

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES
SEMINARIO DE GRADUACION EN CIENCIAS JURÍDICAS AÑO 2009.
PLAN DE ESTUDIOS 1993



“LOS INCENTIVOS FISCALES AMBIENTALES COMO INSTRUMENTOS
TRIBUTARIOS PARA LA PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE EN EL
SALVADOR”

TRABAJO DE INVESTIGACIÓN PARA OBTENER EL GRADO DE:

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS

PRESENTAN:

NOE ALEXANDER CORTEZ ALFARO
VERONICA TATIANA MARTINEZ ESPINAL
YANCY HERMINIA MOYA GARCÍA
LIC. SAMUEL MERINO GONZÁLEZ
DOCENTE DIRECTOR DE SEMINARIO

CIUDAD UNIVERSITARIA, SAN SALVADOR, SEPTIEMBRE DE 2009

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

INGENIERO RUFINO ANTONIO QUEZADA SÀNCHEZ

RECTOR

ARQUITECTO MIGUEL ÀNGEL PÈREZ RAMOS

VICERRECTOR ACADÈMICO

LICENCIADO OSCAR NOÈ NAVARRETE ROMERO

VICERRECTOR ADMINISTRATIVO

LICENCIADO DOUGLAS VLADIMIR ALFARO CHAVEZ

SECRETARIA GENERAL

DOCTOR MADECADEL PERLA JIMÈNEZ

FISCAL GENERAL

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

DOCTOR JOSÉ HUMBERTO MORALES

DECANO

LICENCIADO OSCAR MAURICIO DUARTE GRANADOS

VICEDECANO

LICENCIADO FRANCISCO ALBERTO GRANADOS

SECRETARIO

LICENCIADA BERTHA ALICIA HERNÁNDEZ ÀGUILA

COORDINADORA DE LA UNIDAD DE SEMINARIO DE GRADUACIÓN

LICENCIADO SAMUEL MERINO GONZÁLEZ

DOCENTE DIRECTOR DE SEMINARIO

AGRADECIMIENTOS.

A Dios gracias por conducirme por los mejores caminos, por darme no lo que pedí, pero si, todo lo que necesite para alcanzar esta meta: Voluntad, esfuerzo, pero sobre todo fe y amor.

A mi Madre, por darme la vida, por ser un apoyo constante y darme la seguridad y el valor que me impulso a cumplir uno de mis tantos sueños.

A mi Padre, que con su carácter y temperamento me dio el coraje que precisaba no solo para obtener este logro, si no también, para los que me faltan por alcanzar.

A mis tres lindas hermanas, Cristina, Jenny y Sarahi, que con su presencia y cariño, me recordaban día con día el horizonte al cual tenía que llegar. Pues por cada paso que daba en mi camino, sabía que los de ellas venían de tras.

A mis abuelos, porque gracias a sus consejos y enseñanzas pude dilucidar mejor los enigmas de la vida, pues solo la teoría y el conocimiento no son suficientes para saber vivir.

De manera muy especial, a todos mis tíos que con sus particulares capacidades físicas y mentales me apoyaron desinteresadamente para que siguiera adelante.

A mis compañeras de Tesis, pero especialmente a Tatiana Martínez, porque sé que este logro no hubiera tenido el mismo final sin su presencia..

A todos mis amigos de la universidad...pero sobre todo a mi excepcional grupo CVJOB pues en él Aprendí a conocerme a mí mismo, a confiar en Dios y a saber que el ser humano es el único ser capaz de cambiar, trascender y ser mejor...y así llegar a ser una persona de bien y contribuir al cambio de la sociedad.

Y por último a todas aquellas personas que forman parte de nuestra vida porque todos los días aprendemos de ellas...

...No se que me depara el destino, pero abriré todos los caminos y transitaré por cualquiera de ellos hasta encontrar mi felicidad...

Noé Alexander Cortez A.

AGRADECIMIENTOS

Nuestra recompensa se encuentra en el esfuerzo y no en el resultado. Un esfuerzo total es una victoria completa.

Mahatma Gandhi.

A NUESTRO PADRE CELESTIAL, por permitirnos finalizar este esfuerzo y por no dejarnos perder las esperanzas a pesar de todas las adversidades que se nos presentaron y superamos.

A MIS PADRES, a Mi Padre por ser el motor que impulsa mi vida, he llegado a la cima de mis estudios gracias a ti. A Mi Madre porque a pesar de la distancia siempre has estado presente y ayudado cuando lo he necesitado.

A TITO, por ser el hermano perfecto, el que necesito y el que quiero.

A VERONICA, DIEGO Y ALE, por completar a mi familia y ofrecerme todo su cariño.

A MIS COMPAÑEROS DE TESIS, por soportar todo mi carácter y por no rendirse nunca. Especialmente a Noé agradezco todo tu amor y apoyo en este proceso y en la vida.

A LA ASOCIACION DE ESTUDIANTES DE DERECHO (FES 2003), concretamente al Lic. Tulio por darme la oportunidad de ingresar a la Facultad.

VERONICA TATIANA MARTINEZ ESPINAL.

AGRADECIMIENTOS.

Agradezco hasta lo más alto del cielo de una forma incuantificable a mi Dios Todo Poderoso por construir en mi vida los pilares fundamentales: mis padres; por haber albergado en mi mente y corazón la esperanza de superación, que a pesar de los obstáculos, adversidades siempre estuvo presente hasta el día de hoy en que mis sueños se materializan y se que estará presente por el resto de mi vida.

Los triunfos no son solamente del que los vive,
sino de Dios que es quién los hace posible
y de nuestros seres amados quienes también nos acompañan
luchando por nuestros ideales.

Agradezco a mi mamá Gloria Jeannette García Vásquez por brindarme su amor incondicional, por poseer un carácter fuerte lleno de coraje, valentía y fortaleza y representar mi mayor apoyo aquí en la tierra. Este mérito es tuyo mamá linda.

Agradezco a mi papá José Hernán Moya por ser el complemento en mi vida, por creer en mí, tu papá el que me haces sentir una hija especial y levantas cada día una plegaria a nuestro Dios para que sea él quien nos guíe, cuide y proteja a mis hermanos y a mí.

Papá y mamá gracia por brindarme su apoyo espiritual, moral y económico, gracias por alimentar mi corazón de amor, paciencia y ternura pues es lo que me impulsa cada día.

Agradezco a mis compañeros de tesis y a Estudios Socioeconómico de la Universidad ya que con sus programas de becas respaldan económicamente a los estudiantes, gracias a ello sostuve mis estudios.

Esta es una de las etapas más significativas de mi vida la cual me llena de satisfacción así como a mis seres queridos.

Por ello dedico este triunfo especialmente a mi novio Samuel Antonio Hernández Bernal, a mis sobrinos Edisón Ernesto Moya y al futuro bebe, a mi abuela Lilián Marlene Vásquez.

YANCY HERMINIA MOYA GARCIA.

INDICE

	Pág.
INTRODUCCIÓN-----	I
CAPITULO 1: DERECHO AMBIENTAL-----	3
1.1 ASPECTOS GENERALES -----	3
1.1.1 Definición. -----	3
1.2 OBJETO DE ESTUDIO DEL DERECHO AMBIENTAL-----	3
1.2.1 Elementos del Medio Ambiente -----	4
1.2.1.1 Abióticos -----	5
1.2.1.2 Bióticos. -----	5
1.2.2 Características.-----	5
1.2.2.1 Interdisciplinario. -----	5
1.2.2.2 Sistemático. -----	6
1.2.2.3 Supranacional. -----	6
1.2.2.4 Especialidad -----	6
1.2.2.5 Especificidad Finalista-----	6
1.2.2.6 Énfasis Preventivo.-----	7
1.3 PROBLEMAS AMBIENTALES -----	7
1.3.1 Causas de los problemas ambientales. -----	7
1.3.2 Existencia de Problemas Ambientales -----	10
1.3.2.1 Cambio Climático. -----	10
1.3.2.2 Destrucción de la Capa Atmosférica de Ozono. -----	12
1.3.2.3 Lluvia Acida. -----	13
1.3.2.4 El Agujero de la Capa de Ozono.-----	14
1.3.2.5 Calentamiento Global.-----	14
1.3.2.6 Contaminación del Agua.-----	14

1.3.2.7	Deforestación y Erosión.	15
1.4	MEDIO AMBIENTE COMO DERECHO HUMANO Y FUNDAMENTAL	16
1.5	OBLIGACIÓN DEL ESTADO EN MATERIA AMBIENTAL	17
1.5.1	Instrumentos Jurídicos.	19
1.5.1.1	Instrumentos Preventivos	20
1.5.1.2	Instrumentos Represivos y Reparadores.	21
1.5.1.3	Instrumentos Compensatorios.	22
1.6	POLÍTICA AMBIENTAL	23
1.6.1	Definición	23
1.6.2	Modos de Ejecución	23
1.7	INSTITUCIONES PÚBLICAS ENCARGADAS DE LA PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE	25
1.7.1	Ministerio del Medio Ambiente y de los Recursos Naturales.	25
1.7.2	Ministerio de Agricultura y Ganadería.	25
1.7.3	Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social.	26
1.7.4	Ministerio de Educación.	26
1.8	PRINCIPIO BÁSICO RECTOR DE LA POLÍTICA AMBIENTAL	26
1.8.1	Artículo 117 de la Constitución de la República de El Salvador	26
1.9	RECONOCIMIENTO CONSTITUCIONAL DE LOS INCENTIVOS FISCALES	30
1.9.1	Artículo 131 Ord. 11° Constitución de El Salvador.	30
	CAPITULO 2: DERECHO TRIBUTARIO AMBIENTAL	32
2.1	NOCIONES GENERALES DE DERECHO TRIBUTARIO	32
2.1.1	Definición.	32

2.2	DIVISIÓN DEL DERECHO TRIBUTARIO	32
2.2.1	Derecho Tributario Material:	32
2.2.2	Derecho Formal o Administrativo:	33
2.3	PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL DERECHO TRIBUTARIO	34
2.3.1	Principio de Capacidad Contributiva	34
2.3.2	Principio de Igualdad	34
2.3.3	Principio de Generalidad	35
2.3.4	Principio de Progresividad	35
2.3.5	Principio de Legalidad	35
2.3.6	Principio de No Confiscación	36
2.4	OBJETO DE ESTUDIO	36
2.4.1	Los Tributos	36
2.4.2	Naturaleza.	37
2.4.3	Características.	37
2.4.3.1	Origen legal	38
2.4.3.2	Carácter personal del vínculo.	38
2.4.3.3	Naturaleza pecuniaria de la prestación.	38
2.4.3.4	Afectación del producto a fines Estatales.	38
2.4.4	Clasificación de los tributos	39
2.4.4.1	Impuestos.	39
2.4.4.2	Tasas	40
2.4.4.3	Contribuciones Especiales	41
2.5	FINES DE LOS TRIBUTOS	42
2.6	LA NECESIDAD DE INTEGRAR LA PROBLEMÁTICA AMBIENTAL AL DERECHO TRIBUTARIO	43
2.6.1	Reforma Fiscal Ecológica	45

2.6.1.1	Justificación y Criterios-----	47
2.6.1.2	Fases de la Reforma Fiscal Verde-----	48
2.6.2	Fundamento General de la Tributación Ambiental.-----	50
2.6.3	Fiscalidad ambiental-----	51
2.6.3.1	Clasificación-----	53
2.7	TRIBUTOS AMBIENTALES.-----	56
2.7.1	Definición.-----	56
2.7.2	Finalidad-----	57
2.7.3	Funciones.-----	58
2.7.3.1	Función represiva y reparadora de los tributos ambientales ---	58
2.7.4	Características-----	59
2.7.5	Clasificación.-----	60
2.7.5.1	Según su objetivo-----	60
2.7.5.2	Según los objetivos ambientales-----	60
2.7.5.3	Según criterios dogmaticos tributarios-----	61
2.7.6	Tipos de tributos Ambientales-----	61
2.7.7	Ventajas e Inconvenientes.-----	62
2.7.7.1	Ventajas-----	63
2.7.7.2	Inconvenientes-----	65
2.8	PRINCIPIOS APLICABLES A LOS TRIBUTOS AMBIENTALES-----	67
2.8.1	Principio del vínculo.-----	67
2.8.2	Principio de finalidad.-----	67
2.8.3	Principio de neutralidad-----	67
2.8.4	Principio de quien contamina paga-----	67
2.9	IMPUESTOS AMBIENTALES EN LOS PAÍSES EN DESARROLLO. -	69
2.9.1	Impuestos Ambientales a Productos Energéticos-----	69
2.9.2	Impuestos a Emisiones al Aire-----	70

2.9.3	Impuestos a Vehículos	70
2.9.4	Impuestos a Vehículos Pesados	70
2.9.5	Impuestos por contaminación del Agua	70
2.9.6	Impuestos por generación de Residuos	71
2.9.7	Impuestos por manejo de la Biodiversidad y Vida Silvestre	71
CAPITULO 3: INCENTIVOS FISCALES AMBIENTALES		72
3.1	INCENTIVOS FISCALES	72
3.1.1	Definición	72
3.1.2	Beneficio fiscal	72
3.1.3	Naturaleza.	73
3.1.4	El Estado y los Incentivos Fiscales	74
3.1.5	Facultad de otorgar Beneficios Fiscales	74
3.1.6	Finalidad	75
3.1.7	Clases de incentivos fiscales	76
3.1.7.1	Incentivos Directos	76
3.1.7.2	Incentivos Indirectos	76
3.2	INCENTIVOS FISCALES AMBIENTALES	78
3.2.1	Definición.	80
3.2.2	Finalidad	81
3.2.3	Objetivos	82
3.2.4	Marco de políticas ambientales en el que se aplican los incentivos	84
3.2.4.1	Política de Producción más Limpia	85
3.2.4.2	Protocolo de Montreal	85
3.2.4.3	Lineamiento de Políticas para el Manejo Integral del	86
3.2.4.4	Política para la Gestión Integral de Residuos	86
3.2.5	Principios Tributarios aplicables a los Incentivos Fiscales Ambientales.	87

3.2.5.1	Principio de legalidad.	87
3.2.5.2	Principio de quien descontamina u ofrece a la sociedad un beneficio ambiental cobra.	88
3.2.6	Impuestos sobre los que recaen los incentivos fiscales ambientales	88
3.2.6.1	Ventajas del Impuesto al Valor Agregado	89
3.2.6.2	Ventajas del Impuesto de Renta	90
3.2.7	Mecanismos de la Administración Pública para el Fomento de los Incentivos Fiscales	91
3.2.7.1	El establecimiento de estándares	91
3.2.7.2	El control de la polución y la protección de las especies.	91
3.2.7.3	El servicio público ambiental	92
3.2.7.4	La información	92
3.2.7.5	La participación	92
3.2.7.6	El fomento	93
3.3	COORDINACIÓN ENTRE INSTITUCIONES FISCALES Y AMBIENTALES	93
3.3.1	Ministerio de Medio Ambiente y Recursos Naturales	94
3.3.1.1	Consejo Nacional del Desarrollo Sostenible	94
3.3.2	Ministerio de Economía	95
3.3.3	Ministerio de Hacienda	95
3.4	TIPOS DE INCENTIVOS FISCALES AMBIENTALES.	95
3.4.1	Deducciones de Renta	95
3.4.1.1	Deducciones de Renta por inversiones ambientales	95
3.4.1.2	Deducciones por instalaciones destinadas a la protección del medio ambiente	98

3.4.1.3	Deducciones por adquisición de vehículos no contaminantes.	103
3.4.1.4	Deducciones por equipos para el aprovechamiento de energías renovables.	106
3.4.1.5	Deducciones por aprovechamiento energético en vivienda habitual.	108
3.4.1.6	Deducciones por donaciones de carácter medioambiental.	109
3.4.1.7	Deducciones de renta por innovación tecnológica.	112
3.4.1.8	Deducciones por actividades forestales.	114
3.4.1.9	Descuento al Impuesto predial (Impuesto a la transferencia de bienes inmuebles)	117
3.4.2	Exclusiones de IVA	118
3.4.2.1	Exclusiones de IVA por inversiones ambientales.	118
3.5	PROCEDIMIENTO	124
3.6	INCENTIVOS FISCALES AMBIENTALES EN EL SALVADOR	128
3.6.1	Incentivos fiscales para el fomento de las energías renovables en la generación de electricidad.	128
3.6.1.1	Política Energética	129
3.6.2	Ley de Incentivos Fiscales para el Fomento de las Energías Renovables en la Generación de Electricidad.	132
3.6.2.1	Objetivo de la ley	132
3.6.2.2	Sujetos beneficiados	132
3.6.2.3	Autoridades Competentes	135
3.6.2.4	Beneficios previstos	136
3.7	LEGISLACIÓN APLICABLE	140
3.7.1	Constitución de la República	140
3.7.2	Ley Secundaria	141

3.7.2.1	Ley del Medio Ambiente -----	141
3.8	INCENTIVOS FORESTALES EN EL SALVADOR -----	142
3.8.1	Definición Doctrinaria -----	142
3.8.2	Legislación Aplicable-----	142
3.8.2.1	Ley Forestal de El Salvador-----	142
3.8.2.2	Bono forestal en el salvador -----	143
CAPITULO 4: INCENTIVOS FISCALES AMBIENTALES EN EL DERECHO		
	COMPARADO-----	145
4.1	COSTA RICA -----	145
4.1.1	Herramientas fiscales para la gestión ambiental en Costa Rica ---	145
4.1.2	Marco Conceptual -----	146
4.1.2.1	Programa de pago de servicios ambientales (PSA) -----	148
4.1.3	Otros Instrumentos Fiscales De Política Ambiental En La Legislación De Costa Rica. -----	151
4.1.3.1	Historia Reciente y Evolución.-----	151
4.1.3.2	Perspectivas De La Implementación De Un Sistema Integral De Instrumentos Fiscales Para La Gestión Ambiental Costarricense. -----	152
4.2	COLOMBIA-----	153
4.2.1	Marco legal de los incentivos tributarios en Colombia-----	153
4.2.2	Incentivos Tributarios Ambientales Vigentes en Colombia-----	155
4.2.3	Incentivos Tributarios previstos en la legislación Colombiana.-----	156
4.2.3.1	Exclusión del IVA a Inversiones para una Producción más Limpia -----	159
4.2.3.2	Deducción del Impuesto a la Renta por Inversiones en la Protección Ambiental-----	162

4.2.3.3	Subsidio a la Producción de Biocombustibles	163
4.3	ESPAÑA	165
4.3.1	Los incentivos tributarios ambientales en la legislación española.	165
4.3.1.1	Deducciones al Impuesto Sobre Sociedades e Impuesto Sobre las Rentas de las Personas Físicas (empresarios)	165
4.3.1.2	Deducciones por actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica en el impuesto sobre sociedades.	166
4.3.1.3	Deducciones por inversiones medioambientales.	167
4.3.1.4	Instalaciones y equipos para el aprovechamiento de fuentes de energía renovables	170
4.3.1.5	Deducciones a tributos locales	170
4.3.1.6	Impuesto sobre Bienes Inmuebles.	171
4.3.1.7	El Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE)	172
	CAPITULO 5: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.	174
5.1	CONCLUSIONES.	174
5.2	RECOMENDACIONES.	180
	BIBLIOGRAFÍA	183
	ANEXOS	191

INTRODUCCIÓN

El presente documento contiene la información final del trabajo de investigación titulado: LOS INCENTIVOS FISCALES AMBIENTALES COMO INSTRUMENTOS TRIBUTARIOS PARA LA PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE EN EL SALVADOR.

El problema de investigación que encierra el tema establecido se enuncia de la manera siguiente:

¿Porqué en El Salvador existe una escasa regulación legal, doctrinaria y jurisprudencial que establezca los procedimientos y mecanismos de los Incentivos Fiscales Ambientales?

La finalidad del presente estudio, consiste en estudiar los aspectos teóricos, prácticos y doctrinarios de la regulación y aplicación de los incentivos Fiscales Ambientales.

Este documento se ha elaborado cumpliendo el requisito académico de Graduación para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas, de la Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales de la Universidad de El Salvador. En el desarrollo de este trabajo de tesis, se ha utilizado el MÉTODO BIBLIOGRÁFICO ya que para llegar al estudio de los Incentivos Fiscales Ambientales en El Salvador se utiliza todo tipo de fuente bibliográfica de revistas, libros, tesis. etc. A fin de concretizar toda esta información e ideas en este documento

El trabajo de investigación fue desarrollado en cinco capítulos; partiendo en su CAPITULO 1: Con el desarrollo de los Aspectos Generales del Derecho Ambiental, se enuncia los problemas ambientales, se toca el punto del Medio Ambiente como Derecho Humano y Fundamental, además, se puntualiza la Obligación del Estado en materia ambiental, se establece el Principio Básico

Rector de la Política Ambiental y se resalta el reconocimiento de los Incentivos Fiscales en la Constitución de El Salvador.

EL CAPITULO 2: Se denomina Derecho Tributario Ambiental, se enfatiza Las Nociones Generales del Derecho Tributario, también hemos desarrollado la Necesidad de Integrar la Problemática Ambiental al Derecho Tributario y finalizando estudiamos los Impuestos Ambientales en los Países en Desarrollo.

En el CAPITULO 3: se concretiza lo relacionado a los Incentivos Fiscales Ambientales, comenzando con el desarrollo de aspectos Generales de los Incentivos Fiscales, para luego, establecer los Aspectos Generales de los Incentivos Fiscales Ambientales, se enuncia los Incentivos Fiscales Ambientales en El Salvador tales como: Incentivos Fiscales para el Fomento de la Energías Renovables en la Generación de Electricidad y los Incentivos Forestales.

El CAPITULO 4: Engloba lo concerniente al análisis de los Incentivos Fiscales Ambientales en el Derecho Comparado retomando únicamente como parámetro los siguientes países: Costa Rica, Colombia y España.

El CAPITULO 5: Aporta las conclusiones y recomendaciones de la investigación realizada, y luego hacemos mención de la bibliografía consultada y anexos que hemos considerado agregar a nuestro trabajo de graduación

CAPITULO 1: DERECHO AMBIENTAL

1.1 ASPECTOS GENERALES

1.1.1 Definición.

Derecho Ambiental es: *“Una disciplina Jurídica en pleno desarrollo y evolución, constituye el conjunto de normas regulatorias de relaciones de derecho público o privado tendientes a disciplinar las conductas en orden al uso racional y conservación del medio ambiente, en cuanto a la prevención de daños al mismo a fin de lograr el equilibrio natural, lo que redundara en un optimización de la calidad de vida”*¹

*“Es una rama del derecho protector de intereses colectivos de carácter preventivo y transnacional, se perfila como una combinación de técnicas, reglas e instrumentos jurídicos que se orientan a lograr la protección de todos los elementos que integran el ambiente natural y humano”*²

Con estas definiciones podemos concluir que el derecho ambiental es aquella rama jurídica moderna de derecho público, tendiente a la protección y conservación del medio ambiente y de su uso racional, alcanzando un desarrollo sostenible para las generaciones venideras.

1.2 OBJETO DE ESTUDIO DEL DERECHO AMBIENTAL

Para Pérez Moreno Escribano Collado y López González, manifiesta que el medio ambiente está formado por aquellos recursos y sistemas naturales primarios de los que depende la existencia y normal funcionamiento de la naturaleza en su conjunto y que jurídicamente tiene las categorías de bienes

¹ CAFFERATTA, Nestor A. *Introducción al Derecho Ambiental*. Editorial Instituto Nacional de Ecología. México 2004 Pág.17

² JAQUENOD ZSÓGÓN, S. *El Derecho Ambiental y sus Principios Rectores*. Editorial Dykinson. España 1991. Pág. 208

comunes (aire y agua) y por los ecosistemas constituidos por la flora , la fauna e incluso por las bellezas naturales (paisajes y espacios naturales, en cuanto portadores de ecosistemas que se pretenden conservar)³

Según la ley de Medio Ambiente de nuestro país la definición de Medio Ambiente es la siguiente: *“El sistema de elementos bióticos, abióticos, socio económicos, culturales y estéticos que interactúan entre sí, con los individuos y con la comunidad en la que viven, determinando su relación y sobrevivencia, en el tiempo y el espacio”*⁴

1.2.1 Elementos del Medio Ambiente

De la anterior definición podemos desarrollar los siguientes elementos del Medio Ambiente:

Para la Ley del Medio Ambiente el medio ambiente lo constituye, los elementos que conforman el medio ambiente natural como el agua, aire, suelo, (elementos abióticos), la flora y fauna (elementos bióticos), sino también el medio ambiente constituido por los seres humanos como edificios, vías de comunicación, entre otros y el medio ambiente social compuesto por los sistemas sociales, culturales (donde pueden incorporarse los monumentos y el patrimonio cultural), económicos y políticos, los cuales, estos dos últimos constituyen el medio ambiente artificial, que ha sido creado para la satisfacción de las necesidades humanas fundadas para su existencia, en un determinado tiempo y espacio.

³ JORDANO FRAGA, J. *La Protección del Medio Ambiente Adecuado*. Editorial Bosch. Barcelona 1995. Pág.59

⁴ Ley de Medio Ambiente 1998. Decreto Ley N° 233 del 02 de Marzo de 1998, Publicado en el Diario Oficial. N° 79 Tomo 339 del 04 de Mayo de 1998.

1.2.1.1 Abióticos

Los elementos Abióticos son todos los factores químico-físicos del ambiente que son llamados factores abióticos (de a “sin” y bios “vida”). Es decir, son los factores inertes del ecosistema, como la luz, la temperatura, los productos químicos, el agua y la atmósfera.

1.2.1.2 Bióticos.

Los elementos Bióticos son todos los organismos que comparten un ambiente. Los componentes bióticos son toda la vida existente en un ambiente, desde los protistas, hasta los mamíferos. Los individuos deben tener comportamiento y características fisiológicas específicos que permitan su supervivencia y su reproducción en un ambiente definido. La condición de compartir un ambiente engendra una competencia entre las especies, competencia que se da por el alimento, el espacio, etc.

1.2.2 Características.

1.2.2.1 Interdisciplinario.

El Derecho Ambiental, requiere para establecer las necesarias medidas de protección, las indicaciones y la asistencia de otras disciplinas que estudian los aspectos físicos, químicos y biológicos del medio ambiente y que describen los deterioros de la biósfera, los evalúan y proponen las soluciones que el legislador debe traducir al lenguaje jurídico teniendo en cuenta, igualmente los datos que los economistas y sociólogos pueden aportar.⁵

⁵ BUSTAMANTE ALSINA, J. *Derecho Ambiental, Fundamentación y Normativa*. Editorial Abeledo-Perrot. Buenos Aires, Argentina 1995. Pág. 48.

1.2.2.2 Sistemático.

Los elementos que componen al medio ambiente, así como también las instituciones, principios y características que forman al derecho ambiental, no pueden analizarse o estudiarse de forma aislada, ya que son un conjunto que se interrelacionan entre sí.

1.2.2.3 Supranacional.

El rol de los factores cuyos efectos sobrepasan las fronteras de los Estados destaca la importancia de la cooperación internacional. Ni el mar, ni los ríos y el aire, ni la flora y la fauna salvaje conocen fronteras, las poluciones que pasan de un medio a otro, no pueden ser combatidas sino en un contexto, o dicho de otro modo, sin la cooperación de otros Estados.⁶

1.2.2.4 Especialidad.

Los imperativos ecológicos hacen que el ámbito espacial de las regulaciones administrativas, se halle en función del marco más o menos impreciso de los mecanismos de emisión, transporte e inmisión, cuya singularidad da lugar a subsistemas acotados dentro del sistema general. De aquí que el Derecho Ambiental ponga en conflicto los dispositivos regulatorios que se adopten en los diferentes espacios en los cuales se desarrollen los fenómenos que impactan el ambiente.⁷

1.2.2.5 Especificidad Finalista

Este criterio finalista tiene por objeto suprimir o eliminar el impacto de las actividades humanas sobre los elementos o los medios naturales. Con un criterio análogo se ha afirmado que *“el Derecho Ambiental es el sector del orden jurídico que regla las conductas humanas que pueden ejercer*

⁶ Ibídem. Pág. 49.

⁷ Ibídem. Pág.49.

*influencias, con efectos en la calidad de la vida de los hombres, sobre los procesos que tienen lugar entre el sistema humano y el medio ambiente*⁸

1.2.2.6 Énfasis Preventivo.

Aunque el Derecho Ambiental se apoya en un dispositivo sancionador, sus objetivos son fundamentalmente preventivos. Si bien es cierto que la represión lleva implícita siempre una vocación de prevención en cuanto que lo que pretende es precisamente, por vía de amenaza, evitar que se produzcan los supuestos que dan lugar a la sanción, pero en el Derecho Ambiental la coacción a posteriori resulta ineficaz por cuanto de haberse producido ya las consecuencias biológicas y socialmente nocivas, la represión podrá tener una transcendencia moral, pero difícilmente compensará los graves daños ocasionados al ambiente.⁹

1.3 PROBLEMAS AMBIENTALES

1.3.1 Causas de los problemas ambientales.

La intervención del hombre en el equilibrio natural del medio ambiente, debido a su fin consumista y materialista ha agravado de forma creciente e incluso hasta romper el equilibrio natural existente.

De acuerdo a con Francisco Román Ortega en su obra Diccionario del Medio Ambiente y Materias Afines expresa: *Aunque, en tiempos pasados tal condición no nos llegara alarmar seriamente a nadie, ya que la población era escasa, la tierra permanecía casi virgen y el afán consumista se frenaba gracias a una escasez de bienes, que hacia inútiles las apetencias de consumo de casi todos. Ni siquiera los privilegiados tenían mucho de que echar mano. En consecuencia si poco se consumía menos terminaba aun*

⁸ Ibídem. Pag.49

⁹ Ibídem. Pag.50.

como residuo, pero evidentemente estos se producirían sin que, al parecer turbaran el sueño de nadie. Eso de contaminar no es ni mucho menos, invento de hoy..

A continuación detallaremos las diferentes áreas promotoras de los problemas ambientales más apremiantes:

El sector transporte tiene un papel esencial en el desarrollo económico y social de un país y a medida que se aumentan las necesidades de transporte se incrementan las emisiones de gases atmosféricos, como el carbono.

La agricultura produce cerca del 20% de los gases de invernadero, que son responsables por el calentamiento global. Las actividades agrícolas liberan cantidades sustanciales de gases metano y óxido nítrico, el metano es producido por la descomposición de la materia orgánica particularmente en el suelo de los campos de arroz inundados y de los procesos digestivos de los rumiantes como las vacas. La conversión de la tierra a usos agrícolas emite óxido nítrico al igual que lo hace el uso de los fertilizantes nitrogenados. La agricultura es responsable por cerca del 50 % de las emisiones de metano de origen humano y por el 70 % de las emisiones de óxido nítrico.¹⁰

Se estima que cada año se vierten en las aguas marinas más de tres millones de toneladas de hidrocarburos (la mayor parte de esta procede de la preparación y limpieza de tanques de buques petroleros) El petróleo crudo es uno de los principales causantes de los daños ambientales que se producen en los medios acuáticos.

La pérdida del bosque por incendios forestales, la explotación ilegal, comercial insostenible, la constante rotación de cultivos y el excesivo

¹⁰SELLERS, JUDITH B *La Agenda Inconclusa: Perspectivas para superar el hambre, la pobreza y la degradación ambiental*. Editorial IFPRI. España 2002 Pág. 153

pastoreo, provocan daños, tales como la erosión del suelo, la pérdida de las plantas, animales y riquezas biológica y degradación de las cuencas todo esto empeora la calidad de vida y reduce las opciones de desarrollo

Además el desarrollo industrial, si bien es cierto, la industria es esencial para el desarrollo económico de un país, como fuente importante de empleo e ingresos y de producción de bienes y servicios, y como uno de los principales usuarios de los recursos, energía y materiales, es también una de las actividades que emite una gran cantidad de materias que afectan negativamente a la atmósfera y al medio ambiente.

El acelerado crecimiento de los centros urbanos en las últimas décadas ha provocado entre otras implicaciones un crecimiento de: la actividad comercial e industrial, la ejecución de obras y viviendas, la de personas y el de energía y principalmente un incremento de combustible para uso industrial, vehicular y doméstico, es una de las muchas causas de contaminación atmosférica en nuestro país.

Actualmente, estamos viviendo lo que para algunos, es la muerte a no muy largo plazo del planeta tierra, asfixiado por un exceso de gases nocivos, con aguas cada vez un poco más envenenadas, montañas de todo tipo de residuos y procedencias, suelos erosionados, cambios de clima drásticos, inundaciones, lluvias acidas, etc.

De lo anterior podemos reflexionar que las causas de los problemas ambientales, son circunstancias que han afectado a lo largo de los tiempos, pero que hoy por hoy, estas han incrementado negativamente un impacto al medio ambiente y por consecuencia a la humanidad, siendo ya inminente atenuar o aliviar tal situación, que bien puede hacerse a través de mecanismos idóneos y novedosos, ejecutados por el Estado mismo y demás instituciones a las que les confiere atribuciones específicas.

1.3.2 Existencia de Problemas Ambientales

1.3.2.1 Cambio Climático.

Conjunto fluctuante de las condiciones atmosféricas caracterizadas por los estados y la evolución del tiempo en un dominio especial determinado.

El cambio climático es una cuestión que suscita tanta inquietud como polémica. Esta última obedecía a la falta de acuerdos sobre la realidad y cuantía del cambio, en primer lugar de las causas, y en segundo lugar aunque existe la opinión bastante extraña de que las emisiones a la atmósfera en cantidades creciente de gases, tales como, el dióxido de carbono no son ajenas al presunto cambio de clima.¹¹

Dada la importancia de tal cuestión nada tiene de extraño que se halla dotado de una amplia panoplia legislativa. Además de la normativa relativa a la contaminación de la atmosfera se han articulado nuevos acuerdos internacionales, entre los cuales cabe mencionar:

- 1992 Convenio Marco de Naciones Unidas N. York. Sobre Cambio Climático.
- 1992 Acuerdo Marco de Naciones Unidas, de fecha 09 de Mayo de 1992. Sobre Cambio Climático.
- 1997 Protocolo de Kioto. Busca reducir seis gases de efecto invernadero: dióxido de carbono (CO₂), óxido nitroso (N₂O), metano (CH₄), hidrofluorocarbonos (HFCs), perfluorocarbono (PFC) y hexafluoruro de azufre (SF₆). Los países industrializados se comprometieron a reducir la emisión de gases causantes del efecto invernadero en un 5.2% tomando como base los niveles de 1990. Para

¹¹ ROMÁN ORTEGA, F. *Diccionario de Medio Ambiente y Materias Afines*. Editorial F.C. España 1999. Pág.69

facilitar la reducción de emisiones se incluyeron tres mecanismos: de desarrollo limpio, de comercialización de emisiones y de implementación conjunta.

