

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES
ESCUELA DE CIENCIAS JURIDICAS
SEMINARIO DE GRADUACION EN CIENCIAS JURÍDICAS AÑO 2008
PLAN DE ESTUDIOS 1993**



Universidad de El Salvador
Hacia la libertad por la cultura

**IMPUESTOS ECOLÓGICOS COMO MECANISMOS DE PROTECCIÓN
DEL MEDIO AMBIENTE.**

**TRABAJO DE INVESTIGACION PARA OBTENER EL GRADO Y TITULO DE
LICENCIADO (A) EN CIENCIAS JURÍDICAS**

PRESENTAN:

ROLANDO ALEXANDER CLAROS HENRÍQUEZ

DANIELLA HUEZO SANTOS

ANA MIRIAM OTERO FLORES

DRA. EVELYN BEATRIZ FARFÁN MATA

DOCENTE DIRECTOR DE SEMINARIO

CIUDAD UNIVERSITARIA, SAN SALVADOR, DICIEMBRE 2009

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

MÁSTER RUFINO ANTONIO QUEZADA SÁNCHEZ
RECTOR

MÁSTER MIGUEL ÁNGEL PÉREZ RAMOS
VICE-RECTOR ACADÉMICO

MÁSTER OSCAR NEO NAVARRETE ROMERO
VICE-RECTORA ADMINISTRATIVO

LICENCIADO DOUGLAS VLADIMIR ALFARO CHÁVEZ
SECRETARIA GENERAL

DOCTOR RENÉ MADECADEL PERLA JIMÉNEZ
FISCAL GENERAL

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

DOCTOR JOSÉ HUMBERTO MORALES
DECANO

LICENCIADO OSCAR MAURICIO DUARTE GRANADOS
VICE-DECANO

LICENCIADO FRANCISCO ALBERTO GRANADOS HERNÁNDEZ
SECRETARIO

LICENCIADA BERTHA ALICIA HERNÁNDEZ ÁGUILA
COORDINADORA DE LA UNIDAD DE SEMINARIO DE GRADUACIÓN

DOCTORA EVELYN BEATRIZ FARFAN MATA
DIRECTORA DE SEMINARIO

AGRADECIMIENTOS

Primero y especialmente deseo hacer mis agradecimientos a Dios por haberme otorgado la vida, el desarrollo y la posibilidad de crecer rodeado de las personas indicadas para poder ir alcanzando poco a poco un logro más en mi vida primeramente como estudiante y ahora acercándome a una esfera de profesionalidad. Hablando de algo espiritual debo agradecer a mi gran Padre, que ese mismo Dios quien me ha ayudado tanto, por algún motivo en algún momento de mi vida me lo quito y se lo llevo a los cielos, y por haber sido una gran hombre le dedico mis más profundos agradecimientos.

Asimismo agradezco a una persona que siempre como mi gran guerrera invencible ha peleado con uñas y dientes desde que desde su vientre me cargó durante nueve meses desde ese entonces vengo agradeciendo todo lo que ella ha hecho por mí y ahora en esta etapa de mi vida no me detendré para seguir agradeciendo a ella que siempre ha estado acompañándome desde que era un pequeñín, y a largo de mi vida sigue y sé que me seguirá apoyando, para no hacer tanto alarde de esa mujer de quien hablo, ella es linda, es mi amiga, su nombre es mi madre!!!!

Continuando con mis agradecimientos, debo agradecer a mis hermanos y hermanas pero en especial a Christian, quien a pesar de las cosas y obstáculos que se han presentado en nuestras vidas, el ha sido y sigue siendo mi ejemplo a seguir pues a pesar de no ser mi hermano mayor lo considero como a un padre, pues él me ha guiado hacia el rumbo en el cual ahora me encuentro y profesionalmente hablando, él es quien con su apoyo y sus consejos me ha hecho una mejor persona para seguir adelante y hacer frente a los obstáculos que la vida me impone, asimismo agradezco a una personita que hace diez años vino a iluminar las vidas de mi familia que en

parte los esfuerzos que hago en mi vida, van enfocados a ella quien es mi princesita mi sobrina gracias.

No omito agradecer enormemente a mis compañeras de tesis a Daniella Huevo y Miriam Otero, pues que a pesar de los altos y bajos que tuvimos dentro de ese arduo proceso de trabajo de graduación les otorgo mis más sinceros agradecimientos y sin ser menos importantes ofrezco y doy las gracias a mis demás familiares y amigos especialmente a quienes siempre han estado conmigo en las buenas y en las malas, a los que siempre estuvieron pendientes de mi proceso de formación y pues el hecho que ellos estuvieran pendientes de mí en este proceso, me hacían no flaquear al realizar este trabajo de graduación. Pues estaré eternamente agradecido a todas las personas antes mencionadas quienes han servido de gran apoyo en todos los aspectos de mi vida.

Gracias....

Rolando Claros.

Primero y antes que nada, doy gracias a Dios, por estar conmigo en cada paso de mi vida, por fortalecer mi corazón e iluminar mi mente y por haber puesto en mi camino a aquellas personas que han sido mi soporte y compañía durante todo el periodo de estudio.

Agradezco a mi familia; a mi Papa, a mi Mama, a mis Hermanos, Mi cuñado y mi sobrina quienes hoy y siempre han estado apoyándome en todas las circunstancias de mi vida y en especial en estos años de desarrollo de mis estudios en todos los aspectos tanto emocionales como económicos, y han compartido mis preocupaciones, tristezas, y alegrías hasta culminar mi carrera.

A mis compañeros de tesis Rolando Claros y Miriam Otero, por habernos apoyado en el desarrollo de nuestro trabajo de graduación, y en general quisiera agradecer a todas y cada una de las personas que han vivido conmigo la realización de esta tesis, con nuestros altos y bajos, agradezco el haberme brindado todo el apoyo, colaboración, ánimo y sobre todo cariño y amistad.

Desde lo más profundo de mi corazón les agradezco a todos y no olvidare la enseñanza que he adquirido, durante esta etapa de mi vida.

Daniella Huevo Santos.

Primeramente agradezco a Dios, por permitirme iniciar y culminar mis estudios, así como llegar a este momento que sin su ayuda no lo hubiese logrado, le estoy enteramente agradecida por haberme dado la familia que tengo y por que se que hasta ahora nunca me ha dejado sola.

A mis padres Adalberto y Cristina a quienes debo mi vida, quienes han sido mi sustento, gracias por haberme incentivado en todo momento y no permitirme detenerme en este largo caminar, por estar conmigo en la risa, el llanto y el dolor; de igual manera a mis hermanos Edwin y Mely, por nunca haberse separado de mí, durante toda mi vida, por darme ánimos en los momentos difíciles, mi Cuñado y Cuñada, mis sobrinitos, y demás familia que día a día su cariño me ha hecho salir adelante.

A Rolando y Daniella ya que con ellos aprendí en este proceso a superar diferentes obstáculos, y con quienes comparto este triunfo, debo reconocer la labor de nuestra asesora Dra. Evelyn Farfán, quien tuvo la dedicación y paciencia en la elaboración de este trabajo de graduación, agradezco todos los conocimientos que he adquirido bajo su asesoría; así como a todos y cada uno de los maestros que durante la carrera me impartieron clases por que soy parte de su formación académica.

Por último pero no menos importante, a mis amigos y compañeros con quienes he convivido durante tanto tiempo y que han sido y seguirán siendo muy importantes en mi vida.

A todos y muy sinceramente GRACIAS...

Ana Miriam Otero Flores.

INDICE

INTRODUCCION	i
ABREVIATURAS	1
CAPITULO 1	
ANTECEDENTES HISTÓRICOS DEL IMPUESTO ECOLÓGICO Y	
SITUACIÓN AMBIENTAL EN EL SALVADOR.....	4
1.1 Breve análisis de la situación ambiental a nivel mundial.	4
1.2. Breve mención de la situación ambiental de El Salvador.	8
1.3. Evolución del interés por el medio ambiente.....	14
1.4. Antecedentes históricos del impuesto ecológico.....	18
1.5. Principios que se tomaron como base en la creación de legislaciones fiscales-ambientales, durante la Cumbre de las Naciones Unidas en Estocolmo 1972.	25
1.6 Países pioneros en la implementación del impuesto ecológico para la protección del medio ambiente.....	27
CAPITULO 2	
DESARROLLO DOCTRINARIO DE LOS IMPUESTOS ECOLÓGICOS	30
2.1 Estructura básica del impuesto ecológico.	30
2.1.1 El sujeto pasivo.	30
2.1.2 Hecho imponible.....	31
2.1.3 Base imponible.....	32
2.1.4 Tasa o alícuota.....	33
2.2 Enfoques del impuesto ecológico.	35
2.3 Definición del impuesto ecológico.	36
2.4 Deslinde entre figuras afines del impuesto ecológico.	42
2.5 Naturaleza del impuesto ecológico.....	46
2.6 Los elementos del impuesto ecológico.....	47
2.7 Clasificación de los impuestos ecológicos.	49
2.8 La extrafiscalidad en la tributación ambiental.....	55
2.9 Finalidad del impuesto ecológico.....	60
2.9.1 Prevención por daños ambientales.....	60

2.9.2	Responsabilidad por el daño ambiental.	63
2.10	Principios que sustentan el impuesto ecológico.	68
2.10.1	Principio de Ubicuidad.	68
2.10.2	Principio de Sostenibilidad.	69
2.10.3	Principio de Globalidad.	70
2.10.4	Principio de Subsidiaridad.	70
2.10.5	Principio de Solidaridad.	70
2.10.6	Principio de Preventivo.	71
2.10.7	Principio de Prevención y Cautela.	71
2.10.8	Principio de El que Contamina Paga.	72
2.10.9	Principio de Contaminación Ambiental.	74
2.10.10	Principio de Responsabilidad.	75
CAPITULO 3		
EL IMPUESTO ECOLÓGICO EN ESPAÑA Y COLOMBIA.		78
3.1	Los impuestos ecológicos en el derecho español.	79
3.1.1	Actividades que se gravan con el impuesto ecológico en España.	82
3.1.2	Instituciones competentes involucradas en la regulación del impuesto ecológico en España.	101
3.1.3	Beneficios obtenidos en España con la implementación del impuesto ecológico.	105
3.2	El impuesto ecológico en Colombia.	106
3.2.1	Actividades que se gravan con el impuesto ecológico en Colombia.	114
3.2.2	Instituciones competentes involucradas en la regulación del impuesto ecológico en Colombia.	116
3.2.3	Beneficios obtenidos en Colombia con la implementación del Impuesto ecológico.	117
CAPITULO 4		
ANALISIS DE LA VIABILIDAD DE IMPLEMENTAR EL IMPUESTO ECOLÓGICO EN EL SALVADOR.		121
4.1	Factores a considerar para la creación de una política fiscal ambiental.	121
4.2	Instituciones involucradas en la creación e implementación del	

impuesto ecológico.	126
4.3 Actividades más factibles para implementar el impuesto ecológico en El Salvador.....	133
4.4 Actividades en que se puede invertir la recaudación del impuesto ecológico en El Salvador.	140
CAPITULO 5	
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	150
5.1 Conclusiones.	150
5.2 Recomendaciones.	153
BIBLIOGRAFÍA	155

INTRODUCCION

En el presente trabajo de investigación sobre “El Impuesto Ecológico como Mecanismo de Protección del Medio Ambiente” se establece la importancia de la debida utilización de los recursos naturales y en que manera pueden utilizarse las políticas tributarias con enfoques ecológicos como medidas para proteger el medio ambiente.

Sabiendo que en El Salvador no se cuenta con instrumentos que combinen materia fiscal y ambiental, se ha elaborado un estudio teniendo como objetivos determinar los beneficios de la creación y aplicación de los impuestos ecológicos; establecer en que medida podría haber un cambio en la estructura vigente del sistema fiscal salvadoreño por medio del impuesto ecológico, y en determinar las actividades más factibles para gravar con el impuesto ecológico de acuerdo al grado de contaminación; se considera que la elaboración de la investigación fue orientada dentro del contexto de los objetivos antes planteados.

El fundamento para iniciar la investigación fueron hipótesis en las que se consideró que con la creación de los impuestos ecológicos se contribuye a la conservación de los recursos naturales respondiendo al principio quien contamina paga; el fin de la creación de estos impuestos es la prevención y desincentivación de conductas altamente contaminantes; y finalmente con el impuesto ecológico se logrará en cierta medida mejorar el entorno natural y minimizar el impacto ambiental, cumpliendo con ello totalmente las hipótesis planteadas.

El contenido de este documento se encuentra conformado por cinco capítulos, de los cuales el Capítulo I, se denomina “Antecedentes Históricos del Impuesto Ecológico y Situación Ambiental en El Salvador” en el que se hace un breve análisis de la situación ambiental a nivel mundial y nacional, así como la evolución del interés por el medio ambiente, los antecedentes históricos del impuesto ecológico, además se establecen los principios que se tomaron como base en la creación de legislaciones fiscales-ambientales, y los países pioneros en la implementación del impuesto ecológico.

El Capítulo II se denomina “Desarrollo Doctrinario de los Impuestos Ecológicos” el cual consiste en establecer la estructura básica del impuesto ecológico, los diferentes enfoques del impuesto ecológico, se define el impuesto ecológico y se establecen las distintas figuras afines del impuesto ecológico, además se establece la naturaleza, elementos, clasificación y finalidad del impuesto ecológico, así como la extrafiscalidad en la tributación ambiental y finalmente los principios que sustentan el impuesto ecológico.

El Capítulo III, se denomina “El Impuesto Ecológico en España y Colombia”, en el cual se hizo un estudio de las legislaciones relacionadas al tema, ya que son dos países donde la tributación ambiental ha sido aplicada con anterioridad logrando reducir los niveles de contaminación, por ello se estudio las diferentes actividades que se gravan con el impuesto ecológico en, las diferentes instituciones competentes en la regulación del impuesto ecológico, los beneficios obtenidos con la implementación del impuesto ecológico, en ambos países.

En el Capítulo IV denominado “Análisis de la Viabilidad de Implementar el Impuesto Ecológico En El Salvador”, se desarrolló los factores que se deben considerar para la creación de una política fiscal ambiental, las diferentes

instituciones involucradas en la creación e implementación del impuesto ecológico, así como las actividades más factibles para implementar el impuesto ecológico en El Salvador, y las actividades en que se puede invertir los fondos recaudados por el impuesto ecológico.

En el Capítulo V se plasman las conclusiones y recomendaciones, que surgen del estudio y elaboración de este documento.

Mediante la realización de este trabajo se pudo concluir que en El Salvador es necesario que se adopten medidas fiscales-ambientales, que tengan como fin primordial evitar que el ecosistema se siga dañando aceleradamente, y que se logre minimizar el daño causado por el desmedido uso de los recursos naturales que en su gran mayoría no son renovables y que son de vital importancia para la vida humana, animal y vegetal; y de no tomarse medidas adecuadas y serias el ecosistema seguirá en detrimento, perjudicándose con ello el nivel de vida de los habitantes.

ABREVIATURAS

ANDA.....	Administración Nacional de Acueductos y Alcantarillados.
CAESS.....	Compañía de Alumbrado Eléctrico de San Salvador.
CAR´s.....	Corporaciones Autónomas Regionales.
CCAA.....	Comunidades Autónomas.
CDI	Comisión de Derecho Internacional.
CMCC.....	Convenio Marco del Cambio Climático.
Cn.....	Constitución de El Salvador.
Cn C.....	Constitución de Colombia.
Cn E.....	Constitución Española.
CO ₂	Dióxido de carbono.
CS.....	Código de Salud.
CT.....	Código Tributario.
FAO.....	Food and Agriculture Organization of the United Nations (Organización de las Naciones Unidas para la Agricultura y la Alimentación.)
GEI.....	Gas de Efecto Invernadero.
gr.....	Gramos.
IDS.....	Impuesto de Desarrollo Sostenible.
IVA.....	Impuesto sobre el valor agregado.
km.....	Kilómetro.
kg.....	Kilogramo.
LGTE.....	Ley General Tributaria Española.
LMA.....	Ley del Medio Ambiente.
LOFCA.....	Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas.
MAG.....	Ministerio de Agricultura y Ganadería de El Salvador.

MCT.....Ministerio de Comercio y Turismo de España.
 ME..... Ministerio de Economía de El Salvador.
 MH..... Ministerio de Hacienda de El Salvador
 MHE.....Ministerio de Hacienda y Economía de España.
 MMA.....Ministerio de Medio Ambiente Español.
 MARN.....Ministerio del Medio Ambiente y Recursos Naturales de El Salvador.
 MMAVDT.....Ministerio del Medio Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial de Colombia.
 MPS.....Ministerio de Protección Social.
 MSPAS.....Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social de El Salvador.
 mt³.....Metro cúbico.
 NOx.....Óxido de nitrógeno.
 OCDE.....Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.
 OG.....Organización gubernamental.
 ONG´s.....Organizaciones no gubernamentales.
 ONU.....Organización de las Naciones Unidas.
 PK..... Protocolo de Kyoto.
 PNC.....Policía Nacional Civil.
 PNUMA.....Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente.
 RIOE.....Reglamento Interno del Órgano Ejecutivo.
 RTV.....Revisión Técnica Vehicular.
 SINA.....Sistema Nacional Ambiental.
 SINAMA.....Sistema Nacional de Gestión Ambiental.
 SNET.....Sistema Nacional de Estudios Territoriales.
 SOx.....Óxido de azufre.
 SO₂.....Emisiones de azufre.
 TCE.....Tratado de la Comunidad Europea.
 TIJTribunal Internacional de Justicia.

UEUnión Europea.

UNES.....Unidad Ecológica Salvadoreña.

UNESCO.....Organización de las Naciones Unidas para la Educación, la
Ciencia y la Cultura.

€.....Euros.

CAPITULO I

ANTECEDENTES HISTÓRICOS DEL IMPUESTO ECOLÓGICO Y SITUACIÓN AMBIENTAL EN EL SALVADOR.

1.1 Breve análisis de la situación ambiental a nivel mundial.

El ambiente en general esta constituido por la tierra, pero dada la variedad de superficies terrestres y de diferentes formas en que se manifiesta la vida en el planeta, así como las diversas formas de organizaciones humanas, se pueden definir infinidad de ambientes que se encuentran actualmente en grave detrimento a consecuencia de una serie de hechos y actos que se han dado en el transcurso de la historia, en relación a los cuales aún no se han ejecutado las medidas necesarias o suficientes para contrarrestarlos.

La magnitud del problema trasciende los límites de los países, debido a variadas situaciones como el desmedido afán de la industrialización que en gran medida ha contribuido al progresivo deterioro del ambiente, pues al tratar de cambiar cada uno su propio medio se producen consecuencias concatenadas que tarde o temprano afectan otros ambientes, no respetándose las fronteras; el ejemplo más claro es el problema del agujero en la capa de ozono en la Antártica, en relación al cual en 1985, el servicio Británico de Exploración Antártica, dió a conocer que el ozono en primavera sobre ese continente, había disminuido un 40% entre 1977 y 1984, siendo esto consecuencia de la industria que ocupa sustancias para sistemas de refrigeración y de aire acondicionado, aerosoles, solventes y más, lo que actúa como destructor de la capa de ozono que protege a los animales, a las plantas y al ser humano de la radiación ultravioleta, de tal manera que la

exposición a dichas radiaciones solares puede dañar el sistema inmunológico humano y causar enfermedades en la piel¹.

Distinto problema, pero de igual envergadura es el calentamiento del planeta, que investigadores le han llamado efecto invernadero o calentamiento atmosférico resultado del exceso de actividades como la combustión de fósiles o de leña, de lo que resulta un aumento progresivo de la temperatura terrestre, que provoca veranos calientes, inviernos menos fríos y el lento pero continuo ascenso del nivel del mar por el derretimiento de hielos flotantes, observándose la formación de menos nieve en el Ártico y la desaparición de glaciares en Suiza².

Las actividades industriales del hombre aumentan la temperatura media del planeta, resultando además del sobrecalentamiento de la tierra, lo que se conoce como lluvia ácida que proviene de las sustancias arrojadas por agentes como las chimeneas industriales, que al combinarse con el agua de las nubes causan efectos corrosivos tanto en el entorno material como en la vida animal y vegetal, contribuyéndose así al problema de la deforestación, además de la destrucción del suelo, traducido esto en pérdida de recursos naturales, como suelo, agua, aire respirable y biodiversidad, desapareciendo con estos, mejores condiciones de vida, debido a la creciente contaminación que se da en los diferentes elementos del medio ambiente³.

Respecto al agua, la contaminación es alarmante, calculándose que 25,000 personas mueren diariamente por beber agua contaminada, parte de esa contaminación es visible en la espuma y aceite que se encuentra en la superficie de los ríos, mares y lagos debido entre otras cosas a que en ellos

¹ RAMÍREZ NECOCHEA, MARIO, *Temas para un derecho de la humanidad*, Editorial Aletia, Santiago de Chile, 1992, pp. 19 y ss.

² INFORME DE LA CONFERENCIA DE LAS NACIONES UNIDAS SOBRE EL MEDIO AMBIENTE Y DESARROLLO, Río de Janeiro, 14 de junio de 1992.

³ RAMÍREZ NECOCHEA, MARIO, *op. cit.*, p. 20.

se depositan desechos industriales y fecales. En muchas partes del mundo se está experimentando una escasez de agua, bien a causa de sequías o sencillamente porque aunque haya agua en abundancia ésta se despilfarra⁴.

En relación con los problemas sociales que atañen visiblemente a países en vías de desarrollo se encuentra la superpoblación, en 1991 se estimó que la tierra es compartida por 5,300 millones de personas, aumentándose tal cifra cada segundo por tres personas más que necesitan de los limitados recursos que frente a las ilimitadas necesidades del hombre, la tierra todavía tiene que proporcionar en la medida que le sea posible⁵.

Frente a la escasez de recursos se encuentra un alto índice de crecimiento de la población a lo que se suma el hecho que es en los países en vías de desarrollo, donde las mayorías las conforman los más pobres, es decir aquellos con niveles de ingreso muy por debajo de lo necesario para tener acceso a los bienes de consumo esenciales para la existencia⁶.

El problema de la población demanda mayor seguridad alimentaria, sin embargo según lo apuntado por el Alcalde de París, existen dos peligros que hay que evitar; por un lado, la tendencia de la agricultura a especializarse y depender menos de especies y plantas, ya que según dijo: “tres plantas solamente el trigo, el arroz y el maíz proporcionan más del 40% de la alimentación vegetal mundial, y nueve plantas suministran cerca del 70% de ella”, y por el otro, existe el hecho que se abastece de recursos naturales sin asegurar la protección del medio, pues se pierden millones de hectáreas de buena tierra, para dedicarla al uso exclusivo agrícola o para urbanización,

⁴ Es necesario mencionar que las guerras realizadas han contribuido también en la contaminación del agua, así en 1991 con la Guerra del Golfo Pérsico las tropas de Saddam Hussein no sólo vertieron millones de barriles de petróleo en las aguas del Golfo, sino que prendieron fuego a unos 570 pozos petrolíferos de Kuwait, además es interesante conocer que fue en 1967 frente a la costa de Cornualles, que el Torrey Canyon, realizó el primer gran derrame de petróleo, ver página electrónica www.ecosur.net/.../desastres_ambientales_1.html

⁵ PORRIT, JONATHON, *Salvemos la Tierra*, S.E., S.ED, México, 1994, p. 147.

⁶ *Ibíd.*

con cuya pavimentación, se pierden las oportunidades de vida para dichas tierras. Por tanto, es necesario saber producir para satisfacer las crecientes necesidades de la población⁷.

Actualmente se cuenta con una crisis ambiental, industrial y comercial alarmante a nivel mundial, y a pesar que el sector desarrollo no esta en auge, los indicadores del medio ambiente resultan negativos; esto señala que se debe considerar no sólo los principios económicos sino también ambientales, pues el estado actual del medio ambiente debe entenderse como aviso de los riesgos derivados de decisiones que afectan el desarrollo compatible con la conservación del medio ambiente.

Según informes realizados por el Instituto Worldwatch se tienen los siguientes indicadores:

En tal informe en relación al producto mundial bruto se tiene que la producción mundial de mercancías y servicios ascendieron a un total de aproximadamente 20.000 millones de dólares en 1990, desde los 15.500 millones de dólares de 1980, sobre el comercio internacional, las exportaciones mundiales de todo tipo de mercancías, productos agrícolas, productos industriales y minerales tuvieron una expansión del 4% anual durante los 80's, llegando a más de 3 billones de dólares en 1990. Sobre el empleo, en un año típico, el crecimiento de la economía mundial crea millones de nuevos puestos de trabajo, pero por desgracia, la creación de éstos queda muy por detrás del número de nuevos miembros de la fuerza laboral⁸.

⁷ Discurso del entonces Alcalde de París y Ex Primer Ministro de la República de Francia, Sr. Jacques Chirac, en la Celebración del Día Mundial de la Alimentación de 1993, en Sede de la FAO, ver página electrónica www.fao.org/wfd/wfd2003/whatis_es.asp

⁸ BROWN LESTER, R., et. al, *El informe Worldwatch y las opciones para el restablecimiento de la salud de nuestro planeta. La situación en el Mundo*, Editorial Sudamericana, Argentina, 1991, pp. 22 y ss.

Sobre los bosques, cada año la cubierta de árboles de la tierra disminuye en unos 17 millones de hectáreas, una superficie igual a la de Austria. Los bosques se despejan para la industria agropecuaria, la producción de madera y leña excede la capacidad renovadora, la contaminación atmosférica y la lluvia ácida afectan cada vez más a todos los continentes⁹.

Sobre las tierras, las pérdidas anuales de capa vegetal superior debido a los cultivos se calculan en 24.000 millones de toneladas, aproximadamente el volumen de los trigales australianos. La degradación de las tierras de pasto es muy grande en todo el tercer mundo, Norteamérica y Australia¹⁰.

Sobre la vida vegetal y animal, según aumenta el número de seres humanos que habitan el planeta, disminuye el número de especies vegetales y animales. La destrucción del hábitat y la contaminación están reduciendo la diversidad biológica de la tierra. El incremento de las temperaturas y la destrucción de la capa de ozono podrían aumentar las pérdidas en el futuro¹¹.

1.2. Breve mención de la situación ambiental de El Salvador.

El problema del deterioro ambiental es entre otras cosas un problema moral de relevancia jurídica, en tanto que un apropiado ordenamiento jurídico es necesario, para que el Estado proteja el ambiente, ya que el hombre por sí solo, ha demostrado que no es capaz de administrar los recursos naturales de manera compatible con el medio ambiente, por el contrario, por el mal manejo que ha hecho de los diferentes recursos, las condiciones ambientales a nivel mundial urgen de una adecuada tutela, en tanto que es la conservación del medio lo que hace posible la existencia de la persona

⁹ *Ibíd.*

¹⁰ *Ibíd.*

¹¹ *Ibíd.*

humana, que es el origen y el fin de la actividad del Estado, tal y como lo expresa la Cn de El Salvador en el Art. 1¹².

Corresponde pues al Estado, asegurar un medio ambiente sano, lo que solamente sería posible teniendo presente el derecho del ser humano a un medio ambiente sano en las actuaciones legislativas, ejecutivas y judiciales.

La contaminación atmosférica representa un problema predominantemente metropolitano, determinado por los altos índices de concentración de vehículos e industrias en San Salvador. La contaminación del aire sigue siendo el factor con más alto índice en el deterioro de la salud de los habitantes de El Salvador, las enfermedades respiratorias ocasionadas por el alto nivel de contaminación ocasionado por vehículos automotores, fabricas, incendios forestales y las cocinas de leña son causa principal de consultas médicas en el país¹³.

La contaminación en el ámbito hídrico según el SNET, en un estudio realizado en El Salvador, demuestra que este recurso está siendo altamente afectado por la presión humana sobre el mismo, agravando cada vez más su situación y disponibilidad (cantidad y calidad)¹⁴.

Estos factores de presión son principalmente la sobreexplotación de los acuíferos, los vertimientos de sustancias contaminantes a los cuerpos de agua, los cambios en el uso del suelo tales como deforestación, las prácticas

¹² FERNÁNDEZ, MARIA AUGUSTA, *Degradación ambiental riesgos urbanos y desastres*, Editorial USAID, Perú, 1996, pp. 12 y ss.

Unidad Ecológica Salvadoreña, *La degradación ambiental*, 2007, ver página electrónica: <http://www.unes.org.sv>.
CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DE EL SALVADOR, de 15 de Diciembre de 1983, Decreto Constituyente N° 38, D. O. N° 234, Tomo 281, de 16 de diciembre de 1983.

¹³ FERNÁNDEZ, MARIA AUGUSTA, op. cit. pp. 34 y ss.

Unidad Ecológica Salvadoreña, *La degradación ambiental*, op. cit. Respirar el aire en la zona urbana del gran San Salvador equivale a fumar dos cajetillas diarias de cigarrillos, por lo que toda la población especialmente los niños(as) sufren la misma vulnerabilidad a padecer de cáncer en las vías respiratorias como cualquier fumador empedernido.

¹⁴ SISTEMA NACIONAL DE ESTUDIOS TERRITORIALES, *Balance Hídrico Integrado y Dinámico de El Salvador*, San Salvador, Diciembre, 2005, p. 2.

agrícolas inadecuadas, el incremento de urbanizaciones en zonas de producción hídrica entre otros. Este decrecimiento en la disponibilidad hídrica aunado a un alto índice de la población, genera conflictos que han comenzado a sentirse y que tiende a agravarse si no se toman las medidas necesarias, como la regulación del uso del agua a través de mecanismos de planificación, normativas y leyes que permitan su protección y su distribución en forma racional¹⁵.

A pesar que El Salvador es un territorio pequeño este cuenta con recursos hidrológicos gracias a la topografía montañosa, abundancia de ríos y regímenes de lluvia, la calidad del agua de uso agrícola, doméstico y más, esta gravemente deteriorada. Aproximadamente el 90% del agua superficial se encuentra contaminada a consecuencia de desechos orgánicos, agroquímicos e industriales. Desde 1992 a la fecha, se calcula que el 30% de los ríos están altamente contaminados, 60% moderadamente contaminados y el 10% no contaminados¹⁶.

El 50% de la población tiene acceso al agua mal llamada potable, observándose incremento en las enfermedades ocasionadas por el consumo de agua contaminada. La contaminación de las aguas también es resultado del uso de pesticidas en zonas agrícolas en altos niveles, contaminando suelos, pozos superficiales y ríos¹⁷.

En El Salvador es evidente que el clima juega un papel determinante y directo en la naturaleza y, por lo tanto, en todas las formas de vida y especies que la conforman, de ahí la importancia de adoptar medidas para reducir los gases del efecto invernadero. En relación a este punto se ha

¹⁵ FERNANDEZ, MARIA AUGUSTA, op. cit., pp. 44 y ss.

AGUILAR, ENRIQUE, *Apoyo para Políticas y Estrategias de Manejo Integrado de Recursos Hídricos en América Central*, Banco Interamericano de Desarrollo, Editorial Águila, Washington, 1999, pp. 54 y ss.

¹⁶ SISTEMA NACIONAL DE ESTUDIOS TERRITORIALES, op.cit., p. 4.

¹⁷ *Ibíd.*

dicho que en nuestro país los impactos más significativos en la sociedad y los ecosistemas a causa del cambio climático, corresponden al aumento de la temperatura, el agravamiento del estrés hídrico, la elevación del nivel del mar, eventos climáticos extremos y la proliferación del hambre y enfermedades¹⁸.

El territorio salvadoreño cuenta con características muy favorables para diferentes cultivos y gran cantidad de flora y fauna, lo que significa diversidad biológica, es decir, diferentes formas y variedades de manifestación de vida, abundancia de flora y fauna, que da lugar a recursos naturales de utilidad para satisfacer los requerimientos de la sociedad. Sin embargo, El Salvador, es el segundo país más deforestado en toda América Latina.

El desarrollo urbano, es otro factor que agrava la contaminación en el territorio salvadoreño, ya que la construcción incrementada en las últimas décadas, responde al problema de la sobrepoblación que se calcula en 6 millones de personas, constituyendo otro elemento que aumenta la biodiversidad, existe un déficit habitacional, considerándose que unas 370 mil personas viven en hacinamiento¹⁹.

El crecimiento de las ciudades es una realidad y una necesidad, sin embargo, es necesario cumplir requerimientos legales que establecen la reserva de áreas verdes y protección, destinadas a la recreación pasiva y al equilibrio ecológico, protección de ríos, quebradas y otros recursos naturales. Para el caso, en Nueva San Salvador y Soyapango, se incrementa cada vez más la deforestación por la tala de árboles que se realiza para dar espacio a

¹⁸ *Ibíd.*

¹⁹ *Ibíd.*

complejos habitacionales, no obstante, no se han establecido medidas ambientales eficaces, como parques de reserva ecológica²⁰.

Ante tales circunstancias, parece ser que las afectaciones climáticas arremeten cada vez con mayor fuerza y frecuencia, sin que la población se encuentre preparada, ni en tiempo oportuno ni en recursos, para afrontar los embates de los desastres producidos, que se ven más damnificados, al no contarse con información precisa y pertinente, sobre los efectos generados por el cambio climático, ni con medidas efectivas para paliarlos. Lo que finalmente se traduce en graves afectaciones a la seguridad, la salud y la vida de las personas.

Y un factor último que se toma muy en cuenta para la fabricación de leyes en materia tributaria ambiental pero no menos importante es la educación ambiental, ya que en El Salvador, la educación se encuentra sumamente deficitaria, lo que se puede observar en el alto índice de analfabetismo, aparejado al hecho que un 87% de la población vive en condiciones de pobreza, sin embargo en El Salvador, esta situación parece constituir más bien un lujo que una necesidad²¹.

La educación ambiental es todo un proceso de formación, mediante el cual se busca que el individuo y la colectividad conozcan y comprendan las formas de interacción entre la sociedad y la naturaleza, sus causas y consecuencias, para que actúen en forma integrada y racional con su medio. Este tipo de educación debería estar incorporada desde los primeros años escolares, a fin de lograrse la conciencia, sensibilidad y actitudes deseadas que posibiliten el derecho a un medio ambiente sano.

²⁰ *Ibíd.*

²¹ *Ibíd.*

La educación no sólo debe estar implementada a nivel institucional sino también debe estar incorporada en los medios de comunicación, pequeños ejemplos de esto pueden observarse en El Salvador, con el papel que han desempeñado Organismos no Gubernamentales y la Procuraduría Adjunta para la Defensa del Medio Ambiente del MARN, que con anuncios publicitarios buscan difundir y promover la adopción de comportamientos específicos por parte de los diferentes segmentos de la población²².

En el documento titulado El Salvador frente al cambio climático, se hace referencia a una publicación de la FAO que en lo relativo a bosques y cambio climático se señala como medidas legislativas a ser implementadas por los gobiernos, en cumplimiento a la CMCC y al PK, como las siguientes²³:

- Regular el manejo forestal y el uso forestal. Por ejemplo, se puede limitar la cosecha y exigir la inmediata reforestación en áreas aprovechadas de mayor prioridad para la captura de CO₂.
- Regular la protección y uso de productos forestales, lo mismo que la disposición y uso de desperdicios y manejo de residuos.
- Regular a los productores de emisiones de GEI y promover la inversión en sumideros de carbono²⁴.

En acuerdo a ello, se destaca las obligaciones que El Salvador debe cumplir entre las que se encuentran:

²² QUIROZ PERALTA, CÉSAR A., TRELLEZ SOLIS, ELOISA, *Una propuesta metodológica de acción conjunta*, Editorial Secab, Colombia, 2002, p. 78.

²³ QUIROZ PERALTA, CÉSAR A., TRELLEZ SOLIS, ELOISA, *Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático*, Editorial Secab, Colombia, 1997, p. 80, ver página electrónica: www.cambio-climatico.com/protocolo-de-kyoto.

²⁴ QUIROZ PERALTA, CÉSAR A., TRELLEZ SOLIS, ELOISA, *El Salvador frente al cambio climático*, Editorial Secab, Colombia, 2003, p. 84 y ss, ver página electrónica: www.fao.org/

- Desarrollar y actualizar inventarios de emisiones y remoción de GEI, que incluye deforestación, plantación y regeneración de bosques, quema o descomposición de madera.
- Desarrollar programas para mitigar los efectos de cambio climático, incluyendo medidas sobre emisiones y sumideros.
- Promover tecnologías para reducir emisiones.
- Promover manejo sostenible de sumideros y reservas.
- Prepararse para la adaptación a los impactos del cambio climático y desarrollar planes apropiados para áreas que podrían ser afectadas por inundaciones, sequías o procesos de desertificación.

