser un padre comprensivo y lleno responsabilidad moral y económica, y por que siempre me impulso a estudiar y a superarme en la vida, ya que sin su ayuda no hubiera llegado a la conclusión de mis estudios.

Agradezco con mucho cariño a mi Mamá Marta Alicia Ramos de Flores por que siempre me brindo el consejo necesario para guiarme por el buen camino y por todo su apoyo moral y espiritual, ya que valoro todos sus esfuerzos que día con día realiza para que pueda salir adelante.

Agradezco mi hermana Verónica Flores, ya que por ella muchas de las ideas y propuestas académicas que surgían eran complementadas con su conocimiento y me daba el complemento necesario para tener la respuesta mas acertada de las situaciones que se presentaban.

Doy gracias a todos mis amigos ya que ellos me han brindado todo su apoyo y cariño cuando los he necesitado y han sido pieza fundamental en la formación de mi carácter, ya que a través de ellos he aprendido que para ser exitoso en la vida se necesita de amigos, Gracias por todo.

CÉSAR ENRIQUE FLORES RAMOS.

AGRADECIMIENTOS.

Agradezco a Dios Todopoderoso, por prestarme la vida y cuidar cada detalle para permitirme llegar hasta aquí y ser el principal mentor, se que Él jamás me ha dejado sola y nunca lo hará siempre, estará ahí y me brindará las herramientas necesarias para seguir adelante en el camino que él tiene preparado para mí.

A mi Madre, por ser uno de los pilares más importantes en mi vida, por haberme brindado siempre todo su amor, paciencia y haber puesto todo su esmero en consejos y amonestaciones, los cuales me sirvieron de guía para ser la persona que soy hoy en día, se que gracias a su amor y el esfuerzo que ella realizo conmigo ahora se cosechan los frutos; y no me queda más que decirle GRACIAS por siempre estar conmigo y jamás abandonarme a pesar de todos los problemas y dificultades que hemos pasado juntas.

A mi Padre que siempre ha estado guiando mi camino y gracias a él he tenido el mejor regalo que es la vida, y sé que siempre está cuidando de mí desde cielo y jamás me dejará sola.

A mi hermana, que siempre ha estado a mi lado y ha sabido comprenderme y ayudarme siempre que lo he necesitado.

A mis maestros, en especial al Licenciado Samuel Merino que con su sabiduría han sabido transmitir todos sus conocimientos que ahora pasan a ser parte de mi vida y me ayudan día a día a ser un mejor profesional y con ello brindar todo mi conocimiento a beneficio de mi país.

A mis familiares y amigos quienes con su cariño han sido parte de muchos años de esfuerzo, empeño y mas; pero que hoy en día es un gran logro, y sé que ellos estarán al igual que yo orgullosos de lograr un peldaño más en mi recorrido académico; y todo esto se los dedico a todos y cada una de las personas que he mencionado anteriormente.

ADRIANA RAQUEL MEJÍA HERNÁNDEZ.

AGRADECIMIENTOS.

A Dios Todo Poderoso por ser el pilar de mi futuro quien me ha acompañado en todo momento de mi Vida y de mi carrera, por ser quien me ha colmado con su sabiduría y entendimiento para poder enfrentar los mas duros retos, por haberme dado la confianza para lograr mis metas aun teniendo tropiezos pero gracias a el me he levantado y he sabido sobre llevar las situaciones mas adversas como estudiante logrando Egresar con mucho orgullo y con la frente en alto, gracias Dios por darme esta gran oportunidad.

A mi Madre quien ha sido mi Amiga de quien he recibido los consejos mas sanos, es ella quien me ha llenado de cariño y de fuerza para luchar en mis estudios, agradezco a ella por haberse desvelado esperándome por las noches y por haber madrugado para verme partir hacia la Universidad con la esperanza de algún día ver culminado mi objetivo gracias Madrecita eres inigualable.

Mi Padre es la fuerza y el carácter quien me ha inculcado los valores y los consejos mas sabios quien me ha levantado y ha luchado junto a mi y a mi Madre, el nunca espero ninguna retribución a cambio mas que verme graduado algún día, sus palabras alentaban mi tristeza en los momentos de angustia y su mano me dio la ayuda para poder seguir adelante siempre con el esmero de un estudiante.

A todos los maestros que me dieron su conocimiento y su paciencia, a las demás personas y compañeros de grupo quienes me acompañaron en el largo camino de la carrera a todos ello muchas gracias que DIOS los bendiga, guarde y colme de prosperidad su vida.

MARLON SAÚL MENJIVAR RIVERA.

ÍNDICE

| | PÁGINA |
|--|--------|
| INTRODUCCIÓN | i |
| CAPÍTULO 1: ANTECEDENTES HISTÓRICOS DE LOS INCENTIVOS FISCALES AMBIENTALES. | |
| 1 GENERALIDADES | 1 |
| 1.1 Primeras manifestaciones históricas de los incentivos ambientales a nivel mundial | 1 |
| 1.2 INCENTIVOS AMBIENTALES EN AMÉRICA LATINA | 5 |
| 1.2.1 Incentivos Fiscales Ambientales en Colombia..... | 5 |
| 1.3 EVOLUCIÓN DE LOS INCENTIVOS FISCALES EN EL ISTMO CENTROAMERICANO | 7 |
| 1.3.1 Incentivos Fiscales Ambientales en Costa Rica | 10 |
| 1.4 ANTECEDENTES NACIONALES DE LOS INCENTIVOS AMBIENTALES..... | 12 |
| 1.4.1 Antecedentes Normativos en El Salvador de los Incentivos Ambientales..... | 16 |
| 1.4.2 Instrumentos de gestión ambiental en El Salvador | 17 |
| 1.5 EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LOS INCENTIVOS AMBIENTALES EN ESPAÑA | 19 |
| 1.5.1 Sistemas de Incentivos Ambientales Europeos | 19 |
| 1.5.1.1 El sistema Francés de control de contaminación de los ríos | 20 |
| 1.5.1.2 El sistema Alemán de control de contaminación de los ríos | 20 |
| 1.6 LOS INCENTIVOS Y EL CONVENIO DE DIVERSIDAD BIOLÓGICA... | 21 |
| CAPÍTULO 2: LOS INCENTIVOS FISCALES AMBIENTALES. | |
| 2.1 INCENTIVOS FISCALES | 24 |

| | |
|--|----|
| 2.1.1 Definición | 24 |
| 2.2 NATURALEZA..... | 25 |
| 2.3 FINALIDAD | 25 |
| 2.4 CLASES DE INCENTIVOS FISCALES | 26 |
| 2.4.1.. Incentivos Directos..... | 26 |
| 2.4.2 Incentivos Indirectos | 26 |
| 2.5 TIPOS DE INCENTIVOS FISCALES | 27 |
| 2.6 INCENTIVOS FISCALES AMBIENTALES | 28 |
| 2.6.1 Definición | 28 |
| 2.6.2 Características..... | 30 |
| 2.6.3 Objetivos de los Incentivos Ambientales | 30 |
| 2.6.4 Finalidad de los Incentivos Ambientales..... | 31 |
| 2.7 PRINCIPIOS REGULADORES DE LOS INCENTIVOS AMBIENTALES | 32 |
| 2.7.1 Principio de Precaución | 32 |
| 2.7.2 Principio “Quien Contamina Paga” | 33 |
| 2.7.3 Principio de Responsabilidad Objetiva | 34 |
| 2.7.4 El Principio de Participación Pública | 35 |
| 2.8 CLASIFICACIÓN DE LOS INCENTIVOS AMBIENTALES..... | 36 |
| 2.8.1 Incentivos Tributarios | 36 |
| 2.8.2 Incentivos No Tributarios..... | 37 |
| 2.9 TIPOS DE INCENTIVOS AMBIENTALES | 38 |
| 2.9.1 Deducciones por instalaciones destinadas a la protección del medio ambiente | 38 |
| 2.9.2 Deducciones por adquisición de vehículos no contaminantes | 38 |
| 2.9.3 Deducciones de renta por inversiones ambientales..... | 38 |
| 2.10 REQUISITOS PARA OTORGAR INCENTIVOS AMBIENTALES | 39 |
| 2.11 USO Y FORMA DE APLICACIÓN DE LOS INCENTIVOS AMBIENTALES | 41 |

| | |
|--|----|
| 2.11.1 Elementos necesarios para implementar incentivos..... | 41 |
| 2.11.2 Información | 42 |
| 2.11.3 Creación de Capacidades | 43 |
| 2.11.4 La participación y las culturas institucionales | 44 |
| 2.11.4.1 Participación local | 44 |
| 2.11.4.2 La cultura institucional Estatal..... | 48 |
| 2.11.4.3 Organizaciones no gubernamentales..... | 48 |
| 2.11.4.4 La cultura empresarial..... | 49 |
| 2.12 DESVENTAJAS DE LOS INCENTIVOS | 51 |
| 2.13 INCENTIVOS PERJUDICIALES | 54 |

CAPÍTULO 3: CONTEXTO ACTUAL DE LOS INCENTIVOS FISCALES AMBIENTALES EN EL SALVADOR.

| | |
|---|----|
| 3.1 POLÍTICAS AMBIENTALES | 59 |
| 3.1.1 Concepto | 60 |
| 3.1.2 Principios de Política Ambiental | 62 |
| 3.1.3 Instrumentos de la Política Ambiental..... | 64 |
| 3.2 POLÍTICAS AMBIENTALES EN QUE SE APLICAN LOS INCENTIVOS AMBIENTALES..... | 65 |
| 3.2.1 Política nacional de producción más limpia | 65 |
| 3.2.2 Protocolo de Montreal..... | 67 |
| 3.2.3 Lineamientos de política para el manejo integral del agua | 67 |
| 3.2.4 Política de gestión integral de residuos | 68 |
| 3.2.5 Estrategia de apropiación social de la información para la participación | 69 |
| 3.3. PROBLEMAS DE LA POLÍTICA AMBIENTAL | 70 |
| 3.3.1 Problemas de un sector político interrelacionado..... | 70 |
| 3.3.2 Problemas de un sector político con resultados a largo plazo | 70 |

| | |
|--|----|
| 3.3.3 Problemas de una política multinivel | 71 |
| 3.4 MARCO LEGAL RELATIVA A LOS INCENTIVOS AMBIENTALES | |
| EN EL SALVADOR..... | 71 |
| 3.4.1 Incentivos Vigentes en El Salvador | 72 |
| 3.4.2 Constitución..... | 74 |
| 3.4.2.1 Reconocimiento de los Incentivos a nivel | |
| Constitucional..... | 74 |
| 3.4.2.2 Derecho a un Medio Ambiente sano En El | |
| Salvador | 75 |
| 3.4.2.3 Deber de proteger el medio ambiente..... | 77 |
| 3.4.3 Ley del Medio Ambiente | 77 |
| 3.4.3.1 Reglamento de La Ley del Medio Ambiente | 80 |
| 3.4.3.1.1 Los incentivos y los desincentivos | |
| ambientales | 80 |
| 3.4.3.1.1.2 Objetivos del programa | 80 |
| 3.4.3.1.1.3 Tipos de instrumentos | 81 |
| 3.4.3.1.1.4 Premio nacional del medio ambiente..... | 82 |
| 3.4.3.1.1.5 Sellos verdes y Ecoetiquetas..... | 83 |
| 3.4.3.1.1.6 Programa de sellos verdes y eco | |
| Etiquetado | 83 |
| 3.4.3.1.1.7 Requisitos de acreditación y registro..... | 83 |
| 3.4.4 Ley Forestal de El Salvador..... | 84 |
| 3.4.4.1 Bono Forestal en El Salvador | 85 |
| 3.4.5 Ley de incentivos Fiscales para el Fomento de las energías | |
| Renovables en la Generación de electricidad..... | 86 |
| 3.5 APLICACIÓN DE INCENTIVOS FISCALES PARA LA GESTIÓN | |
| AMBIENTAL EN EL SALVADOR | 93 |
| 3.5.1 Programas para la Aplicación de Incentivos en El Salvador..... | 94 |

| | |
|--|-----|
| 3.5.1.1 Programa de Renovación del Parque Vehicular | |
| Obsoleto | 95 |
| 3.5.1.2 Programa de Compra De Vehículos Para Chatarra.... | 97 |
| 3.5.1.3 Programa de Méritos Ambientales a las Unidades del Transporte..... | 99 |
| 3.6 SUJETOS ACTIVOS Y PASIVOS DE LOS INCENTIVOS FISCALES AMBIENTALES | 103 |
| 3.7. BASE IMPONIBLE Y HECHO GENERADOR DE LOS INCENTIVOS AMBIENTALES | 103 |
| 3.8 ENTIDADES ENCARGADAS DE LA RECAUDACIÓN DE LOS INCENTIVOS AMBIENTALES | 105 |
| 3.8.1 Ministerio de Hacienda..... | 106 |
| 3.8.2 Municipalidades..... | 108 |
| 3.8.3 Procedimiento para la recaudación de los incentivos ambientales..... | 114 |
| 3.9 INTERVENCIÓN DEL ESTADO PARA EL FOMENTO DE LA RECAUDACIÓN DE LOS INCENTIVOS AMBIENTALES..... | 119 |
| | |
| CAPITULO 4: ANÁLISIS COMPARATIVO ENTRE LA LEGISLACIÓN SALVADOREÑA Y ESPAÑOLA SOBRE LOS INCENTIVOS AMBIENTALES. | |
| 4.1 LOS INCENTIVOS AMBIENTALES EN ESPAÑA | 125 |
| 4.2 FORMAS DE CONCESIÓN DE LOS INCENTIVOS FISCALES..... | 126 |
| 4.2.1 Deducciones por inversiones medioambientales..... | 131 |
| 4.3 LEGISLACIÓN RELATIVA A LOS INCENTIVOS | 132 |
| 4.3.1 Incentivos ambientales en el Impuesto sobre Sociedades | 133 |
| 4.3.2 Ley de Incentivos y medidas fiscales existentes en España para el fomento de las energías renovables..... | 136 |
| 4.3.3 Ley de Montes | 138 |

| | |
|---|-----|
| 4.3.4 El Libro Verde..... | 142 |
| 4.3.5 Medidas Fiscales..... | 146 |
| 4.3.6 Otros incentivos..... | 147 |
| 4.4 PRINCIPIOS REGULADORES DE LOS INCENTIVOS AMBIENTALES APLICABLES A NUESTRO SISTEMA LEGAL..... | 148 |
| 4.4.1 Principio: “Quien contamina paga” | 150 |
| CAPITULO 5: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES. | |
| 5.1 CONCLUSIONES | 151 |
| 5.2 RECOMENDACIONES..... | 154 |
| BIBLIOGRAFÍA..... | 156 |
| ANEXOS..... | 162 |

INTRODUCCIÓN.

La presente investigación se ha realizado cumpliendo el requisito académico de Graduación para optar al Grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas, de la Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales de la Universidad de El Salvador, con el objetivo de dar a conocer la información y elementos finales que permitieron desarrollar el trabajo de investigación titulado: ANÁLISIS COMPARATIVO DE LAS LEGISLACIONES DE EL SALVADOR Y ESPAÑA EN MATERIA DE INCENTIVOS AMBIENTALES.

De este modo, todo el planteamiento y desarrollo de esta tesis de investigación se fundamenta en un interrogante fundamental que da sentido y forma a todos nuestros planteamientos. Éste interrogante es el siguiente: ¿Por qué en El Salvador no existe una responsabilidad fiscal ambiental por parte del Estado y de Instituciones Privadas que promuevan la implementación de incentivos ambientales para la protección del medio ambiente?

La investigación realizada en este documento es de tipo Bibliográfica, en la que su contenido se sustenta información que se encuentra plasmada en libros, revistas, documentos institucionales entre otros, esta Tesis consta de Cinco Capítulos:

EN EL CAPÍTULO 1, se presenta el desarrollo histórico de los incentivos ambientales desde sus primeras manifestaciones a nivel mundial, estableciendo cuales fueron los problemas ambientales por los cuales diversos países tomaron la decisión de implementar los incentivos ambientales, asimismo como punto central del tema de investigación se

muestra la evolución que han tenido las legislaciones tanto de El Salvador y España en esta materia.

EL CAPÍTULO 2: Muestra la conceptualización de los incentivos ambientales, estableciendo como punto de partida la definición de que son los incentivos fiscales como instrumentos para la protección del medio ambiente, mostrando también cuales son los principios rectores que son aplicables a los incentivos ambientales, además se establecen cuales son los requisitos necesarios para que puedan ser otorgados los incentivos a los sujetos que han de ser beneficiados con los mismos, concluyendo con una nueva corriente doctrinaria que define cuales son los incentivos perversos al medio ambiente.

EL CAPÍTULO 3: Está destinado a la presentación de cuales son las diversas políticas ambientales que son aplicadas a los incentivos ambientales, así como demostrar el contexto actual de estos incentivos en El Salvador, asimismo dar a conocer el marco jurídico que los regulan. En este capítulo se expone cuales son los sujetos activos y pasivos, así como las entidades encargadas para la recaudación de estos incentivos como lo son el Ministerio de Hacienda y Las Municipalidades.

EL CAPÍTULO 4: En este capítulo se desarrolla el punto central de esta investigación en el cual se hace el análisis comparativo con el modelo español el materia de incentivos ambientales, por medio del cual se extrae el la forma de implementación y concesión de estos incentivos y cual es el marco normativo que es aplicable en ese país, finalizando con la comparación de cual de los principios de incentivos ambientales puede ser aplicable a nuestro modelo.

EN EL CAPÍTULO 5: Se termina con un conjunto de conclusiones generales y Recomendaciones que pretenden crear una conciencia de responsabilidad fiscal ambiental y por ultimo la bibliografía utilizada y anexos por medio de los cuales se establecerán otros elementos comparativos del tema que nos compete en nuestra investigación.

CAPITULO 1: ANTECEDENTES HISTÓRICOS DE LOS INCENTIVOS FISCALES AMBIENTALES.

1. GENERALIDADES.

1.1 Primeras manifestaciones históricas de los incentivos ambientales a nivel mundial.

A inicios del siglo XXI, los sistemas tributarios han afrontado nuevos retos como la globalización, los avances tecnológicos y la sensibilización de los ciudadanos en los temas sociales y es especial énfasis los de tipo ambiental.

Antes de mil novecientos setenta se daba una negación, más o menos racionalizada, contraria a las políticas ambientales. Ese tipo de políticas se consideraba innecesariamente alarmista, además de opuesto a la economía de mercado, al desarrollo industrial y a la mejora de la calidad de vida.

La degradación del entorno se consideraba entonces un precio razonable para mejorar la calidad de vida de los ciudadanos. No se consideraba que un entorno degradado represente de hecho una disminución de esa calidad de vida. En los países en vías de desarrollo, la necesidad de inversiones tenía prioridad sobre la prevención del deterioro ambiental. Obviamente, en un entorno así, las ayudas al medio ambiente parecerían un dispendio inútil¹.

A partir de 1970 hubo pequeños cambios. Se publicaron una serie de estudios, apoyados por organismos internacionales para la protección del

¹ FUNDACIÓN FÓRUM AMBIENTAL, Instrumentos Económicos de Gestión Ambiental, Barcelona España 2001, pág. 27.

medio ambiente, cuyas hipótesis y previsiones del futuro desataron la primera alarma sobre la problemática ambiental. La razón del cambio de actitud de las empresas estaba en su esfuerzo por mejorar su imagen corporativa y por encontrar elementos de diferenciación frente a la competencia. Apoyaban la realización de los estudios, pero no asumían plenamente los resultados de los mismos. La falta de fundamento científico de dichos estudios justificó sin duda las críticas de alarmismo infundado y el escepticismo que los rodearon.

En los años 80 se tiene cada vez más conciencia de la degradación del medio natural. Los movimientos ecologistas han cobrado mucha fuerza. Las grandes empresas ya no pueden permanecer al margen sin que su imagen se vea afectada. En este contexto surgen conceptos como la gestión responsable (responsible care).

En los 90 se toma plena conciencia del alcance global del problema ambiental. Es aquí donde se habla de integrar la gestión ambiental en todos los niveles de la empresa. Por otra parte, se tiene claro que la solución no pasa por conseguir que algunas empresas contaminantes minimicen sus impactos, sino por un cambio más profundo que afecte a toda la sociedad. Ante la evidencia de que el problema no puede tener una única solución tecnológica, se habla de informar y sensibilizar a los trabajadores de todos los ámbitos sobre las responsabilidades individuales y colectivas con el medio ambiente. Las empresas y la Administración no pueden asumir solas la responsabilidad de proteger el medio ambiente².

² JUDITH B., SELLERS. "La Agenda Inconclusa: Perspectivas para superar el hambre, la pobreza y la degradación ambiental". Editorial IFPRI. España 2002.

A finales de 1990”s el gobierno introduce un incentivo a las personas por la compra de carros con baja emisión mediante el establecimiento de niveles de emisión en carretera en línea con los niveles de emisión del carro.

Las estructuras tributarias latinoamericanas han experimentado una serie de cambios influenciando por los bajos niveles de recaudo, también cabe mencionar la marginalidad de tributos ambientales introducidos en las sucesivas reformas.

En el ámbito de los países de la OCDE el uso de los instrumentos fiscales relacionados con el medio ambiente empezó a ser muy significativo en los 1970 aunque de forma muy limitada y restringida al campo de las tasas por prestación de servicios públicos como los residuos o la gestión del agua.

En 1980, cambia la tendencia hacia el uso de impuestos y tasas afectados a la protección del medio ambiente y es a partir de los años noventa cuando se implantan con una mayor decisión desde entonces. El uso de los instrumentos fiscales con fines ambientales progresa lenta pero continuamente en los países de la Unión Europea al tiempo que se produce cierta efectividad medioambiental de estos tipos de tributos e incentivos ambientales³. A lo largo de la historia se han dado reformas fiscales verdes emprendidas por algunos países como Suecia (1991), Noruega (1992), Dinamarca (1994), Holanda (1995) o Finlandia (1997) dichos países parten de una filosofía común y aplican el mismo conjunto de soluciones para la implementación de incentivos.

³ GUERVOS MAILLO, M. A., “Medidas Fiscales de Protección Ambiental”, RLDT, número. 1, 1997.

En el ámbito de los países de la OCDE el uso de los instrumentos fiscales relacionados con el medio ambiente empezó a ser muy significativo en los 1970 aunque de forma muy limitada y restringida al campo de las tasas por prestación de servicios públicos como los residuos o la gestión del agua.

En los 1980, cambia la tendencia hacia el uso de impuestos y tasas afectados a la protección del medio ambiente y será a partir de los 1990 cuando se implantan con una mayor decisión desde entonces. El uso de los instrumentos fiscales con fines ambientales progresa lenta, pero continuamente en los países de la Unión Europea al tiempo que se produce cierta efectividad medioambiental de estos instrumentos.

La situación es muy diversa, mientras que los países del norte de Europa se está haciendo un uso intensivo de tributos que persiguen proteger el medio ambiente, creando incentivos para ello; los sistemas tributarios de los países meridionales (Turquía, Portugal o Grecia) continua descansando únicamente en impuestos sobre los sectores de la energía y el transporte por razones meramente recaudatorias⁴.

Las reformas fiscales verdes emprendidas por algunos países como Suecia (1991), Noruega (1992), Dinamarca (1994), Holanda (1995) o Finlandia (1997) parten de una filosofía común y aplican el mismo conjunto de soluciones:

⁴ SIERRA CARRAL, LUIS. "Guía informativa sobre certificaciones de convalidación por inversiones medioambientales". Asociación de carpintería y Ebanistería de la Coruña, Pág. 186, España 2007.

1.2 INCENTIVOS AMBIENTALES EN AMÉRICA LATINA.

Tradicionalmente, los países de América Latina han apoyado de manera especial a regiones en las que, por diversas razones de aislamiento, climáticas, y de baja población, entre otras, es más difícil la tarea de facilitar condiciones de mercado para el desarrollo de procesos de inversión y la generación de empleo. Para apoyarlas se han implementado diversos tipos de regímenes preferenciales que incluyen políticas ambientales, incentivos fiscales, subsidios y subvenciones, transferencias preferenciales, y otros instrumentos de apoyo público, los que típicamente se diseñan para compensar los mayores costos de operación de esas regiones, para impulsar su desarrollo económico, para atraer población, para generar empleo, y para mejorar la calidad de vida de sus habitantes⁵.

El contexto Latinoamericano algunos países han desarrollado en mayor o menor medida su normativa o legislación ambiental. Sin embargo, la utilización de tributos ambientales en Latinoamérica es escasa; solamente, Colombia, Brasil y Panamá aplican diversas y, en ocasiones, difusas figuras tributarias de corte medioambiental.

1.2.1 Incentivos Fiscales Ambientales en Colombia.

En Colombia, desde principios de 1990, la política fiscal ha otorgado beneficios tributarios para la gestión e inversiones ambientales, en un inicio para plantaciones forestales y luego, se fue ampliando a prácticamente todas las actividades productivas. Sin embargo, este instrumento fiscal no ha

⁵ PITA, CLAUDINO (1993), "La reforma tributaria en América Latina en la década de los años 80", Serie Documento de Trabajo 164, Banco Interamericano de Desarrollo, Washington.

tenido la suficiente difusión y aplicación a nivel de los empresarios y potenciales beneficiarios. Si bien las políticas ambientales, a la fecha formuladas por los sucesivos gobiernos, constituyen el marco orientador de los beneficios, no los presentan explícitamente como instrumentos complementarios para lograr el efectivo cumplimiento de las metas ambientales en ellas previstas⁶.

La fiscalidad ambiental actual en Colombia tiene un amplio desarrollo, legal y reglamentario, como lo se observa, en la ley 99/93, que brinda mayor soporte a la legislación ambiental, estableciendo los principios generales ambientales. Además el estatuto tributario contempla algunos tributos o exenciones fiscales en pro de los recursos naturales⁷.

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

⁶ CASTILLO LÓPEZ, J.M.: La reforma fiscal ecológica, Ecorama, Comares, Granada, 1998, págs. 2-9, Económica, 135: 39-46. Colombia”, Mimeo, Contraloría General de la República, Bogotá.

⁷ SOLER ROCH, M. T. (1983), “Incentivos a la inversión y justicia tributaria”. Cuadernos Civitas. Madrid, España. Tecnogerencia Ltda. (2000). Estudio para la formulación de la Política Ambiental del Sector Eléctrico en Colombia. Proyecto COL/96/013 Contrato 9993361. Bogotá, Colombia.

Otro beneficio tributario es el consagrado con el artículo 78 de la Ley 788 de diciembre 27 de 2002, el cual modifica el estatuto tributario, Ley 624 de 1989 artículo 158-2, creando un nuevo incentivo fiscal para el impuesto de renta de las personas jurídicas que inviertan de manera directa en control y mejoramiento del medio ambiente, en el sentido de poder deducir anualmente, dentro de los límites de la renta líquida, de su renta el valor de las inversiones que por este concepto hayan realizado para el correspondiente año gravable, previa acreditación de la autoridad ambiental respectiva, para lo cual se estudiarán los beneficios ambientales obtenidos⁸.

1.3 EVOLUCIÓN DE LOS INCENTIVOS FISCALES EN EL ISTMO CENTROAMERICANO.

En años recientes, la competitividad ha sido un tema de debate constante en Centroamérica y, bajo este marco, la discusión de los incentivos fiscales ha surgido como un punto de vital importancia. Durante este período, el establecimiento de incentivos fiscales como un medio para atraer inversión extranjera directa (IED) e impulsar la competitividad se ha ampliado en todos los países centroamericanos.

Guatemala y Nicaragua no han sido la excepción. Desde la creación del Mercado Común Centroamericano (MCCA) en 1960, los gobiernos centroamericanos han considerado a los incentivos fiscales como herramientas para estimular industrias o sectores particulares de la economía. En la primera “guerra de incentivos” de los años sesenta, los países del istmo se enfocaron en el otorgamiento de beneficios fiscales

⁸ SÁNCHEZ, José Miguel. "Instrumentos Económicos de protección ambiental". En: Revista de Planeación y Desarrollo. Vol. XXVII, No 2, Abril-Junio de 1996. Bogotá. Contraloría General de la República (2001). "Política y Administración Tributaria en Colombia.

para la industria “naciente” y “básica” dirigida a sustituir importaciones procedentes de otros países.

En 1969, el Convenio Centroamericano de Incentivos Fiscales entró en vigencia con el propósito de uniformar los incentivos fiscales en la región y fijar reglas claras de competencia para los inversionistas. No obstante esta iniciativa, los países siguieron estableciendo incentivos libremente y los más comunes fueron la exención de los aranceles de importación sobre bienes de capital y materiales de construcción (incentivos tributarios indirectos) y la exención de impuestos, principalmente el impuesto sobre la renta para empresas nuevas (moratorias fiscales⁹).

Además, el malogrado Convenio Centroamericano de Incentivos Fiscales fue abolido en 1986. A raíz de la caída de los precios de los productos tradicionales de exportación de los países centroamericanos en los años ochenta se hizo necesario un esfuerzo adicional por diversificar las exportaciones. Por tal motivo, se aprobaron leyes de incentivos fiscales para fomentar las exportaciones de los productos no tradicionales y el turismo. Dentro de estas leyes se contempló la creación de zonas francas, esfuerzo que inició en 1948 con el establecimiento de la Zona Franca en Colón, Panamá, pero que recibió su mayor impulso con la introducción de legislación específica a finales de los años setenta e inicios de los años ochenta.

⁹ CEPAL, Incentivos Tributarios, Ahorro e Inversión en Centroamérica. 1998

Uno de los principales problemas relacionados con los incentivos fiscales en Centroamérica es la falta de monitoreo de los mismos, lo que imposibilita su evaluación para determinar si los niveles de beneficio que generan son mayores a los costos de su implementación. En el caso de Guatemala es posible encontrar algunas estimaciones oficiales respecto al sacrificio fiscal (gasto tributario). Sin embargo, en dicho caso no resulta obvio el beneficio obtenido para la economía local, debido a la falta de metas claras asociadas con estas políticas fiscales.

Por aparte, en Nicaragua no existe información disponible sobre las empresas exoneradas, pero se estima que la recién aprobada Ley de Acceso a Información Pública puede ser útil para facilitar el cálculo de los impuestos no recaudados debido a la existencia de incentivos fiscales.

En general, los incentivos fiscales pueden contribuir a la generación de inequidades horizontales (empresas o productores equivalentes que enfrentan condiciones fiscales diferentes) y distorsiones en el sistema tributario, entre otros problemas importantes.

Sin embargo, la preocupación creciente por incrementar los niveles de competitividad y la atracción de inversión extranjera y doméstica continúa generando apoyo para la creación y el mantenimiento de estos incentivos. En los últimos años los gobiernos centroamericanos han realizado diversos esfuerzos para lograr la atracción de inversión extranjera directa. Dichos esfuerzos se han enfocado en la utilización de incentivos fiscales

y la creación de zonas francas aunque existen otros factores no fiscales que tienen una incidencia importante en las decisiones de inversión¹⁰.

Los incentivos fiscales más comunes en Centroamérica son las moratorias fiscales, que consisten en la exención del pago de impuestos por un período determinado, así como los incentivos tributarios indirectos, que exoneran de impuestos las compras de materias primas y bienes de capital. A pesar de su amplia utilización, tanto las moratorias fiscales como los incentivos tributarios indirectos presentan inconvenientes que limitan su efectividad y eficiencia como instrumentos para generar inversión.