- 1998 El PNUMA y la OMM crean el Panel Intergubernamental de Expertos sobre el Cambio Climático (IPCC) para evaluar el estado de conocimiento existente sobre el sistema climático; los impactos sobre el ambiente, economía y sociedad del cambio climático y las posibles estrategias de respuesta.
- 2008-2012 Primer período de compromiso: los países industrializados deben reducir 5% de los gases causantes del efecto invernadero que generaban en 1990.
- Conferencias de las partes del Convenio Marco de Cambio Climático (COPs).
- Reuniones de las partes en el Protocolo de Kioto (MOPs)

El clima forma parte de los recursos naturales y es importante por si solo o por que determina otros recursos naturales, como el suelo, la flora, la fauna, los recursos hídricos y los recursos turísticos. En el caso de El Salvador el clima es determinado por varios factores: la preponderancia del mar sobre la tierra, la orografía del país, principalmente la cadena montañosa y a su latitud.

El Cambio climático es un problema con características únicas ya que es de naturaleza global, sus impactos mayores serán en el largo plazo e involucra interacciones complejas entre procesos naturales y procesos sociales, económicos y políticos a escala mundial.

El Salvador al igual que sus países vecinos es afectado por fenómenos climáticos adversos que ponen de manifiesto la vulnerabilidad ambiental,

existente a causa del deterioro de los recursos naturales. Uno de los fenómenos resultantes de cambios climáticos globales es el fenómeno ENOS¹² provoca olas de gran calor, inundaciones y sequías de consecuencias desastrosas en las que la economía, el bienestar de la población, y en el medio ambiente. Se incrementa el brote de enfermedades, también aumentan los incendios forestales, desaparición de población de peces debido a las altas temperaturas del mar, lo que genera grandes pérdidas en la infraestructura y en el ambiente físico.

1.3.2.2 Destrucción de la Capa Atmosférica de Ozono.

La atmósfera constituye un recurso natural compartido y susceptible de degradación, como consecuencia de procesos que tienen lugar a nivel local, y que pueden adquirir una connotación global, al provocar fenómenos como el cambio climático y en la capa de ozono, de implicaciones graves para la vida en el planeta.

La destrucción de la capa atmosférica de ozono según análisis científicos es producida por el cloro, el bromo, reactivos procedentes de los clorofluorocarbonos (CFC), los halones y las otras sustancias a fines.¹³ La contaminación atmosférica produce efectos nocivos en la salud de los seres humanos y el medio ambiente: pérdida de bosques, acidificación de masas de aguas dulce y marinas y las actividades económicas como la agricultura entre otras.

Actualmente se cuenta con el Convenio de Ginebra, 1979 sobre la Contaminación Atmosférica Transfronteriza a Gran Distancia.

¹² Se llama así a “El niño” oscilación del sur (ENO) el fenómeno ENOS se presenta en dos fases, el niño (fase caliente), la niña (fase fría) lo que genera variaciones climáticas opuestas entre si.

¹³ EARTH COUNCIL. INTER-AMERICAN INSTITUTE FOR COOPERATION ON AGRICULTURE. “La Cumbre de la Tierra Eco 92”. Editorial IICA. Costa Rica 1993. Pag.55

Decisión 93/361 CEE relativas a la adhesión de la Comunidad al Protocolo de Contaminación Transfronteriza a Gran Distancia.

Los acuerdos internacionales referentes a la protección de la capa de ozono, son entre otros, los siguientes:

- 1985 Convenio de Viena para la Protección de la Capa de Ozono.
- 1987 Protocolo de Montreal relativo a las Sustancias que Agotan la Capa de Ozono.

1.3.2.3 Lluvia Acida.

A este fenómeno se le llamo lluvia acida por que el agua alcanzaba un índice de PH inferior al punto neutral de siete. Este fenómeno también afecta a los bosques y a los monumentos arquitectónicos. Es un tipo de contaminación atmosférica, es uno de los grandes problemas ecológicos que enfrentan los países industrializados, los efectos de la lluvia son espeluznantes, cuando esta se ceba en un bosque, su poder destructivo empieza desfoliando los árboles, hasta convertirlos paulatinamente en cementerios de bosques, los causantes de la lluvia acida son el dióxido de azufre y los óxidos de nitrógeno que se generan en la combustión de los derivados del petróleo en combinación con la humedad y las gotas de lluvia.

El resultado de estas reacciones químicas del aire es la formación de micro gotas de ácido sulfúrico y nítrico que queman las hojas de la vegetación, una vez en el suelo estos ácidos contribuyen a disminuir el PH y así interfieren en el desarrollo normal de las plantas.¹⁴

¹⁴ RALF MASSANES, J. *Ecología para Entidades Juveniles: Guía de Sensibilización Medioambiental*. Editorial Fundación Ferrer Guardia. Barcelona, España 1996 Pág. 44

1.3.2.4 El Agujero de la Capa de Ozono.

El ozono es una de las sustancias que demuestran la complejidad de los sistemas naturales de nuestro planeta. Esta molécula formada por tres átomos de oxígeno es imprescindible para el desarrollo de la vida en la tierra. A una altura entre doce y cincuenta kilómetros en la estratósfera este gas forma una capa uniforme que absorbe, las letales radiaciones ultravioletas que nos envía el sol, la pérdida de este filtro solar puede tener repercusiones, no solo para los animales sino también para las plantas. Para los primeros los rayos ultravioletas pueden causar un aumento de cáncer de piel, enfermedades en los ojos y las vías respiratorias. A las plantas se ha detectado que les destruye una proteína esencial para la fotosíntesis y por ello puede perjudicar el crecimiento de bosques y cultivos.¹⁵

1.3.2.5 Calentamiento Global.

La evidencia científica sobre el calentamiento global es ahora más fuerte que nunca y apunta en el incremento de la temperatura de entre 1.4 y 5.8 centígrados, en el transcurso del próximo siglo. Las temperaturas más altas estarán acompañadas de un aumento en el nivel de los mares y de la concurrencia de eventos climáticos extremos, tales como: sequías, inundaciones y tormentas violentas.¹⁶

Estos cambios afectan muchas de las actividades humanas, incluyendo la agricultura en la forma más fundamental.

1.3.2.6 Contaminación del Agua.

El agua es el elemento que distingue a nuestro planeta, el 70% está cubierto por los océanos, el agua dulce disponible para el ser humano no supera el

¹⁵ *Ibidem*. Pág. 40

¹⁶ SELLERS, Judith B. *Ob. Cit.*, Pág.151

1% del total, por lo que es considerada como el vital líquido y como el elemento clave para la vida y para la especie humana. Las aguas han perdido su extrema pureza, para convertirse en caldos variados, con sustancias y partículas de lo más variopinto, y no solo las aguas dulces, sino también las marinas. Lamentablemente durante muchos años las industrias han vertido sus desechos directamente a los ríos y a las cloacas municipales, que también se han convertido en ríos y mares.

La contaminación de las fuentes de aguas superficiales y subterráneas ha sido un problema constante y severo durante estos últimos años. Según el MARN (2000), los ríos que reportan los niveles de contaminación hídrica más altos son el Acelhute, Suquiapa, Sucio, Grande de San Miguel y Acahuapa. Estos ríos son los receptores de aguas residuales, industriales de las ciudades de San Salvador, Santa Ana, Santa Tecla, San Salvador y San Vicente, respectivamente.¹⁷

1.3.2.7 Deforestación y Erosión.

En muchas partes del mundo los bosques están seriamente amenazados, durante la década de los noventa, se perdieron en promedio casi quince millones de hectáreas boscosas por año, especialmente en las zonas tropicales. A esta pérdida se suma la de los numerosos y valiosos servicios que proporcionan las cubiertas boscosas tales como la regulación de los flujos hidrológicos y la captura de carbono, además de la biodiversidad que alberga.¹⁸

¹⁷ MINISTERIO DE MEDIO AMBIENTE Y RECURSOS NATURALES. *Informe del Estado del Medio Ambiente de El Salvador*. Editorial PNUMA GEO. El Salvador 2003-2006. Pág.45

¹⁸ STEFANO PAGIOLA, J. *La venta de servicios ambientales forestales*. Editorial Instituto Nacional de Ecología, Comisión Nacional Forestal. México 2003. Pág.23

El Salvador es el país más deforestado de Centroamérica, con una menor proporción y extensión de bosques (incluyendo manglares). Es el único país en Centroamérica que tiene saldo negativo en el balance de importación-exportación de productos forestales, por otra parte, la ausencia de cobertura vegetal magnifica el impacto de los fenómenos naturales que se evidencian en los deslizamientos de tierra, variación climática, pérdida de suelo fértil y baja capacidad de infiltración de agua lluvia que provoca el incremento de la escorrentía superficial lo que ocasiona inundaciones en las zonas bajas del país.¹⁹

1.4 MEDIO AMBIENTE COMO DERECHO HUMANO Y FUNDAMENTAL

El derecho a un medio ambiente sano, está expresamente consagrado en la Constitución de El Salvador, confiriéndole rango de Derecho Fundamental, al derecho a un medio ambiente sano, con idéntico estatus y garantías reconociéndolo como tal.

El primer documento mundial en que los Estados han suscrito al menos la posibilidad de aceptación del derecho humano al medio ambiente es: La Declaración Sobre Medio Ambiente Humano, firmada en Estocolmo en 1972, en el que establece que: el hombre tiene el derecho fundamental a la libertad, la igualdad y el disfrute de condiciones de vida adecuada a un medio de calidad, que le permita llevar una vida digna y gozar de bienestar, teniendo la solemne obligación de proteger y mejorar el medio ambiente para las generaciones presentes y futuras, entre otros instrumento internacionales podemos mencionar:

- Declaración de la Haya Sobre el Medio Ambiente, párrafo quinto.
- Declaración de Río 1982.

¹⁹ MINISTERIO DE MEDIO AMBIENTE Y RECURSOS NATURALES Ob. Cit., Pág.88

- Reconocimiento regional, es la Carta Africana sobre los Derechos Humanos y de los Pueblos (carta de Banjul).
- Declaración Universal del Hombre
- Protocolo de San Salvador.

El goce del derecho a un medio ambiente, debe entenderse como parte integrante del disfrute de una vida digna en condiciones adecuadas, siendo obligación del Estado procurarlo en la medida de lo posible y de acuerdo a sus capacidades y medios, para la consecución del desarrollo integral de la persona humana. El medio ambiente adecuado es previo al mismo derecho, ya que sin él no existe hombre, sociedad, ni mucho menos derecho. Por tanto, cuando se juridifica su protección se produce en dos sentidos. Por un lado se le reconoce como derecho humano o fundamental; y por otro se encomienda a los Poderes Públicos, parte de cuyos instrumentos son las leyes, su conservación y tutela.²⁰

El derecho al medio ambiente puede ser observado desde dos vertientes ya que es un derecho humano, pero al mismo tiempo es un derecho fundamental, la diferencia radica, en que el primero está dirigido únicamente a la persona humana, mientras que el segundo engloba a las personas jurídicas.

1.5 OBLIGACIÓN DEL ESTADO EN MATERIA AMBIENTAL

No hay en la Constitución un precepto que contemple de forma expresa la protección del medio ambiente, en forma indirecta lo trata el

²⁰ PROCURADURIA DE DERECHOS HUMANOS. *Informe de la Señora Procuradora Para los Derechos Humanos sobre la Situación del Derecho Humano al Medio Ambiente en El Salvador*. Emitido el 13 de Abril del 2007. El Salvador 2007. Pág.2

Artículo 117 de la Constitución de la República de El Salvador. (El cual se desarrollara en un apartado especial)

El Salvador frente a los problemas ambientales ha intentado impulsar una gestión ambiental, la cual es un proceso que incluye el reconocimiento de problemas ambientales, formulación de políticas, selección de instrumentos de aplicación de la política, transformación de las políticas en leyes, regulaciones, aplicación y hacer cumplir estas leyes y regulaciones.

La protección del medio ambiente no solo implica la creación de leyes ambientales sino también hacer valer su cumplimiento, pero nuestro Gobierno asume una responsabilidad gubernamental por la omisión en la aplicación de las normas, pues aunque se cuenta con una Ley de Medio Ambiente, que permite iniciar un proceso de reducción de las tendencias no sostenibles de uso de los recursos naturales, ella no se hace. Por ejemplo, el caso de la contaminación generada por la industria, y de la agro industria, no existe un monitoreo permanente que garantice que los efluentes de actividades altamente contaminantes se han tratados adecuadamente.²¹

Para hacer efectivo todo el equiparamiento legal, el Estado necesita auxiliarse de otras instituciones para lograr el mismo fin, las funciones ambientales se concentran en el Ministerio de Medio Ambiente y Recursos Naturales, aunque también tienen responsabilidades importantes de gestión ambiental el Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social (MSPAS) y el Ministerio de Agricultura y Ganadería (MAG). Existe además un Sistema Nacional de Gestión del Medio Ambiente (SINAMA) para la coordinación y ejecución de las funciones ambientales gubernamentales. Otra entidad importante en la gestión ambiental es la Unidad para la Defensa de la Salud

²¹ "El Gobierno ante el Problema del Medio Ambiente". Revista El Salvador Proceso Vol. 21 N°926 U.C.A. El Salvador 2000. Pág. 8

y el Ambiente, creado dentro de la Fiscalía General de la República en 1996, que se coordina con la Unidad Ambiental de la Policía Nacional Civil (PNC) para perseguir los delitos ambientales.

En El Salvador en los últimos años se han desarrollado importantes programas de restauración de los recursos naturales, a través de programas como FONAES²² y el FIAES²³, los cuales trabajan con donaciones del gobierno canadiense y de la condonación de la deuda externa, por naturaleza concedida por el gobierno de los Estados Unidos.

Los gobiernos salvadoreños vienen ofreciendo una armonización del crecimiento económico y de protección ambiental desde la Primera Cumbre de la Tierra celebrada en Río de Janeiro en 1992. Aunque se cuenta con un marco institucional y jurídico que regula el uso de los recursos naturales y la protección ambiental, persisten problemática bastantes obvias, cuya solución depende exclusivamente del gobierno central; mientras que en otros casos las instancias gubernamentales, no actúan frente a casos evidentes de contaminación de los recursos naturaleza aun cuando la misma ley faculta para hacerlo.

1.5.1 Instrumentos Jurídicos.

El marco jurídico bajo el cual se desarrolla la protección del medio ambiente y de los Recursos Naturales en El Salvador, está constituido por una diversidad de instrumentos legales y de instituciones públicas que se ocupan, directa o indirectamente, del ambiente y de los Recursos Naturales, el cual

²² Fondo Ambiental de El Salvador. El cual contribuye al rescate ambiental del país, de conformidad con la estrategia nacional del medio ambiente, captando recursos para financiar iniciativas de desarrollo ambiental y apoyar con la asistencia técnica requerida.

²³ Fondo Iniciativa de las Américas de El Salvador. Su misión es financiar proyectos de mejoramiento ambiental que contribuyan al desarrollo sostenible local, mediante el fortalecimiento de las organizaciones ejecutoras, con el fin último de contribuir a mejorar las condiciones de vida de las comunidades salvadoreñas.

es reflejo de lo que el estilo de desarrollo económico de consumo y de lucro a corto plazo ha querido que sea, produciendo consecuencias destructoras y perjudiciales de la base ecológica y de los sistemas de soporte de la economía nacional.

1.5.1.1 Instrumentos Preventivos

Estos instrumentos constituyen una manifestación del principio de acción preventiva, el cual tiene como finalidad evitar o minimizar los daños al medio ambiente. Dentro de los instrumentos, ocupa un lugar destacado:

La autorización administrativa, que constituye uno de los ejes de los técnicos jurídicos, del Derecho ambiental. El sometimiento a la autorización administrativa previa de las clasificaciones potenciales contaminantes del medio ambiente ha sido una constante en las legislaciones ambientales, por tratarse de un mecanismo que permite a la administración la realización de un control a priori y a posteriori sobre la instalación o establecimiento de las actividades. Además de la técnica obligatoria dentro del procedimiento administrativo la Evaluación de Impacto Ambiental, las prohibiciones y limitaciones administrativas por parte de la legislación ambiental y la fijación de estándares ambientales, a través de los cuales se fijan los niveles permisibles de contaminación.

Constituyen además una manifestación al principio de acción preventiva las declaraciones administrativas con efectos jurídicos, como lo es la declaración del derecho de dominio público de algunos recursos naturales, con la finalidad de excluirlos del tráfico jurídico y someterlos a un régimen de control y protección más intenso; la declaratoria legislativa de áreas naturales protegidas.

Y para el caso que nos ocupa, las técnicas de incentivos o fomento económico, entre las cuales encontramos los tributos ambientales y otros beneficios fiscales, las subvenciones, ayudas públicas y otros instrumentos novedosos como eco etiquetados.

Una eficaz tutela al medio ambiente no puede esperar a que se produzca el daño a la naturaleza, y que muchas veces ha de ser irreparable. Velar por la utilización racional de los recursos naturales equivale necesariamente a poner en práctica, a través de la regulación y ejecución de las variadas técnicas administrativas una política ambiental activa.

Frente a los problemas ambientales y cada una de las específicas situaciones de peligro, el legislador podrá articular, en principio las técnicas administrativas que considere la evitación del daño del ecosistema. Al menos, tres actuaciones mínimas son exigibles a los Poderes Públicos: una normativa en materia de evacuación (previa) de impacto ambiental, la existencia de controles permanente, no solo los iniciales (previamente clasificadas) y una mínima previsión de técnicas planificadoras, que son las que resultan más coherentes.²⁴

1.5.1.2 Instrumentos Represivos y Reparadores.

Resulta necesario un catálogo de técnicas de carácter represivo que permita la energética persecución y sanción de aquellas conductas que contraríen a la normativa aplicable o en caso de incumplimiento de las normas, concreten la llamada garantía objetiva del medio ambiente, se sigue aquel corolario de aquellas “no hay normas sin sanción”. Dentro de este rubro se ubica la responsabilidad civil por daños ambientales, la responsabilidad penal

²⁴ ESCOBAR ROCA, G. *La Ordenación Constitucional de Medio Ambiente*. Editorial Dykinson. Madrid, España 1995. Pág.119

y la responsabilidad administrativa, cuyo objeto ultimo es la represión de las conductas trasgresoras y la reparación del daño.

La dualidad de términos defender y restaurar refuerza las consideraciones sobre el significado represivo y permite ahora extender la actividad de los poderes públicos a aquellas situaciones a las que consciente o inconscientemente, se haya producido daño a la naturaleza susceptible de ser reparado. La restauración habrá de consistir en la reparación de los daños producidos en el medio natural a través del restablecimiento del equilibrio ecológico, que generalmente habrá de intentar un retorno a la situación inmediatamente anterior a la trasgresión.²⁵

Finalmente, parece indudable que, frente a la política represiva debe prevalecer la preventiva.

1.5.1.3 Instrumentos Compensatorios.

Persiguen estos instrumentos dos tipos de objetivos: de carácter preventivo y de naturaleza reparadora; los primeros se fundamentan en el principio que es mejor anticiparse a cualquier daño a la naturaleza, ya pueden ser en ciertos casos de carácter irreversible. Los segundos tienen vigencia, cuando el daño se ha ocasionado; en virtud de ello se deben efectuar las de acciones necesarias para volver el medio al estado original en la medida de lo posible. El régimen de sanciones administrativas, se puede identificar en cada una de las Leyes sectoriales: Ley Forestal, Ley de Riego y Avenamiento, Ley de Conservación de Vida Silvestre y Ley de Minería, etc., que establecen diferentes tipos de infracciones a las cuales se les determina la correspondiente sanción y el proceso para imponerlas.

²⁵ ESCOBAR ROCA, G. Ob. Cit., Pág.119.

1.6 POLÍTICA AMBIENTAL

1.6.1 Definición

Es uno de los competentes de la gestión ambiental, su función es determinante, dado que el ordenamiento y la conservación del medio ambiente, no se pueden alcanzar sino es a través de criterios y estrategias predeterminadas que medien y/o conduzcan los destinos del medio ambiente.²⁶

En la política se definen las áreas estratégicas que orientan la gestión ambiental del país, en la búsqueda de soluciones a los mayores problemas ambientales que afectan a la nación, las que son totalmente compatibles con la Alianza para el Futuro, diseñada para el quinquenio 1999-2004. Contiene dos áreas temáticas: a) Conservación y Aprovechamiento de los Recursos Naturales en la que se incluye: ordenamiento territorial, agua, aire, suelo, biodiversidad y bosque; y b) La Gestión Ambiental, consistente con el marco jurídico e institucional, educación ambiental, participación social, marco económico, enfoque de equidad de género y prevención y control de la contaminación.

1.6.2 Modos de Ejecución

Respecto a los medios de ejecución de la política y legislación ambientales, en la cual se adoptan una línea de acción más eficaz, a través de los siguientes medios:

- a. Incentivos económicos, que pueden consistir en líneas de créditos, subsidios, exenciones. Todos ellos pueden utilizarse para estimular la

²⁶ ROJAS CALDELAS, R. *Plantación Urbana y Regional: Un Enfoque hacia la sustentabilidad*. Universidad Autónoma de Baja California. Editorial UABC. México 2005. Pág. 218.

construcción por particulares de obras y la realización de trabajos de prevención o corrección del deterioro ambiental.

- b. Acción educativa, en los niveles primarios, secundarios y universitarios, y utilización para el mismo fin de prensa, la radio y la televisión. Tales son medios idóneos para crear la conciencia ecológica en el pueblo.
- c. Creación del servicio nacional ambiental, como carga obligatoria y régimen de las empresas ambientales.
- d. Tasas retributivas de servicios ambientales, a cargo de quienes utilizan los recursos naturales y elementos ambientales, y también para el pago de los gastos necesarios para mantener la renovabilidad de los recursos naturales.
- e. Recolección y difusión de la información básica necesaria, el cual consiste en crear un sistema de información ambiental, que comprende tanto la física como la económica, social y legal, y obliga tanto a los particulares como a los organismos gubernamentales a promover la información necesaria.
- f. Inversiones gubernamentales directas, en obras y servicios de protección ambiental.
- g. Denuncia del efecto (impacto) ambiental. Esta obligación impuesta tanto a particulares como organismos públicos, que se propongan realizar obras, trabajos o actividades de consecuencias ambientales, pueden llegar a ser uno de los medios más eficaces de la protección del medio ambiente. Esta obligación determina que antes de emprender una actividad se deberán estudiar sus eventuales consecuencias ecológicas y las consiguientes medidas de prevención.

- h. Licencia para actividades de consecuencias ambientales. Exige previa licencia gubernamental para iniciar actividades que puedan tener consecuencias ambientales
- i. Emergencias ambientales. Consiste en la adopción de las medidas adecuadas, allí donde ocurran las catástrofes.

1.7 INSTITUCIONES PÚBLICAS ENCARGADAS DE LA PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE

Las competencias de las principales instituciones públicas ambientales son:

1.7.1 Ministerio del Medio Ambiente y de los Recursos Naturales.

Tiene por objeto desarrollar las disposiciones de la Constitución de la República de El Salvador, que se refieren a la protección, conservación y recuperación del Medio Ambiente y el uso sostenible de los mismos que permitan la calidad de vida de las presentes y futuras generaciones, así como también normar la gestión ambiental pública y privada y la protección ambiental como obligación básica del Estado. Este Ministerio es el organismo rector de la política de protección del medio ambiente y quien se encarga de aplicar la Ley.²⁷

1.7.2 Ministerio de Agricultura y Ganadería.

Este ministerio es el que por el Reglamento Interno del Órgano Ejecutivo en el ámbito nacional, tiene como principal obligación la aplicación de las leyes sectoriales, especialmente en lo que se refiere a bosques, vida silvestre y agua, pero para su uso agropecuario. Cabe señalar que el uso del agua para energía, lo ve la Comisión Ejecutiva Hidroeléctrica del Río Lempa (CEL) y

²⁷ MINISTERIO DE MEDIO AMBIENTE Y RECURSOS NATURALES. Ob. Cit., Pág. 50

para uso humano que lo trata la Administración Nacional de Acueductos y Alcantarillados (ANDA)

1.7.3 Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social.

De acuerdo al Reglamento Interno ya referido, esta institución en base a la disposición constitucional número 69, es la entidad del Estado que a través del Código de Salud, tiene el control permanente de la calidad de los productos químicos, farmacéuticos y veterinarios, por medio de organismos de vigilancia, asimismo controla la calidad de los productos alimenticios y las condiciones ambientales que puedan afectar la salud y el bienestar.

1.7.4 Ministerio de Educación.

Esta institución aunque en realidad aparentemente no tiene una gran injerencia en el aspecto del medio ambiente, de acuerdo al Artículo 60 de la Constitución, tiene una obligación muy importante, como es enseñar a través del sistema educativo, la importancia de la conservación de los recursos naturales a nivel nacional.

1.8 PRINCIPIO BÁSICO RECTOR DE LA POLÍTICA AMBIENTAL

1.8.1 Artículo 117 de la Constitución de la República de El Salvador.

Es imprescindible reconocer la obligación prescrita en el artículo 117, surge la necesidad de que las personas satisfagan sus necesidades materiales, mediante el aprovechamiento de los recursos naturales, por lo que es necesario a la vez establecer un límite a esa actividad, y estos límites son establecidos a favor de la persona humana, siendo obligación del Estado proteger a las personas en la conservación y defensa del mismo.

En este precepto legal, originalmente se establecía la obligación del Estado de crear los incentivos económicos y proporcionar la asistencia técnica

necesaria para el desarrollo de los programas adecuados, el cual se reformo y este texto se incorporo en la Ley del Medio Ambiente, en su carácter de ley especial. Por lo que, dicha obligación se descarto de nuestra norma primaria para que se incorporara en una ley de carácter general, siendo lo ideal el dejarlo plasmado en nuestra Norma Suprema para mantener ese bloque de legalidad, supremacía Constitucional, rigidez para mantener nuestro sistema pues en esta se recoge los principios generales en los cuales deben de desarrollarse los demás cuerpos normativos.

Esta disposición regula el principio básico rector para la protección del medio ambiente sano enfocado primordialmente a tres aspectos fundamentales para una política ambiental estatal:

- Obligación del Estado para crear incentivos económicos y desarrollo de programas orientados a la protección del medio ambiente: políticas fiscales o financieras etc.- y dar asistencia técnica a aquéllos, a fin de evitar la explotación irracional de esos recursos; más aún, la responsabilidad del Estado incluye la planificación y ejecución de programas que tiendan a la protección de los mismos -en los cuales participen el Estado y los particulares- e incluso el fomento y la participación activa en formas asociativas -v. gr., sociedades o asociaciones de interés público- que tengan por objeto incrementar la riqueza nacional mediante un mejor aprovechamiento de los recursos, tal como lo prescribe el art. 113 Cn.

En la Ley del Medio Ambiente encontramos el CAPITULO VI, que se denomina “Incentivos Ambientales y Desincentivos Económicos”, en su Artículo 32, hace referencia a que el Ministerio de Medio Ambiente y Recursos Naturales (MARN), conjuntamente con el Ministerio de Economía y

el de Hacienda y previa consulta con el Consejo Nacional de Desarrollo Sostenible, elaborará programas de incentivos y desincentivos ambientales, la ley ocupa las dos denominaciones, es decir económicos y ambientales, además incluye la obligación para el Banco Multisectorial de establecer líneas de créditos para que el sistema financiero apoye a la pequeña, mediana y micro empresa, pudiendo adaptarse así a los requerimientos de esta ley

- La remisión al legislador secundario para que desarrolle, mediante leyes especiales, las actividades relacionadas con los recursos naturales y el medio ambiente; es decir, la obligación de establecer el marco normativo necesario e idóneo para facilitar la utilización racional de los recursos naturales por los particulares y el Estado (...).

La legislación salvadoreña en materia ambiental se puede estructurar en:

Legislación Casual: Regula diferentes actividades o materias jurídicas; dentro de sus disposiciones encontramos cierto contenido o alusión a lo ambiental, así tenemos: el Código de Salud, el Código Municipal y la Ley de Desarrollo y Ordenamiento Territorial del Área Metropolitana de San Salvador y Municipios Aledaños.

Legislación Sectorial: Normativa que regula determinados recursos naturales, así como las competencias de las autoridades encargadas de su aplicación dentro de la administración pública, entre las que podemos mencionar: Ley Forestal, Ley de Riego y Avenamiento, Ley de Conservación de Vida Silvestre, Ley General de Actividades Pesqueras (Ministerio de Agricultura y Ganadería), Ley de Minería (Dirección General de Energía y Minas) y la Ley de Hidrocarburos (Comisión Ejecutiva del Río Lempa –CEL)

Legislación Especializada: Tiene por objeto la protección, conservación y recuperación del medio ambiente y el uso sostenible de los recursos naturales, ejemplo de este tipo de legislación es la Ley del Medio Ambiente.

- Una declaración en el sentido que las actividades relacionadas con los recursos naturales son de interés social (...). El sentido de tal concepto en el art. 117 Cn. se puede aprehender más fácilmente si se tienen en cuenta otras referencias que en la misma Constitución se hacen al interés social, en forma de declaraciones (...); tales referencias aparecen en los arts. 59 y 119 de la Constitución (...). Como puede advertirse, tales actividades, igual que la protección de los recursos naturales, son consideradas por el constituyente como esenciales para la satisfacción de necesidades de sectores mayoritarios del pueblo, por lo que es necesaria la intervención, coordinación y esfuerzo conjunto de las instituciones estatales, de los grupos sociales y de todos los individuos para su progresivo cumplimiento. Es precisamente el carácter prioritario de tales actividades lo que da sentido a que las mismas se declaren de interés social; y ello conlleva la obligación de involucrar y coordinar los esfuerzos -de los entes públicos principalmente, pero también de los grupos sociales y los individuos-, en una política consistente y continuada para la realización de tal interés. Especialmente, el principio de la prevaencia del interés social desempeña un papel teleológico para la interpretación de las normas que regulan la protección, restauración, desarrollo y aprovechamiento de los recursos naturales; así como para valorar la conducta del Estado en el desarrollo de su política ambiental. Ello conduce a afirmar que la legitimidad constitucional de tal política dependerá de su orientación hacia la consecución del interés -es decir, el provecho o conveniencia, entendido como la satisfacción de las necesidades- de la mayoría de la

1.9 RECONOCIMIENTO CONSTITUCIONAL DE LOS INCENTIVOS FISCALES

1.9.1 Artículo 131 Ord. 11° Constitución de El Salvador.

Artículo 131 ordinal 11°: Establece como una de las atribuciones de la Asamblea Legislativa el Decretar de una manera general, beneficios e incentivos fiscales o de cualquier naturaleza, para la promoción de actividades culturales, científicas, agrícolas, industriales, comerciales o de servicios. En nuestro caso interesa los incentivos fiscales ambientales, en el cual si se interpreta de forma restringida no lo regula expresamente, sin embargo al establecer “incentivos fiscales o de cualquier naturaleza”, pero auxiliándonos del método de interpretación extensiva, los cuales se refieren a los incentivos ambientales.

Sobre el sentido de esta competencia, ha señalado la Sala de lo Constitucional que la misma *"puede dividirse en tres aspectos: (a) que la Asamblea Legislativa tiene la competencia para decretar de una manera general, beneficios e incentivos"; (b) que dichos beneficios o incentivos pueden ser 'fiscales o de cualquier naturaleza'; y (c) que los mismos deben tener por objeto 'la promoción de actividades culturales, científicas, agrícolas, industriales, comerciales o de servicios'. Ahora bien, por su estrecha relación con uno de los puntos de la pretensión objeto del presente proceso, a continuación únicamente se interpretará el tercer aspecto de dicho ordinal. Tenemos, pues, que el constituyente quiso –aunque sin antecedentes histórico normativos– incluir dentro de la zona de reserva de ley a favor del*

²⁸JURISPRUDENCIA (Sentencia de 26-VI-2003, Amp. 242-2001, Considerando IV 2).

Órgano Legislativo, la posibilidad de que éste decretara, entre otras cosas, beneficios o incentivos fiscales para la 'promoción de actividades culturales, científicas, agrícolas, industriales, comerciales o de servicios'; es decir, que se habilita a crear incentivos o beneficios fiscales que vayan orientados a elevar o mejorar –en términos generales– condiciones de vida, aspectos intelectuales, condiciones de productividad, etc., o como la misma Constitución sostiene, aspectos culturales por un lado, científicos por otro, así como aspectos agrícolas, industriales, comerciales o de servicios. En síntesis, el establecimiento de beneficios o incentivos fiscales por medio de Decreto Legislativo debe estar encaminado al logro de iniciativas que favorezcan definitivamente los rubros de la realidad antes mencionados, indistintamente de su grado de establecimiento o perfeccionamiento en el momento en que surgen aquellos beneficios fiscales".²⁹

²⁹ JURISPRUDENCIA. (Sentencia de 5-III-2002, Inc. 22-98, Considerando V 2).