En Diciembre del 2007, se llevó a cabo en Bali, Indonesia, la XIII Conferencia de la ONU sobre el Cambio Climático, en el cual los puntos más importantes fueron:

- “La urgencia” de una acción internacional frente al calentamiento del planeta, sin indicar las medidas a tomar.
- Lanzar un proceso global que, por primera vez, implica a países industrializados y a los que están en vías de desarrollo con el fin de reducir sus emisiones contaminantes.
- Reforzar la financiación y las inversiones para apoyar las acciones encaminadas a disminuir las emisiones.
- La aprobación que los países dupliquen hasta 16 kilotonnes de CO₂ sus proyectos de reforestación²⁵.

1.3. Evolución del interés por el medio ambiente.

Todos los cambios que ocurren en el ambiente a nivel mundial, ocasionan complejas implicaciones sociales, económicas, políticas y científicas, es por

²⁵ Ibíd.

eso que en la historia se han dado diferentes respuestas a nivel mundial al problema ambiental.

Si se parte del hecho que en el medio ambiente se involucra todo lo que se encuentra en la realidad, al presentar la evolución del interés por el medio ambiente se haría mención a cuerpos normativos de antigüedad, como el Código de Hammurabi del siglo XVII A.C, el cual prohibía la sobreexplotación de animales, en razón a la conservación de la capacidad de trabajo de aquellos, no por buscarse el bienestar del animal; o las Leyes de las doce Tablas del siglo V A.C, que reglamentaba la caza, prohibiéndola en los períodos de cría²⁶.

Con esta aclaración se puede decir que la legislación que tutela el ambiente se ha desarrollado en conexión con el pleno establecimiento de la Revolución Industrial, que dio lugar a profundos cambios en la economía mundial a raíz de la introducción de maquinaria contaminante en la industria, cambiando los métodos de producción y surgiendo la línea férrea, la locomotora y máquinas de vapor; fue entonces que se comenzó a tener una visión consciente de la crisis que acecha, a raíz del deterioro resultante de tal revolución, más tarde, tuvo lugar el interés por parte de organizaciones internacionales²⁷.

Los documentos de carácter internacional que toman en cuenta la conservación y recuperación del medio ambiente, dan pautas a seguir por los diferentes gobiernos, con el objeto que se incorporen principios ambientales

²⁶ BROWN, LESTER R., et.al., *Salvar el Planeta, Plan B, Ecología para un mundo en peligro*, Editorial Paidós Ibérica, pp. 34 y ss.

²⁷ *Ibid.*

Interesa destacar el momento en que el medio ambiente es contemplado como tal por el ser humano, es decir, a partir del momento en que se adquiere cierta conciencia de la interrelación de todos los elementos de la tierra y el inadecuado uso que de ellos ha hecho el hombre.

en la educación a todo nivel y por supuesto en la legislación. A continuación se señalan algunos de los documentos más relevantes:

- El Art. 22 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos de 1948, destaca la necesidad del desarrollo humano y el de la cooperación internacional, lo que no se puede efectuar al margen de un medio ambiente sano, considerado como un derecho de todo hombre²⁸.
- La primera Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Humano, realizada en Estocolmo, Suecia del 5 al 16 de junio de 1972, concluyó con una declaración compuesta por 26 principios que abogan por la protección de la naturaleza, e inició la creación de instrumentos internacionales en torno a la educación del medio ambiente²⁹.
- De ahí, como recomendación especial para la UNESCO y el PNUMA, se estableció el Programa Internacional de Educación Ambiental, además se emitieron recomendaciones con las cuales se dio origen al documento conocido como Carta de Belgrado, la que se consideró en reuniones posteriores de diferentes Estado, donde se formularon recomendaciones en función de las características, necesidades e intereses de cada región³⁰.

Estas recomendaciones surgieron como documento base para la Conferencia Intergubernamental sobre Educación Ambiental celebrada del 14 al 26 de octubre de 1977, en Tbilisi, ex-República Soviética, como una respuesta de la UNESCO y PNUMA, dicha Conferencia constituye el punto culminante de un conjunto de esfuerzos por tratar de conceptualizar el

²⁸ BROWN, LESTER R., et. al., op. cit., pp. 34 y ss.

²⁹ MÉNDEZ JIMÉNEZ, MIGUEL, et. al., *La aplicación del régimen del comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero*, Editorial EGMASA, Sevilla, 2007, pp. 119 y ss.

³⁰ El Programa Internacional de Educación Ambiental comenzó a operar en 1975, en ese mismo año, del 13 al 22 de octubre se efectuó en Belgrado un Seminario en el que especialistas de 65 países evaluaron la información recopilada sobre los proyectos de educación ambiental, actividad realizada por el mencionado Programa Internacional de Educación Ambiental.

campo de la educación ambiental y formular a nivel mundial una primera estrategia.

- Una década después de Tbilisi, se convocó al Congreso Internacional sobre Educación y formación relativa al Medio Ambiente en Moscú, con la participación de 80 países, ahí se destacó el valor de un desarrollo compatible con la conservación del potencial productivo y de la belleza del ambiente, a este Congreso se suman reuniones que se celebraron antes y después del mismo³¹.
- El Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, contempla en sus Arts.11 y 12, la importancia y trascendencia del medio ambiente, para el desarrollo de la vida³².
- A 10 años de la Conferencia de Estocolmo, se celebró la Conferencia de Nairobi, donde se concluyó que los principios de la declaración de Estocolmo, seguían siendo tan válidos como el día en que fueron pronunciados³³.
- La “Comisión Mundial para el Medio Ambiente y Desarrollo”, conocida también como “Comisión Brundtland³⁴” que publicó en 1987 su primer Informe “Nuestro Futuro Común”, marcando una nueva etapa en la historia aunando esfuerzos por controlar el problema del deterioro ambiental; dicha Comisión fue creada en 1983 por la Asamblea General de las Naciones

³¹ MÉNDEZ JIMÉNEZ, MIGUEL, et. al., op. cit. p. 122.

³² PACTO INTERNACIONAL DE DERECHOS ECONÓMICOS, SOCIALES Y CULTURALES, ratificado por El Salvador en el Decreto 27 de la Junta Revolucionaria de Gobierno del 23 de noviembre de 1979, ver página electrónica: www.marn.gob.sv/uploaded/content/category/1086046208.pdf

³³ CONFERENCIA DE NAIROBI SOBRE EL CAMBIO CLIMATICO, Organización de las Naciones Unidas, celebrada el 11 de mayo de 1982.

³⁴ MÉNDEZ JIMÉNEZ, MIGUEL, et. al, op. cit., p. 125. La Comisión de Brundtland hizo uso del término “desarrollo sostenible”, que si bien es cierto no era nuevo, pero no se le había dado mayor énfasis en los convenios internacionales, ni políticas gubernamentales y se utilizó para definir un medio por el cual se pueda lograr un progreso social y económico sin comprometer la integridad del medio ambiente. El informe de la Comisión Brundtland, propuso el estudio de cambios institucionales y jurídicos, a fin de poder servir a la idea del desarrollo sostenible.

Unidas, como un organismo especial con representantes de 22 países, la mayoría de los cuales eran en vías de desarrollo³⁵.

- El largo trabajo de hacer conciencia que la protección de los derechos humanos y la del medio ambiente están íntimamente ligados, ha despertado el interés de profesionales de diversos países, que identificados con la causa, participaron en un Seminario de Brasilia del 4 al 7 de marzo de 1992³⁶.
- Más tarde, en el mismo año se dio la Declaración de Río sobre el Medio Ambiente y el desarrollo, que culminó con un Informe y la Declaración de 27 Principios con el propósito de alcanzar acuerdos internacionales en los que se motiva a que se respeten los intereses de todos y se proteja la integridad del sistema ambiental y de desarrollo mundial³⁷.
- El Programa 21, aprobado por la mencionada declaración es la estrategia para detener e invertir los efectos de la degradación del medio ambiente; El Salvador presentó su “Agenda Ambiental y Plan de Acción”, en base a la cual posteriormente se formuló la Estrategia Nacional del Medio Ambiente y Plan de Acción. La mencionada Cumbre es de vital importancia y debe orientar a futuro, el desarrollo de los países por medio de medidas adecuadas que por el momento aguardan en una lista de espera³⁸.

1.4. Antecedentes históricos del impuesto ecológico.

En muchos países europeos y latinoamericanos se han creado los impuestos de tipo ecológico y aun cuando en nuestro país este tema esta muy lejos de

³⁵ A.C. y FUNDACIÓN FRIEDRICH EBERT, *Educación Ambiental desde Río hacia las sociedades sustentables y de responsabilidad global*, Coedición Grupo de Estudios Ambientales, México, p. 39.

³⁶ *Ibíd.*

³⁷ *Ibíd.*

³⁸ El programa 21 fue aprobado en la conferencia conocida como Cumbre de la Tierra, celebrada en Río de Janeiro, Brasil, del 3 al 14 de junio de 1992, con la participación de más de 100 países del mundo entre ellos El Salvador.

ser adoptado; esto no quiere decir que no exista una realidad sobre el deterioro ambiental a nivel nacional como mundial, tal como se refleja en la información presentada anteriormente. Es por ello que al igual que otros países es importante crear impuestos sobre determinadas actividades con el objetivo principal de financiar el servicio a la protección del medio ambiente, y desincentivar actividades contaminantes; es por ello que existe la necesidad de crear impuestos que graven actividades contaminantes no solo por parte estatal sino también municipal³⁹.

Las primeras acciones comunitarias comenzaron en Europa en 1972 en el marco de los cuatro primeros Programas de Acción Medioambiental, los que se basaron en un enfoque vertical y sectorial de los problemas ecológicos. En ese período, la entonces Comunidad Económica Europea adoptó cerca de 200 actos legislativos, que trataban de limitar la contaminación estableciendo normas mínimas, en particular en la gestión de residuos y de contaminación del agua y del aire, medidas que no lograron impedir el deterioro del medio ambiente⁴⁰.

La política ambiental de la ahora UE dio un giro significativo con el Tratado de la Unión Europea de 1992, el cual le confirió carácter de política a la acción comunitaria en materia de Medio Ambiente, y con el Tratado de Amsterdam en 1997 prosiguió esta evolución al incluir el principio del desarrollo sostenible entre los objetivos de la UE. Así se integró el concepto de desarrollo sostenible en los objetivos de la Unión y se propuso obtener un alto nivel de protección del medio ambiente como una de sus prioridades básicas.

³⁹ LÓPEZ-GUZMÁN GUZMÁN, TOMÁS J., et. al, *La reforma fiscal ecológica en la Unión Europea: antecedentes, experiencias y propuestas*, Editorial política, Colombia, 2006, p. 8, ver página electrónica: www.economiaainstitucional.com.

⁴⁰ *Ibíd.*

Estos programas de Acción Medioambiental, que fueron relevantes y sentaron bases para la creación de los impuestos ecológicos fueron el Quinto Programa de Acción para el Medio Ambiente, “Hacia un desarrollo sostenible”, el cual sentó los principios de una estrategia europea para 1992-2000 y dio inicio a una acción comunitaria horizontal, teniendo en cuenta todos los factores de contaminación (industria, energía, turismo, transportes, agricultura, etc.). La Comisión Europea confirmó este enfoque transversal de política en el Consejo Europeo de Viena, celebrado en diciembre de 1998; y el Sexto Programa de Acción para el Medio Ambiente le da continuidad⁴¹.

El Sexto Programa de Acción Medioambiental, de la Unión Europea “Medio ambiente 2010: el futuro está en nuestras manos”, marca las líneas fundamentales de la política ambiental de la UE para 2001-2010. Su contenido consta de cuatro grandes áreas⁴²:

- Estrategias que deben guiar la política ecológica;
- Problemas ambientales y medidas para enfrentarlos;
- Papel de la UE en la protección de los valores naturales, y
- Desarrollo de mecanismos de información accesibles para evaluar los logros de la política de protección.

El principal objetivo es conseguir un medio ambiente sano y una mejor calidad de vida de los ciudadanos, es decir, que el desarrollo sea sostenible. Como paso previo para definir los objetivos, las estrategias y los medios que se disponen en el Sexto Programa, donde se analiza la situación del medio ambiente en la Europa comunitaria antes de la aplicación de este Programa y se evalúa el cumplimiento del Quinto Programa, éste mismo sentó las bases

⁴¹ *Ibid.*

⁴² *Ibid.*

para el desarrollo sostenible, pero los resultados fueron, en líneas generales, menores de los esperados.

Las principales estrategias del Sexto Programa son:

- Mejorar la aplicación de la legislación vigente, por ejemplo, elaborar un listado de empresas que cumplan o incumplan la normativa ambiental, para que los consumidores conozcan el comportamiento ambiental de las mismas.
- Integrar la problemática ambiental en las demás políticas comunitarias.
- Incitar al mercado a actuar en favor del medio ambiente. Esto incluye:
 - ✓ Colaborar con las empresas en la protección del entorno natural; por ejemplo, con auditorías ambientales.
 - ✓ Incentivar a los consumidores a elegir los productos más respetuosos; por ejemplo, con etiquetas ecológicas.
 - ✓ Adecuar las subvenciones públicas al cumplimiento de los requerimientos ambientales.
 - ✓ Introducir la dimensión ambiental en el sistema financiero; por ejemplo, creando fondos de inversión que inviertan en empresas que respeten el entorno natural.
 - ✓ Crear un régimen comunitario de responsabilidad ambiental.
 - ✓ Mejorar el comportamiento de los ciudadanos; por ejemplo, mediante la educación ambiental y las campañas de sensibilización.
 - ✓ Introducir consideraciones ambientales en las decisiones de planificación y gestión de los usos del suelo⁴³.

⁴³ PARLAMENTO EUROPEO Y EL CONSEJO DE LA UNIÓN EUROPEA, *Programa de Acción Comunitario en Materia de Medio Ambiente*, CED, Diario Oficial de las Comunidades Europeas, España, 2002, p. 11, ver página electrónica: www.maec.es/SiteCollectionDocuments/España

En los últimos años la ciencia económica se ha interesado en la protección y mejora del entorno natural y ha articulado diferentes herramientas para conseguir un desarrollo sostenible. Entre ellos se destacan los tributos ecológicos, cuyo origen se remonta a los estudios de Pigou sobre el concepto de externalidad, quien encontró que el mercado tenía problemas para asignar los recursos y que las externalidades justificaban la intervención del Estado para internalizarlas, por ello, a los tributos ecológicos también se los denominan tributos pigouvianos⁴⁴.

En la década de 1990, las políticas fiscales y ambientales coincidieron en la búsqueda de soluciones a los problemas que la producción industrial y el consumo de ciertos bienes y servicios provocaban en el entorno natural. Así, se propuso una gama de instrumentos que, junto con el control administrativo directo, constituyen los pilares de la protección del medio ambiente.

Como instrumento, la política tributaria no sólo propicia una mejora del medio ambiente sino la financiación de proyectos conservacionistas con objetivos macroeconómicos, como los incentivos para la creación de empleo. Surge así el concepto de doble dividendo: el paso de los tributos sobre el trabajo, a los ecológicos no sólo genera beneficios ambientales, sino también efectos económicos positivos como la creación de empleo⁴⁵.

El uso de instrumentos económicos para proteger el entorno natural es un medio para resolver los problemas ecológicos en general y la contaminación atmosférica en particular. Los tributos ambientales son útiles para internalizar los efectos externos del consumo de bienes nocivos o del uso de insumos contaminantes en los procesos industriales, es por ello que en el Quinto

⁴⁴ CARRERA PONCELA, ANA Y MOVELLÁN VÁZQUEZ, ALEJANDRO, *Aspectos económico-jurídicos y análisis descriptivo de la tributación Ambiental en Latinoamérica*, Revista Académica de Economía, volumen 8, Nº 15, Bogotá, 2006, ver página electrónica www.wumed.net/coursecur/ecolat/la/07/cpmu.htm.

⁴⁵ LÓPEZ GUZMÁN GUZMÁN, TOMÁS J., et. al, op. cit., pp. 10 y ss.

Programa de Acción Comunitaria los contemplaba en el apartado 7.4 que consideraba a las tasas e impuestos como la primera categoría relevante de instrumentos legales⁴⁶.

Se trata de instrumentos bien estudiados que se usan, por ejemplo, en el terreno de la contaminación de las aguas. Se crearon primordialmente para obtener los fondos necesarios para operaciones de limpieza e infraestructuras, tales como las plantas de tratamiento de aguas. Sin embargo, de conformidad con el principio de “quien contamina, paga”, estas tasas deberían adaptarse progresivamente para disuadir la contaminación en la fuente y fomentar unos procesos de producción limpios mediante reacciones adecuadas del mercado.

Estas reflexiones se reflejaron en la propuesta comunitaria de impuestos al CO₂ y a la energía de 1992 y 1995, que fijó una “ecotasa comunitaria” de carácter extrafiscal cuya finalidad era reducir las emisiones y no aumentar la recaudación, invocando el principio de neutralidad fiscal y señalando que el nuevo impuesto se debería compensar con incentivos fiscales o deducciones de impuestos, como la reducción de impuestos indirectos o las cotizaciones sociales, en suma, se basó en el concepto de doble dividendo⁴⁷.

En el Sexto Programa también contempló los tributos ecológicos, como resultado de ello, la Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, “Política fiscal en la Unión Europea: prioridades para los próximos años”, del 23 de mayo de 2001, señaló que la Comisión propuso en 1997 una Directiva del Consejo para reestructurar el marco comunitario de imposición de los productos energéticos, con el objeto de ampliar el ámbito de las Directivas relativas a los hidrocarburos a otras

⁴⁶ *Ibid.*

⁴⁷ *Ibid.*

fuentes energéticas, por ejemplo, el carbón, la electricidad y el gas natural, y de incrementar los impuestos sobre consumos específicos mínimos comunitarios sobre los productos energéticos. Para aspirar a la introducción gradual del principio de “quien contamina, paga”, esta propuesta permitiría reestructurar los sistemas impositivos nacionales y lograr ciertos objetivos políticos en el campo del empleo, el medio ambiente, el transporte y la energía y mejorar el funcionamiento del mercado interior.

Un elemento fundamental de la propuesta es la recomendación que los Estados miembros eviten cualquier aumento en su presión fiscal global, y esto porque las investigaciones macroeconómicas sugieren que una reforma estructural, que supusiera la introducción de impuestos ecológicos y redujera la presión fiscal sobre la actividad laboral, conduciría, en determinadas circunstancias, al doble dividendo, produciendo beneficios para el empleo y el medio ambiente. En este sentido, la UE definió un conjunto de pautas para diseñar un tributo ecológico que lograra un mayor respeto al medio ambiente, y que agrupa López Guzmán, en:

- Análisis de la experiencia en políticas fiscales ambientales, en especial la experiencia de los tributos ecológicos en los países de la UE. Este análisis aportaría elementos específicos para formular la estructura básica del tributo: determinar el hecho gravable, elegir el método para valorar la base gravable, fijar la tarifa o minimizar el costo administrativo de la ecotasa.
- Estudio del grado de integración de los tributos ambientales en los diferentes sistemas fiscales y de su aceptación, definiendo aspectos fiscales, la regresividad de los gravámenes, las medidas de compensación, mitigación ecológica (soluciones de problemas globales o locales).

- Destino de los ingresos, la recaudación de la tributación ambiental es una ventaja con respecto a la regulación directa o al otorgamiento gratuito de permisos de emisión negociables. Estos ingresos pueden tener diversos destinos: evitar una tributación regresiva mediante políticas de compensación; aumentar el gasto público en las partidas que incentivan el crecimiento económico o el empleo; reducir otros impuestos, en una suerte de neutralidad fiscal, para obtener un doble dividendo.
- Elaboración de un modelo teórico de políticas fiscales ambientales (o reforma fiscal ecológica) que amplíe el sistema existente⁴⁸.

1.5. Principios que se tomaron como base en la creación de legislaciones fiscales-ambientales, durante la Cumbre de las Naciones Unidas en Estocolmo 1972.

Surgen por primera vez los impuesto ecológicos para la protección del medio ambiente a nivel mundial durante la Cumbre de las Naciones Unidas que se llevó a cabo en Estocolmo en junio de 1972, esto surgió del interés sobre la problemática ambiental de nuestro planeta; estableciendo así en esta conferencia 21 principios para ser tomados por las naciones como guía en la preservación y mejoramiento del medio ambiente, y dentro de estos, los principios más relevantes que conllevan a lograr una mejor calidad de vida de los que habitamos este planeta; y los cuales son objetivos principales para la creación de las legislaciones ambientales son:

- El principio número 1, reconoce el derecho del hombre a disfrutar de condiciones de vida digna y además promueve la obligación de éste de

⁴⁸ LÓPEZ GUZMÁN GUZMÁN, TOMAS J. y LARA DE VICENTE, FERNANDO, *Efectos distributivos de los tributos ecológicos*, Apuntes metodológicos, Economía, sociedad y territorio, volumen 19, México, 2005, pp. 537 y ss.

proteger y mejorar el medio ambiente para las generaciones presentes y futuras.

➤ El principio número 2, que recomienda se preserven los recursos naturales (agua, aire, tierra, flora y fauna) en beneficio de las generaciones presentes y futuras.

➤ El principio número 4, menciona la responsabilidad que tiene el hombre de conservar la flora y fauna silvestre, de manera especial las que se encuentran en peligro de extinción.

➤ El principio número 6, recomienda dar por terminadas las descargas de sustancias tóxicas que el medio ambiente no pueda neutralizar y que causen daños irreparables al ecosistema, y a su vez se complementa con el principio número 7, que plantea a los Estados tomar las medidas preventivas que impidan la contaminación de los mares.

➤ El principio número 19, analiza la necesidad de educar en materia ambiental, considerando indispensable la labor de los medios de comunicación en la difusión de medidas que contribuyan a proteger y cuidar el medio ambiente y a su vez promover el sentido de responsabilidad en los individuos y empresas.

➤ Y por último el principio número 21, es el que le da la iniciativa a los Estados de explotar sus recursos en aplicación de su propia política ambiental, y la obligación de asegurar que las actividades que se lleven a cabo dentro de su jurisdicción o bajo su control no perjudiquen al medio ambiente de otros Estados o de zonas situadas fuera de toda jurisdicción nacional. Siendo estos los principios primordiales que dan paso u origen al

pensamiento de una creación de ley de carácter económico gubernamental para cuidar a los recursos ambientales⁴⁹.

Sin embargo no fue hasta el año de 1990 cuando realmente se puede decir que se empezó a utilizar instrumentos fiscales para proteger el medio ambiente ya que países nórdicos como el Reino Unido, Dinamarca, Suecia, Noruega y otros países de la OCDE; coincidieron en la búsqueda de soluciones a los problemas que la producción industrial y el consumo de ciertos bienes y servicios provocaban en el entorno natural, proponiendo así instrumentos junto con el control administrativo directo, consistente en incorporar elementos ambientales al sistema fiscal eliminando así las estructuras tributarias que incentivan los comportamientos perjudiciales, pero son estos impuestos directos que no gravan al causante de la contaminación sino que son establecidos con el objeto de reducirla⁵⁰.

1.6 Países pioneros en la implementación del impuesto ecológico para la protección del medio ambiente.

Los orígenes de la reforma verde Danesa se remonta a principio de los años noventa y finales de los ochenta, cuando se impusieron diversos tributos de carácter ecológico, primero a hogares y luego a las empresas. El primer impuesto que se creó fue el impuesto a la energía eléctrica, y se creó de acuerdo a los siguientes principios⁵¹:

⁴⁹ PALOS SOSA, MARTHA ELBA, *Implantación de tributación medioambiental como instrumento de control, en la búsqueda del desarrollo sustentable en el ámbito municipal*, Centro Universitario de Ciencias Económico Administrativas, Universidad de Guadalajara, Guadalajara, 2002, p.6, ver página electrónica: www.cnh.fox.presidencia.gob.mx

⁵⁰ CARRERA PONCELA, ANA y MOVELLÁN VÁZQUEZ, ALEJANDRO, op. cit. p. 7.

⁵¹ *Ibid.*

PALOS SOSA, MARTHA ELBA, *Potestades Tributarias Federación-Estados-Municipios*, Centro Universitario de Ciencias Económico Administrativas, Universidad de Guadalajara, Guadalajara, 2002, ver página electrónica: www.cnh.fox.presidencia.gob.mx

- Cambiar la estructura vigente del sistema fiscal para proteger el medio ambiente y aumentar el empleo mediante la reducción de las contribuciones sociales de las empresas. Se modificó también un tributo que ya existía sobre el CO₂, y se crearon nuevos impuestos, sobre las emisiones de SO₂, y otro impuesto que recaía sobre la energía procedente del gas natural.
- Se pretendía evitar la pérdida de la competitividad internacional de las empresas danesas, fundamentalmente en el sector del acero.
- También se pretendía reducir los tipos impositivos y aumentar las deducciones al impuesto de la renta, para alcanzar los siguientes objetivos: fomentar las inversiones de las familias y empresas de ahorro energético; promover la sustitución de la calefacción eléctrica por un sistema más respetuoso del medio ambiente; disminuir las contribuciones sociales para reducir el costo de la mano de obra y aumentar el empleo y reintegrar a las empresas pequeñas con mayor eficiencia energética parte de los tributos ecológicos.

Luego de esos principios de los cuales se partieron se han creado diversos impuestos ecológicos, el impuesto sobre algunos materiales de construcción, el impuesto sobre el uso del agua, el impuesto sobre embalajes no reutilizables, y el impuesto sobre pesticidas, la generación de residuos, en algunos de los municipios daneses disminuyó un 26% entre 1987 y 1996, el consumo de agua disminuyó un 13% de 1993 a 1998 y las fugas se redujeron en un 23 %⁵².

En Francia fueron creados los impuestos sobre los residuos sólidos urbanos y asimilados, el impuesto sobre los residuos sólidos urbanos y el impuesto sobre aceites lubricantes. Mientras en Holanda se inició la reforma fiscal

⁵² Ibíd.

verde en 1995, el impuesto sobre el ruido de aeronaves, el impuesto sobre aceites lubricantes, y el impuesto sobre embalajes no reutilizables⁵³.

En Noruega en la década de 1990, el impuesto ecológico se estructuró en torno a la protección del medio ambiente y la creación de empleo, es por ello que para lograr esos objetivos, introdujeron una reforma fiscal ecológica basada en cuatro puntos; primero: utilizar los ingresos de los tributos ecológicos para reducir otros impuestos sobre todo las contribuciones a la seguridad social de los empresarios y trabajadores de acuerdo con el principio de neutralidad fiscal; segundo hacer acuerdos con otros países para que las empresas noruegas no perdieran competitividad en los mercados internacionales; tercero mejorar la eficiencia de la imposición; y cuarto incorporar un amplio abanico de tributos ambientales en el sistema fiscal noruego como, el impuesto sobre pesticidas, el impuesto sobre aceites lubricantes, el impuesto sobre embalajes no reutilizables⁵⁴.

En Suecia en 1995, se creó el impuesto sobre pesticidas, y el impuesto sobre embalajes no reutilizables, en Alemania e Italia, se creó el impuesto sobre aceites lubricantes. Y por último el caso de España, país en el cual se crearon impuestos de tipo indirecto y recaudatorio, que gravan actividades, productos o servicios que dañan el medio ambiente, los impuestos sobre la electricidad, sobre vehículos, impuesto anual de circulación, el impuesto sobre ventas y matriculaciones, el impuesto de vehículos pesados, el impuesto al agua, y también el de recolección de basura⁵⁵.

⁵³ *Ibíd.*
CARRERA PONCELA, ANA y MOVELLÁN VÁZQUEZ, ALEJANDRO, *op. cit.*, pp. 10 y ss.

⁵⁴ *Ibíd.*

⁵⁵ *Ibíd.*

CAPITULO II

DESARROLLO DOCTRINARIO DE LOS IMPUESTOS ECOLÓGICOS

2.1 Estructura básica del impuesto ecológico.

Para poder establecer una estructura básica que debe contener un impuesto ecológico, algunos autores refieren que hay que hacerlo atendiendo al producto contaminante, ya que este es el objeto del gravamen, además se establece que la estructura cuenta con cuatro elementos claves que son: el sujeto pasivo, el hecho imponible, la determinación de la base imponible, la fijación de la tasa o alícuota⁵⁶.

2.1.1 El sujeto pasivo.

Por sujeto pasivo se debe entender que es la persona individual o colectiva a cuyo cargo pone la ley el cumplimiento de la prestación y que puede ser el deudor principal o un tercero, a quien la ley designa como sujeto pasivo⁵⁷.

En nuestro ordenamiento jurídico el Art. 30 C.T. considera que sujeto pasivo, es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o en calidad de responsable⁵⁸.

El sujeto pasivo de un impuesto ecológico es entonces la persona física o jurídica que realiza la actividad que se considera degradante para el medio ambiente, recaería entonces sobre todas las personas que sean productores de actividades que contaminan, sean consumidores de los productos que se

⁵⁶ LÓPEZ GUZMÁN GUZMÁN, TOMAS J. Y LARA DE VICENTE, FERNANDO, *Efectos distributivos de los tributos ecológicos*, Apuntes metodológicos, Economía, sociedad y territorio, Editorial Torre, volumen 19, México, 2005, pp. 537 y ss.

⁵⁷ BOCCHIARDO, JOSÉ CARLOS, *Tratado de Tributación*, Derecho Sustantivo o Material en AA.VV., Director Horacio A. García Belsunce, Derecho Tributario, Tomo I, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2003, pp. 140-143.

⁵⁸ CÓDIGO TRIBUTARIO, D. L. N° 230 de fecha 14 de diciembre de 2000, publicado en el D.O. N° 241 Tomo 349, de fecha 22 de diciembre de 2000.

consideran contaminantes para el medio ambiente, o que sean titulares de los bienes patrimoniales con los que se realizan las actividades consideradas como contaminantes; como ejemplo de estos tres supuestos anteriores, se considera que si se grava la producción de la energía eléctrica o el consumo del combustible por el automóvil, por ser ambas actividades contaminantes, el sujeto pasivo sería en este caso la empresa productora de la energía eléctrica, y en el segundo caso el sujeto pasivo sería el consumidor del carburante, sin embargo en el caso del consumidor de combustible, a la administración tributaria se le dificultaría definir al consumidor como sujeto pasivo, se podría adoptar como una solución exigir el gravamen al fabricante o al importador del bien que se considera contaminante, y posteriormente arbitrar medidas necesarias para que el tributo recayera sobre el consumidor, por ser este el que utiliza el material contaminante y realiza dicha actividad⁵⁹.

2.1.2 Hecho imponible

El hecho imponible o hecho generador se define como el conjunto de elementos necesarios previstos en la norma de cuya realización nace la obligación tributaria⁶⁰. Otra definición sobre este punto es la que expresa que el hecho generador es el supuesto previsto en la ley para tipificar el tributo, cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria⁶¹.

El Art. 58 C.T. establece que el hecho generador es el presupuesto establecido por la ley por cuya realización se origina el nacimiento de la obligación tributaria.

⁵⁹ LÓPEZ GUZMÁN GUZMÁN, TOMAS J. Y LARA DE VICENTE, FERNANDO, *Efectos...*, op. cit., p. 540.

⁶⁰ VICENTE ARCHE, FERNANDO, citado por Bayona y Soler, p. 52, en KURI DE MENDOZA, SILVIA LIZETTE, et.al., *Manual de Derecho Financiero*, Proyecto de Reforma Judicial, San Salvador, 1993, p. 266.

⁶¹ KURI DE MENDOZA, SILVIA LIZETTE, et.al., op.cit., p. 267.

Son considerados hechos imponibles en relación al impuesto ecológico la producción y el consumo de productos contaminantes al medio ambiente, las emisiones directas a la atmósfera o el consumo de un producto que ocasione directa o indirectamente, la contaminación de los diversos recursos naturales⁶².

2.1.3 Base imponible

La base imponible es la expresión cifrada y numérica del hecho imponible⁶³. También se considera que la base imponible se manifiesta como un concepto complejo, por un lado, como el resultado, el resultado de medir o valorar el hecho imponible y por otro como un conjunto de criterios legalmente definidos que nos permite llegar a dicho resultado o determinación⁶⁴.

El Art. 62 C.T. define la base imponible como la cuantificación económica del hecho generador expresada en moneda de curso legal y es la base del cálculo para la liquidación del tributo.

Para la determinación de la base imponible, la doctrina señala que existen tres regímenes que son, determinación directa, determinación objetiva y determinación indirecta. Para la determinación de la base imponible del impuesto ecológico, se considera que se deben tomar en cuenta el régimen de determinación objetiva y el régimen de determinación indirecta basadas

⁶² LÓPEZ GUZMÁN GUZMÁN, TOMAS J. LARA DE VICENTE, FERNANDO, *Efectos...*, op. cit., p. 538.

⁶³ PÉREZ ROYO, FERNANDO, *Derecho financiero y tributario*, parte general, Civitas, Madrid, 1991, p. 158.

⁶⁴ RAMÍREZ GÓMEZ, SALVADOR, *Régimen de determinación de la base: estimación directa, comentario a la ley general tributaria y líneas para su reforma*, Instituto de estudios fiscales, Madrid, 1991, p. 786.

en cálculos o estimaciones preexistentes en poder de la administración tributaria⁶⁵.

La base imponible debe ser entonces la expresión cifrada del hecho imponible y la constituye la cuantía de carga contaminante de las emisiones gravadas como hecho generador que se realicen desde una misma instalación industrial durante un período impositivo, entonces la determinación de la base imponible en materia tributaria ambiental se realizará de acuerdo al régimen de estimación directa en los supuestos que las instalaciones industriales, estén obligadas a incorporar monitores para la medición en continuo de la concentración de las sustancias emitidas por ciertas industrias y medidores del caudal⁶⁶.

2.1.4 Tasa o alícuota.

La tasa o alícuota, es la cantidad de dinero que el sujeto pasivo debe entregar a la Hacienda Pública en concepto de tributo, que es conocida como cuota íntegra, como cuota tributaria, en algunas legislaciones es conocida como tarifa, y en otras como tipo impositivo, si embargo el ordenamiento jurídico salvadoreño hace referencia denominándola como tasa o alícuota⁶⁷.

Así el Art. 63 C.T. establece que tasa o alícuota son las proporciones establecidas en las leyes tributarias aplicables sobre la base imponible a efecto de determinar el impuesto que deberá pagarse, una vez efectuadas las deducciones a que hubiere lugar.

⁶⁵ LÓPEZ GUZMÁN GUZMÁN, TOMAS J. LARA DE VICENTE, FERNANDO, op. cit., p. 539. La cuantía se determina por la suma de las unidades contaminantes de todas las sustancias emitidas desde una misma instalación.

⁶⁶ *Ibid.*

⁶⁷ KURI DE MENDOZA, SILVIA LIZETTE, et. al., op.cit., p. 332.

Para la determinación de la alícuota del impuesto ecológico se debe tomar en consideración las siguientes variantes⁶⁸:

➤ Tipos únicos.

En el caso de problemas ambientales uniformes, en que la localización de los contaminadores no es relevante, el criterio de eficiencia económica exige la utilización de tasas únicas. Estas tasas o alícuotas únicas garantizan la adecuada distribución de responsabilidades de descontaminar entre los agentes contaminadores, además de facilitar la aplicación y gestión de este tipo de tributos.

➤ Tipos variables entre contaminadores según su localización.

A partir del criterio de eficiencia económica, una excepción a la utilización de alícuotas únicas se produciría en el caso de problemas ambientales no uniformes, donde los contaminadores generan diferentes efectos sobre el entorno natural según su localización geográfica. En este contexto los contaminadores que ocasionan mayores efectos ambientales negativos deben enfrentarse a alícuotas más altas y viceversa⁶⁹.

➤ Tipos variables según el nivel de deterioro ambiental.

En este criterio existe un nivel de complejidad ya que el principal problema de esta técnica surge por la inadecuada distribución de responsabilidades de control de la contaminación entre los distintos agentes, y para determinar la cantidad a pagar deben considerarse las siguientes variables:

⁶⁸ GAGO RODRÍGUEZ, ALBERTO Y LABANDEIRA VILLOT, XAVIER, *La imposición ambiental: Fundamentos, tipología comparada y experiencias en la OCDE*, España, 1997, pp. 18 y 19.