1.3.1. Incentivos Fiscales Ambientales en Costa Rica.

La experiencia de Costa Rica en el tema de los incentivos forestales y del pago por servicios ambientales ha estado vinculada al tema fiscal desde su inicio, en 1969. De hecho, los primeros beneficios que se establecieron en el país consistían en reducciones del impuesto a la renta y en exenciones del pago de tributos sobre la propiedad de la tierra otorgadas a las empresas que reforestaban.

Sin embargo, hasta ahora no ha existido en el país una vinculación y coordinación significativa entre los ministerios competentes, en este caso los de Hacienda y del Ambiente y Energía, para unificar criterios, políticas y normativa. A pesar de que se han elaborado instrumentos fiscales de gestión ambiental, esto se ha hecho en forma aislada y con poca integración entre los equipos de ambos ministerios. Además, la legislación ha terminado por

¹⁰ CARLA SBERT, Elementos para una gestión ambiental efectiva en El Salvador, Honduras, Nicaragua, Guatemala y Costa Rica, septiembre de 2004

fragmentarse en una serie de leyes y decretos que no constituyen un verdadero cuerpo normativo integral.

Cualquier herramienta o instrumento fiscal-ambiental no será, por sí solo, suficiente para cumplir las metas ambientales establecidas. Deberá ir acompañado de una visión o de una acción vigorosa del Estado en lo que respecta a programas de educación y conciencia ambiental, cultura fiscal, control y supervisión.

En el caso de Costa Rica, el avance se ha dado en el sector “verde”, vale decir, en la protección de bosques y parques nacionales y el fomento de la reforestación. Los esfuerzos se han dirigido a internalizar los beneficios de los bosques y los ecosistemas, lo que significa compensar a aquellos que están brindando servicios ambientales a la sociedad. Actualmente, el gran reto ambiental en el país es lo que se ha denominado la “agenda café”, entendida como el enfrentamiento integral de los problemas de contaminación en la gran área metropolitana. Y es con tal fin que resulta fundamental contar con instrumentos fiscales para la gestión ambiental¹¹.

Los primeros incentivos se otorgaron en virtud de la Ley Forestal 4465, del 25 de noviembre de 1969, a quienes hacían plantaciones forestales. Cometiendo errores y experimentando se ha recorrido un largo camino hasta llegar al sistema que existe en la actualidad.

¹¹ Unisféra International Centre Carla Sbert, Elementos para una gestión ambiental efectiva en El Salvador, Honduras, Nicaragua, Guatemala y Costa Rica: Informe preliminar para discusión, Montreal, Páginas 34 – 39, 30 de septiembre de 2004

1.4 ANTECEDENTES NACIONALES DE LOS INCENTIVOS AMBIENTALES.

Durante la etapa de sustitución de importaciones (1950-1980) los países centroamericanos compitieron entre sí para atraer inversiones extranjeras a fin de producir para el mercado regional. A pesar de que existía un arancel externo común, los incentivos fiscales tomaron principalmente la forma de exoneraciones de los aranceles aplicados a los insumos importados que requería la producción industrial centroamericana, aumentando así la protección efectiva.

Puesto que una buena proporción de la industria de la región utilizaba una alta proporción de insumos importados, estos incentivos tenían un impacto fiscal importante, y hubo varios intentos por armonizarlos en el ámbito centroamericano. Este esfuerzo finalmente fructificó a principios de la década de 1980, pero ya entonces la competencia por este tipo de inversión había menguado considerablemente.

Como parte de la nueva estrategia de “desarrollo hacia fuera” impulsada a partir de la década de 1980, la competencia por la inversión extranjera se desplazó hacia aquella que exportaba bienes y servicios fuera de Centroamérica. No puede separarse lo que es la legislación general para atraer inversión extranjera en cada país centroamericano de lo que ha sido la competencia entre ellos por atraerla. Ello se ha reflejado en legislaciones extremadamente generosas dedicadas a favorecer las exportaciones no tradicionales, incluyendo a la maquila, con exoneraciones totales no sólo de aranceles sino también del impuesto sobre la renta y de impuestos municipales y sobre activos (ver Anexo 1).

Posteriormente surgieron leyes similares de estímulo al turismo, también con varias exoneraciones, incluyendo la eliminación de aranceles para los insumos utilizados y la exención del impuesto sobre la renta, del impuesto sobre bienes inmuebles y otros. La ley de incentivos al turismo vigente y más antigua corresponde a la de 1985 de Costa Rica, mientras que Honduras aprobó una ley en 1998, Nicaragua en 1999 y El Salvador en 2005. En Guatemala también se propuso una iniciativa similar en el Congreso en el 2005 pero no fue aprobada.

Sin embargo, no existe evidencia contundente de que incentivos fiscales generosos, o cargas tributarias reducidas, atraigan la inversión extranjera. Ello se debe a que la decisión sobre la ubicación de una inversión depende de un conjunto o “paquete” de factores, dentro de los cuales los incentivos fiscales son solamente uno y generalmente tienen una incidencia menor, especialmente cuando los principales determinantes de la inversión en los países centroamericanos han sido la disponibilidad de mano de obra de bajo costo o el acceso a recursos naturales, y no la existencia o no de impuestos¹².

En general, entre los determinantes más importantes de la inversión extranjera están factores como la calidad de la infraestructura, la disponibilidad y calificación de la mano de obra, un sistema tributario coherente y bien administrado, la estabilidad macroeconómica, la seguridad y el respeto al estado de derecho y, en general, un clima de negocios adecuado. Es más, incentivos fiscales mal administrados crean incertidumbre y dan lugar a posibilidades de corrupción e inequidad entre empresarios, con lo cual pueden desalentar la inversión.

¹² OLAMN SEGURA B. “Los Incentivos Forestales en Costa Rica Políticas Económicas del Sector”. Editorial Fundación Una. Pág. 121, Costa Rica 1992.

Es sólo cuando este “paquete” de factores determinantes es adecuado y similar en varios países o regiones que los impuestos pueden tener algún impacto sobre la decisión de una empresa de invertir¹³ En este contexto, existe cierta evidencia de que en países o regiones muy similares, con condiciones y climas de negocios parecidos, los incentivos fiscales pueden tener alguna incidencia sobre la decisión de invertir. Ello es más notable en áreas relativamente pequeñas, y explica porqué existe en ocasiones una competencia basada en incentivos fiscales entre diversos estados dentro de Estados Unidos o entre algunos miembros de la Unión Europea, puesto que el resto de determinantes de la inversión son iguales o muy parecidos.

La posibilidad de que incentivos fiscales incidan favorablemente y de manera importante en cada país centroamericano se ve severamente limitada por tres razones. Primero, el “paquete” de condicionantes de la inversión es heterogéneo en los países centroamericanos, de manera que los incentivos no se convierten en el único factor con capacidad de incidir en la decisión de invertir.

Segundo, la evidencia basada en la aplicación de las leyes ya existentes en Centroamérica no sustenta el argumento de que los incentivos pueden tener incidencia fundamental, aunque éste es un tema que requiere mayor investigación. En todo caso, el país con una legislación de incentivos más restrictiva de incentivos para el turismo en Centroamérica es Costa Rica, el país con un mayor nivel de ingresos de divisas derivados del turismo, en tanto que Guatemala, sin tener una legislación equivalente, es el segundo.

¹³VILLELA Y BARREIX (2003), Bergsman (1999). Para cierta evidencia, muy tentativa, de competencia en el ámbito fiscal entre países desarrollados, véase Griffith y Klemm (2004).

Tercero, los factores determinantes del desarrollo de las exportaciones de bienes y servicios en Centroamérica parecieran más vinculados con la falta de un suministro adecuado de bienes públicos y no con una debilidad de la inversión privada que deba compensarse con subsidios. En este sentido, y como se ha justificado en el caso del desarrollo rural, la acción gubernamental debería orientarse al suministro de bienes públicos y no a financiar bienes privados mediante subsidios¹⁴. En particular, pareciera especialmente importante garantizar la seguridad, la estabilidad macroeconómica, carreteras y caminos asfaltados, servicios de comunicación adecuados, electricidad, servicios de salud y de limpieza, regulaciones ambientales efectivas y capacitación. Además, la naturaleza menos excluyente de los bienes públicos es contraria a la captura de incentivos por parte de actores con mayor poder.

Los incentivos fiscales pueden concebirse como “gastos tributarios”, es decir, como reducciones de las obligaciones tributarias que surgen de disposiciones legales como las deducciones, créditos, tasas preferenciales, exclusiones y exoneraciones.

Las desventajas de los incentivos fiscales o gastos tributarios son varias: disminuyen los ingresos tributarios, son más difíciles de controlar y son menos transparentes que los gastos incluidos en el presupuesto, representan un privilegio fiscal que no está sujeto a recortes presupuestarios, dificultan la administración tributaria como resultado de la complejidad que introducen en el sistema tributario, y pueden aumentar la desigualdad al beneficiar especialmente a los contribuyentes de mayores ingresos.

¹⁴ FERRANTI y otros (2005).

Además, es difícil delimitar el alcance de los incentivos, ya sea entre la producción exportada afuera de Centroamérica y aquélla que quedaría en la región y que no se estaría beneficiando de los incentivos, o entre los servicios (restaurantes, servicios de recreación, transporte) vendidos a turistas y aquellos proporcionados a centroamericanos. El sector informal, por cierto, tampoco se beneficia de ellos.

En otros países centroamericanos ya se han eliminado incentivos fiscales originalmente incluidos en las leyes de fomento del turismo. Esta diversidad de situaciones también dificulta la armonización de incentivos.

Finalmente, los incentivos pueden tener un impacto negativo sobre la equidad, surgida de su orientación sectorial y que puede reflejarse en una mayor incidencia regresiva de la tributación, o en una menor incidencia (progresiva) del gasto¹⁵.

1.4.1 Antecedentes Normativos en El Salvador de los Incentivos Ambientales.

El Salvador tiene un marco normativo ambiental general y un Ministerio de Medio Ambiente y Recursos Naturales (MARN) desde 1998. Las funciones ambientales se concentran en este ministerio, aunque también tienen responsabilidades importantes de gestión ambiental el Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social (MSPAS) y el Ministerio de Agricultura y Ganadería (MAG). Existe además un Sistema Nacional de Gestión del Medio

¹⁵ MOLINA, HUGO. "Incentivos Tributarios e Inversión Industrial". Universidad De El Salvador. Tesis. EL Salvador 1971.

Ambiente (SINAMA) para la coordinación y ejecución de las funciones ambientales gubernamentales.

Otra entidad importante en la gestión ambiental es la Unidad para la Defensa de la Salud y el Ambiente, creada dentro de la Fiscalía General de la República en 1996, que se coordina con la Unidad Ambiental de la Policía Nacional Civil (PNC) para perseguir los delitos ambientales¹⁶.

La acción gubernamental está orientada por las Directivas Estratégicas de la Política Ambiental Nacional emitida por el MARN en 2000. Las metas y prioridades ambientales incluyen tanto metas relativas a la conservación y el uso óptimo de los recursos naturales como metas relacionadas con el mejoramiento de la gestión ambiental. Además de la Ley del Medio Ambiente, las principales leyes con disposiciones ambientales de El Salvador son el Código de Salud, la Ley de Desarrollo Territorial y Ordenamiento del Área Metropolitana y Municipios Aledaños, el Código Penal (Capítulo Segundo sobre Delitos en Contra de la Naturaleza y el Ambiente), la Ley sobre el Control de Pesticidas, Fertilizantes y Otros Productos de Uso Agrícola, la Ley General Forestal, la Ley de Actividades Pesqueras, la Ley Sobre la Gestión Integrada de los Recursos Hídricos, y la Ley de Conservación de la Vida Silvestre, entre otras.

1.4.2 Instrumentos de gestión ambiental en El Salvador.

Incentivos financieros: fideicomisos para el financiamiento de proyectos, créditos blandos y tasas preferenciales, el fideicomiso para la reforestación,

¹⁶ Esta sección se basa en el estudio elaborado por el Ministerio de Medio Ambiente de Canadá, El Salvador and its Environmental Management System, verano, 2003; y en la información recabada durante las entrevistas realizadas por el equipo de este proyecto en julio de 2004.

el bono forestal, la exoneración de impuestos a empresas de procesamiento de residuos sólidos y la fianza de fiel cumplimiento para la reconversión

- El Premio Nacional del Ambiente
- La eco gestión y el eco-manejo en Áreas Naturales Protegidas en administración conjunta con ONGs y comunidades locales, financiado caso por caso por el FIAES, el FINAES y pequeñas donaciones del Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo (ejemplos: miel orgánica y aprovechamiento de huevos de tortuga marina).
- Programa de recolección de aceites usados (Se usa como combustible para cementeras; 2.76 millones de galones entre 1999 y 2003, 4 millones de galones de 1997 a julio 2004. La fuerza armada almacena, una compañía petrolera aporta los contenedores, las empresas lo usan como combustible alternativo. A los generadores se les paga \$5 dólares por galón.)¹⁷
- La compensación económica de los impactos ambientales, a juicio del MARN (a partir de mayo de 2004).
- Campañas de sensibilización y promoción: reciclaje, recolección (es una fuente de ingreso para los subempleados).
- Un programa de gasolina sin plomo desde 1996.

Además, existen proyectos para poner en práctica otros instrumentos económicos, incluyendo:

¹⁷ RODAS LLERNA, GUILLERMO. "Indicadores Fiscales y Económicos de la Política Ambiental". Foro Nacional Ambiental Documentos de Políticas Públicas. 2000.

- Un sistema de pago por servicios ambientales y una ordenanza municipal del Departamento de Morazán para cobrar en la tarifa del agua los servicios ambientales de las áreas naturales protegidas vecinas (Bosque El Imposible y Río Guayabo).
- Una iniciativa de depósito-reembolso de plásticos.
- Una iniciativa para un sistema de depósito-devolución de llantas mediante un sobreprecio, con posterior utilización como combustible en cementeras¹⁸.

1.5 EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LOS INCENTIVOS AMBIENTALES EN ESPAÑA.

El esquema vigente de incentivos fiscales a la innovación en la legislación española está formado esencialmente por la evolución en el diseño de estos incentivos específicos desde su aparición en el sistema tributario español con la Ley 61/1978, del Impuesto sobre Sociedades, ha conllevado importantes cambios, tanto en sus niveles de generosidad como en el esquema de determinación

España en torno a la oportunidad del actual esquema de incentivos fiscales a la innovación existentes en el Impuesto sobre Sociedades, cuya última reforma (Ley 35/2006, de 28 de noviembre) plantea una alteración de estos mecanismos de estímulo a la innovación que aún no está precisada¹⁹.

¹⁸ Unisféra International Centre Carla Sbert, Elementos para una gestión ambiental efectiva en El Salvador, Honduras, Nicaragua, Guatemala y Costa Rica: Informe preliminar para discusión, Montreal, 30 de septiembre de 2004

¹⁹ RIVAS SÁNCHEZ CARLOS, Los incentivos fiscales a la innovación Una síntesis comparada pág. 14, 2007.

1.5.1.1 El sistema Francés de control de contaminación de los ríos.

El sistema de incentivos francés es complejo, pues emplea muchos elementos además de los impuestos a las emisiones. Por ejemplo, se otorgan subsidios a la construcción de plantas de tratamiento, y se premia el buen desempeño en la reducción de la contaminación. Estos subsidios son financiados con los ingresos por impuestos a las emisiones, lo que hace que el nivel de éstos sea fijado de modo que permitan obtener ingresos suficientes para pagar los subsidios y los otros costos del sistema.

Por lo tanto, los impuestos no se fijan aproximándolos a los costos marginales de contaminar, o en un nivel tal que permitan niveles deseados de contaminación. Que se fijen con un objetivo de ingresos hace que los niveles de impuestos sean menores a los que son eficientes en términos de reducir la contaminación al menor costo²⁰.

1.5.1.2 El sistema Alemán de control de contaminación de los ríos

En Alemania, la necesidad de introducir mecanismos de mercado en el sistema de control de la contaminación comenzó a hacerse evidente a inicios de la década de los setenta. Pese a ello, inicialmente algunos estados se opusieron a realizar cambios muy pronunciados. Ello hizo que se implementara un sistema más moderado, consistente en impuestos que operaban junto al sistema tradicional de estándares y regulaciones.

Un ejemplo de este uso simultáneo de instrumentos económicos y de control es el siguiente: si una empresa contamina por encima de los límites

²⁰ PEARCE, DAVID W Y TURNER R., Kerry. Economía de los recursos naturales y del medio ambiente. Colegio de Economistas de Madrid. 1995.

permitidos por el gobierno federal, el contaminador enfrenta la posibilidad de que se le retire la licencia, y pierda además el derecho a la reducción del 50% de los impuestos por emisiones.

No obstante las ventajas que tendría este uso de instrumentos basados en incentivos económicos, al igual que en el caso francés, la política de impuestos es vista en el caso alemán como una fuente de recursos financieros y no como una forma de estimular que los agentes asignen eficientemente los recursos. Ello hace que muchas de las posibles ganancias de esta política se pierdan, pues el gobierno suele interferir con el adecuado funcionamiento del sistema manipulando los niveles y cobertura de los impuestos²¹.

1.6 LOS INCENTIVOS Y EL CONVENIO DE DIVERSIDAD BIOLÓGICA.

Antes de comenzar a tratar los incentivos, creemos conveniente definir que es un incentivo: **Incentivo** *Estímulo directo o indirecto que se ofrece a un elemento o a un sector de la economía para elevar o sostener su aporte a la actividad económica.*

De todas formas, no existe una definición estandarizada de incentivo o instrumento de mercado. Usualmente se entiende que un instrumento de mercado debe intentar alinear los costos privados con los costos sociales de forma de reducir las externalidades. La “fortaleza” o eficiencia de un instrumento de mercado esta dada por la capacidad de flexibilizarse para que un agente económico logre una meta ambiental predeterminada.

²¹ BOKOBO MOICHE, S.: Gravámenes e incentivos fiscales ambientales, Monografías, Madrid, páginas 62-71. 2000.

El artículo 11 del Convenio de Diversidad Biológica no es claro a la hora de definir el punto de partida y los límites en la posición respecto de la sustentabilidad perseguida como objetivo.

Tampoco se hace evidente la necesidad de que los incentivos, ya sean estos económicos o no, estén integrados con la normativa para actuar en forma conjunta potenciando la capacidad de los planes de conservación. Los desincentivos son aquellos que desalientan el comportamiento no deseado. En el marco del Convenio representan todos los alicientes o mecanismos que desalienten la depredación de la diversidad biológica y la pérdida de hábitats²².

Los desincentivos de tipo fiscal con frecuencia son utilizados para gravar la contaminación resultante de los efluentes producidos por las industrias o por las emisiones. En el caso específico de la conservación de la DB, estos instrumentos se utilizan para evitar el cambio hacia usos de la tierra no deseados.

Los desincentivos de tipo no fiscal son de implementación compleja. Habitualmente se utilizan en esta forma la opinión pública y los tabúes.

Los incentivos directos en efectivo son por ejemplo los préstamos otorgados a los agricultores para permitir que estos cubran los costos de introducir técnicas de manejo integrado de plagas. Otro ejemplo de estos incentivos es el de los subsidios entregados a los propietarios de la tierra para que la manejen en una forma determinada o se abstengan de cambiar su uso actual.

²² CAMPOS D., C. CASTIBLANCO y R. Moreno. 2000. "Análisis de incentivos económicos y fallas de mercado perversos para la conservación de la biodiversidad". Instituto Alexander von Humboldt.

Menos habitual pero también representativos son los subsidios otorgados a los propietarios de la tierra para que restauren los hábitats dañados. Ejemplos de subsidios directos en especie son: la entrega de planes para un proyecto de restauración de bosques, la transferencia de tecnología, etc.

Los incentivos indirectos no requieren de una asignación presupuestaria directa o específica para la conservación y pueden tener una base fiscal, de servicio o social.

Los incentivos indirectos fiscales incluyen las deducciones tributarias orientadas a la conservación de algunos hábitats o ecosistemas particulares. También se puede incluir en esta categoría el canje de deuda por naturaleza.

Los incentivos perversos son aquellos que fomentan la depredación de la diversidad biológica o el daño del ambiente.

Entre los incentivos sociales podemos citar las reformas en los regímenes de tenencia de la tierra, la asignación de alguna forma de derechos de propiedad sobre los recursos biológicos, el desarrollo de instituciones comunales o el acceso a los servicios de planificación familiar²³.

²³JUAN J. GARCÍA FERNÁNDEZ, Incentivos Económicos para la Conservación de la Diversidad Biológica, Febrero 2001

CAPITULO 2: LOS INCENTIVOS FISCALES AMBIENTALES.

2.1 INCENTIVOS FISCALES.

2.4.2 Definición.

“Son los estímulos que en relación con una determinada conducta puede provocar el reconocimiento de un beneficio fiscal”²⁴.

Los incentivos fiscales consisten en exenciones o reducciones considerables de los impuestos, también comprende exenciones totales o parciales del impuesto, estos incentivos representan un privilegio que conlleva el otorgamiento de ciertos beneficios con los que se hacen acreedoras determinadas empresas o personas naturales al cumplir ciertos requisitos contemplados en la ley²⁵.

El incentivo es considerado como una señal dirigida a estos actores sociales para que establezcan sus criterios de decisión en cuanto al uso de los recursos naturales y de la diversidad biológica.

Los incentivos fiscales se presentan en algunos casos formando parte integral de la legislación económica general y en otros como una de las tantas medidas que los gobiernos adoptan a fin de estimular el proceso de desarrollo, sea cual fuere la base legal en que se fundamenta, dichos incentivos fiscales consisten por lo general en:

²⁴ CABALLENAS, G., Diccionario enciclopédico de derecho usual, México-Buenos Aires, Heliasta, 1986, t. VI.

²⁵ RIVAS SÁNCHEZ, C, “Los incentivos fiscales a la innovación en España y en el ámbito comparado”, Documento, núm. 10, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, págs. 3-27,2008.

- a) Exenciones de impuestos a las importaciones de maquinaria, equipo, materia prima etc.
- b) Exoneración de impuestos a la renta y la producción.

Estos incentivos se ofrecen a las empresas que de conformidad con las disposiciones legales, cumplen determinados requisitos de calificación, los cuales se encuentran predeterminados en la ley.

Asimismo estos incentivos se ofrecen por un determinado número de años y en cierta cuantía, dependiendo de la importancia que para el desarrollo industrial y económico del país que se le atribuye a la empresa.

2.5 NATURALEZA.

Los incentivos fiscales o tributarios como también se le llama, revelan que su naturaleza la configura una liberalidad del Estado, condicionada a ciertos fines, que en el fondo representan ni más ni menos que un subsidio indirecto a las empresas.²⁶

2.3 FINALIDAD.

Los incentivos tributarios son diseñados con la finalidad de modificar el comportamiento o desarrollo de determinadas actividades o agentes. Los instrumentos pueden tomar la forma de tratamientos tributarios preferenciales para ciertos productores a través de crédito fiscal, exoneraciones o deducciones. También pueden tomar la forma de beneficios tributarios dados a inversionistas para proyectos o actividades elegibles.

²⁶ VIDAL, JUAN HÉCTOR, "Incentivos Fiscales para el desarrollo industrial en Centro América. Universidad de El Salvador. Tesis 1968 pág. 38.

En el pasado estos instrumentos se han prestado a varios problemas, esencialmente de implementación, en los países subdesarrollados²⁷.

Adicionalmente, estos esquemas tienen un costo para el Tesoro Público, que difícilmente puede ser financiado en varios países subdesarrollados. Sin embargo, ya el Banco Mundial ha reconsiderado su uso bajo circunstancias especiales en el caso ambiental.

2.4 CLASES DE INCENTIVOS FISCALES.

2.4.1 Incentivos Directos.

Esta clase de incentivos pueden ser otorgados por medio de dinero, en especie y mixtos. Los primeros se pueden ejemplificar con subsidios, pago de jornales, subvenciones, créditos, fondos rotatorios entre otros. Los incentivos en especie, pueden ser en alimentos, insumos agrícolas, herramientas, equipos, etc. Los incentivos mixtos como su nombre lo indica, utilizan diferentes combinaciones de los anteriores.

2.4.2 Incentivos Indirectos.

Esta clasificación se divide en incentivos fiscales de servicios y sociales, entre los primeros podemos mencionar las deducciones y exenciones tributarias, avales, garantías y seguros, seguridad de tenencia etc. Los incentivos de servicios pueden ser los de asistencia técnica mercado y almacenamiento etc. Por ultimo los incentivos sociales, son por ejemplo las denominaciones de servicios, construcciones y organizaciones comunitarias.

²⁷ ALBERTO PASCÓ-FONT, Instrumentos Económicos y la Regulación medio ambiental, octubre 1996, pág. 18.

2.5 TIPOS DE INCENTIVOS FISCALES.

1. *Tasas por Emisión:* Pagos en base al nivel de emisión Ejemplos: pagos por la cantidad y calidad de vertidos.
2. *Tasas por Uso:* Pagos por el costo del servicio de recolección y tratamiento de desechos.
3. *Tasas sobre Productos:* Se aplican sobre el precio de los productos que contaminan en sus procesos de producción, consumo o disposición final. Ejemplos: sobre lubricantes; fertilizantes; baterías de cadmio; productos químicos básicos.
4. *Tasas Administrativas:* Pagos a la administración pública por servicios que ésta presta. Ejemplos: otorgar autorizaciones, realizar actividades de control.
5. *Permisos Comercializables:* Alícuotas de emisión sobre un cupo máximo establecido que una empresa o ente pueden comprar o vender en el mercado.
6. *Sistema de Multas y Depósitos Reembolsables:* Imposición de un cargo sobre productos específicos en puntos de venta. Es devuelto total o parcialmente si se devuelven un punto²⁸.

Los incentivos comprenden una amplia gama de mecanismos potenciales, entre los extremos de ese abanico podemos encontrar un sin

²⁸ JUAN J. GARCÍA FERNÁNDEZ, Incentivos Económicos para la Conservación de la Diversidad Biológica Pág. 11, Febrero 2001.

número de posibilidades apoyadas en los mecanismos mas tradicionales, impuestos y subsidios o en instrumentos menos familiares como los permisos comercializables. Todo el arco de instrumentos tiene como objetivo internalizar los costos ambientales.

2.6 INCENTIVOS FISCALES AMBIENTALES.

2.6.1 Definición.

El incentivo fiscal ambiental *“es una herramienta de la política fiscal encaminada a la protección del medio ambiente, consistente en el uso de estímulos dirigidos a los contribuyentes, para el caso que estos adopten conductas encaminadas a ese fin, las que deben de estar previamente determinadas al momento de instauración del incentivo”*²⁹.

Los incentivos fiscales se definen como exenciones y descuentos de carácter tributario, así como también los subsidios o subvenciones dirigidas a empresas privadas por emprender y desarrollar actividades que conduzcan al progreso ambiental.

Los incentivos tributarios Ambientales tratan de afectar positivamente la conducta de las empresas, aún a costa de sacrificar las recaudaciones, teniendo que subir otras tasas de impuestos para mantener el nivel de recaudación deseado. Se otorgan con la finalidad de que el Estado reciba a cambio un beneficio, que en este caso es la disminución de la contaminación mediante la reducción o eliminación de desechos. Los Incentivos Tributarios

²⁹ RETAMAL VALENZUELA, J. Incentivos Tributarios Ambientales, una vía limpia hacia el Desarrollo. Editorial Jurídica la Ley. Chile 2003 Pág. 1

sólo se justifican cuando existe una situación particular que necesita corregir, por ejemplo disminuir la contaminación.

Los Incentivos Tributarios Ambientales, se pueden definir para nuestro caso en forma amplia como: Exenciones y descuentos de carácter tributario, así como también subsidios o subvenciones otorgados a empresas privadas por emprender y desarrollar actividades o inversiones (Inversiones en Bienes de Capital y/o en Capital de Trabajo) que conduzcan al mejoramiento del ambiente. Los Incentivos no Monetarios, están representados por Servicios de Apoyo (totales o parciales) que le brinda el Estado a través de sus instituciones, ya sea directamente o a través de terceros, mejor conocidos como: Servicios de Desarrollo Empresarial y Servicios Financieros.

La racionalidad de los incentivos fiscales en materia ambiental se sustenta en lograr impactos significativos sobre la preservación, conservación y rescate del medio ambiente y de los recursos naturales, mediante el otorgamiento de beneficios a los empresarios que realicen Inversiones en Tecnologías Limpias; pero pueden tener otros fines y objetivos, tales como el incremento de las inversiones en general, la generación de empleo, la Promoción de Exportaciones, la Industrialización de determinados productos (valor agregado a los productos del sector primario), transferencias de tecnologías, etc.

Se debe tener cuidado en no beneficiar a inversionistas que no llenan los requisitos o a extranjeros, lo que puede dar origen a una percepción de que el sistema tributario no es equitativo.

El incentivo fiscal, según la doctrina tributaria comparada, como *el estímulo que en relación con una determinada conducta puede provocar o no el reconocimiento de un beneficio fiscal*, mientras que el beneficio fiscal, en

cambio, es cualquier modificación que altere la valoración de un tributo en virtud de la realización de una determinada conducta, en este caso, con una finalidad ambiental.

En este sentido, “no todo beneficio fiscal es un incentivo”, pues la singularidad del incentivo radica en el supuesto del hecho generador, el cual se encuentra delimitado a un determinado comportamiento del sujeto destinatario.

2.6.2 Características.

Los Incentivos fiscales ambientales se pueden caracterizar como un *instrumento económico* de política ambiental que puede incentivar el cambio de actitud y de conducta de los agentes económicos para reducir el impacto negativo de determinadas prácticas industriales y productivas.

2.6.3 Objetivos de los Incentivos Ambientales.

Los dos objetivos principales de los incentivos económicos son: proveer al mercado de señales a través de modificaciones de los precios relativos (ej.: tasas sobre productos), y dejar libertad de elección a los contaminadores par asumir el pago de esa carga, o bien invertir en prevención o control del daño ambiental³⁰.

Las tasas, que por su propia definición representan el pago por un servicio, deben ser lo suficientemente claras para que el agente económico

³⁰ MORATAL ORON, GERMAN. “Fiscalidad Ambiental: La Ecotasa”. Universidad Jaime I de Castelló, Comité Económico. Valenciana, España, 2003.

que las debe pagar comprenda claramente cuál es el fin de la misma y como modifica su estructura de costos.

2.6.4 Finalidad de los Incentivos Ambientales.

Los incentivos fiscales, en materia ambiental, tienen una finalidad concreta aminorar la carga tributaria del sujeto pasivo que realiza determinadas inversiones seleccionadas por el legislador en cumplimiento de una determinada política económica y fiscal, en unos casos estructural o permanente, como es el caso de los incentivos aplicables a la protección del medio ambiente y en otras de carácter coyuntural para estimular el desarrollo de actividades económicas o de interés social.

La aplicación de los incentivos se efectúa sobre la base imponible o beneficio Sujeto a tributación, mediante deducciones que la aminoran, o bien mediante las bonificaciones o reducciones porcentuales en la cuota tributaria. En el primer caso, se produce una desgravación por parte del beneficio fiscal, que queda reducido en el importe de la deducción que se aplique y, en el segundo, el incentivo fiscal se transforma en un beneficio económico para el sujeto pasivo³¹.