CAPITULO 2: DERECHO TRIBUTARIO AMBIENTAL

2.1 NOCIONES GENERALES DE DERECHO TRIBUTARIO

2.1.1 Definición.

Existen diversas definiciones de Derecho Tributario y para esta investigación consideramos de mayor importancia las siguientes:

Según Héctor Villegas, el derecho tributario en sentido extenso es *“el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, regulándolos en sus distintos aspectos”*.³⁰

Dino Jarach, expresa que el derecho tributario forma parte del estudio de las ciencias de las finanzas y lo define como *“El conjunto de normas y principios del derecho que atañe a los tributos y, especialmente, a los impuestos”*.³¹

2.2 División del Derecho Tributario

Según la doctrina existen varias perspectivas desde las cuales se puede estudiar al Derecho Tributario, a continuación detallaremos dos:

2.2.1 Derecho Tributario Material:

Se define como un *“Conjunto de normas que disciplinan la Relación Jurídica y puede caracterizarse como el relativo a la existencia de la relación jurídica que tiene como contenido la obligación tributaria”*, trata de presupuestos de hecho, o sea el hecho cuyo acaecimiento la ley considera

³⁰ JACOBO, Mario E. *Manual Básico de Introducción de Derecho Tributario*. Editorial Montevideo. Uruguay 2007. Pág. 89

³¹ JARACH, Dino. *Curso Superior de Derecho Tributario*. Edición Nueva Actualizada. Editorial Buenos Aires. Argentina 1969. Pág. 13.

como la causa necesaria y suficiente para el nacimiento de la obligación y las excepciones correspondientes (exoneraciones): de los sujetos, acreedor y deudor, por deuda propia y ajena , y del objeto de obligación, estableciendo su cuantía o los elementos necesarios para fijarla, así como sus garantías y privilegios. Son normas que establecen en forma abstracta derechos y obligaciones, para cuando se realicen la hipótesis de hecho prevista en ellas.³²

2.2.2 Derecho Formal o Administrativo:

Se define como el *“Conjunto de normas que disciplinan la actividad administrativa instrumental cuyo objeto es asegurar el cumplimiento de las relaciones tributarias sustantivas surgidas entre la Administración Pública y los particulares, como consecuencia del desenvolvimiento de esta actividad”*

Se refiere a la aplicación de la norma material al caso concreto en los diversos aspectos de su determinación, percepción del tributo, control y decisión de los recursos administrativos planteados por los interesados. La determinación directa de la administración en la determinación es contingente.

El control se realiza de diversas maneras, generalmente mediante procedimientos de inspección ya sea locales o de documentación. Desde el punto de vista jurídico la administración tiene las facultades discrecionales, dentro de los límites fijados por la Constitución y las leyes. La decisión definitiva de la Administración no tiene la naturaleza jurisdiccional, sino administrativa y por lo tanto siempre será susceptible de impugnación, ante los Órganos Jurisdiccionales y podrá ser anulada o modificada por razones

³² VALDES COSTA, R. *Curso de Derecho Tributario*. Tomo I. Editorial Montevideo. Uruguay 1970. Pág. 142

de legalidad por la propia Administración en cualquier momento, circunstancias ambas incompatibles con la sentencia ejecutoriada.³³

2.3 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL DERECHO TRIBUTARIO

Como toda rama del Derecho, el derecho Tributario no es ajeno a poseer sus propios principios que lo rigen, los cuales se encuentran preestablecidos dentro de nuestra Constitución

2.3.1 Principio de Capacidad Contributiva

Este principio se puede definir, siguiendo a Bayona y Soler, como *“el principio constitucional que expresa el criterio de justicia que justifica el deber de contribuir de los ciudadanos”*.³⁴

La exigencia del deber de contribuir se fundamenta en la capacidad económica, que se define como *“una serie de índices que revelan de forma parcial la disponibilidad económica del sujeto, su capacidad de contribución y que pueden ser, por tanto, utilizados como objeto de gravamen”*³⁵. Nuestra Constitución lo regula de forma implícita en el Artículo 131 Orinal 6º, el cual establece que corresponde a la Asamblea Legislativa: Decretar impuestos, tasas, y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos, en relación equitativa

2.3.2 Principio de Igualdad

Se traduce en la capacidad contributiva. La igualdad exige que situaciones económicamente iguales sean tratadas de la misma manera, atendiendo a

³³ VALDÉS COSTA, R. Ob. Cit. Pág. 84, 86

³⁴ KURI DE MENDOZA, S. *Manual de Derecho Financiero*. Editorial Centro de Investigación y Capacitación proyecto de Reforma Judicial. 1ª Edición. México 1993, Pág.65

³⁵ *Ibidem*. Pág. 77

que la capacidad económica que se pone de manifiesto es la misma³⁶. Además de representar una igualdad ante la Ley, debe de existir igualdad en la aplicación de circunstancias iguales debe de existir una misma resolución. Nuestra Constitución lo regula en el Artículo 3 de la Constitución.

2.3.3 Principio de Generalidad

De acuerdo a Saint de Bufanda, implica *“que todos los ciudadanos han de concurrir al levantamiento de las cargas publicas”*³⁷, Supone que todos los que, a la luz de los principios constitucionales y de las leyes que los desarrollan, tengan la necesaria capacidad contributiva, puesta de manifiesto en la realización de los hechos imposables tipificado en la Ley.

Nuestra Constitución no contempla este principio en materia tributaria, sin embargo podemos encajarlo dentro del Art. 3.

2.3.4 Principio de Progresividad

De acuerdo a Pérez Royo, este principio *“Es aquella característica del Sistema Tributario según la cual a medida que aumenta la riqueza de cada sujeto, aumenta la contribución en proporción superior al incremento de la riqueza.”*³⁸

2.3.5 Principio de Legalidad

Este principio incorpora un doble carácter por una parte el principio de reserva de ley, el cual establece que determinadas regulaciones solo pueden ser adoptadas por una ley³⁹, regulado en el Artículo 231 de la Constitución y el 131 Ordinal 6º, y el principio de legalidad de la Administración, es decir,

³⁶ Ibídem. Pág.68

³⁷ Ibídem, Pág. 69

³⁸ Ibídem, Pág. 70

³⁹ Ibídem, Pág. 72

que toda actuación de la autoridad competente debe de estar justificada por una ley previa⁴⁰.

2.3.6 Principio de No Confiscación

No hay un criterio parejo que defina este principio en particular pero se explica de la siguiente manera: que el tributo no puede ser tan excesivo hasta el grado de agotar la fuente generadora.

Nuestra Constitución lo regula en el Artículo 106

2.4 OBJETO DE ESTUDIO

2.4.1 Los Tributos

Los cuales constituyen una obligación de realizar una prestación pecuniaria a favor de un ente público para subvenir a las necesidades de este, que la ley hace nacer directamente de la realización de ciertos hechos que ella misma establece⁴¹ (Artículo 11 del Código Tributario).

Es la prestación pecuniaria, destinada a cubrir los gastos públicos, que el contribuyente está obligado a pagar al Estado en cuanto ocurre el hecho previsto en la ley como presupuesto de su obligación.⁴²

"Los tributos son las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de sus fines".⁴³

Comprende los siguientes elementos

⁴⁰ Ibídem, Pág. 70

⁴¹ VALDÉS COSTA, R. Ob. Cit. Pág. 73

⁴² Ibídem. Pág. 221

⁴³ JACOBO, Mario E. Ob. Cit., Pág. 21

- ❖ Prestaciones en dinero: las prestaciones sean en dinero, aunque no es forzoso que así suceda, no altera la estructura jurídica básica del tributo que esta se realice en especie. Es suficiente que la prestación sea pecuniariamente valuable para que constituya un tributo, siempre que concurren los demás elementos característicos y siempre que la legislación vigente no disponga lo contrario.
- ❖ Exigidas en ejercicio de poder de imperio: elemento esencial del tributo es la coacción, o sea, la facultad de compeler al pago de la prestación requerida y que el Estado ejerce en virtud de su poder de imperio (potestad tributaria). La coacción se manifiesta especialmente en la prescindencia de la voluntad del obligado en cuanto a la creación del tributo que le será exigible.
- ❖ En virtud de una ley: no hay tributo sin ley previa que establezca, lo cual significa un límite formal a la coacción. El hecho de estar contenido el tributo en ley significa someterlo al Principio de Legalidad enunciado en el aforismo latino "nullum tributum sine lege". A su vez, como todas las leyes que establecen obligaciones, la norma tributaria es una regla hipotética cuyo mandato se concreta cuando ocurre la circunstancia fáctica condicionante prevista en ella como presupuesto de la obligación.

2.4.2 Naturaleza.

Los tributos son prestaciones de naturaleza obligacional.

2.4.3 Características.

El concepto jurídico de tributo incorpora las siguientes notas características:

2.4.3.1 Origen legal

La ley puede adquirir según la organización Constitucional, diversas formas: desde el punto de vista material la ley tributaria constituye una verdadera norma jurídica, reuniendo los requisitos de una orden general y abstracta provista de sanción. Como todas las leyes que crean obligaciones, se trata de una norma hipotética que tendrá aplicación cuando ocurra el hecho provisto, en ella como presupuesto de la obligación.⁴⁴

2.4.3.2 Carácter personal del vínculo.

La ley crea un vínculo, una relación jurídica entre los dos sujetos, el Estado y el contribuyente, es decir, el ingreso público se hace efectivo por el cumplimiento voluntario o forzado de una obligación que satisfaga un derecho personal.⁴⁵

2.4.3.3 Naturaleza pecuniaria de la prestación.

La prestación consiste en una suma de dinero. Este es un elemento típicamente relativo.⁴⁶

2.4.3.4 Afectación del producto a fines Estatales.

La afectación, en el sentido de destino necesario de los ingresos tributarios, está identificada con los fines públicos del Estado. El elemento fin es necesario para diferenciar los tributos de otras obligaciones legales, especialmente de las sanciones.⁴⁷

⁴⁴ *Ibídem.* Pág. 216

⁴⁵ *Ibídem.* Pág. 216

⁴⁶ *Ibídem.* Pág. 216

⁴⁷ *Ibídem.* Pág. 216, 217

2.4.4 Clasificación de los tributos

En la actualidad en la doctrina jurídica tributaria predomina la clasificación tripartita en:

2.4.4.1 Impuestos.

Es el tributo típico por excelencia. El cual se definen como "*el tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos impositivos, siendo estos hechos impositivos ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado*".⁴⁸

El tributo es exigido a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos impositivos, el cual está caracterizado por su naturaleza reveladora, por lo menos, de la posibilidad de contribuir en alguna medida al sostenimiento del Estado. Si bien la valoración del legislador es discrecional, debe estar idealmente en función de su capacidad contributiva.

El hecho generador es totalmente ajeno a una actividad Estatal determinada. El impuesto se adeuda pura y simplemente por el acaecimiento del hecho previsto en la norma que se refiere a una situación relativa al contribuyente.

2.4.4.1.1 Clasificación de los impuestos

Son diversas las clasificaciones de los impuestos y varían según el criterio de cada autor, a continuación haremos mención de la más clásica.

2.4.4.1.1.1 Impuestos directos

⁴⁸ JACOBO, Mario E. Ob. Cit., Pág. 23

Es el que se exige de la misma persona que se pretende o desea que lo paguen⁴⁹. Son los que gravan la renta o la riqueza.

2.4.4.1.1.1 Impuesto indirecto

Son aquellos que se exigen a una persona con la esperanza y la intención de que este se indemnizara a expensas de alguna otra⁵⁰. Son los que gravan el uso o desplazamiento de esta renta o riqueza

2.4.4.2 Tasas

La tasa es un tributo cuyo hecho generador está integrado con una actividad del Estado divisible, hallándose esa actividad relacionada directamente con el contribuyente.⁵¹

2.4.4.2.1 Características esenciales de las tasas

- ❖ Carácter tributario de la tasas, siendo una prestación que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio. La circunstancia de tratarse de una prestación exigida coactivamente por el Estado, es justamente lo que asigna a la tasa el carácter de tributo, ya que de lo contrario nos hallaremos con un precio.
- ❖ Únicamente puede ser creada por ley.
- ❖ Conceptúa que su hecho generador se integra con una actividad que el Estado cumple y que está vinculada con el obligado al pago.
- ❖ Circunstancia de que el producto de la recaudación sea exclusivamente destinado al servicio respectivo.

⁴⁹ VALDÉS COSTA, R. Ob. Cit., Pág. 271

⁵⁰ Ibídem, Pág.271

⁵¹ JACOBO, Mario E. Ob. Cit. Pág.34

2.4.4.3 Contribuciones Especiales

Son los tributos debidos en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o gastos públicos o de especiales actividades del Estado.⁵² Este tipo de tributo se caracteriza por la existencia de un beneficio que puede derivar no solo de la realización de una obra pública, sino también de actividades o servicios estatales especiales, destinado a beneficiar a una persona determinada o a grupos sociales determinados. Tradicionalmente se ha considerado que esta categoría tributaria está solo integrada por la "contribución de mejoras", en El Salvador el mejor ejemplo lo representa el Fovial.

2.4.4.3.1 Clasificación

2.4.4.3.1.1 Contribución de mejoras

El beneficio de los contribuyentes deriva de obras públicas. Cuando el ente público construye.⁵³

2.4.4.3.1.2 El peaje

Es la prestación dineraria que se exige por la circulación en una vía de comunicación vial o hidrográfica (camino, autopista, puente, túnel subfluvial, etc.)⁵⁴

Las condiciones requeridas para ello son:

- ❖ Que el quantum del gravamen sea lo suficientemente bajo y razonable en relación a los usuarios de la obra pública por cuyo aprovechamiento se cobra peaje.

⁵² *Ibidem*. Pág. 36

⁵³ *Ibidem*. Pág. 37

⁵⁴ *Ibidem*. Pág. 38

- ❖ Que el hecho imponible se integre por la sola circunstancia de circular en los vehículos que la ley determine.
- ❖ Que exista una vía accesible de comunicación alternativa.
- ❖ Que sea establecido, en cuanto a sus elementos esenciales, por ley especial previa.

2.4.4.3.1.3 Contribuciones parafiscales

Se clasifican en parafiscales las exacciones recabadas por ciertos entes públicos para asegurar su funcionamiento autónomo. Además han aparecido contribuciones destinadas a la previsión social, a cámaras agrícolas, a fondos forestales, centros de cinematografía, bolsas de comercio, centros de estudio, colegios profesionales, etc., o sea, a entidades de tipo social o de regulación económica.⁵⁵

2.5 FINES DE LOS TRIBUTOS

La finalidad básica que fundamenta la imposición de tributos es la de obtener ingresos (finalidad recaudatoria) para financiar las actividades del Estado, el tributo no constituye nunca la sanción de un comportamiento ilícito.

La doctrina moderna reconoce ampliamente que los tributos, no solo atienden a la finalidad recaudatoria, sino a otras finalidades no recaudatorias o extra fiscales. De hecho, es raro encontrar actualmente figuras tributarias en que el elemento fiscal y el extra fiscal no aparezcan en una u otra medida entremezclados.

⁵⁵ *Ibíd.* Pág. 38

A efectos clasificatorios, podemos identificar las finalidades extra fiscales de los tributos en las siguientes categorías:

- **Redistributivas:** Atribuyen al sistema tributario la función de influir en la relación comparativa de las situaciones patrimoniales de los individuos, de modo que ésta resulte modificada al observar las situaciones antes y después de la aplicación del tributo.
- **Promoción de Comportamientos:** Atribuyen al sistema tributario la función de orientar los comportamientos de los contribuyentes en un sentido que no se seguiría, o si seguiría en menor intensidad, en ausencia del tributo. Esta función modernamente se liga a comportamientos de carácter económico, de modo que se busca alterar las decisiones económicas de los contribuyentes en relación a como resultarían del mero juego de mercado. Así, se alientan los comportamientos queridos mediante la concesión de tratos tributarios favorables, comúnmente llamados “incentivos fiscales” para promover la inversión en determinadas actividades.

Ya en esta modalidad de uso extra fiscal del tributo nos encontramos con una cierta relación de contradicción entre la finalidad extra fiscal y la recaudatoria: la exención disminuye la recaudación al tiempo que intenta maximizar la consecución del fin extra fiscal.

2.6 LA NECESIDAD DE INTEGRAR LA PROBLEMÁTICA AMBIENTAL AL DERECHO TRIBUTARIO

La norma parece ser que las intervenciones de política pública, tanto nacionales como internacionales, dirigidas a propiciar los objetivos del

desarrollo ambientalmente sostenible no han mostrado, en general, la eficacia necesaria para alcanzar sus propósitos.⁵⁶

La urgente necesidad por reducir los daños ambientales ha llevado al derecho tributario a incursionar en otras áreas del derecho, como el derecho ambiental, pues el derecho tributario se diferencia de las demás ramas, en cuanto tiene la característica de la repartición de los recursos disponibles, para influir en las condiciones de la vida de la sociedad, estimulando e incentivando actividades tendientes a la disminución del daño ambiental.

Ante la problemática ambiental, existe un marco normativo y de política ambiental, en donde se aplican instrumentos de comando y de control (como las licencias ambientales). Estos instrumentos de gestión ambiental no son suficientes, pues no logran cubrir por si mismos todos los objetivos ambientales y es frente a esta ineficacia, que se buscan alternativas, incorporándose al derecho ambiental instrumentos tributarios (tributos, deducciones y exclusiones tributarias) como herramientas complementarias para alcanzar las metas de mejoramiento de calidad ambiental.

Es necesario el medio de usos de imposición tributaria, sean distributivos o inductivos o de su desgravación, como instrumentos para distribuir los costos de preservación o corrección ambiental, o de inducir a cumplir actividades preventivas, que atañe al derecho tributario, pero constituye otro capítulo del derecho ambiental.⁵⁷

⁵⁶ ACQUATELA, Jean y Otro. *Política Fiscal y Medio Ambiente: Bases para una agenda común*. Edición Illustrated. Edicion United Nation Publications. Colombia 2005. Pág. 19

⁵⁷ CANO, Guillermo J. *Derecho, Política y Administración Ambiental*. Edición de Palma. Editorial Escuela de Capacitación Judicial. Buenos Aires, Argentina 1978. Pág.120

Lo anterior deja de manifiesto que el derecho tributario no puede permanecer ajeno a la protección del medio ambiente, la fiscalidad puede orientarse de tal manera que colabore en la consecución de diferentes objetivos constitucionales y política económico-sociales, entre las que se encuentra el derecho al medio ambiente. Al final de cuentas una disposición tributaria con el potencial de producir beneficios ambientales es preferible a otras que generan montos de ingresos equivalentes, pero que no condujeran a mejoras en aspectos ambientales y cuyos demás efectos no fueran más ventajosos que los de una tasa retributiva por contaminación.

La tributación ambiental no es nueva, comienza en las escuelas económicas con Pigou y la elaboración, en los años veinte, de los primeros impuestos ambientales, que en su honor se llamaron Pigovianos, basados en matrices sectoriales y que buscaban interiorizar los costos ambientales.⁵⁸

La idea es que en cada país se creen plataformas y mecanismos que permitan una vinculación operativa entre las autoridades ambientales y fiscales, para instrumentar objetivos de política que demandan respuestas integradas en las que ambas funciones de gobierno participen concertadamente.

2.6.1 Reforma Fiscal Ecológica

La ecologización de los sistemas tributarios en los países desarrollados es un fenómeno relativamente reciente, que comienza a calar en las agendas reformadoras a partir de los años ochentas, La gama de los instrumentos tributarios que se viene utilizando para la protección del medio ambiente es

⁵⁸ TORO, Lodono. *Propiedad, Conflicto y Medio Ambiente*. Universidad del Rosario Editorial Académica. Colombia 2004. Pág. 316

muy variada, aunque destacan fundamentalmente dos herramientas: la regulación de los impuestos e incentivos ambientales.⁵⁹

Se define como la “asociación entre cambios tributarios y protección ambiental”⁶⁰ o se define como una autentica palingenesia destrucción del sistema fiscal actual en el siglo histórico presente con la creación de uno nuevo, teológicamente ambiental.

La Reforma Fiscal Verde, propuesta que ha inspirado las reformas fiscales aplicadas por los países nórdicos durante el último lustro.

El modelo de cambio fiscal que conocemos con el nombre de “Green Tax Reform”⁶¹ “Reforma Fiscal Verde” puede ser definido como una variante europea del modelo extensivo aplicado a los países avanzados desde la segunda mitad de la década de los ochentas. Su punto de partida, por tanto, es la búsqueda de soluciones sencillas, manejando un cuadro de soluciones técnicas bien conocido; impuestos menos altos y más anchos, reducciones de tratamientos preferenciales y de tipos marginales, tramos e incentivos, cambio en lo relativo de los diferentes impuestos a favor de la imposición indirecta y todo ello en el marco de una restricción financiera muy estricta.

⁵⁹ *La Reforma Fiscal Verde: Objetivos, Logros y Aplicación*. Boletín Económico de ICE, Sub Dirección General del Sector Exterior. Información Comercial Española. N° 27117. España 2002. Pág. 35

⁶⁰ RODRÍGUEZ MUÑOS, J. *La Alternativa Fiscal Verde (La Utilización de Instrumentos Económicos de Protección Ambiental con especial referencia a la Comunidad de Extremadura)*. Editorial Lex Nova. España 2004. Pág. 236

⁶¹ GAGO, José y Otros. *La Reforma Fiscal Verde*. Consideraciones para el caso Español. Hacienda Pública Española. España 1999. Pág.2

La principal novedad de la reforma fiscal verde es la idea de asociar cambio fiscal y regulación ambiental en una propuesta que convierte a la imposición ambiental en actor principal de las transformaciones tributarias.⁶²

2.6.1.1 Justificación y Criterios

La idea básica que subyace en toda reforma fiscal verde es la del doble dividendo que compatibiliza los beneficios ambientales (al reducir las externalidades negativas) con las mejoras impositivas (al disminuir el exceso del gravamen).⁶³

A continuación se justifica el por qué los impuestos ambientales son adecuados para la protección del medio ambiente:

- Porque constituyen una solución óptima a un fallo de los políticos estatales.
- Porque crean beneficios medio ambientales y económicos.
- Porque constituyen una fuente de ingresos fiscales para compensar, al menos parcialmente, el deterioro medioambiental y finalmente porque integran las exigencias medioambientales dentro de las políticas sectoriales como evidencia de la “iniciativa de Cardiff” en el ámbito comunitario.⁶⁴

Los objetivos que persigue cualquier reforma fiscal verde pueden sintetizarse de los siguientes puntos:

- Asegurar que los impuestos, disposiciones fiscales u ayudas financieras existentes en los ámbitos de la energía, transporte,

⁶² Ibídem. Pág. 36

⁶³ Boletín Económico de ICE. Ob. Cit., Pág. 37

⁶⁴ Ibídem. Pág. 37

agricultura y manufacturas no afecten negativamente el medio ambiente.

- Reestructurar los impuestos vigentes con el propósito de cambiar los precios relativos de los bienes y servicios vía diferenciación impositiva, a través de la aplicación de los impuestos más elevados para las actividades y productos relativamente más contaminantes.
- Introducir nuevos impuestos ambientales que deberían de gravar los productos contaminantes en sus fases de producción o consumo.

Criterios que deben de regir la Fiscalidad Ambiental

- Buscar su efectividad ambiental o dicho de otra forma, que el impacto de los instrumentos fiscales, se aproxime lo más posible a los objetivos perseguidos.
- Examinar su grado de aceptabilidad, de forma que provoque el mínimo rechazo entre los agentes económicos directa o indirectamente afectados.⁶⁵

2.6.1.2 Fases de la Reforma Fiscal Verde

Fase Inicial:

- Revisión y adaptación del sistema fiscal verde.
- Imposición Directa Tradicional, posibles propuestas de reducción de tipo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- Imposición Indirecta Tradicional: revisión del sistema existente en reducciones e incentivos para adaptarlos a los argumentos ambientales.

⁶⁵ Ibídem. Pág. 37

- Imposición Indirecta sobre hidrocarburos adaptación de los impuestos especiales en vigor, para graduarlos al factor contaminante relevante.

Segunda Fase:

- Incorporación de nuevos impuestos ambientales, sobre las energías, complementando los impuestos especiales existentes. Serian uno o varios impuestos directamente relacionados en el nivel de emisiones, que se someterán a gravamen el uso impuestos de combustibles fósiles (gas, carbón, gasóleo de calefacción) y energía nuclear y eléctrica.
- Incorporación de nuevos impuestos ambientales sobre la utilización de como impuestos de otra serie de productos con efectos contaminantes.
- Incorporación de nuevos impuestos ambientales sobre la generación de residuos (impuestos sobre vertederos) y sobre la emisión de vertidos líquidos.
- incorporación de de nuevos tributos ambientales de perfil específico aplicados sobre consumo, con efectos ambientales nocivos (pilas, baterías, bolsas de plástico) etc.

Tercera Fase:

- Incorporación de otros instrumentos fiscales de política ambiental.
- Exenciones concedidas a productos o consumo con efectos ambientales positivos.
- Reducciones de la base imponible para comportamiento energético eficiente.

- Deducciones en la cuota por inversiones en instalaciones de saneamientos y por la adquisición de edificios y viviendas con condiciones.

Cuarta Fase:

- Medidas precautorias y Compensatorias.
- Implementación gradual de los nuevos impuestos, con extensión progresiva de las bases imponibles y crecimiento de tipos impositivos en el tiempo fijando tasa anual y periodo máximo de adaptación.⁶⁶

2.6.2 Fundamento General de la Tributación Ambiental.

Los instrumentos tributarios que se utilizan se pueden dividir en Tributos fiscales o extra fiscales, que incluyen el elemento ambiental o ecológico, los segundos son mecanismos que operan a través de los tributos, como los beneficios fiscales, las recargas impositivas, etc.

El fundamento para el uso de instrumentos fiscales con fines ambientales, es que resulta mejor trabajar con el sistema de precios que contra él.⁶⁷ Con la tributación ambiental se está a favor de una intervención gubernamental que, mediante un impuesto que grave la contaminación, armonice mejor los costos y los beneficios sociales con los precios del mercado. En tal caso, los impuestos son el instrumento para lograr que “Quien Contamina Paga.” (Más adelante se desarrollara en un apartado especial).

Una reforma fiscal ambiental de este tipo tendría como principal finalidad incentivar una reducción de la contaminación y la degradación

⁶⁶ *Ibidem*. Pág. 327

⁶⁷ ACQUATELA, Jean y Otro. Ob. Cit., Pág. 92

ambiental e inducir un mejor desempeño ambiental de los agentes fiscales. Es decir, su justificación y principio rector sería la búsqueda de formas de corregir las externalidades presentes e internalizar los costos ambientales mediante un ajuste por la vía impositiva de los incentivos. Una reforma así tendría propósitos estrictamente ambientales, más que fiscales o recaudatorios y teóricamente pudiera realizarse bajo criterios de neutralidad fiscal.

A diferencia de los impuestos de aplicación más general, cuya recaudación va al Fisco Central, la que genera el pago de cargos por uso de los recursos naturales y de bienes y servicios públicos, así como productos y actividades contaminantes, se destinan específicamente al financiamiento de los costos operativos del servicio público pertinente o de algún programa que tenga por objeto compensar o controlar la contaminación producida. Muchos países informan que el hecho de dar un destino específico a los ingresos provenientes de cargos, tarifas e impuestos ambientales locales ha contribuido a que estos sean mejor aceptados por los contribuyentes vinculados a la provisión de un servicio o a un programa ambiental que ello apoyan. A pesar de que en el ámbito de las finanzas públicas normalmente se evita asignar recursos fiscales a fines determinados.

2.6.3 Fiscalidad ambiental

Para hablar antes de Fiscalidad Ambiental tendremos que procurara aclarar el significado de las diferentes terminologías que se utilizan para referirse al fenómeno de Fiscalidad Ambiental, ya que es posible encontrar diferentes términos como: impuestos ambientales, impuestos ecológicos, impuestos verdes.

La fiscalidad ambiental puede definirse como *“la estrategia de política fiscal ambiental que utiliza el sistema fiscal, especialmente a los tributos, con*

*finés de protección ambiental, los cuales pertenecen a la categoría de instrumentos económicos con fines de protección ambiental”.*⁶⁸

Hay que señalar que a través de la expresión Fiscalidad Ambiental o Tributación Ambiental, se hace referencia al “conjunto de tributos, o de componentes tributarios, previstos en un ordenamiento tributario, dirigido a la consecución de un fin extra fiscal: preservar y mejorar el medio ambiente.”⁶⁹

La fiscalidad ambiental presenta una naturaleza de origen mixta, en consecuencia sus fundamentos, conceptos y fines son compatibles, se debe a que la Fiscalidad Ambiental nace en la ciencia económica se promueve en las políticas públicas, y en la práctica se estructura y aplica en el derecho tributario a través del sistema fiscal, y la legislación vigente en materia impositiva.⁷⁰

La Fiscalidad Ambiental incorpora a los precios los costos ambientales tal como la contaminación ambiental y propone nuevos instrumentos como parte de una estrategia de reforma fiscal. Este instrumento pretende cambiar la estructura de los impuestos reduciendo las cargas fiscales como el empleo, la producción o el ahorro y aumentando las cargas fiscales sobre los males, tales como la contaminación o la sobreexplotación de recursos naturales.⁷¹

⁶⁸ ALMEE FIGEROA, N. *Tributos Ambientales en México. Una Revisión de su Evolución y Problemas*. Revista Judicial, Boletín Mexicano de Derecho Comparado. Vol. XXVII N°114. Universidad Nacional Autónoma. México 2005. Pág. 20

⁶⁹ ACQUATELA, Jean y Otro. Ob Cit. Pág.21

⁷⁰ ALMEE FIGEROA, N. Ob. Cit. Pág.21

⁷¹ LEAL, José. *Eco eficiencia: Marco de Análisis, Indicadores y Experiencias*. Editorial United Nations Publication. Vol. 105 Serie Medio Ambiente y Desarrollo. Costa Rica 2005. Pág. 21

2.6.3.1 Clasificación

2.6.3.1.1 Fiscalidad ambiental directa

Se refiere a aquella fiscalidad donde el tributo ambiental es autónomo y tiene entidad por sí mismo,⁷² separándolo de la definición genérica de tributo ambiental y de los diferentes tipos de tributo que se pueden dar entorno a la protección del medio ambiente. Con estos tributos ambientales se pretende configurar su idiosincrasia propia y que los aparta, en aspectos concretos, del resto de los tributos que pueden configurar un sistema fiscal moderno.⁷³

2.6.3.1.1.1 Elementos

Los elementos que han de concurrir para que un tributo sea calificado como ambiental son básicamente los siguientes:

2.6.3.1.1.1.1 Definición de un vínculo entre el tributo y el problema ambiental que se quiera cometer.

Hay que señalar que para que la relación sea estrecha ha de procurarse gravar una materia que este fuertemente relacionada con el perjuicio ambiental que se quiere evitar, y elegir un correcto método de evaluación de dicho perjuicio ambiental, lo que, en términos tributarios, se deberá traducir en diseñar correctamente la cuantificación de la deuda tributaria.⁷⁴ Con esto se pretende analizar la materia de consumo que perjudique o deteriore el medio ambiente a través de un método, para que pueda ser objeto de gravamen y el legislador se base en dichos análisis o datos técnicos medioambientales que permitan señalar adecuadamente el hecho imponible

⁷² ALARCÓN GARCÍA, G. Ob. Cit. Pag.267

⁷³ *Ibidem*. Pag.268.

⁷⁴ *Ibidem*. Pag.271

y poder determinar su base imponible y del tipo de gravamen de los tributos ambientales.

2.6.3.1.1.1.2 Capacidad para modificar las conductas de los sujetos contaminantes en un sentido beneficioso para el medio natural.

Para que esto se logre será necesario que se den dos presupuestos, de una parte, será necesario conocer el daño ambiental producido por los compartimientos que se definen en el hecho imponible y de otra ofrecer alternativas convincentes para provocar un cambio de actitud en los consumidores. Uno de los mecanismos posibles será la promulgación de tributos que graven el consumo de bienes que produzcan efectos ambientales perniciosos los cuales deberán de contar con elevados tipos de gravamen y ausencia total de deducciones, Pues de este modo se podrían alterar las conductas de los consumidores incitándoles a soportar un menor coste del producto. No obstante, para que sea efectiva esta alternativa, será necesario que la medida sea muy transparente, conocida y que se ofrezcan consumos sustitutivos.

2.6.3.1.1.1.3 Efectividad ambiental y fiscal de los tributos, que se manifiestan en su capacidad recaudatoria y en su aplicabilidad.

En este apartado, veremos que los tributos ambientales además de ser efectivos en términos ambientales, han de serlo en términos fiscales. La cuestión en este punto es considerar si los tributos extra fiscales o de ordenación, tal y como es el caso de los tributos ambientales han de ser efectivos en términos fiscales o recaudatorios, es decir, si un tributo que haya nacido como un instrumento a disposición de la mejora y protección del medio natural deberá necesariamente procurar recursos al erario público. En cuanto a la aplicación de los tributos ambientales, hemos de recordar la distinción entre los tributos sobre emisiones y sobre productos, donde se

señala que los tributos sobre productos son más sencillos de diseñar y de aplicar que los tributos sobre emisiones. Del mismo modo, parece evidente que la aplicación de los tributos ambientales se simplifica a medida que se recorta el marco geográfico de la aplicación, así como que los tributos cuya base imponible es calculada de forma objetiva y el tipo aplicable es un tipo fijo, son más fáciles de gestionar que los tributos determinados directamente con tipos variables en función del nivel de emisión y que persiga gravar más a los sujetos pasivos más contaminadores o recoger en su estructura incentivos tendentes a la reducción continuada del deterioro ambiental y a la producción de bienes con tecnología limpia⁷⁵

2.6.3.1.2 Fiscalidad ambiental indirecta

La finalidad de esta fiscalidad es modificar los comportamientos de los agentes económicos y contribuyentes en el sentido de preservar y mejorar el medio ambiente. Esto significa que, de este modo, no se crean figuras tributaria independiente cuya finalidad es medioambiental, sino que el legislador utiliza los tributos vigentes para introducir en ellos medidas tendientes a la mejor del medio ambiente.