⁶⁹ GAGO RODRÍGUEZ, ALBERTO Y LABANDEIRA VILLOT, XAVIER, *op. cit.*, pp. 20 y 21.

✓ Tipos crecientes en tarifa progresiva: Una tarifa de este tipo persigue dos objetivos, en primer lugar, acentuar la intensidad de los incentivos para la reducción continuada del deterioro ambiental, puesto que asegura una reducción impositiva más que proporcional para las disminuciones de los niveles de contaminación que provoquen saltos hacia atrás en los tramos del impuesto; en segundo lugar, redistribuir los costos sociales de la contaminación de manera que pague más, quien más deterioro ambiental ocasiona.

✓ Tipos decrecientes en tarifa regresiva: Cuando la tarifa de un impuesto ambiental adopta esta forma, sus objetivos ambientales suelen estar en un segundo plano frente a otros de naturaleza económica que habitualmente se relacionan con cuestiones de competitividad, de carácter internacional, de defensa del empleo, de protección a un determinado sector o de equilibrios territoriales. En particular esto es lo que puede ocurrir cuando el impuesto repercute de manera especialmente intensa sobre sectores contaminantes tradicionales, con mucha importancia para una determinada zona geográfica o grupo social y en unas condiciones difíciles de rentabilidad y supervivencia⁷⁰.

2.2 Enfoques del impuesto ecológico.

Los impuestos ecológicos pueden ser considerados desde diversas perspectivas, es por ello que se cree que los impuestos ecológicos son instrumentos especialmente eficaces para la internalización de las externalidades, es decir en función de la incorporación directa de los costos de los servicios y perjuicios ambientales, en este sentido se consideran:

➤ En función a la reparación del daño ambiental.

⁷⁰ Ibíd.

- En función al precio de los bienes, servicios y actividades que producen el daño ambiental.
- Como una forma para contribuir a la aplicación del principio de pago por el contaminante y a la integración de las políticas económicas y ambientales.
- Como forma de proporcionar incentivos para que tanto consumidores como productores cambien de comportamiento en la dirección al uso de recursos más eco-eficientes; para estimular la innovación y los cambios estructurales.
- Para reforzar el cumplimiento de las disposiciones normativas.
- Como forma de aumentar la renta fiscal, que puede utilizarse para mejorar el gasto en el medio ambiente.
- Y por último como instrumentos de política especialmente eficaces para abordar las prioridades ambientales actuales a partir de diversas fuentes de contaminación como las emisiones del transporte (incluido el transporte aéreo y marítimo), los residuos (p.ej., envases, baterías) y agentes químicos utilizados en agricultura (p.ej., pesticidas y fertilizantes)⁷¹.

2.3 Definición del impuesto ecológico.

Antes de establecer una definición de impuesto ecológico, es importante definir que son los tributos, ya que a partir de ello se tendrá una concepción más clara del tema, tomando en cuenta que existen diversas definiciones de los tributos y así mismo diversos autores que se ocupan de ello, por lo que se hace mención de las siguientes definiciones:

Tributo es toda prestación patrimonial obligatoria (habitualmente pecuniaria) establecida por la ley, a cargo de las personas físicas y jurídicas que se encuentren en los supuestos de hecho que la propia ley determine, y que

⁷¹ BARDE, J. PH. Y BRAATHEN, NILS-AXEL, op. cit., pp. 110 y ss.

vaya dirigida a dar satisfacción a los fines del Estado y de los restantes entes públicos⁷².

El tributo es una obligación cuya prestación consiste en entregar una suma de dinero que constituye para el ente público acreedor el ingreso tributario, en este sentido se puede definir el tributo como la obligación de realizar una prestación pecuniaria a favor de un ente público para subvenir a las necesidades de éste, que la ley hace nacer directamente de la realización de ciertos hechos que ella misma establece⁷³.

El Art. 11 C.T, considera que tributos son las obligaciones que establece el Estado, en ejercicio de su poder de imperio cuya prestación en dinero se exige con el propósito de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines. Así mismo el Art. 12 C.T, establece que los tributos se clasifican en: impuestos, tasas y contribuciones especiales.

✓ Impuesto según el Art.13 C.T, es el tributo exigido sin contraprestación, cuyo hecho generador está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

Otra definición es la que considera que impuesto es aquel tributo, cuya obligación tiene como hecho imponible una situación independiente de todos los servicios o actividades estatales⁷⁴.

De la anterior definición se parte que las características fundamentales del impuesto son:

⁷² VILLEGAS, HÉCTOR BELISARIO, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Editorial Astrea, 9ª edición, Buenos Aires, 2005, p. 252.

⁷³ KURI DE MENDOZA, SILVIA LIZETTE, et.al., op.cit, pp. 238 y ss.

⁷⁴ *Ibíd.*

- Es un tributo, es decir una prestación contributiva, generalmente pecuniaria, exigida por el Estado en el ejercicio de su poder de imperio, en virtud de una ley, para el cumplimiento de sus fines.
- El hecho imponible es independiente de toda actividad administrativa estatal.

Elementos de los impuestos a partir de la definición que establece el Art. 13 C.T, son los siguientes:

- La independencia entre la obligación de pago y la actividad que el Estado desarrolla con su producto.
 - El cobro debe realizarse a quienes se hallan en las condiciones consideradas como generadoras de la obligación de tributar.
 - Estas condiciones no pueden consistir en hechos o circunstancias que no sean abstractamente idóneos para reflejar capacidad contributiva.
- ✓ Tasa según el Art.14 C.T, es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado al contribuyente; así mismo establece que no es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado.

Se considera que tasa es aquel tributo, cuya obligación tiene como hecho generador la prestación de un servicio o la realización de una actividad por parte del Estado, que afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo⁷⁵.

Las características de las tasas son:

⁷⁵ Ibíd.

1. La tasa es un tributo, es decir es una prestación que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de una ley, para el cumplimiento de sus fines.
2. El hecho imponible esta constituido por la prestación individualizada de un servicio o la realización de una actividad obligatoria por parte del Estado, que está vinculada con el obligado a realizar el pago.
3. El sujeto activo de la tasa debe ser un ente público ya que se requiere de su actuación y el sujeto pasivo es la persona beneficiada o afectada por la actuación de dicho ente.
4. El destino del producto de la tasa es el financiamiento del servicio del cual se origina la obligación⁷⁶.

✓ Contribución especial el Art. 15 C.T, establece que es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituyan el presupuesto de la obligación.

Características de las contribuciones especiales son:

1. Al igual que los dos anteriores es un tributo, una prestación que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de una ley para el cumplimiento de sus fines.
2. El hecho imponible consiste en la obtención de un beneficio o incremento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o de actividades especiales del Estado.

⁷⁶ Ibíd.

Al definir cada uno de los tributos es importante notar que el punto diferenciador entre cada uno de ellos lo constituye el hecho imponible cuya realización determina el nacimiento de la obligación de contribuir⁷⁷.

Algunas de las diferencias más relevantes entre los impuestos, tasas y contribuciones especiales son las siguientes:

1. El impuesto ha de pagarse en función del nivel de la riqueza, patrimonio y renta; no así la tasa habrá de cuantificarse por la participación efectiva de cada sujeto en las ventajas o beneficios que la prestación del servicio le procura.
2. El impuesto se paga por el contribuyente sin contraprestación por parte del ente público, en tanto que la tasa si origina el derecho a una contraprestación que es la obtención del servicio, es así que su destino tiene que ser necesariamente la financiación del servicio, cual funcionamiento constituye el presupuesto de la obligación⁷⁸.
3. La contribución especial es en razón de beneficios individuales o de grupos sociales en función de la realización de obras o actividades especiales del Estado, en tanto que el impuesto se destina a la financiación de servicios generales o necesidades públicas genéricas, sin que se haga alusión a posibles beneficiarios indirectos o directos concretos.

Habiendo hecho un pequeño estudio de las distintas clases del tributo se puede ahora definir que es el tributo ecológico y se considera que este es una prestación pecuniaria de derecho público dirigida a ordenar todas

⁷⁷ *Ibid.*

⁷⁸ SAINZ DE BUJANDA, citado por KURI DE MENDOZA, SILVIA LIZETTE, et.al., op.cit, pp. 250.

aquellas conductas de los productores y de los consumidores que afecten al medio ambiente⁷⁹.

Es así que tributo ecológico será todo aquel que tenga en su régimen jurídico incorporada la idea de pago por la utilización de un recurso natural, ya que esta es la consagración elemental de un tributo ecológico, que la degradación ambiental debe ser asumida por quien la causa y no por la completa colectividad por la vía de presupuestos generales del Estado, formados obviamente por el conjunto de la tributación. Los tributos ecológicos se ven entonces como un instrumento económico relacionado con la obligación de pago hacia el gobierno que tiene implicaciones importantes sobre el medio ambiente⁸⁰.

Es así que el impuesto ecológico es una clase del tributo ecológico que puede definirse como un impuesto cuya carga o base impositiva es una unidad física o equivalente que tiene una repercusión negativa sobre el medio ambiente⁸¹.

En este mismo sentido Pérez Arraiz define los impuestos ecológicos como aquellas figuras tributarias cuya finalidad más que recaudar es influir en la actuación del sujeto pasivo para dirigir su conducta hacia comportamientos deseados por el legislador que a la vez son beneficiosos para el medio ambiente, y se encuadran dentro de lo que se conoce con el nombre de extrafiscalidad⁸². La OCDE utiliza el término impuestos ambientales o

⁷⁹ IRUJO A, ANTONIO EMBID, *La fiscalidad ambiental y los principios de su régimen jurídico consideraciones específicas en el ámbito de las aguas continentales*, S.E, S.ED, España, 1999, pp. 65 y ss.

⁸⁰ BARDE, J. PH Y BRAATHEN, NILS-AXEL op. cit., pp. 108 y ss.

⁸¹ GARCIA-INES, MARTA, *La fiscalidad medioambiental en el marco comunitario: referencia especial a España*, S.E, S.ED, España, 2007, pp. 140 y ss.

⁸² TONDINI, BRUNO M, *La tributación internacional y su relación con el medio ambiente*, Editorial El Dial.com, 2º edición, Argentina, 2005, ver página electrónica www.ua.es/aedire/ p. 15.

ecológicos para referirse a cualquier impuesto cuya base imponible se considere de especial relevancia para el medio ambiente⁸³.

2.4 Deslinde entre figuras afines del impuesto ecológico.

Existen diversas figuras afines al impuesto ecológico, aunque no se denominen con el mismo nombre, tienen mucho en común ya que su categoría, finalidad, y origen es el mismo, así como también su forma de operar es a través de la administración pública; y su contraprestación es exigible por actividades de la misma naturaleza, es por ello que no importa cuánto se busque o encuentre acerca de este tema, siempre se concluirá que todas son figuras afines, que en determinado momento podrían parecer confusas ya que son utilizadas como sinónimos y en ocasiones para referirse de manera general al tributo, sin hacer especificación alguna de la clase⁸⁴.

Entre las figuras que se mencionan se encuentran los tributos ecológicos, tributos medioambientales, impuestos ecológicos, impuestos ambientales, impuestos medioambientales, ecoimpuestos, impuestos verdes, ecotax, greentax, cargos ambientales, ecotasas y tasas ambientales, todas estas son figuras que entre ellas son utilizadas como sinónimos, otras tienen elementos diferenciadores como el caso de las ecotasas o tasas ambientales ya que sus elementos son propiamente de las tasas, por lo tanto varía en relación a las demás figuras, a pesar de ser diferente en ocasiones también se utiliza como sinónimo de impuesto o de manera más general refiriéndose a tributos y también para referirse de manera general algunos autores ocupan el término canon; dependerá entonces del autor y la región para referirse a estas figuras.

⁸³ BARDE, J. PH. Y BRAATHEN, NILS-AXEL, *Política fiscal y medio ambiente. Bases para una agenda común*, Informe preparado para el III taller regional de política fiscal y medio ambiente en América Latina y el Caribe S.E, S.ED, Chile, 2005, pp. 106 y 107.

⁸⁴ TONDINI, BRUNO M, op. cit., p. 8 y ss.

Se puede distinguir entre los impuestos, tasas y contribuciones especiales en base a la naturaleza fiscal, así:

✓ Para los impuestos su característica básica es la inexistencia de una finalidad financiera directa, por lo que un impuesto ecológico, incluso aquellos establecidos con recaudación afectada a determinado tipo de actuaciones de política ambiental, no puede tener un horizonte presupuestario fijo⁸⁵.

✓ La tasa pretende financiar un determinado servicio público con una previsión presupuestaria dada, y por lo tanto completa, es decir que en materia ambiental la tasa aparece como un instrumento económico para la financiación de la gestión y encuentran fundamento en el principio jurídico “quien contamina paga”. Entonces las tasas ambientales pudieran ser tasas desincentivadoras por prestación de servicios ambientales, con esto las corporaciones pueden establecer criterios de progresividad ambiental entre los contribuyentes, respetando el límite del costo del servicio para el conjunto de la recaudación⁸⁶.

✓ Es así que si determinada figura tributaria se afecta para financiar un servicio de recuperación o una determinada obra pública o para una simple prevención del deterioro ambiental con un importe máximo que ya se encuentra predeterminado, se está hablando entonces de una tasa o de una contribución especial.

Ahora bien si contrario a lo anterior la afectación es genérica, en el sentido que se destinen los recursos recaudados a un determinado tipo de actuaciones u obras de carácter ambiental entonces estaremos ante un

⁸⁵ *Ibid.*

⁸⁶ BARDE, J. PH Y BRAATHEN, NILS-AXEL op. cit., pp. 108 y ss.

impuesto; por lo que la diferencia entre impuestos, tasas y contribuciones puede resultar determinante para los fines que busca la política ambiental⁸⁷.

Sin embargo si se hace referencia a su finalidad o efectos, no tiene porque haber marcadas diferencias, ya que al utilizarse el término de tributo ecológico o ambiental en realidad se hace referencia a todo tipo de tasas, impuestos y contribuciones especiales con carácter ecológico⁸⁸.

Por todo lo anterior es de suma importancia mencionar primeramente las características de los tributos ecológicos, que son las siguientes:

- Los tributos ecológicos, son ingresos públicos que se recaudan coactivamente por parte del Estado mediante la utilización del poder fiscal que éste tiene.
- La finalidad de los tributos ecológicos no solo buscan recaudar fondos para financiar una serie de gastos, sino desde su perspectiva medioambiental su finalidad va encaminada a la protección del medio ambiente.
- Otra característica es la falta de neutralidad, ya que se considera que con ella se modifican de manera premeditada el comportamiento de determinados sujetos.

En el caso particular de las tasas y contribuciones especiales de carácter ecológico, algunos autores consideran que se le pueden atribuir las mismas características de los tributos por ser estas figuras especie del tributo, además se considera que comparten algunas de las características de los impuestos en cuanto al fin de su recaudación, en cuanto a su eficacia

⁸⁷ ELGAR EDWARD, *Los efectos distributivos de la política medioambiental*, OECD, Editado por Ysé Serret y Nick Johnstone, Reino Unido, 2006, Publicado en asociación con la OCDE, ver página electrónica <http://www.oecd.org/env/tax-database>.

⁸⁸ REPETTO, ROBERT, DOWER, ROGER, *Cargos ambientales, crecimiento económico y calidad ambiental*, editorial Buenos Aires, Argentina, 1993, p. 56.

medioambiental y en cuanto a su diseño que va encaminado al mejoramiento de la calidad del medio ambiente, por ello solamente se hará mención de las características de los impuestos ecológicos, y son los siguientes:

- Los impuestos ecológicos son los instrumentos con mayor eficacia medioambiental, ya que entre sus objetivos está el de modificar determinados comportamientos no deseables de los agentes económicos contaminantes y alcanzar los objetivos medioambientales con el menor costo.
- Son instrumentos diseñados de forma adecuada que permiten mejorar la calidad del medio ambiente.
- Son instrumentos flexibles por que se adaptan con más facilidad a la regulación directa.
- Se autofinancian por que son instrumentos que no representan una carga sobre el presupuesto y, además, son una fuente potencial de ingresos para el sector público.
- Incentivan los avances tecnológicos ya que constituyen un importante incentivo para la investigación y desarrollo de nuevas tecnologías menos contaminantes.
- Generan un doble dividendo como resultado de su aplicación, ya que si su introducción se plantea en un marco de neutralidad en cuanto a los ingresos, se puede aprovechar para reducir impuestos que crean distorsiones indeseables en tanto que pueden desincentivar el ahorro, la inversión, etc.⁸⁹.

⁸⁹ GRANELL PÉREZ, FRANCISCO, et. al., Turismo sostenible y fiscalidad ambiental, Departamento de Economía Aplicada, Universidad de Valencia. pp. 1-15, ver página electrónica <http://webpages.ull.es/users/ecopub10/ponencias/ambiental10.pdf>.

2.5 Naturaleza del impuesto ecológico.

Para poder establecer la naturaleza de un impuesto como ecológico debe atenderse a su estructura, es decir evaluar si en ese impuesto se encuentra reflejada la finalidad de incentivar la protección del medio ambiente, ya que debemos reflexionar sobre lo más conveniente para la consecución de fines medioambientales, según un sistema tributario determinado, ya que imperantemente los impuestos ecológicos tienen por finalidad la protección del medio ambiente⁹⁰.

Como punto de partida es prudente analizar el índice económico más adecuado para ser gravado; como por ejemplo la renta, el patrimonio y por último el consumo o tráfico de bienes, y que estos son índices económicos objeto de tributación, el llamado objeto material del tributo.

De estos tres puntos podría decirse que sólo el tráfico de bienes parece ser adecuado para la tributación ambiental, ya que solo a través de este se podría encontrar una relación directa entre una actividad contaminante con una manifestación de capacidad económica, lo que fundamentaría el establecimiento de un impuesto; los otros dos puntos se pueden tomar en cuenta, dentro de algunos de los elementos del impuesto, ya que pueden originar desgravaciones o recargos, o pueden tener incidencia en el hecho imponible o en la base pero aun así no fundando una figura tributaria como lo es un impuesto ecológico⁹¹.

Tendremos en cuenta sin embargo las posibilidades que ofrecen los regímenes jurídicos tributarios para hacer uso de los tributos con finalidad

⁹⁰ VAQUERA GARCÍA, A., *Fiscalidad y medio ambiente*, Editorial Lex Nova, Valladolid, España, 1999, pp. 122 y ss.

CABALLERO VEGANZONES, RODRIGO, *Boletín Jurídico Derecho, Algunas consideraciones sobre fiscalidad ambiental.*, S.E, S.ED, España, 2001, pp. 5 y ss.

⁹¹ *Ibíd.*

extrafiscal; ya que algunas pueden establecer que los impuestos podrán cumplir finalidades más allá de la simple actividad recaudatoria.

Con esto podríamos decir que se hace referencia a la naturaleza que posee un impuesto ecológico ya que la capacidad económica de un impuesto ecológico se puede mostrar en forma potencial, entonces puede asumir una finalidad extrafiscal primordialmente en el impuesto ecológico, esto es porque la finalidad extrafiscal consiste en la consecución de alguno de los objetivos de un ordenamiento; ya que se justifican así indistintamente impuestos de control o impuestos incentivadores.

Ahora se puede afirmar la posibilidad de establecer una figura tributaria cuya finalidad no sea recaudatoria, sino que responda a la finalidad de incentivar conductas tendientes a la conservación del medio ambiente, y esta es la finalidad incentivadora del respeto al medio ambiente; ya que es lo que caracteriza al impuesto como ecológico y no la afectación de los recursos obtenidos a sufragar determinados gastos de carácter medio ambiental⁹².

2.6 Los elementos del impuesto ecológico.

Se le pueden atribuir a los impuestos ecológicos como a todo fenómeno nuevo y estudiado, la aparición de determinados elementos; así en los tributos que se consideran de carácter general y que son conocidos a nivel mundial, existen elementos que en alguna medida pueden coincidir con determinados aspectos del nuevo impuesto ecológico y que también servirán como objetivos de protección del medio ambiente, como son las desgravaciones, los tipos reducidos, las exenciones, los tributos con fines fiscales, extrafiscales, con fines no fiscales, etc., o incluso puede suceder que el impuesto ecológico o una de las medidas que conforma el régimen del

⁹² CABALLERO VEGANZONES, RODRIGO, op. cit., pp. 5 y ss.

impuesto ecológico, produzca una reacción en los obligados tributariamente y que pueda repercutir en un mayor grado no solo en materia tributaria sino también medioambiental.

En resumen se podrá decir que los elementos que deben considerarse para que un impuesto sea calificado como ecológico son:

- El vínculo entre el impuesto y el problema ambiental; para que esta relación sea estrecha, debe gravarse una materia que este fuertemente relacionada con el perjuicio ambiental que se quiere evitar, o sea se debe elegir un correcto método de dicho perjuicio ambiental y diseñar correctamente la cuantificación de la deuda tributaria⁹³.
- Capacidad para modificar las conductas de los sujetos contaminantes en sentido beneficioso para el medio natural, aquí necesariamente intervienen dos presupuestos, el primero es conocer adecuadamente el daño ambiental producido por los comportamientos que se definen en el hecho imponible y el segundo, ofrecer alternativas convincentes para provocar un cambio de actitud en los consumidores.
- Efectividad ambiental y fiscal de los impuestos ecológicos; para lograr esta efectividad se utiliza el mecanismos de la promulgación de tributos que graven el consumo de bienes que produzcan efectos ambientales perniciosos, los que deberán contar con elevados tipos de gravamen y ausencia total de deducciones, pues de este modo se podrían alterar las conductas de los consumidores incitándolos a soportar un menor pago de impuestos del producto, para ello será necesario que la medida sea muy transparente, conocida, y que se ofrezcan consumos sustitutivos.
- La capacidad recaudatoria y la aplicabilidad de lo recaudado para los fines por los cuales fueron creados.

⁹³ BARDE, JEAN-PHILIPPE, op. cit., ver página electrónica: www.eclac.org/dmaah.

Los impuestos ecológicos no buscan sofocar las actividades contaminantes y ello en virtud del principio del desarrollo sostenible, por lo que se producirá una cierta recaudación, lo que no implica que este sea el objetivo final de la tributación ambiental, y que el mismo pueda ser logrado con la adaptación y depuración de la técnica tributaria en relación con la materia ambiental⁹⁴.

2.7 Clasificación de los impuestos ecológicos.

Se considera que las figuras tributarias de carácter ambiental reposan en dos teorías:

a) La primera es la teoría de la compensación, esto es, que paga quien hace necesario que el gobierno despliegue una actividad de depuración y en consecuencia se grava con un tributo en función del costo que ocasiona a la administración, y;

b) La teoría del valor por la que paga quien se beneficia por el hecho contaminante y se le impone un tributo en función de las utilidades que obtiene por dicha actividad, dividiéndola así en diversas categorías⁹⁵.

- Según su finalidad en impuestos fiscales e impuestos extrafiscales.
- Según el componente espacial del problema ambiental en impuestos sobre problemas ambientales globales, regionales e internos.
- Según la materia gravada.
- Según el método de evaluación elegido en métodos directos de evaluación, métodos indirectos u objetivos de evaluación.
- Según el destino de su recaudación en impuestos ambientales afectados e impuestos ambientales no afectados.

⁹⁴ HERRERA MOLINA, PEDRO MANUEL, *Los tributos con fines ambientales: impuestos sobre instalaciones contaminantes*, S.E. S.ED, Barcelona, 1996, p. 688.

⁹⁵ ALTAMIRANO, ALEJANDRO C., *El Derecho Constitucional a un Ambiente Sano, Derechos Humanos y su vinculación con el Derecho Tributario*, editorial Lexis Nexos, 1º edición, Buenos Aires, 2001, p. 38.

Y en diversos criterios de selección entre las figuras tributarias ambientales de:

- Eficacia ambiental, y en éste dos subgrupos: efectividad ambiental, incentivación a la introducción y desarrollo de tecnologías limpias.
- Eficiencia económica: corrección óptima del fallo del mercado, minimización de los costos totales de la política ambiental.
- Incidencia distributiva, que tiene dos subgrupos: equidad en la distribución de la carga fiscal y compatibilidad con el principio de quien contamina paga.
- Viabilidad práctica, que se divide en cuatro sub-criterios: integración administrativa en el sistema fiscal, elevada capacidad recaudatoria, aceptación social, compatibilidad con las tendencias de reforma fiscal.

Estas clasificaciones se dan a partir del análisis de las características técnicas que dan forma a las fórmulas fiscales, y las principales a analizar son⁹⁶:

- Según su finalidad.

Dependiendo de la finalidad perseguida los impuestos suelen ser clasificados en dos grandes grupos: Impuestos Fiscales, cuyos objetivos son estrictamente recaudatorios y su destino es la financiación genérica del gasto público e Impuestos Extrafiscales, cuyas intenciones son el ordenamiento y la regulación de conductas o actividades. En medio tiene sentido definir un tercer grupo, en el que podemos incluir a todos aquellos impuestos que mezclan los objetivos fiscales y extrafiscales sin seguir una pauta precisa al respecto.

⁹⁶ GAGO RODRÍGUEZ, ALBERTO Y LABANDEIRA VILLOT, XAVIER, op. cit., pp. 15 y ss.

➤ Según el componente espacial del problema ambiental.

En principio, la asignación jurisdiccional de los impuestos ambientales debería estar en consonancia con los efectos espaciales del deterioro ambiental. Esta conclusión se obtiene de los resultados de la Teoría del Federalismo Fiscal que afirma que los bienes públicos, en este caso el nivel de calidad ambiental, han de ser preferentemente asignados por unidades jurisdiccionales que agoten sus efectos; de acuerdo con este criterio espacial, los impuestos ecológicos pueden ser clasificados de la siguiente manera⁹⁷:

✓ Impuestos sobre problemas ambientales globales: En este caso el problema ambiental estaría definido a nivel planetario; uno de los problemas ambientales globales más preocupantes es el cambio climático, causado por las crecientes concentraciones de CO₂ en la atmósfera, que afecta a toda la geografía terrestre sin que importe el origen de las emisiones causantes de este fenómeno. Estos problemas ambientales globales serían mejor gestionados por una autoridad supranacional que de usar la alternativa tributaria, sería responsable de definir los impuestos y velar por su aplicación; en ausencia de este entramado institucional, los distintos gobiernos se enfrentan a las dificultades de consensuar y coordinar los impuestos ambientales que se puedan establecer en este contexto⁹⁸.

✓ Impuestos sobre problemas ambientales regionales: En este caso, el problema ambiental afecta a un número limitado de Estados próximos; nuevamente, la responsabilidad de establecer y supervisar el sistema impositivo debería residir en un organismo supranacional, aunque ahora con

⁹⁷ LETELIER SAAVEDRA, LEONARDO, *La Teoría del Federalismo Fiscal y su Relevancia en el Caso Municipal Chileno*, S.E, S.ED, Chile, 1993, pp. 199-224.

⁹⁸ *Ibíd.*

un número menor de Estados integrantes, así el problema de la lluvia ácida y de los impuestos sobre las emisiones de SO₂ son buenos ejemplos de este tipo de situaciones y figuras⁹⁹.

✓ Impuestos sobre problemas ambientales internos: Ahora el problema ambiental está localizado en los límites fronterizos de un Estado, de manera que la aplicación de los impuestos ecológicos puede estar limitada por la consecución de consensos políticos internos, no por la existencia previa de acuerdos con otros Estados soberanos. Los ejemplos en este caso son de una gran variedad, alcanzando desde la contaminación en aglomeraciones urbanas hasta la contaminación de aguas de costa o de cuenca; de la amplitud y características geográficas de cada uno de estos problemas internos dependerá la asignación de los impuestos ecológicos entre los distintos niveles jurisdiccionales del estado como los municipios, regiones y administración central, siguiendo el criterio previamente indicado de agotamiento espacial de los efectos del bien público ambiental¹⁰⁰.

➤ Según la materia gravada.

Una cosa es el objeto-fin que persigue un impuesto y otra la materia que finalmente somete a gravamen. En ocasiones ambos conceptos coinciden, como cuando se pretende gravar la renta ganada y efectivamente acaba sometiéndola. Pero esto no siempre ocurre así, en algunos casos dificultades de orden práctico hacen que el impuesto renuncie a esa identidad, optando por buscar materias gravables alternativas¹⁰¹.

En el campo ambiental, esta diferenciación se produce de manera muy frecuente y no siempre con los deseables niveles de adecuación, así por

⁹⁹ *Ibíd.*

¹⁰⁰ *Ibíd.*

¹⁰¹ GAGO RODRÍGUEZ, ALBERTO Y LABANDEIRA VILLOT, XAVIER, *op. cit.*, pp. 16 y ss.

ejemplo, en un impuesto sobre los vertidos industriales, un buen ajuste exigiría que la materia gravada fuesen los propios vertidos medidos y gravados mediante algún procedimiento significativo. El diseño estaría menos ajustado si la materia gravada fuese, por ejemplo, los vertidos líquidos, y en un nivel aun inferior de adecuación el agua consumida, en cuanto este dato puede representar la dimensión potencial de los vertidos líquidos.

El anterior ejemplo ha permitido comprobar de qué manera una sucesión de hipótesis más o menos acertadas separan objeto y materia, haciendo que un impuesto ecológico cuyo fin es reducir los vertidos industriales acabe sometiendo a gravamen el consumo de agua. Este tipo de tránsitos no es extraño a cualquier sistema fiscal¹⁰².

➤ Según el método de evaluación elegido.

Al elegir la materia gravada del impuesto ecológico simultáneamente se decide el método de evaluación del deterioro ambiental producido. Los métodos que pueden ser utilizados son básicamente de dos tipos:

✓ Métodos directos de evaluación: Los impuestos ecológicos que utilizan estos métodos realizan una evaluación en términos reales de las unidades sometidas a gravamen mediante sistemas de medición en fin de proceso. Por ello, estos impuestos garantizan la existencia de una relación perfecta entre el hecho contaminante combatido y el fiscalmente observado¹⁰³.

✓ Métodos indirectos u objetivos de evaluación: En este caso la estimación de las bases imponibles es realizada de manera indirecta, recurriendo a indicadores físicos que se consideran representativos del

¹⁰² Ibid.

¹⁰³ Ibid.

deterioro ambiental ocasionado. Así por ejemplo, determinar los vertidos líquidos de un hogar a partir de su consumo de agua, y éste a partir del número de miembros de la familia. El volumen de vertidos de una empresa podría estimarse de sus consumos o de otras variables como el valor total de su facturación¹⁰⁴.

En todos estos casos, el vínculo o relación que se consiga establecer entre la base medida y la conducta ambiental no deseada puede ser potencialmente muy estrecha o muy lejana. El primer caso siguiendo con ejemplos lo podría constituir un impuesto sobre las emisiones industriales de SO estimado a partir del consumo de carbón de determinadas calidades. Una relación mucho menos exacta vendría dada por la estimación de las dichas emisiones contaminantes a partir del número de trabajadores de la industria.

Lo sustantivo de un método objetivo es su simplicidad para calcular las bases a partir de información fácilmente disponible para el sector público y su mayor afinidad con las técnicas tradicionales de evaluación de bases imponibles. Sin embargo, si bien un método objetivo concede mayor flexibilidad y viabilidad al diseño impositivo, también puede dejar menos posibilidades para los fines ambientales del impuesto, primando de esta forma sus aspectos puramente fiscales¹⁰⁵.

➤ Según el destino de su recaudación.

La recaudación obtenida por los impuestos ecológicos puede tener o no un destino predeterminado. Según este criterio, podemos distinguir dos tipos de figuras:

¹⁰⁴ Ibid.

¹⁰⁵ Ibid.

- ✓ Impuestos ecológicos afectados: En estos impuestos, la recaudación tiene una aplicación prefijada a un determinado objetivo ambiental como la construcción de sistemas de saneamiento de vertidos urbanos o el tratamiento de residuos sólidos. En principio, la afectación clarifica la relación gasto-ingreso y la actuación del gobernante, remarcando el vínculo entre el impuesto y el objetivo ambiental perseguido, probablemente consiguiendo un mayor apoyo social¹⁰⁶.
- ✓ Impuestos ecológicos no afectados: En este caso, los impuestos suelen tener objetivos ambientales más decididos y una finalidad financiera de carácter general. Lo primero se explica porque su racionalidad no se basa en su rendimiento recaudatorio sino todo lo contrario. Además, los recursos obtenidos pueden utilizarse en los procesos de reforma fiscal sustituyendo impuestos distorsionantes, aunque en cierta medida esto puede hacer que nuevamente primen los objetivos recaudatorios¹⁰⁷.

Así como las anteriores clasificaciones se podría continuar aplicando otros criterios en que pueden recaer en menor relevancia, que utilizan los distintos autores. En todo caso, estas nuevas clasificaciones poco añaden a lo que ya sabemos y su ausencia no impide que podamos definir criterios de valoración y selección al momento de desarrollar el impuesto ecológico.

2.8 La extrafiscalidad en la tributación ambiental.

Hay que tomar en cuenta que la utilización del tributo con fines que pretenden ordenar conductas con finalidades distintas a los meramente recaudatorios, son tan antiguos como el tributo mismo, la utilización y la ordenación que se menciona toma la concepción del tributo como un instrumento de política fiscal que posee una doble finalidad: la primera,

¹⁰⁶ *Ibíd.*

¹⁰⁷ *Ibíd.*

dirigida a la obtención de recursos, y la segunda dirigir la economía, como una función regulatoria hasta cierto punto.

La utilización del sistema tributario para la protección del medio ambiente se enfrenta a los problemas de la extrafiscalidad, es decir, al empleo del tributo para fines distintos del recaudatorio, cuestión que ha sido siempre muy debatida en la doctrina; ya que al hablar de tributación ambiental hay que referirse a lo que se conoce como "extrafiscalidad", o "fines de ordenamiento"¹⁰⁸.

Como señala Casado Ollero, la extrafiscalidad es un término vago que nada significa en sí mismo, pero que por contraposición, pretende designarse todo aquello que se aleja del fin financiero o recaudatorio propio de la imposición. Cuando en el ámbito jurídico este tipo de términos se aparejan a otros de contenido más firme, acaban contagiándoles su propia indeterminación y vaguedad, esto es lo que ha ocurrido con los conceptos de medidas tributarias extrafiscales o de tributos extrafiscales¹⁰⁹.

Es cuestión controvertida en la doctrina la de si los tributos pueden clasificarse en fiscales y no fiscales en función de los objetivos perseguidos por los mismos. Serían así tributos no fiscales o de ordenamiento, los que pretenden conseguir objetivos de política fiscal, que sin perder su condición de tributos añaden a su función fiscal o recaudatoria una función extrafiscal, como puede ser la medioambiental, es importante entonces recordar que

¹⁰⁸ GERLOFF, W. Y NEUMARK, *Los impuestos*, Doctrina general de los impuestos, S.E, S.ED, Buenos Aires, 1967, pp. 220 y ss.

¹⁰⁹ La cita corresponde a CASADO OLLERO, citado por GARCÍA-QUINTANA, ALBIÑANA, en la obra *Los impuestos de ordenamiento económicos*, Editorial de Derecho Financiero, 1º edición, Madrid, 1981, pp. 17-29.

siempre es una función añadida a la recaudatoria, porque sin esta última no puede haber tributo¹¹⁰.

Sin embargo, se cree que se puede aludir a tributos predominantemente extrafiscales o predominantemente no fiscales atendiendo a cual sea la función predominante en los mismos, pero sin perder de vista que fiscalidad y extrafiscalidad, son las dos caras del fenómeno tributario; así la doble función de los tributos se diferencia fundamentalmente por el fin que persiguen, por un lado el tributo como instituto jurídico financiero cuyo fin primordial es procurar recursos al Estado para el sostenimiento de las necesidades públicas y, por el otro, el tributo como instrumento político para llevar a cabo diversos fines de interés general¹¹¹.

La doctrina ha diferenciado distintos planos de extrafiscalidad; la primera categoría de extrafiscalidad corresponde a las consecuencias o efectos no fiscales de los tributos que pueden tener lugar con la implementación de una medida tributaria, y la segunda categoría, son los tributos con fin no fiscal, que lejos de ser instrumentos meramente tributarios constituyen tributos que además de perseguir fines recaudatorios buscan la obtención de fines extrafiscales. Los tributos con fines extrafiscales plantean como problema básico la pretensión de buscar una finalidad económica o social digna de protección, de tal forma que la función fiscal o recaudatoria se convierta en secundaria¹¹².