En el caso Español por ejemplo, se podría "premiar" las inversiones que realicen las empresas para mejorar su eficiencia ambiental con exoneraciones de pagos de aranceles (si el equipo es importado) o como ya

³¹ CASTRO G., JESÚS ANTONIO. "Beneficios Fiscales e Incentivos Tributarios para la Inversión Ambiental". Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial, Grupo de Análisis y Económico e Investigación. Colombia 2004.

se hace en algunos casos, exonerar dichas inversiones del pago al impuesto a la renta si se hace mediante reinversión de utilidades.

Los incentivos, beneficios y otras formas de apoyo, tienen como fin motivar, estimular o incentivar a determinadas actividades económicas, agentes económicos o categorías de empresas, así como para determinados tipos de inversiones, como es el caso de las Inversiones en Tecnologías Limpias.

2.8 PRINCIPIOS REGULADORES DE LOS INCENTIVOS AMBIENTALES.

Los principios que informan los incentivos medioambientales no contradicen ni entran en conflicto con los principios tributarios generales que ya hemos señalado (legalidad, igualdad y de capacidad económica), sino que por el contrario, se complementan y potencian recíprocamente. A su vez, evidencian la importancia que revisten los tributos ambientales como instrumentos de protección del medioambiente. Estos principios son³²:

2.7.1 Principio de Precaución.

El Principio de Precaución quiere decir, que el derecho ambiental procura bajo todo escenario y a toda costa, evitar los daños, el deterioro, el menoscabo, la desnaturalización del ambiente y los recursos naturales. Por lo que el derecho ambiental es esencialmente un derecho de precaución y/o prevención, persiguiendo siempre el que no se realicen alteraciones, daños o

³² MODALES LAMBERTY, ALICIA. "Derecho Ambiental. Instrumentos de Política y Gestión Ambiental". Editorial Alveronico. España1999.

variaciones nocivas al ambiente y los recursos naturales irreversibles o injustificados.

El principio de prevención es el más importante de todos, al punto aseguran algunos de que si se aplica, los demás principios no tendrían razón de ser. Su función básica es evitar y prevenir el daño antes de que se produzca.

Este principio utiliza numerosos instrumentos de gestión para concretar su función, entre los que se pueden citar, las declaratorias de impacto ambiental, los permisos y licencias ambientales, los estudios de impacto ambiental y sus planes de manejo y en general otros instrumentos de tipo precautorio que tienen como finalidad obtener información acerca de los impactos positivos y negativos sobre el ambiente³³.

2.7.2 Principio "Quien Contamina Paga".

Propugna la creación de instrumentos tributarios que cumplan con una doble finalidad: **disuadir y recaudar**. Por aplicación de la carga tributaria se reducen los daños ambientales y también se generan recursos que podrán aplicarse a programas de protección del medio ambiente o, eventualmente, incorporarse a rentas generales.

Este principio demanda que sea el contaminador quien soporte el coste de las medidas de reducción de la contaminación, impuestas por la Administración para conseguir niveles aceptables de calidad ambiental. Como manifestación del principio de solidaridad supone la concreción de la

³³ SIERRA LUDWIG, V.: "Fiscalidad medioambiental y competitividad: incompatibilidades y perspectivas", Boletín ICE Económico, número 2570, del 27 de abril al 3 de mayo de 1998.

tendencia de internalización de los costes sociales inducidos por la degradación ambiental. Así se establece el deber de cada sujeto contaminante de asumir su responsabilidad sobre los costes ambientales que haya producido con su actuación contaminante³⁴.

En términos generales, los países no deberían apoyar a los contaminadores con subvenciones, beneficios fiscales o cualquier otra medida económica, sin embargo desde un primer momento se prevé la posibilidad de establecer ayudas con lo que primariamente se establece una excepción a dicho principio. No se trata solo de identificar a quien contamina para hacer que pague, sino que, coincidiendo con la vía tributaria, la distribución de los costes ambientales se realice entre los que usan, disfrutan o explotan los recursos naturales.

El principio de quien contamina paga lo que busca es que el agente contaminador asuma los costos de su acción, como una forma de incentivarlos a que no contaminen. Pero como dijimos antes, para algunas empresas es más barato descontaminar que evitar la contaminación. Este principio implica cuatro tipos de sanción: evitar el daño, pagar una multa, cesación de los daños, y reparar el daño o compensarlo a las víctimas.

2.7.3 Principio de Responsabilidad Objetiva.

El tercer principio, es bastante interesante, ya que asigna responsabilidad penal, civil y como nueva tendencia en materia fiscal, la responsabilidad contra quien contamine o dañe el ambiente o cause deterioro o pérdidas contra los recursos naturales, haciéndolos pasibles de

³⁴ ROSEMBUJ, TULLIO - "Los tributos y la protección del medio ambiente" - Marcial Pons. Ediciones Jurídicas SA - Madrid – 1995, pág. 31.

ser beneficiados con una acción en reparación civil todas aquellas personas, organizaciones, comunidades enteras que demuestren que han sufrido un perjuicio por acción u omisión³⁵.

La responsabilidad civil en materia ambiental es objetiva, lo que significa que no es necesario probar la culpa del que causa el daño, sino sólo el hecho de que la acción u omisión ha causado un daño. De acuerdo a este principio, aquí no se examina la culpabilidad del agente, sino sólo su responsabilidad, y esto se debe a que los daños ambientales son continuos, acumulativos, irreversibles y transnacionales, por lo que es importante después que ocurre el hecho determinar el responsable para que repare los daños³⁶.

2.7.4 El Principio de Participación Pública.

Aunque no se encuentra en gran parte de la doctrina ambiental moderna como un principio del derecho ambiental, es evidente que su importancia es tal que en materia ambiental realizar cualquier actividad industrial o de otro tipo donde no se ofrece la oportunidad para que los interesados y los ciudadanos puedan ofrecer sus puntos de vista, y participar en el diseño e implementación de las cosas, puede ser invalidado cualquier estudio o proceso administrativo o judicial por violar el debido proceso de ley, en este caso el derecho fundamental a participar y ser parte del desarrollo.

Esta concepción descansa en el hecho de que las cosas que las actividades que producen o realizar los humanos son capaces de producir

³⁵ LEWIN FIGUEROA, A. "Principios Constitucionales del Derecho tributario." Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Bogotá. Colombia. (2002).

³⁶ VALLEJOS CABEZAS MARÍA DEL CARMEN. Responsabilidad Fiscal Ambiental en Costa Rica, Lex Nova, Valladolid, 1999.

alteraciones, molestias y daños, y que estos daños son capaces de afectar intereses colectivos e individuales, tanto patrimoniales como morales³⁷.

2.8. CLASIFICACIÓN DE LOS INCENTIVOS AMBIENTALES.

Los incentivos pueden clasificarse en Tributarios y No Tributarios.

Incentivos: Representan para el beneficiado Ahorros (no pago y/o descuentos), dinero en Efectivo, Servicios, Reconocimientos, trato preferencial, etc.

2.8.1 Incentivos Tributarios

- Reducción en el pago de las tasas administrativas.
- Exención, exoneración o reducción de impuestos nacionales.
- Exención, exoneración o reducción de impuestos municipales.
- Tasas o tarifas preferenciales (Nacionales o Municipales).
- Subsidios.
- Beneficios Fiscales.

³⁷ Otros principios no menos importantes deben ser considerados por nuestra ley como son: el principio de Información Ambiental, el de tomar en cuenta la Dimensión Ambiental, de Conjunción, el Principio de libre determinación de los pueblos, etc. El profesor Ramón Martín Mateo establece varios principios aplicables al derecho ambiental, a saber: Ubicuidad, Sostenibilidad, Globalidad, Subsidiaridad y Solidaridad.

2.8.2 Incentivos No Tributarios:

- Sello Ecológico o Eco-etiquetados.
- Excepción a requisitos regulatorios.
- Difusión de experiencias exitosas.
- Servicios de Desarrollo Empresarial por parte de organismos del Estado, mediante actividades de capacitación, Asistencia Técnica y Asesoría.
- Accesos a financiamiento con condiciones preferenciales;
- Facilidades al empresario, funcionarios, empleados y obreros para que reciban capacitación y/o entrenamiento técnico o profesional en organismos públicos o privados nacionales o extranjeros;
- Pasantías, participación en Foros, Ferias, Certámenes etc.
- Suministro de Información Comercial y Técnica³⁸.

³⁸ RODAS LLERNA, GUILLERMO. "Indicadores Fiscales y Económicos de la Política Ambiental en Colombia". Foro Nacional Ambiental Documentos de Políticas Públicas. Pág. 134, Colombia 2000.

2.9. TIPOS DE INCENTIVOS AMBIENTALES.

2.9.1 Deducciones por instalaciones destinadas a la protección del medio ambiente:

Estas deducciones son aplicables a las instalaciones medio ambientales destinadas para la captación y filtración de polvo, humo, gases y otros contaminantes, el objeto primordial de estas deducciones es con el fin de reducir el impacto contaminante de su propia actividad, lo cual se llama gestión de residuos.

2.9.2 Deducciones por adquisición de vehículos no contaminantes:

Estas deducciones se aplican a las personas naturales o jurídicas que adquieran maquinaria industrial tales como, camiones furgones, autobuses, etc. que cumplan con los con los requisitos siguientes:

- a) Que lo vehículos no contaminantes sean nuevos.
- b) Que cumpla con los requisitos sobre emisiones de gases, partículas contaminantes y humos establecidos.
- c) Que tengan motor alimentado por gas natural o por gas líquido de petróleo.

2.9.3 Deducciones de renta por inversiones ambientales.

Las inversiones ambientales son aquellas que están orientadas a la implementación de sistemas de control ambiental, que tienen por objeto el logro de resultados medibles y verificables de disminución de la demanda de

los recursos naturales renovables o de prevención y reducción en la generación o mejoramiento de la calidad de los residuos líquidos, emisiones atmosféricas o residuos sólidos.

Las inversiones realizadas en bienes del activo material destinadas a la protección del medio ambiente consistentes en instalaciones que eviten la contaminación atmosférica procedente de instalaciones industriales o contra la contaminación de aguas superficiales, subterráneas o marinas, además de la reducción, recuperación o tratamiento de residuos industriales³⁹.

2.10 REQUISITOS PARA OTORGAR INCENTIVOS AMBIENTALES.

- Ser una empresa legalmente constituida y establecida, como persona natural o jurídica de origen nacional.
- Empresa debidamente legalizada conforme a las leyes mercantiles, laborales, fiscales, ambientales y de seguridad social y cualquier otra que de acuerdo a su naturaleza, ubicación, tamaño o actividad le sea aplicable.
- Llevar registros adecuados a las disposiciones del Código de Comercio, leyes Tributarias, municipales y leyes laborales.
- Estar solvente ante la DGI y Municipalidades donde opera comercialmente.

³⁹ FERNANDEZ LOPEZ, "Fiscalidad para empresarios y directivos no expertos". Editorial FC. Madrid, España, Pág. 175. 2008.

- Realizar actividades consideradas prioritarias por la Política de Desarrollo Industrial vigente; con la excepción los micros y pequeñas empresas, para las cuales todas las actividades de transformación industrial o artesanal serían sujetos de recibir incentivos, de conformidad con los requisitos, términos y condiciones establecidos en la Disposición Administrativa General o en el Reglamento Ad Hoc, según el caso.
- Serán objeto de beneficios cuando se acojan voluntariamente a llevar a cabo un plan de inversiones que representen reducciones de desechos más allá de los permitidos por la Ley.
- Estar dispuesto a suscribir el compromiso, convenio o acuerdo con la autoridad competente de aplicación. Las empresas beneficiarias, están obligadas a cumplir los compromisos que sirvieron de base para la concesión de los beneficios, de acuerdo con el objeto de la Ley o del precepto jurídico que le dio origen.
- Cuando se trate de ampliación de Plantas Industriales existentes, los beneficios a otorgar corresponderán únicamente a la expansión producida.
- Las personas naturales y/o jurídicas que adquieran, por cualquier título una empresa y/o planta industrial que goce de los beneficios, continuarán gozando de los mismos beneficios y cumpliendo con las obligaciones que su transmitente. Los adquirentes deberán cumplir

con los requisitos generales establecidos por las leyes aplicables, el reglamento y las cláusulas del acuerdo suscrito⁴⁰.

No serán objeto de incentivos, cuando las inversiones a realizar sean por sanción o el cumplimiento de mandato legal.

La aplicación de Incentivos (Tributario) existe en las economías Latinoamericanas, aun cuando hay estudiosos de la materia que opinan que: “La mejor forma de estimular la economía es contar con una base amplia de contribuyentes y con impuestos y tasas bajas, estables y de aplicación general”.

2.11 USO Y FORMA DE APLICACIÓN DE LOS INCENTIVOS AMBIENTALES.

2.11.1 Elementos necesarios para implementar incentivos.

En este marco, la pluridimensional de la biodiversidad forestal requiere enfoques que tengan en cuenta todos los factores relevantes, considerando además la existencia de múltiples actores. Existen tres elementos particularmente cruciales para la implementación exitosa de los incentivos Ambientales **a)** el suministro de información; **b)** la creación de capacidades institucionales y técnicas y **c)** el involucramiento de las poblaciones locales. Aunque importantes, este conjunto de variables despliega una serie de inquietudes que no pueden ser resueltos dentro de los límites del presente documento. Se consignan aquí solamente los principales aspectos

⁴⁰ CORCHUELO MARTÍNEZ-AZÚA, M. B. (2007): Los incentivos fiscales a la I+D en España: participación de las empresas y efectividad, Tesis doctoral, Universidad de Extremadura. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Badajoz.

relacionados con la dimensión socio institucional y las culturas de los actores⁴¹.

2.11.2 Información

La falta de información constituye una de las principales barreras para la aplicación de incentivos apropiados:

- El primer paso para diseñar políticas apropiadas es la recolección de información sobre las características de los recursos amenazados, las presiones a que están expuestos y los beneficios que proporcionan. La información científica de alta calidad es necesaria en un análisis global de la biodiversidad y en el diseño de determinados incentivos, pero no es requerida en cada caso ni en todas las etapas del proceso (ver más adelante);
- Adicionalmente, es importante calcular el tiempo y los recursos necesarios para obtener esta información, así como anticipar la posibilidad de que estos costos sean devueltos a lo largo del proceso de implementación del incentivo;
- Dentro de esta información, es esencial enfocar la naturaleza del incentivo y sus efectos. Monitorear las respuestas a la medida durante y después de su implementación, es también una parte importante de la política;
- Finalmente, se deberá procurar una adecuada disseminación de esta información entre los actores involucrados.

⁴¹ BARRANTES, G. Curso de Economía Ecológica. Instituto de Políticas para la Sostenibilidad (IPS), Costa Rica. (2000).

2.11.3 Creación de Capacidades.

La creación de una capacidad adecuada para el diseño, implementación, monitoreo y puesta en práctica de la medida es esencial para su éxito. El proceso de generación de capacidades implica los siguientes pasos:

- Creación de un marco legal e institucional apropiado para implementar las medidas.
- Creación de competencia conceptual para entender la naturaleza de los factores que intervienen, así como el alcance de los incentivos; con todo, el asesoramiento de expertos no es requerido de manera continua, sino que basta crear la estructura apropiada para poder recurrir al conocimiento científico en momentos críticos (involucramiento en el diseño del instrumento; participación en un consejo científico asesor después).
- Entrenamiento formal del equipo encargado de diseñar e implementar la medida, en los aspectos científicos y económicos básicos relacionados con la conservación y uso sostenible.
- Creación de capacidades de los actores locales: en situaciones de descentralización de la toma de decisiones, el fortalecimiento e involucramiento de los actores locales requiere la provisión de información, apoyo legal y técnico, y capacitación en planificación, toma de decisiones, gestión administrativa y seguimiento-monitoreo.
- Junto con la creación de capacidades, juega un papel fundamental la educación ambiental.

Además de permitir acceder a nuevas actitudes y formas de valoración del ambiente, la educación ambiental puede ayudar a controlar las presiones sobre los bosques, “sosteniendo” el proceso productivo hasta empalmar con el mejoramiento económico (incentivos directamente productivos), que puede seguir retroalimentando⁴².

2.11.4 La participación y las culturas institucionales.

Estos son algunos de los principales aspectos a considerar con relación al involucramiento de los actores y sus correspondientes culturas institucionales.

2.11.4.1 Participación local.

La participación de los actores y la consideración de sus intereses son cruciales para el éxito o fracaso de un incentivo, ya que ellos son al mismo tiempo los beneficiarios inmediatos de los bienes y servicios forestales, y los que ejercen presiones sobre ellos. En este sentido, son también los que más pueden ganar o perder en el mantenimiento de la biodiversidad forestal. Revisemos algunas evidencias acerca de los procesos participativos, con relación al tema que nos ocupa.

Las percepciones de los actores locales constituyen el punto de partida imprescindible del proceso participativo. La cultura de las poblaciones locales es el punto de acceso a su valoración de los recursos naturales y permite identificar otras valoraciones distintas de lo ambiental, que pueden

⁴² RETAMAL VALENZUELA, JORGE ROBERTO. “Incentivos Tributarios Ambientales, Una Vía Limpia Hacia el Desarrollo”. Editorial Jurídica La Ley. Pág. 45, Chile 2003.

redefinir o, al menos, complementar las percepciones externas. Por otra parte, la atención a las representaciones y prácticas de la gente permite adecuar, de manera pedagógica, los aportes externos, particularmente en situaciones de ausencia de conocimientos tradicionales.

Evidentemente, el proceso de uso sostenible exigirá un acercamiento gradual de las percepciones actuales de la gente a los usos ideales del ecosistema, pero también la redefinición de las visiones externas y su adecuación a los ritmos locales.

Pero la participación no es un hecho lineal (del conocimiento de la gente a la solución de los problemas), sino que se estructura a partir de una serie de aproximaciones sucesivas y diferenciadas a la gente y a su entorno cultural y comunitario. Entre ellas, una adecuada "tecnología social" en la definición e implementación de formas pertinentes de acercamiento, la reconstrucción de las condiciones de participación comunitaria, la relación de los conocimientos con sus correspondientes prácticas, la identificación del elemento dinamizador/activador de la participación), etc.

Es importante considerar los límites del conocimiento y de las prácticas locales. Los ecosistemas encierran posibilidades de valoración adicionales a las proporcionadas por el conocimiento tradicional. Por otra parte, el saber tradicional ha pasado frecuentemente por un proceso de deterioro, o no es ya completamente funcional a una naturaleza degradada, porque no ha podido evolucionar y adecuarse a las nuevas exigencias. Es también frecuente, aún en comunidades tradicionales, la irrupción de

cambios exógenos que escapan a la memoria del grupo y, al mismo tiempo, la interrumpen⁴³.

También es importante tener en cuenta que existen instancias formales e informales que organizan la participación local. Con relación a ellas, esta participación debe ser *selectiva y diferenciada*: no toda la gente que es afectada por las medidas tiene por qué participar automáticamente en la formulación de la política, que puede ser delegada a representantes, aunque sí es importante para el éxito de las medidas que la gente esté bien informada de todas las etapas del proceso y de sus resultados, que se sienta afectada positivamente por la implementación del incentivo y que participe en el proceso de implementación (proyecto concreto de valoración de un determinado bien o servicio, constitución de comités de vigilancia y seguimiento, etc.).

Otra condición básica para que la gente participe activamente en la conservación del medio ambiente es que tenga la autoridad y la responsabilidad para hacerlo. De hecho, una gran parte de la presunta “falta de cuidado” ambiental se debe al hecho de que la gente no se siente responsable o no tiene el poder para actuar, lo que está vinculado a la revisión de las bases legales para este involucramiento, incluyendo la asignación de derechos de propiedad o de uso precisos y a la delegación efectiva de tareas a medida que se consolidan capacidades.

La distribución de los beneficios y la equidad social constituyen también condiciones para la sostenibilidad del desarrollo. Al mejorar el nivel

⁴³ MARRA, M. A. “Incentivos fis-cales, inversión en actividades de I+D y estructura de costes. Un análisis por tamaño para una muestra de empresas manufactureras españolas”, 1991-1999», Hacienda Pública Española, 182, (2004).

de educación y el acceso a capital y a medios de producción de los pobres rurales, incluyendo la transformación local de algunos productos, se ponen las bases para que un mayor número de personas disminuya sus presiones sobre los bosques (a menudo, el único “capital” disponible), mejorando a la vez sus condiciones de vida y su autoestima.

En general, además de la sostenibilidad ecológica, existen una serie de criterios socio-económicos para definir la sostenibilidad de los usos a lo largo del proceso desarrollo, desde la investigación participativa y la identificación conjunta de alternativas con la gente, partiendo de su peculiar “cultura de manejo” hasta la ejecución y evaluación compartidas. Este proceso incluye aspectos como un adecuado “ahorro” organizativo en la asignación de responsabilidades y distribución de beneficios para evitar el colapso de la “capacidad de carga social”, y la promoción de formas de capitalización local en función de las características de cada comunidad.

También se deben propiciar procesos de elaboración normativa, lo que implica la concertación del conjunto de actores sociales para definir regulaciones compartidas, a propósito de recursos escasos o estratégicos, identificando incentivos y sanciones y activando controles sociales apropiados para su cumplimiento. Pero los actores locales no están solos, sino que tienen frente a sí a una serie de interlocutores, en particular el Estado, las ONGs y las empresas que se analizan a continuación⁴⁴.

⁴⁴ SERRANO ANTÓN, FERNANDO, “Los incentivos Fiscales por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica en la Unión Europea”, Régimen Tributario de las actividades de investigación y desarrollo.

2.11.4.2 La cultura institucional estatal.

Las funciones del Estado están evolucionado claramente en toda la región desde un rol de planificación centralizada del desarrollo, con un fuerte componente de intervención y promoción directa del crecimiento económico (el Estado “protector”), hacia una gestión caracterizada por la reducción del tamaño del Estado, la privatización y la descentralización. De hecho, como hemos señalado, conviene tener en cuenta que, para asegurar el éxito de las medidas de incentivo, es necesaria la transferencia de autoridad y responsabilidad de la implementación al nivel más bajo involucrado. En este marco, los roles del Estado están relacionados con sus nuevas funciones reguladoras y facilitadoras, y con su capacidad para propiciar la actuación concertada de los distintos actores sociales.

2.11.4.3 Organizaciones no gubernamentales.

Las instituciones gubernamentales son responsables del manejo de la biodiversidad y de los ecosistemas forestales; pero las ONGs o determinados individuos pueden desempeñar un rol importante en identificar las preocupaciones y prioridades de los actores afectados y hacer “lobby” ante las instituciones implicadas. También tienden a sentirse más responsables de las necesidades y opiniones de la gente, y pueden responder en forma más rápida y flexible a las necesidades de nueva información y a nuevas presiones sobre los bosques.

Por consiguiente, en muchas circunstancias, las instituciones no gubernamentales están en mejor capacidad de obtener apoyo local y comprometer la participación de los actores que las instituciones gubernamentales, por falta de confianza en la eficiencia y efectividad de

algunas actividades del sector público; por eso es importante la colaboración entre ambas instancias, gubernamentales y no gubernamentales.

Adicionalmente, suelen estar mejor preparadas para lidiar con situaciones conflictivas, que caracterizan frecuentemente el relacionamiento de los actores locales con el Estado y las empresas; de hecho, en el proceso de definición y aplicación de incentivos conviene tener en cuenta la conveniencia de involucrar a los distintos tipos de actores que se benefician de los bosques y que pueden tener opiniones contrapuestas, lo que puede exigir el recurso a formas de mediación y resolución de potenciales conflictos.

La nueva perspectiva de manejo del conflicto implica la creación de una cultura de la mediación que sepa delegar atribuciones a las instituciones de la sociedad civil, descentralizando la gestión del conflicto. Sin embargo, algunas ONGs incurren también en errores estratégicos, como crear dependencia de las organizaciones locales o instaurar competencias desleales valiéndose de su papel mediador⁴⁵.

2.11.4.4 La cultura empresarial.

La tendencia estructural de las empresas y compañías es hacia la maximización de las ganancias la minimización de los costos en el menor tiempo posible, sin considerar los daños ambientales de los bienes colectivos. La existencia de empresas que se han vuelto ambientalmente conscientes dista mucho de ser abrumadora, sea que lo hayan hecho de

⁴⁵ VALLEJOS CABEZAS MARÍA DEL CARMEN. "Responsabilidad Fiscal Ambiental en Costa Rica", Lex Nova, Valladolid, Pág. 47. 1999.

manera voluntaria (cambios en los valores corporativos) o por efecto de la presión de los ambientalistas o de las regulaciones estatales.

Las preocupaciones ambientales están siendo incorporadas de distintas maneras dentro de la lógica productiva empresarial, y pueden existir, sin duda, buenas intenciones en muchas empresas más. Pero no hace falta que las empresas sean malintencionadas para que actúen de manera nociva: basta que respondan de manera racional a señales económicas; basta que exista el mercado (incluyendo sus distorsiones con relación a bienes y servicios forestales) y una sociedad de consumo como la contemporánea (Jacobs, 1995).

El cambio de comportamiento por parte de las empresas con relación al medio ambiente está estrechamente ligado a la existencia de un mercado competitivo. En este tipo de mercado, las acciones voluntarias, aunque deseables, son arriesgadas, porque pueden poner a la empresa en desventaja. De ahí la necesidad de que sean establecidas regulaciones compartidas, ya que la protección ambiental es costosa y, desde el punto de vista de la mayoría de las empresas, la mejor situación es aquella en la que no se impone ningún costo en absoluto.

El incremento de costos es mal visto mientras no existan evidencias de que pueda ser compartido por los consumidores, o que se planifiquen compensaciones de otra naturaleza. No obstante en muchas ocasiones son necesarios correctivos individuales, como en el caso de empresas cuya insostenibilidad ambiental afecta gravemente a otros sectores del desarrollo de las poblaciones locales y del país mismo. Sin embargo, la existencia o inexistencia de un “capitalismo verde” no es el único problema.

Sin duda, la sustitución de tecnologías contaminantes y depredadoras por tecnologías limpias y la compensación por los daños ambientales causados (sobre todo por compañías petroleras, mineras, agroindustrias y madereras) constituye todavía una prioridad ambiental en las circunstancias actuales del continente. Pero, aun cuando el horizonte del cambio tecnológico (por ejemplo, con relación a las compañías petroleras o mineras) permita suponer que dentro de algunos años el problema de las tecnologías limpias haya sido solucionado, permanecerá todavía sin solución uno de los problemas de fondo del desarrollo sostenible con relación a la intervención empresarial y, también, a la del Estado: el de la redistribución de los beneficios y de la equidad social como condiciones de la sostenibilidad del desarrollo, tanto en términos sociales como ambientales.

Esta nueva cultura empresarial tiene también como contraparte la consolidación del sentido de responsabilidad por parte de los actores locales tradicionales hacia su propio futuro y hacia el uso sostenible de recursos que son también patrimonio colectivo y de las futuras generaciones, aunque sin descuidar la producción de un beneficio inmediato para las generaciones actuales⁴⁶.

2.12 DESVENTAJAS DE LOS INCENTIVOS.

Las desventajas de los incentivos fiscales o gastos tributarios son varias: disminuyen los ingresos tributarios, son más difíciles de controlar y son menos transparentes que los gastos incluidos en el presupuesto, representan un privilegio fiscal que no está sujeto a recortes presupuestarios,

⁴⁶ DE PARDA GARCÍA, AURELIO: "El Medio Ambiente como Valor Superior de la Colectividad y del Ordenamiento Jurídico", Editorial Marcial Pons, Madrid 2002.

dificultan la administración tributaria como resultado de la complejidad que introducen en el sistema tributario, y pueden aumentar la desigualdad al beneficiar especialmente a los contribuyentes de mayores ingresos.

Además, es difícil delimitar el alcance de los incentivos, ya sea entre la producción exportada afuera de Centroamérica y aquella que quedaría en la región y que no se estaría beneficiando de los incentivos, o entre los servicios (restaurantes, servicios de recreación, transporte) vendidos a turistas y aquellos proporcionados a centroamericanos. El sector informal, por cierto, tampoco se beneficia de ellos.

Ante un gasto tributario alto también existe la posibilidad de que los incentivos puedan ser cancelados en un momento de crisis fiscal. En otros países centroamericanos ya se han eliminado incentivos fiscales originalmente incluidos en las leyes de fomento del turismo.

En El Salvador fueron derogadas en 1989 las disposiciones legales de la ley de fomento al turismo que incluían exenciones de aranceles y de impuestos indirectos en general, quedando vigentes únicamente los impuestos aplicados a la renta y al capital de las empresas. En Costa Rica fueron derogadas las exenciones de impuestos sobre ventas (2001) y sobre bienes inmuebles (1995) aplicables al turismo.

Las reglas de la Organización Mundial del Comercio (OMC) establecen límites, puesto que prohíben la exoneración del impuesto sobre la renta a las exportaciones, lo cual consideran equivalente a un subsidio. La OMC permite mantener esta subvención hasta fines del 2009 o hasta que el país tenga un ingreso por habitante superior a los 1.000 dólares por año. Esto significa que Guatemala, El Salvador, Costa Rica y Panamá tendrían

que dejar de aplicar esta exoneración en el 2009 porque tienen niveles de ingreso superiores.

Honduras está en una situación ambigua dependiendo de cómo se mide el ingreso por habitante por año, y es sólo Nicaragua que tendría más claramente el derecho de extender este privilegio más allá del 2009. Esta diversidad de situaciones también dificulta la armonización de incentivos.

Finalmente, los incentivos pueden tener un impacto negativo sobre la equidad, surgida de su orientación sectorial y que puede reflejarse en una mayor incidencia regresiva de la tributación, o en una menor incidencia (progresiva) del gasto. En particular, como consecuencia de estos incentivos los sectores más dinámicos de las economías centroamericanas, como la maquila, el turismo, las remesas y las exportaciones no tradicionales en general, son los que generen menos ingresos tributarios.

Ello contrasta con el pasado, cuando los llamados “motores del crecimiento”, como el café, banano, carne, algodón y caña de azúcar sí pagaban impuestos.

Este peligro amenaza con hacer que los sectores menos dinámicos tengan que cubrir los impuestos que requiere el Estado o que el Estado cuente con cada vez menos recursos para financiar bienes públicos ampliamente accesibles⁴⁷.

⁴⁷ DE PARDA GARCÍA, AURELIO: “El Medio Ambiente como Valor Superior de la Colectividad y del Ordenamiento Jurídico”, en La Protección Jurídica del Medio Ambiente Dirigido por Yabar Sterling Ana, Editorial Marcial Pons, Madrid 2002.

2.13 INCENTIVOS PERJUDICIALES.

Los incentivos perversos son aquellos que fomentan la depredación de la diversidad biológica o el daño del ambiente y también son considerados como aquellos que dan como resultado lo opuesto para lo que fueron creados.⁴⁸

Ningún incentivo económico está diseñado como un incentivo perverso. Sin embargo, buscando promover determinado comportamiento, tal instrumento de política puede generar reacciones negativas desde el punto de vista de objetivos diferentes al buscado. Por ejemplo, incentivos económicos diseñados para fomentar aumentos en la producción agrícola, la adecuación de tierras, o cualquier otro tipo de actividad de desarrollo, pueden estar promoviendo paralelamente la degradación o sobre-explotación de los recursos biológicos.