La fiscalidad ambiental indirecta supone que el legislador valiéndose de la vigencia y exacción de determinados tributos asentados en el sistema fiscal, cuya naturaleza y objeto nada tiene que ver con la mejora del medio ambiente, introduce en ellos elementos que sirviendo a la cuantificación del mismo estén relacionados con determinados comportamientos de los agentes económicos que pretendan la mejor y protección del medio,⁷⁶ Esta fiscalidad está formada por la estructura de otros tributos, como elementos que sirven a la cuantificación de un tributo, cuya entidad y razón de ser no

⁷⁵ *Ibidem*. Pág.274

⁷⁶ ALARCON GARCIA, G. Ob. Cit., Pág. 274

está relacionada con la mejora o protección del medio ambiente, aun cuando desde el sí se puede dirigir los comportamientos de los agentes económicos hacia la mejora o protección del medio, puestos que estos están directamente relacionados con el deterioro o destrucción del medio natural.

2.7 Tributos Ambientales.

2.7.1 Definición.

Es la prestación pecuniaria de carácter obligatorio, cuya finalidad o legitimación se encuentra en la mejora o protección del medio ambiente, circunstancia esta que implica que el diseño de los elementos estructurales del tributo habrá de estar relacionado con el nivel de perjuicio que determinados comportamientos humanos pueden provocar al medio natural.

Son prestaciones pecuniarias exigidas por un ente público, con la finalidad principal de producir efectos de conservación, reparación, mejora y en general la protección del medio ambiente.

Tributos ambientales o tributos ecológicos, *“son aquellos instrumentos de política económica ambiental, consisten en un pago de carácter obligatorio, que deben de realizar al sector público, los agentes que emiten sustancias contaminantes o que desarrollen actividades con impacto sobre el medio ambiente”*⁷⁷, la doctrina puede definir lo que es tributos ambientales a partir de dos enfoques.

- a) Visión amplia: plantea que es un tributo aquella figura tributaria que puede mejorar con el objeto de colaborar con el objetivo de mejorar al medio ambiente.

⁷⁷ MARTÍN PALMERO, F. *Desarrollo Sostenible y Huella Ecológica*. Universidad San Diego. 1ª Edición. Editorial Netbiblo. Coruña, España 2004. Pág. 205

b) Visión más restringida: establece la necesidad que para que un instrumento fiscal, se ha considerado como instrumento ambiental su recaudación debe estar destinada a finalidades de protección ambiental.⁷⁸

Tributos ecológicos, son prestaciones económicas que las administraciones publicas exigen a los usuarios y cuyo fin es la protección y mejora del medio ambiente. Entre los tributos ecológicos figuran:⁷⁹

Cánones,

Tasas administrativas y

Gravámenes sobre el producto.

Según Gago Rodríguez y Lavandería Villot, un tributo no puede clasificarse como ambiental, por el mero hecho de destinar los recursos obtenidos a una mejora del medio ambiente, ya que si se aceptara esta posibilidad cualquier tributo podría ser calificado como tal, siempre y cuando su recaudación se vinculara a la conservación, mejora o protección del medio ambiente. No obstante, un número creciente de tributos de nuestro sistema fiscal es clasificado como ambiental, por la finalidad de su recaudación.⁸⁰

2.7.2 Finalidad

Algunos autores consideran que la finalidad primordial es de evitar ciertas conductas perniciosas para el medio ambiente, o para obtener recursos con

⁷⁸ *Ibidem*. Pág. 205 206

⁷⁹ MORA RUIZ, M. *La Gestión Ambiental Compartida: función pública y mercado*. Vol. 29 de Derecho Público. Editorial Lex nova. España 2007 pag.95

⁸⁰ ALARCÓN GARCÍA, G. *Ob. Cit.*, Pág. 267

los que atender a la necesidad pública de conservar el medio,⁸¹ pero no han ido acompañados de la reducción de otras cargas tributarias, mientras que otros consideran que el objetivo principal de este tributo no es alcanzar un volumen determinado de recursos monetarios. El fin que se procura es conseguir que las empresas afectadas adopten, en un plazo corto, las medidas anticontaminantes precisas para disminuir sustancialmente las emisiones señaladas.

2.7.3 Funciones.

Los impuestos o tributos ambientales cumplen con algunas funciones esenciales, por una parte constituyen una importante fuente de ingresos para poder hacer frente a las diferentes mejoras ambientales (prevención – corrección – restauración) y por otra parte representan medio de disuasión o de contención de comportamiento generadores de efectos ambientales negativos.⁸²

2.7.3.1 Función represiva y reparadora de los tributos ambientales.

El establecimiento de los tributos ambientales constituye una medida preventiva disuasoria de múltiples e importantes efectos. Por un lado, determinar este tipo de impuestos sobre las actividades que de algún modo repercute negativamente sobre el medio, significa asegurar que se incluyen o consideran los costes ambientales en las decisiones de carácter ambiental. Por otro, se tiende a incrementar el conjunto de medidas y mecanismos de control tanto en los casos de emisiones de contaminantes, vertidos tóxicos, procesos de producción, como en los diseños industriales, para adecuarlos a las exigencias ambientales.

⁸¹ *Ibidem*, Pág. 14

⁸² ZSÓGÓN JAQUENOD, S. Ob. Cit., Pág. 379

También resultan de interés estos impuestos o tributos, por que tienden progresivamente por la vía de la precaución, a conformar en la población cierto grado de conciencia ambiental, necesaria para cualquier logro de carácter conservacionista o proteccionista. Un importante número de países que han optado por la aplicación del impuesto o tributo ambiental, denominado también como impuesto verde, impuesto de conservación o impuesto ecológico, reconociéndose a este como la figura más difundida.

La trascendencia de esta medida, que comparte características básicas, de disuasión con las de tipo precautorio-preventivo, declina en alguna forma a sustentarse sobre cantidades extremadamente bajas.

2.7.4 Características

* Son instrumentos especialmente eficaces para la internalización de las externalidades, es decir la incorporación directa de los costes de los servicios y perjuicios ambientales (y su reparación) al precio de los bienes, servicios y actividades que los producen; y para contribuir a la aplicación del Principio de Pago por el Contaminante y a la integración de las políticas económica y ambiental.

* Pueden proporcionar incentivos para que tanto consumidores como productores cambien de comportamiento en la dirección de un uso de recursos más 'eco-eficiente', para estimular la innovación y los cambios estructurales; y para reforzar el cumplimiento de las disposiciones normativas.

* Pueden aumentar la renta fiscal, que puede utilizarse para mejorar el gasto en medio ambiente; y/o para reducir los impuestos sobre el trabajo, el capital y el ahorro.

* Pueden ser instrumentos de política especialmente eficaces para abordar las prioridades ambientales actuales a partir de fuentes de contaminación tan 'difusas' 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).

2.7.5 Clasificación.

Aunque hay numerosas clasificaciones de los tributos ambientales, a continuación exponemos las principales.⁸³

2.7.5.1 Según su objetivo:

- Exacciones sobre emisiones, son gravámenes relacionados directamente con la contaminación real o estimada, que se provoque o con la producción de ruido.
- Exacciones sobre productos, se aplican a materias primas y productos intermedios como por ejemplo abonos, plaguicida, grava natural, aguas subterráneas, así como también a productos finales.

2.7.5.2 Según los objetivos ambientales:

- Tasas de coberturas de costes, creadas para cubrir los costes de los servicios ambientales y de las medidas de control, tradicionalmente se incorporan en el ámbito local municipal.
- Impuestos incentivos, creados para modificar el comportamiento y las actitudes empresariales de productores y consumidores. A través de este tipo de impuesto incentivo, se procura activar los efectos económicos del impuesto en sentido orientador o reorientador en su caso, disuadiendo de continuar con

⁸³ JAROCH, Dino. Ob. Cit., Pág. 103

determinadas estrategias de actuación o estimulando por que se opte por otras, más provechosas para la protección ambiental.

- Impuestos ambientales de finalidad financiera, creadas principalmente con la finalidad de aumentar la recaudación.

2.7.5.3 Según criterios dogmaticos tributarios.

- Tasa ambiental, compensa al ente público por gastos ocasionados o beneficios obtenidos, sobre elementos públicos por un sujeto y puede inducir a la utilización más racional del ambiente.
- Contribución especial, se diferencia de las tasa en que no supone un pago por un gasto realizado o beneficio recibido individualmente, sino por una colectividad reconocible y con cargo a los presupuestos públicos, se dirige especialmente a la financiación de obras o servicios públicos.

2.7.6 Tipos de tributos Ambientales

Existen diferentes tipos de tributos ambientales aplicados en la práctica. Con carácter general es posible distinguir en la experiencia internacional en materia de la tributación ecológica, los tipos siguientes: ⁸⁴

- Tasa por permisos o licencias
- Tasas por servicios prestados
- Gravámenes por unidad de vertidos o emisión, gravámenes sobre el producto y diferenciación impositiva.

A continuación nos referiremos de forma breve en qué consiste cada tipo, Las tasas por unidad de vertidos o emisión son tributos fijados por las autoridades económicas con la finalidad de que el agente contaminador

⁸⁴ Ibídem. Pág. 140

pague un importe proporcional a la cantidad y calidad contaminante vertido o emitido.

Los gravámenes sobre el producto son tributos aplicados sobre el precio de los productos que prestan efectos contaminantes o impacto ambiental en su fase de producción o en su fase de utilización, o bien dan lugar a la organización pública de un servicio de eliminación de residuos.

La diferencia impositiva consiste en establecer diferentes tipos impositivos sobre el producto con distinto impacto ambiental, lo que en la práctica se convierte en exenciones o bonificaciones fiscales a la producción y al consumo de bienes con menor carga contaminante relativa, con la finalidad de lograr precios de mercado diferenciados según el impacto ambiental de dichos productos.⁸⁵

2.7.7 Ventajas e Inconvenientes.

Los impuestos por unidad de producción de actividad contaminante hacen que las empresas reduzcan su nivel de contaminación, Cada empresa decide lo que va a contaminar sabiendo las consecuencias que ello en términos impositivos le supone, por lo que la planificación de la reducción de costes y su asignación efectiva resulta mucho más eficiente.

En este sentido OCDE,⁸⁶ nos habla de dos tipos de eficiencias a favor de los tributos ambientales: Estática y Dinámica.

La primera se obtiene al grabar las emisiones con un tipo impositivo común para todas las fuentes lo que iguala los costes marginales de reducción

⁸⁵ PALMERO MARTIN, F. Ob. Cit., Pág. 206

⁸⁶ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). Es una organización de cooperación internacional, compuesta por 30 Estados, cuyo objetivo es coordinar sus políticas económicas y sociales.

rendimiento estático entre los contaminadores. El resultado es que la reducción de contaminación alcanza un coste total mínimo y los costes marginales de reducción se igualan entre las empresas. Los instrumentos económicos crean flexibilidad e incentivos que suponen un modelo de los menores costes de reducción.

2.7.7.1 Ventajas

La eficiencia dinámica deriva del incentivo continuo para disminuir los costes de reducción de la contaminación. Para cumplir con las regulaciones de mandato y control las empresas deben de hallar límites de emisión o usar tecnologías específicas, pero no tienen incentivos para reducir las emisiones por encima de los límites establecidos. Por el contrario los impuestos crean un incentivo continuo para las empresas que mas reduzcan las emisiones contaminantes, a través de los costes efectivos de reducción de contaminación, innovaciones en técnicas de producción más limpias y mejores tecnologías de reducción, y a través de reestructuraciones industriales. Los consumidores también tienen incentivos por demandar productos menos contaminantes y por reducir sus actividades contaminantes.

No requerir una información sobre el contaminador individual para conseguir un determinado, nivel de contaminación general con un coste económico mínimo.

Proporcionan un incentivo constante para innovar y reducir la generación de la misma.

Proporcionan a las empresas un aliciente financiero para inventar nuevas maneras de reducir las emisiones de sustancias contaminantes hasta un nivel incluso inferior al fijado, mientras que la

regulación solo propiciaría los cambios estrictamente necesarios para cumplir la normativa.⁸⁷

Una política basada en instrumentos tributarios puede ser menos vulnerable que a la trampa de la regulación, puesto que el regulador necesita conocer en detalle la industria a fin de establecer objetivos de contaminación razonables normalmente tiende a identificarse más con los intereses de la industria que con el interés general. Por el contrario, los impuestos son relativamente inmunes a las demandas particulares de empresas específicas, ya que una misma tarifa impositiva se aplica a toda una industria. Por supuesto, una expresión exitosa del conjunto de un sector industrial puede traducirse en un bajo control de la contaminación, pero también la reglamentación tendrá que enfrentarse a este mismo problema.

Contribuyen a incrementar los ingresos fiscales como su producto de su función principal de proporcionar incentivos más adecuados. Estos ingresos adicionales permitirían reducir otros impuestos con mayores costes económicos haciendo posible una disminución global de los costes económicos de la recaudación de ingresos fiscales.

Ventajas con respecto, de que sus costes administrativos son menores. De hecho la introducción de figuras impositivas medioambientales puede aprovechar los recursos humanos y técnicos tributarios de las administraciones públicas, mientras que la implantación de sistemas de infracción-sanción administrativa impone la necesidad de creación de órganos de inspección y control normalmente adhoc, con el coste que ello implica.

⁸⁷ *Ibidem*. Pag.141

2.7.7.2 Inconvenientes

Pero no todo puede ser ventajas. Los instrumentos tributarios medioambientales también adolecen de importantes defectos que es necesario minimizar a fin de que cumplan su necesaria misión.

Al no establecerse un nivel máximo de contaminación tolerada, las estimaciones sobre lo que los productores están dispuestos a soportar de carga impositiva sobre los beneficios que le comporta la producción contaminante son extremadamente difíciles de evaluar.

Su rigidez hace que establecerlos sea complicados (dificultad de los diseños de los instrumentos tributarios), costoso en términos jurídicos, políticos, administrativos (reserva legal, necesidad de negociación política) y que su percepción social sea extraña y esquiva (a la inversión atávica que producen la exacciones coactivas hay que sumarle la indudable complejidad formal y técnica que supone habitualmente).

Una relativa inflexibilidad, puesto que una vez establecido un determinado tipo de gravamen sobre una base imponible resulta largo, laborioso y costoso en términos administrativos, políticos y burocráticos, su modificación; igualmente se introducirían elementos de inseguridad jurídica poco deseados si ubica que recurrir a modificarlos cada poco tiempo, por los reajustes no es deseable.⁸⁸

Dado que los contaminadores no tienen una ubicación espacial uniforme, los impuestos, y el coste que suponen, tendrán una desigual incidencia geográfica, pudiendo incurrirse en costes sociales o políticos inaceptables debido a esta desigual distribución de sus efectos.

⁸⁸ *Ibíd.* Pag.42

Efectos de deslocalización de los efectos mediante la exportación de los efectos de los tributos, al aplicarse en zonas geográficas determinadas por administraciones territoriales igualmente pueden aparecer desajustes importantes en los efectos propuestos, derivados de la inflexibilidad temporal de que podrían adolecer las figuras tributarias ambientales, debido a la diferente intensidad de los efectos dañinos sobre el medio ambiente según las épocas del año, según los periodos de tiempo.

Imposibilidad de disponer de datos, de estudios absolutamente fiables que permitan el establecimiento del gravamen exacto y preciso suficiente para conseguir los efectos previstos de protección del medio, sin afectar a la competitividad de los productores la dificultad principal estriba en la determinación del daño neto marginal (diferencia entre el daño social marginal y privado) en unidades monetarias, ya que este es el valor en que debe cifrarse el impuesto medioambiental en su situación de producción optima. Igualmente, si se opta por la imposición sobre los vertidos, sobre las emisiones, la dificultad se encuentra por un lado, en la insuficiente falta de información sobre el exacto volumen de las emisiones; por otro lado, en que si este se implanta uniformemente se prescinde de las condiciones relativas del medio ambiente receptor de los residuos contaminantes y de las condiciones particulares de cada empresa contaminadora.⁸⁹

⁸⁹ RODRÍGUEZ MUÑOZ, J. Ob. Cit., Pág.118-124.

2.8 Principios aplicables a los tributos Ambientales.

2.8.1 Principio del vínculo.

En cuanto a la necesaria relación con las realidades ambientales.

2.8.2 Principio de finalidad.

En cuanto a que el tributo ambiental debe tener como prioridad la protección del medio ambiente.

2.8.3 Principio de neutralidad

Es necesario para evitar una merma en la competitividad empresarial.

2.8.4 Principio de quien contamina paga

Este es un principio que sirve para justificar el tipo de intervención sobre la economía. Los causantes de la contaminación están obligados a sufragar, según los instrumentos utilizados, y sin perjuicio de las eventuales inversiones de vidas, según el derecho nacional o internacional y/o la regulación que se elabore en la comunidad.

- a) Los gastos correspondientes a las medidas que adopten para luchar contra la contaminación, incluso en el caso de que esas medidas superen las normas impuestas por los poderes públicos
- b) Los cánones.⁹⁰

Los costes que deben de sufragar los causantes de la contaminación, en el marco de la aplicación del principio “quien contamina paga” deberán de comprender todos los gastos para alcanzar el objetivo de la calidad del medio

⁹⁰ JACOBO, Mario E. Ob. Cit., Pág. 72

ambiente incluido los aspectos administrativos directamente vinculados a la ejecución de las medidas anticontaminantes.

Para Sánchez Pedroche, indica que su alcance se concreta en que “las personas físicas o jurídicas, sean de derecho público o privado responsables de la contaminación de de las medidas necesarias para evitarla o reducirla, con el fin de cumplir con las normas y las medidas equivalentes que permitan alcanzar los objetivos de calidad, o en el caso de que no existan estos objetivos, con el fin de cumplir la norma y medidas equivalentes establecidas por los poderes públicos.

Este principio sirve de base a otro principio, como es el de Responsabilidad por los daños medio ambientales, además se basa en el binomio contaminador-pagador la solidaridad, siendo el papel principal que juega en este caso la redistribución a que conduce la efectiva asignación de costos por parte del Estado, costes que son asumidos por quienes lo producen en todo caso.

Con este principio se establecen límites negativos, aduciendo que no es una autorización para contaminar, mediante un precio, ni se trata de un principio de derecho penal, lo excluye su carácter sancionador y retributivo en favor de un carácter meramente preventivo.

Se requiere una tasa retributiva por contaminaciones quienes contamina paga impuestos equivalentes al valor del daño social que resulta de sus actividades al mismo tiempo, son libres de decidir sobre la manera de reaccionar ante el impuesto, tanto en lo relativo a la proporción en que se comprometen a reducir la contaminación como en la forma de cumplir con ese objetivo. Su incentivo es disminuir la contaminación de la manera más eficaz posible y continuar haciéndolo hasta el punto en que los costos de la reducción sean equivalentes a la impositiva, sin llegar a superarla.

2.9 Impuestos Ambientales en los Países en desarrollo.

En el ámbito internacional ha ganado aceptación la alternativa de comenzar a introducir instrumentos tributarios, a la gestión ambiental para así complementar los esquemas tradicionales de la tributación directa. Esto se debe, fundamentalmente a que estos instrumentos ofrecen la oportunidad de introducir una mayor flexibilidad mediante incentivos basados en precios y costos, así como también de obtener recaudos para financiar la gestión y las inversiones ambientales a través de fondos específicamente asignados.

En los años sesenta eran comunes los cargos y tarifas aplicados a usuarios de recursos naturales y también los subsidios, mientras que ahora se han vuelto más usuales otros tipos de cargos, como cobros o tarifas por emisiones vertidas o liberadas en distintos medios ambientales. Los instrumentos de este tipo incluyen tarifas e impuestos por el uso de recursos naturales y cargos por el volumen de contaminantes vertidos o emitidos al agua o al aire.

Estos son los principales impuestos ambientales y su principal objetivo no es recaudar, sino regular comportamientos:⁹¹

2.9.1 Impuestos Ambientales a Productos Energéticos

Los más importantes son los que se aplican a los energéticos, principalmente a la gasolina. Algunos impuestos afectan a la electricidad, combustible nuclear y productos que contienen CO₂.

⁹¹ PACHECO SALAZAR, V. *Actualidades en Gestión Ambiental*. Consejo Mexiquense de Ciencia y Tecnología, Gobierno del Estado de México. Toluca México 2000 Pag.3

2.9.2 Impuestos a Emisiones al Aire

La tasa se calcula con base a estimaciones o mediciones de las emisiones, considerando tipo de contaminante, nivel de contaminación o toxicidad, ubicación de la fuente emisora y densidad de la contaminación.

2.9.3 Impuestos a Vehículos

Las tres principales categorías son: Impuesto por la adquisición de autos nuevos, impuestos anuales a vehículos por el derecho a utilizar el vehículo y, el cobro de derechos por el uso de caminos o carreteras.

2.9.4 Impuestos a Vehículos Pesados

Se aplica en Suiza y depende de los kilómetros recorridos y del tipo y peso del vehículo.

2.9.5 Impuestos por contaminación del Agua

Se dividen en dos grandes grupos: a ciertos productos que tienen una alta probabilidad de contaminar ríos y acuíferos en general (pesticidas, fertilizantes artificiales, excedentes en abonos, etc.); y a descargas que se identifican mediante la fuente generadora (que incluyen impuestos sobre Demanda Bioquímica de Oxígeno, sólidos suspendidos, fósforo, nitrógeno, metales pesados).

2.9.6 Impuestos por el uso del Agua

Existen diferentes estructuras de precio para el cobro del uso del agua: tasas fijas, tasas basadas en volumen (casi siempre hay un tratamiento preferencial a la actividad agrícola). La extracción de agua solo se cobra en Dinamarca, Holanda y Polonia.

2.9.6 Impuestos por generación de Residuos

Los cobros que se hacen a los ciudadanos por la recolección y tratamiento de residuos sólidos son de dos tipos: ya sea una tarifa fija durante cierto periodo o bien, un cobro que se basa en el volumen. Algunos productos tienen impuestos por los residuos que generan como las baterías, envases, productos desechables, lubricantes, entre otros. El pago de impuestos sobre envases, en ocasiones forma parte de un sistema de depósito – reembolso.

2.9.7 Impuestos por manejo de la Biodiversidad y Vida Silvestre

Tarifas para la entrada a parques naturales; permiso para la práctica de la caza y pesca de especies; tala de árboles; usos de suelo que implican cambios de la agricultura o silvicultura a otras actividades.

En general, los principales instrumentos actualmente en uso para la protección y gestión ambiental son los cargos, los impuestos ambientales, las tarifas por incumplimiento de la normativa, los sistemas de depósito reembolso, la obligación de pago cuando se determina responsabilidad jurídica por daño ambiental, los sistemas de permisos transables, los bonos condicionados al desempeño ambiental y los subsidios otorgados a actividades vinculadas a la protección ambiental.⁹²

⁹² *Ibidem*. Pág. 4

CAPITULO 3: INCENTIVOS FISCALES AMBIENTALES

3.1 INCENTIVOS FISCALES

3.1.1 Definición

Aparece concebido como *“el estímulo que en relación con una determinada conducta puede provocar el reconocimiento de un beneficio fiscal”*.⁹³ Así mismo, adquiere importancia hacer una diferenciación de carácter doctrinal con el siguiente concepto:

3.1.2 Beneficio fiscal

Se define como toda *“modificación que permite alterar la valoración de un tributo en virtud de la realización de determinada conducta, en este caso, una con finalidad ambiental”*⁹⁴

Los Incentivos fiscales consisten en exenciones o reducciones considerables de los impuestos, también comprende exenciones totales o parciales del impuesto, estos incentivos⁹⁵, representan ser privilegios que conlleva el otorgamientos de ciertos beneficios con los que se hacen acreedoras determinadas empresas y/o personas naturales al cumplir ciertos requisitos contemplados en la ley.

Los Incentivos fiscales se presentan en algunos casos formando parte integral de la legislación económica general, y en otros, como una de las tantas medidas que los gobiernos adoptan a fin de estimular el proceso de desarrollo.

⁹³ MINISTERIO DE AMBIENTE, VIVIENDA Y DESARROLLO TERRITORIAL. *Beneficios Fiscales e Incentivos Tributarios para la Inversión Ambiental*. Grupo de Análisis Económico e Investigación República de Colombia 2003. Pág. 5-6.

⁹⁴ *Ibíd.* Pág.7

⁹⁵ ROSA, Hernán. *Régimen de los Incentivos a las industrias de Centro América*. Universidad de El Salvador. Tesis. El Salvador 1938. Pág.4

Sea cual fuere la base legal en que se fundamenta, dichos incentivos tributarios consisten, por lo general en:

- a) Exenciones de impuestos a las importaciones de maquinaria, equipo, materia prima, etc.
- b) Exoneración de impuestos a la renta y a la producción.
- c) Facultad explícita para depreciar en forma más acelerada la maquinaria y el equipo utilizado en la producción.
- d) En algunos casos, se concede una combinación entre las modalidades ya mencionadas.⁹⁶

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

Estos incentivos se ofrecen por un número determinado de años y en cierta cuantía, dependiendo de la importancia que para el desarrollo industrial y económico del país que se le atribuye a la empresa. Se toma en cuenta por la concesión de beneficios, las características de la misma.

3.1.3 Naturaleza.

Los incentivos fiscales o tributarios como también se les llama, revelan que su naturaleza la configura una Liberalidad del Estado, condicionada a ciertos fines, que en el fondo representan ni más ni menos que un Subsidio indirecto a las empresas.⁹⁷

⁹⁶ VIDAL, JUAN HÉCTOR. "Incentivos Fiscales para el desarrollo industrial en Centro América". Universidad De El Salvador. Tesis. El Salvador 1968. Pág. 38

⁹⁷ ROSA, HERNÁN Ob. Cit., Pág. 4

3.1.4 El Estado y los Incentivos Fiscales

El sistema económico, la relativa escasez de capital, y la estreches del mercado, tal situación obliga, a una intervención abierta de parte del Estado, el cual por medio de la política fiscal, podría hacer más viable este proceso.

Los incentivos tributarios son, uno de los dispositivos más generalizados que los gobiernos hacen uso actualmente, se ha originado en buena medida en los estímulos que con dicho mecanismo, han proporcionado el nacimiento de muchas empresas.

3.1.5 Facultad de otorgar Beneficios Fiscales

La responsabilidad, en cuanto a la aplicación de la política y criterios definidos en la concesión de incentivos tributarios, está íntimamente ligada o condicionada, si se quiere, por los requisitos que una empresa solicitante debe de reunir a fin de acreditarse los beneficios de la ley. No obstante que legalmente se circunscribe a que organismo le compete otorgar los estímulos, la flexibilidad de esta facultad está limitado, en cierto grado por los objetivos generales de la ley.

Esto no significa contradicción en el contenido de la ley, sino más bien que la misma trata de delimitar en forma más o menos precisa los criterios que deberá utilizar la autoridad, en cuya responsabilidad ha sido delegada la potestad de otorgar beneficios.

Es de común acuerdo entre el Ministerio de Economía y Ministerio de Hacienda, y en otros casos, dependiendo de la rama de que se trate, que se toman las providencias necesarias a fin de evaluar, en fusión de los objetivos globales de la ley, la designación de las empresas que deben de recibir los beneficios. Sin embargo, la autoridad de conceder los beneficios no es de

carácter absoluto y de aplicación arbitraria en vista de que, si una empresa solicitante de beneficios reúne los requisitos indispensables como para ser clasificada y calificada de acuerdo a lo que la ley persigue fomentar, la autoridad respectiva no podrá negar la concesión de incentivos.

Por ello, se dice que la exención de impuestos está condicionada a los intereses económicos y sociales y debe, por tanto, su aplicación orientarse a criterios compatibles con los mismos. Una interpretación inadecuada en la aplicación de criterios económicos que consecuentemente conduzca a una concesión de beneficios inadecuada a los intereses económicos y sociales nacionales, puede poner en duda las bondades administrativas de las autoridades responsables por un lado y, de los atributos de la política de fomento, por otro.⁹⁸

3.1.6 Finalidad

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

La aplicación de los incentivos se efectúa sobre la base imponible o beneficio sujeto a tributación, mediante deducciones que la aminoran, o bien mediante las bonificaciones o reducciones porcentuales en la cuota tributaria. En el primer caso, se produce una desgravación por parte del beneficio fiscal, que

⁹⁸ MOLINA, Hugo. *Incentivos Tributarios e Inversión Industrial*. Universidad De El Salvador. Tesis. EL Salvador 1971. Pág. 63

queda reducido en el importe de la deducción que se aplique y, en el segundo, el incentivo fiscal se transforma en un beneficio económico para el sujeto pasivo.

3.1.7 Clases de incentivos fiscales

La primera clasificación nos permite dividir los incentivos en directos e indirectos.⁹⁹

3.1.7.1 Incentivos Directos

Representan los incentivos en dinero, en especie y mixtos. Los primeros se pueden ejemplificar con subsidios, pago de jornales, subvenciones, crédito, fondos rotarios, etc. Los incentivos en especie, pueden ser en alimentos, insumos agrícolas, herramientas, equipos, carreteras, viviendas, escuelas, animales de trabajo, riegos y otros muchos. Los incentivos mixtos como su nombre lo indica, utilizan diferentes combinaciones de los anteriores.

3.1.7.2 Incentivos Indirectos

Dentro de esta clasificación tenemos los incentivos fiscales, de servicios y sociales, entre los primeros podemos mencionar las deducciones y exenciones tributarias, avales, garantías y seguros, seguridad de tenencia de la tierra, etc. Los incentivos de servicio pueden ser como asistencia técnica, mercado y almacenamiento, etc. Por último los incentivos sociales, son por ejemplo las dominaciones de servicios, construcciones y organizaciones comunitarias.¹⁰⁰

Actualmente se encuentra vigente un paquete de incentivos fiscales orientados a empresas y personas naturales, que pretenden reducir los

⁹⁹ OLAMN SEGURA, B. *Los Incentivos Forestales en Costa Rica Políticas Económicas del Sector*. Editorial Fundación Una. Costa Rica 1992. Pág. 24

¹⁰⁰ OLAMN SEGURA, B. Ob. Cit., Pág. 25

niveles de contaminación atmosférica, a través de deducciones y exenciones impositivas.

Sistemas de Incentivos y Beneficios Tributarios

Los Incentivos son otorgados a los individuos y empresas, pudiendo instrumentarse diversas modalidades.

Como fin persigue la realización de una determinada actividad o comportamiento a través de un incentivo.

En estos casos hay que considerar el costo de equidad. El cual debe de favorecer a la disminución de la carga impositiva de aquellos contribuyentes que realicen fuertes inversiones en materias y equipos anticontaminantes.

Macon ha visualizado la existencia de dos clases de incentivos:¹⁰¹

- Automáticos
- Los que requieren trámites previos

Operando los primeros por la realización de un acto determinado, por Ejemplo, una inversión, condicionando la existencia de los segundos a un acto administrativo de la autoridad pública que lo acuerde.

Sobre la valoración de los incentivos como estimulantes a la inversión, no existe forma clara y eficiente para su evaluación.

Fundamento de la teoría del beneficio. El sujeto contaminante podría considerar que está brindando un beneficio gratuito para la comunidad si se

¹⁰¹ MODALES LAMBERTY, A. *Derecho Ambiental. Instrumentos de Política y Gestión Ambiental*. Editorial Alveronico. España 1999. Pág. 343

encarga de la limpieza del Medio Ambiente. Consecuentemente reclama por ello un incentivo.

Los opositores de esta teoría sostiene que la contaminación es general en provecho exclusivo del contaminante, razón por la cual si contamina debe de corregir esa nueva situación sin que ello implique ningún beneficio, si no un deber de su parte.¹⁰²

Puesto que existe una especie de frontera de contaminación que no puede ser traspasado, siendo que la naturaleza tiene capacidad de absorción de las sustancias contaminantes pero hasta cierto límite.

3.2 INCENTIVOS FISCALES AMBIENTALES

En lo que concierne a este capítulo, en particular, desarrollaremos un análisis sobre los incentivos orientados a la protección del medio ambiente y la disminución del impacto ambiental, además de las actividades económicas que se desarrollan, los cuales se utilizan como instrumentos tributarios para responder a esta situación.

La bondad de la aplicación de los incentivos fiscales con carácter ambiental radica que, si bien implica un costo fiscal para el gobierno de un país y la sociedades su conjunto, dicho costo se traslada con el fin de potenciar un mejoramiento de la calidad ambiental de los procesos productivos; mediante el establecimiento de señales clara para el empresario se posibilita que este aproveche al máximo tales beneficios para introducir mejoras ambientales y controles en su procesos a unos costos que bajo la lógica financiera y económica a largo plazo, le permiten asumir y tomar

¹⁰² Ibidem. Pág. 344

decisiones racionales, enmarcadas en los esquemas de competitividad y manejo ambiental.¹⁰³

La normativa existente, en la actualidad en materia de corrección del impacto de la industria energética y en materia de promoción de las energías renovables están muy vinculadas a instrumentos tributarios concretos: los tributos ambientales y las ayudas financieras.

Esto significa que los incentivos de política económica ambiental desempeñan, y deben de hacerlo todavía más, un papel fundamental en una estrategia de desarrollo sostenible orientado a reducir el valor de la huella ecológica.

La carencia de experiencias nacionales en el uso de estos instrumentos económicos exige del estudio de un abanico de opciones posibles en base de experiencias exitosas aplicadas en otros países, como es el ejemplo de Costa Rica, Colombia y España, entre otros, la evaluación de las condiciones institucionales y jurídicas que servirán de marco para la aplicación de los instrumentos tributarios encaminados a la mejora y conservación del medio ambiente, y la valoración de las condiciones políticas que determinan la aprobación e implementación de dichas medidas. Como lo es un conjunto de incentivos y desincentivos ambientales planteados.

En este contexto, destacan especialmente los instrumentos financieros y fiscales (tasas, tarifas o impuestos) asociados con fines ambientales específicos, como sería el caso de la reducción de la contaminación en el aire. Estos últimos, además de contribuir a la mejora de la calidad ambiental, tienen la singularidad de que podrían generar recursos financieros e inclusive, aportar al fortalecimiento de las capacidades institucionales para la

¹⁰³ACQUATELA, Jean y Otros, Ob. Cit., Pág. 200

misma gestión ambiental; siempre y cuando estén cubiertos los costes del programa.