En el ámbito de los tributos ecológicos, éstos lejos de ser instrumentos meramente tributarios constituyen tributos que además de perseguir fines

¹¹⁰ La cita corresponde a CASADO OLLERO, citado por ACOSTA, SIMÓN, *Manual práctico sobre licencias y algunos permisos, autorizaciones y concesiones de carácter ambiental*, Derecho Ambiental, Editorial Cámara de Comercio de Bogotá, pp. 151 y ss.

¹¹¹ *Ibid.*

¹¹² CASADO OLLERO, GABRIEL, *Los Fines No fiscales de los Tributos*, en la obra colectiva *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*. Libro homenaje al Prof. Fernando Sainz de Bujanda, Ministerio de Economía y Hacienda, IEF, Madrid, 1991, pp. 113-125.

recaudatorios buscan la obtención de fines extrafiscales. De conformidad con lo anterior, los tributos ecológicos se sitúan en la categoría de tributos con fin no fiscal ya que persiguen una finalidad extrafiscal como es la protección del medio ambiente, y también tienen intención recaudatoria.

Sin embargo, estos tributos encuentran ciertos límites que sirven de referencia al legislador, y estos son:

- Que el ente público que los establezca posea doble titularidad competencial, es decir, que tenga tanto competencia financiera como material.
- Que esa doble competencia se ejercite legalmente y no en fraude de Constitución, y
- Que el tributo en cuestión sea un tributo propiamente dicho, es decir una detracción patrimonial coactiva con el fin de satisfacer las necesidades públicas¹¹³.

Es claro que si bien su fin principal no será el recaudatorio, no se desvirtúa por ello su naturaleza tributaria, ni tampoco se deja de lado la persecución de fines recaudatorios para el sostenimiento de los gastos públicos.

Las principales críticas a los tributos ecológicos desde el punto de vista de su extrafiscalidad se refieren a la función que desempeñan (no recaudatoria), a su aparente carácter sancionador y a la pretendida transgresión del principio de capacidad económica. Contra la primera de las críticas, la función no recaudatoria, se encuentra ausente en los tributos ecológicos, pues es contraria a su naturaleza la carencia de fines recaudatorios¹¹⁴.

¹¹³ Ibid.

¹¹⁴ Ibid.

Contra la segunda de las críticas, su carácter penalizador, con base en el cual un sector de la doctrina alega que se estarían imponiendo sanciones tipo multa bajo el velo del tributo, debe alegarse que no se está ante actos ilícitos que deban ser sancionados, pues para ello existe la legislación sancionadora respectiva. Se trata de establecer tributos sobre actividades lícitas que producen daños medioambientales, actividades que han sido soportadas por la sociedad y son de carácter ordinario, pero no por ello debe seguirse una política de desinterés sobre los efectos perjudiciales que éstas producen.

Contra la última de las críticas, su supuesta transgresión al principio de capacidad económica, si bien, los tributos propiamente fiscales son aquellos en los que el hecho que origina la obligación de pago como el modo de cuantificación de ese pago han considerado la capacidad económica del contribuyente; es conocido que el acatamiento real de estos elementos en sentido estricto, los podemos encontrar únicamente en el ámbito de los impuestos directos. No obstante, en el ámbito de los impuestos indirectos, estos pueden no reflejar verdaderamente la capacidad económica gravada, ejemplo de ello es el IVA en cuyo caso se considera que la expresión de capacidad económica es indirecta y se presenta como consecuencia de la posibilidad de adquirir determinados bienes y servicios¹¹⁵.

Ahora bien, en los tributos ecológicos, en la medida que un sujeto perjudica el medio ambiente o produce mayores costos sociales como consecuencia de esta conducta, está demostrando, indirectamente una manifestación de capacidad económica susceptible de ser objeto de gravamen mediante estos tributos, siendo así que si desea realizar una actividad productiva que

¹¹⁵ *Ibíd.*

perjudica el medio ambiente debe asumir los costos medioambientales que produzca¹¹⁶.

Con lo anteriormente explicado, no hay que resistirse a la creación de tributos de carácter ecológico, ya que es claro que estas figuras sí respetan el principio de capacidad económica y aún cuando sean extrafiscales los fines perseguidos con su creación, hay que entender entonces que su capacidad recaudatoria no tiene por que ser nula, y adicionalmente, estos tributos cuentan en la mayoría de las legislaciones de los Estados con un respaldo constitucional pues por lo general la protección del medio ambiente se encuentra contemplada en este nivel superior de los ordenamientos jurídicos¹¹⁷.

2.9 Finalidad del impuesto ecológico.

La creación e implementación del impuesto ecológico, tiene por finalidad la prevención de los daños ambientales y establecer la responsabilidad por el daño ambiental causado, mismas que a continuación se detallan:

2.9.1 Prevención por daños ambientales.

La prevención del daño ambiental, es un aspecto que se considera de carácter transfronterizo, el cual se establece en el principio 21 de la Declaración de Estocolmo, retomado en el principio 2 de la Declaración de Río, que consagra el derecho soberano de los Estados de explotar sus propios recursos naturales y desarrollar su propia política ambiental con el límite de no perjudicar el medio ambiente de los otros Estados o de zonas situadas fuera de toda jurisdicción nacional, mismo que abarca dos cuestiones de radical importancia.

¹¹⁶ Ibid.

¹¹⁷ Ibid.

En primer lugar, constituye la reiteración de un principio básico del derecho internacional que es la soberanía territorial del Estado, en el sentido que el manejo ambiental constituye una competencia exclusiva y excluyente del Estado en su territorio. Y en segundo lugar, determina el límite de dicho derecho soberano del Estado en la medida que requiere que las actividades que se lleven a cabo dentro del ámbito de jurisdicción de cada Estado no perjudiquen el medio ambiente de los otros¹¹⁸.

La última cuestión genera como consecuencia una exigencia de prevención que se erige como un principio básico del día y que ha de entenderse en el sentido no sólo de evitar los daños transfronterizos, sino también en términos más amplios a efectos de anticipar las posibles consecuencias de todas las conductas que puedan generar deterioro en el medio ambiente. De esta manera, constituye un principio válido en materia de clima, de protección de la capa de ozono, de la desertificación, de tratamiento de aguas, etc.

A manera de ejemplo, el punto 8 del preámbulo del Convenio sobre la Diversidad Biológica, subraya la importancia de anticipar y de prevenir las causas de la reducción de la diversidad biológica en la fuente misma y atacarla. De igual manera, se puede mencionar en el marco del derecho comunitario europeo el Art. 174 TCE que introduce el principio de acción preventiva¹¹⁹.

¹¹⁸ HERRERA MOLINA, PEDRO MANUEL, op. cit., p. 700 y ss.

¹¹⁹ FORTOUL FRIAS, LUIS ARMANDO, *Políticas medioambientales y marcos legales, casos de estudio: Comunidad Europea, Argentina, España y Venezuela*, España, 2003, ver página electrónica: <http://www.onsa.org.ve>.

Tal como se desprende del proyecto de la CDI el principio de acción preventiva, se refiere en términos generales a la responsabilidad por las consecuencias perjudiciales de los actos no prohibidos por el derecho internacional, "la libertad de los Estados para desarrollar o permitir que se desarrollen actividades en su territorio o de otra manera bajo su jurisdicción o control no es ilimitada; por que está supeditada a la obligación general de prevenir o minimizar el riesgo de causar un daño transfronterizo sensible, así como a las obligaciones jurídicas concretas que se hayan asumido a ese respecto para con otro Estado", tal como dispone su Art. 3º.

En estos términos, el principio de prevención derivado de la necesidad de un uso inofensivo del territorio por parte del Estado, adquiere una enorme importancia en particular en el día, pues busca evitar la producción del daño ambiental empleando la debida diligencia y teniendo en cuenta la noción de irreversibilidad de los daños ambientales.

Así lo ha reconocido el TIJ cuando constata en su sentencia en el Asunto Gabcikovo-Nagymaros de 1997 que "en el dominio de la protección del medio ambiente, la vigilancia y la prevención se imponen en razón del carácter a menudo irreversible de los daños causados al medio ambiente y de los límites inherentes al mecanismo de reparación de este tipo de daños". Un elemento fundamental acorde con esta afirmación es la cuestión del riesgo ambiental, pues es esencial para definir el alcance del principio de prevención. En este sentido, el ya citado proyecto de la CDI hace referencia a reconocer que el riesgo ambiental es por lo general el resultado de actividades lícitas, por lo que se requiere una regulación especial orientada a minimizar dicho riesgo y así prevenir la ocurrencia de daños¹²⁰.

Según lo anterior, el principio de prevención del daño ambiental transfronterizo consiste en adoptar medidas *a priori* antes que medidas *a posteriori*, como la restauración o la represión que operan después de un atentado al ambiente. Sin embargo, es preciso reconocer que los dos tipos de medidas no son excluyentes sino complementarias, especialmente si se tiene en cuenta que no siempre se está en posibilidad de prever todas las posibles consecuencias de las diferentes actividades humanas¹²¹.

En definitiva, en relación con el principio de prevención y enlazando con el principio de responsabilidad, en general el derecho internacional permite que

¹²⁰ FORTOUL FRIAS, LUIS ARMANDO, op. cit., ver página electrónica: <http://www.onsa.org.ve>.

¹²¹ HERRERA MOLINA, PEDRO MANUEL, op. cit., p. 700 y ss.

el territorio pueda ser libremente usado por el Estado, con la limitación de prevenir las consecuencias dañinas que éste pueda tener en otro Estado. Bajo estos parámetros, el incumplimiento por parte del Estado de sus obligaciones de prevención, generaría una nueva situación: la responsabilidad internacional del Estado, aun cuando no se verifique un daño concreto, pues sería suficiente con la creación del riesgo ambiental, tal como se acaba de comentar¹²².

2.9.2 Responsabilidad por el daño ambiental.

La responsabilidad por el daño ambiental, trasciende a una reparación del daño causado. El desarrollo de mecanismos en materia de responsabilidad ambiental en el ámbito del derecho internacional, ha sido impulsado por la necesidad de hacer frente a la reparación de daños causados por la contaminación transfronteriza, lo que ha dado lugar a tratar la responsabilidad internacional por daños al medio ambiente.

El punto de partida de esta evolución puede encontrarse en 1941, cuando la famosa decisión arbitral en el asunto Trail Smelter consagró, a propósito de los daños producidos por la fundición canadiense Trail en el territorio de Estados Unidos, el principio de "buena vecindad entre los Estados" y reconoció la existencia de una regla de derecho internacional que prohíbe la contaminación transfronteriza. Particularmente, el laudo arbitral en este asunto señala que ningún Estado en atención a los principios del derecho internacional, tiene derecho a usar su territorio o a permitir el uso de este, de manera que cause daño por emanaciones, en el territorio de otro Estado o en las propiedades de las personas que se encuentran en el mismo, siempre

¹²² Ibid.

que produzca consecuencias serias y el daño resulte probado de forma clara y convincente¹²³.

La importancia de esta decisión radica en que basa la obligación del Estado en este sentido en los principios del derecho internacional, por lo cual no hace falta que haya un tratado internacional de por medio que se refiera a esta cuestión, para que se pueda exigir al Estado el cumplimiento de dicha obligación. Posteriormente, la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Medio Humano, celebrada en Estocolmo en 1972, proclamó en su principio 21 la obligación del Estado en materia de contaminación transfronteriza, "de asegurarse de que las actividades que se lleven a cabo dentro de la jurisdicción, o bajo su control, no perjudiquen al medio de otros Estados o de zonas situadas fuera de toda jurisdicción nacional". Como puede observarse, el principio 21 de la Declaración de Estocolmo sigue la posición del asunto Trail Smelter, aunque le otorga un alcance un poco más amplio, en dos aspectos que cabe destacar.

En primer lugar, la responsabilidad del Estado se deriva no sólo de sus propias actuaciones sino de todas aquellas sobre las que ejerce control, sean públicas o privadas, ya se realicen dentro de su territorio o fuera de él bajo su control por ejemplo en barcos, aviones u objetos espaciales de su nacionalidad.

Y en segundo lugar, el principio supera el carácter interestatal de las contaminaciones transfronterizas y obliga a los Estados frente a la comunidad internacional, al hablar de que dichas contaminaciones no han de perjudicar no sólo el medio ambiente de otros Estados sino también las zonas situadas fuera de toda jurisdicción nacional, es decir, el alta mar, el espacio aéreo, los

¹²³ FORTOUL FRIAS, LUIS ARMANDO, op cit., ver página electrónica: <http://www.onsa.org.ve>.

fondos marinos, la Antártida y el espacio ultraterrestre.

Con relación a la práctica convencional en materia de responsabilidad por daños ambientales, ésta puede dividirse en tres categorías:

- Primero, las convenciones relativas a la responsabilidad civil que abordan la cuestión de la responsabilidad de los explotadores y en algunas circunstancias de los Estados, en forma de normas sustantivas y procesales.
- Segundo, los tratados que consideran al estado directamente responsable por daños de tipo ambiental.
- Tercero y último, los tratados que de manera general hacen referencia a la responsabilidad sin especificar más las normas sustantivas o procesales correspondientes.

Expresión de esta tendencia, es la cantidad de convenios internacionales cuyo objeto es reglamentar la responsabilidad civil por daños al medio ambiente, la mayoría de los cuales establecen regímenes de responsabilidad objetiva y limitan su ámbito de aplicación a los daños causados por determinadas actividades económicas, como la energía nuclear, el transporte de materiales peligrosos, hidrocarburos, entre otras.

Por su parte, la segunda categoría, según la clasificación antes presentada, es decir, los tratados que abordan la cuestión a partir de la responsabilidad directa de los Estados, es muy reducida, puesto que a ésta sólo pertenece hoy por hoy la Convención sobre la Responsabilidad Internacional por los Daños Causados por Objetos Espaciales de 1972; esta convención es excepcional, en el sentido de que otorga a la parte lesionada la posibilidad de optar por presentar una reclamación directa ante el Estado¹²⁴.

¹²⁴ *Ibíd.*

La tercera categoría de tratados abarca aquellos que se hacen referencia a la responsabilidad sin ninguna aclaración complementaria en cuanto a las normas sustantivas o de procedimiento correspondientes, este tipo de tratados aun cuando reconocen su importancia, no resuelven la cuestión de la responsabilidad, sino que parecen dejarla descansar en las normas generales de derecho internacional o esperan a que estas normas se establezcan.

Pertencen a esta categoría varios tratados, entre ellos el Convenio de Kuwait de 1978, sobre cooperación para la protección del medio marino contra la contaminación y que estipula que los Estados contratantes cooperarán en la formulación de normas y procedimientos relativos a la responsabilidad civil y a las indemnizaciones por los daños resultantes de la contaminación del medio marino, pero no prescribe esas normas y procedimientos.

De manera análoga, opera el Convenio de 1972 sobre la prevención de la contaminación del mar por el vertimiento de desechos y otras materias, el Convenio de 1974 sobre la protección del medio marino de la zona del mar Báltico, el Convenio de 1976 para la protección del Mar Mediterráneo contra la contaminación, la Convención de 1992 sobre los efectos transfronterizos de los accidentes industriales, y la Convención de 1992 sobre protección y uso de los cursos de agua y lagos internacionales¹²⁵.

En razón a la falta de aplicación de los principios de responsabilidad internacional del Estado en materia de daños ambientales, la Declaración de Río de Janeiro de 1992, proclamó en su principio 13, que los Estados deben

¹²⁵ Recopilación de convenios sobre contaminación de aguas, Convención Internacional para la prevención de la contaminación por Buques, firmada en Londres el 2 de noviembre de 1973, Congreso de Colombia, ver página electrónica, www.fao.org/conveniosinternacionales/.

elaborar una legislación nacional referente a la responsabilidad e indemnización de las víctimas por los daños causados por la contaminación y otros daños al medio ambiente.

Además, agrega el citado principio, que los Estados deben así mismo cooperar con diligencia y de manera resuelta en la elaboración de nuevas medidas de derecho internacional relativas a la responsabilidad y a la indemnización por los efectos adversos de los daños ambientales verificados en regiones situadas más allá de los límites de su jurisdicción. Los trabajos de la CDI en este sentido giran en torno a la responsabilidad que se deriva de actividades de riesgo, que son el fundamento de la responsabilidad por actos no prohibidos y que conecta con la responsabilidad internacional del Estado por daños al medio ambiente.

En efecto, las características especiales de determinadas actividades peligrosas para el medio ambiente, han llevado a la CDI a la realización de esta tarea de intentar unificar las reglas en materia de responsabilidad del Estado por actos no prohibidos por el derecho internacional y a plantear alternativas de garantías que aseguren la reparación del daño ambiental, incluso en los casos en que dichos daños se verifiquen fuera de toda jurisdicción nacional¹²⁶.

Por lo que se refiere al ámbito regional, se destaca la labor del Consejo de Europa, el cual ante la certeza de que el hombre y el medio ambiente en general están expuestos a ciertos riesgos que se derivan de determinadas actividades y teniendo en cuenta que las emisiones contaminantes producidas en un país pueden causar daños en otro país, consideró oportuno adoptar medidas al respecto, atendiendo al mismo tiempo a los postulados

¹²⁶ FORTOUL FRIAS, LUIS ARMANDO, op cit., ver página electrónica: <http://www.onsa.org.ve>.

del principio 13 de la Declaración de Río, es decir considerando que una reparación adecuada de este género de daños ha de tener además un carácter internacional. No obstante, es preciso señalar que dichas medidas se centran en la responsabilidad civil y no en la responsabilidad internacional del Estado.

Así fue como se adoptó el 21 de junio de 1993, en el seno de dicha organización internacional el Convenio de Lugano sobre responsabilidad civil por daños derivados de actividades peligrosas para el medio ambiente cuyo objeto tal como advierte su Art. 1º, consiste en asegurar una reparación adecuada de los daños resultantes de actividades peligrosas para el medio ambiente, previendo así mismo unos medios de prevención y de arreglo. Valdría la pena finalizar este apartado con una reflexión acerca de la necesidad de desarrollar mecanismos jurídicos para hacer efectiva la responsabilidad penal del individuo en materia ambiental.

2.10 Principios que sustentan el impuesto ecológico.

Los principios que rigen los impuestos ecológicos no contradicen ni entran en conflicto con los principios tributarios generales, sino que por el contrario, se complementan y potencian recíprocamente. A su vez, evidencian la importancia que revisten los impuestos ecológicos como instrumentos de protección del medioambiente, estos principios son los siguientes:

2.10.1 Principio de Ubicuidad.

Este es un principio general que rebasa un enfoque constitucionalista y garantista que se traduce en las exigencias de proteger el ambiente por todos los instrumentos jurídicos existentes. Este principio está dirigido a evitar, según la doctrina, problemas de armonización ambiental en el ámbito

de la UE, basado en el establecimiento de valores mínimos que orienten a los Estados miembros a adoptar medidas de protección ambiental más eficaces en virtud de las exigencias regionales y locales. El Art. 174 TCE señala como objetivo de la política ambiental “alcanzar un nivel de protección elevado”, tomando en cuenta las diferentes realidades en cada uno de los Estados miembros¹²⁷.

2.10.2 Principio de Sostenibilidad.

Este principio se refiere a una política y a una estrategia de desarrollo económico y social continuo, es decir lograr que no vaya en detrimento del medio ambiente ni de los recursos naturales de cuya calidad depende la continuidad de la actividad y del desarrollo de los seres humanos.

La sostenibilidad en el uso de los recursos naturales es uno de los principios típicamente ambientales que ha sido aceptado universalmente y que también tiene su perspectiva jurídica. Su formulación más concreta se halla en un informe de las Naciones Unidas, en el que se define el desarrollo sostenible “como aquel que es capaz de satisfacer las necesidades del presente, sin comprometer las capacidades de las futuras generaciones para satisfacer las suyas”¹²⁸.

La importancia de este principio es que pretende modular e integrar dos valores necesarios para la humanidad: el crecimiento económico del que se derive una mejor calidad de vida material y la protección del medio ambiente.

Ello tiene como consecuencia una tendencia a las normas medioambientales a regular los procesos económicos para eliminar sus efectos nocivos sobre el

¹²⁷ MARTÍNEZ DE BASCARÁN, GAMALIEL, *Los impuestos ecológicos en Europa*, editorial Colex, 8º edición, España, 2002, pp. 151 y ss.

¹²⁸ LOPERENA ROTA, DEMETRIO, *Medio ambiente y deberes de los particulares en la constitución colombiana*, Revista de derecho tributario, Colombia, 2004, p. 68.

ambiente y por el contrario una depuración de las tendencias proteccionistas innecesarias que limitan desproporcionadamente el crecimiento¹²⁹.

2.10.3 Principio de Globalidad.

Este principio esta referido a una sola tierra, es decir condensa la fase de pensar globalmente y actuar ya que se enfoca a que todos los seres humanos vivimos y compartimos un único planeta, y parte del supuesto de que lo que se haga en cada país para mejorar el ambiente beneficia a todos. El enfoque implica a todos los habitantes del planeta y a todos los poderes públicos que en él habitan, la naturaleza integral e interdependiente de la tierra, nuestro hogar.

2.10.4 Principio de Subsidiaridad.

Este principio tiene mucha relación con el principio de la globalidad; ya que corresponde a cada región, municipio u otro ente local, tomar las medidas adecuadas para la gestión ambiental. Es decir que cada Estado, región o municipio tendrá que subsidiar medidas de actuación ante la contaminación y el deterioro ambiental ocurrido dentro de su jurisdicción y competencia.

2.10.5 Principio de Solidaridad.

El principio de solidaridad hace referencia a que los Estados deberían cooperar con espíritu de solidaridad mundial para conservar, proteger y restablecer la salud y la integridad del ecosistema de la Tierra. El derecho al desarrollo debe ejercerse en forma que responda equitativamente a las necesidades de desarrollo y ambientales de las generaciones presentes y

¹²⁹ ORTEGA ÁLVAREZ, LUIS, *La aplicación de la legislación medioambiental en Castilla-la Mancha*, Proyecto de la Consejería de Ciencia y Tecnología de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha, España, 2005, p. 50.

futuras, y se enmarca en la obligatoriedad del Estado en la conservación del hábitat y de la responsabilidad de todos en ese sentido.

2.10.6 Principio de Preventivo.

En el principio preventivo se hace referencia a la certeza del daño que es provocado por determinada acción o actividad, y se persigue evitar que estos daños ya conocidos se sigan ocasionando, asimismo se orienta y privilegia en la prevención de conductas atentatorias al medio ambiente, sobre la retribución o castigo.

Entonces el principal objetivo es evitar los riesgos de daños ambientales e impedir el agotamiento de los recursos naturales. Dicho principio está contenido en el Art. 174.2 TCE que establece la obligación a los poderes públicos, de velar por “la utilización racional de los recursos naturales”¹³⁰.

2.10.7 Principio de Prevención y Cautela.

Este principio indica la inexistencia de certeza científica sobre la peligrosidad de cualquier actividad, es decir que no se conoce el daño que determinada acción provocará, por lo que ante la duda razonable, se deben ejecutar las medidas pertinentes a fin de contrarrestar el posible riesgo, así, se dice que la mera sospecha de daños futuros exige la adopción de medidas cautelares. Este principio también es conocido como principio de corrección en la fuente, y tiene como fin evitar que la lesión ambiental se produzca y contiene la matriz de reforma en las actividades portadoras de daño potencial. Se considera como uno de los mecanismos más eficaces para prevenir los daños al medioambiente, atacando en el origen los núcleos de

¹³⁰ MARTÍN, MATEO RAMÓN, *Manual de Derecho Ambiental*, Editorial Aranzandi, 3ª edición, Navarra, 2003. p. 37.

contaminación o daño medioambiental, con el objetivo de atender oportunamente las causas que puedan producir perjuicio¹³¹.

2.10.8 Principio de El que Contamina Paga.

El principio el que contamina paga requiere persuadir las conductas en función de los costos de los mismos, es decir, quien genere este tipo de conductas, sean delictivas o no y si perjudican al medio ambiente deben asumir el pago de su reparación. Este es un principio con el que hay que tener especial cuidado, pues nuevamente aquí se pueden evadir responsabilidades¹³².

Se debe entender que este principio busca la obligación de reparar el daño, a la par de lo cual se debe indemnizar por las alteraciones y perjuicios causados en las personas y los bienes. Debe tenerse cuidado en tanto que puede conducir a la adopción de una posición por medio de la cual se prefiera pagar el daño causado a dejar de ejecutar la conducta lesiva del medio ambiente, que afecta el derecho de toda persona a un medio ambiente sano. Se critica cuando más que reparar el daño causado, simplemente se pretende pagar por el daño o indemnizar a los perjudicados. Bajo esta observación, cabe decir que de aplicarse este postulado debe hacerse en términos tales que no se evada la obligación que se tenga respecto a una situación determinada.

Al tener capacidad económica para pagar una multa por alta que sea, si los beneficios económicos logrados con la conducta lesiva son persiblemente superiores, se incurre en el error de optar por pagar indiferentemente una multa o indemnización, caso que sucede cuando en las distintas leyes se

¹³¹ HERRERA MOLINA, PEDRO MANUEL, op. cit., p. 691.

¹³² ALTAMIRANO, ALEJANDRO C., op. cit., p. 39.

establecen infracciones forestales y sanciones con multas en manera monetaria.

Se debe buscar que la reparación del daño sea hacia los últimos y principales obligados y responsables para que se tengan los efectos deseados. Este Principio para que en su realización no pierda de vista los objetivos del Derecho Ambiental de preservación y conservación del medio ambiente, debe estar integrado con los demás principios rectores, de no ser así, trae consigo las consecuencias negativas señaladas.

El principio “quien contamina paga”, ha sido el enfoque rector de la mayoría de políticas de desarrollo de la fiscalidad ambiental. Ya que fundamentalmente, 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 recaudación.”

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.

Las consecuencias para el titular de la actividad potencialmente contaminante, según el principio de el que contamina paga, son las siguientes.

- Ha de costear las medidas preventivas que se determinen.
- Ha de cesar en sus emisiones o cambiar los niveles cuando sean requeridos legalmente.
- Ha de pagar las multas que eventualmente puedan imponérsele por incumplimiento de sus obligaciones.
- Ha de reparar los daños e indemnizar los perjuicios causados¹³³.

Respecto a este principio Luis Ortega considera que pretende integrar la economía ambiental en el circuito de la economía productiva tradicional; es decir, introducir el costo que representa la prevención, mantenimiento o regeneración ambiental, en los sistemas de fabricación de productos o de prestación de servicios que inciden en el medio ambiente¹³⁴.

2.10.9 Principio de Contaminación Ambiental.

Este es un principio derivado del derecho internacional, el cual implica que todos los Estados son responsables de modo diferente en razón de la contribución de cada uno de la degradación y contaminación. Este principio constituye una política en el ámbito del medio ambiente, el cual tiene como objetivo alcanzar un nivel de protección elevado, teniendo presente la diversidad de situaciones contaminantes existentes en las distintas regiones¹³⁵.

¹³³ LOPERENA ROTA, DEMETRIO, op. cit., pp. 68 y ss.

¹³⁴ ORTEGA ÁLVAREZ, LUIS, op. cit., p. 52.

¹³⁵ ROQUE FOURCADE, ELSA CRISTINA, *La Protección del medio ambiente, cometido público de carácter integral*, Suplemento de Ecología, editorial Lex, España, 1999, p. 13.

Este precepto está dirigido a evitar un estancamiento de la armonización ambiental basado en niveles mínimos, orientando a los Estados miembros al establecimiento de las medidas más eficaces de protección ambiental por la contaminación que ocasionen en función de los avances técnicos y de las exigencias locales y regionales; siendo entonces un criterio interpretativo para resolver los conflictos entre la protección ambiental y otros objetivos comunitarios, aunque no supone una primacía jerárquica.

2.10.10 Principio de Responsabilidad.

Este principio de responsabilidad tiende a crear confusión en cuanto a la obligación, por ello es importante aclarar que la responsabilidad no requiere de una relación preexistente de la que surja una obligación como consecuencia de un daño provocado independientemente de que éste sea producido culposa o dolosamente, sin embargo garantiza el cumplimiento de un derecho; por el contrario la obligación que necesita de un vínculo previo y legalmente constituido entre el sujeto obligado y el facultado.

Este principio de responsabilidad surge frente a las consecuencias naturales o actividades dañosas realizadas por personas naturales o jurídicas, causando resultados perjudiciales para el medio ambiente, dando lugar a la posibilidad de exigir que varias partes, respondan por los daños provocados. Las consecuencias del daño recaen directamente sobre el medio ambiente y sobre sus variados componentes. A medida que se deteriora el medio, disminuye la capacidad de la Tierra de satisfacer las necesidades y requerimientos de toda persona, siendo ésta indirectamente afectada por el daño producido.

El daño ambiental da lugar a la responsabilidad compartida, la cual se dar a varios niveles:

- A nivel internacional: Entre dos o más Estados; entre un Estado y un Organismo Internacional o entre Organismos Internacionales.
- A nivel nacional: Entre dos o más administraciones o municipalidades.
- Entre los particulares: Cuando las consecuencias del daño no trascienden del interés particular.

La responsabilidad suele traducirse en indemnización por los efectos negativos ocasionados en el entorno, lo que en materia ambiental no constituye la medida más apropiada por no responder a la idea de protección y conservación del medio ambiente. La responsabilidad debe ir encaminada a la ejecución de actos concretos que si no restituyen o recuperan el bien dañado, volviéndolo a su estado anterior, al menos se deben realizar actividades que conserven o mejoren otros elementos o áreas del medio.

La conservación y recuperación del medio ambiente es responsabilidad de todos, por ello se “exhorta a todos los gobiernos y pueblos del mundo a que asuman su responsabilidad histórica, colectiva e individualmente, a fin de velar por el traspaso de nuestro pequeño planeta a las, generaciones futuras en condiciones que garanticen una vida de dignidad para todos los seres humanos”¹³⁶.

El Principio de Responsabilidades Compartidas, exige la implementación de instrumentos que permitan cumplir con esas responsabilidades, las cuales requieren de la existencia de fondos ambientales que pongan en marcha los mecanismos de solución propuestos por las ciencias técnicas, así como necesita también de la creación de seguros que den lugar a que el Estado responda en forma subsidiaria por los daños ocasionados, los cuales recaen

¹³⁶ Declaración de Nairobi, 18 de Mayo de 1982, Organización de las Naciones Unidas, Apartado 10, La declaración fue aprobada por 105 gobiernos, reunidos en Nairobi del 10 al 18 de mayo de 1982, para conmemorar el décimo aniversario de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Humano celebrada en Estocolmo.

indirectamente en la persona humana. “Los Estados deberán desarrollar la legislación nacional relativa a la responsabilidad y a la indemnización respecto de las víctimas de la contaminación y otros daños ambientales”¹³⁷.

¹³⁷ Declaración de las Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo, Río de Janeiro, del 3 a 14 de junio de 1992.

CAPITULO III

EL IMPUESTO ECOLÓGICO EN ESPAÑA Y COLOMBIA

La angustia del ser humano en descubrir un modelo económico generador de renta y que no afecte los recursos naturales ha conllevado a implementar la reforma fiscal verde, que puede ser vista como la fase posterior en la evolución del esquema proteccionista sobre el medio ambiente, la aplicación de algunos casos de tributos ambientales se centra en aumentar la imposición directa con nuevos impuestos, tasas o contribuciones a los agentes generadores de contaminación, así como a las empresas que sus actividades de negocios repercuten negativamente en el medio ambiente.

En Europa el tema sobre tributación ambiental ha evolucionado, en países como Alemania, Noruega, Suiza, Italia, Bélgica, Dinamarca, España, Francia, Holanda, Suecia y Portugal, en los cuales existe una regulación muy estricta y unas subvenciones a las actividades contaminantes bastante onerosas, pero no solo se han implementado tributos ecológicos cualquiera que sea su especie, si no también han implementado incentivos fiscales como fuentes de disminución de las actividades industriales que degraden el medio ambiente, siendo los líderes mundiales en políticas de protección de los recursos naturales¹³⁸.

En 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

¹³⁸ HIDALGO AGUILAR, MARIA DEL CARMEN, *Fiscalidad ecológica en el régimen tributario español*, Madrid, 1995, p. 46.

Colombia, Brasil y Panamá aplican estas figuras tributarias de corte medioambiental¹³⁹.

De estas figuras la que nos atañe es el impuesto ecológico en España y Colombia, ya que del continente europeo es España el país que tiene idioma español muy semejante al castellano salvadoreño, además de tener diversas fuentes de información y documentación respecto al tema, asimismo es importante destacar que de Latinoamérica Brasil es el país que mas diversidad biológica tiene al igual que tributación ambiental, sin embargo se toma en cuenta Colombia que no es menos importante, ya que le sigue a Brasil tanto en tributación ambiental como en diversidad biológica, además en este país la tributación ambiental actual tiene un amplio desarrollo tanto legal como reglamentario siendo así uno de los pioneros en la materia a nivel latinoamericano.

3.1 Los impuestos ecológicos en el derecho español.

En España la intersección del poder tributario y el medio ambiente aparece audazmente vinculada a la naturaleza del recurso ambiental, por lo que su representación es relativa a los principios generales que inspiran el deber de todos de contribuir al gasto público, con base a los criterios de imposición que establece el legislador constitucional. El texto constitucional en el Art. 45, establece que es deber de cada ciudadano español conservar el ambiente, mediante la contribución solidaria y efectiva, y contribuir al gasto público; de igual manera derecho al disfrute y la explotación ordenada de los recursos naturales, considerándose también los poderes públicos como sujetos de una obligación jurídica promocional, superior y material del ordenamiento jurídico, cuya fuente es la Constitución, y que tiene por

¹³⁹ CEPAL, *Política de precios de combustibles en América del sur y México: Implicaciones económicas y ambientales*, Santiago de Chile, 2004, p. 35.

contenido el derecho/deber de todos, lo cual incluye los propios poderes públicos; el uso, conservación, restauración y utilización racional del medio ambiente¹⁴⁰.

La relación de correspondencia que se establece en el tributo en general, reflejando la conexión ingreso-gasto público funda de un lado, el deber de contribuir del particular, y de otro, el deber público de prestación del Estado, conectado al bien ambiental digno de tutela constitucional y en base a los intereses difusos y colectivos así lo establece el Art. 31 Cn E¹⁴¹.

El deber de contribuir al gasto público abarca en su fundamento la necesidad de satisfacer por su medio los bienes comunes, generales, indivisibles para el conjunto social; el ambiente es uno de ellos, como lo es la defensa, justicia o educación; esto siempre ha sido así, lo que pasa es que ahora, ante el riesgo de su degradación irreversible es cuando su conservación y utilización convoca el ejercicio de la potestad tributaria en la guardia del equilibrio ecológico y los ecosistemas en consideración¹⁴².

En la década de 1990, las políticas fiscales y ambientales coincidieron en la búsqueda de soluciones a los problemas que la producción industrial y el consumo de ciertos bienes y servicios provocaban en el entorno natural. Así, se propuso una gama de instrumentos que, junto con el control administrativo directo, constituyen los pilares de la protección del medio ambiente. El uso de instrumentos económicos para proteger el entorno natural es un medio para resolver los problemas ecológicos en general y la contaminación atmosférica en particular. De esta forma se consideró la creación de los tributos ambientales que son útiles para internalizar los efectos externos del

¹⁴⁰ CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA, de 27 de diciembre de 1978, (Boletín Oficial de Estado, N° 311, de 29 de diciembre [RCL.1978, 2836]).

¹⁴¹ *Ibid.*

¹⁴² HIDALGO AGUILAR, MARIA DEL CARMEN, *op. cit.*, p. 52.

consumo de bienes nocivos o del uso de insumos contaminantes en los procesos industriales, que a la vez sirven como medio para recaudar ingresos públicos y como instrumentos de política social o económica¹⁴³.

El tributo ambiental por excelencia es el impuesto, porque identifica a la perfección la globalidad que requiere una intervención colectiva, que afecta a todos los ciudadanos y no menos importante, conlleva la correspondencia de la asignación del recurso a la finalidad ambiental en razón de la indispensable solidaridad colectiva. Es así que se ha utilizado la figura del impuesto ecológico, que se dirige a la financiación del gasto social conforme a la capacidad económica, y para discriminar entre los que exhiben más o menos capacidad de contaminar, más o menos capacidad de descontaminar el ambiente; considerándose que el objetivo principal del impuesto ecológico o ambiental es financiar el gasto público en prevención, corrección y restauración de los daños ambientales mediante una distribución equitativa de las obligaciones, además de recaudar recursos para eliminar los residuos o evitar que se produzcan.