Una primera explicación de tal situación puede estar en que la oferta por conservación de biodiversidad está por debajo de su punto óptimo, debido a que los incentivos económicos a actividades alternas aumentan artificialmente los costos de oportunidad de conservar. Por ello, si deseamos cambiar la situación (realidad) debemos identificar tales incentivos, y proponer modificaciones para mitigar o eliminar su efecto negativo sobre la oferta de conservación de biodiversidad, con la salvedad que cada área geográfica puede estar siendo afectada por un grupo de incentivos diferentes con respecto a otra área geográfica (determinar áreas para desarrollar investigaciones futuras). Estos subsidios son calificados como perversos justamente porque su diseño afecta la conservación de la calidad ambiental.

⁴⁸ MARIANO D. JÄGERJUAN J. GARCÍA FERNÁNDEZ, Incentivos Económicos para la Conservación de la Diversidad Biológica; Febrero 2001; pag 6.

Esto no quiere decir que los subsidios no sirvan en forma positiva a otros muchos propósitos.⁴⁹

Muchas veces estos incentivos son concedidos por razones políticas o sociales, y no por fallas de intervención como muchas veces se cree. A modo de ejemplo podemos citar los incentivos a la forestación con especies exóticas en zonas de monte nativo, subsidios a la producción de soja transgénica, recompensas por la caza de animales considerados depredadores (pumas, lobos, loros, etc.), subsidios entregados a los pescadores para mejorar sus embarcaciones, etc. Este tipo de incentivo implica erogaciones para los gobiernos además de generar costos indirectos debido a la depredación de los ecosistemas.

Otro punto a tomar en cuenta al planificar incentivos es el razonamiento que subyace en muchas autoridades a cargo de la conservación, que sostienen que como los beneficios de la conservación en muchos se valoran o generan beneficios a personas de otros lugares, su financiación también debe provenir de ahí, el objetivo siempre debe ser mantener en buen estado el Medio Ambiente y jamás causarle más daño que el que ya está causado.

Si hablamos de Incentivos perversos y relacionamos estos al contexto de los bosques, los subsidios perversos son causantes de la pérdida de gran parte de los mismos o de su degradación a la vez que no tienen efectos positivos en el desarrollo económico. La deforestación es responsable de aproximadamente la mitad de las emisiones de dióxido de carbono inducidas por el hombre que llevaron al cambio climático. Los bosques que se

⁴⁹ GRUPO TÉCNICO SOBRE MEDIDAS DE INCENTIVOS ECONOMICOS PARA LA CONSERVACIÓN DE LA DIVERSIDAD BIOLÓGICA; Pag. 11, 2001.

mantienen intactos a largo plazo almacenan más carbono que muchos de los bosques secundarios o plantados.

En el período 1961 –1999 el consumo de madera a nivel mundial se incrementó en un 50%. Gran parte de este crecimiento puede atribuirse a los incentivos perversos. Muy a menudo los costos de la pérdida de bosques fueron absorbidos por las comunidades locales y poblaciones aledañas mientras que los beneficios fueron absorbidos por empresas privadas. Un ejemplo de esto son las empresas privadas que obtienen permisos para cortar árboles maduros en tierras fiscales.

Pueden citarse como ejemplos de subsidios perversos que han contribuido a la pérdida y degradación de bosques:

1. Fallas para percibir niveles apropiados de rentas de recursos a cambio de las actividades de extracción.
2. Construcción de rutas por parte de los gobiernos sin costo alguno para las empresas que transportaran sus productos.
3. Préstamos a bajo interés o con períodos de gracia a intereses menores a los de plaza.⁵⁰
4. Subsidios para la conversión de tierras boscosas a actividades agrícolas.

Los Incentivos perjudiciales pueden ser menos directos o inclusive ocultos y difíciles de detectar. A modo de ejemplo se presentan a continuación algunos incentivos perversos:

⁵⁰ MARIANO D. JÄGER JUAN J. García Fernández Incentivos Económicos para la Conservación de la Diversidad Biológica; Febrero 2001; pág. 13.

Financiamiento público de parte de los costos de limpieza, reparación, replantado y reforestación para mitigar los impactos de los productos forestales e industrias de procesamiento de la madera, también están los Servicios de energía y agua a costos menores a los comerciales. Otras características económicas del establecimiento, tales como: régimen de tenencia, valor de la propiedad, ingresos provenientes de otras fuentes, ventas brutas del establecimiento, etc. condicionan fuertemente la reacción de los agentes económicos frente a los incentivos.

Los incentivos perversos se concentran mayormente en cinco áreas:

1. Pesca, Los incentivos perversos en materia pesquera son los que contribuyen a la sobrepesca de stocks.
2. Agua, Los subsidios al agua en muchos casos fomentan el uso indiscriminado de un recurso cada vez más escaso.
3. Combustibles fósiles y energía nuclear, Los subsidios a los combustibles fósiles contribuyen a agravar los efectos contaminantes de la lluvia ácida, el calentamiento global y el smog. Además, el transporte terrestre local Fomenta la contaminación local, nacional y global, además de pérdida de paisaje y construcción de rutas con sus consecuentes efectos negativos.
4. Agricultura, Los subsidios en materia agrícola por lo general resultan en sobrecargas de las tierras dedicadas a la producción de granos, lo que conduce a la erosión de las capas superiores de esas tierras, contaminación por pesticidas y fertilizantes sintéticos y liberación de gases de efecto invernadero. También promueven la conversión de

tierras en campos agrícolas, con el consiguiente corrimiento de la frontera agrícola.

5. Transporte terrestre.

Estos subsidios son calificados como perversos justamente porque su diseño afecta la conservación de la calidad ambiental., Esto no quiere decir que los subsidios no sirvan en forma positiva a otros muchos propósitos. Punto claros son los aportes de los subsidios a la corrección de deficiencias del mercado, dar posibilidades a sectores mas pobres de la sociedad o promover tecnologías mas amigables con el ambiente.

A veces es importante lograr distorsiones positivas para lograr resultados deseados, los subsidios pueden presentarse de muchas formas. Pueden ser desde transferencias financieras hasta costos de oportunidad, directos o indirectos, implícitos o explícitos. La forma más común de los implícitos son los que están asociados a externalidades ambientales. La contaminación producida por los transportes públicos de pasajeros realizados por empresas privadas es un claro ejemplo de esto. Este tipo de subsidio es altamente distorsivo e inequitativo. Basta recordar quién asume el costo de remediación. El efecto sobre la salud y la calidad de vida de la población es absorbido por otros sectores.

Es por esta razón que cada país debe analizar los beneficios, los problemas y los inconvenientes que conlleva la aplicación de los Incentivos ambientales Fiscales, ya que estos se pueden convertir en Incentivos perjudiciales para el Medio ambiente.

CAPITULO 3: CONTEXTO ACTUAL DE LOS INCENTIVOS FISCALES AMBIENTALES EN EL SALVADOR.

3.1 POLÍTICAS AMBIENTALES.

Los Incentivos fiscales se pueden caracterizar como un instrumento económico de política ambiental que puede incentivar el cambio de actitud y de conducta de los agentes económicos para reducir el impacto negativo de determinadas prácticas industriales y productivas. Las personas empresarias en su doble papel de ciudadanos y ciudadanas y agentes económicos están llamados a ser actores clave en la gestión ambiental.

El compromiso con la gestión ambiental en toda actividad económica es fundamental, las acciones filantrópicas a favor de las causas ambientales pueden agregar valor, pero no sustituyen lo primero. Sobre la base de reglas claras, compartidas y asumidas que se apliquen sin discrecionalidad, será posible romper con el estigma de que la actividad empresarial es sinónimo de depredación ambiental. Las actividades empresariales pueden contribuir positivamente a la recuperación ambiental si apuestan a producir con tecnologías limpias y eficientes⁵¹.

Para estimular este cambio y visibilizar los avances se establecerá un sistema de indicadores de desempeño ambiental de las empresas, se instaurarán programas de incentivos y desincentivos económicos y morales para empresas y consumidores, se apoyará la reconversión de los procesos de producción, distribución y consumo, se emitirán directrices para mejorar

⁵¹ DE PARDA FÇ. GARCÍA, AURELIO: "El Medio Ambiente como Valor Superior de la Colectividad y del Ordenamiento Jurídico", en La Protección Jurídica del Medio Ambiente Dirigido por Yabar Sterling Ana, Editorial Marcial Pons, Madrid 2002.

las pautas de consumo e inversión del sector público y se introducirán de forma paulatina criterios ambientales en los programas de compras públicas de bienes y servicios.⁵²

3.1.1 Concepto.

Se puede definir como Política Ambiental al conjunto de los esfuerzos políticos para conservar las bases naturales de la vida humana y conseguir un desarrollo sostenible. Desde los años 70, con la conciencia ambiental creciente, se ha convertido en un sector político autónomo cada vez más importante tanto a nivel regional y nacional como internacional. En los gobiernos de muchos países hay un ministerio encargado de temas ambientales y se han creado partidos verdes.

Otro concepto sería, Las políticas son el conjunto de objetivos, principios, criterios y orientaciones generales para la protección del medio ambiente de una sociedad particular. Esas políticas se ponen en marcha mediante una amplia variedad de instrumentos y planes. Distinguir entre políticas, instrumentos y planes es necesario para efectos analíticos y prescriptivos pero estas tres dimensiones se encuentran con frecuencia fundidas en la práctica y diferenciarlas no resulta una tarea fácil⁵³.

Quienes actúan en pro de la protección ambiental pueden responder en formas muy variadas a los problemas que perciben: el establecimiento de nuevas regulaciones, la formulación y puesta en marcha de un plan

⁵² [http://www.marn.gob.sv/phocadownload/Politica Ambiental.pdf](http://www.marn.gob.sv/phocadownload/Politica%20Ambiental.pdf)//El Salvador.

⁵³ PERRONE CAPANO, RAFFAELE: "La Imposición y el Ambiente" en Tratado de Derecho Tributario: El Derecho Tributario y Sus Fuentes. Tomo I, Dirigido por Andrea Amatucci. Editorial Temis S.A. 2001, Bogotá.

detallado, la expedición de un permiso, o la creación de un fondo para promover la descontaminación o preservar la biodiversidad. Las respuestas mismas pueden venir de fuentes muy diferentes: algunas son diseñadas por los cuerpos legislativos; otras por las agencias ambientales principales a nivel nacional, subnacional o local, o por organizaciones de la sociedad civil.

Pueden estar dirigidas a prever o mitigar los daños ambientales, a conservar o restaurar un determinado ecosistema, o a remediar un viejo problema. Algunas respuestas pueden tener como fin lidiar directamente con el medio ambiente en el sentido estricto de la palabra (agua, bosques, aire, suelo), mientras que otras buscan ofrecer una solución más integrada a partir de un fino tratamiento transectorial. Tan diversos orígenes y formas de afrontar los problemas ambientales lleva a sus actores a utilizar diversas denominaciones, muchas veces en forma indistinta, para referirse a su acción, o a una parte de ella: políticas, planes de desarrollo, estrategias, planes de acción, programas y proyectos. Y detrás de estas denominaciones encontramos lo que aquí se ha definido como políticas, instrumentos y planes.

Las políticas con sus objetivos, principios, criterios y orientaciones generales impulsan nuevos procesos y tecnologías más beneficiosas con el ambiente y desarrollan nuevas formas de relación con la naturaleza. Las políticas deben reflejar las prioridades ambientales, y al ser expresadas mediante los instrumentos y planes se constituyen en verdaderas agendas de trabajo.

Se dice que las políticas ambientales determinan la orientación de un sujeto público o privado para la sostenibilidad de su desarrollo en su triple dimensión: social, económica y ecológica. Se advierte que dada la profunda

interrelación entre desarrollo y ambiente, la pertinencia de lo ambiental en toda actividad pública y privada, y la complejidad de sus articulaciones con los aspectos sociales, culturales, económicos y geográficos, la definición de las políticas ambientales debiera ser tan compleja como su naturaleza.

La política ambiental se entiende como el conjunto de reglas establecidas para dirimir los conflictos y regular las interacciones entre la sociedad civil, la empresa privada y el Estado, en relación con el uso, conservación y restauración del medio ambiente. En otras palabras, es “el conjunto de objetivos, principios, criterios y orientaciones generales para la protección del medio ambiente de una sociedad particular”. Parte del hecho de que la actuación pública es imprescindible para regular y controlar el uso de los recursos naturales y las funciones ambientales, con el fin de evitar la sobreexplotación o ineficiente utilización de los activos ambientales, es decir, alcanzar la sostenibilidad ambiental. Y en esta dirección, trata de encontrar arreglos institucionales y medidas de acción capaces de obtener un objetivo de uso de los recursos naturales y calidad ambiental a través de las decisiones individuales y racionales de los agentes usuarios de los recursos⁵⁴.

3.1.2 Principios de Política Ambiental.

Aunque no existe un acuerdo general sobre los principios de la política ambiental, hay algunas bases generalmente aceptadas.

- Los principios del desarrollo sostenible.

⁵⁴ OCAMPO, JOSÉ ANTONIO, Políticas e Instituciones para el Desarrollo Sostenible de América Latina y el Caribe. Capítulo V Desarrollo Institucional. División de Medio Ambiente y Asentamientos Humanos, CEPAL/Serie Medio Ambiente y Desarrollo, Santiago de Chile, Pág. 21, septiembre 1999.

- El principio de responsabilidad.
- El principio de prevención, según el cual siempre es mejor prevenir que corregir.
- El principio de sustitución que exige remplazar sustancias peligrosas por substitutos menos contaminantes y procesos de alta intensidad energética por otros más eficientes siempre que estén disponibles.
- El principio de: "el que contamina paga" para los casos en los que no se puede prevenir el daño ambiental, siempre que sea posible identificar el causante.
- El principio de la coherencia que requiere la coordinación de la política ambiental con otros departamentos y la integración de cuestiones ambientales en otros campos (por ejemplo política de infraestructuras, política económica).
- Principio de la cooperación, según el que la integración de importantes grupos sociales en la definición de metas ambientales y su realización es indispensable.
- La política ambiental debe basarse siempre en los resultados de investigaciones científicas⁵⁵.

⁵⁵⁵⁵ MONTAÑO GALARZA, CESAR; "La Obligación de Contribuir y los Principios de la Tributación en las Constituciones de los Estados miembros de la Comunidad Andina", en Tópicos Fiscales Contemporáneos

3.1.3 Instrumentos de la Política Ambiental.

Se denomina de esta manera al amplio conjunto de elementos operativos con relativa capacidad propia, cuyo propósito es tornar efectiva la política ambiental. Como bien señala la doctrina (Morales Lamberti, 1999) *“a fin de provocar cambios significativos en las tendencias y prácticas actuales, y de involucrar a todos los sectores de la sociedad, con un espíritu de responsabilidad compartida, se hace necesario desarrollar y aplicar un abanico más amplio de instrumentos basados en cuatro categorías fundamentales: instrumentos normativos, instrumentos de mercado (incluidos los económicos y fiscales así como los acuerdos voluntarios), instrumentos horizontales de apoyo (investigación, información, educación, etc. y mecanismos financieros de apoyo)”*⁵⁶.

Los instrumentos de la Política Ambiental son los siguientes:

- **Instrumentos jurídicos:** El conjunto de normas y disposiciones legales respecto al medio ambiente a nivel local, regional, nacional e internacional.
- **Instrumentos administrativos:** Evaluaciones, controles, autorizaciones y regulaciones. Algunos ejemplos son las evaluaciones de impacto ambiental y auditorías ambientales.
- **Instrumentos técnicos:** La promoción y aplicación las mejores tecnologías disponibles tanto para acciones preventivas como correctoras.

⁵⁶ FUNDACIÓN FÓRUM AMBIENTAL, “Instrumentos económicos de gestión ambiental”, IV Jornadas Fórum Ambiental Barcelona, España, - 2001.

- **Instrumentos económicos y fiscales:** Subvenciones, impuestos, tarifas y tasas. La idea es recompensar parte de los costes de acciones positivas y penalizar los que perjudican al medio para internalizar los costes ambientales.
- **Instrumentos sociales:** Los puntos claves de este instrumento son la información y la participación. Intentan concienciar a la sociedad a través de la educación ambiental, información pública y integración en proyectos ambientales.

3.2 POLÍTICAS AMBIENTALES EN QUE SE APLICAN LOS INCENTIVOS AMBIENTALES.

Los incentivos fiscales que actualmente se vienen otorgando para la gestión e inversión ambiental, obedecen según se señaló, básicamente a la promoción de los objetivos de tres políticas ambientales, a saber: a) política nacional de producción más limpia, b) lineamientos de política de manejo integral del agua, y c) la política de gestión integral de residuos. En materia de producción más limpia se considera la parte de eficiencia energética y la reducción de emisiones atmosféricas, entre ellas, las que corresponden al Protocolo de Montreal⁵⁷.

3.2.1 Política nacional de producción más limpia

Esta política se formuló y adoptó por el consejo nacional ambiental en agosto de 1997, con el propósito de crear soluciones a la problemática ambiental de

⁵⁷ <http://www.minambiente.gov.co> Evaluación de la aplicación de los beneficios tributarios para la gestión e inversión ambiental en Colombia.

los sectores productivos; busca fundamentalmente prevenir la contaminación en su origen, en lugar de tratarla una vez generada, con resultados significativos para la construcción de las posibilidades reales de sostenibilidad y competitividad sectoriales.

La política sigue cuatro principios básicos que son: integralidad, concertación, gradualidad e internalización de los costos ambientales asociados.

Se fundamenta en la innovación tecnológica asociada a los distintos sectores productivos y la adopción de las mejores prácticas empresariales para minimizar los problemas ambientales dentro de los procesos de producción, con énfasis en los sectores dinamizadores de la economía, tradicionalmente con un mayor impacto ambiental.

La política recomienda el control ambiental dentro del proceso productivo, puesto que representa ahorros en recursos naturales claves, materias primas y energía, mejoras en la calidad del producto, mejoras en los métodos productivos, ahorros en gastos de gestión y minimización y reducción de los costos de tratamiento de los diferentes residuos.

En la política, la labor de prevención se define como el uso de materiales, procesos o métodos que reduzcan o eliminen la creación de contaminantes o de residuos en su fuente de origen. Ellos incluyen los métodos para reducir el empleo de materias peligrosas, energía, agua u otros recursos y procedimientos que protejan los recursos naturales a través de la conservación o de un uso más eficiente o ambientalmente racional. Se parte del reconocimiento de que el control ambiental al final del proceso, mediante acciones correctivas, conlleva un aumento en los costos de producción.

3.2.2 Protocolo de Montreal.

En relación con la implementación del Protocolo de Montreal, el país cumplió en el año 2002 sus compromisos en la fase 1, para eliminar el consumo de sustancias agotadoras de la capa de ozono (SAO). Se formuló el plan de manejo de refrigerantes, sector que presentaba el mayor consumo de estas sustancias en el país, para la reconversión tecnológica de las unidades industriales productoras de equipos de refrigeración.

Los certificados pertinentes a los beneficios fiscales, los cuales valga reconocer, potenciaron en gran medida el cabal desarrollo de la iniciativa, siendo así que al reconocer la participación de las empresas en el marco del programa, prácticamente por tener identificadas las metas de calidad ambiental establecidas, el resultado de la certificación era directo para cada interesado.

Lo anterior permite reconocer que en la medida que los programas promuevan metas de desarrollo y desempeño ambiental trazadas conjuntamente entre el sector productivo y las autoridades competentes, necesariamente será más fácil, para los intereses involucrados, el prospectar la aplicación de los beneficios fiscales, que valga reconocer, en este caso potenciaron la inversión ambiental⁵⁸.

3.2.3 Lineamientos de política para el manejo integral del agua.

Estos lineamientos, formulados en 1996, se orientan a asegurar la disponibilidad y renovación de los recursos, dado que las tendencias a la

⁵⁸ El Protocolo de Montreal, elaborado en 1987 bajo los auspicios del Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente, entro en vigor el 1° de Enero de 1989.

insuficiencia hídrica particularmente en las últimas décadas. La política comprende acciones en tres frentes:

- Ordenamiento, conservación y recuperación de ecosistemas hídricos en eco regiones estratégicas;
- Inversiones en recuperación de micro cuencas que abastecen sistemas de acueducto;
- Una sensible disminución del aporte de cargas contaminantes a los cuerpos de agua.

Las fuentes de financiamiento para los lineamientos del manejo integral del agua surgen de Aportes de la Nación, Fondo Nacional de Regalías, Recursos de los municipios (especialmente las transferencias de la Nación con un porcentaje mínimo de inversión en agua potable y saneamiento básico).

3.2.4 Política de gestión integral de residuos.

Según esta reglamentación, por gestión integral de los residuos sólidos se entiende *“el conjunto de operaciones y disposiciones encaminadas a dar a los residuos producidos el destino más adecuado desde el punto de vista ambiental, de acuerdo con sus características, volumen, procedencia, costos, tratamiento, posibilidades de recuperación, aprovechamiento, comercialización y disposición final”*.

En consecuencia, el objetivo general de la política es el de prevenir y controlar los impactos ambientales generados por el manejo inadecuado de los residuos, mediante:

- La minimización y separación de los residuos en la fuente, hasta donde sea viable y ambientalmente racional;
- La valorización de los residuos aprovechables como un impulso para las actividades de aprovechamiento y tratamiento, considerando para esto las leyes de mercado;
- La promoción de una disposición final controlada, la cual no sólo implica establecer rellenos sanitarios para los residuos domésticos, sino establecer y utilizar sistemas de eliminación que reduzcan la cantidad y peligrosidad de los residuos que se generen.

3.2.5 Estrategia de apropiación social de la información para la participación.

El instrumento con que cuenta esta política es la información. A partir de una línea base, se establecerá un sistema dinámico y participativo, estructurado con los institutos de investigación del Sistema Nacional Ambiental.

La ejecución de esta estrategia permitirá disponer de los indicadores de calidad ambiental, sobre los que se identificará los logros de las distintas políticas ambientales, siendo así que al contrastar los esquemas de las

políticas ambientales en los que se implementan como instrumento los beneficios tributarios⁵⁹.

3.3 PROBLEMAS DE LA POLÍTICA AMBIENTAL.

3.3.1 Problemas de un sector político interrelacionado.

La política ambiental está estrechamente interrelacionado con otros sectores políticos, cuyas decisiones y programas influyen directamente en sus resultados y requiere un alto nivel de coordinación. Particularmente la política de infraestructuras, la política económica, la política agrícola y la ordenación del territorio se entrecruzan con la política ambiental y la coherencia es una meta ambiciosa. Por eso, requiere un alto nivel de trabajo interdisciplinario y el poder de convencer e imponerse a otros intereses políticos, lo cual muchas veces es difícil, dependiendo de la posición de los departamentos medioambientales dentro de la jerarquía del gobierno.

3.3.2 Problemas de un sector político con resultados a largo plazo.

La política estatal piensa en periodos de elección y el personal cambia según los resultados de estas. Los problemas del medio ambiente son a largo plazo y las decisiones y programas necesitan tiempo para mostrar resultados. No es un campo político que permite acciones populares con resultados rápidos que se pueden utilizar para ganar votos.

⁵⁹ Ramírez Bastidas, CESID: "El Derecho Ambiental", segunda edición, Santa Fe de Bogotá Colombia. Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez, 1998.

3.3.3 Problemas de una política multinivel.

Hay problemas ambientales a escala local o regional, pero también a escala global que requieren soluciones internacionales. La coordinación de los diferentes niveles y la búsqueda de soluciones internacionalmente aceptables y aplicables tanto a los países industrializados como a los en vía de desarrollo es un problema añadido.

3.4 MARCO LEGAL RELATIVA A LOS INCENTIVOS AMBIENTALES EN EL SALVADOR.

Para la protección y conservación del medio ambiente en la legislación Salvadoreña en La Ley de Medio Ambiente se establece que toda persona tiene derecho a vivir en un ambiente sano y que todos los ciudadanos estamos obligados a la protección del medio ambiente de acuerdo al Art 1 Ley de Medio Ambiente.

El Objeto de creación de esta ley es: *Art. 1.- La presente ley tiene por objeto desarrollar las disposiciones de la Constitución de la República, Art. 65,69,101,117 Cn. que se refiere a la protección, conservación y recuperación del medio ambiente; el uso sostenible de los recursos naturales que permitan mejorar la calidad de vida de las presentes y futuras generaciones; así como también, normar la gestión ambiental, pública y privada y la protección ambiental como obligación básica del Estado, los municipios y los habitantes en general; y asegurar la aplicación de los*

*tratados o convenios internacionales celebrados por El Salvador en esta materia*⁶⁰.

La protección jurídica del ambiente se comprende dentro de la denominada política ambiental, la que se desarrolla expresamente y, en primer término en la Ley del Medio Ambiente cuyos principios de orientación se establecen en el Art 2 Ley de Medio Ambiente.

3.4.1 Incentivos Vigentes en El Salvador.

Pese a la existencia de un paquete de incentivos fiscales y crediticios impulsados por el Ministerio de Medio Ambiente y Recursos Naturales, el Ministerio de Hacienda y el Banco Multisectorial de Inversiones, las ventajas derivadas de estas medidas no han sido aprovechadas por sus potenciales beneficiarios, inclusive muy pocos empresarios y propietarios de vehículos para el transporte colectivo conocen de la medida.

Entre las principales condiciones críticas que han limitado el éxito de estos incentivos destaca la limitada difusión y promoción de los instrumentos entre los actores involucrados, lo cual plantea la ingente necesidad de acompañar estas medidas con una amplia campaña promocional que focalice a los actores, en la cual se destaquen las condiciones y ventajas de los incentivos, pero que contribuya a la formación, concientización y educación de la ciudadanía en materia ambiental.

⁶⁰ CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DE EL SALVADOR. D.C. N° 38, del 15 de diciembre de 1983, publicado en el D.O. N° 234, Tomo N° 281, del 16 de diciembre de 1983.

Otro factor a destacar es la prioridad que se le confiere a los incentivos crediticios dentro del conjunto de líneas de crédito que el sistema financiero formal ofrece de fondos BMI. En este sentido, resultaría de mucha utilidad visibilizar estas líneas como prioritarias, de manera que los bancos del sistema puedan también sumarse a la campaña promocional de los incentivos crediticios.

Uno de los aspectos que podría hacer exitosa la medida sería la revisión del sistema de garantía que exigen los bancos del sistema a los usuarios de las líneas de crédito para la descontaminación atmosférica. Actualmente se encuentra vigente un paquete de incentivos fiscales orientados a empresas y personas naturales, que pretenden reducir los niveles de contaminación atmosférica, a través de deducciones y exenciones impositivas.

Entre dichos incentivos destacan: la depreciación acelerada del valor de la maquinaria y equipo nuevo que se utilice para reducir la contaminación, la deducción del impuesto sobre la renta de todo gasto realizado en construcción y mantenimiento de obras de saneamiento ambiental de beneficio general, la posibilidad de financiar los gastos en descontaminación con bonos cuyos intereses están exentos del IVA tanto para el que paga como para el que los recibe, la exención de IVA a la importación de maquinaria y equipo para descontaminación y la exención de IVA a la importación de autobuses, microbuses y taxis.

3.4.2 Constitución:

3.4.2.1 Reconocimiento de los Incentivos a nivel Constitucional.

La Constitución como principal instrumento de regulación jurídica en su contenido regula los Incentivos Fiscales Ambientales. Específicamente en el Art. 131 ordinal 11, Establece como una de las atribuciones de la Asamblea Legislativa el decretar de una manera general, beneficios e incentivos fiscales o de cualquier naturaleza, para la promoción de actividades culturales, científicos, agrícolas, industriales, comerciales o de servicios. En este caso interesa los incentivos fiscales ambientales, en el cual si se interpreta de forma restringida no lo regula expresamente, sin embargo al establecer “incentivos fiscales o de cualquier naturaleza”, pero auxiliándonos del método de interpretación extensiva, los cuales se refieren a los Incentivos Ambientales.

Sobre el sentido de esta competencia, ha señalado la sala de lo Constitucional que la misma puede dividirse en tres aspectos: A) Que la Asamblea Legislativa tiene la competencia para decretar de una manera general, beneficios e incentivos; B) Que dichos beneficios o incentivos pueden ser fiscales o de cualquier naturaleza; C) que los mismos deben tener por objeto “La promoción de actividades culturales, científicas, agrícolas, industriales, comerciales o de servicios”. En ese sentido, por su estrecha relación con uno de los puntos de la pretensión objeto del presente proceso, a continuación únicamente se interpretara el tercer aspecto de dicho ordinal⁶¹.

⁶¹ LEY DEL MEDIO AMBIENTE, Naturaleza: Decreto Legislativo N°: 233 Fecha: 02/03/1998
D. Oficial: 79 Tomo: 339 Publicación DO: 04/05/1998

Tenemos, púes, que el constituyente quizo (Aunque sin antecedentes Histórico-normativos) incluir dentro de la zona de Reserva de Ley a favor del Órgano Legislativo, la posibilidad de que este decretara, entre otras cosas, beneficios e incentivos fiscales para la promoción de actividades culturales, científicas, agrícolas, industriales, comerciales o de servicio, es decir que se habilita a crear incentivos o beneficios fiscales que vayan orientados a elevar o mejorar condiciones de vida, aspectos intelectuales, condiciones de productividad, etc., O como la misma Constitución sostiene, aspectos culturales por un lado, científicos por otro, así como aspectos agrícolas, industriales, comerciales o de servicios.

En síntesis, el establecimiento de beneficios o incentivos fiscales por medio de Decreto Legislativo debe estar encaminado al logro de iniciativas que favorezcan definitivamente los rubros de la realidad antes mencionados, indistintamente de su grado de establecimiento o perfeccionamiento en el momento o perfeccionamiento en el momento en que surjan aquellos beneficios fiscales⁶²

3.4.2.2 Derecho a un Medio Ambiente sano En El Salvador.

El Art 117 de la constitución de la república establece que *“es deber del Estado proteger los recursos naturales así como la diversidad e integridad del medio ambiente, para garantizar el desarrollo sostenible. Se declara de interés social la protección, conservación, aprovechamiento racional restauración o sustitución de los recursos naturales en los términos que establece la ley”*.

⁶² JURISPRUDENCIA. (Sentencia de 5-III-2002, Inc. 22-98, Considerando V2)

La incorporación del derecho a un medio ambiente sano a escala constitucional ha significado acoger en forma decidida y prioritaria un sistema normativo ecologista, que busca proteger y conservar los recursos naturales con miras a un desarrollo sostenible.

Sobre el derecho a gozar de un medio ambiente sano, vista la conformación constitucional de la política estatal relativa a los recursos naturales y al medio ambiente desde sus implicaciones materiales subjetivas que es el enfoque que más interesa para los efectos de esta sentencia, hay que decir que si bien nuestra constitución no enuncia expresamente dentro del catálogo de derechos fundamentales el derecho a un medio ambiente sano, es imprescindible reconocer que las obligaciones prescritas en el Art 117 Cn, y otras disposiciones de la ley suprema no importan un contenido prestacional a favor de los recursos naturales lo cual es jurídicamente imposible, sino de las personas que conforman la colectividad, es decir, de quienes satisfacen sus necesidades materiales mediante el aprovechamiento de tales recursos.

La regulación de las obligaciones del Estado en relación con la política ambiental y los límites prescritos a esa actividad, son establecidos en favor de la persona humana, lo que conlleva ineludiblemente al reconocimiento de que tal derecho a gozar de un medio ambiente sano tiene rango constitucional, y consecuentemente es obligación del Estado proteger a las personas en la conservación y defensa del mismo. Todo ello porque el derecho a la vida, analizado en su ínsita relación con el principio de la dignidad de la persona humana y la concepción personalista que inspira la constitución salvadoreña, no significa una simple existencia psicológica, sino que implica una existencia propia de su calidad humana, en la que obviamente el entorno ambiental o ecológico desempeña un papel primordial.