3.2.1 Definición.

El incentivo tributario ambiental *“es una herramienta de la política fiscal encaminada a la protección del medio ambiente, consistente en el uso de estímulos dirigidos a los contribuyentes, para el caso que éstos adopten conductas encaminadas a ese fin, las que deben de estar previamente determinadas al momento de la instauración del incentivo”*.¹⁰⁴

Los incentivos fiscales Ambientales consisten en privilegios que conllevan al otorgamiento de beneficios que motiven el comportamiento de sujetos pasivos de la carga tributaria en aras de la protección del medio ambiente.

La fiscalidad ambiental, tema del cual ya se abordó con anterioridad puede referirse exclusivamente a tributos de marcado carácter ecológico,¹⁰⁵ bien por la configuración de su hecho imponible, bien por el destino que se vaya a dar a la recaudación obtenida por un determinado tributo. Pero no sólo con la aplicación de un tributo o varios puede pretenderse proteger el medio ambiente, pues en la mayoría de los tributos existentes en un sistema tributario puede penetrar la preocupación por la protección del medio ambiente con la introducción de medidas como las “exenciones o los beneficios fiscales” en la base o en la cuota, que incentiven determinadas conductas por los ciudadanos distintas de aquellas que pueden incidir negativamente en un crecimiento sostenible.

¹⁰⁴ RETAMAL VALENZUELA, J. *Incentivos Tributarios Ambientales, Una Vía Limpia Hacia el Desarrollo*. Editorial Jurídica La Ley. Chile 2003. Pag.1

¹⁰⁵ MORATAL ORON, G. *Fiscalidad Ambiental: La Ecotasa*. Universidad Jaume I de Castelló, Comité Económico. Valenciana, España 2003. Pág.13

Estos incentivos fiscales en materia ambiental se origina invocando la neutralidad, se pretende introducir un nuevo tributo, pero reduciendo otras cargas tributarias, lo cual puede tener efectos regresivos,¹⁰⁶ en la medida que el tributo ecológico generará ingresos en tanto subsistan las conductas contaminantes, pero si estas se reducen también lo harán los ingresos, y por tanto también la posibilidad de atender otros gastos públicos; en la medida que reducidas otras cargas tributarias por la aparición del nuevo impuesto armonizado, y en su caso con posterioridad reducidas a su vez las conductas contaminantes, los ingresos tributarios serán menores, y con ello tendremos como resultado que los sujetos beneficiados por la reducción fiscal son los sujetos ex contaminadores.

3.2.2 Finalidad

La finalidad de los Incentivos Fiscales Ambientales, es reducir las emisiones contaminantes y no incrementar la recaudación, invocando la primera el principio de neutralidad fiscal¹⁰⁷, y señalando que la creación del nuevo impuesto debería “compensarse mediante incentivos fiscales o deducciones de impuestos o de otras exacciones públicas”, como la reducción de impuestos indirectos o las cotizaciones sociales. Sobre estas materias no debe olvidarse que existen impuestos especiales de fabricación que recaen sobre hidrocarburos y sobre la electricidad.

La finalidad implícita en la creación e implementación de los incentivos fiscales ambientales es fomentar e incentivar la no generación o, en su caso, la disminución de la contaminación. Por ello se establecen exenciones fiscales ambientales y bonificaciones para quienes invierten en tecnologías

¹⁰⁶ *Ibidem*. Pág. 22

¹⁰⁷ MORATAL ORON, G. Ob. Cit., Pág. 4

limpias, y en la utilización de mayor cantidad de recursos renovables, que minimicen o reduzcan los vertidos o procesos que contaminen

Por otro lado, los incentivos fiscales ambientales son tratamientos tributarios excepcionales, en el sentido que constituyen una excepción respecto a los tratamientos tributarios ordinarios. Por ello la Administración Tributaria deja de percibir determinadas cantidades para promocionar ciertas conductas o actividades que favorezcan al medio ambiente y con ello garantizar a cada ciudadano el goce y disfrute de un medio ambiente sano. En este sentido, los incentivos fiscales ambientales, pueden ejercer una influencia considerable sobre los hábitos de consumo y de comportamiento,¹⁰⁸ encaminados a generar actitudes y acciones positivas en mejoras y mantenimientos del medio ambiente.

3.2.3 Objetivos

Al diseñar instrumentos fiscales relacionados con el medio ambiente es de importancia determinar los objetivos del instrumento:

- Disminución de la recaudación.
- Generación de incentivos que modifiquen el comportamiento
- Incidir en algunos sectores de producción o alguna combinación entre ellos.

En caso en que el principal objetivo sea la generación de incentivos para la conservación o mejoramiento de los recursos naturales, es necesario hacer las siguientes consideraciones, las cuales se detallan a continuación:

En primer lugar, la base gravable debe de estar estrechamente relacionada con el problema ambiental que se pretende resolver.

¹⁰⁸ JAQUENOD ZSOOGON, S. y Otros. Ob. Cit., Pág. 381

En segundo lugar, los agentes contaminadores deben de enfrentar un precio positivo en el margen, al emitir una unidad de contaminación. De preferencia el precio debe de reflejar la estimación (o la medida) del daño ambiental provocado.

En tercer lugar, es importante que el diseño sea transparente y que la sociedad conozca las reglas de su aplicación.

Y finalmente los objetivos deben de establecerse de forma restringida, pues de lo contrario, se corre el riesgo de no poder cumplir con la meta principal que es el solucionar el problema ambiental.

El objetivo primordial que se pretende con la implementación de los incentivos fiscales ambientales para la protección medio ambiental, es que este instrumento tributario actúe en forma preventiva inclinando la conducta del contribuyente hacia la ejecución de acciones, y en segundo lugar a conceder alguna clase de incentivos los cuales se traducen en exenciones, deducciones, bonos a las empresas que reducen ese nivel de contaminación, tanto los procesos de que utilizan como en el producto ya elaborado.

Modalidades de los incentivos.

Los incentivos pueden consistir entre otros, en la asistencia financiera sin contraprestación, como inducción para lograr determinadas conductas positivas, o bien para hacer cesar o lograr una determinada abstención por parte del sujeto destinatario; prestamos blando a condiciones de tasa de intereses y plazos sumamente acomodados para la empresa; amortización de obras de infraestructura a muy corto plazo; desgravaciones impositivas y sistemas de tratamientos impositivos especiales, según las circunstancias.

Incentivos o premios para la eliminación de residuos y desechos. Contra estos últimos sistemas se han formulado las siguientes críticas:¹⁰⁹

- Afectación a la justicia distributiva.
- Afectación al principio de neutralidad
- Contradicción al principio contaminador-pagador
- Problemas en el contexto de armonización tributaria

Unas políticas tributarias vinculadas con los compromisos ambientales tienen que: visualizar al estado como un partícipe necesario en la resolución de los problemas, en virtud que los particulares no siempre pueden individualmente consensuar las alternativas a la vez, incentivar más que penalizar.

Las políticas destinadas a promover un desarrollo económico, están condenadas en último término, al fracaso, si no incluye la dimensión ambiental como componente integral¹¹⁰

3.2.4 Marco de políticas ambientales en el que se aplican los incentivos

Los beneficios tributarios relacionados con la gestión e inversión ambiental que en la actualidad se otorgan tienen básicamente la finalidad de promover los objetivos de tres cuerpos de política ambiental: La política de producción Más Limpia, los lineamientos de Política para el Manejo Integral del Agua, y la Política para la Gestión Integral de Residuos. Entre los componentes de la primera de ellas se consideran la eficiencia energética y la reducción de emisiones atmosféricas, incluidas las señaladas en el protocolo de Montreal.

¹⁰⁹ *Ibidem.* Pág. 345

¹¹⁰ *Ibidem.* Pág. 347

3.2.4.1 Política de Producción más Limpia

Esta política se formulo con el propósito de crear soluciones a la problemática ambiental de los sectores productivos: busca fundamentalmente prevenir la contaminación en su origen, en lugar de tratarla una vez generada, con resultados significativos para la construcción y competitividad sectoriales.¹¹¹

Esta política tiene cuatro principios básicos, que son los de integralidad, concentración, gradualidad, e internalización de los costos ambientales asociados. Promueve la innovación tecnológica en los distintos sectores productivos y la adopción de las mejores prácticas empresariales para minimizar los problemas ambientales que presentan en los procesos de producción, con énfasis en los sectores más dinamizadores de la economía, que tradicionalmente generan un mayor impacto ambiental.

En esta política se recomienda el control ambiental durante el Proceso productivo, puesto que implementarlo reporta ahorros en recursos naturales clave, materias primas y energía, mejoras en la calidad del producto y en los métodos productivos, economías en gastos de gestión, minimización y reducción de los costos de su tratamiento.

3.2.4.2 Protocolo de Montreal

En relación con la implementación del protocolo de Montreal, se habla un poco de la eliminación del consumo de sustancias agotadoras de la capa de ozono (SAO) y se puede orientar al Manejo de Refrigerantes para impulsar la reconversión tecnológica de las unidades industriales productoras de equipos de refrigeración.

¹¹¹ ACQUATELA, Jean y Otros. Ob. Cit., Pág. 227

3.2.4.3 Lineamiento de Políticas para el Manejo Integral del Agua

Estos lineamientos formulados tienen por propósito asegurar la disponibilidad y renovación del recurso agua, esta política contempla acciones en tres frentes:¹¹²

- ✓ Ordenamiento, conservación, y recuperación de ecosistemas hídricos en eco regiones estratégicas;
- ✓ Inversiones en recuperación de microcuencas que abastecen sistemas de acueductos , y
- ✓ Una significativa disminución del aporte de cargas contaminantes a los cuerpos de agua.

En relación con el primer punto, los instrumentos económicos considerados en esta política son el Certificando de Incentivo Forestal (CIF) y los descuentos sobre el impuesto a la propiedad.

3.2.4.4 Política para la Gestión Integral de Residuos

Según esta reglamentación, por gestión integral de residuos sólidos se entiende "El conjunto de operaciones y disposiciones encaminadas a dar a los residuos producidos el destinos más adecuado desde el punto de vista ambiental, de acuerdo con las características, volumen, procedencia, costos, tratamiento, posibilidades de recuperación, aprovechamiento, comercialización y disposición final."¹¹³

En consecuencia, el propósito general de esta política es el prevenir y controlar los impactos ambientales generados por el manejo inadecuado de los residuos. Los objetivos inmediatos para lograrlo son los siguientes:¹¹⁴

¹¹² Ibídem Pág.230

¹¹³ Ibídem. Pag.233

¹¹⁴ Ibídem. Pag.233

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

3.2.5 Principios Tributarios aplicables a los Incentivos Fiscales Ambientales.

3.2.5.1 Principio de legalidad.

Si bien es cierto, el principio de legalidad regula que no puede existir tributo sin ley, que lo establezca, lo cual está íntimamente vinculado con una idea central que establece que, para que se creen o modifiquen tributos, debe existir la expresión de voluntad legítimamente constituida, manifestada en forma solemne, es decir, a través de una ley.

Pero más específicamente a los incentivos fiscales este principio regula que, la exoneración o desgravación del tributo, solo puede ser justa en cuanto no suponga una vulneración de los principios constitucionales.¹¹⁵ El incentivo fiscal, opera en la estructura jurídica del tributo, ya sea por la vía de exonerar la propia obligación o de reducir la cuantía de la prestación.

Toda norma que establezca un incentivo fiscal actúa, en principio contra la posible recaudación, subordinado al interés fiscal o a otro interés distinto, que

¹¹⁵ *Ibidem*. Pág.203

el legislador ha considerado también digno de protección, tal como sucede en lo que atañe a las materias ambientales.¹¹⁶

3.2.5.2 Principio de quien descontamina u ofrece a la sociedad un beneficio ambiental cobra.

Desde hace años se destaca la utilización de tasas, impuestos especiales, cánones y recargos para la protección del medio ambiente, es decir, gravámenes fiscales ambientales. Lo que se conoce bajo el principio Quien Contamina Paga.

No obstante, en los últimos años cobra importancia las medidas de carácter tributario, que otorgan beneficios fiscales para incentivar, de una forma positiva, la actuación medio ambiental adecuada de los agentes económicos, es decir, incentivos fiscales ambientales. Lo que se conoce bajo el principio quien descontamina u ofrece a la sociedad un beneficio ambiental cobra.

3.2.6 Impuestos sobre los que recaen los incentivos fiscales ambientales

En primer lugar este se aplica al pago de los impuestos a las ventas IVA,¹¹⁷ en este caso el incentivo es una exclusión del pago. El otorgamiento de la exclusión del IVA, como incentivo fiscal ambiental actúa como un elemento impulsor y facilitador de la gestión ambiental y compete al gobierno diseñar los mecanismos para lograr su implementación bajo el principio tributario de igualdad de condiciones.

El Ministerio de Hacienda es el encargado de otorgar la ventaja tributaria sobre el IVA, para lo cual ha establecido un desarrollo reglamentario, con el cual busca establecer unos criterios para otorgar el incentivo a los esfuerzos del sector productivo, donde se encuentren los mayores beneficios

¹¹⁶ Ibídem .Pag.203.

¹¹⁷ Ibídem. Pág.205

ambientales. De otra parte se cuenta con un comité técnico encargado de estudiar y otorgar las solicitudes y definiciones más precisas sobre sistemas de control y monitoreo ambiental. Toda la reglamentación le imprimió un mayor rigor a las evaluaciones y se establecieron controles para identificar las inversiones que pueden clasificar para esta ventaja tributaria.

La tendencia general de la ventaja tributaria es que sea cada vez más restringida. Las mayores ventajas tributarias aplican a los conceptos de producción más limpia, residuos sólidos y vertimientos puntuales.

El costo de las exenciones concedidas en el IVA por inversiones en medio ambiente tiene una suma que no es despreciable hasta el momento. Es bastante positivo que los gobiernos aún en momentos de crisis fiscal decida mantenerlas, aunque como se pudo apreciar existirán mayores controles en el futuro, para prevenir que una iniciativa que genera tantas externalidades positivas como esta, termine convirtiéndose en una forma de evasión fiscal¹¹⁸.

3.2.6.1 Ventajas del Impuesto al Valor Agregado

De lo anterior podemos destacar una de las ventajas primordiales como lo es su regulación restrictiva, ya que únicamente se les excluye del IVA, a aquellas que cumplen un objetivo ambiental.

Y en segundo lugar, se aplica al impuesto a la RENTA,¹¹⁹ en este caso el incentivo es una reducción de la base gravable sobre la cual se calcula el impuesto la deducción de la renta se aplica sobre una declaración de contribuyente, respaldada por estados financieros y contables.

¹¹⁸ GÓMEZ TORRES, M. *Política Fiscal para la Gestión Ambiental en Colombia*. Editorial CEPAL. Colombia 2005. Pág.68

¹¹⁹ *Ibidem*. Pág. 206

3.2.6.2 Ventajas del Impuesto de Renta

Las ventajas tributarias sobre el impuesto a la renta son de aplicación inmediata por parte del contribuyente, quien las declara anualmente dentro del rubro de descuentos, o en la disminución de la base gravable. Este incentivo no tiene un proceso de evaluación previo a su otorgamiento y es muy difícil saber cuál es el esfuerzo fiscal que ha realizado los países por este concepto, porque no existe un registro individual en la administración de impuestos nacionales sobre las sumas descontadas.¹²⁰ Esta condición podría estar estableciendo un camino para permitir que se declaren dentro de los beneficios inversiones que en realidad no tienen un impacto ambiental positivo considerable.

Esta clase de incentivos son aprobados con el fin de apoyar actividades como la generación de energía renovable que tenga una ventana hacia el Protocolo de Kioto con claros beneficios sociales, la actividad ecoturística, el aprovechamiento de plantaciones forestales nuevas, los servicios públicos de acueducto y alcantarillado y los productos medicinales desarrollados en el territorio nacional (este último con el fin de incentivar la bioprospección). Para estas nuevas opciones se establece una aprobación previa según la reglamentación que expida el gobierno nacional, con lo cual se busca adoptar criterios claros para otorgar el beneficio. Al igual que con el IVA, el impuesto de renta tendrá que someterse a mayor control de aquí en adelante, para prevenir la posibilidad de una fuga fiscal.

En ninguna de las opciones tributarias que existen actualmente hay un seguimiento posterior sobre el beneficio que causa el incentivo y tampoco hay verificaciones en campo ex-ante quienes aplican, por lo cual es imposible evaluar el coste/beneficio para estos instrumentos.

¹²⁰ *Ibidem*. Pág.69

Ambos impuestos a los que hemos hecho referencia anteriormente, en cuanto a su aplicación han sido de forma indiscriminada por la generalidad del contribuyente previo a los requisitos legales y bajo los criterios ambientales a los cuales deben de sujetarse.

El legislador incorpora los incentivos fiscales ambientales en la ley, para constituir un estímulo a las actividades con fines ambientales que realicen las empresas o personas, premiando ese esfuerzo que legalmente no están contemplados en la ley como una obligación que realizan las empresas.

3.2.7 Mecanismos de la Administración Pública para el Fomento de los Incentivos Fiscales

3.2.7.1 El establecimiento de estándares

Con este mecanismo se pretende que la administración asuma la responsabilidad respecto de su obligación de tutelar el medio ambiente por medio del establecimiento de un régimen jurídico para su uso, que incluya la fijación de límites cuantitativos y cualitativos a las emisiones o vertidos, niveles de protección y métodos de aplicación. Al incluir los niveles de protección y métodos de aplicación se usa el término estándar en sentido amplio, pues la administración cumple con ellos de forma global al realizar gran amplitud de actividades, Ej.: el simple establecimiento de estructuras organizativas a su servicio. Esta obligación generalmente se cumple con la creación de normas jurídicas (Leyes, Decretos, Reglamentos, Ordenanzas y otros.)

3.2.7.2 El control de la polución y la protección de las especies.

La Administración debe contar con los servicios o mecanismos de control necesarios para garantizar el respeto a los estándares establecidos. La forma

más habitual es el sometimiento a la licencia o autorización de las actividades que son potencialmente dañinas para el medio ambiente.

La Administración debe desarrollar unos instrumentos y herramientas específicas para la gestión y recuperación de especies amenazadas tal es el catálogo nacional de especies amenazadas y los planes de actuación

3.2.7.3 El servicio público ambiental

Debe un determinado servicio ambiental de carácter prestacional, Ej.: recolección de basura, tratamiento de residuos tóxicos y peligrosos, abastecimiento de agua potable y otros.

3.2.7.4 La información

No puede haber ejercicio del derecho de los interesados, que son todos los ciudadanos no cuentan con la debida información y los datos existentes sobre el medio ambiente.

El profesor Martín Mateo manifiesta que el derecho a la información ambiental posee materialmente un carácter instrumental, pero formalmente constituye un derecho sustantivo de titularidad colectiva genéricamente atribuida a todas las personas que deseen ejercitarlo, quienes no están obligadas a probar un interés determinado, configurándose en un verdadero derecho subjetivo.

3.2.7.5 La participación

Es uno de los contenidos básicos del derecho al medio ambiente sano, enfatiza la conveniencia de la incorporación de la iniciativa y creatividad ciudadana en los procesos decisorios de persecución ambiental. La participación puede canalizarse a través de dos sistemas:

- a. Participación de personas o colectivos en los procedimientos son incidencia ambiental. Ej.: en los estudios de impacto ambiental.
- b. Participación de personas y colectivos en órganos de carácter consultivo.

3.2.7.6 El fomento

Por fomento se entiende la actividad realizada por la Administración Pública que trata de estimular en los particulares conductas que se consideran socialmente beneficiosas, sin aplicar ningún tipo de medidas coercitivas, buscando la voluntaria colaboración de los ciudadanos.

3.3 COORDINACIÓN ENTRE INSTITUCIONES FISCALES Y AMBIENTALES

La coordinación entre instituciones fiscales y ambientales es de vital importancia para la formulación y muy especialmente en los procesos para acceder a los incentivos fiscales ambientales.

En la implementación de las leyes las intervenciones de las autoridades fiscales, se han caracterizado por su tolerancia a la permanencia de los beneficios ambientales en la ley, para que luego sea la autoridad ambiental, la que certifique el cumplimiento por parte de los empresarios, de los requisitos exigidos para acceder a los incentivos.¹²¹

El procedimiento a cargo de la autoridad ambiental comprende una certificación de cumplimiento del objeto del incentivo, lo que constituye un proceso previo a la presentación de las declaraciones fiscales.

Así pues el éxito de la aplicación de los incentivos fiscales ambientales depende de la armonización entre los objetivos de política fiscal y las

¹²¹ ACQUATELA, Jean. Ob. Cit., Pág. 218

ambientales, la primera establece el marco legal y la magnitud del beneficio a los que pueden acceder los empresarios, mientras que la segunda fija los programas y metas que serán objeto de tales incentivos. La autoridad fiscal puede detectar fallas fiscales en el uso de la deducción o la exclusión, y se espera que sea la autoridad ambiental sea la que se encargue del seguimiento y medición de los beneficios ambientales.

3.3.1 Ministerio de Medio Ambiente y Recursos Naturales

Este Ministerio es el encargado de promover la protección del ambiente y el uso racional de los recursos naturales a través del desarrollo de políticas, estrategias, marco normativo, legal y de otros instrumentos, mediante procesos participativos que propicien los cambios de comportamiento de la sociedad, respecto a su interacción con la naturaleza y el desarrollo sostenible.

3.3.1.1 Consejo Nacional del Desarrollo Sostenible

Su misión es el desarrollo sostenible en El Salvador. Desarrollo Sostenible es un proceso de cambio progresivo en la calidad del ser humano, que lo coloca como centro y sujeto primordial del desarrollo, por medio del crecimiento económico con equidad social y la transformación de los métodos de producción y de los patrones de consumo y que se sustenta en el equilibrio ecológico y el soporte vital de la región. Este proceso implica el respeto a la diversidad étnica y cultural regional, nacional y local, así como el fortalecimiento y la plena participación ciudadana, en convivencia pacífica y en armonía con la naturaleza, sin comprometer y garantizando la calidad de vida de las generaciones futuras.

3.3.2 Ministerio de Economía

La misión del Ministerio de Economía es el de promover el desarrollo económico y social mediante el incremento de la producción, la productividad y la racional utilización de los recursos.

3.3.3 Ministerio de Hacienda

Este ministerio debe velar porque exista una inversión pública sostenible y eficiente, para promover el desarrollo y satisfacer las necesidades más apremiantes de los salvadoreños, con disciplina fiscal y estabilidad.

3.4 TIPOS DE INCENTIVOS FISCALES AMBIENTALES.

3.4.1 Deducciones de Renta

3.4.1.1 Deducciones de Renta por inversiones ambientales

Las inversiones ambientales son aquellas orientadas a la implementación de sistemas de control ambiental, que tienen por objeto el logro de resultados medibles y verificables de disminución de la demanda de los recursos naturales renovables o de prevención y reducción en la generación o mejoramiento de la calidad de los residuos líquidos, emisiones atmosféricas o residuos sólidos.

Las inversiones realizadas en bienes del activo material destinadas a la protección del medio ambiente consistentes en instalaciones que eviten la contaminación atmosférica procedentes de instalaciones industriales o contra la contaminación de aguas superficiales, subterráneas y marinas además de la reducción, recuperación o tratamiento de residuos industriales.¹²²

¹²² FERNÁNDEZ LÓPEZ, J. *Fiscalidad para empresarios y directivos no expertos*. Editorial FC. Madrid, España 2008. Pág. 175

Estas inversiones son necesarias para desarrollar procesos que tengan por objeto la restauración, regeneración, repoblación, preservación y conservación de los recursos naturales renovables y del medio ambiente.

Las personas jurídicas que realicen directamente inversiones de control y mejoramiento del medio ambiente, tendrán derecho a deducir anualmente de su renta el valor de dichas inversiones que hayan realizado en el respectivo año gravable, previa acreditación que efectué la autoridad ambiental respectiva, el valor deducible por este concepto en ningún caso podrá ser superior al veinte por ciento de la renta líquida del contribuyente, determinado antes de restar el valor de la inversión ambiental.

Si bien es cierto resulta necesario incentivar a las empresas a realizar inversiones menos contaminantes, estas inversiones en muchas ocasiones ya no resultan optativas sino de obligatorio cumplimiento según la normativa medioambiental de cada país, el protocolo de Kioto establece los límites máximos de emisiones de gases para los distintos estados firmantes. Es así que las inversiones en materia medioambiental se empiezan a convertir en obligatorias, siendo innecesario que el Estado incentive fiscalmente unas inversiones que de acuerdo con la normativa ambiental resultan obligatorias y que incluso existe la posibilidad de establecer infracciones a causa de su incumplimiento. Esta es la razón de la desaparición de las deducciones medioambientales que se reducen en un 20% cada año, de manera que para estas inversiones es el 10%, esta deducción será del 8%, 6%, 4%, y 2% para inversiones realizadas a partir del 2007, 2008, 2009 y 2010 respectivamente y para periodos impositivos iniciados del 2011 se derogara la deducción.¹²³

¹²³ ROZADO GONZÁLEZ, B. *Las claves de la reforma del impuesto de sociedades*. Editorial CISS. Valencia, España 2007 Pág. 35

Existen tres tipos de deducciones por inversiones ambientales:

- I. Deducciones por inversiones consistentes en instalaciones destinadas a la protección del medio ambiente.
- II. Deducciones por adquisición de vehículos no contaminantes.
- III. Deducciones por energías renovables.

3.4.1.1.1 Inversiones ambientales que dan derecho a la reducción de renta.

- Construcción de obras biomecánicas o mecánicas principales o accesorias para sistemas de control del medio ambiente y mejoramiento ambiental.
- Adquisición de maquinaria, equipos y maquinaria requeridos directa y exclusivamente para la operación o ejecución de sistemas de control del medio ambiente o procesos de restauración, regeneración, repoblación y conservación de los recursos naturales renovables y del medio ambiente.
- Bienes, equipos o maquinarias para el monitoreo y procesamiento de información, sobre el estado de calidad, cantidad o del comportamiento de los recursos naturales renovables.
- Bienes, equipos o maquinarias para el monitoreo y procesamiento de información, sobre el estado calidad o del comportamiento de los vertimientos, residuos y emisiones.
- Adquisición de predios o terrenos para la ejecución única y exclusiva de actividades de protección y manejo del medio ambiente.

- Adquisición de predios o terrenos destinados a la recuperación y conservación, de fuentes de abastecimiento de agua.
- Adquisición de predios por parte de los distritos de riego.
- Inversiones en el marco de convenios de producción más limpia.
- Inversiones en el marco del plan de gestión integral de residuos sólidos.
- Inversiones en el marco de planes de saneamiento y manejo de vertimientos.¹²⁴

3.4.1.1.2 Inversiones ambientales que no dan derecho a la deducción de renta.

1. Las efectuadas por mandato de una autoridad ambiental para mitigar el impacto ambiental, producido por la obra o actividad que requiera de licencia ambiental.
2. Las que no sean constitutivas o no formen parte integral de inversiones en control y mejoramiento del medio ambiente.
3. Bienes, equipos o maquinarias que correspondan a acciones propias o de mantenimiento industrial de proceso productivo.

3.4.1.2 Deducciones por instalaciones destinadas a la protección del medio ambiente

3.4.1.2.1 Ámbito objetivo.

Instalaciones de inmovilizado material (aguas, aire, residuos industriales) es decir, instalaciones medio ambientales destinadas para la captación y filtración de polvo, humos, gases y otros contaminantes.

¹²⁴ Ibidem. Pag.38

Las inversiones realizadas por los gestores de residuos para la realización de su objeto social, no son deducibles, tan solo serán deducibles las inversiones que realicen para reducir el impacto contaminante de su propia actividad, lo que se llama gestión de residuos.

3.4.1.2.2 Aplicación de Tecnologías

3.4.1.2.2.1 Tecnologías limpias en las emisiones atmosféricas

Filtro modular, pueden tener la forma de láminas, cartuchos y mangas. En éstos, los humos pasan a través de un tejido o fibra, haciendo que las partículas queden atrapadas mediante tamizado u otros mecanismos.

Electro filtro por vía seca, es un dispositivo controlador de partículas que utiliza fuerzas eléctricas para llevar las partículas arrastradas por los humos a unas placas colectoras. Estas partículas reciben una carga eléctrica cuando pasan a través de una corona por donde fluyen iones gaseosos, depositándose en el colector.

Electro filtro por vía húmeda, es un dispositivo controlador de partículas que utiliza fuerzas eléctricas para llevar las partículas arrastradas por los humos a unas placas colectoras. Las partículas arrastradas reciben una carga eléctrica cuando pasan a través de una corona por donde fluyen iones gaseosos.

Quemador de bajas emisiones de NO_x, modifican los medios de introducir el aire y el combustible para retardar la mezcla, reducir la disponibilidad de oxígeno y reducir la temperatura pico de la llama. Estos quemadores retardan la conversión del nitrógeno asociado a combustible en NO_x y la formación de NO_x térmico, al tiempo que mantiene una alta eficacia de la combustión.

3.4.1.2.2.2 Tecnologías limpias en el tratamiento del agua.

Decantación, mediante decantadores, simples, lamelares, etc. Reduce los sólidos en suspensión por la acción de la gravedad.

Coagulación-floculación, mediante la desestabilización de las partículas y su posterior agregación y precipitación.

Precipitación química, Mediante la adición de reactivos químicos para formar compuestos insolubles, que posibiliten la separación de la materia contaminante.

Ultrafiltración, separación de sólidos en suspensión mediante membranas semipermeables.

Ósmosis Inversa, separación de sales mediante membranas semipermeables.

Intercambio Iónico, mediante resinas de intercambio iónico.

Adsorción, mediante agentes adsorbentes.¹²⁵

3.4.1.2.3 Requisitos ambientales.

- a) Que se cumpla con el objeto ambiental: contaminación atmosférica, contaminación de las aguas o residuos industriales.

Aire: la inversión tiene que evitar o reducir la contaminación atmosférica procedente de las instalaciones industriales.

¹²⁵ Ibidem. Pag.38

Aguas: la inversión tiene que evitar o reducir la carga de contaminantes que se vierte a las aguas superficiales, subterráneas y marinas.

Residuos: la inversión debe de favorecer la reducción, recuperación o tratamiento correcto desde el punto de vista ambiental, de los residuos industriales.

b) Que exista legislación.

La inversión tiene que realizarse para dar cumplimiento o mejorar la normativa vigente, esto pues, es preciso que en el momento de realizar la inversión exista normativa vigente.

c) Que existan planes, programas, convenios o acuerdos.

La inversión tiene que llevarse a cabo en ejecución de planes, programas, acuerdos o convenios aprobados o celebrados, con la administración ambiental competente. Es preciso que existan con carácter previo a la inversión, pues este debe llevarse a cabo con ejecución de estos.

d) Que se extienda la certificación de convalidación de la administración ambiental competente.

Es el certificado que debe de emitir la administración ambiental competente, sin este no es posible la deducción, en este certificado debe de acreditarse:

- ∴ La idoneidad de la inversión respecto de la finalidad ambiental que persigue.
- ∴ La normativa ambiental en materia de aguas, aire o residuos, a la que la inversión da cumplimiento.
- ∴ El plan, programa, acuerdo o convenio que ha sido ejecutado con la inversión.

∴ Que la inversión permite alcanzar los niveles de protección previstos en los planes, programas, acuerdos o convenios.¹²⁶

3.4.1.2.4 Base de deducción.

Precio de adquisición o coste de producción.

3.4.1.2.5 Tipo de deducción.

El 10%. La inversión se entenderá realizada cuando los elementos patrimoniales sean puestos en condiciones de funcionamiento. Podrá deducirse, la inversión en el momento de presentar la declaración del impuesto de Renta correspondiente al ejercicio en el que la inversión se ponga en funcionamiento. (Ver Anexo 1 Sobre el cálculo del Incentivo)

3.4.1.2.6 Mantenimiento de la inversión.

- ✓ 5 años.
- ✓ 3 años, si es bien mueble.
- ✓ Vida útil, si es inferior.

De no mantenerse en funcionamiento la instalación, alcanzando tales niveles en los plazos establecidos, no hay derecho a deducción y puede darse el caso de tener que devolver el importe de la deducción con los intereses de demora. Para el caso de que las instalaciones pierdan o disminuyan su eficacia para alcanzar los niveles de protección establecidos dentro del plazo antes mencionado, se permite la sustitución o el complemento de los elementos patrimoniales, que fueron objeto de la inversión sin que se pierda

¹²⁶ SIERRA CARRAL, L. *Guía informativa sobre certificaciones de convalidación por inversiones medioambientales*. Asociación de carpintería y Ebanistería de la Coruña, España 2007. Pág.3.

en derecho a la deducción, pero estas nuevas inversiones no pueden ser objeto de nueva deducción.

La condición para que exista verdaderamente el derecho a esta deducción, es que la instalación en la que se ha invertido permanezca en funcionamiento, alcanzando los niveles de protección previstos en los planes, programas, acuerdos o convenios durante los plazos de tiempo determinados.

Para acreditar que esto ocurre, la administración tributaria podrá requerir de la administración que ha emitido el certificado de convalidación, emita un certificado de mantenimiento de la inversión.

3.4.1.3 Deducciones por adquisición de vehículos no contaminantes.

3.4.1.3.1 Ámbito objetivo.

La adquisición de industriales y comerciales para el transporte por carretera, tales como, camiones, furgones o furgonetas, autobuses o autocares, autobuses o autocares articulados, autobuses o autocares de dos pisos, vehículos acondicionados, vehículos mixtos adaptables, tractocamiones, taxis, ambulancias y similares. Estos con reducidas emisiones de contaminantes atmosféricos.

3.4.1.3.2 Requisitos ambientales.

- a) Que los vehículos no contaminantes sean nuevos.
- b) Que tengan motor diesel o motor encendido por chispa alimentado por gas natural o por gas licuado de petróleo (GLP).¹²⁷

¹²⁷ *Ibidem*. Pág. 102

Motor diesel, la principal ventaja de los motores diesel es que comparado con los motores de gasolina, estriba en su menor consumo de combustible y una menor emisión de gases contaminantes.