En consecuencia, el impuesto ecológico no tiene sólo fin extrafiscal dominante, sino la financiación social del gasto público para hacer frente a la prevención, corrección y restauración, en su caso, del daño o perjuicio ambiental mediante la equitativa distribución de la obligación tributaria, siendo considerado el impuesto ecológico como un instrumento para introducir nuevas técnicas productivas menos intensivas en el uso de insumos contaminantes¹⁴⁴.

¹⁴³ *Ibíd.*

¹⁴⁴ *Ibíd.*

3.1.1 Actividades que se gravan con el impuesto ecológico en España.

En los países de la UE el 10% de la obligación fiscal recae sobre el uso de los recursos naturales, mientras que la presión fiscal sobre el trabajo se eleva al 50%. Los tributos ambientales son más justos desde el punto de vista económico porque gravan de manera más equitativa a los factores de producción, inducen una mejor asignación de los recursos y una mayor eficiencia, son un incentivo permanente para reducir la contaminación e interfieren mínimamente en las decisiones privadas¹⁴⁵.

En el territorio español existen dos clases de impuestos ecológicos: aquellos que desincentivan las actividades contaminantes, y aquellos que permiten obtener ingresos destinados a financiar los gastos necesarios para la reducción o eliminación de la contaminación provocada por determinadas actividades. Se considera que todos los países deberían “teñir de verde” su sistema fiscal para proteger el medio ambiente y lograr un desarrollo sostenible ya que va dirigido a la obtención de un fin extrafiscal: que es preservar y mejorar el medio ambiente¹⁴⁶.

En España el territorio se encuentra dividido en Comunidades Autónomas¹⁴⁷, en las cuales son variadas las actividades gravadas con los tributos ecológicos y estos se clasifican en siete categorías: contaminación atmosférica, automóviles, insumos agrícolas, agua, residuos, transporte

¹⁴⁵ *Ibíd.*

¹⁴⁶ ADAME MARTINEZ, FRANCISCO DAVID, Los Tributos Ecológicos de las Comunidades Autónomas, *Impuestos Ecológicos propios de las Comunidades Autónomas*, Estudios Regionales Nº 37, Sevilla, 2002, pp. 15-53.

¹⁴⁷ Art. 137 Cn E. El Estado se organiza territorialmente en municipios, en provincias y en las Comunidades Autónomas que se constituyan. Todas estas entidades gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses. España cuenta con 19 Comunidades Autónomas, que son: Andalucía, Aragón, Asturias, Cantabria, Castilla y León, Castilla-Mancha, Cataluña, Ceuta, Euskadi, Extremadura, Galicia, Islas Baleares, Islas Canarias, Madrid, Melilla, Murcia, Navarra, Rioja y Valencia, ver página electrónica, Comunidades Autónomas de España, mapa flash interactivo www.xtec.net/~ealonso/flash/espauto2e.html.

aéreo y productos específicos, sin embargo unas actividades son gravadas con impuestos y otras con tasas.

Es de suma importancia mencionar que la naturaleza de estos tributos, doctrinariamente se considera como ingresos de Derecho Público, en esta calificación no cabe duda que participan de la naturaleza de los impuestos, sin embargo algunos analistas al estudiar este tipo de tributos con finalidad ambiental, los presentan como de naturaleza híbrida entre el impuesto y la tasa, o entre la tasa y el precio público; no obstante ello, la protección del medio ambiente ofrece un abanico muy amplio de posibilidades para el establecimiento de tributos propios por parte de las CCAA; hasta el momento, los tributos creados han revestido la forma de tasas e impuestos, refiriéndose a ellos indistintamente como impuesto o canon¹⁴⁸.

Sin embargo estas figuras tienen el fin de protección al medio ambiente cualquiera que sea su naturaleza, las actividades que son gravadas con estos tributos, en un primer momento se regulaban en diferentes leyes, algunos de los cánones se especificaban en la ley 7/1994 de Protección Ambiental, y actualmente se han agregado otras actividades que se encuentran reguladas en la ley 7/2007 de gestión integrada de la calidad ambiental¹⁴⁹.

Asimismo se han adoptado medidas complementarias tales como: “Las medidas de fiscalidad ecológica, como instrumento más al servicio de la política de protección del medio ambiente.” Estas medidas se amparan en la

¹⁴⁸ ADAME MARTINEZ, FRANCISCO DAVID, op. cit., pp. 15-33.

¹⁴⁹ Ley 7/1994, de Protección Ambiental, de 18 de mayo, que constituía el marco de referencia del gobierno de la Junta de Andalucía para intentar mejorar la calidad ambiental, mediante la aplicación de técnicas ó instrumentos administrativos de prevención, corrección y control, la cual fue derogada por la Ley 7/2007, de 9 de julio, de Gestión Integrada de la Calidad Ambiental, Boletín Oficial de la Junta de Andalucía, Nº 143.

Ley 18/2003 de medidas fiscales y administrativas¹⁵⁰. En dicha ley se crean cuatro impuestos ecológicos, que son:

- Impuesto sobre emisión de gases a la Atmósfera.
- Impuesto sobre vertidos a las aguas litorales.
- Impuesto sobre depósitos de residuos radiactivos.
- Impuesto sobre depósitos de residuos peligrosos.

Mismos que se desarrollan mencionando su base jurídica, explicando el hecho imponible y los sujetos obligados a tales impuestos.

- Impuesto sobre emisión de gases a la Atmósfera.

El impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera, es un impuesto propio de la Comunidad Autónoma de Andalucía, que se regula en tres diferentes instrumentos, en la ley 18/2003 de medidas fiscales y administrativas, en el Decreto 503/2004 que regula determinados aspectos para la aplicación de los impuestos sobre emisión de gases a la atmósfera y sobre vertidos a las aguas litorales, y en las ordenes de desarrollo de 22 de octubre de 2004¹⁵¹. Este impuesto tiene por objeto, constituir el hecho imponible de la emisión a la atmósfera de CO₂, NO_x y SO_x, que se realicen desde determinadas instalaciones¹⁵². El fin del impuesto es mejorar la calidad de la atmósfera evitando ó reduciendo emisiones de gases.

¹⁵⁰ Ley 18/2003, de Medidas Fiscales y Administrativas, 29 de Noviembre, Boletín Oficial del Estado, Nº 26, 30 de enero de 2004.

¹⁵¹ Decreto 503/2004, por el que se regulan determinados aspectos para la aplicación de los Impuestos sobre emisión de gases a la atmósfera y sobre vertidos a las aguas litorales, de 13 de Octubre, Boletín Oficial del Estado, Nº 204, 19 de octubre 2004, ver página electrónica <http://vlex.com/vid/gases-atmosfera-vertidos-litorales-17285446>. Ordenes de desarrollo de 22 de octubre de 2004, por las que se regula la declaración de comienzo, modificación y cese de las actividades y por la que se aprueban los modelos de pago fraccionado a cuenta y de declaración liquidación anual, Boletín Oficial de la Junta de Andalucía, Nº 210.

¹⁵² Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, Boletín Oficial de Estado del 18 de diciembre de 2003, ver página electrónica www.noticias.juridicas.com/base_datos/.../l58-2003.htm. El hecho imponible se encuentra regulado en el Art. 20, el cual considera que es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal.

Establece como sujetos de no sujeción: Las emisiones procedentes de los vertederos de todo tipo de residuos y de las instalaciones destinadas a la cría intensiva de aves de corral y de cerdos que se establecen en los apartados correspondientes de la ley 16/2002 de prevención y control integrados de la contaminación¹⁵³. Las emisiones de CO₂, procedentes de la combustión de biomasa, biocombustible o biocombustible, así como las realizadas desde instalaciones sujetas al régimen del comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero que constituyan emisiones en exceso respecto de las asignaciones individuales según su normativa reguladora, salvo el exceso que suponga incumplimiento de la obligación de entregar derechos de emisión conforme a dicha normativa.

El impuesto sobre emisión de gases a la Atmósfera; considera como sujetos pasivos a título de contribuyentes las personas físicas o jurídicas y las entidades que exploten las instalaciones en las que se desarrollen las actividades que determinan las emisiones a la atmósfera gravadas por este impuesto¹⁵⁴.

Constituye la base imponible la cuantía de carga contaminante de las emisiones gravadas que se realicen desde una misma instalación industrial durante el período impositivo.

¹⁵³ Ley 16/2002, de prevención y control integrados de la contaminación, de 1 de julio, Real Decreto Legislativo 1/2002, Boletín Oficial de Estado, N° 157, ver página electrónica www.portal.aragon.es/portal/page/portal/LE16_2002.pdf

¹⁵⁴ Conforme al Art. 35 de la Ley General Tributaria, sujetos pasivos, son los obligados tributariamente, las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias.

ADAME MARTINEZ, FRANCISCO DAVID, op. cit., pp. 48 y ss. Considera que en materia tributaria ambiental, sujeto pasivo es la persona natural o jurídica que legalmente tiene la obligación de pagar el impuesto, y que realiza la actividad que se considera degradante para el medio ambiente; agrega también que se considera como sujetos pasivos a título de contribuyentes las personas físicas o jurídicas y las entidades que exploten las instalaciones en las que se desarrollen las actividades gravadas por los diferentes impuestos, y que constituyan una unidad económica o un patrimonio separado, cuando efectúen vertidos, o según cual sea el hecho imponible escogido por el legislador en cada caso.

En la Comunidad Autónoma de Andalucía este impuesto persigue gravar a todas aquellas empresas que exploten instalaciones en las que se desarrollen actividades que realicen emisiones a la atmósfera, tratando, de esta manera, de internalizar los costos externos que se derivan de la utilización de la atmósfera. Para ello se articula en base a alícuotas progresivas que van desde los 5.000 a los 14.000 € por unidad de contaminación¹⁵⁵.

El impuesto será el resultado de aplicar a la base imponible la siguiente alícuota progresiva por tramos:

Hasta 10 unidades contaminantes 5.000 €.

Entre 10,001 y 20 unidades contaminantes 8.000 €.

Entre 20,001 y 30 unidades contaminantes 10.000 €.

Entre 30,001 y 50 unidades contaminantes 10.000 €.

Entre 30,001 y 50 unidades contaminantes 12.000 €.

Más de 50 unidades contaminantes 14.000 €.

Los sujetos pasivos tendrán derecho a una deducción en el impuesto entre un 15% y un 25% de las cantidades destinadas a realizar inversiones en infraestructuras y bienes de equipo orientadas al control, prevención y corrección de la contaminación atmosférica.

En el sistema español se establece un período impositivo que coincide con el año natural; el impuesto se devengará el 31 de diciembre de cada año, no obstante será inferior al año natural cuando se cese en la realización de las actividades que ocasionan las emisiones en un día distinto al 31 de

¹⁵⁵ Las unidades de contaminación se obtiene como resultado de dividir la cantidad total de cada sustancia emitida en el período impositivo, expresada en toneladas por año, entre la cifra fijada para cada una de ellas como valor de referencia.

diciembre y dicha circunstancia sea puesta en conocimiento de la Consejería de Medio Ambiente, produciéndose el devengo del impuesto en la fecha de dicho cese. Los sujetos pasivos estarán obligados a presentar una declaración anual por cada instalación que exploten, dentro del plazo de los 20 días naturales siguientes a la conclusión del período impositivo, cuando su base imponible sea igual o superior a una unidad contaminante, y determinar la cuota diferencial¹⁵⁶.

En los primeros 20 días naturales de los meses de abril, julio y octubre, los sujetos pasivos deberán efectuar un pago fraccionado a cuenta de la liquidación correspondiente al período impositivo que esté en curso cuando su base liquidable resulte positiva, el importe de cada pago fraccionado resultará de aplicar la tarifa vigente en el año en curso a la base liquidable acumulada (desde el inicio del año hasta la conclusión de cada trimestre) y con deducción de los pagos fraccionados realizados durante el período impositivo y en su caso, de la cuota diferencial negativa de ejercicios anteriores¹⁵⁷.

Este impuesto ya estaba presente en el ordenamiento fiscal español, concretamente en las comunidades autónomas de Galicia en 1995 y Castilla-La Mancha en el año 2000 y también se regula en los países de Dinamarca, Noruega y Suecia¹⁵⁸.

La introducción de este impuesto en el sistema fiscal propio de Andalucía tiene reducidos efectos positivos sobre el medio ambiente debido a que se persigue luchar contra un problema de carácter regional y nacional como la lluvia ácida o un problema transnacional como es el efecto invernadero. Así,

¹⁵⁶ ADAME MARTINEZ, FRANCISCO DAVID, op. cit., pp. 48 y ss.

¹⁵⁷ Ibid.

¹⁵⁸ LÓPEZ GUZMÁN GUZMÁN, TOMÁS J., *Medio Ambiente y Reforma Fiscal: una Propuesta Autonómica*, Publicado en la Revista Interdisciplinar de Gestión Ambiental, Editorial La Ley, Nº 73, Madrid, enero 2005, p. 8 y ss, ver página electrónica www.larevistactesc.cat/imprimir.asp.

en los dos impuestos que se establecen en Galicia y Castilla-La Mancha, se opta exclusivamente por gravar los gases causantes de problemas de tipo regional es decir, los óxidos de nitrógeno y de azufre, mientras que no se regula el dióxido de carbono, dejando este campo para las administraciones públicas estatales e incluso, supranacionales¹⁵⁹.

➤ Impuesto sobre vertidos a las aguas litorales.

El impuesto sobre vertidos a las aguas litorales sigue la senda marcada por el primer impuesto ecológico que tuvo Andalucía, que también se regula en la Ley 18/2003 de medidas fiscales y administrativas, y en el Decreto 503/2004 que regula determinados aspectos para la aplicación de los impuestos sobre emisiones de gases a la atmósfera y sobre vertidos a las aguas litorales. Este impuesto constituye el hecho imponible en el vertido a las aguas litorales que se realice desde tierra a cualquier bien de dominio público marítimo-terrestre o a su zona de servidumbre de protección. Su alícuota es de 10 € por unidad de contaminación y se fijan tres elementos para corregir esta función: el tipo de vertido, el lugar de emisión y el tipo de conducción¹⁶⁰.

Considera como sujetos pasivos a título de contribuyentes las personas físicas o jurídicas y las entidades sin personalidad jurídica, los cuales se encuentran regulados en el Art. 33 LGTE. Constituye la base imponible la cuantía de la carga contaminante del vertido realizado durante el período impositivo. La cuantía de la carga contaminante se determina por la suma de las unidades contaminantes de todos los parámetros característicos del vertido, lo cual se establece en el Anexo I de la citada ley. Este canon tiene un carácter finalista ya que se destina a la financiación de las actuaciones de

¹⁵⁹ Ibid.

¹⁶⁰ Ibid.

vigilancia del cumplimiento de los niveles de emisiones autorizados, así como de actuaciones y obras de saneamiento y mejora de la calidad de las aguas litorales¹⁶¹.

Los sujetos pasivos tendrán derecho a una deducción en el impuesto por las inversiones realizadas en el período impositivo en infraestructuras y bienes de equipo orientados al control, prevención y corrección de la contaminación hídrica¹⁶².

Al igual que se explica en el impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera, el período impositivo coincidirá con el año natural. El impuesto se devengará el 31 de diciembre de cada año, este período impositivo será inferior al año natural cuando se cese en la realización del vertido en un día distinto al 31 de diciembre y dicha circunstancia sea puesta en conocimiento de la Consejería de Medio Ambiente, produciéndose el devengo del impuesto en la fecha de dicho cese. En los supuestos en que se produzca el inicio de la actividad que origina el vertido en un día distinto del 1 de enero, el período impositivo será inferior al año natural y para el cálculo de la base imponible se tendrá en cuenta únicamente el período de tiempo que haya durado la actividad¹⁶³.

Los sujetos pasivos estarán obligados a presentar una declaración anual por cada vertido, dentro del plazo de los 20 días naturales siguientes a la conclusión del período impositivo y deberán determinar la cuota diferencial. En los primeros 20 días naturales de los meses de abril, julio y octubre, los

¹⁶¹ LÓPEZ GUZMÁN GUZMÁN, TOMÁS J., *Medio Ambiente...*, op. cit., p. 8 y ss.

ADAME MARTINEZ, FRANCISCO DAVID, op. cit., pp. 48 y ss. La base imponible, para el caso de las aguas, esta representada en general por el volumen de aguas de consumido o utilizado en el período que sea considerado, medido en m³. Al utilizar este sistema de medición, permite superar las dificultades que se derivan del cobro de un canon proporcional al daño realizado por la contaminación del agua, lo que obligaría a medir los vertidos. Es así que para la fijación de la base imponible se recurre a una regla tan simple como la de considerar que tanta agua entra, tanta agua sale.

¹⁶² LÓPEZ GUZMÁN GUZMÁN, TOMÁS J., *Medio Ambiente...*, op. cit., p. 8 y ss.

¹⁶³ *Ibíd.*

sujetos pasivos deberán efectuar un pago fraccionado a cuenta de la liquidación correspondiente al período impositivo que esté en curso¹⁶⁴.

Es importante destacar que el impuesto sobre vertidos a las aguas litorales, no tiene las características propias de un impuesto ecológico y el hecho generador lo constituye el mismo que el de las tasas ecológicas; no obstante ello se encuentra estipulado juntamente con los demás impuesto ecológicos, es aquí donde se nota que los tributos se utilizan de manera indistinta en algunos casos, denominándolos de manera general como cánones.

➤ Impuesto sobre depósito de residuos radiactivos.

Este impuesto, es muy propio de la Comunidad Autónoma de Andalucía, que se regula en la Ley 18/2003 de medidas fiscales y administrativas, con las modificaciones introducidas por la Ley 12/2006 sobre fiscalidad complementaria del presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía¹⁶⁵.

El impuesto sobre depósito de residuos radiactivos es el elemento tributario más interesante que aporta esta fiscalidad ambiental, básicamente por tres razones: en primer lugar, porque cumple el principio de “quien contamina, paga” ya que está obligado a pagar el impuesto no la empresa que gestiona el lugar de depósito, sino la empresa que deposita los residuos radiactivos, indicando la ley expresamente la necesidad de repercusión del impuesto a la empresa contaminante; en segundo lugar, este impuesto no va a tener una repercusión económica importante para la Comunidad de Andalucía, si bien es cierto Andalucía no es generador de residuos radiactivos, y que las

¹⁶⁴ Ibid.

¹⁶⁵ Ley 12/2006, sobre fiscalidad complementaria del presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía, de 27 de diciembre, Boletín Oficial del Estado, Nº 14, 16 de enero 2007, ver página electrónica <http://vlex.com/vid/fiscalidad-complementaria-presupuesto-25646067> .

principales empresas productoras de residuos radioactivos de media y baja intensidad se encuentran en otras regiones del territorio español, estas llegan a dejar sus desechos para que sean procesados adecuadamente en el territorio andaluz, entonces el impacto económico afecta a los generadores de residuos provenientes de otras regiones. Y, en tercer lugar, su recaudación podría servir para mejorar y desarrollar económicamente el área geográfica en las que se encuentre el cementerio nuclear de El Cabril, así como para obtener recursos financieros para mejorar dicho entorno natural¹⁶⁶.

Este impuesto grava las operaciones de depósito de residuos radiactivos en vertederos públicos o privados situados en el territorio de la Comunidad de Andalucía y su alícuota es de 7.000 € por mt³ de residuos radiactivos de baja y media actividad y de 2.000 € por mt³ para los residuos de muy baja actividad.

Constituye el hecho imponible el depósito de residuos radiactivos de baja y media actividad o de muy baja actividad en vertederos públicos o privados situados en el territorio de la Comunidad Autónoma de Andalucía, y la base imponible la constituye el volumen de los residuos radiactivos depositados. Pero cabe señalar que está exento el depósito de residuos procedentes de actividades médicas y científicas, así como los originados en incidentes, en instalaciones industriales no sujetas a la reglamentación industrial¹⁶⁷.

Considera como sujetos pasivos a título de contribuyentes las personas físicas o jurídicas y las entidades sin personalidad jurídica, que entreguen los residuos radiactivos en un vertedero para su depósito. Tendrán la consideración de sujetos pasivos como sustitutos del contribuyente las

¹⁶⁶ HIDALGO AGUILAR, MARIA DEL CARMEN, op. cit., p. 67 y ss.

¹⁶⁷ *Ibíd.*

personas físicas o jurídicas y las entidades sin personalidad jurídica, que sean titulares de la explotación de los vertederos de residuos radiactivos¹⁶⁸.

El impuesto se devengará en el momento en que se produzca la entrega de residuos radiactivos para su depósito y el período de liquidación coincidirá con el trimestre natural. El sustituto del contribuyente deberá, en lugar de éste, presentar y suscribir una declaración dentro del plazo de los 20 días naturales siguientes al correspondiente período de liquidación trimestral, deberán determinar el importe de la deuda tributaria correspondiente e ingresarla. Dentro de los 20 primeros días naturales del mes de enero de cada año, el sustituto del contribuyente deberá presentar una declaración anual comprensiva de todos los hechos imponible realizados en el año anterior.

Es importante señalar que este impuesto no es una aportación novedosa en el sistema fiscal español, ya que, desde el año 2000, existe un impuesto semejante en Castilla-La Mancha, pero con cual hay dos importantes distinciones: la primera es que dicha comunidad autónoma tiene centrales nucleares en su territorio, y por tanto, este impuesto sí tendría una repercusión económica en las empresas radicadas en dicha área geográfica; la segunda distinción es en cuanto a la alícuota, ya que mientras en Andalucía se paga 7.000 € por tonelada, en Castilla-La Mancha se paga 601 € por tonelada, esta diferencia tan considerable radica en la diferente estructura del impuesto ya que el castellano-manchego también grava la producción de energía eléctrica en las centrales nucleares¹⁶⁹.

Es interesante mencionar con respecto a este impuesto, que la mayoría de los residuos radiactivos gravados se originan como consecuencia de la

¹⁶⁸ Ibid.
¹⁶⁹ Ibid.

producción de energía eléctrica, pero que no sería lógico que el peso económico de esta clase de tributos repercutiese finalmente sobre los consumidores finales de la energía por una sencilla razón: la aplicación del principio de “quien contamina paga”. Quien produce el daño medioambiental, es decir, la generación de este tipo de residuos, es la empresa productora de energía eléctrica y no el usuario final y por tanto, no debería repercutirse el impuesto a través de un aumento del costo de la factura eléctrica¹⁷⁰.

➤ Impuesto sobre depósito de residuos peligrosos.

Este impuesto grava el depósito de residuos peligrosos en el territorio de la Comunidad Autónoma de Andalucía, estando no sujeto al mismo aquellos depósitos que se realicen con la finalidad de gestionar su valorización. Su base imponible está constituida por el peso de los residuos peligrosos depositados y se distingue dos tipos de gravamen. El primero, de 35€ por tonelada, aplicable a los depósitos de aquellos residuos susceptibles de valorización, y el segundo, de 15 € por tonelada, aplicable a los que no son susceptibles de valorización.

Hemos de señalar que, como sucede con el impuesto sobre depósito de residuos radiactivos, el impuesto sobre depósitos de residuos peligrosos debe ser pagado por aquellas empresas que realicen el depósito de productos peligrosos en cualquiera de los dos vertederos autorizados que existen en Andalucía¹⁷¹.

La finalidad de este impuesto es doble, por un lado, conseguir que el depósito de los residuos se realice como última solución y sólo para aquellos productos que no se pueden reciclar; por otro, desincentivar el traslado de

¹⁷⁰ LÓPEZ GUZMÁN GUZMÁN TOMÁS J. *Medio Ambiente...*, op. cit., p. 10.

¹⁷¹ Los vertederos que existen en Andalucía son el vertedero de Nerva en Huelva y el vertedero de Jerez ubicado en la Frontera de Cádiz.

residuos desde otras CCAA que actualmente, se estima llegan de fuera de Andalucía el 45% de los residuos depositados.

Actualmente, este impuesto se encuentra en sistemas fiscales de diferentes países de la UE como Alemania, Austria, Bélgica, Dinamarca y Finlandia. A título de ejemplo, en Bélgica el tipo impositivo oscila entre los 9,5 y los 74,9 € por tonelada, destinándose dicha recaudación a financiar el procesamiento de esta clase de residuos y la limpieza de los lugares contaminados¹⁷².

Los cuatro impuestos ya explicados, se caracterizan por su finalidad de protección ambiental y “no exclusivamente recaudatoria”, es decir prima en ellos la finalidad “extrafiscal”, basados en el principio de “quien contamina paga”, mediante la adecuada combinación de objetivos medioambientales con objetivos recaudatorios de ingresos públicos y por su capacidad de influir y orientar los procesos productivos, estimando e incentivando comportamientos más respetuosos con el entorno natural¹⁷³.

Estos impuestos aplicando el principio comunitario de “quien contamina paga”, incluyen los costos ambientales en el precio de los bienes o servicios a lo que se denomina “internalización de las externalidades ambientales”. Este parte de la base que existen muchos bienes, o elementos del medio ambiente que no tienen precio asignado, por lo que al no tener precio representan una economía para quienes se sirven de ellos, y al no tener la categoría de bienes económicos todo agente económico puede utilizarlos sin que le suponga un costo interno. No obstante cuando su uso provoca un deterioro o degradación ocasiona un costo externo para aquellos que resulten afectados por su destrucción o deterioro, por ello, el principio de

¹⁷² LÓPEZ GUZMÁN GUZMÁN TOMÁS J., *Medio Ambiente...*, op. cit., p. 10.

¹⁷³ KLUTH, DAVIS W, *Protección del medio ambiente mediante tributos ecológicos en la República Federal Alemana*, Revista Española de Derecho Financiero, Nº. 93, 1997. Igualmente analiza este tipo de medidas HERRERA MOLINA, PEDRO MANUEL, *Desgravaciones tributarias y protección del medio ambiente. Análisis a la luz de los principios constitucionales y del Derecho europeo*, en Impuestos, Nº. 15/16, 1996, pp. 108-127.

“quien contamina paga” pretende que los costos externos de los elementos ambientales de uso común sean asumidos y contabilizados como costos internos de los que producen o contribuyen a su degradación¹⁷⁴.

Asimismo, se establece la afectación de sus ingresos, ya que toda la recaudación que se obtiene con los cuatro impuestos se destina a financiar las actuaciones incluidas en las políticas medioambientales concretas del gobierno de la Junta de Andalucía en materia de protección ambiental y conservación de los recursos naturales paleando el impacto en los recursos naturales que origina las conductas humanas.

El establecimiento de estos impuestos viene refrendado por el Art. 6 LOFCA¹⁷⁵, base legal que se ha convertido en el principal instrumento para la introducción de impuestos ecológicos en los sistemas fiscales autonómicos. De hecho, la mayoría de los tributos ambientales que existen en España se han desarrollado en base a dicho precepto legal. Asimismo, la aprobación de estos tributos supone una aplicación directa de la ley 7/1994 de protección ambiental, donde ya se indica la introducción de los mismos como uno de los caminos para conseguir la mejora del entorno natural¹⁷⁶.

Dos son los objetivos principales que buscan estos impuestos: prevenir el deterioro del medio natural y restaurar los daños ocasionados en dicho entorno. Para conseguir estos dos objetivos se opta por un carácter finalista de los impuestos en lugar de la búsqueda de una neutralidad fiscal, ya que la recaudación obtenida con estos impuestos se destina a compensar el impacto que originan la propia actividad humana en el entorno natural y se utiliza para sufragar las acciones incluidas en las políticas medioambientales

¹⁷⁴ *Ibíd.*

¹⁷⁵ Ley 8/1980, Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, de 22 de septiembre, Boletín Oficial del Estado, Nº 236, de 1 de octubre de 1980, ver página electrónica, <http://vlex.com/vid/organica-comunidades-autonomas-172346>.

¹⁷⁶ KLUTH, DAVIS W, *op. cit.*, pp. 108-127.

concretas, ya sean proyectos, ayudas o fondos destinados a situaciones de emergencia, aplicando el principio de “quien contamina paga”.

En cuanto a la recaudación prevista, se valoró en aproximadamente 30,6 millones de euros en el año 2004, destacando especialmente dos tributos, el impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera con 12,5 millones de euros y 36 potenciales contribuyentes y el impuesto de depósitos radiactivos con una previsión de 10,4 millones de euros y que afecta exclusivamente a un lugar geográfico, el cementerio nuclear de El Cabril en Córdoba¹⁷⁷.

Entre otras actividades gravadas con el impuesto ecológico se pueden mencionar: el impuesto sobre la electricidad, sobre vehículos, el impuesto anual de circulación, el impuesto sobre ventas y matriculaciones, el impuesto de vehículos pesados, el impuesto al agua y el impuesto de recolección de basura.

Es de suma importancia mencionar que en el devenir de los años han existido otras especies de tributos ambientales, que si bien no tienen naturaleza propiamente de impuestos, son figuras con la misma finalidad, siendo estos los primeros y mas antiguos tributos ecológicos que se crearon, prueba de ello es la fecha de creación de cada uno de ellos, y es hasta en los últimos tiempos que se configuran propiamente los impuestos ecológicos.

Es así que se hace un breve estudio de los tributos o como el régimen español los denomina “cánones” más antiguos, aplicados a las diferentes CCAA, como medidas de protección del medio ambiente, detallándose este por orden cronológico de aprobación a las leyes reguladoras de los mismos.

¹⁷⁷ Ibid.

➤ Canon de saneamiento de aguas de Cataluña.

Inicialmente la norma reguladora de este canon era la ley 5/1981 sobre desarrollo legislativo en materia de evacuación y tratamiento de aguas residuales¹⁷⁸, actualmente este canon se encuentra regulado en la ley 7/2007 gestión integrada de la calidad ambiental.

El hecho imponible está constituido, por cualquier consumo potencial o real del agua de cualquier procedencia, por razón de la contaminación que puede producir; y la base imponible consiste en la contaminación efectivamente producida o estimada expresada en unidades de contaminación, por ejemplo, el volumen de agua consumido o estimado en el período del devengo expresado en metros cúbicos.

➤ Tarifa de servicios de saneamiento de Madrid.

Esta figura se halla regida por las normas contenidas en el Capítulo III Arts. 11 al 14, de la ley 17/1984 reguladora del abastecimiento y saneamiento del agua en la Comunidad de Madrid¹⁷⁹. El Art.1 del Decreto 137/1985 sobre el régimen económico y financiero del abastecimiento y saneamiento de agua en la Comunidad Autónoma de Madrid¹⁸⁰, afirma que tarifas son, “las cantidades expresadas en pesetas o su equivalente en euros, y establecidas o autorizadas por la Administración, como contraprestación por la obtención de cada uno de los servicios incluidos en el abastecimiento de precios y tasas de los servicios incluidos en el abastecimiento y saneamiento del

¹⁷⁸ Ley 5/1981, sobre desarrollo legislativo en materia de evacuación y tratamiento de aguas residuales, Decreto 252/1982 del 30 de julio, Art. 12 a 17, ver página electrónica www.cervantesvirtual.com/servlet/SirveObras/.

¹⁷⁹ Ley 17/1984, reguladora del abastecimiento y saneamiento del agua en la Comunidad de Madrid, de 20 de diciembre, Boletín Oficial de la Comunidad de Madrid, Nº 298, de 31 de diciembre de 1984.

¹⁸⁰ Decreto 137/1985, sobre el régimen económico y financiero del abastecimiento y saneamiento de agua en la Comunidad Autónoma de Madrid, Boletín Oficial de la Comunidad de Madrid, Nº 9.

agua”, las cuales están integradas por los precios y tasas de los servicios de acuerdo con sus respectivas normas de establecimiento.

En principio, la naturaleza jurídica de la tarifa por el servicio de saneamiento, parece asimilarse a los caracteres de la tasa, pues se trata de un servicio que se refiere y beneficia a personas determinadas y ha sido motivado directamente por éstas. En segundo lugar constituiría una tasa en cuanto que para la determinación de su cuantía se han tomado en consideración todos los gastos directos e indirectos que contribuyen a la formación del costo total del servicio de depuración, incluidas las cargas financieras y las amortizaciones.

Para financiar la ejecución de actuaciones medioambientales relacionadas con la calidad del agua, se prevé también en la ley 17/1984 reguladora del abastecimiento y saneamiento del agua en la Comunidad de Madrid, la posibilidad de establecer una cuota suplementaria, que no es más que un sobreprecio exigido en función de los metros cúbicos consumidos o canon estimado en función del consumo y carga contaminante.

- Canon destinado a la protección y mejora del acuífero insular de Canarias.

La Comunidad de Canarias, ha optado por dictar la ley 12/1990 de aguas¹⁸¹, la cual contempla concretamente en el Art. 115, un nuevo canon destinado a la protección y mejora del acuífero insular. En este caso, el hecho imponible esta constituido por la realización de vertidos autorizados de aguas residuales. La finalidad perseguida con este tributo no permite albergar ninguna duda acerca de su naturaleza jurídica, tratándose de una tasa que

¹⁸¹ Ley 12/1990, de Aguas, de 26 de julio, Boletín Oficial de Canarias, Nº 94, de 27 de julio 1990.

grava los vertidos autorizados, y destinada fundamentalmente al desarrollo de actuaciones de protección y mejora del acuífero insular.

➤ Canon de saneamiento de aguas residuales de Navarra.

Las normas reguladoras de este canon se hallan contenidas en el Capítulo III, Art.9 al 20, de la Ley Foral 10/1988 de saneamiento de las aguas residuales de Navarra ¹⁸². Constituye el hecho imponible, la realización de vertidos de aguas residuales al medio ambiente, ya sea directamente o a través de las redes de alcantarillado de las entidades locales. Esta ley, sigue el criterio de encomendar como regla general a las entidades locales, la construcción de los colectores de las estaciones especiales, que tiendan a financiar el beneficio experimentado por los sujetos residentes en un Municipio concreto, como consecuencia de la construcción de esas instalaciones.

➤ Canon de saneamiento de aguas Baleares.

Su fuente normativa es la ley 9/1991 reguladora del canon de saneamiento de aguas ¹⁸³. El mismo se aplica a los vertidos de aguas residuales, tanto a los efectuados a redes de alcantarillado públicas o privadas, como a los que se efectúan directamente al medio receptor natural. El hecho imponible según el Art. 2, esta constituido por el vertido de aguas residuales, manifestado a través del consumo real, potencial o estimado de aguas de cualquier procedencia, exceptuando las aguas pluviales recogidas en aljibes o cisternas.

¹⁸² Ley Foral 10/1988, de saneamiento de las aguas residuales de Navarra, de 29 de diciembre, Boletín Oficial de Estado, Nº 32, de 7 de febrero de 1989, ver página electrónica <http://vlex.com/vid/foral-saneamiento-aguas-residuales-15516507>.

¹⁸³ Ley 9/1991, reguladora del canon de saneamiento de aguas, de 27 de noviembre, Boletín Oficial de Estado, Nº 20, de 23 de enero de 1992, ver página electrónica <http://vlex.com/vid/reguladora-canon-saneamiento-aguas-18146745>.

El canon de Baleares en cuanto a su naturaleza jurídica, se presenta como un auténtico impuesto de saneamiento de aguas residuales; la ley 9/1991, tiene como objeto dotar a esta Comunidad de los adecuados mecanismos de financiación de sus actividades hídricas.

➤ Canon de saneamiento de aguas residuales en Valencia.

El régimen jurídico lo constituye la ley 2/1992 de saneamiento de aguas residuales de la Comunidad Valenciana¹⁸⁴. El hecho imponible del canon lo constituye, la producción de las aguas residuales, manifestada a través del consumo medido o estimado de aguas de cualquier procedencia.

Con este tributo lo que se persigue primordialmente es financiar los gastos de funcionamiento de las instalaciones de evacuación, tratamiento y depuración de las aguas residuales. A pesar que fundamentalmente lo recaudado con este tributo persigue financiar el servicio de depuración de las aguas.

➤ Canon de saneamiento de Galicia.

Esta figura se aplica conforme a las normas contenidas en la ley 8/1993 que regula la Administración Hidráulica de Galicia¹⁸⁵. Constituye el hecho imponible de este canon, la producción de vertidos de aguas y de productos residuales, realizados directa o indirectamente, el Art. 34, establece que se entiende realizado el hecho imponible por el consumo o por la utilización potencial o real del agua de cualquier procedencia.