Esta norma básica esta ubicada dentro del capitulo a los derechos colectivos del medio ambiente, lo que ha traído consigo el debate sobre si nos hallamos frente a un derecho fundamental o no, es decir, si por el hecho de estar consagrado a escala constitucional se le deben otorgar especiales medidas de garantía y protección; lo dispuesto por la constitución de 1983 con la larga lista de disposiciones que directa o indirectamente protegen el derecho al medio ambiente sano, y considerando que la tutela (derecho de amparo) puede constituirse en un mecanismo idóneo de protección excepcional de un derecho de carácter colectivo como lo es el medio ambiente, puede ser este derecho considerado como fundamental, al ser vulnerado, se viole al mismo tiempo un derecho de un individuo.

3.4.2.3 Deber de proteger el medio ambiente.

El Art 117 Cn. nace el deber general de proteger el ambiente, que es el correlativo del derecho subjetivo contenido en la constitución, desde el momento en que la constitución declara de interés social la protección del ambiente, hace nacer la conservación del mismo como incumbencia de todos los habitantes, los que estamos al estricto respeto de los recursos naturales y a toda faceta constitutiva de ambiente. Este deber está íntimamente relacionado con el derecho de información ambiental que tienen las personas y de la concientización sobre la protección ambiental que debe realizar el Estado.

3.4.3 Ley del Medio Ambiente.

En el Capítulo Seis de la Ley del Medio Ambiente se dedican siete artículos a los incentivos y desincentivos ambientales y le da el mandato al

Ministerio de Medio Ambiente y Recursos Naturales para que, previa consulta con el Ministerio de Economía, Ministerio de Hacienda y el Consejo Nacional de Desarrollo Sostenible, elabore programas de incentivos y desincentivos para facilitar la reconversión de las actividades productivas, que generen contaminación de los recursos naturales.

Nos referimos a los artículos 33, 34 y 35 del Capítulo Seis por considerarlos de mucha importancia en el desarrollo de un mercadeo interno de servicios ambientales y que pueden conducir a un esquema de incentivos, que favorezcan la reconversión de la industria y el sector agropecuario⁶³.

En el Art. 34 y Art. 35 de la Ley del Medio Ambiente se establece que el Estado promoverá mecanismos de financiamiento para la gestión ambiental pública o privada, que sea destinada a actividades y proyectos de conservación, recuperación y producción ambientalmente sana.

A respecto en el Art. 42.- Ley del Medio Ambiente. *Toda persona natural o jurídica, el Estado y sus entes descentralizados están obligados, a evitar las acciones deteriorantes del medio ambiente, a prevenir, controlar, Vigilar y denunciar ante las autoridades competentes la contaminación que pueda perjudicar la salud, la calidad de vida de la población y los ecosistemas, especialmente las actividades que provoquen contaminación de la atmósfera, el agua, el suelo y el medio costero marino.* Todos estamos obligados a velar por la preservación del ambiente que nos rodea, e incluso a estar atentos de que otros no le causen efectos altamente nocivos.

⁶³ LEY DEL MEDIO AMBIENTE, Naturaleza: Decreto Legislativo N°: 233 Fecha: 02/03/1998
D. Oficial: 79 Tomo: 339 Publicación DO: 04/05/1998

El marco de la Ley del Medio Ambiente se permite, entonces, crear un sistema de pagos por servicios ambientales, para mitigación, atenuación y compensación ambiental. Para lo anterior es necesario establecer una metodología de valoración de los créditos ambientales, desarrollar mecanismos de monitoreo y evaluación, con el objeto de darle los créditos a las empresas que deben, por la naturaleza de sus proyectos o tecnologías, acogerse a las diferentes medidas que establece la Ley del Medio Ambiente.

Lo anterior permitiría ir progresivamente internalizado los costos de los servicios ambientales a los bienes y servicios que producimos, conciliando el crecimiento económico con la preservación del medio ambiente. La valoración de los servicios ambientales generados por la cobertura arbórea, en términos de suministro de agua, fijación de carbono, biodiversidad, belleza escénica pueden tener un valor económico enorme para nuestro país, no sólo para el mercado interno sino principalmente para el mercado externo.

Los mecanismos de desarrollo limpio acordados en el Protocolo de Kyoto, que inician en enero del año 2000 con el propósito de ayudar a los países desarrollados a cumplir sus compromisos de reducción de emisiones de gases de efecto invernadero como el CO₂, financiando proyectos en países como el nuestro que capturen dichas emisiones, abren una nueva oportunidad para El Salvador. Países como Costa Rica ya están siendo beneficiados como el Proyecto Carfix, que busca incrementar la capacidad de fijación de carbono en el área de conservación de la cordillera volcánica central.

Crear un mercado interno de servicios ambientales puede permitir la sostenibilidad de muchos proyectos de conservación y recuperación de

nuestros recursos naturales, entendiendo que quien hace uso de los beneficios derivados de los servicios ambientales, debe pagarlos.

Incluir una partida ambiental en las obras de infraestructura es un mecanismo que puede hacer llegar fondos que apoyen las actividades y proyectos de conservación, recuperación y producción ambientalmente sana, por lo que es de suma importancia iniciar la creación de los instrumentos financieros que permitan el financiamiento de los proyectos de conservación y recuperación de nuestros recursos naturales.

En esta línea de acción, a través del proyecto "Rescatemos el Volcán de San Salvador", está contribuyendo a crear un sistema de pagos por servicios ambientales que permitirá al sector de la industria de la construcción compensar los impactos ambientales que ayudará al sector de la industria de la construcción a compensar los impactos ambientales, producto del desarrollo del sector.

3.4.3.1 Reglamento de La Ley del Medio Ambiente.

3.4.3.1.1 Los incentivos y los desincentivos ambientales.

3.4.3.1.1.2 Objetivos del programa.

El programa de incentivos ambientales tendrá los siguientes objetivos como mínimo⁶⁴:

⁶⁴ REGLAMENTO DE LA LEY DEL MEDIO AMBIENTE, DECRETO N°: 17 D. Oficial: 73, Fecha: 21/03/2000 Tomo: 347 Publicación DO: 12/04/2000.

- a. Promover la reconversión de actividades y procesos contaminantes o que hagan uso excesivo o ineficiente de los recursos naturales;
- b. Estimular a los empresarios a incorporar en sus actividades productivas, procesos y servicios y tecnologías menos contaminantes, a través de la gestión de la prevención de la contaminación hacia procesos de producción más limpia, por medio de cooperaciones técnica y financiera, nacional e internacional;
- c. Promover mecanismos de financiamiento especiales para el medio ambiente, para cubrir los costos de readecuación, con recursos privados, de cooperación internacional y con fondos propios;
- d. Apoyar a los gobiernos municipales, a los sectores gubernamentales y no gubernamentales en la gestión de recursos, a través de las cooperaciones técnica y financiera, nacional e internacional, para ser destinada a actividades y proyectos de conservación, recuperación y producción más limpia; y
- e. Posibilitar la información sobre nuevos procesos de producción limpia y de nuevos mercados ecológicos.

3.4.3.1.1.3 Tipos de instrumentos

Los instrumentos para el programa de incentivos y desincentivos ambientales podrán ser de mercado, de naturaleza fiscal, crediticia, voluntarios, de servicios ambientales y otros afines a la materia. Su aplicación deberá someterse a un proceso de evaluación de los impactos económicos, sociales, jurídicos y ambientales. Para la implementación de

estos incentivos se debe de realizar un estudio minucioso del sujeto pasivo q ha de recibir ese beneficio.

3.4.3.1.1.4 Premio nacional del medio ambiente

De acuerdo a lo dispuesto en el Art. 37 de la Ley, el Premio Nacional del Medio Ambiente constituye un incentivo a personas naturales, corporaciones, fundaciones, instituciones públicas o privadas, tanto nacionales como extranjeras; éstas últimas con domicilio permanente en el país, que por medio de sus procesos productivos y proyectos, realicen contribuciones sobresalientes en favor de la conservación del medio ambiente y del uso sostenible de los recursos naturales.

Para otorgar este Premio, se nombrará un Comité Organizador y un jurado calificador. El primero tendrá como responsabilidad, la organización del evento, y el segundo, que es nombrado por el Ministro de Medio Ambiente y Recursos Naturales con Profesionales, con capacidad y experiencia reconocidas en materia ambiental, el cual se encargará de la evaluación de los trabajos propuestos.

Los procedimientos para el otorgamiento del Premio, se establecerán en las bases de competencia, las cuales serán preparadas por el Ministerio emitiendo Decreto Ejecutivo. La información de las propuestas será confidencial y el fallo no admitirá recurso alguno⁶⁵.

⁶⁵ DE GAVIDIA, YOLANDA. "Política Energética". Ministerio de Economía y Coordinadora del CNE. El Salvador 2007.

3.4.3.1.1.5 Sellos verdes y Ecoetiquetas

De acuerdo al Art. 38 de la Ley, las ecoetiquetas o sellos verdes serán considerados como incentivos para los productores. Los mismos tendrán como propósito promover procesos y actividades que prevengan la contaminación, para el uso sostenible y eficiente de los recursos naturales.

3.4.3.1.1.6 Programa de sellos verdes y ecoetiquetado

El Ministerio formulará y desarrollará un programa de ecoetiquetado que tendrá como objetivos:

- a. Promover la disminución de la contaminación en la producción y el consumo de los bienes y los servicios;
- b. Estimular el uso de tecnologías ambientalmente adecuadas o sanas y de producción limpia;
- c. Fomentar la eficiencia en la utilización de las materias primas; y
- d. Fomentar la investigación y el análisis de los ciclos de vida de los productos, desde la utilización de las materias primas, hasta la producción, utilización y eliminación.

3.4.3.1.1.7 Requisitos de acreditación y registro

De acuerdo al Art. 38 de la Ley, el Ministerio definirá los criterios y el procedimiento para otorgar la acreditación y el registro de los organismos certificadores nacionales e internacionales de sellos verdes y ecoetiquetas, garantizando que los mismos cumplan al menos, los requisitos siguientes:

- a. Criterios de evaluación bien definidos;
- b. Cumplimiento de estándares y procesos de monitoreo;
- c. Verificación de cumplimiento de las condiciones establecidas para su emisión;
- d. Uso adecuado de las ecoetiquetas;
- e. Comprobación del aprovechamiento sostenible de los recursos naturales;
- f. Cumplimiento de estándares e indicadores establecidos en la normativa internacional.

3.4.4 Ley Forestal de El Salvador.

En esta Ley se incorpora la regulación referente a los incentivos forestales en los siguientes aspectos:

El Art.2.- de la Ley Forestal, define de la siguiente manera que debe de entenderse por INCENTIVOS FORESTALES: Estímulos crediticios, fiscales y de servicios públicos y otros, que otorga el Estado para promover el uso sostenible de los recursos forestales para las actividades de aprovechamiento sostenible de bosques naturales, establecimiento de plantaciones, viveros forestales, rodales semilleros, sistemas agroforestales y procesos industriales relacionados con el área forestal.⁶⁶

⁶⁶ LEY FORESTAL. DECRETO LEGISLATIVO #852 de 22 de mayo de 2002. Publicado en el Diario Oficial #110, tomo 355 de 17 de junio de 2002.

Asimismo establece en el Art. 20.- que el MAG en coordinación con el Ministerio de economía y la Comisión Forestal, elaborara programas de incentivos para propiciar el desarrollo forestal, acorde al objeto de esta ley. En este mismo marco legal secundario, establece en el artículo 51, el periodo para su respectiva elaboración de dichos programas de los incentivos, estableciendo en un plazo no mayor de diez meses contados a partir de la vigencia de la misma.

3.4.4.1 Bono Forestal en El Salvador.

Con el objetivo de promover el desarrollo del sector forestal, a través de la Dirección General de Ordenamiento forestal, cuencas y riego del Ministerio de agricultura y Ganadería (MAG), se ejecuta el Bono Forestal de el salvador para el establecimiento y maneja de plantaciones, que generen un flujo de productos forestales, orientados satisfacer la demanda nacional y contribuir a mejorar las condiciones económicas, sociales y ambientales del país.

Para capitalizar las experiencias del Bono forestal en beneficio futuro del sector, es importante tomar en cuenta las siguientes observaciones:

- Debe transformarse en un mecanismo financiero, que supere su plazo actual de cinco años, para contribuir en el largo plazo en un efectivo despegue de la actividad forestal.
- Debe cubrir más del 25% del costo del establecimiento de las plantaciones, con el fin de motivar un cambio en el uso de la tierra con vocación forestal.

- Debe superar su enfoque retroactivo, por uno de carácter adelantado e inclusive, por una alternativa financiera que contribuya a cubrir los costos de la plantación conforme avanza el proyecto en el transcurso del tiempo.
- Deben definirse previamente zonas para establecer las plantaciones; a fin de focalizar otras inversiones complementarias en infraestructura, asistencia técnica y educación.
- Los desembolsos, deben asociarse a la calidad de la madera, lo que podría favorecer un producto más competitivo, con fines comerciales.
- Deben definirse previamente los costos máximos, en el establecimiento de las plantaciones que se apliquen al mecanismo financiero.
- Debe eliminarse el sesgo que beneficia una mayor cantidad de recursos a plantaciones que cuentan con un flujo de caja en mejores condiciones, de tal forma que se fomente una mayor inversión en plantaciones forestales puras y que faciliten un incremento de la competitividad del sector.

3.4.5 Ley de incentivos Fiscales para el Fomento de las energías Renovables en la Generación de electricidad.

En nuestro país se ha propuesto la siguiente Ley para generar una serie de beneficios tanto para el país como para los empresarios que se preocupen por trabajar de tal forma que contribuyan al cuidado del medio ambiente.

Objetivo de la Ley.

Art.1.- La presente ley tiene por objeto promover la realización de inversiones en proyectos a partir del uso de fuentes renovables de energía, mediante el aprovechamiento de los Recursos Hidráulicos, Geotérmicos, Eólicos y solar, así como de las biomasas, para le generación de la energía eléctrica.⁶⁷

Sujetos Beneficiarios.

Esta ley de INCENTIVOS FISCALES PARA EL FOMENTO DE LAS ENERGIAS RENOVABLES EN LA GENERACION DE ENERGIA ELECTRICA, en su artículo tres establece como se podrá recaudar y acceder al incentivo fiscal siguiente: Art. 3. Las personas naturales o jurídicas que a partir de la vigencia de la presente Ley sean titulares de nuevas inversiones en nuevos proyectos de instalación de centrales para la generación de energía eléctrica, utilizando para ello fuentes renovables de energía, establecidas en el Art. 1 de esta Ley, gozarán de los siguientes beneficios e incentivos fiscales: a) Durante los diez primeros años gozarán de exención del pago de los Derechos Arancelarios de Importación de maquinaria, equipos, materiales e insumos destinados exclusivamente para labores de pre inversión y de inversión en la construcción de las obras de las centrales para la generación de energía eléctrica, incluyendo la construcción de la línea de subtransmisión necesaria para transportar la energía desde la central de generación hasta las redes de transmisión y/o distribución eléctrica.

⁶⁷ LEY DE INCENTIVOS PARA EL FOMENTO DE LAS ENERGIAS RENOVABLES EN LA GENERACION DE ELECTRICIDAD. Decreto legislativo #462 de 08 de noviembre de 2007. Publicado en Diario Oficial #238, tomo 377 de 20 de Noviembre de 2007.

Hacer uso de fuentes renovables de energía, entre los cuales podemos mencionar los siguientes:

El sol: Energía Solar.

El viento: Que genera energía eólica.

Los ríos y Corrientes de Agua Dulce: Que generan Energía Hidráulica.

El calor de la Tierra: Que Produce energía Geotérmica.

Los contaminantes se obtienen a partir de la materia orgánica o biomasa, y se pueden utilizar directamente como combustible (Madera u otra materia vegetal solida), bien convertida en bioetanol o biogás mediante procesos de fermentación orgánica o en biodiesel, mediante reacciones de transesterificación y de los residuos urbanos.

Recurso Hidráulico: Con el cual se canaliza el agua de los ríos, presas, canales, Acueductos, Tuberías, es decir el agua conducida para su uso y así distribuirla como recurso.

Recurso Geotérmico: Los recursos Geotérmicos constituyen la parte de la energía geotérmica o calor interno de la tierra, es decir, de su calor natural, y este puede ser aprovechado en términos económicos por el hombre. Se clasifican habitualmente en dos tipos:⁶⁸ 1) Recursos Geotérmicos de alta Temperatura en los que esta supera los 150 grados y 2) Recursos Geotérmicos de baja y mediana Temperatura, cuando esta no alcanza los 150 grados. Las condiciones para la existencia en una zona determinada de recursos de alta temperatura o baja temperatura son diferentes, primando en el primer caso las condiciones de tipo geológico y en el segundo las condiciones de tipo económico.

⁶⁸ LASÉN AZAR, A. La Energía Geotérmica en Chile. Universidad de Chile. Chile 2000. Pág. 1.

Recurso Solar: La energía solar es una fuente de vida y origen de la mayoría de las demás formas de energía en la tierra. Cada año la radiación solar aporta a la tierra la energía equivalente a varios miles de veces la cantidad de energía que consume la humanidad. Recogiendo de forma adecuada la radiación solar, esta puede transformarse en otras formas de energía como energía térmica o energía eléctrica utilizando paneles solares.

Biomasa: La formación de Biomasa a partir de la energía solar se lleva a cabo por el proceso denominado FOTOSÍNTESIS Vegetal que a su vez es desencadenante de la cadena biológica. Mediante la fotosíntesis las plantas que contienen clorofila, transforman el dióxido de carbono y el agua de productos minerales sin valor energético, en materiales orgánicos con alto contenido energético y a su vez sirven de alimento a otros seres vivos. La biomasa mediante estos procesos almacena a corto plazo la energía solar en forma de carbono. La energía almacenada en el proceso fotosintético puede ser posteriormente transformada en energía térmica, eléctrica o carburantes de origen vegetal, liberando de nuevo el dióxido de carbono almacenado.

Recurso Eólico: Es la energía obtenida del viento, o sea la energía cinética generada por efecto de las corrientes de aire, y que es transformada en otras formas útiles para las actividades humanas. La energía eólica es un recurso abundante, renovable, limpio y ayuda a disminuir las emisiones de gases de efecto invernadero al reemplazar termoeléctricas a base de combustibles fósiles, lo que la convierte en un tipo de energía verde. Sin embargo, el principal inconveniente es su intermitencia⁶⁹.

⁶⁹ CONVENIO SOBRE DIVERSIDAD BIOLÓGICA. Sharing of experiences on incentive measures for conservation and sustainable use; Note by the Executive Secretary; UNEP/CBD/COP/3/24; 21 pp. (1996).

Las empresas podrán solicitar estos beneficios a partir de la entrada en vigencia de esta ley.

La exención del pago de los Derechos Arancelarios a que se refiere el inciso anterior se aplicará a proyectos de hasta 20 megavatios (MW) y deberá ser solicitada al Ministerio de Hacienda 15 días antes de la importación de la maquinaria, equipos, materiales e insumos necesarios y destinados exclusivamente a desarrollar los proyectos de energías renovables, de conformidad con la documentación del proyecto avalada en la certificación emitida por la Superintendencia General de Electricidad y Telecomunicaciones, que en el texto de esta Ley, podrá denominarse SIGET.

b) Exención del pago del Impuesto sobre la Renta por un período de cinco (5) años en el caso de los proyectos entre 10 y 20 megavatios (MW) y de diez (10) años en el caso de los proyectos de menos de 10 megavatios MW; en ambos casos, a partir de la entrada en operación comercial del Proyecto, correspondiente al ejercicio fiscal en que obtenga ingresos.

c) Exención total del pago de todo tipo de impuestos sobre los ingresos provenientes directamente de la venta de las "Reducciones Certificadas de Emisiones" (RCE) en el marco del Mecanismo para un Desarrollo Limpio (MDL) o mercados de carbono similares, obtenidos por los proyectos calificados y beneficiados conforme a la presente Ley.

Para gozar de los beneficios a que se refiere el literal anterior, el beneficiario deberá cumplir con las siguientes condiciones:

I. Que los proyectos se encuentren debidamente registrados y certificados de conformidad con las modalidades y procedimientos del Mecanismo para un Desarrollo Limpio (MDL) del Protocolo de Kyoto.

II. Que los titulares de los proyectos calificados conforme a la presente Ley agreguen en su declaración de impuesto sobre la renta un detalle de las RCE expedidas, ingresos obtenidos producto de su venta, haciendo constar el nombre de los adquirentes.

III. Presentar copia del contrato de compra de las reducciones certificadas de emisiones (siglas en inglés ERPA) en que conste la cantidad de dichas reducciones vendidas y el precio de su venta.

IV. Presentar constancia de parte del Ministerio de Medio Ambiente y Recursos Naturales sobre la cantidad expedida de RCE.

Aquellos proyectos de más de 20 megavatios (MW) de capacidad, podrán deducirse del Impuesto sobre la Renta, por un período máximo de diez años o que haya concluido con dichos procesos, si éstos fueran en menos de dicho período, todos los gastos o costos indispensables para la investigación, exploración y preparación de proyectos generadores de energía eléctrica con base en fuentes renovables de energía, así como proyectos de reinyección total del recurso geotérmico.

Para la deducción de estos gastos se requerirá previamente de la revisión y opinión técnica de la (SIGET) sobre: i) la realización de los gastos y ii) si los gastos son imputables a las actividades de investigación, exploración y preparación de proyectos. Asimismo, se requerirá de la calificación favorable de la Dirección General de Impuestos Internos. Cuya

deducción no podrá exceder del 20% de los ingresos brutos generados en el año anterior y se llevará a cabo por medio de cuotas anuales que no superen el 25% de la renta obtenida en cada ejercicio, hasta su total amortización.

Para los efectos de la deducción de los correspondientes créditos fiscales contenidos en el Art. 65 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, respecto a proyectos de instalación de centrales para la generación de energía eléctrica, utilizando para ello fuentes renovables de energía, se podrá hacer la deducción a que se refiere dicha norma, tratándose de las labores de pre inversión y las labores de inversión en la construcción de las obras necesarias e integrantes del proceso de generación de energía eléctrica, incluyendo las realizadas en inmuebles, ya sea por adherencia o destinación.

Los beneficios fiscales otorgados en este artículo se otorgarán únicamente a las actividades correspondientes a los proyectos de instalación de centrales para la generación de energía eléctrica, beneficiados por esta Ley.

Art. 7. El Órgano Ejecutivo en el Ramo de Hacienda, a través de las Direcciones de Impuestos Internos y General de Aduanas, será el competente para calificar el goce de los beneficios e incentivos fiscales contenidos en la presente Ley, así como ejercer la vigilancia, control y fiscalización del régimen fiscal de las actividades incentivadas y la aplicación de sanciones definidas en esta Ley. La Superintendencia General de Electricidad y Telecomunicaciones será competente en los términos específicamente regulados⁷⁰.

⁷⁰ Ley Reguladora de las Haciendas Locales. Real Decreto Legislativo 2/2004 de 5 de marzo 2004. España 2004.

Como puede observarse en el artículo anterior se le da al Ministerio de Hacienda la potestad de recaudar el impuesto, otorgar el incentivo o dejar de otorgarlo si considera que se está cometiendo alguna violación o el proyecto tiene alguna deficiencia. Los Incentivos se recaudan a través de los dos niveles el Estatal y el Municipal y son representados a través de los impuestos. El incentivo es un reconocimiento por los costos directos e indirectos en que incurre un propietario por conservar en su predio ecosistemas naturales boscosos poco o nada intervenidos, cuyo valor se definirá con base en los costos directos o indirectos por la conservación y disponibilidad de recursos totales para el incentivo.

Es necesario decir, que todo lo que se recauda a través de estos tributos y con los incentivos ambientales, no va destinado a las arcas generales, sino que están destinadas específicamente a defender y a desarrollar el cuidado del medio ambiente. Los Tributos son efectivos cuando cumplen la función que se les encomienda, Recaudar, Modificar comportamientos y realizar una Reforma Fiscal Ambiental; esto produce a su vez lo que se denomina Efecto Incentivo el cual consiste en la mejora del comportamiento del contribuyente ante el Medio ambiente, con medidas de control de la contaminación o ahorrando el uso de recursos que resultan sumamente escasos.

3.5 APLICACIÓN DE INCENTIVOS FISCALES PARA LA GESTIÓN AMBIENTAL EN EL SALVADOR.

El marco jurídico general para la aplicación de instrumentos económicos para la gestión ambiental viene dado por la *Ley del Medio Ambiente* (LMA), en la cual se establece que toda persona natural o jurídica, el Estado y sus entes descentralizados están obligados, a evitar las acciones

deteriorantes del medio ambiente, a prevenir, controlar, vigilar y denunciar ante las autoridades competentes la contaminación que pueda perjudicar la salud, la calidad de vida de la población y los ecosistemas, especialmente las actividades que provoquen contaminación de la atmósfera, el agua, el suelo y el medio costero marino (Artículo 42, LMA). Además, de manera explícita la LMA manda prevenir, disminuir o eliminar gradualmente las emisiones contaminantes en la atmósfera en beneficio de la salud y el bienestar humano y del ambiente (Artículo 47, LMA).

3.5.1 Programas para la Aplicación de Incentivos en El Salvador.

En El Salvador existen diversos programas para la aplicación de incentivos fiscales de corte ambientales entre los cuales se encuentran: El programa de renovación del parque vehicular obsoleto, programa para la mejora de la calidad del combustible, programa de meritos ambientales para las unidades del transporte colectivo y otros incentivos complementarios, que integran propuestas para la transformación de tecnologías contaminantes, políticas fiscales, reformas institucionales al ente rector del sector transporte e instrumentos de información y participación ciudadana.⁷¹

El paquete de incentivos complementarios a la RTV estaría orientado específicamente a los propietarios de vehículos del transporte público que no superen la prueba de emisión de gases, y combinaría medidas de control directo, de orientación de mercado y de mitigación (CEPAL / PNUD, RLA/98/015); con el empleo de algunos incentivos que acompañen al manejo de estándares de emisiones vehiculares y acciones del Centro de Control, se

⁷¹ CEPAL, "Incentivos Tributarios, Ahorro e Inversión en Centroamérica". Pág. 129, 1998.

podrían reducir significativamente las emisiones de un parque vehicular creciente y que opera en inadecuadas condiciones⁷².

3.5.1.1 Programa de Renovación del Parque Vehicular Obsoleto.

Objetivo:

Retirar de circulación aquellas unidades del transporte público que no superen la prueba de emisión de gases establecida por la RTV y cuya edad supere los 15 años establecidos por la Ley.

Justificación:

Según estudios realizados en el país, más de el 60% del parque vehicular del transporte colectivo tiene edad superior a los 20 años, tal nivel de obsolescencia en la flota plantea la ingente necesidad de diseñar un sistema de retiro de dichas unidades que haga viable tal propósito y que genere los incentivos necesarios para que los propietarios puedan adquirir nuevas unidades.

Condiciones:

La existencia y funcionamiento de plantas recicladoras que adquieran los vehículos obsoletos, lo cual implica establecer un sistema para la valuación de la chatarra, que permita fijar precios realistas. Se buscaría que

⁷² Tal como se plantea en los Términos de Referencia, la propuesta de incentivos económicos para la gestión ambiental parte de alguno de los elementos desarrollados por Carlos Restrepo en Programa de Incentivos y Desincentivos Económicos y Ambientales.

el pago recibido por el propietario del vehículo le permita aportar una prima para la adquisición de una nueva unidad.

La existencia de talleres de transformación de motores de diesel a gas, cuya fuente de financiamiento podría establecerse de recursos financieros derivados de los compromisos de las partes suscriptoras⁷³ del Protocolo de Kioto⁷⁴.

Un sistema de incentivos crediticios que permita la adquisición de nuevas unidades, que en forma ágil y de manera oportuna puedan llegar al propietario del vehículo obsoleto para que éste pueda adquirir la nueva unidad. Una de las condiciones críticas sigue siendo las garantías exigidas por los bancos del sistema para el otorgamiento de créditos, lo cual impone el reto de revisar la tecnología de crédito con miras a facilitar el acceso al sistema de los propietarios de unidades del transporte con menores ingresos, y que, en general, son

También resulta relevante la existencia de una mercado que provea autobuses y microbuses de calidad y a precios competitivos. Esto está vinculado con la necesidad de una política de homogeneización de los modelos de las unidades, el enorme abanico de marcas y modelos en el parque vehicular del transporte colectivo limita la realización de economías de escala para reducir los costes de mantenimiento.

⁷³ Artículo 11, numeral 2, literales a y b: Compromisos de las Partes del Anexo II. Protocolo de Kioto.<http://www.medioambiente.gov.ar/acuerdos/convenciones/unfccc/ccprokio.htm>

⁷⁴ El Protocolo de Kioto aplica a las emisiones de seis gases de efecto invernadero: dióxido de carbono, metano, óxido nitroso, hidrofluorocarbonos, perfluorocarbonos y hexafluoruro de azufre. Ver: Contaminación

Algunos estudios especializados sobre el sector transporte³⁵ coinciden en la necesidad de una reforma en el Viceministerio de Transporte, que conlleve a un mejor funcionamiento en términos de eficiencia y eficacia, y que se traduzcan en procedimientos más ágiles transparentes.

Sujetos Activos y Pasivos:

- Propietario de unidades del transporte colectivo
- Plantas recicladoras
- Talleres de transformación de motores
- Empresas distribuidoras de vehículos
- Bancos comerciales y BMI
- Vice ministerio de Transporte
- Ministerio de Hacienda
- Ministerio del Medio Ambiente y Recursos Naturales
- Ente Regulador y Supervisor de la RTV

3.5.1.2 Programa de Compra De Vehículos Para Chatarra

Objetivo:

Fomentar el establecimiento de plantas recicladoras y fundidoras de chatarra dirigida a asociaciones de propietarios de autobuses y empresas privadas nacionales y extranjeras.

Incentivos:

Ministerio de Obras Públicas y Viceministerio de Transporte (2001):
Estudio de Organización del Sector

Transporte Colectivo de Pasajeros en el Área Metropolitana de San Salvador, TAHAL Consulting Engineers

Incentivar el establecimiento de plantas recicladoras de chatarra a través de instrumentos crediticios y fiscales. Para este caso se pueden aprovechar perfectamente las medidas vigentes, sólo quedaría definir una estrategia para la divulgación de éstas.

Establecer los sistemas de valuación de las unidades para chatarra con el propósito de lograr el retiro definitivo de las unidades obsoletas. En este caso resulta indispensable incentivar al propietario por la vía de redituarle un monto que al menos le permita completar la entrada para la adquisición de una nueva unidad.

Considerando que el pago recibido podría ser inferior a la prima exigida para la adquisición de un nuevo vehículo, esta medida apunta hacia la disposición de recursos financieros que complementen el precio estimado para la chatarra, lo cual plantea la necesidad de utilizar los recursos del Fondo para la Descontaminación del Aire, que podrían nutrirse de los fondos generados por las recaudaciones de la tasa retributiva y una partición del impuesto incorporado en el precio de los combustibles⁷⁵.