Motor encendido por chispa alimentado por gas natural o gas licuado de petróleo, su uso permite alcanzar niveles de emisiones contaminantes muy reducidos, disminuyendo el consumo y emisiones de CO₂.

- c) Que cumpla con los requisitos sobre emisiones de gases, partículas contaminantes y humos establecidos.

Es posible que la administración tributaria solicite la documentación, que acredite que la deducción se ajusta a lo establecido en la normativa. Estos documentos son:

- ∴ Facturas de compra de vehículo
- ∴ Certificado de homologación del vehículo.

Una vez homologado el vehículo, la administración queda autorizada para otorgar el certificado de homologación, lo que acredita cumplir con las normas de emisiones de contaminantes.

3.4.1.3.3 Base de deducción.

La base del cálculo de la deducción no es el importe de la inversión, sino un porcentaje del mismo.¹²⁸ Por lo que no es el precio total del vehículo.

La base del cálculo de la deducción es el resultado, de aplicar el precio de adquisición del vehículo, el porcentaje que corresponda:

¹²⁸ BADAS CEREZO, J. *La nueva ley del IRPF: estrategias ante la reforma del impuesto*. Editorial Lex Nova. España 2006 Pág. 234

∴ 45 % o 90% para camiones y tractocamiones.

∴ 40% o 85% para tractocamiones mas semirremolque

∴ 35% o 80% para autobuses y demás vehiculos.

3.4.1.3.4 Tipo de deducción.

12%. Para acreditar esta deducción no es necesario solicitar la certificación de convalidación de la inversión.

La inversión se entenderá realizada cuando los elementos patrimoniales sean puestos en condiciones de funcionamiento. Pero si los elementos patrimoniales son objeto de contrato de arrendamiento, se considera realizada la inversión a la fecha de celebración del contrato, pero en estos casos debe de ejecutarse la opción de compra, en caso contrario, debe devolverse el importe de la deducción devengado con sus intereses en mora.

3.4.1.3.5 Mantenimiento de la inversión.

✓ 3 años

✓ Vida útil, si fuese inferior.

La administración tributaria podrá requerir de la administración competente en materia de medio ambiente, la expedición de un certificado que acredite el mantenimiento de los citados niveles de protección ambiental. Por razones tecnológicas los elementos patrimoniales afectos a esta deducción, pueden perder o disminuir su eficacia en materia de medio ambiente durante los plazos establecidos, podrán ser sustituidos o complementados por otros elementos que contribuyan a la recuperación de los niveles de protección inicialmente previstos, esto sin perder el derecho a la deducción, pero las

inversiones que sustituyan y complementen a la inicial, no podrá acogerse a la reducción.

3.4.1.4 Deducciones por equipos para el aprovechamiento de energías renovables.

3.4.1.4.1 Ámbito objetivo.

Las inversiones en instalaciones y equipos nuevos, lo que debe entenderse de la siguiente manera:¹²⁹

Inversión: adquisición mediante formulas de financiación o condicionadas al ejercicio de la opción de compra.

Nuevos: tienen la consideración de activos fijos nuevos, los elementos que no hayan entrado en funcionamiento con anterioridad, es decir, que no hayan sido usados no por el adquiriente, ni por un tercero.

Aprovechamiento: debe entenderse como la actividad de explotación, en este caso, de la energía solar para transformarla en electricidad, lo cual requiere que la entidad, que desarrolle esta actividad sea también la titular del producto objeto del aprovechamiento, esto es, la energía eléctrica.

3.4.1.4.2 Requisitos ambientales.

- a) Que las inversiones sean nuevas.
- b) Que las inversiones sean con finalidad:¹³⁰

¹²⁹ *Ibidem*. Pág. 105

¹³⁰ *Ibidem*. Pág. 108

Aprovechamiento de la energía proveniente del sol, para su transformación en el calor o electricidad.

Aprovechamiento como combustible, de residuos sólidos urbanos o biomasa procedente de residuos de industrias agrícolas y forestales, de residuos agrícolas, forestales y de cultivos energéticos para su transformación en calor o electricidad.

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

Tratamiento de productos agrícolas, forestales o aceites usados para su transformación en biocarburante (bioetanol o biodiesel)

- c) Que se pruebe la inversión. Esto puede realizarse por cualquier medio de prueba, tales como, facturas del instalador, contrato con la empresa a la que se le vende la energía o inscripción en un registro de productores de energías renovables.¹³¹

3.4.1.4.3 Base de deducción.

Precio de adquisición o coste de producción.

3.4.1.4.4 Tipo de deducción.

10%

3.4.1.4.5 Mantenimiento de la inversión.

- ✓ 5 años.
- ✓ 3 años, si es un bien mueble.

¹³¹ Ibidem. Pág.236

- ✓ Vida útil, si es inferior.

No hay posibilidad de sustituir o de complementar, los elementos patrimoniales afectos a esta clase de deducciones.

3.4.1.5 Deducciones por aprovechamiento energético en vivienda habitual.

3.4.1.5.1 Ámbito objetivo

Inversiones para el aprovechamiento de fuentes de energía renovables en la vivienda habitual, destinadas a las siguientes finalidades:

- I. Aprovechamiento de la energía solar o eólica para su transformación en calor o electricidad.
- II. Aprovechamiento, como combustible, de residuos sólidos urbanos o de biomasa procedente de residuos industriales agrícolas y forestales, así como de cultivos energéticos, para su transformación en calor o electricidad.
- III. Tratamiento de residuos biodegradables, procedentes de explotaciones ganaderas, de estaciones depuradoras de aguas residuales, de efluentes industriales o de residuos sólidos urbanos para su transformación en biogás.
- IV. Tratamiento de productos agrícolas, forestales o aceites usados para su transformación en biocarburantes.

3.4.1.5.2 Requisitos ambientales

- a) Fotocopia compulsada del Documento Nacional de Identidad.
- b) Certificado de puesta en condiciones de funcionamiento por el solicitante, con importe y ejercicio.

- c) Convenio de la administración
- d) Memoria técnica descriptiva de la inversión realizada
- e) Certificado de vivienda habitual¹³²

Certificado original que acredite el conocimiento de la inversión por parte de alguna administración. Autorización administrativa para la inversión:

Instalaciones térmicas en edificios (calefacción, climatización, y agua caliente sanitaria)

Instalaciones fotovoltaicas de producción de energía eléctrica.

3.4.1.5.3 Base de la deducción

Precio de adquisición o coste de producción

3.4.1.5.4 Tipo de deducción

5%

3.4.1.6 Deducciones por donaciones de carácter medioambiental.

3.4.1.6.1 Deducciones de renta por actividades de investigación y desarrollo

3.4.1.6.1.1 Ámbito objetivo.

La inversión directamente o a través de centros de investigación, centros de desarrollo tecnológico, constituidos como entidades sin ánimo de lucro o

¹³² SIERRA. CARRAL, E. Ob. Cit., Pág. 82

centros y grupos de investigación de instituciones de educación superior, en proyectos calificados como de carácter científico, tecnológico.¹³³

Investigación: indagación original y planificada para descubrir nuevos conocimientos o una superior comprensión del ámbito científico y tecnológico.

Desarrollo: aplicación de resultados de investigación u otro conocimiento científico, a fabricar nuevos materiales o productos, diseñar los mismos y mejorarlos tecnológicamente.

3.4.1.6.1.2 Requisitos ambientales.

Para tener derecho a la deducción, el proyecto de inversión deberá obtener aprobación previa del Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología.

Cuando la entidad beneficiaria de la donación que da derecho a deducción, sea algunas de las ya mencionadas, debe reunir los siguientes requisitos:

- a) Haber sido reconocida como persona jurídica sin ánimo de lucro y estar sometida en su funcionamiento a vigilancia oficial.
- b) Haber cumplido con la obligación de presentar la declaración de ingresos y patrimonio o de renta, según el caso, por el año inmediatamente anterior al de la donación.
- c) Manejar, en depósitos o inversiones en establecimientos financieros autorizados, los ingresos por donaciones.

Las donaciones que dan derecho a deducción deben revestir las siguientes modalidades:

¹³³ *Ibidem.* Pág. 109

1. Cuando se done dinero, el pago debe haberse realizado por medio de cheque, tarjeta de crédito o a través de un intermediario financiero.
2. Cuando se donen bienes, se tomará como valor el costo de adquisición vigente en la fecha de la donación, más los ajustes por inflación declarados hasta esa misma fecha.

Para que proceda el reconocimiento de la deducción por concepto de donaciones, se requiere un certificado de la entidad donataria, firmada por el Revisor Fiscal o Contador, en donde conste la forma y el monto de la donación, así como el cumplimiento de las condiciones señaladas.

3.4.1.6.1.3 Base de la deducción.

La base de deducción es el importe de los gastos de investigación y desarrollo y en su caso por las inversiones en elementos de inmovilizado material e inmaterial, excluidos los inmuebles y terrenos. Se consideran gastos de investigación y desarrollo los realizados, por el sujeto pasivo, incluidas las amortizaciones de los bienes afectos a esas actividades, en cuanto estén directamente relacionadas con las mismas y se apliquen efectivamente a su realización constando específicamente individualizados por proyectos. Igualmente se consideran gastos de investigación y desarrollo, las cantidades pagadas para la realización de tales actividades.¹³⁴

3.4.1.6.1.4 Tipo de deducción.

Gatos:

- ✓ El 30% de los gastos efectuados en el periodo impositivo.

¹³⁴ PÉREZ BANACLOCHE, J. *Impuesto sobre sociedades 2004: Guía útil*. Editorial La ley. España 2006, Pág. 113.

- ✓ Si los gastos son mayores que la media de los efectuados en los dos años anteriores, se aplica el 30% hasta dicha media y el 50% sobre el exceso respecto de la misma.
- ✓ A demás de la deducción así cuantificada se practicara una deducción adicional, del 10 % del importe de los siguientes gastos:

Los de personal de la entidad correspondiente a investigadores cualificados, adscritos en exclusiva a actividades de investigación y desarrollo.

Los correspondientes a proyectos de investigación y desarrollo contratados con universidades, organismos públicos de investigación o centros de innovación y tecnología reconocidos.

3.4.1.6.1.5 Inversiones:

- ✓ El 10% de las inversiones en elementos de inmovilizado material o inmaterial, excluidos los inmuebles y terrenos, siempre que estén afectos exclusivamente a actividades de investigación y desarrollo.

Los elementos en que se materialice la inversión deben permanecer en el patrimonio del sujeto pasivo, salvo pérdidas justificadas, hasta que cumpla su finalidad específica en las actividades de investigación y desarrollo, excepto que su vida útil, según el método de tablas oficiales que se aplique sea inferior.¹³⁵

3.4.1.7 Deducciones de renta por innovación tecnológica.

3.4.1.7.1 Ámbito objetivo.

Es la innovación tecnológica, la actividad cuyo resultado sea un avance tecnológico, en la obtención de nuevos productos o procesos de producción

¹³⁵ Ibidem. Pág. 115

o mejoras sustanciales de las ya existente. Se consideran nuevos aquellos productos o procesos cuyas características o aplicaciones, desde el punto de vista tecnológico, difieran sustancialmente de las existentes con anterioridad. Esta actividad incluye la materialización de los nuevos productos o procesos en un plan, esquema o diseño, así como la creación de un primer prototipo no comercializable y los proyectos de demostración inicial o proyectos piloto, siempre que los mismos se pueden convertir o utilizar para aplicaciones industriales o para su explotación comercial.¹³⁶

Se incluyen las actividades de diagnóstico tecnológico realizadas por universidades, organismos públicos de investigación y centros de innovación y tecnología.

3.4.1.7.2 Base de la deducción

Gastos del periodo en estas actividades:

- ✓ Proyectos de innovación encargados a universidades, organismos públicos de investigación y centros de innovación y tecnología.
- ✓ Diseño industrial e ingeniería de procesos de producción.
- ✓ Adquisición de tecnología avanzada: patentes, licencias y diseños.
- ✓ Obtención del certificado de aseguramiento de calidad de la serie ISO 9000, GMP y similares, pero no los gastos relativos a su implementación.

¹³⁶ Ibidem. Pág.115

3.4.1.7.3 Tipo de deducción

Cuando se trate de proyectos de innovación encargados a universidades, organismos públicos de investigación y centros de innovación y tecnología será el 13%

Y para las demás inversiones será el 9%.

Exclusiones a este tipo de deducciones:

1. Actividades que no impliquen una novedad científica o tecnológica significativa.
2. Actividades de producción industrial y provisión de servicios o distribución de bienes y servicios.
3. Exploración, sondeo o prospección de minerales e hidrocarburos.¹³⁷

3.4.1.8 Deducciones por actividades forestales.

3.4.1.8.1 Deducciones de renta por inversiones en plantaciones de reforestación.

3.4.1.8.1.1 Ámbito objetivo.

Las personas naturales o jurídicas que realicen directamente inversiones en nuevas plantaciones de reforestación, de coco, de palmas productoras de aceites, de caucho, de olivo, de cacao, de árboles frutales, de obras de riego y avenamiento, de pozos profundos y silos para tratamiento y beneficio primario de los productos agrícolas, tendrán derecho a deducir anualmente

¹³⁷ ÁLVAREZ ARGENTE, J. *Prontuario Fiscal 2007*. Editorial CISS. España 2007, Pág. 205

de su renta el valor de dichas inversiones que hayan realizado en el respectivo año gravable.¹³⁸

3.4.1.8.1.2 Requisitos ambientales.

- a) La Aprobación de un Plan de Establecimiento y Manejo Forestal, por parte de la entidad competente para la administración y manejo de los recursos naturales renovables y del medio ambiente.
- b) La demostración de que las plantaciones se realizarán en suelos de aptitud forestal, entendiéndose por tal las áreas que determine para el efecto la entidad competente para la administración y manejo de los recursos naturales renovables y del medio ambiente.
- c) Acreditar que los suelos en que se harán las nuevas plantaciones no se encuentran, ni lo han estado en los últimos cinco años, con bosques naturales, de acuerdo con sistemas probatorios.
- d) Presentar los documentos que comprueben que el beneficiario del Incentivo es el propietario o arrendatario del suelo en el cual se va a efectuar la plantación.

Cuando se trate de un arrendatario, el contrato respectivo debe incluir como objetivo del mismo el desarrollo del Plan de Establecimiento y manejo Forestal que debe someterse a aprobación, y su término deberá ser igual al necesario para el cumplimiento del Plan. Una vez otorgado el Certificado de Incentivo Forestal, el término del contrato de arrendamiento no podrá rescindirse por la persona o personas que sucedan, a cualquier título, al propietario que los haya celebrado.

¹³⁸ *Ibidem*. Pág. 114

3.4.1.8.1.3 Base de la deducción.

Precio de adquisición o coste

3.4.1.8.1.4 Tipo de deducción.

No podrá exceder del 10% de la renta líquida del contribuyente que realice la inversión.

3.4.1.8.2 Bonos forestales.

Es el aporte directo en dinero, como reconocimiento del Estado, a las externalidades positivas de la forestación, que consiste en una bonificación en efectivo de los costos de siembra de plantaciones forestales con fines protectores-productores en terrenos de aptitud forestal, del 50% si se plantan especies introducidas y un 75% si se plantan especies nativas. Por los costos totales netos de manejo del segundo hasta el quinto año se reconoce hasta un 50% para ambos casos. Incluye especies maderables y no-maderables.

Son beneficiarios de las bonificaciones:

- Personas individuales y personas jurídicas tales como: empresas privadas, asociaciones campesinas e indígenas, grupos cooperativos, etc.
- Las empresas de acueducto y alcantarillado municipales y distritales.
- Los departamentos, municipios, distritos y las entidades territoriales indígenas

Para beneficiarse se deben contar con un Plan de Establecimiento y Manejo Forestal aprobado por la autoridad regional competente, los terrenos donde

se planten no deben haber estado en los últimos cinco años cubiertos con bosque natural y el titular del proyecto debe ser propietario o arrendatario de los terrenos a plantar.

Los proyectos aprobados reciben una comunicación del organismo regional competente indicando su aprobación para que se realice la plantación la cual corre a cargo del propietario. El reintegro de siembra se efectúa una vez se verifique el rendimiento de la plantación, entre el sexto y séptimo mes.¹³⁹

3.4.1.9 Descuento al Impuesto predial (Impuesto a la transferencia de bienes inmuebles)

3.4.1.9.1 Ámbito objetivo

El descuento se efectuará teniendo en cuenta al propietario que adelante programas de recuperación y conservación, en bosque natural o plantado en un área inferior a 100 metros a la redonda, en los nacimientos de las quebradas del municipio y en la faja inferior a 30 metros de ancho paralela de lado y lado, de los causes de los ríos, quebradas, arroyos, lagos, lagunas y depósitos de agua que abastezcan , represas para servicios hidroeléctricos y riego, acueductos rurales y urbanos o que estén destinados al servicio humano, agrícola o ganadero o acuicultura para uso de interés social.

3.4.1.9.2 Requisitos ambientales.

- a) Solicitud ante la unidad municipal de asistencia técnica agropecuaria UMATA.
- b) La UMATA verifica las condiciones para otorgar el incentivo.

¹³⁹ RODRIGUEZ. MUÑOS, J. Ob. Cit., Pag.75

c) Se firma convenio entre la UMATA y el respectivo beneficiario.¹⁴⁰

3.4.1.9.3 Tipo de deducción.

Descuento hasta por el 30% del impuesto predial.

3.4.2 Exclusiones de IVA

3.4.2.1 Exclusiones de IVA por inversiones ambientales.

3.4.2.1.1 Ámbito objetivo.

El ámbito objetivo de este tipo de incentivo fiscal ambiental recae sobre, sistema de monitoreo ambiental y programas ambientales.

- I. Sistemas de monitoreo ambiental, es el conjunto sistemático de elementos, equipos o maquinaria nacionales o importados, según sea el caso, destinados a la obtención, verificación o procesamiento de información sobre el estado, calidad o comportamiento de los recursos naturales renovables, variables o parámetros ambientales, vertimientos, residuos y emisiones.
- II. Programa ambiental, es el conjunto de acciones orientadas al desarrollo de los planes y políticas, nacionales previstas en el plan nacional de desarrollo, así como también las que correspondan a la implementación de los planes ambientales regionales definidos por las autoridades ambientales.¹⁴¹

¹⁴⁰ *Ibidem*. Pág. 93

¹⁴¹ RODAS. LLERNA, G. Ob. Cit., Pag.100

3.4.2.1.2 Elementos, equipos o maquinaria que no son objeto de certificación para la exclusión de IVA

1. Elementos, equipos o maquinaria que no son constitutivos o no formen parte integral del sistema de control y monitoreo ambiental.
2. Cemento, arena, grava, ladrillos, agregados pétreos, concreto, elementos de refuerzo estructural, tejas y en general materiales propios de la construcción de obras civiles, con excepción de los requeridos para las obras destinadas a la destinación final de residuos sólidos o al tratamiento de aguas residuales.
3. Materias primas a partir de las cuales se obtiene elementos constitutivos de los sistemas de control y monitoreo ambiental.
4. Tuberías, tanques, válvulas, bombas y en general equipos y elementos destinados a la construcción, operación y mantenimiento de sistemas de acueducto.
5. Tuberías, tanques, válvulas, bombas y en general equipos y elementos requeridos para la construcción y operación de sistemas de alcantarillado, ya sea este de carácter pluvial o sanitario, con excepción de los que se destinen a la construcción de colectores o interceptores que hagan parte integral de un sistema de tratamiento de dichos residuos líquidos.
6. Vehículos destinados a la recolección de residuos sólidos y maquinaria y equipos para movimientos de tierra.
7. Elementos, equipos y maquinaria de salud ocupacional y seguridad industrial.

8. Elementos, equipos y maquinaria que correspondan a acciones propias de reposición o de mantenimiento industrial del proceso productivo.
9. Gasodomesticos y electrodomésticos en general.
10. Elementos, equipos y maquinaria destinados al cumplimiento de medidas de manejo ambiental, correctivas o compensatorias, impuestas por las autoridades ambientales.

3.4.2.1.3 Elementos, equipos o maquinaria que si son objeto de certificación para la exclusión de IVA

1. Madera en bruto (redonda, rolliza o rolo) con o sin corteza o madera en bloque o simplemente desorillada.
2. Arboles de vivero para establecimiento de bosques maderables.
3. Cuchillos y hojas cortantes para maquinas y aparatos mecánicos de uso agrícola, hortícola y forestal.
4. Aparatos de sistema de riego.
5. Maquinas, aparatos y artefactos para cosechar o trillar, incluidas las prensas para pajas o forraje, maquinas para limpieza o clasificación de huevos, frutos o demás productos agrícolas.
6. Maquinas y aparatos para la agricultura, horticultura, silvicultura o apicultura, incluidos los germinadores con dispositivos mecánicos o térmicos incorporados.
7. Maquinas para limpieza, clasificación o cribado de semillas, granos y hortalizas de vaina seca.

8. Tractores agrícolas

9. Remolques para uso agrícola.

10. Maquinaria o equipo importado para control y mejoramiento del medio ambiente.¹⁴²

3.4.2.1.4 Requisitos ambientales.

3.4.2.1.4.1 Requisitos generales.

- a) Señalar si los elementos, equipos o maquinarias, por los que se solicita la certificación son nacionales o importados.
- b) Señalar el objeto o finalidad, así como la descripción detallada del sistema de control ambiental o monitoreo ambiental.
- c) Relacionar y aportar copia de las autorizaciones ambientales, que según normativa vigente se requieren para el desarrollo de la actividad, obra o proyecto.
- d) Identificar con precisión cada uno de los elementos, equipos o maquinarias para los que se solicita la certificación, especificando:

Marca, modelo o referencia, fabricante, vendedor y detallando la función, que cada uno cumple dentro del sistema de control ambiental o de monitoreo ambiental.

- e) Adjuntar según sea el caso, catálogos y planos descriptivos que incluyan las especificaciones técnicas, de los equipos o elementos.
- f) Señalar el lugar de ubicación geográfica y sitio de instalación de los equipos, elementos o maquinarias correspondientes.

¹⁴² ROZADO. GONZÁLEZ, B. Ob. Cit., Pág. 81

3.4.2.1.4.1.1 Requisitos cuando se trata de maquinaria que no se produzca en el país.

- a) Identificar el programa ambiental al que se destinara la maquinaria o equipo y las acciones establecidas dentro del mismo.
- b) Aportar la certificación del Ministerio de Comercio Exterior, en la que conste que la maquinaria o equipo, no se produce en el país.
- c) Si se trata de la importación de maquinaria y equipos destinados al desarrollo de proyectos o actividades, que sean exportadores de certificados de reducción de emisiones de gases efecto invernadero, que no hagan parte del mercado de cumplimiento derivado del protocolo de Kioto, el solicitante deberá presentar:

Copia del contrato o acuerdo de compraventa suscrito entre el dueño y el destinatario.

Un documento que contenga la descripción detallada de los procesos, tecnología, maquinaria y equipos.

3.4.2.1.4.2 Requisitos específicos

3.7.2.1.4.2.1 Cuando se trate de sistemas de control ambiental

- a) Cuantificar en cifras concretas el beneficio ambiental del sistema de control ambiental, especificando la línea, base o situación actual.
- b) Se deberá presentar la cuantificación del impacto ambiental, antes de la incorporación y los resultados medibles y verificables esperados, con la implementación del sistema en términos de:

Disminución de la demanda de los recursos renovables

Prevención de la generación de residuos líquidos, emisiones atmosféricas o residuos sólidos en procesos y actividades productivas, reducción del volumen de residuos líquidos, emisiones atmosféricas o residuos sólidos.

Mejoramiento de la calidad de residuos líquidos, emisiones atmosféricas o residuos sólidos.

3.4.2.1.4.2.2 Cuando se trate de sistemas de monitoreo ambiental.

- a) Se deberá explicar el destino que se dará a la información obtenida, verificada o procesada, sobre el estado, calidad o comportamiento de:

Los recursos naturales renovables.

Variables o parámetros ambientales

Vertimientos

Residuos

Emisiones¹⁴³

- b) Para estos efectos será necesario indicar el nombre de los componentes, elementos o sustancias objeto del monitoreo.

Si la certificación no ha sido aprobada en el momento de la importación del equipo, no se pierde el derecho de beneficio y el IVA de los equipos certificados, puede recuperarse como cobro de lo no debido

Procedimiento para acceder a los incentivos fiscales ambientales.

¹⁴³ FERNANDEZ SOTO, M. Ob. Cit., Pag. 66

Es este apartado es importante destacar que, si bien es cierto se necesita la coordinación de autoridades fiscales como ambientales en cuanto a la aplicación y procedimientos, se evidencia que se otorga mayores competencia al Ministerio de Medio Ambiente, puesto que el Ministerio de Hacienda tiene como objetivos inmediatos velar por la estabilidad macroeconómica del país sobre bases a corto plazo, no identificándose con amplias metas a largo plazo de del desarrollo sostenible. Retomando que el Ministerio de Ambiente trabaja para lograr una mayor coordinación con otras autoridades públicas, pues, en conjunto son los que representan y lideran sectores que por su naturaleza y objetivos, hacen uso intensivo de los recursos naturales.

3.5 Procedimiento

Dentro del procedimiento para acceder a los incentivos fiscales ambientales mencionaremos:

- La ETAPA DE DISEÑO DE LOS INCENTIVOS FISCALES AMBIENTALES: a demás del articulado de las reformas, propuestas de reglamentación presentada por el MINISTERIO DE MEDIO AMBIENTE.
- Una vez presentadas las propuestas por el MINISTERIO DE MEDIO AMBIENTE, estas son sometidas a consideración del MINISTERIO DE HACIENDA, que las expide.
- Luego el MINISTERIO DE MEDIO AMBIENTE sigue un procedimiento interno en el cual se comprende la CERTIFICACIÓN DE CUMPLIMIENTO DE OBJETO DEL INCENTIVO FISCAL AMBIENTAL, como procedimiento previo para la PRESENTACIÓN DE LAS DECLARACIONES FISCALES, en el mismo año gravable en que se

realiza la inversión ambiental o la adquisición de los equipos o elementos del caso, al MINISTERIO DE HACIENDA

Experiencias en la Aplicación de Incentivos Fiscales Ambientales

Los instrumentos tributarios orientados a la a incentivar cambios en el cambio de los distintos sectores usuarios de los recursos naturales, no han tenido un desarrollo necesario como para alcanzar metas de política ambiental a un menor costo económico social, a causa de las prioridades de gestión fijadas por las mismas autoridades ambientales¹⁴⁴

Dificultades

Grandes dificultades para acceder a los incentivos fiscales ambientales, que en muchos de los casos surgen de problemas como desconocimiento y la escasa divulgación de su reglamentación, faltas de de precisión en las normas sobre a que se entiende y que se reconoce con gestión ambiental e inversión ambiental en cada sector productivo.¹⁴⁵

Se perciben fallas de gobierno en relación con este instrumento tributario que para promover la gestión ambiental.

En los procesos legislativos para la promulgación de las leyes y las reformas tributarias, los debates se han referido solo a la cuantía y a los efectos fiscales de las exenciones y beneficios que se proponen, y no al carácter ambiental de alguno de ellos. Por consiguiente, el interés ambiental ni siquiera existe como consideración última de de los objetivos trazados, lo que deja claro el hecho de que nunca han sido ambientales las razones por las cuales se estimo importante el incluir los incentivo fiscales ambientales

¹⁴⁴ ACQUATELA , Jean y Otro. Ob. Cit., Pág., 246

¹⁴⁵ Ibídem, Pág. 244

En el proceso legislativo ha habido, a nivel del propio gobierno, una falta total de coordinación para impulsar las acciones. Ya que son los organismos ministerios o interesados los que han abogado por la inclusión de incentivos no contemplados en las leyes, siendo el elemento ambiental el que pasa a segundo plano con respecto a la perspectiva ambiental.

Legislaciones sobre Comercio Exterior impulsa procesos que restan competitividad a los incentivos fiscales ambientales. Es el caso de del mecanismo de promoción de exportaciones conocido como “Plan Vallejo”¹⁴⁶ bajo el cual los beneficios que obtiene el empresario resulta íntegramente mas practico y provechoso.

Propuestas en el proceso y mecanismo de la aplicación de los incentivos fiscales ambientales.

Las experiencias vividas por otros países han demostrado la implicaciones que representan adoptar mecanismos novedosos, como es el caso de los incentivos fiscales ambientales, el hecho de de que con ellos no se halla logrado metas ambientales, por razones de fallas de gobierno en materia de coordinación de políticas fiscales y ambientales, no puede restársele credibilidad a este instrumento tributario como tal, puestos estos son inconvenientes externos, es decir, no puede ser tomado como parámetro de aplicación para cuantificar su eficacia e idoneidad, mas bien, por el contrario esas experiencias son base para superar esas fallas para aplicarlos correctamente. Por tanto señalaremos las siguientes propuestas:

El MINISTERIO DE MEDIO AMBIENTE debe intensificar los procesos de evaluación del impacto de los beneficios tributarios, en cuanto al mejoramiento de la calida del medio ambiente como en la efectividad del

¹⁴⁶ Ibidem, Pág. 248

instrumento. Asimismo Intensificar la planificación del manejo de los instrumentos técnicos y financieros, incluidos los tributarios, que al norma ambiental le permite, con el fin de fortalecer la implementación de las políticas ambientales y su coordinación con la política fiscal y de comercio.

Brindar mayor información a los empresarios sobre los requisitos para la obtención de los incentivos fiscales ambientales a fin de reducir los tiempos de aprobación o rechazo de las solicitudes en cuanto al proceso de certificación.

Mejorar el sistema de información sobre la administración del proceso de de tramite se solicitud, requiriendo un mayor seguimiento del beneficio como una estrategia para que el empresario suministre información que permita cuantificar el mejoramiento de la calidad de ambiental derivada de su gestión y de la inversión realizada¹⁴⁷

Criterios de elegibilidad para el otorgamiento de los incentivos fiscales ambientales.

Para estructurar los criterios generales es importante que las autoridades competentes y, más específicamente el Ministerio de Medio Ambiente, se ocupen de unificar los conceptos de base que para el caso se busca potenciar.

Los criterios de elegibilidad deben de guardar armonía con los principios tributarios predominantes en lo que respecto a los incentivos y con las definiciones expuestas en los decretos reglamentos .

En el caso del IVA, la exclusión es aplicada cuando el propósito del interesado es impulsar, mediante la adquisición de, montaje y puesta en

¹⁴⁷ Ibidem, Pág. 252

operación de los equipos y elementos correspondientes, el cumplimiento de las leyes, regulaciones y disposiciones ambientales vigentes. En lo atinente a las inversiones, la única condición para acceder al benéfico de deducción de renta es que las acciones que se van a emprender no responda al mandato emanado de una licencia ambiental.¹⁴⁸

3.6 INCENTIVOS FISCALES AMBIENTALES EN EL SALVADOR

3.6.1 Incentivos fiscales para el fomento de las energías renovables en la generación de electricidad.

A través de estos incentivos se reconocen los retos del cambio climático y de la necesidad de un cambio cualitativo de nuestro modelo energético. En este contexto se da un carácter estratégico a las Energías Renovables (ER) para afrontar los impactos del cambio climático y de la seguridad de suministro a la vez que son un factor de desarrollo industrial, de innovación y creación de empleo. Se realza que las ER ayudan a cambiar el modelo de crecimiento por ser un instrumento de reactivación económica.

El sol, el viento y el agua son fuentes muy ricas, que con las tecnologías adecuadas pueden convertirse en electricidad. Los desechos orgánicos, o biomasa, también pueden utilizarse como combustibles para reemplazar los que emiten gases de efecto invernadero como el carbón y el petróleo.

Las fuentes de energía renovable producen menos contaminación y gases que contribuyen al calentamiento global que otras fuentes de energía. Por ejemplo, reemplazar los combustibles fósiles con energía solar o eólica es una parte esencial de la solución al problema del calentamiento global. La energía renovable es especialmente importante para los pueblos sin conexión a redes eléctricas. Para esos pueblos la energía solar y eólica

¹⁴⁸ Ibidem, Pág. 253

puede con frecuencia significar electricidad más barata y con menos contaminación que los combustibles fósiles”.

3.6.1.1 Política Energética

Política Energética, comprometida a fomentar la inversión en las energías renovables, para que a mediano y largo plazo exista:

- ✓ Matriz Energética Diversificada.
- ✓ Aprovechamiento óptimo de las fuentes renovables.
- ✓ Ahorro de divisas
- ✓ Estabilización a mediano plazo de los precios de la electricidad.
- ✓ Mejora en la calidad ambiental del país.

Este tipo de política, se centra exclusivamente en cuestiones internas principalmente en eficiencia, armonización fiscal y medio ambiente.¹⁴⁹

A continuación se procede a señalar las características d el sector energético y de las políticas aplicadas. Entre los elementos fundamentales podemos citar:¹⁵⁰

Preponderancia de los combustibles fósiles en el suministro de energía, lo que también ocasiona un elevado de emisiones de CO2.

Poca participación de las energías renovables, ya que con la aprobación de esta ley se sientan los primeros precedentes para el fomento de las energías renovables a través de la aplicación de los incentivos fiscales ambientales.

Incertidumbre respecto del futuro de la energía nuclear.

¹⁴⁹ SÁNCHEZ, Antonio. *Gas y Petróleo en Rusia, Impacto Interno y Proyección Exterior*. Universidad de Valencia. Valencia España 2006. Pág. 105

¹⁵⁰ GALINDO MARTIN, M. *Política Socioeconómica en la Unión Europea*. Editorial Delta Publicaciones. Madrid, España 2006. Pág. 342

Crecimiento imparable del transporte por carretera y aire, con los consiguientes problemas de congestión y calidad de aire.

3.6.1.1.1 Objetivo de la Política Energética

Tiene por objetivo satisfacer la demanda de energía del país de una forma eficiente, es decir que cada recurso energético se utilice de la forma más racional que le corresponda. Significa que la política energética no debe de partir del simple hecho de “producir energía”, sino que debe de tomar también en cuenta el manejo de la demanda.