¹⁸⁴ Ley 2/1992, de Saneamiento de aguas residuales de la Comunidad Valenciana, del Gobierno Valenciano, de 26 de marzo, Boletín Oficial de Estado, de 28 de mayo de 1992, Nº 128, ver página electrónica <http://vlex.com/vid/valencia-saneamiento-residuales-18146553>.

¹⁸⁵ Ley 8/1993, reguladora de la Administración Hidráulica de Galicia, de 23 de junio, Boletín Oficial de Estado, Nº 197, de 18 de agosto de 1993.

Este tributo esta dirigido íntegramente a generar recursos para afrontar gastos de explotación e inversiones en instalaciones de saneamiento de aguas residuales del servicio de explotación de infraestructura de evacuación y de tratamiento de aguas residuales.

3.1.2 Instituciones competentes involucradas en la regulación del impuesto ecológico en España.

Hay un deber de la Hacienda Pública vinculado a los mandatos constitucionales contenidos en los derechos fundamentales de los ciudadanos y los principios rectores de la política social y económica, regulados en los Art. 39 al 52 Cn E, tendente a la asignación equitativa y eficiente del recurso tributario y que en su marco vinculante no programático finaliza su actuación hacia la satisfacción del supuesto colectivo que atiende al bien ambiental, además se establece la obligación de los poderes públicos de velar por la utilización racional de todos los recursos naturales, con el fin de proteger y mejorar la calidad de la vida, defender y restaurar el medio ambiente.

En cuanto a política financiera, el competente es el Ministerio de Hacienda y Economía, el cual cuenta con las Delegaciones Especiales de Economía y Hacienda en cada una de las CCAA, sus atribuciones según el Art. 6 del Decreto 390/1998 regulador de las funciones y estructura de orgánica de las Delegación de Economía y Hacienda son las siguientes:

- Elaborar y someter a la aprobación de la autoridad competente planes regionales de actuación, con el alcance que se establezca por los centros directivos competentes funcionalmente.
- Ejecutar y cuidar a través de sus dependencias de la ejecución de los programas donde se establezcan los respectivos planes de actuación,

mediante los correspondientes órganos de las Delegaciones de Economía y Hacienda Provinciales.

- Constituir el cauce ordinario de relación entre los órganos de las Delegaciones de Economía y Hacienda y los de la Administración Central de Economía y Hacienda.

- Coordinar las relaciones externas del Departamento en el ámbito de la Comunidad Autónoma, sin perjuicio de lo establecido en la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y medidas fiscales complementarias¹⁸⁶.

Por las anteriores atribuciones se considera que este Ministerio tiene competencia en cuanto a la recaudación del impuesto ecológico ya que este en determinado momento llega a formar parte de la política financiera del Estado, y lo hace por medio de las respectivas delegaciones, las cuales a su vez hacen llegar los fondos a su destino.

Así mismo el Ministerio de Medio Ambiente, institución que por su naturaleza el principal objetivo es velar por la protección, conservación y restauración del medio ambiente, sus atribuciones en relación al tema en estudio son las siguientes:

- Promover el desarrollo y la puesta en marcha de actividades y proyectos, así como, facilitar el acercamiento entre actores privados y públicos del país.

- Promover el desarrollo y la utilización de tecnologías limpias destinadas a reducir las emisiones de gases de efecto invernadero y aumentar las remociones netas de estos gases incluyendo sumideros

¹⁸⁶ Decreto 390/1998, por el que se regulan las funciones y la estructura orgánica de las Delegaciones de Economía y Hacienda, de 13 de marzo, Boletín Oficial de Estado, Nº 63, de 14 de marzo de 1998.

forestales, energías renovables, tecnologías de bajo consumo energético y reducción de emisiones de residuos urbanos, entre otras, dentro de los fines de cooperación.

➤ Incrementar la cooperación técnica para el mejoramiento de las capacidades del sector público y privado, para el desarrollo de actividades y proyectos de mitigación del cambio climático, incluido el desarrollo de información técnica, para establecer los escenarios de referencia y la adicionalidad de actividades y proyectos, al igual que para la medición de las reducciones y remociones netas de gases de efecto invernadero logradas¹⁸⁷.

Las anteriores todas en relación específica a la prevención y reparación del daño ambiental, destacando en el cambio climático ya que es lo pretenden evitar en su gran mayoría los impuestos ecológicos, y más aun los demás tributos ecológicos en general, por lo tanto no cabe duda que es el principal ente involucrado en la creación y aplicación de estas figuras tributarias con fines ecológicos.

En relación a la competencia de las CCAA, en cuanto a poderes públicos se refiere, están capacitadas para dictar normas adicionales de protección del medio ambiente, entre las que sin duda pueden encontrarse instrumentos fiscales, incluyéndose los de carácter ambiental, siendo entonces quienes aplican materialmente el impuesto.

El Art. 2 LOFCA, establece que la actividad financiera de las CCAA, se ejerce en coordinación con la Hacienda del Estado, teniendo en consideración que el ingreso de las CCAA, debe establecerse en forma que no pueda implicar, privilegios económicos o sociales ni suponer la existencia de barreras

¹⁸⁷ Acuerdo de conformidad con las atribuciones y responsabilidades del Ministerio del Medio Ambiente según lo acordado en la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático, ver texto completo en www.mma.es/secciones/cambio.pdf.

fiscales en el territorio español; y conforme a la garantía del equilibrio económico, a través de una política económica general designando al Estado como el encargado de adoptar las medidas oportunas tendentes a conseguir la estabilidad económica interna y externa, así como el desarrollo armónico entre las diversas partes del territorio español, lo que convierte a la Administración Pública en el sujeto activo de la relación tributaria, siendo entonces la encargada por mandato de ley de percibir el pago establecido para cada impuesto.

Las razones por las que se considera la competencia de las CCAA, en relación a los tributos ecológicos en general son las que menciona el Art. 3 LOFCA, ya que en el se establece que las CCAA gozaran del tratamiento fiscal que el Estado establece, para la coordinación de la política de inversiones públicas, y en general, por todo aspecto de la actividad financiera de las CCAA, y de la hacienda del Estado, que por su naturaleza necesite de una actuación coordinada entre ellas.

El Art. 4 LOFCA, establece que los recursos de las CCAA, están constituidos por sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales además de los tributos cedidos por el Estado.

El Art. 6 LOFCA, establece que las CCAA, podrán establecer y exigir sus propios tributos de acuerdo con la Cn E y las demás leyes. Cabe mencionar que el Estado da autonomía a las Comunidades para su bienestar en la materia que se considere necesario, incluyéndose entonces tributos ecológicos y más aun el impuesto ecológico.

Es así que a pesar que son instituciones que conocen en diferente materia se interrelacionan para el desarrollo de determinadas actividades, tal es el

caso de la aplicación de los tributos ecológicos y específicamente del impuesto ecológico.

3.1.3 Beneficios obtenidos en España con la implementación del impuesto ecológico.

Los analistas españoles aseguran, que la actividad económica en España dejó de basarse principalmente en la destrucción del medio ambiente y afirman que el mayor logro es tener un equilibrio entre el medio ambiente y el desarrollo económico, de ahí se habla de un desarrollo amigable con el ecosistema.

Uno de los beneficios obtenidos con el impuesto de matriculación, es reducir las emisiones de CO₂ en un 5% durante el año 2008. De esta forma, la entrada en vigor de este impuesto permitió a los fabricantes de automóviles acercarse al nivel de emisiones de 140 gr. por km, nivel comprometido con la UE para 2008. El estudio realizado por la UE prevé que las emisiones de CO₂ se sitúen en 140,8 gr. por km. en 2009 y en 133,8 gr. por km., en 2010. El objetivo fijado por la Comisión Europea es de 120 gr. por km., para 2012. En la actualidad, las emisiones medias de CO₂ de los vehículos de turismos y todoterrenos matriculados en España se mantienen en un nivel alto, con 158 gr. por km., recorrido, y con una tendencia creciente, con un aumento del 0,49% con respecto al año 2006¹⁸⁸.

Otro beneficio obtenido es el incremento de la cultura de reciclaje para los desechos que con un adecuado tratamiento se puede reestructurar su utilización, y el adecuado depósito de los desechos que no se pueden reciclar. Sobre todo y a nuestra opinión el beneficio más importante, es la concientización que adquiere la población para la utilización de los recursos

¹⁸⁸ LÓPEZ GUZMÁN GUZMÁN TOMÁS J., *Medio Ambiente...*, op. cit., p. 13.

naturales de una manera equilibrada, la explotación de los mismos y su preservación.

3.2 El impuesto ecológico en Colombia.

La experiencia latinoamericana presenta los diferentes mecanismos de protección del medio ambiente, tales como los incentivos e impuestos tributarios, los cuales son utilizados como políticas públicas en la protección del medio ambiente, en general los sistemas tributarios latinoamericanos contienen algunas figuras tributarias ambientales pero se evidencia la complejidad y la deficiente efectividad de estas medidas las cuales han sido complementadas por normas sancionatorias al hecho contaminador.

De los países de latinoamérica Colombia es uno de los que tiene más diversidad natural, siguiendo a Brasil y Argentina, además posee en su sistema tributario una serie de figuras fiscales utilizadas al cuidado de los recursos naturales; de ahí que en este país la sustentación de la existencia de normas y leyes que se aproximen a una tributación ambiental está plasmada en los grandes problemas ecológicos que tiene el planeta, provocado por la acumulación de un pasivo ambiental cuyas expresiones son percibidas a diario, las cuales repercutirán de forma nefasta en las futuras generaciones¹⁸⁹.

Una muestra de los grandes problemas ecológicos, es la pérdida de la diversidad biológica, la extinción de especies o el creciente número de especies en situación de riesgo, la degradación de los suelos y el avance de la desertificación; la continua degradación y pérdida de los ecosistemas boscosos y los humedales; la degradación de los ecosistemas marinos y

¹⁸⁹CAMPOS DE ARAUJO, CLAUDIA, et.al, *Estatuto Tributario y Medio Ambiente, Turismo y financiación autonómica y local*. Comentarios sobre la llamada ecotasa y otras alternativas de financiación, Granada, 2001, p. 82.

costeros, el inadecuado manejo y disposición de residuos sólidos, domésticos e industriales, los altos índices de contaminación hídrica, por la disposición sin tratamiento de residuos líquidos domiciliarios e industriales, el incremento del nivel de vulnerabilidad ante eventos naturales extremos, el deterioro de la calidad de aire por contaminación atmosférica asociada a las áreas urbanas, la inadecuada explotación de la minería y de la generación de energía y la deficiente gestión de sustancias y productos químicos peligrosos¹⁹⁰.

En los tiempos presentes la mayor parte de las naciones, entre las cuales se encuentra Colombia, han consagrado en sus respectivas constituciones y desarrollado por medio de la legislación y la jurisprudencia, que una de las principales finalidades del Estado consiste en la defensa del derecho colectivo o la conservación y restauración del medio ambiente. Las instituciones jurídicas están orientadas al cumplimiento de los fines esenciales del Estado, entre los cuales está el de garantizar la efectividad de los derechos consagrados en la Carta Magna.

La estructuración de los tributos en Colombia no puede ser ajena al cumplimiento de todos los fines fundamentales del Estado, por lo cual resulta armónico con los principios constitucionales el establecimiento de tributos con finalidades ecológicas. El establecimiento de impuestos con destinación específica, para la conservación y restauración del medio ambiente, es conforme a la Cn C, por haber sido calificada tal erogación como una inversión social, con lo cual se configura la excepción constitucional a la prohibición de destinar los recursos públicos a precisas finalidades¹⁹¹.

¹⁹⁰ Ibid.

¹⁹¹ CORTES CUETO, JAIDER RAFAEL, Foro de Contabilidad Ambiental y Social, *Los tributos Ambientales en Colombia*, Medellín, 2008, p. 25 y ss, ver pagina electrónica, www.humboldt.org.co/humboldt/homeFiles/institucional/infoanual_2008.

La implantación de gravámenes tributarios a cargo de los agentes contaminadores, con destino a la obtención de recursos para restaurar los recursos naturales afectados, resulta acorde con la Cn C, por el carácter colectivo del derecho a gozar de un medio ambiente sano, ya que en esa forma el agente causante del daño también está recibiendo un servicio estatal.

En la formulación de los impuestos ambientales o ecológicos, es necesario tener muy en cuenta el objetivo que se quiere lograr para escoger el ámbito de aplicación y debe hacerse con un orden de prioridades adecuado que consiste en la incentivación - reestructuración - recaudación, por lo tanto no debe descuidarse la inclusión de todos los elementos “teóricos” del tributo óptimo. También el diseño de los elementos de control que deben emplearse para medir la efectividad de su implantación y evitar su evasión.

Según el autor Alberto Gago, que en su obra clasifica en tres tipos los tributos ambientales aplicables para toda América y España, los cuales hay que tener en cuenta para que sea acorde con las políticas económicas y sociales de los países, sus principales objetivos programáticos son¹⁹²:

➤ Tasas de cobertura de costos:

Por ejemplo las creadas para cubrir los costos de los servicios ambientales y de las medidas de control de la contaminación, como el tratamiento de aguas (tasas de usuario) y que pueden utilizarse para gastos ambientales conexos (tasas identificadas).

➤ Impuestos incentivo:

¹⁹² GAGO RODRÍGUEZ, ALBERTO, et. al., *Experiencias, efectos y pautas de diseño de reformas fiscales verdes: una puesta al día*, Hacienda Pública Española, España, 2001, pp. 323-342.

Creados para cambiar el comportamiento de los productores y/o consumidores;

➤ Impuestos ambientales de finalidad fiscal:

Creados principalmente para aumentar la recaudación.

Los planteamientos anteriores y las doctrinas tributarias recomiendan que el tributo debe estipular el hecho imponible, el sujeto pasivo, la base imponible, el tipo de gravamen, las exenciones totales o parciales, deben presentar una estructura lógica que atienda al propósito extrafiscal y fiscal de que se trate, siendo la manera más apropiada para la viabilidad del proyecto de un sistema tributario ambiental que contenga tributos óptimos¹⁹³.

Por último para establecer un impuesto como ecológico se debe analizar su estructura, de modo que en ella se refleje la finalidad de incentivar la protección del medio ambiente, no ser tan evidente la necesidad de gravar para recaudar, en la configuración de los tributos ambientales o ecológicos, se debe reflexionar, desde las diferentes perspectivas o posibilidades del sistema tributario, si soporta una carga más, ya que el tamaño de esta carga tributaria generada y las bases imponibles potenciales tienen dimensiones finitas, de manera que la capacidad de los países para elevar los ingresos, tiene su límite; dependiendo del nivel y distribución de la carga tributaria, esta capacidad es variable, pero existe un punto de saturación más allá del cual se tiene un alto grado de antipatía tributaria y cualquier iniciativa para elevar los ingresos tributarios muy probablemente fracasará¹⁹⁴.

¹⁹³ CORTES CUETO, JAIDER RAFAEL, op. cit., p. 25 y ss.

¹⁹⁴ *Ibíd.*

La promulgación de la Ley 23 de 1973¹⁹⁵ la cual concede facultades extraordinarias al ejecutivo encabezado por el presidente de la República, para la creación de un Código de Recursos Naturales Renovables de Protección al Medio Ambiente, con el objetivo principal de prevenir, controlar la contaminación, el mejoramiento, conservación, protección y restauración de los recursos naturales renovables para así defender la salud y el bienestar de todos los habitantes del territorio nacional. Es así que se considera que el medio ambiente es un bien de patrimonio común por lo cual su mejoramiento y conservación son actividades de utilidad pública, donde participa el Estado y los particulares. A partir de esta norma se consideran bienes susceptibles de contaminación: el aire, el agua y el suelo¹⁹⁶.

En la década de los años noventas, se progresó en materia de legislación ambiental lo que no se había hecho en los últimos veinte años, con la Constitución de 1991¹⁹⁷, el “medio ambiente” se constitucionalizó, encontrándose “ligado con los nuevos derechos colectivos y como un derecho humano fundamental”. A lo largo de todo su articulado, la Cn C, está especialmente orientada a la protección del medio ambiente sano. Por tal razón el Art. 8 Cn C, establece que es una obligación del Estado y de los particulares “proteger las riquezas culturales y naturales de la nación”.

En la Cn C, se encuentran los principios rectores sobre la protección del Medio Ambiente, como la obligación del Estado en organizar, dirigir y reglamentar lo correspondiente al saneamiento ambiental conforme a los principios de eficiencia, universalidad, solidaridad y el derecho al medio

¹⁹⁵ Ley 23 de 1973, por la cual se conceden facultades extraordinarias al Presidente de la República para expedir el Código de Recursos Naturales y de Protección al Medio Ambiente y se dictan otras disposiciones. Decreto-ley 2811 de 1974, D. O. N° 34.001 del 17 de enero de 1974.

¹⁹⁶ CORTES CUETO, JAIDER RAFAEL, op. cit., p. 7.

¹⁹⁷ CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE COLOMBIA, Asamblea Nacional Constituyente 1991, Santa Fe, Bogotá D.C., julio 18 de 1991.

ambiente sano en el cual, todas las personas tienen derecho a gozar de un ambiente sano, así lo establece el Art. 49 Cn C.

Por lo antes mencionado, la normatividad le dió participación a la comunidad en las decisiones que puedan afectar al medio ambiente, regulando el Art. 79 Cn C, que es deber del Estado proteger la diversidad e integridad del ambiente, adicionalmente el Art. 46 Cn C, consagra que el gobierno nacional podrá declarar el estado de emergencia económica, social y ecológica, cuando sobrevengan hechos distintos de los previstos en los Arts. 212¹⁹⁸ y 213¹⁹⁹ Cn C, que perturben o amenacen perturbar en forma grave e inminente el orden económico, social y ecológico del país o que constituyen grave calamidad pública.

Adicionalmente el Art. 80 Cn C, establece la planificación el manejo y aprovechamiento de los recursos naturales, para lograr su conservación, restauración o sustitución por parte del Estado²⁰⁰. Con esta obligación

¹⁹⁸ Art. 212 Cn C. El Presidente de la República, con la firma de todos los ministros, podrá declarar el Estado de Guerra Exterior, mediante tal declaración, el Gobierno tendrá las facultades estrictamente necesarias para repeler la agresión, defender la soberanía, atender los requerimientos de la guerra, y procurar el restablecimiento de la normalidad. La declaración del Estado de Guerra Exterior sólo procederá una vez el Senado haya autorizado la declaratoria de guerra, salvo que a juicio del Presidente fuere necesario repeler la agresión. Mientras subsista el Estado de Guerra, el Congreso se reunirá con la plenitud de sus atribuciones constitucionales y legales, y el Gobierno le informará motivada y periódicamente sobre los decretos que haya dictado y la evolución de los acontecimientos. Los decretos legislativos que dicte el Gobierno suspenden las leyes incompatibles con el Estado de Guerra, rigen durante el tiempo que ellos mismos señalen y dejarán de tener vigencia tan pronto se declare restablecida la normalidad. El Congreso podrá, en cualquier época, reformarlos o derogarlos con el voto favorable de los dos tercios de los miembros de una y otra cámara.

¹⁹⁹ Art.213 Cn C. En caso de grave perturbación del orden público que atente de manera inminente contra la estabilidad institucional, la seguridad del Estado, o la convivencia ciudadana, y que no pueda ser conjurada mediante el uso de las atribuciones ordinarias de las autoridades de Policía, el Presidente de la República, con la firma de todos los ministros, podrá declarar el Estado de Conmoción Interior, en toda la República o parte de ella, por término no mayor de noventa días, prorrogable hasta por dos períodos iguales, el segundo de los cuales requiere concepto previo y favorable del Senado de la República. Mediante tal declaración, el Gobierno tendrá las facultades estrictamente necesarias para conjurar las causas de la perturbación e impedir la extensión de sus efectos. Los decretos legislativos que dicte el Gobierno podrán suspender las leyes incompatibles con el Estado de Conmoción y dejarán de regir tan pronto como se declare restablecido el orden público. El Gobierno podrá prorrogar su vigencia hasta por noventa días más. Dentro de los tres días siguientes a la declaratoria o prórroga del Estado de Conmoción, el Congreso se reunirá por derecho propio, con la plenitud de sus atribuciones constitucionales y legales. El Presidente le pasará inmediatamente un informe motivado sobre las razones que determinaron la declaración. En ningún caso los civiles podrán ser investigados y juzgados por la justicia militar.

²⁰⁰ Art. 80 Cn C. El Estado planificará el manejo y aprovechamiento de los recursos naturales, para garantizar su desarrollo sostenible, su conservación, restauración y sustitución. Además, deberá prevenir y controlar los factores de deterioro ambiental, imponer las sanciones legales y exigir la reparación de los daños causados. Así mismo, cooperará con otras nacionales en la protección de los ecosistemas situados en las zonas fronterizas.

constitucional se introduce el modelo de desarrollo sostenible y también no desconoce el deber de los ciudadanos de proteger los recursos naturales del país y velar por la conservación del ambiente.

La tributación ambiental actual en Colombia tiene un amplio desarrollo, legal y reglamentario, así en la ley 99/93 de creación del MMA²⁰¹, que brinda mayor soporte a la legislación ambiental, estableciendo los principios generales ambientales.

El medio ambiente como bien jurídico está referido fundamentalmente al ser humano, tiene un claro acento antropocéntrico, por tal razón el Art. 79 Cn C establece que “todas las personas tienen derecho a gozar de un ambiente sano”. Este derecho está íntimamente relacionado con el fin de “conseguir el mejoramiento de la calidad de vida” y de “promover la prosperidad general”. En síntesis, el bien jurídico del medio ambiente comprende tanto factores naturales como culturales, y debe entenderse como un todo²⁰².

En los Arts. 78 a 82 Cn C, se consagran los siguientes derechos colectivos, todos los cuales se relacionan con el medio ambiente y que es de suma importancia mencionar:

- Derecho a la calidad de los bienes y servicios ofrecidos.
- Derecho al ambiente sano.

²⁰¹ Ley 99 de 1993, por la cual se crea el Ministerio del Medio Ambiente, se reordena el Sector Público encargado de la gestión y conservación del medio ambiente y los recursos naturales renovables, se organiza el Sistema Nacional Ambiental, SINA y se dictan otras disposiciones. D. O. N.º. 41.146, de 22 de diciembre de 1993, ver pagina electrónica, Senado de la República de Colombia | Información legislativa www.secretariasenado.gov.com.

²⁰² CORTÉS CUETO, J. R., *Aproximación a un sistema tributario ambiental en Colombia 2006*, en Observatorio de la Economía Latinoamericana, N.º 63, ver texto completo en www.eumed.net/cursecon/ecolat/co/06/jrcc.htm.

- Derecho al aprovechamiento de los recursos naturales dentro del concepto de “desarrollo sostenible²⁰³”, que concilia el progreso económico con el cuidado del medio ambiente.
- Derecho a la prohibición de armas químicas, biológicas o nucleares. Así por ejemplo se encuentra el Tratado en el que se prohíben los ensayos con armas nucleares en la atmósfera, en el espacio ultraterrestre y debajo del agua del 3 de diciembre de 1964.
- Derecho a la prohibición de la importación de residuos nucleares y desechos tóxicos. Que se encuentra establecido en el Convenio de Basilea sobre el Control de los Movimientos Transfronterizos de los Desechos Peligrosos y su Eliminación del 24 de mayo de 1991; en el cual se fundan normas para el transporte y la disposición internacional de desechos peligrosos (radiactivos y tóxicos). En el cual se reconoció que los desechos peligrosos y otros desechos y sus movimientos transfronterizos pueden causar daños a la salud humana y al medio ambiente, representan la generación y la complejidad cada vez mayores de los desechos peligrosos y otros desechos, así como sus movimientos transfronterizos.

El orden jurídico colombiano posee muchas figuras tributarias pero las leyes y normas de los tributos ambientales se encuentran muy distantes debido a los problemas estructurales sobre coordinación económica y ambiental de los códigos jurídicos del país. Aunque no hay que desconocer la existencia de

²⁰³ El término desarrollo sostenible, perdurable o sustentable se aplica al desarrollo socio-económico y fue formalizado por primera vez en el documento conocido como Informe Brundtland de 1987, fruto de los trabajos de la Comisión Mundial de Medio Ambiente y Desarrollo de Naciones Unidas, creada en Asamblea de las Naciones Unidas en 1983. Tal informe define al Desarrollo Sostenible como aquel que garantiza las necesidades del presente sin comprometer las posibilidades de las generaciones futuras para satisfacer sus propias necesidades, ver texto completo en www.scribd.com/doc/.../INFORME-BRUNDTLAND.

normas y procedimientos importante que plantea la unificación y organización un sistema tributario ambiental²⁰⁴.

Los criterios ecológicos en el diseño de los tributos ambientales, lo convierten en un potente instrumento de política ambiental, este puede actuar de doble sentido, por un lado reduciendo, mediante beneficios fiscales, las cargas tributarias de actividades que desea estimular, y por otro, al aumentar la carga impositiva a las actividades que deben ser desincentivadas, como las intensivas en el uso de recursos naturales²⁰⁵.

3.2.1 Actividades que se gravan con el impuesto ecológico en Colombia.

Colombia es uno de los pioneros en tributación ambiental a nivel latinoamericano, por lo tanto es importante recalcar que no solo se aplican impuestos si no también en su gran mayoría se aplican tasas retributivas y compensatorias²⁰⁶ por vertidos y emisiones²⁰⁷, por la utilización de aguas y aprovechamiento forestal y pesquero. Además la denominada “sobretasa ambiental de 5% para las vías que afecten o se sitúen sobre parques naturales nacionales, parques naturales distritales, sitios de reservas de biosfera”.

²⁰⁴ CORTÉS CUETO, J. R. *Aproximación...* op.cit., ver www.eumed.net/cursecon/ecolat/co/06/jrcc.htm.

²⁰⁵ *Ibíd.*

²⁰⁶ CARRERA PONCELA, ANA, *Diferentes Aspectos económico-jurídicos y análisis descriptivo de la tributación ambiental en Latinoamérica*, Barranquilla, 2001, p. 41, ver texto completo en <http://www.eumed.net/cursecon/ecolat/la/07/cpmv.htm> Se entiende por tasa retributiva aquella que se paga por la utilización directa o indirecta de la atmósfera, del agua y del suelo, para introducir o arrojar desechos o desperdicios agrícolas, mineros o industriales, aguas negras o servidas de cualquier origen, humos, vapores y sustancias nocivas que sean resultado de actividades antrópicas o propiciadas por el hombre, o actividades económicas o de servicio, sean o no lucrativas. Se entiende por tasas compensatorias, las que se cancelan para mantener la renovabilidad de los recursos naturales no renovables. Estas tasas son de carácter nacional, ya que son creadas por ley del congreso de la República. El hecho imponible común a todas ellas lo constituyen aquellas conductas que conllevan la utilización de la atmósfera, el agua o el suelo para introducir o arrojar desechos u otras sustancias, con un efecto nocivo. En concreto, en las tasas compensatorias, el hecho imponible consiste en mantener los recursos naturales renovables mientras que las tasas retributivas tienen como finalidad crear incentivos permanentes.

²⁰⁷ Reglamento de prevención y control de la contaminación atmosférica, Ministerio del Medio Ambiente, Decreto 948 de 1995, D.O 41876 del 5 de junio de 1995, define el termino Emisión como la descarga de una sustancia o elementos del aire, en estado sólido, líquido o gaseoso o en alguna combinación de estos, proveniente de una fuente fija o móvil.

La situación actual se caracteriza por un elevado grado de confusión, debido a que algunas de estas figuras denominadas en las reformas tributarias verdes como “ecotasa”, canon, tasas contributivas e “impuestos verdes” hacen referencia en ocasiones a los impuestos ecológicos; es por ello que al estudiar la legislación colombiana se logra percibir que estos términos son utilizados indistintamente y por consiguiente muchas de las actividades gravadas con este impuesto ecológico se encuentran denominadas como sobretasa, ecotasa, tasa o canon, a pesar de tener características propias de la tasa, se siguen denominando como impuestos.

Entre las actividades que se consideran contaminantes se encuentran: La utilización directa o indirecta de la atmósfera, de los ríos, arroyos, lagos y aguas subterráneas, de la tierra y el suelo, para introducir o arrojar desechos o desperdicios agrícolas, mineros o industriales aguas negras o servidas de cualquier origen, humos, vapores y sustancias nocivas que sean resultado de actividades lucrativas²⁰⁸.

Hasta el momento, mayormente se ha regulado lo referente a las tasas por utilización de aguas, cuya recaudación es competencia de las corporaciones autónomas regionales. Por otro lado, en lo relativo a la protección del agua la legislación colombiana exige que todo proyecto que conlleve el uso de agua de fuentes naturales para cualquier actividad industrial o no, deberá destinar no menos de un 1% del total de la inversión para la protección de la cuenca hidrográfica que alimenta la respectiva fuente hídrica.

En Colombia existen además otros instrumentos como los royalties sobre la producción petrolera y una tasa por la explotación forestal, cuando la reforestación no compensa el agotamiento del recurso. En definitiva, las

²⁰⁸ CARRARA PONCELA, ANA, *Diferentes Aspectos...*, op. cit., p. 45.

políticas de prevención son la apuesta inequívoca del legislador colombiano de manera que, para lograr crear estímulos económicos a la protección de medio ambiente, la legislación colombiana cuenta con instrumentos de carácter económico, dentro de los cuales se encuentran los tributarios. Estos últimos se han instrumentado en forma de tasas, exenciones y beneficios fiscales a la inversión²⁰⁹.

3.2.2 Instituciones competentes involucradas en la regulación del impuesto ecológico en Colombia.

El Art. 1 N° 10, de la ley 99 de 1993 de creación del MMA, se considera la ley marco ambiental, y establece “la acción para la protección y recuperación ambientales del país es una tarea conjunta y coordinada entre el Estado, la comunidad, las organizaciones no gubernamentales y el sector privado”. De ahí se parte para establecer medidas legales, para proteger y recuperar la situación ambiental, involucrando tanto a la población en general, como las diferentes organizaciones protectoras o no del medio ambiente y sobre todo al sector privado que es este el que mayormente contribuye con el deterioro de los recursos naturales según su actividad.

Entre las instituciones que mayormente están vinculadas con la regulación del impuesto ecológico, podemos mencionar: El Sistema Nacional Ambiental conocido como SINA, el cual es entendido “como el conjunto de orientaciones, normas, actividades, recursos, programas e instituciones que permiten la puesta en marcha de los principios generales ambientales contenidos en la Ley 99 de 1993 de creación del MMA.” Por ello, se debe conocer su jerarquía, en orden descendente: Ministerio del Medio Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial (MMAVDT), Corporaciones Autónomas

²⁰⁹ *Ibíd.*

Regionales (CAR's), Grandes Centros urbanos, departamentos y distritos o municipios, el Consejo Nacional Ambiental y las entidades científicas adscritas y vinculadas al MMAVDT.

En cuanto a las gestiones fiscales, es evidente que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público trabaja sobre unos objetivos más inmediatos, cuidando sobre bases de corto plazo, la estabilidad macroeconómica del país y en consecuencia, no se ven muy identificados con los amplios objetivos de largo plazo del desarrollo sostenible.

Es así como las diferentes instituciones gubernamentales trabajan de manera conjunta así ocurre con el MMAVDT, trabaja por alcanzar una mayor coordinación interministerial con el Ministerio de Protección Social (MPS), el Ministerio de Comercio y Turismo, (MCT) el Ministerio de Minas y el de Agricultura, pues estos Ministerios representan y lideran sectores que por su naturaleza y objetivos, hacen un uso intensivo ya sea directo o indirecto de los recursos naturales y el ambiente. Por lo tanto son estos los que se consideran que son las instituciones competentes de implementar el impuesto ecológico y por que no decir del tributo en general, pero a ellos se les agregan la población en general²¹⁰.

3.2.3 Beneficios obtenidos en Colombia con la implementación del Impuesto ecológico.

La implementación de los tributos ecológicos y en particular del impuesto ecológico en Colombia se reflejan por medio de los efectos económicos, que son de suma importancia, pues estos tributos, además de internalizar los costos externos de la contaminación de forma eficiente, presentan otras

²¹⁰ PADILLA HERNÁNDEZ, EDUARDO, Lecturas sobre derecho del medio ambiente, *Lecciones de derecho ambiental*, Universidad Externado de Colombia en Bogotá, tomo I, Bogotá, 2000, p. 29.

propiedades importantes, como la llamada eficiencia estática, que es la que permite incurrir de diversas formas en los agentes contaminantes, por lo tanto permite minimizar el costo total de controlar la contaminación.

Otra importante propiedad es la eficiencia dinámica, que incentiva la innovación tecnológica frente a la adopción de tecnologías existentes, ya que su actuación no se agota al alcanzar un determinado nivel de mejora ambiental: como el impuesto se paga por las emisiones que no se han reducido, crea una poderosa y constante motivación para buscar innovaciones tecnológicas limpias que permitan reducir aún más las emisiones y hacerlo a un menor costo.

Se considera que el impuesto ecológico que grava a los vehículos todoterreno, ha penalizado a los vehículos más contaminantes, tirando a la baja, por primera vez en los últimos cuatro años, las ventas de vehículos todoterreno, que descendieron un 26,6% en las tres primeras semanas de enero 2008, superando incluso una caída del 21,4% acumulada por los vehículos de turismo.

En concreto, las ventas de vehículos 4x4 con un nivel de emisiones superior a los 200 gr. de CO₂ por Km. han bajado un 57,3%, mientras que los vehículos de turismos más contaminantes, gravados con una alícuota de 14,75%, presentan una caída del 56,6%. Asimismo, la matriculación de vehículos de turismos que emiten entre 161 y 200 gr. de CO₂ por Km. y que están gravados con un 9,75% ha descendido un 28,2% hasta la fecha, mientras que los ubicados en los tramos primero (menos de 120 gr.) y segundo (entre 121 y 160 gr.) han protagonizado descensos del 9,5% y 17,7%, respectivamente.

Al tomar este tipo de medidas, tiende a disminuir el uso de vehículos todoterreno y en determinados casos la venta de algunos productos contaminantes y se logra una reducción de emisiones de gases, y por consiguiente se frena un poco el daño atmosférico; en cierta medida se protege el entorno natural y se logra la disminución de enfermedades respiratorias, ya que en su gran mayoría son causadas por el nivel de smog en la ciudad²¹¹.

Es importante mencionar que en Colombia se ha aumentado los ingresos para fines medioambientales por medio de la recaudación de los impuestos ecológicos, que supone una cuota de participación en los ingresos tributarios totales bastante significativa, que es destinada a financiar inversiones en infraestructura ambiental.

Actualmente esta en proceso de aplicación el proyecto con el que se pretende implementar un sistema de manejo, recolección y tratamiento de pilas y baterías agotadas en Bogotá. En el cual se señala que la responsabilidad del manejo, recolección y tratamiento de las pilas será compartida, pero radicará principalmente en los productores, importadores y distribuidores autorizados, quienes deberán informar debidamente a los consumidores de la composición de este producto y de sus implicaciones en el medio ambiente. El proceso de recolección y tratamiento de las pilas no tendrá ningún costo adicional para los usuarios²¹².

Otro es el proyecto en el que se ordena incluir en la ruta de reciclaje desechos electrónicos domiciliarios, que consiste en el reciclaje de residuos electrónicos domiciliarios que ordena a la Administración Distrital,

²¹¹ CARRARA PONCELA, ANA, *Diferentes Aspectos*, op. cit., p. 48.

²¹² BRAVO ARTEAGA, JUAN RAFAEL, VI Congreso Iberoamericano de Academias de Derecho, Academia Colombiana de Jurisprudencia, *La Tutela Jurídica del Medio Ambiente y el aporte del Derecho Tributario*, Colombia, 2007.

encabezada de la Unidad Ejecutiva de Servicios y la Secretaría del Medio Ambiente lideren la buena disposición de los residuos eléctricos y electrónicos e incluyan su recolección dentro de las rutas de reciclaje establecidas en la ciudad. Estos desechos deberán ir separados de las bolsas que contienen residuos reciclables para evitar que los recicladores las manipulen, de igual manera, establece que la Secretaria de Ambiente será la entidad encargada de reglamentar la disposición final de los residuos de los aparatos electrónicos y de diseñar campañas para la información a usuarios²¹³.