En la parte operativa se hace necesaria la implementación de un sistema de emisión de certificados por parte de las plantas recicladoras de chatarra, a ser presentados en los bancos para dar inicio a la gestión del financiamiento que se orientará hacia la adquisición de la nueva unidad. De

⁷⁵ Esto último pasa por la reforma del marco regulatorio y jurídico del mercado de hidrocarburos en El Salvador.

igual forma, también se hace necesaria la vinculación del Fondo Especial con las empresas recicladoras.

Según investigación del Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social, sólo existe una microempresa registrada en el reciclaje de hierro y chatarra⁷⁶. Frente al potencial mercado de chatarra, podría estimularse el fomento de proyectos con este giro.

Condiciones críticas:

Habría que valorar los posibles vínculos existentes entre las plantas recicladoras de chatarra y el mercado nacional e internacional para sus productos. Resulta igualmente importante el análisis de los niveles de competitividad de las empresas productoras de hierro y productos metálicos en el país, principalmente para explorar sus capacidades para la ampliación vertical de su producción.

La instalación de inversiones extranjeras recicladoras en el país, abriría la posibilidad de abrir y desarrollar el mercado.

3.5.1.3 Programa de Méritos Ambientales a las Unidades del Transporte Colectivo

Objetivo:

Establecimiento de un sistema de “méritos ambientales” que se otorgarían a las unidades del transporte colectivo que superen la prueba de

⁷⁶ Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social (1998): Análisis sectorial de residuos sólidos en El Salvador, citado en Estudio de la Opinión de los Estudiantes de la Universidad Francisco Gavidia sobre la separación y reciclaje de la basura. <http://www.ufg.edu.sv/theorethikos/cientifico04.htm>

emisión de gases, de manera que se traduzcan en ventajas competitivas para ellos. Los vehículos que no superen la prueba mecánica no podrán tener acceso a estos incentivos.

Justificación:

Algunas de las ventajas del Programa de "méritos ambientales" estarían asociadas con la reducción de los costes de transacción del pasajero, pues éste valoraría más el viajar en unidades con "sello verde" no solo por su aporte al mantenimiento de un ambiente menos contaminado, sino también porque reduciría su tiempo al viajar –teniendo la certeza que los controles en calles y carreteras no detendrán la unidad en que viaje o pueda acceder a zonas restringidas en el casco urbano de la ciudad (esto se liga a una política de ordenamiento del tráfico).

En este sentido, este Programa iría aparejado a la regulación y ordenamiento del tráfico vehicular en zonas urbanas y a los controles en la carretera, derivados de la aplicación de la RTV.

En general, las emisiones vehiculares tienen un fuerte determinante en el uso que se da a los vehículos, medido en el kilometraje-pasajero recorridos por unidad de tiempo. En forma complementaria a la extensión de méritos ambientales se plantea la aplicación de normativas que establecen restricciones de hora y lugar, prohibiendo conducir en ciertas carreteras y zonas del área metropolitana, y a ciertas horas.

Seguramente que estos instrumentos hayan encontrado en algunos casos una eficacia limitada, principalmente porque no se han tomado en consideración los costes de oportunidad diferenciales de las personas y su disposición de pago por acceso y conveniencia. No obstante, considerando

los altos niveles de congestionamiento y de emisión de gases que se registra en el casco urbano de San Salvador (centro de la ciudad durante horas pico), la restricción a transitar por esas calles para determinados buses y microbuses, podría ser un instrumento idóneo para la reducción de la contaminación atmosférica de la capital.

En este orden, podrían considerarse permisos para el acceso de las unidades de transporte colectivo a determinadas áreas de la ciudad, siempre y cuando certifiquen un bajo nivel de emisiones registrado en las pruebas, que se manifestaría en la portación del "sello verde".

Además, cabe la posibilidad de considerar cargos extra por matrícula para el uso de vehículos en zonas urbanas, de manera que los vehículos que deseen entrar a las zonas restringidas durante horas restringidas deben comprar y mostrar un permiso, siempre y cuando hayan superado satisfactoriamente la prueba de emisión de gases.

Los recursos generados con la emisión de permisos para acceder en las zonas restringidas podrían canalizarse también hacia el Fondo Especial para la Descontaminación Atmosférica.

El MARN debería ofrecerle "alivio regulatorio" a los autobuses que logren un certificado ISO 14001 y que demuestren estar comprometidas con el mejoramiento ambiental (acuerdos de autorregulación de las empresas y el crédito subsidiado, por ejemplo).

Condiciones:

Este sistema exige de la acción conjunta de la Alcaldía Municipal de San Salvador, el Viceministerio de Transporte y el Ministerio del Medio

Ambiente y Recursos Naturales, para establecer las zonas de viaje restringido, precios apropiados para los permisos, multas por violaciones. Estas regulaciones e incentivos, evidentemente que contribuirían a la reducción del congestionamiento vehicular y la contaminación del aire generada por fuentes móviles, en la medida en que se reduzcan el uso vehicular y el tiempo de viaje durante las hora pico, por medio de la supresión del acceso de las unidades de transporte colectivo a las áreas de congestionamiento crítico.

El éxito de este incentivo pasa por el establecimiento de un eficaz sistema de control en carreteras y calles, el distintivo de etiqueta verde a los buses y microbuses evitaría que fueran detenidos para la inspección, lo cual reduciría la pérdida de tiempo, lo que se convierte en un incentivo. Habría que verlo como un estímulo para la competitividad del empresario que reduce sus emisiones, dado el castigo que recibiría por parte del usuario⁷⁷.

Sujetos Activos y Pasivos que intervienen en el otorgamiento de incentivos:

- Propietarios de unidades de transporte colectivo Alcaldía Municipal de San Salvador.
- Viceministerio de Transporte.
- Ministerio del Medio Ambiente y Recursos Naturales.
- Ente Regulador y Supervisor de la RTV.

⁷⁷ RÍOS GRANADOS, GABRIELA, "Los tributos", Manual de derecho tributario, Alvarado Esquivel Miguel de Jesús, México, Porrúa, 2005.

3.6 SUJETOS ACTIVOS Y PASIVOS DE LOS INCENTIVOS FISCALES AMBIENTALES.

En cuanto al sujeto pasivo de esta clase de incentivos sería aquella persona, física o jurídica, que realiza la actividad degradante del medio natural. El sujeto pasivo principal debe ser el realizador del hecho imponible y no cualquier otra persona relacionada con el mismo. Como anteriormente observamos los incentivos fiscales, en general, tienen una finalidad concreta: aminorar la carga tributaria del sujeto pasivo que realiza determinadas inversiones seleccionadas por el legislador en cumplimiento de una determinada política económica y fiscal, en unos casos estructural o permanente, como es el caso de los incentivos aplicables a la protección del medio ambiente y en otras de carácter oportuno para estimular el desarrollo de actividades económicas o de interés social⁷⁸.

3.7 BASE IMPONIBLE Y HECHO GENERADOR DE LOS INCENTIVOS AMBIENTALES:

Base Imponible consiste en “La aplicación de los incentivos creados por el Estado o Municipalidades y se efectúa sobre la base imponible o beneficio Sujeto a tributación, mediante deducciones que la aminoran, o bien mediante las bonificaciones o reducciones porcentuales en la cuota tributaria”.

La actividad gravada debe tener una relación lo más estrecha posible con el problema ambiental en cuestión. Una razón de esto es que se trata de

⁷⁸ ALONSO GONZÁLEZ, L., “La conformación de los tributos medioambientales acorde con el principio de capacidad económica”, núm. 121, 2000.

dirigir con la mayor precisión posible el efecto de los incentivos que genera el impuesto a las actividades causantes de la contaminación sobre las que este recae. Otra razón es que se debe evitar atenuar los incentivos que tienen los causantes de la contaminación para reducirla.

Por ejemplo, existe una amplia variedad de productos químicos que pueden ser extremadamente peligrosos si se usan o desechan en forma inadecuada, pero que resultan relativamente inocuos si esto se hace en la forma correcta. Un impuesto que grave la compra de esos productos y que deba pagarse independientemente del uso que se les dé o de la forma en que se desechen sería un instrumento con objetivos muy reducidos y, entre otras carencias, no ofrecería un incentivo para que su disposición final sea segura.

En el primer caso, se produce una desgravación por parte del beneficio fiscal, que queda reducido en el importe de la deducción que se aplique y, en el segundo, el incentivo fiscal se transforma en un beneficio económico para el sujeto pasivo⁷⁹.

***El hecho generador** es el presupuesto establecido por la Ley y por cuya realización se origina el nacimiento de la obligación tributaria.⁸⁰* Consiste en mantener los recursos naturales renovables mientras que las tasas retributivas tienen como finalidad crear incentivos permanentes.

⁷⁹ Borrero Moro revista de estudios regionales. vol. ext. viii, I.S.S.N.: 0213-7585 (2009), PP. 351-358

⁸⁰ Artículo 58 del Código Tributario, Editorial Jurídica Salvadoreña, Recopilación de leyes tributarias 2009.

3.8 ENTIDADES ENCARGADAS DE LA RECAUDACIÓN DE LOS INCENTIVOS AMBIENTALES.

Una de las preocupaciones actuales de los gobiernos ya sea por iniciativa propia o por exigencias de la realidad internacional ha sido la incorporación del desarrollo sustentable y la preservación ecológica a sus planes nacionales a través de instrumentos fiscales, entre ellos los estímulos fiscales al medio ambiente, es por eso que en este apartado trataremos un poco sobre las entidades que están encargadas de la recaudación y aplicación de los incentivos ambientales, en nuestro país a pesar que no contamos con una ley que regule los incentivos ambientales existen ciertas entidades como el MINISTERIO DE HACIENDA y LAS MUNICIPALIDADES.

Existen varias legislaciones en diferentes países en las cuales se ha tratado de integrar la perspectiva del cuidado medio ambiental que debe existir y es por esa razón que se ha tratado de integrar al sistema político y económico tratando de generar conductas en los empresarios y en la población que resulten menos dañinas al medio ambiente. Aunque en este momento estas medidas resulten un poco incipientes se ven reflejadas en estímulos fiscales para las empresas con tecnologías amigables para crear ciertas estrategias que ayuden a proteger el medio ambiente.

A pesar de que existe una amplia legislación que regula los incentivos ambientales en países del primer mundo, en nuestro país puede que existan las condiciones económicas- ambientales, la realidad es que aun no puede decirse que nuestro sistema fiscal favorezca las industrias limpias, ni mucho menos que exista la reciprocidad a muchas disposiciones que se proponen en la Reforma Tributaria. El uso de los ingresos fiscales ambientales está basado en la idea de que los costos sociales de la pérdida de biodiversidad

pueden ser reflejados en los precios de la actividad que causa esta pérdida, siempre que exista información apropiada y conciencia acerca de su valor.

Es de suma importancia mencionar que el termino INCENTIVOS FISCALES que es utilizado por estos organismos es diferente al de PAGO POR SERVICIOS AMBIENTALES también conocidos estos últimos como IMPUESTOS TRIBUTARIOS, radica en que el origen de los fondos que se destinan a promover la conservación. En el caso de los incentivos ambientales, los fondos generalmente provienen de agencias y organismos donantes ó de partidas presupuestarias del estado; en cambio el Pago por Servicios Ambientales proviene del reconocimiento del valor del agua y otros servicios ambientales por parte de quienes los aprovechan, o sea, los diferentes usuarios del agua y otros servicios ambientales.

Por esta y muchas mas razones entraremos a analizar detalladamente cada uno de estos entes encargados de la recaudación de los incentivos fiscales en El salvador y verificaremos el aporte que cada uno de ellos brinda a nuestro país.

3.8.1 Ministerio de Hacienda.

El fundamento para el uso de instrumentos fiscales con fines ambientales es que resulta mejor trabajar con el sistema de precios que contra él. Este principio es aplicable en todos los países, con independencia de su grado de desarrollo. En ausencia de mecanismos de compensación, es probable que las externalidades ambientales al igual que otras lleven a un mal funcionamiento del mercado, es decir, a situaciones en las que los precios generados por la acción de las fuerzas del mercado no indiquen a los agentes económicos los verdaderos costos y beneficios de sus actividades.

Si el número de aquellos que contaminan y de quienes padecen la contaminación es pequeño, quizás la negociación o el sistema jurídico permitan hallar soluciones aceptables.

Sin embargo, cuanto mayor sea el número de quienes tienen parte en la situación, menos probable será que esto ocurra y más sólido se tornará el argumento con vistas a una asignación de recursos eficaz a favor de una intervención gubernamental que, mediante un impuesto que grave la contaminación, armonice mejor los costos y los beneficios sociales con los precios del mercado. En tal caso, los impuestos son el instrumento para lograr que “quien contamina pague”.

En principio, con la vigencia de una tasa retributiva por contaminación, quienes contaminan pagan impuestos equivalentes al valor del daño social que resulta de sus actividades. Al mismo tiempo, son libres de decidir sobre la manera de reaccionar ante el impuesto, tanto en lo relativo a la proporción en que se comprometen a reducir la contaminación como a la forma de cumplir ese objetivo. Su incentivo en ausencia de otras distorsiones de precios es disminuir la contaminación de la manera más eficaz posible y continuar haciéndolo hasta el punto en que los costos de la reducción (por unidad de contaminación) sean equivalentes a la tasa impositiva, sin llegar a superarla.

Dicho curso de acción sería favorecido por el hecho de que es probable que quien contamina tenga un buen conocimiento (mejor que el de otros) acerca de las oportunidades más adecuadas para reducir la contaminación. Esto se contrapone al peligro que implica la adopción de medidas administrativas inadecuadas para establecer la magnitud en que debe disminuirse la contaminación, los medios para hacerlo, o ambas cosas a la vez, decididas sobre la base de información incompleta, con el riesgo

consiguiente de que la reducción resulte insuficiente o excesiva o que no se logre en forma eficaz.

La viabilidad de gravar la contaminación depende fundamentalmente de que sea posible controlar en forma precisa las emisiones de cada sujeto contaminante imponible y de que exista una base de aceptación general para la fijación de tasas impositivas adecuadas.

3.8.2 Municipalidades.

En este punto es de suma importancia señalar que las medidas meramente económicas entran en colisión con otras medidas ajena al carácter puramente económico, como son en este caso los incentivos, estos mismos consisten básicamente en medidas voluntarias no coercitivas, en virtud de las cuales se crea un incentivo económico para que se tome una decisión empresarial, de forma que la misma no sea perjudicial para el medio ambiente o bien con ella se proteja al mismo.

Dichas medidas de carácter voluntario se contraponen por completo a las normas reglamentarias o reguladoras, que son aquellas a través de las cuales, bien sea en forma de estatutos, de estándares de producción o de procesos productivos, limitan coercitivamente la actuación de los agentes contaminantes, consiguiéndose dicha finalidad a través de sanciones, impedimentos, autorizaciones administrativas, licencias, etc.

Por tanto, si bien en un primer momento destaca el establecimiento de una serie de estímulos a través de instrumentos económicos, posteriormente se evoluciona hacia la instauración de unas medidas reguladoras o administrativas. Optar por los instrumentos económicos presupone un menor

coste económico para la reducción de la contaminación, ya que mientras la utilización de la regulación implica la recopilación de una mayor cantidad de información, la opción por los mecanismos de carácter económico supone un menor coste a nivel informativo, dado que los agentes contaminantes reaccionarán instintivamente a la imposición del gravamen.

De este modo, el contaminador optará por la forma menos costosa de reducir la contaminación. No debe dejarse de lado el hecho de que la opción por los instrumentos de carácter económico ofrece una menor vulnerabilidad respecto a cualquier tipo de presión social, ya que al tributar por igual todos los sectores de la sociedad, la resistencia será superior a las posibles presiones de las empresas.

La Municipalidad ha definido el termino de INCENTIVO FISCAL AMBIENTAL de la siguiente manera: Exenciones y descuentos de carácter tributario, así como también subsidios o subvenciones otorgados a empresas privadas por emprender y desarrollar actividades o inversiones (Inversiones en Bienes de Capital y/o en Capital de Trabajo) que conduzcan al mejoramiento del ambiente. Los Incentivos no Monetarios están representados por Servicios de Apoyo (totales o parciales) que le brinda el Estado a través de sus instituciones, ya sea directamente o a través de terceros, mejor conocidos como: Servicios de Desarrollo Empresarial (SDE) y Servicios Financieros (SF).

La racionalidad de los incentivos fiscales en materia ambiental se sustenta en lograr impactos significativos sobre la preservación, conservación y rescate del medio ambiente y de los recursos naturales, mediante el otorgamiento de beneficios a los empresarios que realicen Inversiones en Tecnologías Limpias; pero pueden tener otros fines y

objetivos, tales como el incremento de las inversiones en general, la generación de empleo, la Promoción de Exportaciones, la Industrialización de determinados productos (valor agregado a los productos del sector primario), transferencias de tecnologías, etc.

Cada tipo de Incentivos tiene una razón de ser y su fundamento, que análogamente se denominaría como el **Hecho Generador** de los Incentivos en Tecnologías Limpias, que sería la máxima reducción de desechos o emisiones contaminantes, no las inversiones por si mismas. No necesariamente el sujeto de los incentivos es la empresa o la actividad económica, así como no es condición la magnitud de la Empresa o su ubicación geográfica, es por esta razón que el Estado le da una particular concesión a la municipalidad para que sea esta quien se encargue de proponer incentivos a las empresas que están dentro de su extensión territorial para así contribuir a cuidar el medio ambiente.

Como ya se menciona en capítulos anteriores los Incentivos Fiscales se dividen en Tributarios y No Tributarios entre los Tributarios encontramos que la municipalidad otorga los siguientes: *Reducción en el pago de las tasas administrativas, Exención, exoneración o reducción de impuestos municipales, Tasas o tarifas preferenciales municipales, Subsidios y ciertos beneficios fiscales*⁸¹.

En cuanto a este tema podemos poner como ejemplo lo que ha sucedido en Vila Dolores, México y es que esta municipalidad ha creado una ordenanza denominada: “PARQUE VILLA DOLORES”, esta establece lo

⁸¹ STEFANO PAGIOLA, JOSHUA BIOSHOP. “La venta de servicios ambientales forestales”. Editorial Instituto Nacional de Ecología, Comisión Nacional Forestal. México 2003.

siguiente en sus artículos 4 y 5, Art. 4º.-) ESTABLÉCESE un régimen de incentivos fiscales municipales, por el plazo de quince años, para las empresas, sean personas físicas o jurídicas, que se radiquen, instalen y desarrollen su actividad de producción industrial o de servicios en el predio del “Parque Industrial y Tecnológico Villa Dolores”. Y en el Art. 5º. ESTABLÉCESE que los incentivos a la actividad y/o producción de bienes y servicios que se radiquen en el predio del Parque Industrial y Tecnológico Villa Dolores, consistirán en la eximición de pago de las tasas, impuestos, derechos u obligaciones fiscales municipales establecidas por la Ordenanza Tributaria N° 668/90 y sus modificatorias vigentes. Este es un gran ejemplo de lo que las Municipalidades pueden hacer para contribuir a mejorar la calidad del Medio ambiente⁸².

Otro ejemplo importante es la Municipalidad de San Fernando, la cual otorga una cantidad de Incentivos Fiscales ambientales a las empresas que abran sus puertas a personas de esa localidad y que claro su giro respete al medio ambiente.

En nuestro país Hasta los años setenta, El Salvador no tenía tradición de organizaciones fuertes de la sociedad civil dedicadas a la promoción del desarrollo y orientadas a los problemas de la comunidad. Los gobiernos municipales adolecían de serias debilidades y la capacidad del Estado para enfrentar los problemas ambientales era más bien incipiente.

Esta situación ha cambiado muy poco en las últimas dos décadas. Sin embargo, la degradación ambiental y los conflictos alrededor de la misma, se han profundizado. Las iniciativas que buscan superar los problemas

⁸² Figueroa Neri, Aimeé: “Fiscalidad y Medio Ambiente en México”, México, Editorial Porrúa, 2000.

ambientales, requieren cada vez más de un andamiaje con dos dimensiones claramente definidas: acciones locales que reflejen acuerdos y compromisos entre los actores; y un marco de políticas, que derive en el establecimiento de normas e incentivos generales para el uso de los recursos naturales y la gestión de los problemas ambientales, incluyendo la resolución de conflictos.

En este sentido, los nuevos acuerdos y desarrollos institucionales en la gestión ambiental, deberían contar por lo menos con los siguientes criterios:

- La posibilidad de contar con mecanismos que posibiliten la colaboración y construcción de consensos entre los actores interesados;
- Considerar los intereses económicos involucrados en el tratamiento de los problemas ambientales e intentar negociar con ellos, de manera equitativa, cuidando de no profundizar en el proceso, las inequidades y las desventajas de los pobres;
- Enfocar los problemas ambientales en sus niveles relevantes, desde las actitudes individuales y de organización local, hasta las estructuras e instituciones públicas nacionales.
- Promover el consenso, mantener una actitud de apertura y asumir la responsabilidad de profundizar los procedimientos y acuerdos logrados entre los actores.

Los Gobiernos Municipales podrían disponer de otros instrumentos de gestión ambiental, más allá de subsidios o pagos directos, incluyendo incentivos fiscales, concesiones especiales, etc. (Salamon, 1989), y más

generalmente instrumentos económicos novedosos para la gestión ambiental. Algunas de estas herramientas ya han sido utilizadas en El Salvador para estimular la agro exportación, pero no en el tratamiento de los problemas ambientales.

Hablando siempre de nuestro país encontramos que la Municipalidad de Apopa ha escrito una ordenanza la cual se denomina: ORDENANZA DE CONTRIBUCION ESPECIAL PARA PROYECTOS Y PROGRAMAS ECO-AMBIENTALISTAS PARA LA PROTECCIÓN, CONSERVACIÓN, RESCATE, MANTENIMIENTO Y MEJORA DEL MEDIO AMBIENTE DEL MUNICIPIO DE APOPA, en la cual se desarrolla lo siguiente: Art. 1.- La presente Ordenanza tiene por objeto regular el cobro de la Contribución Especial, para la inversión en proyectos y programas eco-ambientalistas, que permitan la protección, conservación, mantenimiento y mejora del medio ambiente, procurando una óptima calidad de vida de los habitantes del Municipio⁸³.

Se espera que muy pronto en nuestro país se dé una descentralización de los Recursos Naturales, para que de esta forma cada Municipalidad se encargue de proteger sus propios recursos naturales y así ejerza un papel más proactivo en cuanto involucrarse en la gestión de sus recursos naturales. Es interesante notar que aunque el marco jurídico y los incentivos para la descentralización son comunes a casi todos los municipios de la Amazonia (algunas políticas y leyes estatales varían), algunas municipalidades han tenido un papel más destacado que otras en la gestión de sus recursos forestales.

⁸³ ORDENANZA DE CONTRIBUCIÓN ESPECIAL PARA PROYECTOS Y PROGRAMAS ECO-AMBIENTALISTAS PARA LA PROTECCIÓN, CONSERVACIÓN, RESCATE, MANTENIMIENTO Y MEJORA DEL MEDIO AMBIENTE DEL MUNICIPIO DE APOPA; N°: 11 Fecha: 05/10/2005 D. Oficial: 199 Tomo: 369 Publicación DO: 26/10/2005.

3.8.2 Procedimiento para la recaudación de los incentivos ambientales.

El procedimiento por el cual se obtienen los incentivos fiscales ambientales es a través de la imposición de tributos ambientales, se realiza a través de ellos ya que son instrumentos especialmente eficaces para la *internalización de las externalidades*, es decir la incorporación directa de los costes de los servicios y perjuicios ambientales (y su reparación) al precio de los bienes, servicios y actividades que los producen; y para contribuir a la aplicación del Principio de Pago por el Contaminante y a la integración de las políticas económica y ambiental, pueden *proporcionar incentivos* para que tanto consumidores como productores cambien de comportamiento en la dirección de un uso de recursos más 'eco-eficiente'; para estimular la innovación y los cambios estructurales; y para reforzar el cumplimiento de las disposiciones normativas, pueden *aumentar la renta fiscal*, que puede utilizarse para mejorar el gasto en medio ambiente; y/o para reducir los impuestos sobre el trabajo, el capital y el ahorro.

Para efectuar esta recaudación se debe hacer la distinción siguiente: Se distingue entre tributos sobre emisiones y sobre productos. Los tributos sobre emisiones, también denominados de ordenación o puros, gravan directamente las cargas contaminantes al medio, empleando para ellos un método de determinación directa de la base imponible. La complejidad de este tipo de tributos radica en su cuantificación se hace depender de parámetros ajenos al derecho o a la economía y próximos a las ciencias técnico- experimentales, de ahí que, tanto el diseño la norma, como su posterior aplicación requiere del apoyo de especialistas.

Es por ello que este tipo de tributos, aun cuando son los idóneos para evitar las conductas nocivas plantean problemas de integración en el sistema fiscal y de aplicación de los mismos por las autoridades fiscales. Otro rasgo

distintivo de este tipo de tributos, claramente en oposición con el resto de las categorías tributarias que conviven en un sistema fiscal moderno⁸⁴.

Cabe la posibilidad de diseñar un tributo ambiental eligiendo como hecho imponible la producción o el consumo de determinados bienes cuyo uso es nocivo para el medio natural. Estos últimos reciben la denominación genérica de tributos sobre productos y son menos adecuados para la protección del medio ambiente que los anteriores, ya que el consumo nocivo para el medio ambiente se realiza, aunque por ellos se obtengan ingresos, los cuales podrán permitir⁸⁵ la reparación del mal causado.

Una segunda clasificación genérica de los tributos ambientales, sería aquella que tomase como criterio el de localización geográfica del problema medioambiental así, se podrá hablar de tributos ambientales globales, cuando el derecho ambiental lo es a nivel planetario, tributos ambientales regionales, cuando el problema afecte a un número limitado de estados próximos, y tributos ambientales internos, haciendo con ello referencia a los tributos que pretenden atacar a los problemas ambientales dentro de los límites internos de cada país.

Los Tributos Ambientales sirven para recaudar sobre la definición del bien ambiental que se quiere tutelar. Es infantil defender que el éxito del buen impuesto ambiental consiste en llegar a una recaudación cero. Esto es falso, porque siempre conviviremos con un grado de contaminación que permita el crecimiento económico sin sacrificio definitivo e irreversible de los

⁸⁴ De allí que se afirme que un puro impuesto de ordenamiento encubre una figura distinta revestida de mera técnica tributaria.

⁸⁵ En este tipo de tributos ambientales, y como antítesis la recaudación de los ingresos derivados de la aplicación de estas exacciones adquiere una relevancia y responde al principio "quien contamina paga".

recursos naturales. Por tanto, el Tributo ambiental está aquí, porque el gasto público medioambiental será creciente y estable, como lo es el de educación, justicia, sanidad.

Lo primero, entonces, es que el Tributo Ambiental debe ser como cualquier otro y su recaudación afluir a los presupuestos públicos generales para su gasto ambiental. En este punto es muy importante mencionar también que la recaudación de los incentivos fiscales se realiza a través de los denominados Impuestos Verdes, estos son aquellos que *tienen por objeto la conservación y protección del bien ambiental gravemente amenazado por intervención humana*.

Las prioridades las establece el ambiente: cambio climático, contaminación del transporte, lluvia ácida, residuos, productos nocivos, agotamiento del agua. No es un tema de debate político sobre las actividades económicas que nos agradan más o menos; sino, respecto al deterioro objetivo del bien ambiental y como moderarlo, reducirlo, evitarlo para el futuro.

En este punto es clásica, aunque no pacíficamente asumida, la distinción entre tributos ecológicos.

- **Incentivadores** (además de generar ingresos para financiar actividades medioambientales sirven para sensibilizar a los obligados al pago de las consecuencias nocivas de sus comportamientos) y
- **Redistributivos** (recuperan el coste de los daños ambientales a cargo de los contaminantes y pretenden convertir en antieconómico desarrollar conductas de ese tipo).

Otra clasificación de los impuestos ambientales:

Se dan dos categorías:

- i) los tributos ambientales como tal; y
- ii) los elementos tributarios ambientales (beneficios fiscales, modulación de los elementos cuantitativos, aspectos contables) que se introducen en otros tributos.

De la primera categoría de esta última clasificación, puede reseñarse que buena parte de la doctrina europea tributaria incorpora los tributos ambientales, para incidir en las conductas perjudiciales para el medio ambiente, mediante dos modalidades:

iii) la formulación de un impuesto que a través de la recaudación refleje los niveles de cumplimiento ambiental para los cuales se diseñó⁸⁶ ó mediante el diseño de conductas que permitan a los sujetos pasivos del impuesto, beneficiarse de una exclusión o exención; éstas últimas diseñadas para erradicar la conducta gravada.

De la segunda categoría, relativa a los elementos ambientales que se incorporan en otros tributos, la doctrina internacional pertinente, establece dos grandes grupos:

- i) aquellos que introducen un quiebre en la estructura normal del tributo para crear el incentivo, y
- ii) aquellos que protegen el medio ambiente al tiempo que consiguen la plena realización del principio de capacidad económica.

⁸⁶ Por ejemplo, el Código de Rentas Internas (Internal Revenue Code) de los EE.UU., capítulo 38—hace referencia expresa a impuestos ambientales como el *Tax on petroleum*, *Tax on certain chemicals*, *Tax on certain imported substances*. Evaluación de la aplicación de los beneficios tributarios para la gestión e inversión ambiental en Colombia.

“Los incentivos ambientales pretenden el equilibrio entre la protección ambiental y el desarrollo sostenible, de modo que la finalidad ambiental no excluye la recaudación” (Herrera, 2000, p. 130). En ese sentido, las ventajas económicas de las medidas fiscales en comparación con las prohibiciones, radican en el hecho de que cada sujeto podrá decidir si le resulta o no rentable modificar su comportamiento, es decir, dejar de contaminar, lo que para el conjunto de la sociedad redundaría en un descenso de la masa de la contaminación a los niveles deseados.

En cuanto a la recaudación para tomar un ejemplo pondremos el siguiente caso: En Colombia, el sistema tributario ha establecido que los beneficios ambientales se aplican sobre el pago del impuesto a las ventas⁴ o del impuesto a la renta. En el primer caso, el beneficio es una exclusión del pago, y en el segundo, una reducción de la base gravable sobre la cual se calcula el impuesto.

Es importante resaltar que en ambos impuestos la aplicación de los beneficios ambientales no está ligada a un sector específico, ya que han sido diseñados como una oferta indiscriminada para la generalidad de los contribuyentes (sometidos a un mismo impuesto), previo cumplimiento de ciertos requisitos y criterios ambientales, cuya plena correspondencia y pertinencia necesariamente debe ser certificada por la autoridad ambiental competente desde el punto de vista técnico, mas no tributario.⁸⁷

⁸⁷ Esta situación difiere, por ejemplo, del reciente beneficio otorgado al subsector del ecoturismo, que goza de rentas exentas en cumplimiento del deber constitucional del Estado de proteger la diversidad e integridad del ambiente, conservar las áreas de especial importancia ecológica (artículo 79 de la Constitución Política Nacional).

Es por esta razón que en nuestro país se ha creado una disposición la cual dispone lo siguiente: VI. Se hace necesario emitir disposiciones legales que permitan promover la inversión en proyectos de generación eléctrica con base de energía renovable en el país, propiciando actividades de investigación, exploración y desarrollo de proyectos, y a la vez otorgar incentivos fiscales, que hagan más atractiva las inversiones en estos rubros de la economía⁸⁸.

3.9 INTERVENCIÓN DEL ESTADO PARA EL FOMENTO DE LA RECAUDACIÓN DE LOS INCENTIVOS AMBIENTALES.

En principio podríamos decir que el Estado generalmente se lo relaciona en su intervención sobre los diferentes actores que despliega su actividad en el medio ambiente a través de la conjunción de sus potestades regulatorias y sancionatorias.