La política es de llevar la energía, cualquiera que ella sea, al mayor número de ciudadanos. Lo fundamental de una política energética es dar la posibilidad para que todos los ciudadanos tengan acceso a ella.

Esta política no puede darse sin una política de precios. Si esta es inadecuada, se estarán despilfarrando los recursos, con esta política de precios, se requiere de una estrategia de uso racional y de conservación de energía para tener un manejo apropiado de la demanda.

Los objetivos que se pretenden alcanzar en El Salvador a través de una política energética.

3.6.1.1.1.1 Objetivos Generales

- Asegurar un abastecimiento oportuno, continuo, de calidad y a precio razonable.
- Reducir la vulnerabilidad en el en el aprovisionamiento, de energías, diversificando las energías del país
- Minimizar los impactos ambientales

- ☑ Ampliar la cobertura de los servicios de energía a la población y a los sectores económicos.¹⁵¹

3.6.1.1.1.2 Objetivos Específicos y lineamientos Estratégicos

Estos se traducen como los pilares de la política Energética, y estos surgen a partir de los sectores externos, las condiciones nacionales, las necesidades de abastecimientos a futuro y a la interrelación entre los factores económicos, ambientales y sociales.¹⁵²

- Diversificación e incremento de las fuentes de energía: a través de las energías renovables, como la hidráulica, solar, eólica, biocombustible; compatibles con el medio ambiente, con el objeto de reducir nuestra dependencia de factores externos.
- Ampliación de cobertura: en el de servicio de energía eléctrica a nivel nacional.

3.6.1.1.2 Fundamento para el Fomento de las Energías Renovables

La Constitución Política de El Salvador preceptúa que es obligación fundamental del Estado orientar la economía nacional para lograr la utilización de los recursos naturales, adoptando las medidas que sean necesarias para su aprovechamiento, en forma eficiente y que el desarrollo de los recursos energéticos renovables es de interés público.

La política del Ministerio de Medio Ambiente y Recursos Naturales en El Salvador, es de fomentar la inversión a las energías renovables, dentro de

¹⁵¹GAVIDIA, Yolanda. *Política Energética*. Ministerio de Economía y Coordinadora del CNE. El Salvador 2007. Pág.12.

¹⁵² *Ibidem*. Pág.12

las reglas competitivas del mercado para que a mediano y a largo plazo se consiga:

- Una repercusión en la calidad ambiental del sector energético
- Aprovechamiento de los beneficios de las energías renovables

3.6.2 Ley de Incentivos Fiscales para el Fomento de las Energías Renovables en la Generación de Electricidad.

3.6.2.1 Objetivo de la ley

Art.1 la presente ley tiene por objeto promover la realización de inversiones en proyectos a partir del uso de fuentes renovables de energía, mediante el aprovechamiento de los recursos hidráulico, geotérmico, eólico y solar, así como de las biomasas, para la generación de la energía eléctrica.¹⁵³

3.6.2.2 Sujetos beneficiados

Los sujetos beneficiados que contempla la presente ley, de conformidad al Art. 3 son:

- Las personas naturales
- Las personas jurídicas, quienes para acceder a los beneficios contemplados deberán de cumplir con los siguientes presupuestos:
Ser titulares de nuevas inversiones en instalación de centrales de generación de energía eléctrica.

¹⁵³ Ley de Incentivos Fiscales para el Fomento de Las Energías Renovables en la Generación de Electricidad. Decreto Legislativo N°462 de 08 de noviembre de 2007. Publicado en Diario Oficial N°238, Tomo 377 de 20 de noviembre de 2007.

Hacer uso de fuentes renovables de energía: entre los cuales mencionaremos:

El Sol: energía solar.

El viento: energía eólica.

Los ríos y corrientes de agua dulce: energía hidráulica.

El calor de la Tierra: energía geotérmica.

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

Recurso Hidráulico: con el cual se canaliza el agua de los ríos, presas, canales, acueductos, tuberías, es decir, el agua conducida para su uso, para distribuirla como recurso.

Recurso Geotérmico: Los recursos geotérmicos constituyen la parte de la energía geotérmica o calor interno de la Tierra, es decir, de su calor natural, y este puede ser aprovechado en términos económicos por el hombre. Se clasifican habitualmente en dos tipos:¹⁵⁴ recursos geotérmicos de alta temperatura en los que ésta supera los 150 °C y recursos geotérmicos de baja y media temperatura, cuando ésta no alcanza los 150 °C. Las condiciones para la existencia en una zona determinada de recursos de alta temperatura o baja temperatura son diferentes, primando en el

¹⁵⁴ LASÉN AZAR, A. *La Energía Geotérmica en Chile*. Universidad de Chile. Chile 2000. Pág. 1

primer caso las condiciones de tipo geológico y en el segundo las condiciones de tipo económico

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

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

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

la convierte en un tipo de energía verde. Sin embargo, el principal inconveniente es su intermitencia.

Solicitar estos beneficios a partir de la entrada en vigencia de esta ley

3.6.2.3 Autoridades Competentes

3.5.2.3.1 Superintendencia General de Electricidad y Telecomunicaciones

La Superintendencia General de Electricidad y Telecomunicaciones, conocida por sus siglas SIGET que es el máximo órgano responsable aplicador de la Ley y su Reglamento.

Su misión es regular los sectores eléctricos y de telecomunicaciones, de conformidad con la Ley General de Electricidad y Telecomunicaciones, en tal forma que sea adecuada para garantizar que responda al interés general, a los derechos de los usuarios y de los operadores, en forma transparente.

La SIGET es el órgano competente para aplicar las normas contenidas en los tratados, en este caso en particular, el que ha ratificado nuestro país el Protocolo de Kyoto de la Convención de Marco Polo de las Naciones Unidas sobre Cambio Climático, este protocolo rige en el sector de electricidad, además se somete bajo su conocimiento el incumplimiento de estas normas, como lo es la Ley de Incentivos para el Fomento de las Energías Renovables en la Generación de Electricidad.

3.6.2.3.1.1 Naturaleza de la SIGET

De conformidad al Art. 1 de la Ley de Creación de la SIGET: Es una institución de carácter autónoma de servicio público sin fines de lucro. Dicha autonomía comprende los aspectos administrativos y financieros

3.5.2.3.1.2 Atribuciones de la SIGET

Es de señalar que cuenta con varias atribuciones, pero que en esta oportunidad haremos mención de una:

- Aplicar los tratados, leyes y reglamentos que regulen las actividades de los sectores de electricidad y de telecomunicaciones;

3.6.2.4 Beneficios previstos

3.6.2.4.1 Exenciones a impuestos aduaneros (aranceles)

De conformidad al Artículo 3 literal a: establece que durante los primeros diez años gozaran de exención del pago de los derechos arancelarios de inversión de maquinaria, equipo, materia e insumos destinados exclusivamente para las labores de prevención y de inversión en la construcción de obras. (Ver Anexo 2 Calculo del Incentivo)

Es necesario, que esta exención sea solicitada al Ministerio de Hacienda en el término de quince días con anterioridad a la importación de los elementos materiales, de acuerdo con la documentación de proyectos avalada en la certificación emitida por la SIGET¹⁵⁵

3.6.2.4.2 Exenciones a impuestos sobre rentas (utilidades)

En el Artículo 3 literal b: establece que las personas naturales o jurídicas titulares pueden gozar de este incentivo por un periodo de cinco años, en el caso de los proyectos entre diez y veinte megavatios, y de diez años en el caso de proyectos de menos diez megavatios; en ambos casos a partir de la entrada en operación de comercial del Proyecto. (Ver Anexo 3 Calculo del Incentivo)

¹⁵⁵ Ley de Incentivos Fiscales para el Fomento de Las Energías Renovables en la Generación de Electricidad. Ob. Cit., Pag. 3

3.6.2.4.3 Exenciones Certificaciones de Emisiones (MDL):

En el Artículo 3 literal c: establece que la Exención total del pago de todos los impuestos sobre los ingresos provenientes de la las “Reducciones Certificas de Emisiones” (RCE), en el Marco de Mecanismo para un Desarrollo Limpio (MDL) o mercados de carbonos similares, obtenidos por los Proyectos calificados y beneficiados conforme a la presente ley. (Ver Anexo 4 y 5 Calculo del Incentivo)

A continuación puntualizaremos en lo concerniente al Mecanismo para un Desarrollo Limpio. El párrafo 2 del Art. 12 del Protocolo establece que del mecanismo para un desarrollo limpio, este mecanismo permite a los países industrializados la posibilidad de transferir tecnologías a países en vías de desarrollo, mediante la inversión en proyectos de reducción de emisiones o sumideros. En términos generales, el objetivo del mecanismo para un desarrollo limpio, es el de implementarse en los países en vía de desarrollo.

3.6.2.4.3.1 Mercado de Carbono:

Varios Gobiernos, empresas e individuos han adoptando medidas para reducir sus emisiones de gases de efecto invernadero (GEI), bien de forma voluntaria o, cada vez más, debido a las prescripciones reglamentarias vigentes. Como los GEI se mezclan uniformemente en la atmósfera, desde el punto de vista ambiental es lo mismo reducir las emisiones en cualquier lugar del mundo, cualquiera que sea la jurisdicción política. La mayor parte los reglamentos que limitan las reducciones de GEI aprovechan esa característica de la “sustituibilidad”¹⁵⁶ y la permiten al adquisición de créditos de emisión tanto dentro como fuera de la zona regulada, sentando así las

¹⁵⁶FERNÁNDEZ NÚÑEZ, E. *Sistemas silvopastorales establecidos con Pinus radiata D. Don y Betula alba L. en Galicia y Sumideros de Carbono*. Universidad de Santiago Compostela. Chile 2000. Pág.39,40.

bases para un “mercado de carbono” mundial que representa una oportunidad para generar una mayor eficiencia mundial y para contribuir al desarrollo sostenible atrayendo nuevas inversiones públicas y privadas en tecnologías no contaminantes hacia las economías en transición y los países en desarrollo.

Las transacciones de carbono pueden agruparse en dos categorías:

Transacciones basadas en derecho de emisión: en el que el comprador adquiere los derechos de emisión creados y asignados / (o subastados) por los organismos reguladores en el marco de un régimen de límites e intercambios (cap-and-trade) como las unidades de cantidades asignadas (UCA) definidas por el Protocolo de Kioto.

Y transacciones basadas en proyectos: en el que el comprador adquiere créditos de un proyecto gracias al cual las emisiones de GEI son menores de las que habría generado en su ausencia. Algunas transacciones basadas en proyectos se realizan con el fin de cumplir objetivos voluntarios, pero la mayoría de ellas lo que pretenden en definitiva es el cumplimiento de los compromisos contraídos en el Protocolo de Kioto u otro régimen de reglamentación.

3.6.2.4.4 Deducciones de renta.

El Artículo 3, literal c, párrafo 2: establece que aquéllos proyectos de más de 20 megavatios de capacidad, podrán deducir del impuesto sobre la renta, por un periodo máximo de diez años o que haya concluido con dichos procesos, si estos fueran en menos de dichos o que haya concluido con dichos procesos, todos los gastos o costos indispensables para la investigación, exploración y explotación y preparación de los proyectos generales de energías eléctricas con base en fuentes renovables.

- Se requerirá previamente de la inversión y opinión técnica de la SIGET.
- Se requerirá calificación favorable de la Dirección General de Impuestos Internos.

La deducción no podrá exceder del 20% de los ingresos brutos generados en el año anterior y se llevara a cabo por medio de cuotas anuales que no superen el 25% de la renta obtenida en cada ejercicio, hasta su total amortización. (Ver Anexo 6 calculo de incentivos)

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

3.6.2.4.4.1 Procedimiento

- El interesado debe de cumplir primeramente con los requisitos previstos en la ley.
- El interesado deberá de presentar una solicitud a la SIGET
- La SIGET resolverá favorable o desfavorablemente dentro de los diez días hábiles contados a partir de la presentación de la solicitud.
- De obtener la certificación favorable, los beneficios fiscales los solicitará el interesado a las Direcciones Generales de Impuestos

Internos y de Aduanas, según sea el caso, las que con base en la certificación emitida por la SIGET, que contiene la opinión técnica los que se aplican los incentivos fiscales ¹⁵⁷

a. Verificación que los sujetos titulares de las inversiones no tienen obligaciones tributarias pendientes

- Calificación de los beneficios e incentivos fiscales, mediante Acuerdo Ejecutivo correspondiente
- Publicación en el Diario Oficial o resolución razonada denegando la petición
- Notificación al interesado dentro de un plazo máximo de diez días hábiles, a partir del día siguiente al de la presentación de la solicitud

3.7 LEGISLACIÓN APLICABLE

3.7.1 Constitución de la República

El sustento legal lo establece nuestra Norma Suprema en su Art. 11 en la que establece de forma expresa una obligación de carácter constitucional al Estado de proteger los recursos naturales, así como la diversidad e integridad del medio ambiente, garantizando el desarrollo sostenible. Declarando de intereses social la protección, conservación, aprovechamiento racional de los recursos naturales. ¹⁵⁸

¹⁵⁷ *Ibidem*. Pag.3

¹⁵⁸ Constitución de la República de El Salvador 1983. Constitución N°38 de 15 de Diciembre de 1983. Publicado en el Diario Oficial N°234, Tomo 281 de 16 de Diciembre de 1983.

3.7.2 Ley Secundaria

3.7.2.1 Ley del Medio Ambiente

Cuerpo normativo en su rango de norma secundaria regula lo concerniente al Uso y aprovechamiento de de los recursos renovables, Art. 65.

La Ley del Medio Ambiente establece en el Artículo 32, la elaboración de Programas de incentivos y desincentivos ambientales para facilitar la reconversión de procesos contaminantes o que hagan uso excesivo o ineficiente de los recursos naturales.¹⁵⁹

Actualmente existen una serie de disposiciones legales que tratan de promover acciones positivas: desechos sólidos y contaminación de agua.

Entre las primeras, podemos mencionar que, mediante Decreto Legislativo 739 del 21 de junio de 1996, se conceden condiciones favorables a las empresas privadas destinadas al procesamiento adecuado de desechos sólidos de tal forma que disminuyen sus emisiones al suelo agua y aire.

Las empresas que cumplen estos requisitos podrán beneficiarse de la exención de impuestos municipales además del impuesto sobre la renta en el plazo de los primeros diez años de su operación.

Para acceder a estos beneficios las empresas interesadas tienen que solicitar al Ministerio de Hacienda y Ministerio de Economía conjuntamente la emisión de un acuerdo que haga efectivas las disposiciones legales

¹⁵⁹ Ley de Medio Ambiente. Decreto Legislativo N°233 de 2 de marzo de 1998. Publicado en el Diario Oficial N°79, Tomo 339 de 4 de mayo de 1998.

3.8 INCENTIVOS FORESTALES EN EL SALVADOR

3.8.1 Definición Doctrinaria

“Los incentivos son instrumentos de política –posiblemente involucrando transferencias temporales de fondos públicos a entidades privadas– los que motivarán y estimularán agentes económicos por la creación de un ambiente atractivo a agentes que busquen cierto comportamiento (por ejemplo el caso de manejo de plantaciones forestales sostenibles y crecimiento de árboles) que será beneficioso desde el punto de vista de la sociedad”.

Las razones para promover y proveer incentivos para plantar árboles, de acuerdo a Ugalde y Gregersen 1987, pueden ser las siguientes:

- Existencia de externalidades significativas, por ejemplo conservación de suelos, captación de agua, etc.
- Creación de empleos rurales
- Provisión de beneficios ambientales
- Suplir necesidades básicas a las personas pobres de las áreas urbanas, especialmente de leña.

3.8.2 Legislación Aplicable

3.8.2.1 Ley Forestal de El Salvador

En esta ley se incorpora la regulación referente a los incentivos forestales en los siguientes preceptos: Definición Legal

El Artículo 2 de la Ley Forestal, define de la siguiente manera que debe de entenderse por INCENTIVOS FORESTALES: Estímulos crediticios, fiscales y de servicios públicos y otros, que otorga el Estado para promover el uso sostenible de los recursos forestales para las actividades de

aprovechamiento sostenible de bosques naturales, establecimiento de plantaciones, viveros forestales, rodales semilleros, sistemas agroforestales y procesos industriales relacionados con el área forestal.¹⁶⁰

Asimismo establece en el Artículo 20: que El MAG en coordinación con el Ministerio de Economía y la Comisión Forestal, elaborará programas de incentivos para propiciar el desarrollo forestal, acorde al objeto de esta Ley.

En este mismo marco legal secundario, establece en el Artículo 51, el periodo para su respectiva elaboración de dichos programas de los incentivos, estableciendo en un plazo no mayor de diez meses contados a partir de la vigencia de la misma.

3.8.2.2 Bono forestal en el salvador

Con el objetivo de promover el desarrollo del Sector Forestal, a través de la Dirección General de Ordenamiento Forestal, Cuencas y Riego del Ministerio de Agricultura y Ganadería (MAG), se ejecuta el Bono Forestal de El Salvador para el establecimiento y manejo de plantaciones, que generen un flujo de productos forestales, orientados satisfacer la demanda nacional y contribuir a mejorar las condiciones económicas, sociales y ambientales del país.

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

- Debe transformarse en un mecanismo financiero, que supere su plazo actual de cinco años, para contribuir en el largo plazo en un efectivo despegue de la actividad forestal.

¹⁶⁰ Ley Forestal. Decreto Legislativo N°852 de 22 de Mayo de 2002. Publicado en el Diario Oficial N°110, Tomo 355 de 17 de Junio de 2002.

- ☑ Debe cubrir más del 25 % del costo del establecimiento de las plantaciones, con el fin de motivar un cambio en el uso de la tierra con vocación forestal.
- ☑ Debe superar su enfoque retroactivo, por uno de carácter adelantado e inclusive, por una alternativa financiera que contribuya a cubrir los costos de la plantación conforme avanza el proyecto en el transcurso del tiempo.
- ☑ Deben definirse previamente zonas para establecer las plantaciones; a fin de focalizar otras inversiones complementarias en infraestructura, asistencia técnica y educación.
- ☑ Los desembolsos, deben asociarse a la calidad de la madera, lo que podría favorecer un producto más competitivo, con fines comerciales.
- ☑ Deben definirse previamente los costos máximos, en el establecimiento de las plantaciones que se apliquen al mecanismo financiero.
- ☑ Debe eliminarse el sesgo que beneficia una mayor cantidad de recursos a plantaciones que cuentan con un flujo de caja en mejores condiciones, de tal forma que se fomente una mayor inversión en plantaciones forestales puras y que faciliten un incremento de la competitividad del sector.

CAPITULO 4: INCENTIVOS FISCALES AMBIENTALES EN EL DERECHO COMPARADO

4.1 COSTA RICA

4.1.1 Herramientas fiscales para la gestión ambiental en Costa Rica

Introducción

La relación que existe entre la política ambiental y el manejo fiscal de la Economía son cada día más notorios. Las inversiones ambientales deben sustentarse en un manejo responsable de las finanzas públicas y perdurar a largo plazo. Por esta razón es de gran importancia que las instituciones ambientales y las de hacienda se coordinen y trabajen conjuntamente para que así puedan mejorar la calidad de vida de los ciudadanos. Es en este sentido que resulta importante resaltar la importancia del Taller regional de política fiscal y medio ambiente en América Latina y el Caribe que tuvo lugar como parte del XV Seminario regional de política fiscal, organizado por la CEPAL, el Banco Mundial y el Fondo Monetario Internacional (FMI).

La experiencia de Costa Rica en el tema de los incentivos forestales y del pago por servicios ambientales ha estado vinculada al tema Fiscal desde su inicio, en 1969. De hecho, los primeros beneficios que se establecieron en el país consistían en reducciones del impuesto a la renta y en exenciones del pago de tributos sobre la propiedad de la tierra otorgadas a las empresas que reforestaban.¹⁶¹

Sin embargo, hasta ahora no ha existido en el país una vinculación y coordinación significativa entre los ministerios competentes, en este caso los

¹⁶¹ ACQUATELLA, Jean y Otro. Ob. Cit., pág.170

de Hacienda y del Ambiente y Energía, para unificar criterios, políticas y normativa. A pesar de que se han elaborado instrumentos fiscales de gestión ambiental, esto se ha hecho en forma aislada y con poca integración entre los equipos de ambos ministerios. Además, la legislación ha terminado por fragmentarse en una serie de leyes y decretos que no constituyen un verdadero cuerpo normativo integral.

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

En el caso de Costa Rica, el avance se ha dado en el sector “verde”, vale decir, en la protección de bosques y parques nacionales y el fomento de la reforestación. Los esfuerzos se han dirigido a internalizar los beneficios de los bosques y los ecosistemas, lo que significa compensar a aquellos que están brindando servicios ambientales a la sociedad. Actualmente, el gran reto ambiental en Costa Rica es lo que se ha denominado la “agenda café”, entendida como el enfrentamiento integral de los problemas de contaminación en la gran área metropolitana. Y es con tal fin que resulta fundamental contar con instrumentos fiscales para la gestión ambiental.¹⁶²

4.1.2 Marco Conceptual

En Costa Rica existen instrumento fiscales utilizados en la gestión ambiental y esta puede tener dos orientaciones: Primero, la de internalizar

¹⁶² *Ibidem*. Pág. 170

los beneficios de acciones favorables al ambiente. Esto incluye la retribución a los que realizan, por ejemplo, actividades de conservación y recuperación de los bosques; Segundo, la de cobrar por la utilización de los recursos naturales, como en el caso de los cargos por el uso del agua para consumo o como efluente. Es decir, internalizar el costo ambiental de las actividades productivas.

Durante las últimas tres décadas, ambos enfoques han venido tomando fuerza como una alternativa a los mecanismos de comando y control, que han probado ser muy ineficientes. En Costa Rica se ha avanzado más en materia de beneficios vinculados a los bosques, mientras que en el resto de América Latina, al igual que en Europa y Estados Unidos, estos instrumentos se han aplicado principalmente a la contaminación. Es así como en esos países se han implementado sistemas de depósito-reembolso por botellas, tasas retributivas por contaminación hídrica, permisos de agua transables, derechos de uso por aprovechamiento de bienes públicos y otros.

Antecedentes de la regulación de los Incentivos Fiscales en Costa Rica.

Como ya se mencionó, en Costa Rica hay una mayor experiencia en lo relativo a beneficios, como el pago a propietarios de la tierra para establecer y mantener ecosistemas considerados valiosos. Los primeros incentivos se otorgaron en virtud de la Ley Forestal 4465, del 25 de noviembre de 1969, a quienes hacían plantaciones forestales. Cometiendo Errores y experimentando se ha recorrido un largo camino hasta llegar al Sistema que existe en la actualidad.¹⁶³

El programa de Pago de Servicios Ambientales (PSA) ha tenido amplia difusión internacional y se ha ganado la confianza del público, los gobiernos

¹⁶³ Ibidem. Pág. 171

extranjeros, las entidades financieras (como el Banco Mundial) y los organismos internacionales vinculados a la conservación de los recursos naturales (Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente (PNUMA), Fondo Mundial para la Naturaleza (WWF), y otros. A continuación se presenta este programa y la evolución que ha tenido desde su inicio, en 1969, hasta la actualidad, con énfasis en aquellos aspectos que son relevantes en el marco de este taller.¹⁶⁴

4.1.2.1 Programa de pago de servicios ambientales (PSA)

Introducción

En términos generales los ecosistemas (bosques, plantaciones forestales, manglares, humedales, arrecifes, etc.) brindan una amplia variedad de bienes y servicios en el ámbito local, nacional y mundial. Se entiende por bienes ambientales aquellos productos (madera, frutos, pieles, carne, semillas, medicinas, entre otros) que son utilizados por el ser humano para su consumo o comercialización. Los servicios ambientales son considerados como la capacidad que tienen los ecosistemas para generar productos útiles para el hombre, entre los que se pueden citar regulación de gases (producción de oxígeno y secuestro de carbono), belleza escénica, y protección de la biodiversidad, suelos e hídrica.

En Costa Rica existe un Pago por Servicios Ambientales (PSA) el cual consiste en un reconocimiento de carácter económico que hace el Estado costarricense a los dueños de bosques y plantaciones forestales por los servicios que brindan las áreas boscosas.¹⁶⁵

¹⁶⁴ *Ibidem*. Pág. 171

¹⁶⁵ SALAZAR, Isaza. *Los Servicios Ambientales del Bosque: El Ejemplo de Costa Rica* Revista Forestal Centroamericana. Costa Rica 2003, Pág. 48

Este pago, se origina a raíz de los acuerdos de la Cumbre de la Tierra, celebrada en Río de Janeiro en 1992, específicamente con los enunciados del Convenio de Cambio Climático, creado mediante ley 7575 en 1996, se brinda como retribución por la mitigación de gases de efecto invernadero; protección de agua para uso urbano, rural o hidroeléctrico; protección de la biodiversidad para su conservación y uso sostenible, científico y farmacéutico; investigación y mejoramiento genético; protección de ecosistemas, formas de vida y belleza escénica natural para fines turísticos y científicos.¹⁶⁶

4.1.2.1.1 Sujetos Beneficiarios

Está dirigido a todos aquellos productores que realicen actividades de reforestación, manejo de bosques primarios y conservación o preservación de coberturas forestales, y a los propietarios de bosques y plantaciones forestales, pues recibirán pagos como una medida de compensación por los servicios que estos ecosistemas brindan a la sociedad costarricense en particular y la comunidad internacional en general.

Dicho mecanismo se ha venido implementando desde 1997. El éxito de su sostenibilidad radica en un equilibrio entre el cobro y el pago de los servicios ambientales. Esto es, que existan interesados en comprar los servicios ambientales que los dueños de bosques y plantaciones forestales estén dispuestos a vender.

¹⁶⁶ Ibidem.Pag.48

La Ley Forestal reconoce los servicios ambientales¹⁶⁷; sin embargo, su cobro es de carácter obligatorio solo para los casos de mitigación de los gases de efecto invernadero y la biodiversidad, con el cobro del impuesto selectivo de consumo a los combustibles. Por esta razón, en el caso de los otros servicios ambientales, el Fondo Nacional de Financiamiento Forestal (FONAFIFO) ha firmado alianzas con instituciones y organizaciones no gubernamentales que se benefician de los servicios ambientales, estableciendo convenios y contratos que han generado una importante experiencia al país sobre la internalización de los servicios ambientales. Esta experiencia ha sido plasmada en esquemas que establecen montos en las estructuras de costos de las empresas; esquemas que también se han ido mejorando.¹⁶⁸

4.1.2.1.2 Origen Y Desarrollo

El PSA tuvo su origen en la Ley Forestal 4465, aprobada en 1969 con el fin de ordenar el sector forestal y contrarrestar la deforestación provocada por el cambio de uso de la tierra. Cabe agregar que en esa época todavía se vivía en el país un cierto auge de la actividad ganadera. Se estableció entonces el mecanismo de reducción del impuesto sobre la renta para quienes reforestaban, que empezó a funcionar en 1979.

Estos incentivos tenían varios inconvenientes, ya que si bien facilitaron el establecimiento de plantaciones forestales, los beneficios de esto, desde el punto de vista ecológico, son inciertos y, en algunas ocasiones, se sustituyeron bosques naturales con plantaciones. Aunque el uso de especies

¹⁶⁷ Ley Forestal de la República de Costa Rica. Asamblea Legislativa. Colección de Leyes y Decretos II Semestre, Tomo II. Costa Rica. 1969.

¹⁶⁸ *Ibidem*. Pág. 48

exóticas hacía más fácil predecir los rendimientos futuros, tenía graves implicaciones ambientales. En segundo lugar, se beneficiaba únicamente a los grandes empresarios y compañías que podían aprovechar la deducción de sus impuestos sobre la renta. Una gran proporción de ciudadanos no era favorecida por el sistema debido a que, por su condición socioeconómica, no tenían que pagar impuestos a la renta. Esto generó críticas por la falta de equidad del programa.¹⁶⁹

4.1.3 Otros Instrumentos Fiscales De Política Ambiental En La Legislación De Costa Rica.

4.1.3.1 Historia Reciente y Evolución.

Como ya se ha señalado, es claro que en Costa Rica ha existido un sesgo hacia el tema ambiental, o agenda “verde”. Los parques nacionales, la reforestación y el mantenimiento de los bosques han acaparado la atención de las autoridades ambientales. No fue sino hasta hace muy poco tiempo que se empezó a discutir en el país el tema del cobro de tarifas ambientales en general. Tradicionalmente, la legislación para prevenir la contaminación ambiental estaba basada en mecanismos de comando y control. Las herramientas utilizadas para mejorar la calidad ambiental han sido las sanciones a los infractores y las normas relacionadas con efluentes, manejo de desechos y emisiones a la atmósfera. Y aunque el PSA, presentado en detalle en la sección anterior, tenía en principio el propósito de internalizar las externalidades positivas del bosque, también incluye un componente relacionado con los costos. Es decir, se cobra por la externalidad negativa asociada al consumo de combustibles fósiles, la cual es compensada parcialmente con los bosques.

¹⁶⁹ ACQUATELLA, Jean y Otro. Ob. Cit., pág.171,172

Sin embargo, es evidente que la Gran Área Metropolitana sufre una serie de problemas ambientales que afectan a la mayoría de los habitantes del país, localizados precisamente allí. Los instrumentos fiscales ofrecen una oportunidad para lograr metas ambientales de una manera que sea efectiva en relación con el costo. Debido a esto es que aquí se aboga muy enfáticamente por el uso de estos instrumentos.

Un primer ejemplo es la introducción de un canon por vertidos a los cuerpos de agua. Sin embargo, también se está promoviendo la utilización de estas herramientas para resolver problemas relacionados con los desechos sólidos y la contaminación atmosférica. Hasta el momento existen unos pocos ejemplos en tal sentido (A parte del PSA, analizado anteriormente).

Un caso interesante se relaciona con el cobro de los impuestos municipales. Tradicionalmente, estos incluyen el cargo por la recolección de la basura. Sin embargo, el pago no guarda relación con el volumen de basura generado, ya que el cálculo depende de los metros de frente que tenga la vivienda.

En la actualidad se está trabajando en distintas iniciativas encaminadas a aplicar herramientas fiscales para enfrentar problemas de contaminación o temas de la agenda “café”. Entre estas figuran, por ejemplo, un canon por vertidos, impuestos más verdes a la importación de vehículos y, eventualmente, una revisión del cargo por aprovechamiento de recursos hídricos.

4.1.3.2 Perspectivas De La Implementación De Un Sistema Integral De Instrumentos Fiscales Para La Gestión Ambiental Costarricense.

En la actualidad, el sistema fiscal costarricense carece de la madurez que requeriría la implementación a corto y mediano plazo de un sistema integral de instrumentos fiscales para la gestión ambiental. Lo tradicional en

Costa Rica ha sido poner el énfasis en la generación de recursos para financiar el gasto público. Culturalmente no se reconoce la importancia de los tributos para lograr objetivos diversos, incluidos los ambientales.

No obstante, hay experiencias aisladas que representan los primeros pasos hacia la construcción de un sistema fiscal que promueva el desarrollo sostenible. Entre las condiciones necesarias para lograrlo figuran, por ejemplo, la garantía de que los recursos recaudados se destinarán a las actividades propuestas. Además, mientras más se invierta en educación ambiental y en la divulgación de los beneficios derivados de la conservación de los bosques y la producción más limpia, más dispuesto estará el público a apoyar estos esquemas.

Tentativamente, podrían gestionarse empréstitos internacionales para proyectos ambientales, así como también otorgar al sector privado concesiones de obras públicas para tratamiento de aguas y otras inversiones. Por otra parte, deben ajustarse las tarifas públicas para que representen no solo el costo de inversión y operación, sino el del capital natural necesario para que servicios como el de provisión de agua y electricidad puedan operar. Entre otros mecanismos podría incluirse asimismo la depreciación acelerada de inversiones ambientales.

4.2 COLOMBIA

4.2.1 Marco legal de los incentivos tributarios en Colombia

De forma breve expondremos los antecedentes en el marco legal que acontecieron en Colombia

El primer antecedente surge con la expedición del Decreto 624, en 1989, en el cual se otorgaron descuentos en renta a quienes realizaran inversiones en programas de reforestación.

En 1990, con la promulgación de la Ley 44, se introdujo por primera vez la opción de otorgar beneficios fiscales para la gestión ambiental. En el artículo 20: *“Facultad para establecer descuentos. Los municipios, los departamentos y las intendencias y comisarias, podrán decretar descuentos tributarios hasta del 20% en el valor de los impuestos de vehículos que sean de su competencia, en aquellos casos en que se demuestre que cumplen con dispositivos que disminuyan la contaminación, cumpliendo con las características mínimas señaladas por el Inderena, o quien haga sus veces”*¹⁷⁰. Se estableció como beneficiarios a todas aquellas personas (naturales o jurídicas) que, por interés propio, quisiesen efectuar inversiones con el fin de mejorar la calidad del medio ambiente, preservar las riquezas naturales del país o ambas cosas a la vez.

Posteriormente, mediante la Ley 223 de 1995, en el contexto de las reformas tributarias, se incorporó la posibilidad de excluir de la obligación del pago del impuesto a las ventas (IVA), todas aquellas actividades destinadas a la adquisición de bienes y elementos para el control de la contaminación y el monitoreo ambiental. Igualmente, en esa ley se precisó el alcance de lo dispuesto en la Ley 44/90, que permitía reducir la renta líquida gravable por el impuesto pertinente en un 20% por concepto de inversiones ambientales. La toma de decisiones en esta materia quedó sujeta a la reglamentación emitida por el MAVDT y las autoridades competentes.

Recientemente, en la Ley 788 del 2002, por medio de la cual se introdujeron reformas al Estatuto Tributario de 1997¹⁷¹ Además de

¹⁷⁰ Ley 44 de 1990. Nivel Nacional. Fecha de Expedición 18 de diciembre de 1990. Diario Oficial N° 39.607. Colombia 1990.