En Colombia este tipo de impuestos suele tener buena aceptación social, ya que cuentan con una gran diversidad biológica; aunque la aplicación de este impuesto trae consigo la inversión en proyectos de protección ambiental que son de mucha ayuda al medio ambiente y a la persona en si, se hace necesario mencionar que también trae aparejada una contraposición que constituye un riesgo de pérdida de competitividad ya que la traslación del impuesto al precio final del producto, puede incidir en las ventas de los bienes y servicios en los mercados nacionales o internacionales.

Los efectos negativos sobre la competitividad de un sector se pueden compensar con los incrementos de competitividad de otros, por los beneficios que pueden obtener ciertas actividades de un medio ambiente más limpio, y por los ingresos generados con el reciclaje en ciertas empresas. Además, a veces, los intentos de limitar efectos negativos sobre la competitividad, llevan a concentrar la carga fiscal sobre los consumidores finales y no sobre el sujeto contaminante²¹⁴.

²¹³ Ibid.

²¹⁴ Ibid.

CAPITULO IV

ANALISIS DE LA VIABILIDAD DE IMPLEMENTAR EL IMPUESTO ECOLÓGICO EN EL SALVADOR

4.1 Factores a considerar para la creación de una política fiscal ambiental.

Es importante mencionar que la legislación salvadoreña no cuenta con una política fiscal ambiental, que tenga por objetivo crear programas fiscales con fines ambientales, pudiendo establecerse diferentes medidas y figuras tributarias tales como impuestos, tasas y contribuciones especiales con fines ecológicos, así como también tomar en consideración los incentivos fiscales con fines ambientales, como mecanismos de protección y mantenimiento de los recursos naturales.

Para que en El Salvador se pueda crear una política fiscal que tenga como fin la contribución efectiva para el mantenimiento de los recursos naturales, se debe hacer un estudio muy amplio de los problemas ambientales y del impacto económico que esta política implicaría, por ello se considera oportuno como paso previo para la creación de la política fiscal:

- a) Partir de un diagnóstico del nivel y la tendencia de contaminación de la atmósfera, del agua, del aire y del suelo en El Salvador.
- b) Luego la exploración del marco jurídico e institucional donde se destacan los procedimientos y los mecanismos que se siguen, para la inspección y normativa de calidad del aire, agua y suelo.
- c) Además se debe presentar una propuesta de instrumentos económicos para poder lograr el control de la contaminación que incluya medidas complementarias para su implementación, la cual se presentará con los

lineamientos generales para un plan de acción con el propósito de identificar los mecanismos que permitan viabilizar la puesta en marcha de este plan²¹⁵.

Se considera que algunos factores esenciales para la puesta en práctica de una reforma tributaria ambiental son los siguientes:

- a) El objetivo básico de un impuesto ecológico y en general de los tributos ecológicos es sin lugar a dudas, proteger el medio ambiente.
- b) Los resultados apuntan a ser mejores si los impuestos ecológicos se aplican en el contexto de una combinación de medidas y políticas que incluyan normativas, estándares, acuerdos voluntarios y permisos negociables, debiendo analizarse con detenimiento cuál es la combinación más eficaz para cada caso en particular.
- c) Las reformas tributarias ambientales deben utilizarse para asegurar la integración efectiva de las dimensiones económicas, sociales y ambientales del desarrollo sostenible.
- d) La información al público y la participación activa de todas las partes interesadas tiene un rol muy importante ante la población, para la correcta aplicación de la tributación ambiental.
- e) La coordinación internacional en la realización de reformas tributarias ambientales y más aun la entrada en vigor de impuestos ecológicos, se considera de gran relevancia para la puesta en marcha de la tributación ambiental, lo cual es una condición crucial para ampliar su ámbito de aplicación y elevar su eficiencia.

Se considera que entre los instrumentos a aplicar en la creación de una política fiscal ambiental se pueden considerar los que establece el Art. 11 LMA, tales como:

²¹⁵ Proyecto CEPAL/ PNUD, RLA/ 98/015, op. cit, pp. 8 y ss.

- a) La evaluación ambiental.
- b) La información ambiental.
- c) La participación de la población.
- d) Los programas de incentivos y desincentivos ambientales.
- e) Programas de financiamientos de proyectos ambientales.
- f) La utilización de ciencia y tecnología aplicada al medio ambiente.
- g) Las diferentes estrategias nacionales del medio ambiente y su plan de acción²¹⁶.

Todos los anteriores instrumentos son indispensables para la creación y puesta en práctica de una fiscalidad ambiental exitosa en cualquier Estado.

Cabe señalar que en El Salvador solamente se cuenta con la política nacional del medio ambiente, lo cual es lo más cercano que se tiene en relación a políticas de protección ambiental, así el Art. 3 LMA, establece que se considera como política nacional del medio ambiente, al conjunto de principios, estrategias y acciones, emitidas por el Consejo de Ministros y realizado por el MARN, misma que debe ser actualizada por lo menos cada 5 años, con el fin de asegurar un desarrollo sostenible y sustentable en El Salvador; considerándose que la política nacional del medio ambiente es lo que deberá guiar la acción de la Administración Pública central y municipal, en la ejecución de planes y programas de desarrollo.

La política ambiental de mayor relevancia es la llamada “política nacional de producción mas limpia” que lleva inmersa los lineamientos de manejo integral del agua, la gestión integral de residuos, la eficiencia energética y la reducción de emisiones atmosféricas, basándose en lo establecido en el Protocolo de Montreal, la que sigue cuatro principios básicos: de integralidad,

²¹⁶ Ley del Medio Ambiente, D.L N° 233, de 2 de marzo de 1998, D.O. 79, Tomo 339, de 4 de mayo de 1998.

concertación, gradualidad e internalización de los costos ambientales asociados, y tiene su fundamento 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, además esta misma 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 residuos²¹⁷.

Las políticas tributarias ambientales están relativamente limitadas por factores diversos que se toman en cuenta para la aplicación de los impuestos ecológicos, sin embargo al existir la tributación ambiental, los tributos ecológicos podrían funcionar como un medio potencialmente eficaz para proteger el medio ambiente ya que con ello se lograría un aporte para aumentar la eficiencia económica y a la vez la conservación del entorno natural²¹⁸.

Sin embargo, los impuestos ecológicos enfrentan grandes problemas de aceptación, ya que existe cierta oposición de las partes implicadas, que puede atribuirse a diversas razones, tales como el miedo a la pérdida de

²¹⁷ La política de producción más limpia se formuló y adoptó por el Consejo Nacional Ambiental en agosto de 1997, con el propósito de crear soluciones a la problemática ambiental de los sectores productivos; buscando fundamentalmente prevenir la contaminación en su origen, en lugar de tratarla una vez ya generada, con resultados significativos para la construcción de las posibilidades reales de sostenibilidad y competitividad sectoriales, ver página electrónica www.camagro.com

Protocolo de Montreal relativo a las sustancias que agotan el ozono es un Tratado Internacional diseñado para proteger la capa de ozono reduciendo la producción y el consumo de numerosas sustancias que se ha estudiado que reaccionan con el ozono y se cree que son responsables por el agotamiento de la capa de ozono. El acuerdo fue negociado en 1987 y entró en vigor el 1º de enero de 1989. Se cree que si todos los países cumplen con los objetivos propuestos dentro del tratado, la capa de ozono podría haberse recuperado para el año 2050. Debido al alto grado de aceptación e implementación que se ha logrado, el tratado ha sido considerado como un ejemplo excepcional de cooperación internacional, ver página electrónica, ozone.unep.org/spanish/

²¹⁸ VAQUERA GARCÍA, A. *Fiscalidad y medio ambiente*, Editorial Lex Nova, Valladolid, 1999, pp. 140 y ss.

competitividad, el recorte de beneficios o la posible regresividad del ingreso, por lo tanto, el fomento de la aceptación es un componente clave para la puesta en práctica de la estrategia tributaria ambiental; por ello se manejan tres grupos de medidas que pueden contribuir a ampliar la aceptación:

a) El objetivo del impuesto tiene que establecerse con claridad desde el principio, concretamente, debe resaltarse el hecho que su finalidad es reducir un tipo específico de contaminación y no incrementar el ingreso gubernamental.

b) La participación activa de las partes interesadas, en varios países se han creado con éxito “comisiones de impuestos ecológicos”, que reúnen a los interlocutores de los sectores públicos y privados en una labor conjunta; participan en ellas las instancias gubernamentales tales como los Ministerios de Economía o Medio Ambiente; los representantes de los sectores productivos como agricultura, energía, transporte y manufactura, finalmente las organizaciones no gubernamentales ambientales y técnicos especialistas.

c) Las reformas fiscales ambientales deben llevarse a cabo progresivamente, en los países que se han implementado estas medidas, la introducción de los primeros impuestos ambientales suele ir seguida de un aumento gradual de las alícuotas, una ampliación de la base imponible y una incorporación progresiva de otros impuestos.

La aplicación de impuestos ecológicos plantea metas por parte de los sectores fiscales y ambientales de un gobierno, y al establecer los impuestos ecológicos por períodos, por montos progresivos y ajustables, se logra en gran medida salvar las diferencias existentes entre ambos sectores²¹⁹.

²¹⁹ VAQUERA GARCÍA, A. op. cit., pp. 142 y 143.

Los impuestos ecológicos, entonces pretenden disuadir a los sectores industriales y productores en general de conductas contaminantes, también de proteger los recursos afectados por este tipo de impuestos y finalmente mejorar las condiciones de vida; así como también son considerados como doblemente eficaces ya que permiten recaudar fondos públicos, además, contribuyen a que los contaminadores reduzcan sus efectos negativos sobre el medio ambiente y en las actividades que generan impacto ambiental negativo²²⁰.

4.2 Instituciones involucradas en la creación e implementación del impuesto ecológico.

Al estudiar la posibilidad de crear un impuesto de carácter ecológico en El Salvador, se necesita la intervención de diferentes instituciones gubernamentales entre las que se razona que desempeñarían un rol primordial se encuentran el MH, el MARN, el ME y el MSPAS, por lo que es importante establecer el por qué se consideran competentes en la materia, por ello que se hace un breve análisis de las atribuciones que dan pie a determinar la competencia de estas en relación a la creación e implementación del impuesto ecológico en El Salvador, además no se puede olvidar que debe existir coordinación con la Asamblea Legislativa, por ser este el órgano de Estado competente para elaborar y aprobar cualquier iniciativa de ley sometida a su estudio.

➤ Ministerio de Hacienda:

El Art. 36 RIOE establece las atribuciones del MH de las cuales se consideran vinculantes con el impuesto ecológico, las obligaciones de armonizar, dirigir y ejecutar la política tributaria; organizar, dirigir y controlar la

²²⁰ MARTÍN MATEO, RAMÓN. *Tratado de Derecho Ambiental*, Editorial Trivium, Madrid, 1991, pp. 15 y ss.

recaudación, custodia y erogación de los fondos públicos, pudiendo auxiliarse para fines de recaudación, con los bancos y otras instituciones financieras²²¹.

El MH por ser el órgano encargado de armonizar las políticas tributarias, se considera el ente idóneo para implementar el impuesto ecológico, fundamentando su origen en la tributación ambiental, y en la promoción de legislación pertinente a ello; de igual manera haciéndose auxiliar del ME respecto al impacto económico, y de cualquier otra institución financiera para la recolección de los impuestos tal como se hace actualmente; asimismo desempeñar un rol fiscalizador para las personas naturales y jurídicas obligadas al pago del impuesto; darle la importancia debida a este tributo así como si fuera cualquier otro ya aplicado a la población

Es por ello que se puede asegurar con certeza que el MH es en quien recae la de responsabilidad tributaria de la creación del impuesto ecológico, ya que esta institución cuenta con todo el sistema, experiencia y recursos materiales y humanos para tomar el control de la creación de esta figura, claro esta que debe auxiliarse del MARN para establecer el equilibrio entre lo fiscal y lo ambiental ya que las reformas tributarias de esta índole deben ir conforme a las necesidades ambientales del territorio y de la población.

➤ Ministerio del Medio Ambiente y Recursos Naturales:

El MARN es la entidad en quien recae la obligación de velar por la conservación y mantenimiento de los recursos naturales, y es a través del SINAMA que concretiza su actividad, el cual tiene como finalidad poner en funcionamiento y mantener en las entidades e instituciones del sector público

²²¹ Reglamento Interno del Órgano Ejecutivo, D.E. N° 24, de 18 de abril de 1989, D.O. N° 70, Tomo 303, de 18 de abril de 1989.

los principios, normas, programación, dirección y coordinación de la gestión ambiental de El Salvador; destacando en ello que la actividad ambiental no es solo de importancia al MARN, sino que también es de interés a todas las instituciones indistintamente de su función.

Por ello es que el MARN debe considerar incluir en la política ambiental una política tributaria para así servir como respaldo al MH en la creación de una propuesta a la Asamblea Legislativa sobre la creación de un impuesto con carácter ecológico.

Los gobiernos municipales desempeñan un rol muy importante, ya que el Art.35 LMA, establece el apoyo por parte del MARN hacia las municipalidades en relación a la captación de recursos para actividades y proyectos destinados a la conservación, recuperación y producción ambientalmente sana, incluyéndose además los sectores gubernamentales como no gubernamentales, esta recaudación podría perfectamente adaptarse a la captación de fondos mediante la figura de las tasas ecológicas.

El Art. 45-A RIOE, establece las atribuciones del MARN y entre las actividades que se especula que son más relevantes para la creación e implementación del impuesto ecológico, se encuentran proponer la legislación sobre conservación y uso racional de los recursos naturales, a efecto de obtener un desarrollo sostenible de los mismos y velar por su cumplimiento; el establecimiento de la incorporación de los planes, programas y proyectos de desarrollo, su aplicación a escala nacional, regional sectorial y local; la implementación de medidas legales para proteger, conservar, restaurar el desarrollo y aprovechamiento de los recursos naturales del país; además colaborar con organismos

gubernamentales e internacionales competentes para prevenir y combatir la contaminación ambiental.

Entre las funciones que el MARN podría desempeñar, aparte de las ya mencionadas, es ser un órgano rector y vigilante, que los niveles de contaminación alcanzados sean paralizados y en todo caso disminuidos conforme a los planes de acción creados por este, asimismo coordinar con las instituciones que crea conveniente su participación para cualquier actividad en beneficio del saneamiento ambiental.

➤ Ministerio de Economía:

El Art. 37 RIOE regula las atribuciones del ME, del estudio de estas atribuciones se considera que son pieza fundamental para establecer su competencia en la creación e implementación del impuesto ecológico; las funciones de aprobar las tarifas aplicables a la prestación de servicios esenciales a la comunidad; el estudio y análisis de los sistemas de impuestos y las tarifas tributarias aplicables a las actividades económicas internas, en relación con la situación de la producción y del consumo; y la presentación al MH de las sugerencias que estime convenientes para los intereses económicos del país.

Por ello conviene que su función sea encaminada a revisar los impactos de los impuestos en la actividad económica y tomar las medidas en relación a las distorsiones del mercado producidas para la introducción del impuesto de carácter ecológico.

➤ Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social:

El Art. 40 CS, establece que el MSPS es el organismo encargado de determinar, planificar y ejecutar la política nacional en materia de salud; dictar las normas pertinentes, organizar, coordinar y evaluar la ejecución de las actividades relacionadas con la salud; algunas de estas actividades en pro de la salud lleva consigo una estrecha relación con el MARN, los cuales trabajan conjuntamente para tener control sobre la contaminación del agua, aire y suelo, de esa manera se obtiene información sobre las emisiones y concentraciones en relación a la calidad del aire, agua y suelo, siendo estos los elementos naturales más dañados por la contaminación y precisamente los que mayormente se pretende proteger con la creación de una política fiscal ambiental²²².

Una de las atribuciones del MSPAS más relevante en relación al tema en estudio y considerada en el Art. 41 CS, es la capacidad de establecer y mantener colaboración con los demás Ministerios, Instituciones Públicas y Privadas y Agrupaciones Profesionales o de Servicio que desarrollen actividades relacionadas con la salud.

En lo que respecta al saneamiento del ambiente urbano y rural el Art.56 CS, establece que MSPS, por medio de los organismos regionales, departamentales y locales de salud, desarrollará programas de saneamiento ambiental, encaminados a lograr para las comunidades:

- a) La disposición adecuada de excretas y aguas servidas.
- b) La eliminación de basuras y otros desechos.
- c) El saneamiento de los lugares públicos y de recreación.

²²² Código de Salud, D.L. N° 955, de 28 de abril de 1988, D. O. N° 86, Tomo 299, de 11 de mayo de 1988.

- d) La eliminación y control de contaminaciones de agua de consumo, de suelo y de aire.
- e) La eliminación y control de otros riesgos ambientales.

Así mismo el Art.57 CS, considera que el MSPAS por medio de sus organismos tendrá facultades de intervención y control en todo lo que atañe a las actividades de saneamiento y obras de ingeniería sanitaria.

En relación a la basura y desechos sólidos el CS, establece en los Arts. 74-78 las disposiciones pertinentes a ello, que se complementa con lo dispuesto en el Art. 52 LMA, donde se funda que es el MARN en coordinación con el MSPAS y los Gobiernos Municipales, son los que deben promover los programas de reducción en la fuente, reciclaje, reutilización y adecuada disposición final de los desechos sólidos, así mismo la selección del lugar donde serán depositados los desechos.

El MSPAS tiene la facultad de autorizar los establecimientos que produzcan desechos que por su naturaleza o peligrosidad no deben entregarse al servicio público de aseo, además le corresponde, directamente o por medio de los organismos competentes, tomar las medidas que sean necesarias para proteger a la población de contaminantes tales como: humo, ruidos, vibraciones, olores desagradables, gases tóxicos, pólvora u otros contaminantes atmosféricos.

En relación a las medidas de protección contra las radiaciones el Art.191 CS, establece que el MSPAS, dictará las medidas necesarias tendientes a la planificación, regulación y vigilancia de todas y cada una de las actividades que se realicen o se relacionen con fuentes de radiaciones ionizantes, no ionizantes y ultrasonido, en todo el territorio salvadoreño, tales como: importación, exportación, venta, compra, transferencia, adquisición,

reposición, transporte, desecho, almacenamiento, uso, procedimiento, mantenimiento y protección.

Por lo antes mencionado se confirma que el MSPAS es el elemento clave para la elaboración del diagnóstico ambiental del país; ya que su participación va orientada a brindar apoyo al MARN para la realización de los estudios requeridos en cuanto al saneamiento ambiental, sondeos de los problemas ambientales y los efectos en la población, resaltando así la amplitud e importancia que tiene el MSPAS en relación no solo a la salud si no al medio ambiente en general, también se encarga de brindar apoyo al MARN en las actividades de reciclaje y reutilización de los desechos sólidos, así como en la elaboración del reporte del estudio de los niveles de emisiones y nivel de contaminación atmosférica e hídrica, en el establecimiento de normas de control sanitario en el manejo de toda clase de desechos, salvaguardando la salud de aquellas personas que realizan esta labor, finalmente el MSPAS tiene la tarea de tomar medidas para proteger a la población de los agentes contaminantes.

En síntesis, la relación de las instituciones intervinientes en la creación del impuesto ecológico, es la siguiente: Como ente rector se posiciona el MH por el carácter fiscal del que se reviste, el MARN en coordinación con el MSPAS debe haber elaborado previamente un diagnóstico de la situación ambiental, e incluir en las política ambientales las políticas fiscales, para luego proponerlo al MH y este a su vez coordinar con ME para que realice un análisis de los posibles efectos económicos por la implantación del impuesto ecológico; luego el MH en coordinación con el MARN deberán proponer a la Asamblea Legislativa la creación y aprobación del impuesto ecológico, en quien finalmente recae la decisión de su aprobación e implementación.

Al estudiar las facultades competentes para cada institución, es importante hacer notar que cada institución no actúa de manera independiente si no que están interrelacionadas entre si, trabajando de manera conjunta para crear un desarrollo integralmente sostenido e interactuando con la población; por lo que se considera que las instituciones involucradas en la creación y aplicación del impuesto ecológico y de la tributación ambiental en cierta medida tienen relación con el objeto y el sujeto del impuesto ecológico.

Vale reconocer que podrían ser variadas las actividades a realizar y a la vez podrían ser adicionadas muchas más, lo que dependerá y será oportuno establecer con base a estudios minuciosos y exhaustivos de las instituciones y autoridades interesadas en la creación de tal figura.

4.3 Actividades más factibles para implementar el impuesto ecológico en El Salvador.

La situación ambiental en el país es sumamente grave, cada día que pasa es de deterioro ambiental no solo a nivel nacional si no también a nivel planetario, por ello se da un cambio climático cada vez más amenazante y El Salvador es un territorio vulnerable a los grandes problemas de deforestación, contaminación de los ríos, contaminación por las emisiones de gases, la generación de desechos sólidos, que no reciben un adecuado tratamiento de recolección y procesamiento, por ello se cree necesario implementar el impuesto ecológico a determinadas actividades dañinas al ecosistema, teniendo muy en cuenta que este tipo de medida pretende minimizar un poco la situación de deterioro ambiental, pero también es necesario entender que no es el remedio final al daño actual y que solo constituye una de tantas acciones que se podrían tomar en cuenta para no seguir deteriorando más el ecosistema, de igual manera se considera que

hay actividades que aparentemente no dañan pero que tarde o temprano generan un impacto irreversible, y que no se pueden manejar a través de un impuesto ecológico sino que resultaría más beneficioso la prohibición de estas actividades contaminantes.

La opinión del sector ecologista salvadoreño, es que algunas de las actividades no deberían ser gravadas con ningún impuesto más bien deberían ser prohibidas, para el caso aquellas que sobrepasan la capacidad de la naturaleza, así por ejemplo tirar cualquier tipo de basura o desechos a los ríos, ya que los desechos no son biodegradables por lo tanto se vuelven agentes contaminadores por el estancamiento de los mismos, claramente se puede observar este hecho en los ríos del país; otro ejemplo preciso para prohibir es la emisión de dióxido de carbono, generado comúnmente por los vehículos pesados y de transporte público, sin embargo pero en menor intensidad los vehículos particulares, también cabe mencionar la explotación de la minería, el uso de los productos transgénicos, las anteriores son algunas de las actividades más comunes y a la vez más dañinas tanto a la salud como al entorno natural, aunque las autoridades competentes poca atención prestan a estas acciones.

Entre las actividades que se consideran que pueden ser gravadas con el impuesto ecológico, se encuentran:

- Generación de desechos sólidos contaminantes.

Tomando como pilar fundamental el Art. 69 inc. 2 Cn, que establece que es atribución del Órgano Ejecutivo controlar las condiciones ambientales que puedan afectar la salud y el bienestar de la población; y en el Art. 52 LMA donde se funda que el MARN debe promover la coordinación con las instituciones competentes y otros sectores involucrados en la elaboración del

Reglamento para el Manejo Integral de Desechos Sólidos en el que se regula el manejo y la disposición de los desechos sólidos, afirma en el Capítulo VI, Art. 12 la adopción de un Relleno Sanitario como un método de disposición final de desechos sólidos, e incluye el uso de otras tecnologías ambientales que sean apropiadas para el tratamiento final de los mismos; el que se considera que puede servir como fundamento para el manejo y disposición final de los desechos sólidos contaminantes ya que el ámbito de aplicación de este reglamento no incluye los desechos peligrosos.

Se discurre que existe un vacío en esta área al no regular los desechos peligrosos y que podría perfectamente aplicarse un impuesto que grave la generación de desechos que sean contaminantes o que tengan el carácter de ser potencialmente contaminantes tanto a la salud como al ambiente.

Es importante aclarar que existen tres tipos de residuos: sólidos, líquidos y gaseosos, en cualquiera de sus estados pueden ser igualmente contaminantes, y hay que notar que aunque su estado sea diferente en ocasiones debe ser tratado de igual forma, así por ejemplo, una pieza metálica con aceite industrial usado y que es considerado residuo, es intrínsecamente un líquido, pero su manejo va a ser como un sólido pues es transportado en camiones y no por un sistema de conducción hidráulica por la consistencia del aceite.

En este supuesto se debe tener gran cuidado ya que tiende generar confusión con el cobro de tasas por la recolección de desechos que es competencia de las municipalidades, pero en este caso se propone para cantidades mayores de residuos que genera una industria en función de la tecnología del proceso productivo, calidad de las materias primas, propiedades físicas y químicas de las materias auxiliares empleadas, los

envases y embalajes del proceso, que al ser elaborados generan emisiones de desechos que necesiten ser tratados de manera adecuada, de entre los cuales pueden surgir residuos potencialmente peligrosos que pueden causar en casos extremos muerte o enfermedad, asimismo que puedan ser peligrosos para la salud o el medio ambiente cuando son manejados en forma inapropiada.

➤ Vertidos de aguas residuales contaminadas.

Se considera vertido la emisión directa de contaminantes a las aguas así como la descarga de contaminantes en el agua subterránea mediante inyección, través del suelo o del subsuelo²²³.

El Reglamento Especial de las Aguas Residuales, clasifica al agua residual como ordinaria que son todas aquellas generadas por las actividades domésticas de los seres humanos, tales como uso de servicios sanitarios, lavado de ropa y otras similares; y las residuales de tipo especial que son las generadas por actividades agroindustriales, industriales, hospitalarias y todas aquéllas que no se consideran de tipo ordinario; a este tipo de actividades es que se pretende que se graven con el impuesto ecológico, ya que al elaborar ciertos productos se genera aguas residuales con contaminantes como cianuro, plaguicidas, plomo, sulfuro, cromo, etc. Así por ejemplo la fabricación de envases, cajas de cartón, artículos de pulpa, imprentas, editoriales e industrias conexas generan aguas que contienen plomo, mismas que son desechadas en los ríos sin haber pasado por un tratamiento previo²²⁴.

²²³ ALTAMIRANO, ALEJANDRO C. *El derecho Constitucional a un Ambiente Sano, Derechos Humanos y su vinculación con el Derecho Tributario*, 1º edición, editorial Lexis Nexos, Buenos Aires, 2001, pp. 50 y ss.

²²⁴ Reglamento Especial de las Aguas Residuales, D.E. N° 39, de 31 de mayo de 2000, D.O. N° 52, Tomo 33, de 11 de junio de 2000.

De igual manera la fabricación de sustancias químicas de resinas sintéticas, materiales plásticos y fibras, fabricación de pinturas, barnices y lacas; fabricación de productos farmacéuticos y medicamentos, fabricación de jabones, productos para limpieza, cosméticos entre muchos otros generan residuos que contienen de metales pesados, fenoles, nitrógeno y sulfuro entre otros químicos tóxicos que afectan la salud y el ambiente que necesitan un manejo y adecuado tratamiento de acuerdo a su grado de peligrosidad, los cuales se desechan por las aguas residuales que desembocan en ríos, lagos y el océano produciendo alto nivel de contaminación ambiental poniendo en peligro la salud humana y la vida animal y vegetal, además al implementarse un impuesto podrían utilizarse métodos adecuados de medición de los vertidos para ser lo mas objetivamente posible en el calculo del impuesto a pagar por el agente emisor o sujeto pasivo.

➤ Emisiones de gases.

Se hace necesario aclarar que la contaminación del aire es generada principalmente por los vehículos automotores, sin embargo, la reglamentación de tránsito establece controles obligatorios de emisiones de gases para los vehículos particulares y del transporte público, estas han sido hasta ahora algunas estrategias para lidiar en forma más eficaz con la contaminación del aire.

Sin embargo los altos niveles de contaminación del aire han ocasionado la muerte o la hospitalización de personas, especialmente en los sectores más vulnerables como niños, mujeres embarazadas y personas con problemas respiratorios; la ciudad de San Salvador no se libra de este “cáncer de la naturaleza” que incide negativamente en la salud de la población, así se

señala que las enfermedades respiratorias relacionadas con la contaminación del aire ocasionan costos tanto para individuos como para la sociedad, incluyendo los costos de tratamiento, pérdida de productividad y el costo de evitar enfermedades, las enfermedades respiratorias por la polución del aire constituyen un factor incidente en la muerte de aproximadamente 11,000 niños cada año, de los cuales el 44% son niños entre uno a doce meses de edad y otro 41% de las muertes, niños entre uno a cinco años²²⁵.

Habiendo hecho un breve análisis de la gravedad de la generación de emisiones de CO₂, se considera que se debería poner especial atención al parque vehicular del país por ser una fuente principal de contaminación ya que, las horas en que se registra mayor concentración de contaminación en el área metropolitana son las 6:00 de la mañana y las 6:00 de la tarde²²⁶.

Por lo cual se considera que las revisiones de medición de gases vehiculares, son muy importantes ya que permiten conocer si los automotores pasan la prueba de los porcentajes de emisiones permitidos por la ley, en ella se observa el color del humo que proviene de los vehículos, también mediante instrumentos especiales se puede conocer si cumplen o no los requisitos de ley²²⁷.

Con la aplicación del impuesto ecológico, se podría lograr una significativa reducción de las emisiones de gases generada no solo por un parque

²²⁵ Informe de la Fundación Salvadoreña para el Desarrollo Económico y Social, de 24 de junio 2007, ver página electrónica www.fusades.org/

²²⁶ Entrevista a Fabián Alberto, representante del MARN, *Instan a realizar pruebas de gases a vehículos*, La Prensa Grafica, 14 de noviembre de 2009.

²²⁷ Entrevista a Carlos Arriola, director de la escuela automotriz ITCA-FEPADE, *Instan a realizar pruebas de gases a vehículos*, La Prensa Grafica, 14 de noviembre de 2009.

Reglamento General de Tránsito, D. No. 61 del 1 de julio de 1996, D.O. N°. 121, Tomo No. 332 de 1 de julio de 1996. Art. 227 regula la opacidad, la cantidad de humo según el peso y tamaño, para los microbuses y vehículos con menos de tres toneladas métricas de capacidad tienen un nivel máximo de opacidad permitido del 70%; para los autobuses y vehículos con capacidad mayor o igual a 3.0 toneladas, el nivel máximo de opacidad permitida es de 80%; los vehículos provistos con motor de ignición por chispa que utilicen gasolina, gasohol, alcohol u otras sustancias para su funcionamiento, cualquiera que sea su tipo o peso, no deben emitir contaminantes ambientales que excedan al 4.5% de monóxido de carbono del volumen total de los gases, ni 600 partes por millón de hidrocarburos.

vehicular, si no también por el sector industrial, ya que además de generar CO₂, generan NO_x y SO_x los cuales son fuertemente dañinos a la salud, por ello para poder minimizar estas niveles de emisión, se destacan especialmente los instrumentos financieros y fiscales (tasas, tarifas o impuestos) asociados con fines ambientales específicos, para buscar la reducción de la contaminación en el aire²²⁸.

Para lograr la aplicación de este impuesto en la emisión de gases, deberá hacerse un estudio profundizando en detalles tales como, la forma de calcular el impuesto a pagar, el piso y el techo de las emisiones, entre otros que será de interés para el cuerpo técnico encargado de realizar el estudio.

Así el impuesto ecológico, además de contribuir a la mejora de la calidad ambiental, tiene la singularidad que podría generar recursos financieros e inclusive, aportar al fortalecimiento de las capacidades institucionales para la misma gestión ambiental, de esta manera los recursos generados por la implementación de un impuesto ecológico deberán estar asociados a una meta ambiental, canalizada hacia un destino específico, a través de un Fondo Especial, para orientarse a fines ambientales, e incluso asociarse con otras instancias públicas y privadas como Fundaciones y ONG´s²²⁹.

Al hacer un análisis de las actividades que se pueden gravar con este impuesto, se excluye la posibilidad de gravar el combustible, y la energía eléctrica, por que generan un incremento directo de otros artículos para los cuales el combustible o la electricidad se utilizan como materia prima; además se deja de lado la posibilidad de gravar el agua por la dificultad de

²²⁸ Proyecto CEPAL / PNUD, RLA/ 98/015, *Desafíos y propuestas para una implementación más efectiva de instrumentos económicos en la gestión ambiental de América Latina y el Caribe*, S.E., S.ED, Introducción y metodología de investigación, Santiago de Chile 2000, pp. 6 y ss.

²²⁹ MORENO, RAUL, Ministerio del Medio Ambiente y Recursos Naturales, *Términos de Referencia: Aplicación de Instrumentos Económicos a la Gestión Ambiental en El Salvador*, Mayo de 2001, ver página electrónica <http://www.marn.gob.sv>

acceso y la irregularidad en el servicio de este recurso en diversos sectores de la población y por constituirse un recurso de vital consumo, por eso a pesar que este tipo de impuestos pretende de alguna forma mejorar la calidad humana a través del resguardo de los recursos naturales controlando los procesos industriales y productivos, y que en cierta medida se disminuya el grado de contaminación, no se pretende que estos costos sean trasladados al consumidor final, más bien lo que procura es minimizar el daño ambiental y contribuir en cierta medida a la prevención del mismo.

4.4 Actividades en que se puede invertir la recaudación del impuesto ecológico en El Salvador.

Son variadas las actividades en que se podría invertir la recaudación de los tributos ecológicos, a causa de la gran degradación ambiental que hay en el país, a manera de ejemplo se puede mencionar, la necesaria limpieza en los ríos y lagos, el saneamiento de la zona costera-marina; la inversión en maquinaria de reciclaje, programas de cuidado y reproducción de fauna terrestre y marina, entre otras; además los fondos recaudados se pueden destinar bien a financiar las actividades del sector público como las relacionadas con el medio ambiente, o bien a reducir los tipos de los impuestos sobre las actividades beneficiosas o sobre las clases sociales desfavorecidas.

Para no crear confusión respecto a los fondos provenientes de los diferentes tributos se cree necesario hacer una breve distinción de cada uno de ellos; así los fondos provenientes de la recaudación del impuesto ecológico, no lleva aparejada ninguna actividad administrativa, es decir que al pago por un impuesto no se le puede exigir contraprestación alguna, por lo tanto los fondos son destinados a inversiones indeterminadas; contrario a ello, el pago

de una tasa se exige por la prestación de un servicio público individualizado, es decir que los fondos recaudados serán utilizados para un fin específico para el cual ha sido cobrada; y los fondos provenientes de una contribución especial, son por el pago de algún beneficio cuantificable o un servicio especial que ha recibido el contribuyente, por lo tanto los fondos recaudados por este tributo serán destinados a esa obra o servicio específico.

A continuación se detallan algunas actividades que se consideran como pieza fundamental de inversión de los fondos recaudados por los tributos ecológicos:

- Tratamiento de residuos sólidos contaminantes.

Los residuos son desperdicios o sobrantes de las actividades humanas, se clasifica en gases, líquidos y sólidos; y por su origen, en orgánicos e inorgánicos. En los últimos años las naciones del mundo industrializado han cuadruplicado su producción de desechos domésticos, incrementándose esta cifra en un 2 o 3% por año. El volumen de producción de residuos sólidos es inversamente proporcional al nivel de desarrollo del país que se trate.

Se estima que los envases de los productos representan el 40% de la basura doméstica, siendo nocivos para el medio ambiente y además encarecen el producto. Una vez puesta la tapa en el cesto de basura, se olvida el problema; a partir de ahí es asunto de los municipios y estos tienen varias posibilidades, una es arrojar la basura en vertederos la cual es una solución económica pero peligrosa; otra es incinerarla que es mas económico pero altamente contaminante; y otra es separarla en plantas de tratamiento para reciclar una parte y convertir en abono los residuos orgánicos; esta es una

solución mucho más ecológica, pero también más genera costos económicos elevados y el destino final de la basura es administrada por el municipio²³⁰.

Para invertir en el tratamiento de residuos sólidos contaminantes, podrían utilizarse fondos recaudados por las tasas ecológicas, por que perfectamente podría exigirse una contraprestación en relación a proyectos relacionados con el tratamiento de residuos sólidos contaminantes tales como recolección, separación, reciclaje y disposición final de desechos sólidos contaminantes, así como programas de inversión externa y local en infraestructura sanitaria; proyectos de promoción del reciclaje y del tratamiento de desechos orgánicos, elevar la eficiencia en la flota de camiones recolectores, además proyectos de reinserción laboral de los pepenadores.

➤ Proyectos Ecológicos Turísticos.

Es importante invertir parte de la recaudación del impuesto ecológico en actividades dirigidas a la realización de proyectos ecológicos turísticos ya que pueden ser financiados por recursos del Fondo General de la Nación que es donde se destinan los fondos recaudados por los impuestos, puesto que con una inversión como esta se puede lograr una recaudación mayor que la invertida a mediano plazo y así mismo se conserva parte de la naturaleza, sirviendo como una especie de ayuda económica para seguir invirtiendo en proyectos de ayuda al medio ambiente²³¹.