No alcanza con sancionar más normas como se pretende generalmente ante los diferentes problemas ambientales. En general, los aspectos regulatorios no están ausentes en nuestros países, pero no son acompañados con la infraestructura necesaria para tornarlos viables. Generalmente ya hemos observado que también la dimensión represiva y sancionatoria, tampoco se desarrolla como se debería por diferentes problemáticas que se desarrollaron anteriormente.

⁸⁸ Según el artículo 207-2 del Estatuto Tributario, están exentos del impuesto a la renta los servicios de ecoturismo certificados por el MAVDT o la autoridad competente, conforme a la reglamentación que para el efecto se expida, por un término de 20 años a partir de la vigencia de la ley 788 del 2002. El decreto reglamentario correspondiente es el 2755, del 30 de septiembre del 2003.

Como ya se ha mencionado anteriormente, el Estado como tal actúa a través de dos importantes ramos, el principal que es el MINISTERIO DE HACIENDA y las MUNICIPALIDADES, es necesaria su participación para que se dé una correcta recaudación y aplicación de los INCENTIVOS AMBIENTALES. En cuanto a este tema existe una posición clásica en la cual se sostiene que el Estado es el ente regulador y es la autoridad máxima para controlar dónde y cómo los recursos deben ser utilizados para alcanzar las metas. Ese sistema ha conseguido buenos resultados, principalmente en los países desarrollados y ha sido usado de manera predominante. Comanda y controla todo lo referente a este tema, pero existe una posición un tanto más moderna la cual sostiene que esta relación no debe ser así sino que debe estar basado en la mayor implementación de instrumentos fiscales y económicos.

El Estado puede desarrollar una política de protección del ambiente través de la utilización de:

- 1) Regulaciones: Controles directos por parte de las autoridades públicas.
- 2) Tributos: a Tasas: se suelen utilizar para cubrir el costo del tratamiento público por derrames, vertidos, emisiones o residuos. b- Impuestos: gravando los productos que se obtienen a través de un proceso contaminante; los insumos de ese proceso; los desperdicios o desechos o emisiones contaminantes.
- 3) Subsidios: compartiendo total o parcialmente los costos con los operadores privados (erogación estatal) a fin de inducirlos a disminuir la contaminación.

- 4) Otros Medios: como desgravaciones, exenciones, sistemas de amortización acelerada y otros, que pueden introducirse en tributos ya existentes, a fin de lograr el objetivo de la reducción de la contaminación o evitarla mediante la utilización de “tecnología limpia”⁸⁹.

El Estado que adopta legislaciones impositivas de protección medioambiental, lo hace bajo la premisa de que todos tienen el derecho de disfrutar de un ambiente adecuado para el desarrollo de su persona, así como el deber de conservarlo. De allí la importancia de la “responsabilidad fiscal ambiental”, incipiente concepto que se sustenta en preceptos constitucionales y que surge de la descomposición e interpretación integral de los tres conceptos que la componen: responsabilidad, fiscal y ambiental.

El Estado debe asegurar un ambiente sano, equilibrado, apto para el desarrollo humano y para que las actividades productivas satisfagan las necesidades presentes sin comprometer las de las generaciones futuras. Para ello debe elaborar y coordinar las políticas cuidadosamente, de modo de evitar que el progreso de un sector signifique el deterioro de otro; el Estado debe afianzar la utilización racional de los recursos naturales, impidiendo su aprovechamiento irracional. Ello propicia la aplicación de incentivos económicos para su logro o la reglamentación directa.

Podemos decir que la intervención del Estado se pone de manifiesto en las siguientes situaciones:

⁸⁹ OCAMPO, JOSÉ ANTONIO, “Políticas e Instituciones para el Desarrollo Sostenible de América Latina y el Caribe”. Capítulo V Desarrollo Institucional. División de Medio Ambiente y Asentamientos Humanos, CEPAL/Serie Medio Ambiente y Desarrollo, Santiago de Chile, pág. 26, septiembre 1999.

- 1- Controles directos: establecimiento de reglamentaciones, de límites a la contaminación, restricción de ciertas actividades en determinadas zonas, etc.
- 2- Instrumentos económicos: a través de los cuales se intenta influenciar las decisiones de los agentes del mercado, induciendo a ciertas conductas, en el sentido de reducir la contaminación o encarecer su producción.

Existen varias clases:

- a-) Subsidios y Créditos a Tasa Blanda;
- b-) Permisos Negociables;
- c-) Tributos Ecológicos: Tasas e Impuestos sobre productos; insumos; vertidos; “ventajas fiscales” como desgravaciones, exenciones, sistemas de amortización acelerada y otros, que pueden introducirse en cualquier tributo existente, con el fin de disminuir la contaminación.

En muchos países se habla de una responsabilidad compartida entre el Estado y los ciudadanos para la protección del ambiente, la promoción de la participación local en el manejo y planificación del uso de los recursos naturales y la distribución equitativa de los beneficios de bienes y servicios que de ellos se deriven. El estado es el que compensa al que realiza labores de conservación ambiental, haciéndose, de esta manera, énfasis en los incentivos crediticios y tributarios. Existen otras situaciones y algunos autores afirman lo siguiente: Piguó afirma que “el que contamina paga” y el estado debe velar por la salud y economía de los habitantes.

El común denominador en las conclusiones a que han llegado las reuniones de las agrupaciones internacionales sobre problemas ambientales

es que resulta prioritaria la cooperación de los Estados para mejorar la calidad de vida de los seres humanos de las generaciones presentes y futuras como un derecho fundamental. Por todos es sabido, que una de las principales fuentes de contaminación identificables son las industrias, por lo que el Estado, como representante de la sociedad, adopta medidas tendientes a hacer que aquéllas paguen por la parte del deterioro del ambiente del que son responsables.

En otros términos, se trata de que las industrias internalicen sus externalidades negativas para lograr un equilibrio entre la eficacia económica y la ambiental, ya que tampoco resulta deseable frenar la actividad industrial, lo que provocaría serias distorsiones económicas y sociales.

El Estado debe afianzar la utilización racional de los recursos naturales impidiendo su aprovechamiento irracional, lo que propicia la utilización de incentivos económicos para su logro.

Con todo esto, Los incentivos tributarios tratan de afectar positivamente el comportamiento de las empresas, aún a costa de sacrificar las recaudaciones, teniendo que subir otras tasas de impuestos para mantener el nivel de recaudación deseado. Se otorgan con la finalidad de que el Estado reciba a cambio un beneficio, que en este caso es la disminución de la contaminación mediante la reducción o eliminación de desechos.

El Estado hará reconocimiento moral a las personas naturales o jurídicas y a instituciones que se destaquen en la protección de los Recursos Naturales del Ambiente y Estado establecerá y ejecutará una política de incentivos y beneficios económicos dirigidos a quienes contribuyan a través de sus inversiones a la protección, mejoramiento y restauración del ambiente. También el Estado garantizará facilidades a aquellas empresas

que una vez agotadas las opciones y alternativas tecnológicas factibles para resolver la contaminación y la afectación a la salud y seguridad pública que provocan, deban ser reubicadas en otro sitio menos riesgoso.

El Estado fomentará mediante incentivos fiscales las inversiones para el reciclaje de desechos domésticos y comerciales para su industrialización y reutilización, acorde a los procedimientos técnicos y sanitarios que aprueben las autoridades competentes, así como la exoneración de impuestos de importación a los equipos y maquinarias conceptualizados como tecnología limpia en su uso.

CAPITULO 4. ANÁLISIS COMPARATIVO ENTRE LA LEGISLACIÓN SALVADOREÑA Y ESPAÑOLA SOBRE LOS INCENTIVOS AMBIENTALES.

4.1 LOS INCENTIVOS AMBIENTALES EN ESPAÑA.

En España se ha comenzado a vertebrar un sistema fiscal de carácter ambiental, el cual, sobre todo en los últimos años, ha tenido un fuerte impulso a través de la creación de impuestos propios por parte de las diferentes comunidades autónomas. Así, son tres, en nuestra opinión, las novedades que están nuevamente reabriendo el debate de la necesidad de articular un sistema fiscal que apoye políticas más respetuosas con el entorno natural⁹⁰.

En primer lugar, la implantación y posterior derogación del impuesto sobre las estancias en empresas turísticas de alojamiento (más conocida como ecotasa turística) en las Islas Baleares.

En segundo lugar, la apuesta decidida por varios sectores de la sociedad de implantar esta clase de impuestos ecológicos en diferentes comunidades autónomas y corporaciones locales (por ejemplo, en la ciudad de Barcelona), y en tercer lugar, la aprobación por el Parlamento de Andalucía en diciembre de 2003 de seis nuevos tributos ecológicos⁹¹. Sin embargo, pensamos que la regulación de un conjunto de figuras tributarias con un objetivo medioambiental tiene un aspecto más cualitativo que

⁹⁰ SIERRA CARRAL, LUIS. "Guía informativa sobre certificaciones de convalidación por inversiones medioambientales". Asociación de carpintería y Ebanistería de la Coruña, España 2007.

⁹¹ LÓPEZ LABORDA, J. y ROMERO JORDÁN, D. (2001): "Eficacia de los incentivos fiscales a la inversión": aspectos teóricos y aplicados, Hacienda Pública Española, Monografía 2001,201-203.

cuantitativo y únicamente responde a una necesidad cada vez más apremiante: la de conseguir un desarrollo sostenible.

En España, la regulación de los incentivos fiscales aplicables a la protección medio ambiental se materializa en una deducción de la cuota del Impuesto sobre Sociedades de las inversiones efectuadas por las empresas en esta materia: instalaciones, que eviten la contaminación atmosférica, vehículos industriales o comerciales que la reduzcan, y aprovechamiento de energías renovables con finalidades iguales⁹².

Actualmente, en el Impuesto sobre Sociedades en España, existen solamente tres modalidades de inversión que pueden acogerse al incentivo fiscal: **a)** las instalaciones destinadas a la protección del medio ambiente, **b)** los vehículos industriales y **c)** comerciales de transporte por carretera, y las inversiones que se realicen para el aprovechamiento de energías renovables. Pero, para lograr el objetivo general de proteger a la naturaleza y de concienciar y sensibilizar a las empresas de la necesidad de fomentar las inversiones en materia de medio ambiente, es preciso revisar el concepto fiscal de medio ambiente y establecer medidas generosas y complementarias a las ya existente.

4.2 FORMAS DE CONCESIÓN DE LOS INCENTIVOS FISCALES AMBIENTALES EN ESPAÑA.

Frente a esta situación, cabe destacar la Proposición de Ley sobre los incentivos fiscales para las inversiones destinadas a la protección del medio

⁹² FUNDACIÓN FÓRUM AMBIENTAL, "Instrumentos económicos de gestión ambiental", IV Jornadas Fórum Ambiental Barcelona, España, - 2001.

ambiente (núm. 122/000067), presentada por el Grupo Parlamentario de Esquerra Republicana- Izquierda Unida-Iniciativa per Catalunya Verdes. Esta propuesta ha sido recientemente admitida a trámite 23 de abril de 2008 y prevé la reinstauración de las citadas deducciones así como una modificación en las mismas a efectos de su mejora.

En este sentido, la finalidad que se persigue con la citada Proposición es la del mantenimiento del incentivo para las empresas que hagan un esfuerzo económico en inversiones para proteger y mejorar el medio ambiente a efectos de introducir diferencias respecto de aquellas que no realicen inversión ambiental alguna. En este sentido, señalan que, debido a la disminución paulatina de las subvenciones a fondo perdido para inversiones dirigidas a la reducción de la contaminación, a partir de 2011 los únicos «incentivos» para invertir en mejora ambiental serán de tipo coactivo.

En relación con la modificación del art. 39 del TRLIS, proponen su ampliación a actividades no necesariamente industriales como pueden ser la ganadería intensiva o la agricultura, o centros comerciales con una importante producción de residuos.

Asimismo, se contemplan, igualmente, las mejoras en el diseño y fabricación del producto que reducen la contaminación en su fase de uso¹⁵.

De experiencias de Derecho comparado, podemos hacer referencia a la necesidad de estudio de las siguientes medidas:

- Amortización acelerada para activos que permitan un desarrollo sostenible y frenen el calentamiento global del planeta.

- Arancel cero para la importación de bienes que permitan un desarrollo sostenible y frenen el calentamiento global del planeta, siempre y cuando la misma clase de bienes no exista en España.
- Regímenes fiscales especiales en el IS para aquellas actividades que permitan un desarrollo sostenible y frenen el calentamiento global del planeta a semejanza de lo previsto para las entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda.
- Deducciones en el IS por la utilización de materias primas que contribuyan a frenar el calentamiento global del planeta.
- Tipos de gravámenes reducidos en el IVA para productos verdes, tal y como propuso el Gobierno francés, así como para determinados tipos de energía y/o carburantes. No obstante, cabe señalar las dificultades que conllevan las medidas en el IVA por ser un impuesto armonizado.
- Beneficios fiscales en el Impuesto sobre Hidrocarburos para varias clases de biocarburantes (biogas, biometanol, biocarburantes sintéticos, etc.), así como en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte que los utilicen. No obstante, cabe señalar que la exención tributaria para los biocarburantes está sometida a autorización comunitaria, y debe ser objeto de un acuerdo con las comunidades autónomas, por tratarse de un impuesto cedido parcialmente a las mismas⁹³.

⁹³ RODRÍGUEZ MUÑOS, JOSÉ MANUEL. "La Alternativa Fiscal Verde" (La Utilización de Instrumentos Económicos de Protección Ambiental con especial referencia a la Comunidad de Extremadura) ". Editorial Lex Nova. España 2004.

En el ámbito autonómico, y dada la limitada capacidad de actuación de las comunidades autónomas, el campo de actuación es más bien reducido, pudiéndose centrar más bien en beneficios fiscales, en tasas y en impuestos cedidos. Esto es debido a que, como ya veremos, el sistema tributario autonómico tiene un ámbito de actuación más propicio en la vertiente de imposición, desincentivando conductas que contribuyen al cambio climático.

Aun así, podemos constatar la existencia de deducciones autonómicas por cantidades destinadas a inversiones para el aprovechamiento de fuentes de energía renovables en la vivienda habitual y por donaciones con finalidad ecológica. Llegados a este punto, también podría estudiarse el establecimiento de determinados beneficios fiscales en el IAJD en los supuestos de creación de sociedades mercantiles que contribuyan al freno del cambio climático, como podrían ser las empresas de energía solar fotovoltaica.

A mayor abundamiento, en caso de impuestos parcialmente cedidos, las comunidades autónomas podrían facilitar el acuerdo con el Estado para el establecimiento de determinados beneficios fiscales (ej.: impuestos sobre hidrocarburos y matriculación). Asimismo, es posible la previsión de determinados beneficios fiscales en ciertos impuestos propios de las comunidades autónomas como puede ser el Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales, bien por la previsión de medios de transporte público que eviten la necesidad de desplazamiento en transporte privado, bien por la incorporación de medidas de eficiencia energética, etc.

Como es sabido, uno de los instrumentos económicos con los que cuentan las ciudades para combatir el cambio climático no es otro que los

tributos, sin que su utilización conlleve necesariamente un aumento de la presión fiscal. En este sentido, la fiscalidad puede ser una conveniente herramienta mediante tanto la penalización de conductas contrarias al medio ambiente a través de su gravamen como del establecimiento de beneficios fiscales para aquellas actuaciones e inversiones dirigidas a frenar el calentamiento global. Sin embargo, este objetivo pasa por una necesaria reforma de la Ley de Haciendas Locales para liberar a los municipios del estrecho corsé que representa el régimen jurídico vigente.

A este respecto, cabe señalar que, a fecha de hoy, los municipios tienen poco margen para prever beneficios fiscales en impuestos municipales para incentivar conductas tendentes a la lucha contra el calentamiento global del planeta. Así, existe la posibilidad de establecer bonificaciones en diferentes impuestos locales⁹⁴:

- *Impuesto sobre Actividades Económicas*: bonificación de hasta el 50% de la cuota correspondiente para los sujetos pasivos que tributen por cuota municipal y que, bien utilicen o produzcan energía a partir de instalaciones para el aprovechamiento de energías renovables o sistemas de cogeneración, bien establezcan un plan de transporte para sus trabajadores que tenga por objeto reducir el consumo de energía y las emisiones causadas por el desplazamiento al lugar del puesto de trabajo y fomentar el empleo de los medios de transporte más eficientes, como el transporte colectivo o el compartido.

⁹⁴ MODALES LAMBERTY, ALICIA. "Derecho Ambiental. Instrumentos de Política y Gestión Ambiental". Editorial Alveronico. España1999.

- *Impuesto sobre Bienes Inmuebles*: bonificación de hasta el 50% de la cuota íntegra del impuesto para los bienes inmuebles en los que se hayan instalado sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía proveniente del sol.
- *Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica*: bonificación de hasta el 75% en función de la clase de carburante que consuma el vehículo, en razón a la incidencia de la combustión de dicho carburante en el medio ambiente.
- *Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*: bonificación de hasta el 95% a favor de las construcciones, instalaciones u obras en las que se incorporen sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar⁹⁵.

4.2.1 Deducciones por inversiones medioambientales.

Las deducciones por inversiones medioambientales se especifican en el artículo treinta y nueve de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Esta deducción se refiere a inversiones relativas a tres conceptos:

- ***Instalaciones y equipos para el aprovechamiento de fuentes de energías renovables.***

Para este caso se otorga el derecho a una deducción del diez por ciento de su importe, las inversiones realizadas en bienes de activo

⁹⁵ RIVAS SÁNCHEZ, C. (2007a): Justificación y diseño de los incentivos fis-cales a la innovación, Papel de Trabajo33, Cuadernos de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad de Málaga.

material nuevos destinados al aprovechamiento de fuentes de energías renovables.

➤ ***Instalaciones destinadas a determinadas finalidades de protección del medio ambiente.***

Para este caso los sujetos pasivos podrán deducir de la cuota íntegra el diez por ciento de las inversiones realizadas en elementos patrimoniales del inmovilizado material destinado a la protección del medio ambiente que consistan en instalaciones que tengan por objeto alguna de las siguiente finalidades:

- a) Evitar o reducir la carga contaminante que se vierta a las aguas superficiales, subterráneas o marinas.
- b) Evitar o reducir la contaminación atmosférica procedente de las instalaciones industriales.
- c) Favorecer la reducción, recuperación o tratamiento correcto desde el punto de vista medioambiental de residuos industriales.

4.3 LEGISLACIÓN RELATIVA A LOS INCENTIVOS AMBIENTALES ESPAÑOLES.

En España se tiene una ley en la cual mencionan el papel del Estado a través de lo siguiente: Artículos 21 y 22 de la Ley General del Equilibrio Ecológico y de Protección al Ambiente (LGEEPA), máximo ordenamiento especializado de la materia ambiental, que para la ejecución de su política ambiental el Estado dispone de instrumentos diversos, entre ellos los

económicos, que define a su vez como: *mecanismos normativos y administrativos de carácter fiscal, financieros o de mercado, mediante los cuales las personas asumen los beneficios y costos ambientales que generen sus actividades económicas, incentivándolas a realizar acciones que favorezcan el ambiente*⁹⁶.

4.3.1 Incentivos ambientales en el Impuesto sobre Sociedades.

El Impuesto sobre Sociedades incluye una deducción por inversiones medioambientales (es decir, una deducción por gastos de capital). Esta deducción fiscal fue creada por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, y se centró sólo en inversiones consistentes en instalaciones destinadas a evitar la contaminación atmosférica procedente de instalaciones industriales, la contaminación de aguas superficiales, subterráneas y marinas e inversiones destinadas a la reducción, recuperación o tratamiento de residuos industriales. Al principio, estaba concebida para estar vigente solamente un año(1997), pero la Ley 66/1997, de 20 de diciembre, amplió su vigencia indefinidamente.

La Ley 55/1999, de 29 de diciembre, posteriormente amplió el alcance de la deducción a la adquisición de nuevos vehículos industriales o comerciales de transporte por carretera. Posteriormente, la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, incluyó en la deducción las inversiones realizadas en bienes de activo material nuevos destinadas al aprovechamiento de fuentes de

⁹⁶ COTEC (2003): Innovación y Medio Ambiente. Aspectos tecnológicos, económicos y políticas públicas, COTEC, Madrid.
(2004): "Los incentivos fiscales a la innovación", Documentos COTEC sobre oportunidades tecnológicas, 20, COTEC, Madrid.
(2005): Informe COTEC 2005, Tecnología e Innovación en España, Fundación COTEC para la innovación tecnológica, Madrid.

energías renovables, pero sólo para pequeñas empresas (como están definidas en el Impuesto sobre Sociedades).

Más recientemente, la Ley 36/2003, de 11 de noviembre, amplió este aspecto de la deducción a empresas de cualquier tamaño, y también limitó las instalaciones elegibles (en cuanto a inversiones relacionadas con aire, agua y residuos industriales) a aquellas “para la mejora de la normativa vigente en dichos ámbitos de actuación” (aunque esta disposición básicamente no ha tenido efectos prácticos). Estas Leyes fueron seguidas generalmente por Reales Decretos que detallaron los aspectos prácticos de su aplicación⁹⁷.

La aplicación de esta deducción tiene algunas particularidades en el País Vasco, Navarra y las Islas Canarias (COBOS, 2004). La explicación siguiente se refiere al caso general a fecha de 2008.

La deducción fiscal es del 10 por 100 de la inversión total, en el caso de inversiones en activos materiales dedicados a la protección del medio ambiente, consistentes en instalaciones destinadas a (art. 39.1, Real Decreto Legislativo 4/2004):

- Evitar la contaminación atmosférica procedente de instalaciones industriales.

- Evitar la contaminación de aguas superficiales, subterráneas y marinas.

⁹⁷ MARRA, M. A. (2004): «Incentivos fiscales, inversión en actividades de I+D y estructura de costes. Un análisis por tamaño para una muestra de empresas manufactureras españolas, 1991-1999», Hacienda Pública Española, 170, 9-35

- Favorecer la reducción, recuperación o tratamiento de residuos industriales.

Para que estas inversiones tengan derecho a la deducción fiscal deben servir “para la mejora de la normativa vigente en dichos ámbitos de actuación” (que posiblemente deba ser entendido como ir más allá de la normativa vigente), y deben ser incluidas en programas o acuerdos con las autoridades ambientales correspondientes, que posteriormente tienen que emitir un certificado que valida la inversión.

La deducción fiscal es del 12 por 100 en el caso de adquisición de nuevos vehículos industriales o comerciales de transporte por carretera. Sólo se considera la parte de la inversión que reglamentariamente se determine que contribuye de manera efectiva a la reducción de la contaminación atmosférica (art. 39. 2)⁹⁸.

La deducción fiscal es también el 10 por 100 para inversiones realizadas en bienes de activo material nuevos destinadas al aprovechamiento de fuentes de energías renovables consistentes en instalaciones y equipos con cualquiera de las siguientes finalidades (art. 39. 3):

- Aprovechamiento de la energía proveniente del sol para su transformación en calor o electricidad.
- Aprovechamiento, como combustible, de residuos sólidos urbanos o de biomasa procedente de residuos de industrias agrícolas y

⁹⁸ Ley de Impuestos Sobre Sociedades. Real Decreto Legislativo 41/2004 de 5 de Marzo de 2004. España 2004.

forestales, de residuos agrícolas y forestales y de cultivos energéticos para su transformación en calor o electricidad.

- Tratamiento de residuos biodegradables procedentes de explotaciones ganaderas, de estaciones depuradoras de aguas residuales, de efluentes industriales o de residuos sólidos urbanos para su transformación en biogás.

- Tratamiento de productos agrícolas, forestales o aceites usados para su transformación en biocarburantes (bioetanol o biodiésel).

4.3.2 Ley de Incentivos y medidas fiscales existentes en España para el fomento de las energías renovables.

Actualmente, el sector de la producción de energía en España está regulado por la Ley 54/1997, del Sector Eléctrico y el Real Decreto 2818/1998, que lo desarrolla. Esta Ley es la trasposición al ordenamiento interno español de la Directiva 96/92/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de diciembre, sobre normas comunes para el mercado interior de electricidad y es la norma que regula las bases para el mercado liberalizado de energía y permite que los productores de electricidad procedente de fuentes de renovables de energía tengan garantizado el acceso a la red y que las condiciones técnicas y económicas entre productores y distribuidores estén claramente definidas⁹⁹.

⁹⁹ ADAME MARTÍNEZ, "El impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente de la Comunidad Autónoma de Baleares", núm. 79, 1993.

La Ley 54/1997 considera como uno de sus objetivos el desarrollo de las energías renovables y en ella se estableció el compromiso de elaborar un Plan de Fomento de las Energías Renovables, que fue aprobado en Consejo de Ministros el 30 de diciembre de 1999. En este Plan se adopta como objetivo el alcanzar, por cada una de las áreas de energías renovables, un desarrollo para cubrir, en su conjunto, al menos el 12% del consumo de energía primaria en el año 2010.

El Plan de Fomento de las Energías Renovables reconoce que, a pesar del inmenso potencial existente para las energías renovables, es necesario impulsar su desarrollo por medio de incentivos de tipo económico, fiscal y normativo para alcanzar esos objetivos.

El Real Decreto 2818/98, de 23 de diciembre, de desarrollo de la Ley 54/1997, sobre producción de energía eléctrica por instalaciones abastecidas por recursos o fuentes de energía renovables, residuos y cogeneración desarrolla en España el régimen especial de producción de energía eléctrica, que tiene como finalidad alcanzar los objetivos de mejora de la eficiencia energética, la reducción del consumo de energía y protección del medio ambiente.

Para ello, respecto a las fuentes renovables, determina una prima para las instalaciones de producción de energía eléctrica con una potencia instalada de inferior o igual a 50 MW. El incentivo establecido no tiene límite temporal debido a que se hacen necesario internalizar sus beneficios ambientales y a que, por sus especiales características y nivel tecnológico, sus mayores costes no les permite la competencia en un mercado libre.

4.3.3 *Ley de Montes.*

Por otra parte en España se ha creado una Política Forestal de Incentivos, la cual consiste en que Las actividades encaminadas a la prevención de los incendios deben incidir en la mejora de gestión de los montes, de manera tal que permita producir rentabilidad y externalidades positivas, entendidas como señas de identidad de un paisaje cultural, que aseguren el que la agricultura, la ganadería y la silvicultura que gestionan este territorio, puedan mantenerlo poblado, cuidado y protegido frente a agentes de todo tipo¹⁰⁰.

Una política de incentivos va a permitir a la Administración trasladar el esfuerzo en prevención de incendios a los usuarios de los montes beneficiarios directos, de forma tal que puedan contribuir a la lucha contra incendios a través de sus conductas. En este sentido, pueden plantearse dos tipos de instrumentos:

Instrumentos normativos, que se impongan de forma coercitiva sobre el comportamiento de los particulares Instrumentos económicos, que supongan incentivos positivos y/o negativos al inducir cambios voluntarios en las conductas de los individuos.¹⁰¹

- *Instrumentos normativos.*

Implican la imposición por parte de la Administración de unas determinadas reglas de comportamiento que, en general, afectan a todas las

¹⁰⁰ LEY DE MONTES 43/2003, de 21 de noviembre, 2003.

¹⁰¹ ELORRIETA J.I.; CASTELLANO, E.; GARCÍA, A. 1998. Valoración Integral de la Biodiversidad de Navarra. En Mapping 63: 12-18.

personas por igual. Dentro de estos instrumentos se pueden encontrar distintos tipos (Azqueta 2002):

Normas que establecen los usos en el monte. Regulación del acceso, captación y utilización de los recursos naturales en los montes obligación de las personas de avisar de la existencia de un incendio, prohibiciones, autorizaciones, obligaciones, infracciones y sanciones, etc.

Normas para la planificación y gestión del territorio. Se reglamenta el tipo de actividades que pueden realizarse en un determinado territorio, zonas de alto riesgo de incendio, planes de defensa contra incendios, normas sobre edificación, cambios de uso del suelo, etc.

- *Instrumentos económicos.*

Estos instrumentos no se imponen de forma coercitiva, simplemente se permite a los individuos elegir entre realizar o no conductas específicas, lo que puede conllevar un coste determinado, están reconocidos en la Estrategia Forestal Española como mecanismo de reconocimiento de las externalidades positivas de la multifuncionalidad de los montes. El objetivo es que los individuos decidan, por su propia voluntad, si les compensa o no realizar la acción, dependiendo de los costes en que deben incurrir para ello (Azqueta 2002). Es importante que estos instrumentos cumplan dos exigencias:

Asegurar una Coherencia Ecológica, dado que dichos instrumentos se orientan principalmente hacia la garantía de los beneficios ambientales que

proporcionan los montes, y no exclusivamente a mejorar la rentabilidad financiera particular.

Establecer un Compromiso Voluntario, que combine actividades productivas a la vez que refuerza lazos sociales y de producción de servicios ambientales hasta ahora no remunerados por el mercado.

La reciente Ley de Montes propone todo un capítulo dedicado a la defensa, prevención y extinción de los incendios forestales, estableciendo zonas de alto riesgo de incendio y la necesidad de elaborar planes de defensa en los que se detallan los trabajos de carácter preventivo necesarios para evitar los incendios. Para la realización de dichos trabajos, la ley propone la elaboración de convenios, acuerdos, cesión temporal de los terrenos a la Administración, ayudas o subvenciones, o, en su caso, ejecución subsidiaria por parte de la Administración.

Tradicionalmente, las Administraciones Públicas con mecanismos como los descritos anteriormente, han venido asistiendo a los propietarios de los montes con una serie de ayudas económicas que, en parte, compensaban las limitaciones que la función social de los montes suponía al uso particular de los propietarios¹⁰².

Pese a ser importantes, estas ayudas, en general, no han sido nunca suficientes y por eso y, por primera vez en la historia, la legislación española ha abierto en el artículo 65 de la ley de montes el poder incrementar estas ayudas al remunerar las externalidades positivas incorporándolas a través de los siguientes mecanismos. Éstos se exponen a continuación: Subvenciones

¹⁰² GAGO, JOSÉ Y OTROS. "La Reforma Fiscal Verde Consideraciones para el caso Español". Hacienda Pública Española. España 1999.

de trabajos para la gestión forestal sostenible dirigidas a los titulares o propietarios de los montes, entre dichos trabajos se encontrarían actividades de prevención de incendios forestales: a través de inversiones en infraestructuras, repoblaciones, gastos de mantenimiento y mejora de la masa forestal, tratamientos selvícolas, etc.

Establecimiento de relaciones contractuales con los propietarios de los montes, incluidas las Entidades Locales, así como el fomento del asociacionismo en defensa de la lucha contra incendios forestales, como medio para canalizar la colaboración de los propietarios forestales y mejorar con ello la capacidad de gestión de la propiedad forestal.

Inversión directa por parte de la Administración. Dado que la beneficiaria de los bienes y servicios ambientales de los montes es la sociedad, es lógico que las Administraciones Públicas sean la principal fuente de financiación para incentivar las externalidades, aunque no la única.

Seguros ambientales, se prevé el establecimiento y puesta en marcha de un Seguro de Incendios Forestales, otorgando además prioridad a quienes suscriban dicho seguro para acogerse a las subvenciones a la gestión forestal sostenible.

Créditos bonificados, se regula la posibilidad de fomentar, por parte de las Administraciones Públicas, la creación de líneas de crédito bonificadas para financiar las inversiones forestales, entre las que se pueden encontrar los mecanismos para la prevención de incendios.

Se consideran los efectos que pueden producir las actividades humanas, lo que permite el diseño de políticas de incentivos que ayuden a

internalizar los beneficios ambientales del monte. Estos incentivos pueden a su vez destinarse, al menos en parte, a la realización de trabajos o adopción de medidas de prevención y lucha contra incendios forestales.¹⁰³

4.3.4 El Libro Verde.

De las varias iniciativas de España en política económica ambiental durante el año 2001, una especialmente atractiva es la del tratamiento fiscal de los productos según su impacto ambiental. Así, se puso a discusión pública el libro verde sobre política de productos integrada (PPI) (Comisión de las Comunidades Europeas, 2001), a menudo citada por sus siglas en inglés IPP o IPP-EPD (*Integrated Product Policy – Eco-Product Development*).

Se trata en definitiva de una propuesta de política para que el precio de venta de los productos (bienes) refleje el impacto ambiental (positivo y negativo) sobre el medio ambiente a lo largo de todo su ciclo de vida. Así se tendrían en cuenta los efectos ambientales de su proceso de producción, del consumo principal y del residuo o los subproductos que se derivasen.

En palabras del propio documento, “una PPI es un enfoque que pretende reducir los efectos ambientales de los productos durante su ciclo de vida, que van desde la extracción minera de materias primas hasta la gestión de residuos, pasando por la producción, distribución y utilización. La idea motriz es que la integración de los efectos ambientales en cada fase del ciclo de vida del producto es esencial y debería quedar reflejada en las decisiones

¹⁰³ ÁLVAREZ, M.; FIELD, D. Beneficio social de la gestión de uso múltiple de los espacios forestales. III Congreso Forestal Español. Granada. Mesas 4 y 5: 55-61. USDA Forest Service Gen. Tech. Rep. PSW-GTR- 2001.

de los sectores interesados”. Para ello, se centra en “el diseño ecológico de los productos, la elección informada del consumidor y el principio de quien contamina paga en los precios de los productos”.

La propuesta principal que realiza el libro verde para diseñar la PPI es a través de un mecanismo de alteración de precios. En concreto, propone realizar estudios de análisis de ciclo de vida (es decir, de consumo energético y algunos impactos ambientales) de los distintos bienes y clasificarlos en dos grupos de acuerdo con los resultados: aquellos con un impacto relativamente menor y el resto. Los del primer grupo serían candidatos a llevar una “etiqueta ecológica europea”. Una vez concedida esta etiqueta, se trataría de aplicar a dichos bienes una “tributación diferencial”.

La propuesta tributaria consiste en “la aplicación de tipos de IVA reducidos a los productos que llevan la etiqueta ecológica europea. Esta posibilidad se estudiará en el marco de la Nueva Estrategia del IVA y convendría complementarla con el desarrollo y aplicación de otros impuestos y cánones medioambientales, permisos de emisión comercializables, etc., en todos los niveles de la administración pública” Y todo ello en nombre de subsanar “de acuerdo con el principio de quien contamina paga” las deficiencias del mercado cuando hay presencia de externalidades ambientales¹⁰⁴.

Como puede verse, se trata de una política ambiciosa y todavía poco definida. La propuesta de aplicar simultáneamente varios instrumentos (IVA

¹⁰⁴ VAQUERA GARCÍA, A., *Fiscalidad y medio ambiente*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1999, página 136 y ss.

reducido, otros impuestos, cánones, permisos de emisión comercializables...) parece estar todavía poco pensada, y podría llevar a dobles imposiciones que la propia Comisión Europea pretende evitar. En general, parecería que la mejor opción es la de elegir un único instrumento económico bien diseñado. Y este instrumento no parece que sea la implantación de un tipo reducido del IVA.

En cambio, un impuesto al uso actual sobre daños ambientales, como sobre emisiones contaminantes a la atmósfera, agua o suelo, se presenta como una política más fácil de gestionar (ya existe en muchos países), que se ajusta mucho mejor a la internalización óptima del coste (se aplica de forma marginal, y no sólo en dos categorías) y que no precisa de un análisis del ciclo de vida de cada producto (el impuesto actúa en cada momento de la vida del bien que infrinja un impacto ambiental, evitando así también el descontar o actualizar a un momento temporal impactos futuros y pasados).

Además, puede recoger mejor la corrección de la externalidad, dado que el análisis del ciclo de vida que está en la base de la propuesta contempla la cuantificación de los impactos ambientales (en forma de volumen de emisiones, por ejemplo) y no de su influencia sobre el bienestar de terceras personas (externalidad).

El libro verde menciona explícitamente en varias ocasiones que esta política de impuestos indirectos reducidos es atractiva bajo el “principio de quien contamina paga”. También bajo esta perspectiva, la propuesta alternativa parecería superior a la de reducir el IVA a aquellos productos que han disminuido su impacto, que en definitiva puede verse como una subvención a quienes contaminan por debajo de un determinado umbral, de

forma que pagamos entre todos (las víctimas), vía la menor provisión de bienes públicos, los incentivos a contaminar menos¹⁰⁵.

El otorgamiento de subvenciones para disminuir la contaminación es una política habitual en los Estados miembros de la Unión Europea, y España no constituye ninguna excepción, como se comenta más adelante. Este tipo de subvenciones conlleva efectos positivos a corto plazo, como lo es la disminución de las externalidades, pero si los subsidios se mantienen en el tiempo, pueden atraer mayor actividad económica que la que sería óptima en este sector productivo contaminante. La administración central española ha utilizado instrumentos de política económica ambiental en su legislación en una cincuentena de ocasiones.

La mayor parte de estos instrumentos corresponde a impuestos y subvenciones. En la legislación central hay aproximadamente tres subvenciones por cada dos impuestos, y no siempre se trata de subvenciones que respeten el principio de quien contamina paga. Las razones para ello son variadas y quedan fuera del objeto de este artículo.

De hecho, en la Unión Europea los países de cohesión (España, República de Irlanda, Portugal y Grecia) son los que menos utilizan los instrumentos económicos en su legislación ambiental, aunque España está bien situada entre estos cuatro países (Convery y Sheenagh, 1998). Quizás los economistas no hayamos sabido convencer a los legisladores y decisores públicos de las ventajas de los instrumentos económicos sobre las

¹⁰⁵ GAGO RODRÍGUEZ, A. y LABANDEIRA VILLOT, X., Instrumentos tributarios para las políticas de medio ambiente. Andalucía, 2005.

prohibiciones legales y debamos dedicar mayores esfuerzos a esa faceta de comunicación de los resultados económicos.¹⁰⁶

4.3.5 Medidas Fiscales.

La normativa vigente del impuesto sobre sociedades establece una deducción del 10% para las actividades destinadas a la protección del medio ambiente. En base a ello, las inversiones realizadas en bienes del activo material nuevos destinadas al aprovechamiento de fuentes de energía renovable, por su contribución a la disminución de las emisiones contaminantes, tienen derecho a una deducción de la cuota íntegra del 10 por 100 del importe de las mismas, gracias a la modificación que introduce la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, a la Ley 43/1995, del Impuesto de Sociedades.

Esta deducción sólo es aplicable al aprovechamiento de fuentes de energías renovables consistentes en instalaciones y equipos con las finalidades siguientes entre las que se tratan en este documento:

- Aprovechamiento de la energía proveniente del sol para su transformación en calor y electricidad;
- Aprovechamiento como combustible de biomasa procedente de residuos de industrias agrícolas y forestales y de cultivos energéticos para su transformación en gas o electricidad.

¹⁰⁶ QUERALT, ARNAU, ALBERT SAIZ Y PERE RIERA, "Instrumentos económicos de política ambiental en la legislación española" in Iñaki Beristain, Carmen Gallastegui y Pedro Martínez (eds.) *Hacia un desarrollo económico y medioambiental sostenible*, p. 145. Vitoria: Fundación de Cajas de Ahorro Vasco-Navarras. (2000).
<http://www.fcavn.es/gerizan_i7.html>

4.3.6 Otros incentivos: los certificados R.E.C.S.

Existen otros tipos de incentivos como los denominados “certificados verdes”, aunque no son lo suficientemente conocidos en España todavía. El certificado R.E.C.S. (*Renewable Energy Certificate System*) es un sistema voluntario de certificación fiable y económica que tiene como objetivo promover las fuentes de energías renovables en el ámbito internacional.

Según este sistema, un organismo independiente emite un certificado por cada KW/h producido, una vez que verifica que el mismo procede de fuentes renovables. Ese KW/h se puede vender y comprar en el mercado eléctrico. Los certificados emitidos permiten evidenciar que una parte de la energía producida por una determinada empresa eléctrica procede de fuentes renovables.

En España se han realizado pruebas piloto de emisión de certificados hasta el año pasado, como en otros países europeos, y el sistema comenzará a funcionar en breve. Actualmente, participan en el sistema AENOR, como órgano de representación en foros internacionales, Red Eléctrica de España, que es el organismo que emite los certificados, y las empresas eléctricas Endesa Energía, Iberdrola Generación y Unión Fenosa Generación¹⁰⁷.

¹⁰⁷ ARRIOJA VIZCAÍNO ADOLFO, Derecho Fiscal, Ed. Themis, México.

4.4 PRINCIPIO REGULADOR DE LOS INCENTIVOS AMBIENTALES APLICABLES A NUESTRO SISTEMA LEGAL.

Como consecuencia con el objeto central del estudio, el desarrolla el concepto de beneficio tributario, los requisitos básicos para su aplicación y la coherencia que de cara al ámbito de las actividades relacionadas con el medio ambiente debe darse, en su implementación.

En El Salvador, en desarrollo del principio de legalidad, consagrado en el artículo 8 de la Constitución, y 3 del Código Tributario. Se establece que los elementos fundamentales de una obligación tributaria son:

- El sujeto activo que es el acreedor de la deuda y el que tiene el encargo constitucional, art. 19 CT
- El sujeto pasivo que es el deudor de la obligación, art. 30 CT
- El hecho gravado que es un hecho jurídico seleccionado por la ley como causa inmediata de la obligación tributaria y cuyo acaecimiento da origen a la existencia del tributo, art. 58 CT.
- La tarifa, que es un factor matemático que permite determinar la cuantía de la obligación tributaria¹⁰⁸.

Este principio también señala, que “no puede existir tributo sin ley que lo establezca, lo cual está íntimamente vinculado con una idea central que establece que para que se creen o modifiquen tributos, debe existir la

¹⁰⁸ ÁLVAREZ ARGENTE, JAVIER. “Prontuario Fiscal 2007”. Editorial CISS. España 2007.

expresión de voluntad legítimamente constituida, manifestada en forma solemne, es decir a través de una ley”.¹⁰⁹ La doctrina tributaria comparada señala cómo “la exoneración o desgravación del tributo sólo puede ser justa en cuanto no suponga una vulneración de los principios constitucionales”.¹¹⁰

Toda norma que estructure un beneficio fiscal actúa, en principio, contra la posible recaudación, subordinando el interés fiscal a otro interés distinto, que el legislador ha considerado digno también de protección, tal como sucede con las materias ambientales, para las cuales, sin embargo, esta subordinación tiene que tener el rigor de la instrumentalidad tributaria.

El beneficio fiscal opera, en la estructura jurídica del tributo, ya sea exonerando la propia obligación tributaria o reduciendo la cuantía de la prestación. En el primer caso, se trata de la exención y en el segundo, de los beneficios que actúan sobre los elementos de cuantificación de la prestación tributaria, ya sea mediante reducciones de la base imponible o deducciones en la tarifa.

Para poder entender los conceptos asociados a los beneficios tributarios, es necesario partir de una definición que permita identificar lo que debe considerarse como beneficio fiscal, que abarca un escenario más general al de incentivo fiscal. Así, el **incentivo fiscal**, según la doctrina tributaria comparada, como *el estímulo que en relación con una determinada conducta puede provocar o no el reconocimiento de un beneficio fiscal*, mientras que el **beneficio fiscal**, en cambio, es *cualquier modificación que altere la valoración de un tributo en virtud de la realización de una determinada conducta, en este caso, con una finalidad ambiental* En este

¹⁰⁹ ALFREDO LEWIN FIGUEROA. Principios Constitucionales del Derecho tributario

¹¹⁰ MARÍA TERESA SOLER ROCH. Incentivos a la inversión y justicia tributaria.

sentido, “no todo beneficio fiscal es un incentivo”, pues la singularidad del incentivo radica en el supuesto del hecho generador, el cual se encuentra delimitado a un determinado comportamiento del sujeto destinatario.

4.4.1 Principio: “Quien contamina paga”

Que ha sido el enfoque rector de la mayoría de políticas de desarrollo de la fiscalidad ambiental. Fundamentalmente, este principio hace referencia a compensar las consecuencias ecológicas indirectas y futuras del consumo actual de determinado bien, con connotaciones ecológicas, en cuanto ha de provocar también en el futuro, la disminución de la frecuencia de la actividad productiva “contaminante” o “aniquiladora” de las reservas naturales, incentivando al gravarlos, la utilización de nuevos productos, diferentes a los que ahora se consumen.

Por ejemplo, para el derecho tributario ambiental europeo “los tributos ambientales pretenden el equilibrio entre la protección ambiental y el desarrollo sostenible, de modo que la finalidad ambiental no excluye la recaudación¹¹¹.”

En ese sentido, las ventajas económicas de las medidas fiscales en comparación con las prohibiciones, radica en que cada sujeto podrá decidir si le resulta o no rentable modificar su actitud, es decir, dejar de contaminar, reduciéndose, para el conjunto de la sociedad, la masa de la contaminación a niveles deseados.

¹¹¹ CÉSAR VARGAS, “Principios Rectores del Derecho Ambiental”, Pág. 2. 2003.

CAPITULO 5: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.

5.1 CONCLUSIONES.

- Podemos decir que los incentivos fiscales ambientales son de suma importancia para el cuidado y seguridad del Medio Ambiente, es por esta razón que todos los países han adquirido una responsabilidad y una obligación mayor para proteger el medio Ambiente y de una manera paralela la salud de todos sus habitantes.
- En muchos de los países del mundo entero fue a principios de los años 70 cuando empezó a ser muy significativo, aunque de forma muy limitada y restringida al campo de las tasas por prestación de servicios públicos como los residuos o la gestión del agua.
- El incentivo fiscal ambiental debe ser considerado como un instrumento de política fiscal para la protección del Ambiente, ya que en materia ambiental resulta de mayor beneficio prevenir que remediar (No siempre se pueden restaurar los daños ambientales) y aun cuando bajo el precepto de quien contamina paga, la paga no restablece el daño se convierte en una simple sanción pecuniaria.
- Para lograr una efectiva aplicación de los Incentivos Fiscales ambientales se han implementado en todos los países las denominadas Reformas Fiscales Verdes, las cuales son el instrumento necesario para la plena aplicación de los Incentivos.
- Los incentivos fiscales más comunes en Centroamérica son la exención del pago de impuestos por un período determinado, así

como los incentivos tributarios indirectos, que exoneran de impuestos las compras de materias primas y bienes de capital. A pesar de su amplia utilización, tanto las moratorias fiscales como los incentivos tributarios indirectos presentan inconvenientes que limitan su efectividad y eficiencia como instrumentos para generar inversión.

- Los incentivos fiscales pueden concebirse como “gastos tributarios”, es decir, como reducciones de las obligaciones tributarias que surgen de disposiciones legales como las deducciones, créditos, tasas preferenciales, exclusiones y exoneraciones.
- En nuestro País también se cuenta con una serie de instrumentos y entidades que se encargan de velar por la aplicación y el cumplimiento de los Incentivos Fiscales Ambientales, Las funciones ambientales se concentran en este ministerio, aunque también tienen responsabilidades importantes de gestión ambiental el Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social (MSPAS) y el Ministerio de Agricultura y Ganadería (MAG). Existe además un Sistema Nacional de Gestión del Medio Ambiente (SINAMA) para la coordinación y ejecución de las funciones ambientales gubernamentales.
- Un suceso importante en nuestro país fue la creación de la Unidad para la Defensa de la Salud y el Ambiente, creada dentro de la Fiscalía General de la República en 1996, que se coordina con la Unidad Ambiental de la Policía Nacional Civil (PNC) para perseguir los delitos ambientales.

- Los incentivos Fiscales ambientales son regulados por los siguientes principios: **Principio de Precaución, Principio “Quien Contamina Paga”, Principio de Responsabilidad Objetiva, Principio de Responsabilidad Objetiva.**

- Existe la llamada Política Ambiental, Se puede definir como Política Ambiental al conjunto de los esfuerzos políticos para conservar las bases naturales de la vida humana y conseguir un desarrollo sostenible. Desde los años 70, con la conciencia ambiental creciente, se ha convertido en un sector político autónomo cada vez más importante tanto a nivel regional y nacional como internacional. En los gobiernos de muchos países hay un ministerio encargado de temas ambientales y se han creado partidos verdes.

- Los Principios de la Política Ambiental son los siguientes: Los principios del desarrollo sostenible, El principio de responsabilidad, principio de prevención, principio de sustitución, principio de la coherencia, Principio de la cooperación, La política ambiental debe basarse siempre en los resultados de investigaciones científicas.

- En cuanto a los Incentivos Fiscales Ambientales existe un sujeto pasivo y un sujeto activo, el primero de estos es aquella persona, física o jurídica, que realiza la actividad degradante del medio natural. El sujeto pasivo principal debe ser el realizador del hecho imponible y no cualquier otra persona relacionada con el mismo, y el segundo es el Estado y las Municipalidades.

5.2 RECOMENDACIONES.

- El Estado y la Municipalidad deben crear Incentivos Fiscales que contribuyan al cuidado y buen manejo del Medio ambiente para proteger los Recursos y beneficiar la salud de los ciudadanos.
- Se debe de reconocer de manera amplia a las empresas que se encarguen de tratar los residuos y a las que trabajen con la generación de agua potable.
- Se deben crear más Incentivos Fiscales, ya que estos sirven como medio de protección al Medio Ambiente y producen mayores beneficios los cuales se encargan de beneficiar tanto al Medio Ambiente como a los sujetos pasivos que cumplen con los tributos.
- Es tiempo que en nuestro país se realice una Reforma Fiscal Verde, para la Creación, Aplicación y Mantenimiento de los Incentivos fiscales Ambientales Necesarios para la protección de nuestros Recursos naturales.
- A nivel Centroamericano, existen en la actualidad una serie de Incentivos que otorgan beneficios a los Empresarios, como exención del pago de impuestos por un período determinado, exoneración de impuestos las compras de materias primas y bienes de capital, etc. Pero deberían crearse otra serie de Incentivos para Incentivar a los Empresarios a trabajar en pro del Medio Ambiente.
- Se debe crear una regulación jurídica en la cual los Incentivos puedan verse como gastos tributarios”, es decir, como reducciones de las

obligaciones tributarias que surgen de disposiciones legales como las deducciones, créditos, tasas preferenciales, exclusiones y exoneraciones, de tal manera que pueda ser un verdadero beneficio para el Medio Ambiente.

- Se debe crear una entidad que sea la encargada de regular que la aplicación de los incentivos sea efectiva y por otra parte también debe de velar por una verdadera defensa del Medio Ambiente sin importar los intereses políticos, es decir que debe ser una entidad transparente y siempre en pro del Medio Ambiente.
- Debería de ejecutarse con mayor rigor los planes y el funcionamiento de de la Unidad para la Defensa de la Salud y el Ambiente, creada dentro de la Fiscalía General de la República, que a su vez se que se coordina con la Unidad Ambiental de la Policía Nacional Civil (PNC) para perseguir los delitos ambientales.
- El Estado y la Municipalidad deben de encargarse de velar por que las empresas cumplan con los principios establecidos para el cumplimiento de los Incentivos ambientales fiscales como con el Principio de Precaución, Principio “Quien Contamina Paga”, Principio de Responsabilidad Objetiva, Principio de Responsabilidad Objetiva.

BIBLIOGRAFÍA.

LIBROS:

BOKOBO MOICHE, S., **“Gravámenes e Incentivos Fiscales Ambientales”**, Monografías, Madrid, , páginas 62-71. 2000

SIERRA LUDWIG, V., **"Fiscalidad medioambiental y competitividad: incompatibilidades y perspectivas"**, Boletín ICE Económico, número 2570, del 27 de abril al 3 de mayo de 1998.

VAQUERA GARCÍA, A., **“Fiscalidad y medio ambiente”**, Ed. Lex Nova, Valladolid, , página 122. 1999

ALBERTO PASCÓ-FONT, **“Instrumentos Económicos Y La Regulación Medio Ambiental En La Minería Peruana”**, pág. 18 Octubre 1996.

CORCHUELO MARTÍNEZ-AZÚA, M. B.: **“Los incentivos fiscales a la I+D en España: participación de las empresas y efectividad”**, Tesis doctoral, Universidad de Extremadura. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Badajoz. (2007).

SERRANO ANTÓN, FERNANDO, **“Los incentivos Fiscales por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica en la Unión Europea”**, Régimen Tributario de las actividades de investigación y desarrollo. 2005.

ERUJIMOVICH, T. **"Incentivos económicos para la protección del medio ambiente"**, en *Economía social y empresa*, PPU, Barcelona, 1994.

CEPAL, **“Incentivos Tributarios, Ahorro e Inversión en Centroamérica”**. 1998.

ADRIÁN RODRÍGUEZ MIRANDA, **“Políticas y Esquemas de Incentivos para la Gestión de la Contaminación El caso del Río de la Plata”**, Montevideo – 2004.

AQUATELLA, JEAN, **“Aplicación de instrumentos económicos en la gestión ambiental en América Latina y el Caribe”**: desafíos y factores condicionantes. División de Medio Ambiente y Asentamientos Humanos, CEPAL/Serie Medio Ambiente y Desarrollo, Santiago de Chile, enero de 2001.

CASADO OLLERO, G.: **"Extra fiscalidad e incentivos fiscales a la inversión en la C.E.E."**, en HPE, núm. 96, 1985.

FÉLIX DOMÍNGUEZ BARRERO, **“Neutralidad e incentivos de las inversiones financieras en el nuevo IRPF”**, 2007

MARRA, M. A. **“Incentivos fis-cales, inversión en actividades de I+D y estructura de costes. Un análisis por tamaño para una muestra de empresas manufactureras españolas”**, 1991-1999», Hacienda Pública Española, 170, 9-35, (2004).

ALONSO GONZÁLEZ, L., **“La conformación de los tributos medioambientales acorde con el principio de capacidad económica”**, núm. 202, 2000.

CORCHUELO, M. B. y MARTÍNEZ- ROS, E., **“Incentivos fiscales a la I+D y su aplicación en las empresas manufactureras españolas”**, XII Encuentro de Economía Pública, 3 y 4 de febrero de 2005.

SÁNCHEZ, JOSÉ MIGUEL. **"Instrumentos Económicos de protección ambiental"**. En: Revista de Planeación y Desarrollo. Vol. XXVII, No 2, Abril-Junio de 1996. Bogotá. Contraloría General de la República “Política y Administración Tributaria en Colombia. (2001).

SOLER ROCH, M. T., **“Incentivos a la inversión y justicia tributaria”**. Cuadernos Civitas. Madrid, España. Tecnogerencia Ltda. Estudio para la formulación de la Política Ambiental del Sector Eléctrico en Colombia. Proyecto COL/96/013Contrato 9993361. Bogotá, Colombia. (2000).

CAMPOS D., C. CASTIBLANCO y R. MORENO. **"Análisis de incentivos económicos y fallas de mercado perversos para la conservación de la biodiversidad"**. Instituto Alexandervon Humboldt. 2000

FERNANDEZ LOPEZ, **“Fiscalidad para empresarios y directivos no expertos”**. Editorial FC. Madrid, España, Pág. 175. 2008.

MARIANO D. JÄGERJUAN J. GARCÍA FERNÁNDEZ, **“Incentivos Económicos para la Conservación de la Diversidad Biológica”**; pág. 6, Febrero 2001.

QUERALT, ARNAU, ALBERT SAIZ Y PERE RIERA, **“Instrumentos económicos de política ambiental en la legislación española”**, p. 145. Vitoria: Fundación de Cajas de Ahorro Vasco-Navarras. (2000).

VALLEJOS CABEZAS MARÍA DEL CARMEN. **“Responsabilidad Fiscal Ambiental en Costa Rica”**, Lex Nova, Valladolid, 1999.

RÍOS GRANADOS, GABRIELA, **“Los tributos”**, Manual de derecho tributario, Alvarado Esquivel Miguel de Jesús, México, Porrúa, 2005.

OCAMPO, JOSÉ ANTONIO, **“Políticas e Instituciones para el Desarrollo Sostenible de América Latina y el Caribe”**. Capítulo V Desarrollo Institucional. División de Medio Ambiente y Asentamientos Humanos, CEPAL/Serie Medio Ambiente y Desarrollo, Santiago de Chile, septiembre 1999.

DE PARDA GARCÍA, AURELIO: **“El Medio Ambiente como Valor Superior de la Colectividad y del Ordenamiento Jurídico”**, en La Protección Jurídica del Medio Ambiente Dirigido por Yabar Sterling Ana, Editorial Marcial Pons, Madrid 2002.

CUERVOS MAILLO, M. A., **“Medidas Fiscales de Protección Ambiental”**, RLDT, número. 1, 1997.

PERRONE CAPANO, RAFFAELE: **“La Imposición y el Ambiente”** en Tratado de Derecho Tributario: El Derecho Tributario y Sus Fuentes. Tomo I, Dirigido por Andrea Amatucci. Editorial Temis S.A. 2001, Bogotá.

REVISTAS:

FUNDACIÓN FÓRUM AMBIENTAL, **“Instrumentos económicos de gestión ambiental”**, IV Jornadas Fórum Ambiental Barcelona, España, - 2001.

TESIS:

COELLO CORDERO PEDRO FRANCISCO, **“Incentivos Fiscales Para La Protección Del Medio Ambiente A Nivel Municipal En El Ecuador”**, Maestría en Derecho Tributario, 2007

MOTTA TELLO M.T. **“Estudio comparativo de incentivos forestales en América Latina”**. Estudio de ocho países: Argentina, Brasil, Colombia, Chile, México, Paraguay, Uruguay y Venezuela". CEPAL. Santiago de Chile. 1998.

PAREDES, R. **“El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea”**

Situación actual y rasgos básicos de la evolución en la última década, Instituto de Estudios Fiscales, Doc. 26/02. 2002.

LEGISLACIÓN:

CONSTITUCIÓN DE LA REPUBLICA DE EL SALVADOR. D.C. N° 38, del 15 de diciembre de 1983, publicado en el D.O. N° 234, Tomo N° 281, del 16 de diciembre de 1983.

LEY DEL MEDIO AMBIENTE, Naturaleza: Decreto Legislativo N°: 233 Fecha: 02/03/1998 D. Oficial: 79 Tomo: 339 Publicación DO: 04/05/1998

REGLAMENTO DE LA LEY DEL MEDIO AMBIENTE, DECRETO N°: 17 D.
Oficial: 73, Fecha: 21/03/2000 Tomo: 347 Publicación DO: 12/04/2000

LEY FORESTAL DE EL SALVADOR, N°: 852, Fecha: 22/05/2002 D. Oficial:
110, Publicación en el DO: 17/06/2002.

ORDENANZA DE CONTRIBUCION ESPECIAL PARA PROYECTOS Y
PROGRAMAS ECO-AMBIENTALISTAS PARA LA PROTECCIÓN,
CONSERVACIÓN, RESCATE, MANTENIMIENTO Y MEJORA DEL MEDIO
AMBIENTE DEL MUNICIPIO DE APOPA; N°: 11 Fecha: 05/10/2005 D.
Oficial: 199 Tomo: 369 Publicación DO: 26/10/2005.

LEY SOBRE LOS INCENTIVOS FISCALES PARA LAS INVERSIONES
DESTINADAS A LA PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE (número
122/000067), (España).

LEY DE IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, 13/, de 30 de diciembre 1996.

CONVENIO SOBRE DIVERSIDAD BIOLÓGICA. Sharing of experiences on
incentive measures for conservation and sustainable use; Note by the
Executive Secretary; UNEP/CBD/COP/3/24; 21 pp. (1996).

ANEXO 1

| INCENTIVOS ECONÓMICOS PARA LA PREVENCIÓN DE CONTAMINACIÓN EN LAS RECICLADORAS DE PAPEL DE CATALUÑA (ESPAÑA) | | | | | |
|---|---|--------------------------|---|---------------------------|---|
| Operación | Opción de Prevención de Contaminación | Estado de Implementación | Beneficio Ambiental y de Salud. | Costo Real (€) | Beneficio Financiero real (€ anuales) |
| Preparación de pasta | Eliminar la producción de fibra de desecho en la fuente | Implementado | Reducción de las descargas en 40 toneladas de fibra por mes | Costo real: 70,000 | Beneficio real: 39,000 |
| Equipo de generación de vapor | Cambiar 2 calderos obsoletos por uno de 600 BHP | Implementado | Reducción del consumo de combustible en 12% Reducción de las emisiones gaseosas | Costo real: 50,000 | Beneficio real: 60,000 |
| Sistema de vapor | Aislar tuberías, cambiar trampas de vapor, reparar fugas de vapor | Implementado | Reducción del consumo de combustible en 12% Reducción de las emisiones gaseosas | Costo Real: 30,000 | Beneficio real: 55,600 |
| Energía eléctrica | Reemplazo de motores ineficientes | | En plan de implementación Potencial reducción de emisiones energéticas al ambiente | | Beneficio potencial: 140,250 |
| TOTAL | | | | Costo total real: 150,000 | Beneficio económico real: 154,600 Beneficio económico potencial: 140,250 |

ANEXO 2: PLAZO DE OTORGAMIENTO DE INCENTIVOS FISCALES DEL ISTMO CENTROAMERICANO EN ZONAS FRANCAS VIGENTES EN 2005

| Incentivo | Guatemala | Nicaragua |
|---|---|--|
| Exención al ISR | 100% a/ | 100% por 10 años, 60% después b/ |
| Exención Impuestos a Importación de Materias Primas, incluidos combustibles | 100% | 100% c/ |
| Exención Impuestos de Importación de Maquinaria y Equipo | 100% | 100% |
| Exoneración a Repatriación de Ganancias | 100% | 100% |
| Exención de IVA | 100% | 100% e/ |
| Exención de Impuestos sobre inmuebles (IUSI y IBI) | 100% por 5 años d/ | 100% |
| Exención a Impuestos Municipales y otras tasas | 100% | 100% |
| Límites a Ventas Locales (pagando los impuestos que correspondan) | Con aprobación de la Dirección de Política Industrial: hasta 20% de la producción | Con aprobación del Ministerio de Fomento, Industria y Comercio: entre 20-40% dependiendo del tipo de firma |
| Restricciones al manejo de divisas | Ninguno | Ninguno |
| Requerimientos de compras locales | Ninguno | Ninguno |

Fuentes: Wisecarver et al. (2005), Robles y Rodríguez (2003) revisado con la legislación actual.

a/ 15 años para las empresas administradoras, 12 años para usuarios industriales y 5 años para usuarios comerciales.

b/ 15 años para empresas operadoras.

c/ Excepto gasolina y diesel.

d/ Aplica solamente al administrador de la zona franca.

e/ Se exonera a las zonas francas de todos los impuestos municipales, incluso el IBI.