El surgimiento de los principios del desarrollo sustentable han hecho que la sociedad mundial empiece a demandar un turismo respetuoso con el entorno natural y de quien lo habita, incluyendo al ser humano, surgiendo así el turismo orientado a la naturaleza mejor conocido como turismo ecológico o

²³⁰ CASTILLO, ÁUREO, *Manual de evaluación de impacto ambiental*, Editorial Obelisco, Caracas, 1993, pp. 14 y ss.

²³¹ HIDALGO AGUILAR, MARIA DEL CARMEN, *Fiscalidad ecológica en el régimen tributario español*, Editorial Oviedo, España, 2007, ver página electrónica <http://revistas.ucm.es/emp/>

ecoturismo, donde está inmersa la valorización de la cultura viva, determinándose como un turismo que fomenta y participa en la conservación de los recursos naturales y culturales, y por ende en su restauración, incitando a practicar unas vacaciones activas, reconstruyendo y valorando el entorno natural.

Lo anterior se ha materializado a través de la aparición de actividades turísticas cuyo objetivo de viaje se basa en la historia natural, las caminatas por senderos interpretativos naturales, los talleres de medicina tradicional y educación ambiental, asimismo aparecen otras actividades, que si bien se desarrollan en contacto directo con el medio natural, su fin va más ligado hacia retos físico deportivos, como el ciclismo de montaña, la escalada en roca, el descenso en ríos, los vuelos emparapente y ala delta, el kayaquismo, entre otros; esta variedad de actividades se presentan como alternativas a los viajes tradicionales, lo cual representa un contacto directo con la ecología, por lo que en nuestro país se le conoce como el turismo ecológico alternativo.

La preocupación del hombre sobre sus efectos en la naturaleza es cada vez más generalizada y en la actividad turística se están fomentando importantes cambios, que la han llevado a ser percibida como un elemento que puede contribuir a la revalorización de la naturaleza y de la cultura, ya que el turista se ha sensibilizado y está en busca de más estrechas relaciones con su ambiente, procurando visitar sitios con un alto grado de conservación y lugares auténticos, con identidad propia, en donde pueda realizar actividades que le permitan tener un mayor conocimiento de los pueblos que visita a través de un mayor contacto con sus anfitriones y su medio ecológico²³².

²³² GAGO RODRÍGUEZ, ALBERTO Y LABANDEIRA VILLOT, XAVIER, *La imposición ambiental: Fundamentos, tipología comparada y experiencias en la OCDE*, España, hacienda pública española, 1997, pp. 35 y ss.

Un destino preferente del IDS²³³, sería la inversión en la protección de los espacios naturales valiosos; en este caso, los fondos podrían ser destinados a los espacios naturales y su entorno, para financiar proyectos como: planes de protección, utilización y gestión de espacios naturales; sistemas de vigilancia contra incendios, incluyendo sus correspondientes recursos materiales y humanos; servicios de guardas forestales y de los espacios naturales; iniciativas públicas y privadas de ecoturismo que no sobrepasen su capacidad de carga; aprovechamiento de recursos no madereros de la selva que sea respetuoso con el entorno; comercialización de productos de los espacios naturales valiosos que lleven ecoetiquetado, o un certificado de provenir de una explotación sostenible; reforestación; dotación de agua de calidad, saneamiento y depuración en los núcleos de población de la zona protegida y en áreas próximas; pago a los propietarios por la protección de sus tierras; etc.²³⁴.

El IDS recaudado en las naciones en vías de desarrollo se podría invertir en la protección y mejora medioambiental del propio país. Sin embargo, para que una nación en vías de desarrollo reciba otros fondos del impuesto ecológico es necesario que sea implementado en su territorio y que su recaudación esté dedicada con eficacia a los fines medioambientales que ella misma considere prioritarios pudiendo ser gestionado en un 50% por organismos internacionales y en otro 50% por organismos de la propia nación en que se recaudase. Los fondos pueden invertirse en las prioridades que se hubiesen establecido a nivel mundial y en las decididas por las naciones en desarrollo que no fuesen contradictorias con las primeras²³⁵.

²³³ Algunos autores, se refieren al Impuesto de Desarrollo Sostenible, como sinónimo del impuesto ecológico, ya que se pretende con este vivir en armonía con la naturaleza, fin que pretende el desarrollo sostenible.

²³⁴ HIDALGO AGUILAR, MARIA DEL CARMEN, op. cit.

²³⁵ MOLINÍ, FERNANDO, *La conveniencia de un impuesto ecológico*. Editorial mundo prensa, Barcelona, 2002, ver página electrónica http://www.uam.es/personal_pdi/filoyletras/geoinova/geoismo/Impuesto

Para obtener estos recursos se debe establecer una cierta competencia entre las naciones destinatarias, de forma que contribuya a mejorar sus propuestas, combinándose el principio de quien más contamina más paga, con el de quien más protege más recibe. Por ejemplo, se valora el esfuerzo y la eficacia en el control de los incendios y de la tala indiscriminada de vegetación mediante una valoración de las medidas que los municipios podrían adoptar, tales como campañas informativas o premios para los denunciantes, así como mediante la medición de las superficies afectadas²³⁶.

➤ Organización de Campañas de Reforestación.

Actualmente en El Salvador, se le está dando auge trascendental a la protección de los recursos naturales, con el fin de mantener un ambiente agradable para lograr una mejor calidad de vida, por tal motivo el MARN ha implementado las campañas de reforestación que tienen objetivos claramente marcados para lograr fines como:

a) Investigar, prevenir y combatir, toda transgresión al medio ambiente y sus recursos naturales, así de esta manera proteger la desaparición de diferentes especies de la vida silvestre animal, la vegetación de bosques dulces y salados, los recursos piscícolas, proteger de la contaminación los cuerpos de agua, suelos y el aire; y proteger los ríos y lagos, controlando y regulando la extracción de material pétreo de sus causas.

b) Contribuir con las entidades correspondientes en el cumplimiento de todo tipo de regulación relacionada con la protección de los recursos naturales, realizar campañas de educación y concientización a la población, para la prevención y combate del delito ambiental, coordinar con organismos

²³⁶ *Ibíd.*

gubernamentales y no gubernamentales, todo tipo de actividad a favor de la protección ambiental.

Asimismo un plan de organización de campaña de reforestación debe poseer ciertas funciones como investigar, prevenir y combatir la extracción ilegal de especies forestales, la cacería, recolección ilegal, comercialización, tráfico y tránsito internacional de especies de vida silvestre, la contaminación provocada por productos químicos, vertidos industriales, basura y otros residuos; los niveles de contaminación del aire, provocados por el humo de vehículos, industrias y otras actividades contaminantes así como otros gases que alteran el ambiente²³⁷.

Para desarrollar y cumplir con todas estas funciones, la División del Medio Ambiente debe realizar actividades tales como operativos, patrullajes, inspecciones, investigaciones y charlas educativas en comunidades, centros educativos, unidades policiales entre otros, con la colaboración de la PNC, para el logro de estas diferentes actividades.

En la organización de campañas de reforestación no puede faltar la promoción y educación ambiental para el logro y cumplimiento eficiente de una actividad de reforestación; entre estas actividades, realizadas por la Sección de Adiestramiento y Educación Ambiental se encuentran las jornadas de divulgación de las actividades y educación ambiental, jornadas de capacitación básica sobre medio ambiente en las delegaciones policiales a nivel nacional, charlas y cursos coordinados con organismos no gubernamentales y gubernamentales, elaboración de material educativo y promocional, montaje de Stand en fiestas patronales, centros educativos y casas de la cultura en todo el país, formulación de proyectos de

²³⁷ *Ibíd.*

fortalecimiento institucional, en coordinación con el Ministerio de Relaciones Exteriores, participación en campañas de reforestación y desfiles ecológicos, a nivel nacional²³⁸.

➤ Saneamiento del agua.

El impuesto por saneamiento constituye la figura impositiva ambiental más representativa en las comunidades que empiezan a echar mano de este instrumento tributario. Su objetivo es doble: el primero es regular el vertido de aguas residuales y en general financiar los gastos de inversión y el segundo es la explotación de aquellas infraestructuras necesarias para el tratamiento de las aguas residuales.

El hecho imponible gravado por el impuesto es la producción de vertidos de aguas residuales al medio ambiente, ya sea directamente o a través de las redes de alcantarillado, una definición como esta conlleva importantes problemas de índole administrativa debido a las dificultades técnicas de medición de las mismas y sus elevados costos de gestión. Es por tanto habitual que la administración pública no grave directamente los vertidos realizados, sino indirectamente a través del consumo de aguas de cualquier procedencia, se asume de esta manera un vínculo entre el consumo de agua y los vertidos realizados²³⁹.

La base imponible del impuesto esta constituida, por el volumen de agua consumida medida en metros cúbicos o por el volumen de agua estimado mediante diferentes índices o signos, adecuando la base imponible al daño ambiental producido o en su caso, a los costos de tratamiento y depuración

²³⁸ *Ibíd.*

²³⁹ GAGO RODRÍGUEZ, ALBERTO, et. al. *La imposición ambiental, fundamentos, tipología comparada y experiencias en la OCDE*, España, hacienda pública española, 1997, pp. 37 y ss.

de los vertidos, cumpliendo así el principio de quien contamina paga, e incentivando la reducción de las emisiones contaminantes.

De los impuestos de saneamiento del agua se puede extraer que los incentivos directos a la reducción de las emisiones contaminantes son reducidos, primeramente por la imperfección entre el consumo de agua y la producción de residuos, y por la ineficacia asociada a la baja elasticidad del consumo de agua, que exige impuestos muy elevados para poder afectar de forma significativa al consumo del agua y los vertidos, asimismo es principalmente un instrumento tributario para financiar los servicios públicos para el tratamiento de las aguas residuales²⁴⁰. De esta afirmación puede pensarse que no solo se lograría obtiene fondos para el saneamiento de las aguas de los impuestos ecológicos, sino que por prestación del servicio podría derivarse del pago de una tasa ecológica, por lo tanto habría que adherirse a una de estas figuras de acuerdo a la conveniencia del fin.

Un ejemplo de inversión en el saneamiento de las aguas es el proyecto que actualmente se esta gestionando en la Bahía de Jiquilisco en el Departamento de Usulután, el que tiene por objetivo descontaminar la Bahía, en la que desembocan las aguas negras de los municipios de la zona sur de Usulután y algunos de San Miguel; el proyecto consiste en la inversión para la instalación de una planta de tratamiento de aguas negras y servidas, dicho proceso es orientado por técnicos del MARN.

Simultáneamente se están elaborando capacitaciones para concienciar a los pobladores de las comunidades, a fin que den un adecuado tratamiento a los

²⁴⁰ *Ibíd.*

desechos sólidos, que de igual manera afectan el medio ambiente del municipio²⁴¹.

Con estas actividades se proyecta que en los próximos años se pueda haber logrado la descontaminación de buena parte de la bahía, ya que la bahía de Jiquilisco fue designada sitio Ramsar el 31 de octubre de 2005, cuenta con 63,500 hectáreas, las cuales constituyen la mayor extensión de bosques en aguas salobres y saladas de El Salvador, y comprende numerosos estuarios y canales, dunas de arena y playas, varias islas de diferentes tamaños, un conjunto de lagunas de agua dulce y bosques saturados estacionalmente conectados a los manglares, de los que hay por lo menos seis tipos, además es hábitat de la inmensa mayoría de las aves acuáticas costeras del país y lugar de anidación de especies como el rayador americano, el charrán mínimo, el chorlo pico grueso y el ostrero americano²⁴².

Se puede apreciar entonces que existen muchas formas de poder invertir los fondos obtenidos de la recaudación de los tributos ecológicos, siendo los anteriores solamente unos ejemplos de inversiones, ya que al crearse esta figura deberá hacerse un estudio detallado de las actividades que necesitaran ser fortalecidas o en su caso creadas en beneficio del mantenimiento o recuperación de los recursos naturales que son de vital importancia para la vida tanto humana, como vegetal y animal, teniendo en cuenta que ambiente es todo lo que nos rodea y formamos parte de ello.

²⁴¹ La Prensa Gráfica, *Buscan fondos para descontaminar la bahía*, Año XCV, N° 33, 176, p. 37.

²⁴² El Convenio de Ramsar, o Convención relativa a los Humedales de Importancia Internacional especialmente como Hábitat de Aves Acuáticas, fue firmado en la ciudad de Ramsar, Irán, el 2 de febrero de 1971 y entró en vigor en 1975. Actualmente cuenta con 123 Partes Contratantes en todo el mundo. Este acuerdo internacional es el único de los modernos convenios en materia de medio ambiente que se centra en un ecosistema específico, los humedales, y aunque en origen su principal objetivo estaba orientado a la conservación y uso racional en relación a las aves acuáticas, actualmente reconoce la importancia de estos ecosistemas como fundamentales en la conservación global y el uso sostenible de la biodiversidad, con importantes funciones (regulación de la fase continental del ciclo hidrológico, recarga de acuíferos, estabilización del clima local), valores (recursos biológicos, pesquerías, suministro de agua) y atributos (refugio de diversidad biológica, patrimonio cultural, usos tradicionales).

CAPITULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

5.1 Conclusiones.

1. El problema de contaminación radica en gran porcentaje en la falta de educación ambiental y concientización de la población, de cuan importante es conservar el medio ambiente, ya que no se promueven las medidas necesarias para reducir los niveles de contaminación, de igual manera no existe cultura de reciclaje, de ahorro de energía, ahorro de agua, ni tampoco existe el interés por parte de lo conductores de los vehículos, para que estos circulen en óptimas condiciones para menguar la emisión del dióxido de carbono; el sector industrial por su parte no tiene limites en cuanto a la generación de emisiones, de desechos sólidos y de vertidos de agua, siendo estos factores los mayores contaminantes es los países en desarrollo como El Salvador.
2. La tributación ambiental debería formar parte de las reformas fiscales nacionales; con lo cual se permitiría reducir o eliminar vacíos tributarios y modernizar los sistemas impositivos, para así llevar a cabo auténticos ajustes estructurales de las economías y lograr incrementos de la eficiencia económica, tomando en cuenta como eje principal el desarrollo sostenible y el fin extrafiscal de los impuestos ecológicos.
3. En El Salvador existe un vacío inmenso tanto en materia ambiental como en materia fiscal, quedándose corta con las necesidades actuales de nuestro entorno natural; ya que la protección y conservación del medio ambiente y los recursos naturales, demanda mayor atención para crear leyes que se apliquen directamente con el fin de frenar el excesivo índice de crecimiento de la contaminación ambiental; así mismo se considera

necesario promover el adecuado aprovechamiento de los recursos naturales para causar el mínimo deterioro posible.

4. Es necesario que en El Salvador se discuta la posibilidad de establecer los “impuestos ecológicos”, como medida extrafiscal a favor de la conservación y el cuidado del medio ambiente en el territorio nacional, dentro del marco constitucional y de las leyes fiscales, ya que este “impuesto ecológico” tendría como uno de sus objetivos primordiales modificar la conducta de productores y consumidores, a efecto de sustituir productos contaminantes (como diversos materiales plásticos, insecticidas, fertilizantes, pilas, baterías, lámparas, organismos genéticamente modificados, etc.), por otro tipo de productos orgánicos que no causen daños a la ecología y a la salud, pero también logrando con ello un adecuado estímulo a la investigación y desarrollo de forma clara otorgando seguridad jurídica a los contribuyentes.
5. Es importante que se tome con seriedad el problema ambiental por parte de todos los sectores de la sociedad, que se propicie el mejoramiento ambiental por medio de los tributos ecológicos, pero que también se creen los incentivo fiscales con fines ambientales, para no solo gravar actividades dañinas al medio ambiente, sino que se de un incentivo a aquellas actividades que lejos de dañar benefician al bienestar ecológico.
6. Se debe poner especial atención al vertido de las aguas del sector industrial ya que contienen diversos agentes contaminantes, mismas que desembocan en los diferentes ríos del país generando un porcentaje elevado de contaminación en ríos y lagos, poniendo consecuentemente en eminente peligro la salud de las personas y en riesgo la flora y fauna que se alimenta de sus causas.

7. La inversión en proyectos que tengan por objetivos fines ambientales no debería ser exclusivamente a causa de una tributación ambiental, sino que deberían formar parte del presupuesto general de la nación, por ser de beneficio para todos los habitantes del país.
8. Para implementar el impuesto ecológico es necesario tener claro que el objetivo principal es la protección del medio ambiente ante el acelerado deterioro ambiental, y que los resultados dependerán de las medidas y políticas que se apliquen por lo que se deberán analizar a profundidad, así mismo estar concientes que con la reforma tributaria ambiental se pretende lograr un equilibrio entre los factores económicos, sociales y ambientales, pretendiendo con ello un verdadero desarrollo sostenible.
9. Para la debida creación e implementación del impuesto ecológico, las instituciones que se consideran competentes no deben funcionar como entes aislados, ya que indistintamente de su competencia, la situación ambiental es de interés para la población, instituciones gubernamentales o no y del propio Estado en si; asimismo que la función de estas no se limite solo a la creación, si no al debido control, manejo y darle una correcta continuidad, tanto a figuras tributarias como diferentes mecanismos para la protección del entorno natural.
10. Los beneficios que se pretenden lograr al implementar el impuesto ecológico en El Salvador, es la disminución significativa de los vertidos contaminantes al agua, la disminución de las emisiones de gases, dando como resultado un ambiente más limpio y saludable, lográndose con ello la reducción de enfermedades respiratorias y de las ocasionadas por ingerir agua contaminada; así como lograr un equilibrio entre el medio ambiente y el desarrollo económico, obteniéndose con ello un desarrollo amigable con el ecosistema, asimismo la concientización de la población para el adecuado uso de los recursos naturales.

11. Si bien es cierto que el impuesto ecológico no es la solución total al nivel de contaminación que hay en el país, si constituye un mecanismo muy importante para la reducción del nivel de contaminación en un porcentaje significativo, y de no prestarle la atención que se merece, la contaminación atmosférica incrementará en gran medida, el recurso hídrico será cada vez más escaso y la calidad de vida irá en detrimento con el pasar del tiempo, a causa del uso desmedido y del deterioro de los recursos naturales.

5.2 Recomendaciones.

1. Al Órgano Ejecutivo para que ponga en funcionamiento las diferentes instituciones que en cierta medida tienen competencia para la creación de los tributos con fines ecológicos, debiendo facilitar los recursos requeridos para la elaboración de tal proyecto, y requerir del apoyo internacional si fuere necesario.
2. Al MARN, para que fije como objetivo primordial, propiciar la calidad del medio ambiente buscando el equilibrio entre desarrollo sostenible y la naturaleza, a través de medidas que se establezcan en disposiciones de carácter fiscal, en apoyo y en concordancia con las normas aplicables en la materia, tomando como eje principal el equilibrio del control ecológico y el desarrollo de la actividad económica a través de una adecuada regulación en ambos sentidos, ambiental y fiscal.
3. AL MH para que coordine con el MARNR la inclusión de la política tributaria en la política ambiental nacional, y unificar esfuerzos, para promover la tributación ambiental y su adecuado funcionamiento.
4. Al MH que considere que el hecho imponible de los impuestos ecológicos lo constituyan las actividades que directamente deterioran el entorno natural; de tal manera que el objeto de gravamen que se configure pueda aplicarse a la fabricación o adquisición de bienes que degraden la

naturaleza, así como sus procesos tecnológicos de producción, las emisiones contaminantes a la atmósfera, las descargas de residuos sólidos en el suelo y en las aguas.

5. Al MARN para que en coordinación MSPAS se ocupen en hacer un estudio exhaustivo de la situación ambiental y hacerlo del conocimiento de las autoridades legislativas para que estas tomen en cuenta la importancia de la creación e implementación del impuesto ecológico en El Salvador, y se ponga en marcha este proyecto tributario-ambiental.
6. Al ME en virtud que realice los análisis de sistemas de impuestos y las tarifas tributarias aplicables a las actividades económicas gravadas, también el estudio de la repercusión del impuesto ecológico en la economía familiar y nacional, sus beneficios y perjuicios económicos en relación con la situación de la producción y consumo; y el trabajo conjunto con el MH de las sugerencias que estime convenientes para los intereses económicos del país, además condicionar a la industria que requiere su aprobación para su funcionamiento operativo a que se cumplan los estándares ambientales y fiscales, previamente establecidos en la tributación ambiental.
7. A la Asamblea Legislativa, en vista que no existe un impuesto que grave la explotación masiva e indiscriminada de los recursos naturales, se cree un cuerpo normativo que lo plasme, para evitar así un mayor deterioro ecológico, así mismo que ponga especial interés en las propuestas tributarias-ambientales, para que sean aprobadas lo más pronto posible las reformas en materia tributaria y ambiental, para la puesta en marcha de este tipo de impuestos y actividades lesivas al medio ambiente.

BIBLIOGRAFÍA

LIBROS

A.C. y FUNDACIÓN FRIEDRICH EBERT, **Educación Ambiental desde Río hacia las sociedades sustentables y de responsabilidad global**, Ed. La Rosa, México, 1999.

ACOSTA, SIMÓN, **Manual práctico sobre licencias y algunos permisos, autorizaciones y concesiones de carácter ambiental**, Ed. Cámara de Comercio de Bogotá. Bogotá, 2000.

ADAME MARTINEZ, FRANCISCO DAVID, **Los Tributos Ecológicos de las Comunidades Autónomas**, 1ª edición, Ed. Sevilla, Sevilla, 2002.

AGUILAR, ENRIQUE, **Apoyo para Políticas y Estrategias de Manejo Integrado de Recursos Hídricos en América Central**, Banco Interamericano de Desarrollo, Ed. Águila, Washington, 1999.

ALTAMIRANO, ALEJANDRO C. **El Derecho Constitucional a un Ambiente Sano, Derechos Humanos y su vinculación con el Derecho Tributario**, Ed. Lexis Nexos, 1º edición, Buenos Aires, 2001.

BARDE, JEAN-PHILIPPE Y BRAATHEN, NILS-AXEL, **Política fiscal y medio ambiente**, S.E, S.Ed, Chile, 2005.

BOCCHIARDO, JOSÉ CARLOS, **Tratado de Tributación**, Tomo I, Ed. Astrea, Buenos Aires, 2003.

BRAVO ARTEAGA, JUAN RAFAEL, **La Tutela Jurídica del Medio Ambiente y el aporte del Derecho Tributario**, S.E, S.Ed, Colombia, 2007.

BROWN LESTER, R. **El informe Worldwatch y las opciones para el restablecimiento de la salud de nuestro planeta. La situación en el Mundo**, Ed. Sudamericana, Argentina, 1991.

CABALLERO VEGANZONES, RODRIGO, **Boletín Jurídico Derecho, Algunas consideraciones sobre fiscalidad ambiental**. S.E, S.ED, España, 2001.

CAMPOS DE ARAUJO, CLAUDIA, **Estatuto Tributario y Medio Ambiente, Turismo y financiación autonómica y local**. Granada, 2001.

CASADO OLLERO, GABRIEL, **Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma**. S.E, S.Ed. Madrid, 1991.

CEPAL, **Política de precios de combustibles en América del sur y México: Implicaciones económicas y ambientales**, Santiago de Chile, 2004.

FERNÁNDEZ, MARIA AUGUSTA, **Degradación ambiental riesgos urbanos y desastres**, Editorial USAID, Perú, 1996.

GAGO RODRÍGUEZ, ALBERTO y LABANDEIRA VILLOT, XAVIER, **La imposición ambiental: Fundamentos, tipología comparada y experiencias en la OCDE**, España, 1997.

GAGO RODRÍGUEZ, ALBERTO, et. al. **Experiencias, efectos y pautas de diseño de reformas fiscales verdes: una puesta al día**. España, 2001.

GAMALIEL, **Los impuestos ecológicos en Europa**. Ed. Colex, 8º edición, España, 2002.

GARCIA-INES, MARTA, **La fiscalidad medioambiental en el marco comunitario: referencia especial a España**, S.E, S.ED, España, 2007.

GARCÍA-QUINTANA, ALBIÑANA, **Los impuestos de ordenamiento económicos**, Ed. de Derecho Financiero, 1º edición. Madrid. 1981.

GERLOFF, W. Y NEUMARK, **Los impuestos**, S.E, S.ED, Buenos Aires, 1967.

HERRERA MOLINA, PEDRO MANUEL, **Desgravaciones tributarias y protección del medio ambiente. Análisis a la luz de los principios constitucionales y del Derecho europeo**, en **Impuestos**, S.E. S.ED 1996.

HERRERA MOLINA, PEDRO MANUEL, **Los tributos con fines ambientales: impuestos sobre instalaciones contaminantes**, S.E. S.ED, Barcelona, 1996.

HIDALGO AGUILAR, MARÍA DEL CARMEN, **Fiscalidad ecológica en el régimen tributario español**, Madrid, 1995.

IRUJO A, ANTONIO EMBID, **La fiscalidad ambiental y los principios de su régimen jurídico consideraciones específicas en el ámbito de las aguas continentales**, S.E, S.ED, España, 1999.

KLUTH, DAVIS W, **Protección del medio ambiente mediante tributos ecológicos en la República Federal Alemana**, Revista Española de Derecho Financiero, Nº. 93, 1997.

LETELIER SAAVEDRA, LEONARDO, **La Teoría del Federalismo Fiscal y su Relevancia en el Caso Municipal Chileno**, S.E, S.ED, Chile, 1993.

LOPERENA ROTA, DEMETRIO, **Medio ambiente y deberes de los particulares en la constitución colombiana**, Revista de derecho tributario, Colombia, 2004.

LÓPEZ GUZMÁN GUZMÁN, TOMAS J. y LARA DE VICENTE, **Fernando, Apuntes metodológicos, Economía, sociedad y territorio**. Ed. Torre, volumen 19, México, 2005.

MARTÍN, MATEO RAMÓN, **Manual de Derecho Ambiental**, Ed. Aranzandi, 3ª edición, Navarra, 2003.

MÉNDEZ JIMÉNEZ, MIGUEL. **La aplicación del régimen del comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero**, Ed. EGMASA, Sevilla, 2007.

ORTEGA ÁLVAREZ, LUIS, **La aplicación de la legislación medioambiental en Castilla-la Mancha**, Proyecto de la Consejería de Ciencia y Tecnología de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha, España, 2005.

PADILLA HERNÁNDEZ, EDUARDO, **Lecciones de derecho ambiental**, Tomo I, Bogotá, 2000.

PALOS SOSA, MARTHA ELBA, **Potestades Tributarias Federación-Estados-Municipios**, Guadalajara, 2002.

PARLAMENTO EUROPEO Y EL CONSEJO DE LA UNION EUROPEA, **Programa de Acción Comunitario en Materia de Medio Ambiente**, CED, Diario Oficial de las Comunidades Europeas, España, 2002.

PEREZ ROYO, FERNANDO, **Derecho financiero y tributario**, parte general. Ed. Civitas, Madrid, 1991.

PORRIT, JONATHON, **Salvemos la Tierra**, S.E., S.ED, México, 1994.

QUIROZ PERALTA, CÉSAR A., TRELLEZ SOLIS, Eloisa, **Una propuesta metodológica de acción conjunta**, Ed. Secab, Colombia, 2002.

RAMIREZ GOMEZ, SALVADOR, **Régimen de determinación de la base: estimación directa, comentario a la ley general tributaria y líneas para su reforma**. Madrid, 1991.

RAMÍREZ NECOCHEA, MARIO, **Temas para un derecho de la humanidad**. Ed. Aletia, Santiago de Chile, 1992.

REPETTO, ROBERT, DOWER, ROGER, **Cargos ambientales, crecimiento económico y calidad ambiental**, Ed. Buenos Aires, Argentina, 1993.

ROQUE FOURCADE, ELSA CRISTINA, **La Protección del medio ambiente, cometido público de carácter integral**, Ed. Lex, España, 1999.

SISTEMA NACIONAL DE ESTUDIOS TERRITORIALES, **Balance Hídrico Integrado y Dinámico de El Salvador**, San Salvador, Diciembre, 2005.

TONDINI, BRUNO M, **La tributación internacional y su relación con el medio ambiente**. Ed. El Dial.com, 2º edición, Argentina, 2005.

VAQUERA GARCÍA, A., **Fiscalidad y medio ambiente**, Ed. Lex Nova, Valladolid, España, 1999.

VILLEGAS, HÉCTOR BELISARIO, **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**, Ed. Astrea, 9ª edición, Buenos Aires, 2005.

LEGISLACION

Constitución de la República de El Salvador, de 15 de Diciembre de 1983, Decreto Constituyente N° 38, D. O. 234, Tomo 28.

Constitución Española, de 27 de diciembre de 1978, (Boletín Oficial de Estado, N° 311, de 29 de diciembre [RCL.1978, 2836]).

Constitución Política de Colombia, Asamblea Nacional Constituyente 1991, Santa Fe, Bogotá D.C., julio 18 de 1991.

Conferencia de Nairobi sobre el Cambio Climático, Organización de las Naciones Unidas, 11 de mayo de 1982.

Declaración de las Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo, Río de Janeiro, 1992.

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

Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático, 1992.

Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, ratificado por El Salvador en el Decreto 27 de la Junta Revolucionaria de Gobierno del 23 de noviembre de 1979.

Código Tributario, D. L. N° 230 de fecha 14 de diciembre de 2000, publicado en el D.O. N° 241 Tomo 349, de fecha 22 de diciembre de 2000.

Código de Salud, D.L. N° 955, de 28 de abril de 1988, D. O. N° 86, Tomo 299, de 11 de mayo de 1988.

Ley del Medio Ambiente, D.L N° 233, de 2 de marzo de 1998, D.O. 79, Tomo 339, de 4 de mayo de 1998.

Ley 2/1992, de saneamiento de aguas residuales de la Comunidad Valenciana, del Gobierno Valenciano, de 26 de marzo, Boletín Oficial de Estado, N° 128, de 28 de mayo de 1992.

Ley 7/2007, de 9 de julio, de gestión integrada de la calidad ambiental, Boletín Oficial de la Junta de Andalucía, N° 143, 2007.

Ley 12/1990, de aguas, de 26 de julio, Boletín Oficial de Canarias, N° 94, de 27 de julio 1990.

Ley 12/2006, sobre fiscalidad complementaria del presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía, de 27 de diciembre, Boletín Oficial del Estado, N° 14, 16 de enero 2007.

Ley 16/2002, de prevención y control integrados de la contaminación, de 1 de julio, Real Decreto Legislativo 1/2002, Boletín Oficial de Estado, N° 157, 2002.

Ley 17/1984, reguladora del abastecimiento y saneamiento del agua en la Comunidad de Madrid, de 20 de diciembre, Boletín Oficial de la Comunidad de Madrid, N° 298, de 31 de diciembre de 1984.

Ley 18/2003, de medidas fiscales y administrativas, 29 de Noviembre, Boletín Oficial del Estado, N° 26, 30 de enero de 2004.

Ley 23 de 1973, por la cual se conceden facultades extraordinarias al presidente de la república para expedir el código de recursos naturales y de protección al medio ambiente y se dictan otras disposiciones. Decreto-ley 2811 de 1974, D. O. N° 34.001 del 17 de enero de 1974.

Ley 5/1981, sobre desarrollo legislativo en materia de evacuación y tratamiento de aguas residuales, Decreto 252 del 30 de julio 1982.

Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, Boletín Oficial de Estado del 18 de diciembre de 2003.

Ley 8/1980, Ley orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas, de 22 de septiembre, Boletín Oficial del Estado, Nº 236, de 1 de octubre de 1980.

Ley 8/1993, reguladora de la administración hidráulica de Galicia, de 23 de junio, Boletín Oficial de Estado, Nº 197, de 18 de agosto de 1993.

Ley 9/1991, reguladora del canon de saneamiento de aguas, de 27 de noviembre, Boletín Oficial de Estado, Nº 20, de 23 de enero de 1992.

Ley 99 de 1993, por la cual se crea el ministerio del medio ambiente, se reordena el sector público encargado de la gestión y conservación del medio ambiente y los recursos naturales renovables, se organiza el sistema nacional ambiental, y se dictan otras disposiciones. D. O. Nº. 41.146, de 22 de diciembre de 1993.

Ley Foral 10/1988, de saneamiento de las aguas residuales de Navarra, de 29 de diciembre, Boletín Oficial de Estado, Nº 32, de 7 de febrero de 1989.

Reglamento Interno del Órgano Ejecutivo, D.E. Nº 24, de 18 de abril de 1989, D.O. Nº 70, Tomo 303 de 18 de abril de 1989.

Reglamento de prevención y control de la contaminación atmosférica, Ministerio del Medio Ambiente, Decreto 948 de 1995, D.O 41876 del 5 de junio de 1995.

Reglamento especial de aguas residuales, D.E. N° 39, de 31 de mayo de 2000, D.O. N° 52, Tomo 33, de 11 de junio de 2000.

Decreto 137/1985, sobre el régimen económico y financiero del abastecimiento y saneamiento de agua en la Comunidad Autónoma de Madrid, Boletín Oficial de la Comunidad de Madrid, N° 9 de agosto de 1985.

Decreto 390/1998, por el que se regulan las funciones y la estructura orgánica de las delegaciones de Economía y Hacienda, de 13 de marzo, Boletín Oficial de Estado, N° 63, de 14 de marzo de 1998.

Decreto 503/2004, por el que se regulan determinados aspectos para la aplicación de los impuestos sobre emisión de gases a la atmósfera y sobre vertidos a las aguas litorales, de 13 de Octubre, Boletín Oficial del Estado, N° 204, 19 de octubre 2004.

ARTÍCULOS DE LA WEB

CARRERA PONCELA, ANA Y MOVELLÁN VÁZQUEZ, ALEJANDRO, **Aspectos económico-jurídicos y análisis descriptivo de la tributación Ambiental en Latinoamérica**, Bogotá, Publicado en www.wumed.net/cursecun/ecolat/la/07/cpmu.html, 2006.

CORTES CUETO, JAIDER RAFAEL, **Los tributos Ambientales en Colombia**, Medellín, Publicado en www.humboldt.org.co/humboldt/homeFiles/institucional/infoanual, 2008.

CORTÉS CUETO, JAIDER RAFAEL, **Aproximación a un sistema tributario ambiental en Colombia 2006**, en Observatorio de la Economía

Latinoamericana, N° 63. Publicado en www.eumed.net/cursecon/ecolat/co/06/jrcc.htm 2006.

ELGAR, EDWARD, **Los efectos distributivos de la política medioambiental**, S.E, S.Ed. Reino Unido, Publicado en <http://www.oecd.org/env/tax-database> 2006.

FORTOUL FRIAS, LUIS ARMANDO, **Políticas medioambientales y marcos legales, casos de estudio: Comunidad Europea, Argentina, España y Venezuela**, España, 2003. Publicado en <http://www.onsa.org.ve> 2003.

GRANELL PÉREZ, FRANCISCO, et. al., **Turismo sostenible y fiscalidad ambiental**, Publicado en <http://webpages.ull.es/escopub10/ponencias/ambientales10.pdf> 2007.

LÓPEZ GUZMÁN GUZMÁN, TOMÁS J., **Medio Ambiente y Reforma Fiscal: una Propuesta Autonómica**, la Revista Interdisciplinar de Gestión Ambiental, Editorial La Ley, N° 73, Madrid, enero 2005. Publicado en www.larevistactesc.cat/imprimir.asp, 2005.

LÓPEZ-GUZMÁN GUZMÁN, TOMÁS J., et. al, **La reforma fiscal ecológica en la Unión Europea: antecedentes, experiencias y propuestas**, Ed. Política, Colombia, 2006. Publicado en www.economiainstitutional.com, 2006.

PALOS SOSA, MARTHA ELBA, **Implantación de tributación medioambiental como instrumento de control, en la búsqueda del desarrollo sustentable en el ámbito municipal**, Guadalajara, Publicado en www.cnh.fox.presidencia.gob.mx, 2002.

QUIROZ PERALTA, CÉSAR A., TRELLEZ SOLIS, Eloisa, **Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático**, Ed. Secab, Colombia, Publicado en www.cambioclimatico.com/protocolo-de-kyoto 1997.

QUIROZ PERALTA, CÉSAR A., TRELLEZ SOLIS, Eloisa, **El Salvador frente al cambio climático**, Ed, Secab, Colombia, Publicado en www.fao.org, 2003.