¹⁷¹ Ley 788 de 2002. Diario Oficial 45.046 de 27 de Diciembre de 2002. Colombia 2002.

mantenerse los beneficios de exclusión del IVA ya mencionados, se clarificó el ámbito de aplicación en lo correspondiente a las inversiones ambientales, al indicarse que dichas exenciones deberán otorgarse a inversiones que no correspondan a obligaciones vinculadas a las licencias ambientales.¹⁷²

En el desarrollo de la política ambiental en Colombia, se introdujo en el año de 1995, la posibilidad de obtener descuentos y exenciones tributarias para la adopción de tecnologías sanas.¹⁷³

4.2.2 Incentivos Tributarios Ambientales Vigentes en Colombia

En el año de 1995 se creó a través de la Ley 223 Art. 4º *El Artículo 424-5 del Estatuto Tributario quedara así: Bienes Excluidos del Impuesto: Quedan excluidos del impuesto de ventas los siguientes bienes.*

*Los equipos y elementos necesarios o importados que se destinen a la construcción, instalación, montaje y operación de sistemas de control y monitoreo, necesarios para el cumplimiento de las disposiciones, regulaciones y estándares ambientales vigentes, para lo cual deberá acreditarse tal condición ante el Ministerio del Medio Ambiente.*¹⁷⁴

- Deducciones hasta de un 20% en la renta líquida por inversiones en mejoramientos y control ambiental, regulándolo el Artículo 158 del Estatuto Tributario.
- Exclusión de IVA en equipos, elementos nacionales o importados destinados al sistema de control y monitoreo ambiental, regulado en el Artículo 428 del Estatuto Tributario

¹⁷² ACQUATELLA, Jean y Otro. Ob. Cit. Pág.201

¹⁷³ GOMEZ TORRES, M. Ob. Cit.,Pág.67

¹⁷⁴ Ley 223 de 1995.Diario Oficial N°42.160 de 22 de diciembre de 1995. Colombia 1995.

En el año 2002 se crea la Ley 7888, en la cual se incorporan:

- Los casos que constituyen Rentas exentas en concepto de:
 - Venta de energía eléctrica generadas por recurso eólico, biomasa o recurso agrícola.
 - Servicio de Ecoturismo
 - Aprovechamiento de nuevas plantaciones forestales
- Descuento de Impuesto a la renta en empresas de acueductos y Alcantarillados. Artículo 104
- Importaciones que no causan IVA: equipo y maquinaria de reducciones de emisiones para proyectos CO2. Artículo 195.¹⁷⁵

4.2.3 Incentivos Tributarios previstos en la legislación Colombiana.

Incentivos tributarios vigentes: IVA

Decreto 2532 27 de Noviembre de 2001

Resolución 486 del 7 de junio de 2002

Artículo 424-5, numeral 4, estatuto tributario:

Aplica a: Equipos y elementos, nacionales o importados.

Destinación: Construcción, instalación, montaje y operación de sistemas de control y monitoreo ambiental para el cumplimiento de regulaciones y estándares ambientales vigentes.

Decreto 2532 del 27 de Noviembre de 2001

Resolución 486 del 7 de junio de 2002

¹⁷⁵ CASTRO G, J. *Incentivos Fiscales para la Inversión y Gestión Ambiental en Colombia*. Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial. Colombia 2004. Pág.10.

Artículo 428, literal f, Estatuto Tributario

Aplica a: Equipos y maquinaria importados que no se produzcan en el país.

Destinación: Actividades de: (i) aprovechamiento de residuos sólidos, (ii) tratamiento de aguas residuales, emisiones atmosféricas y residuos sólidos, (iii) saneamiento básico para mejoramiento del medio ambiente, y (iv) equipos de control y monitoreo ambiental, incluidos los del Protocolo de Montreal.

Las actividades deben hacer parte de un Programa que apruebe el MAVDT.

Deducción impuesto a la renta: Art 158.2 ET

Deducción por inversiones en control y mejoramiento del medio ambiente. Modificación del artículo 158-2 del Estatuto Tributario, (artículo 78 Ley 788/2002), el cual queda así:

Deducción por inversiones en control y mejoramiento del medio ambiente. Las personas jurídicas que realicen directamente inversiones en control y mejoramiento del medio ambiente, tendrán derecho a deducir anualmente de su renta el valor de dichas inversiones que hayan realizado en el respectivo año gravable, previa acreditación que efectúe la autoridad ambiental respectiva, en la cual deberán tenerse en cuenta los beneficios ambientales directos asociados a dichas inversiones.

El valor a deducir por este concepto en ningún caso podrá ser superior al veinte por ciento (20%) de la renta líquida del contribuyente, determinada antes de restar el valor de la inversión.

No podrán deducirse el valor de las inversiones realizadas por mandato de una autoridad ambiental para mitigar el impacto ambiental producido por la obra o actividad objeto de una licencia ambiental.

Decreto 3172 de Noviembre de 2003.

Resolución 0136 de Febrero 6 de 2004.¹⁷⁶

Incentivos al sector productivo en función de la política ambiental

Además de ejercer su función de vigilancia y control, e invertir directamente recursos públicos en la protección y recuperación del medio ambiente, las autoridades ambientales en Colombia han venido consolidando una serie de instrumentos para incentivar al sector productivo a actuar en dirección a los objetivos de su política. En las últimas décadas la legislación colombiana ha venido desarrollado un conjunto de instrumentos fiscales y económicos para tal fin. Dentro de ellos se encuentra una amplia gama.

Otro aspecto que resalta es la poca atención que inicialmente se prestaba en las solicitudes tramitadas ante el MAVDT a la magnitud del beneficio ambiental que se obtendría con las inversiones excluidas de IVA. En efecto, de 1.314 solicitudes aprobadas entre 1997 y 2004, sólo 31 de ellas (el 2,4 por ciento) reseñan en la documentación información técnica que permita identificar el beneficio ambiental que se obtendría con esta inversión.

En teoría, los subsidios otorgados mediante este mecanismo deberían concentrarse en los proyectos más costo-eficientes (mayores impactos ambientales positivos, al menor costo posible).

En Colombia se vienen aplicando algunos de estos incentivos, tales como:

- las exclusiones del IVA,
- las deducciones al impuesto a la renta,
- y los subsidios a los biocombustibles.

¹⁷⁶CASTRO G., J. *Beneficios Fiscales e Incentivos Tributarios para la Inversión Ambiental*. Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial, Grupo de Análisis y Económico e Investigación. Colombia 2004. Pág. 20,23.

A continuación se detallara como se aplican cada uno de estos incentivos:

4.2.3.1 Exclusión del IVA a Inversiones para una Producción más Limpia

Como incentivo a la protección ambiental se excluyen del pago de impuesto a las ventas (IVA) los equipos y elementos, nacionales e importados, destinados al control y monitoreo ambiental. Igualmente están excluidas las importaciones de maquinaria y equipos destinados al reciclaje y procesamiento de basuras, al tratamiento de aguas residuales, a la depuración de emisiones¹⁷⁷ atmosféricas y residuos sólidos, y a la reducción de emisiones de gases efecto invernadero susceptibles de ser certificadas como mecanismo de desarrollo limpio (MDL). Esta norma establece que un productor que adquiera maquinaria y equipos orientados a proteger el medio ambiente puede quedar exonerado de pagar el IVA por estas compras si cumple con las condiciones establecidas por el MAVDT. Con esta medida se busca estimular inversiones ambientalmente más sanas: en la medida en que el beneficiario de este incentivo disminuye sus pagos del IVA, recibe un subsidio que, finalmente, representa una inversión indirecta de recursos públicos (en tanto que estos subsidios representan una disminución de los ingresos fiscales de la Nación).

No obstante, es preciso tener en cuenta una condición necesaria para analizar el comportamiento de este incentivo: la exclusión del IVA sólo opera como tal cuando el productor se beneficia efectivamente de esta exclusión. Esto en virtud a que el IVA se liquida en todas las transacciones a lo largo de una cadena productiva en donde cada agente intermedio es tanto un

¹⁷⁷ RODAS LLERNA, G. *Indicadores Fiscales y Económicos de la Política Ambiental en Colombia*. Foro Nacional Ambiental Documentos de Políticas Públicas. Colombia 2000. Pág. 4

'pagador' del impuesto (cuando adquiere los insumos), como un 'recaudador' (cuando vende su producto).

Una empresa productiva sólo transfiere directamente a la autoridad fiscal (paga) el saldo neto entre los valores recaudados por IVA al efectuar sus ventas, descontando los valores ya pagados por concepto de IVA a sus proveedores.

De esta forma, si se excluye la adquisición de ciertos insumos del pago de IVA (por ejemplo, materiales para el monitoreo y control ambiental), y no se excluye de este impuesto el producto generado por la empresa que emplea estos insumos en su propio proceso de producción, el resultado final tenderá a ser neutro: disminuyen sus pagos por IVA a sus proveedores; pero al liquidar sus obligaciones por el IVA ante la administración de impuestos, se reducen sus descuentos en la misma proporción y, por tanto, se incrementa el saldo neto a pagar.

En síntesis, la reducción del IVA que obtiene al adquirir los insumos, se compensa con un incremento del saldo neto a pagar por los valores por IVA recibido de sus clientes.

De allí que, para efectos de que las exclusiones de IVA a los insumos se constituya en un real incentivo a la producción más limpia, se requeriría que este valor pudiera ser deducible también del IVA pagado por el comprador de los bienes y servicios vendidos por la empresa o lo que es lo mismo, que estos bienes y servicios no estén gravados por IVA al ser adquiridos por el consumidor final, como es el caso de los servicios públicos de energía, acueducto y alcantarillado, la recolección de basuras y el gas domiciliario o bienes específicos como la gasolina, el agua envasada y el papel para la prensa. En estos casos, cualquier reducción del IVA al adquirir los insumos para el monitoreo y control ambiental significa un ahorro efectivo para la

empresa beneficiada exactamente en la misma magnitud en que se disminuya el pago por IVA a sus proveedores de estos insumos.

Lo anterior es válido para el caso de aquellos insumos cuyo valor es deducible como costo de operación de la empresa. Pero, en general, no sucede lo mismo con la maquinaria y equipos, cuando estos son catalogados como inversiones en activos fijos. Esto en virtud a que, según las normas vigentes, al liquidar la empresa los valores a pagar por IVA a la administración tributaria, el impuesto a las ventas por la adquisición o importación de activos fijos no otorga derecho a descuento alguno. De allí que, bajo condiciones normales, toda la exclusión del IVA a la importación de maquinaria y equipos para la protección ambiental que sean catalogados como activos fijos es, efectivamente, un incentivo para la empresa que los adquiere. Sin embargo, esta situación dejó de presentarse como incentivo propiamente ambiental entre los años 2003 y 2005. Esto gracias a un incentivo más genérico a la inversión que operó durante estos años, mediante el cual todas las empresas tuvieron derecho a descontar del impuesto sobre las ventas el valor del IVA pagado por la adquisición o importación de maquinaria industrial de cualquier naturaleza (y no sólo aquella destinada a la protección ambiental, previa certificación del MAVDT). Beneficio que, según la legislación vigente, rige igualmente durante tres años consecutivos para toda nueva empresa que se constituya a partir de emitida dicha norma.¹⁷⁸

La mayor VENTAJA de la exclusión del IVA al adquirir insumos por parte de quienes producen bienes y servicios, excluidos a su vez de pago del IVA, parece reflejarse en el comportamiento de este incentivo durante los primeros años de vigencia del mismo.

¹⁷⁸ MODALES LAMBERTY, A. Ob. Cit., Pág. 56

4.2.3.2 Deducción del Impuesto a la Renta por Inversiones en la Protección Ambiental

Para estimular la inversión en protección ambiental, a partir del 2002, se establece en el país el derecho a deducir el valor de las inversiones en control y mejoramiento del medio ambiente al liquidar el impuesto a la renta, previa acreditación de la autoridad ambiental respectiva (excluyendo de este beneficio a aquellas inversiones de mitigación de impactos ambientales realizadas por mandato legal. Con base en la información reportada por las autoridades ambientales regionales al MAVDT, para los años 2003 y 2004, sólo fue posible identificar siete empresas beneficiarias de este incentivo. Estas empresas obtuvieron la debida acreditación por parte de la respectiva autoridad ambiental por inversiones cercanas a los \$20 mil millones, las cuales, se estima, generarían un beneficio tributario (subsidio) del orden de \$7 mil millones.

Estos beneficios se concentran especialmente en Ecopetrol (con el 84 por ciento del total de inversiones, acreditadas por la CAM y la CAS), Productora Alambres Colombianos S.A. (con el 7 por ciento, acreditadas por la CAR), y CI Nicole S.A.

(Con otro 7 por ciento, acreditadas por Carder). Con base en esta información solo se puede concluir que, por lo menos en los primeros años de su aplicación, este incentivo tuvo una cobertura muy baja y altamente concentrada en unas pocas empresas. No obstante, es preciso tener en cuenta que la combinación de los dos beneficios tributarios (exclusión de IVA y deducción para impuesto a la renta) no solo es técnicamente posible sino que podría reportar beneficios muy atractivos a las empresas. Dadas las tarifas ordinarias de los impuestos (16 por ciento de IVA y alrededor de 35 por ciento de renta), la combinación de estos dos incentivos podría significar

un ahorro del orden del 50 por ciento sobre el valor de las inversiones en protección ambiental.¹⁷⁹

Por el potencial que pueden tener para incentivar la inversión en protección ambiental, y por la magnitud de recursos públicos que se pueden comprometer al otorgar estos subsidios, sería recomendable hacer un seguimiento de la evolución de su magnitud real. Así como evaluar la efectividad de las inversiones ambientales que se realizan amparadas en ellos.

4.2.3.3 Subsidio a la Producción de Biocombustibles

En los últimos años el país inició una estrategia de estímulo a la producción y consumo de biocombustibles (alcohol carburante y biodiesel) sustentada, principalmente, en objetivos de la política de reducción de emisiones atmosféricas, generación de empleo en el sector agropecuario y disminución de dependencia del petróleo. Para tal efecto se combinan dos instrumentos de política: adicionar de manera obligatoria un 10 por ciento de alcohol carburante a la gasolina; y exonerar a este biocombustible de los impuestos global, IVA y de sobretasa que rigen para la gasolina.

Al respecto se ha iniciado un debate que aborda, entre otros, temas como la efectividad ambiental neta de esta medida, al considerar el ciclo de vida completo de los biocombustibles; o los efectos que se atribuyen al auge de los mismos, junto con otros factores, sobre la elevación de los precios de los alimentos a nivel mundial.

Sin entrar a discutir estos temas, todos ellos de alta trascendencia, se quiere llamar aquí la atención sobre la magnitud del esfuerzo fiscal que implica esta medida en el contexto del financiamiento de la política ambiental en el país.

¹⁷⁹ Ibidem. Pág.9

Teniendo en cuenta los componentes del precio regulado de referencia de la gasolina corriente, se encuentra que el 37 por ciento de precio máximo al consumidor final corresponde a impuestos: el impuesto a las ventas (IVA), con una participación del 8,2 por ciento; el impuesto global a la gasolina, con el 10,2 por ciento; y la sobretasa a la gasolina, con el 18,6 por ciento. Por su parte, el precio de la gasolina motor oxigenada con alcohol carburante tiene el mismo precio de referencia.¹⁸⁰

Pero la participación de los impuestos en este precio final es más baja, puesto que el

10 por ciento del alcohol carburante añadido se ha exonerado de estos impuestos, para estimular su producción en el país.

De esta forma, los impuestos al galón de gasolina oxigenada bajan al 33 por ciento del precio final al consumidor. Esto quiere decir que, por cada galón de gasolina oxigenada, el consumidor final paga el mismo precio que por un galón de gasolina corriente; pero el Estado deja de percibir \$251. O lo que es lo mismo, cada galón de gasolina oxigenada que se vende al consumidor final representa un subsidio al productor de alcohol carburante de \$251. Esto significa que, en virtud de la regulación de precios, de los \$1.188 que recibe actualmente el productor por litro de alcohol carburante, el 56 por ciento de este precio (\$663) corresponde a un ingreso que el Estado deja de percibir por la exoneración de impuestos a este biocombustible. Este es el valor del subsidio que está transfiriendo el Estado al productor de alcohol carburante, y que termina pagando el consumidor final del mismo

Ver listado de los beneficios tributarios de carácter ambiental en Colombia (Ver Anexo 7)

¹⁸⁰ Ibidem. Pág. 9

4.3 ESPAÑA

4.3.1 Los incentivos tributarios ambientales en la legislación española.

Actualmente, en el Impuesto sobre Sociedades en España, existen sólo tres modalidades de inversión que pueden acogerse al incentivo fiscal: las instalaciones destinadas a la protección del medio ambiente, los vehículos industriales y comerciales de transporte por carretera, y las inversiones que se realicen para aprovechar las energías renovables.

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

4.3.1.1 Deducciones al Impuesto Sobre Sociedades e Impuesto Sobre las Rentas de las Personas Físicas (empresarios)

Estudiando el texto de la Ley de Impuesto sobre Sociedades, se logra ubicar en el Cap. IV las Deducciones para Incentivar la Realización de Determinadas Actividades¹⁸¹ y ya más específicamente el Art. 35 detalla la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, por último el Art. 39 puntualiza la deducción por inversiones medioambientales.¹⁸²

¹⁸¹ CAYON GALLARDO, A. *Código Tributario*. Editorial La Ley Grupo Wolters Kluwer. Madrid, España 2007 Pág.933

¹⁸² Ley de Impuestos Sobre Sociedades. Real Decreto Legislativo 41/2004 de 5 de Marzo de 2004. España 2004.

4.3.1.2 Deducciones por actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica en el impuesto sobre sociedades.

El importe de estas deducciones es de una cuantía, muy elevada y vienen definidos en el Art. 35 y 36 de la ley del Impuesto de Sociedad. A grandes rasgos la base de deducción será la suma total de los gastos incurridos en las actividades que sean susceptibles de ser catalogadas, como innovación y desarrollo.

Se entiende por gastos de Innovación tecnológica, las cantidades pagadas por el sujeto pasivo directamente relacionados con dichas actividades en España, constanding específicamente individualizados por proyectos. También las pagadas en España, por cargo del sujeto pasivo individualmente o en colaboración con otras entidades. (art.33.2 Ley de Impuesto sobre la Renta)¹⁸³

4.3.1.2.1.1 Objeto

Fomento de la investigación, desarrollo e innovación.

Empresas beneficiarias

Empresas que tributen por el impuesto de sociedades o por el IRPF en estimación directa, que lleven a cabo actividades de investigación, desarrollo e innovación

4.3.1.2.1.2 Requisitos

- Tener gastos de investigación, desarrollo o innovación

¹⁸³ FERNÁNDEZ SOTO, M. *Fórmulas Interpretativas del Sistema Fiscal Español*. Editorial DYKINSON. España 2003 Pág. 279.

- Para que un proyecto sea considerado como actividad de investigación y desarrollo o innovación tecnológica, tiene que estar aprobado por el Ministerio de Industria

4.3.1.2.1.3 Importe

-Para los gastos en investigación y desarrollo (R+D), la deducción es de un 30% sobre la cuota íntegra. Para los gastos que superen la mediana de los dos años anteriores, la deducción será del 50%. Los gastos de personal investigador calificado de la entidad, que este adscrito, en exclusiva, a actividades de Investigación y Desarrollo, se podrá aplicar una deducción adicional del 20%.

- Por lo que respecta a las deducciones por innovación (I), se podrá deducir un 10% de los gastos efectuados en el período impositivo.

Para obtener las deducciones aplicables al período impositivo de 2008, se multiplicarán los porcentajes anteriormente mencionados por un coeficiente de corrección de 0,82.

4.3.1.3 Deducciones por inversiones medioambientales.

Las deducciones por inversiones medioambientales se especifican en el artículo 39 del texto de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Esta deducción se refiere a inversiones relativas a tres conceptos:

- Instalaciones destinadas a determinadas finalidades de protección del medio ambiente.
- Instalaciones y equipos para el aprovechamiento de fuentes de energía renovables.

- Vehículos industriales o comerciales de transporte por carretera.¹⁸⁴

Instalaciones destinadas a determinadas finalidades de protección del medio ambiente

Los sujetos pasivos podrán deducir de la cuota íntegra el 10 por 100 de las inversiones realizadas en elementos patrimoniales del inmovilizado material destinadas a la protección del medio ambiente que consistan en instalaciones que tengan por objeto alguna de las siguientes finalidades:

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

Requisitos

Los requisitos para practicar la deducción a que se refiere este apartado son los siguientes:

- a) Que las inversiones tengan por objeto específico alguna de las finalidades indicadas anteriormente.

En el caso de que las inversiones no tengan por objeto exclusivo alguna de las citadas finalidades, deberá poderse identificar la parte de las mismas destinadas a la protección del medio ambiente.

¹⁸⁴ *Ibidem*. Pág. 353

b) Que la inversión se lleve a cabo en ejecución de planes, programas, convenios o acuerdos aprobados o celebrados con la Administración competente en materia medioambiental.

La prueba del cumplimiento de este requisito se realizará mediante la certificación de convalidación de la inversión expedida por la referida Administración.

Si al tiempo de presentar la declaración del Impuesto sobre Sociedades no se hubiera emitido por la Administración competente la citada certificación por causa no imputable al sujeto pasivo, éste podrá aplicar con carácter provisional la deducción siempre que haya solicitado la expedición de la referida certificación de convalidación con anterioridad al primer día del plazo de presentación de aquella declaración. En el caso de que la Administración competente no convalide la inversión, el sujeto pasivo deberá ingresar, juntamente con la cuota correspondiente al período impositivo en el que se notifique dicho acto administrativo, el importe de la deducción aplicada con sus intereses de demora.

Para el cálculo de la deducción se aplicará el 10 por 100 al precio de adquisición o coste de producción de los elementos en que se materialice la inversión.

Cuando una inversión no tenga por objeto exclusivo alguna de las finalidades descritas anteriormente, una vez identificada la parte que guarde relación directa con la función protectora del medio ambiente, el porcentaje se aplicará sobre la porción del precio de adquisición o coste de producción que el sujeto pasivo acredite que se corresponde con las referidas finalidades.

La parte de la inversión financiada con subvenciones no dará derecho a deducción.

4.3.1.4 Instalaciones y equipos para el aprovechamiento de fuentes de energía renovables

Darán derecho a una deducción del 10 por 100 de su importe, las inversiones realizadas en bienes de activo material nuevos destinadas al aprovechamiento de fuentes de energías renovables consistentes en instalaciones y equipos con cualquiera de las finalidades definidas a continuación:

- a) Aprovechamiento de la energía proveniente del sol para su transformación en calor o electricidad.
- b) Aprovechamiento, como combustible, de residuos sólidos urbanos o de biomasa procedente de residuos de industrias agrícolas y forestales, de residuos agrícolas y forestales y de cultivos energéticos para su transformación en calor o electricidad.
- c) Tratamiento de residuos biodegradables procedentes de explotaciones ganaderas, de estaciones depuradoras de aguas residuales, de efluentes industriales o de residuos sólidos urbanos para su transformación en biogás.
- d) Tratamiento de productos agrícolas, forestales o aceites usados para su transformación en biocarburantes (bioetanol o biodiésel).¹⁸⁵

No dará derecho a deducción la parte de inversión financiada con subvenciones.

4.3.1.5 Deducciones a tributos locales

Incentivos en Impuestos Municipales

Impuestos sobre vehículos de tracción mecánica (IVTM)

¹⁸⁵ Ibidem. Pág. 78

Grava la titularidad de los vehículos de dicha naturaleza aptos para circular por las vías públicas cualesquiera que sean su clase y categoría¹⁸⁶

El Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica¹⁸⁷ ya está dotado de ciertos incentivos ambientales de carácter potestativo para los municipios (bonificación de hasta el 50 por 100 de la cuota). Sin embargo, su eficacia es reducida, dado que la carga tributaria del citado impuesto es relativamente baja. Para que el incentivo fuese eficaz sería necesario elevar significativamente la cuota del tributo para los vehículos más contaminantes. Además esta debería determinarse esencialmente en función de las características ambientales del vehículo y no de otras consideraciones

Este impuesto dispone de una serie de beneficios fiscales:

- Exención para vehículos de personas minusválidas.
- Exención para tractores, remolques, semirremolques y maquinaria provistos de la cartilla de inspección agrícola.
- Bonificación para vehículos con antigüedad superior a 25 años.
- Bonificación para vehículos con bajo consumo y poco contaminantes.

4.3.1.6 Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

El Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) es un impuesto encuadrado en el sistema tributario local de España, de exacción obligatoria por los ayuntamientos, que grava el valor de la titularidad dominical y otros derechos

¹⁸⁶ Ibídem. Pág.452.

¹⁸⁷ Ley Reguladora de las Haciendas Locales. Real Decreto Legislativo 2/2004 de 5 de marzo 2004. España 2004.

reales que recaigan sobre bienes inmuebles localizados en el municipio que recauda el tributo. Su gestión se comparte entre la Administración del Estado y los Ayuntamientos.

- Exención: “superficie de los montes en que se realicen repoblaciones forestales o regeneración de masas arboladas sujetas a proyectos de ordenación o a planes técnicos aprobados por la Administración forestal” (art.63.2.c Ley de Hacienda Locales)¹⁸⁸
- Bonificación de hasta el 90% en la cuota íntegra: preeminencia de actividades primarias agrícolas, ganaderas, forestal, pesqueras e infraestructuras municipales inferiores, atendiendo a la tipología de las construcciones y usos del suelo que fijen las ordenanzas (art. 75.1 Ley de Hacienda Locales)¹⁸⁹

4.3.1.7 El Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE)

El Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) es un impuesto que forma parte del sistema tributario español gestionado por los ayuntamientos. Grava de forma directa la realización de cualquier tipo de actividad económica, tanto personas físicas como jurídicas. A diferencia de otros impuestos, su importe es constante independientemente del balance de la actividad. Es un impuesto directo, obligatorio, proporcional, real y de gestión compartida.¹⁹⁰

Bonificación de hasta el 50% de la cuota

“bonificada” (art. 89.1.c Ley de Hacienda Locales)¹⁹¹:

¹⁸⁸ *Ibidem*. Pág.23

¹⁸⁹ *Ibidem*. Pág.45

¹⁹⁰ MENÉNDEZ MORENO, E. *Derecho Financiero y Tributario Español*. Editorial Lex Nova. España 2007. Pág. 1290.

¹⁹¹ Ley Reguladora de las Haciendas Locales. Ob. Cit., Pág.32.

- Utilización o producción de energía de fuentes renovables o cogeneración
- Realización actividades (desde el inicio o por traslado) en locales alejados de las zonas más pobladas
- Plan de transporte “ecológico” para sus trabajadores

CAPITULO 5: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.

5.1 CONCLUSIONES.

1. Ya no se puede, ni se debe, negar la existencia de problemas ambientales que dañan directamente al medio ambiente y a su entorno. Tales como: Cambio climático, Destrucción de la capa de ozono, Calentamiento global, Contaminación de agua, Deforestación y Erosión, etc.
2. Así como no podemos negar su existencia, no desconocemos las causas que las producen, siendo estas, el actuar del hombre y principalmente la actividad de producción que realizan las empresas e industrias en El Salvador. Pues estas causan un mayor impacto en el medio ambiente, debido a la poca responsabilidad y conciencia ambiental.
3. La situación ambiental es un problema que tiene como responsable a la sociedad en general, sin embargo el primordial sujeto obligado constitucionalmente hablando es el Estado de la República de El Salvador. El Estado cuenta con todo un aparataje de instrumentos jurídicos e institucionales, para garantizar y hacer efectivo el Derecho Humano y Fundamental a un Medio Ambiente Sano.
4. El Estado para regular y normar lo concerniente a la crisis ambiental, no puede actuar de manera arbitraria, sino por el contrario, debe de regirse por principios básicos rectores contemplados en nuestra Constitución, siendo este, el principio de Política Ambiental. En este principio se establecen las directrices mínimas a seguir por el Estado de El Salvador, consagrado en Art. 117 de la Constitución.
5. En El Salvador las instituciones públicas encargadas de la protección del medio ambiente, no han cumplido satisfactoriamente con el objetivo de proteger y conservar el medio ambiente, ni el de ejercer un control de

vigilancia para con los sujetos contaminantes, como consecuencia la aplicación de las sanciones administrativas es nula.

6. El Estado ante la creciente crisis ambiental, ha buscado aliviarla a través de mecanismos jurídicos tanto, preventivos, como reparadores y represivos, siendo estos últimos, los que reflejan su poca idoneidad y eficacia para contrarrestar los problemas ambientales. La represión nunca es la solución ya que el daño ya está causado, es mejor prevenir y reparar.
7. El deterioro ambiental por ser un problema de orden social, no concierne exclusivamente a la rama del Derecho Ambiental, ya que es necesario la integración de otras ramas del derecho, así como el Derecho Tributario, utilizando instituciones y mecanismos propios del derecho tributario, para responder a la solución de la crisis ambiental. La integración del Derecho Ambiental y Derecho Tributario ha dado como resultado una rama novedosa del derecho, el Derecho Tributario Ambiental, surgiendo de esta manera los Tributos Ambientales y los Incentivos Fiscales Ambientales, que comparten características y al mismo tiempo están dotados de características propias, por lo cual son independientes de los tributos y los incentivos fiscales.
8. La tributación ambiental encierra tanto los impuestos ambientales, las tasas ambientales y las contribuciones especiales, su principal característica es que su función es Represiva, es decir gravan a consecuencia de cumplir con el hecho imponible, el cual es Contaminar ya sea a la atmosfera, al aire, al agua, etc.
9. Los tributos ambientales se basan en el principio "Quien Contamina Paga" el cual es de carácter ambiental, pues lo recaudado va dirigido específicamente a la solución de problemas ambientales y no fisco. Pero a criterio nuestro represente las siguientes desventajas:

- a) Es una autorización de contaminación, bajo la justificación del pago por contaminar, siendo esta una situación gravosa, pues no se vuelve el ambiente al estado en que se encontraba, al contrario se desmejora. El sancionar económicamente al sujeto contaminante, no representa un límite para que ya no se realicen las acciones negativas para con el medio ambiente
- b) Consideremos que esta solución es cíclica, ya que si bien es cierto los ingresos recaudados a través del gravamen fiscal, son para solucionar los problemas ambientales, estos ingresos se obtienen precisamente de contaminar, volviendo de esa manera el problema original.

10. En El Salvador se encuentran reconocidos a nivel constitucional, los Incentivos Fiscales, en el Art. 131 Ord. 11, aunque esta regulación es de manera escueta, pues no los desarrolla de forma detallada, no especifica cuál es la manera de establecerlos, límites y alcances de estos, la constitución por ser la norma primaria debe de establecer estas pautas, para ser tomadas como base a la hora de aplicar incentivos fiscales, es más, no hay regulación alguna en cuanto a los incentivos fiscales ambientales. Por lo tanto solo existe una ley secundaria que desarrolla los incentivos fiscales ambientales.

11. Los Incentivos Fiscales Ambientales, son una herramienta del Derecho Tributario Ambiental, que busca Prevenir y Reparar los daños ambientales, teniendo como particularidad modificar el comportamiento del sujeto contaminante, debido a que se trata de estimular y no de coaccionar a través de un gravamen, al contrario se busca reducir esa carga tributaria, en aras de proteger el medio ambiente. Esta herramienta es un instrumento jurídico nuevo y en los países que ha sido adoptada ha generando por el momento resultados positivos.

12. Los Incentivos Fiscales Ambientales se desarrollan bajo el principio "Quien Descontamina u Ofrece un Beneficio Ambiental Cobra" con este principio se crea una nueva modalidad de proteger el medio ambiente, diferente a la tributación ambiental y otros métodos de protección del medio ambiente, la diferencia radica en la No Permisibilidad de la Contaminación por el sujeto Ex – Contaminante, ya que de esta manera se estimula el comportamiento a la realización de acciones favorables a la Conservación y/o Mejoramiento del Medio Ambiente.
13. Los Incentivos Fiscales Ambientales, representan una disminución de la Carga Tributaria que recae principalmente sobre el Impuesto al Valor Agregado IVA, y el impuesto sobre la Renta, secundariamente reduce la carga de tributos municipales. Los incentivos cumplen con los principios de los tributos en general, como lo es el principio de legalidad, pues para que se efectúe una reducción, primero debe de estar previamente establecido en la ley, y por lo tanto se deben cumplir los requisitos exigidos por ley, como: Cumplimiento del objetivo ambiental, Sujeto, Incentivo Previsto etc.
14. Para que los resultados de los Incentivos Fiscales Ambientales sea efectiva, debe existir una coordinación entre las Instituciones Fiscales y las Instituciones Ambientales, otorgándoles a cada institución atribuciones y competencias propias, para alcanzar el fin común. Es un trabajo en conjunto pues el Ministerio de Medio Ambiente, debe de velar por que se cumplan los requisitos ambientales para conceder el beneficio y por su parte el Ministerio de Economía y Hacienda, hacen los estudios pertinentes y la correspondiente reducción. Siendo así que solo una entidad pública no es capaz por sí sola, de cumplir con toda la regulación
15. Al hablar de Incentivos Fiscales en El Salvador, actualmente contamos con un único antecedente legal, el cual es la "Ley de Incentivos Fiscales

para el Fomento de las Energías Renovables en la Generación de Electricidad” con la cual se pretende disminuir los problemas ambientales, proponiendo como solución la utilización de los recursos naturales: Agua, Aire, Calor, etc.; para la generación de energías eléctricas, las cuales traen beneficios para el medio ambiente y la sociedad, con ellas se tiene una mejor calidad de energía ya que son más limpia, y mejora el servicio eléctrico a las comunidades. Es de resaltar que esta ley es de reciente creación, su vigencia es del 2007, por ello es obligación del Estado promoverla, en estos dos años su conocimiento es escaso, y también dependerá de la responsabilidad de cada empresa en querer optar por este beneficio

16. En la gama de Incentivos Fiscales Ambientales aplicables en El Salvador se ubican los Forestales, su regulación es reducida, ya que en la ley Forestal solo se hace mención a la posibilidad de crear Incentivos Fiscales Forestales, pero no se ha desarrollado, pese a ello, el Ministerio de Agricultura y Ganadería, impulsa un Bono Forestal.
17. En un estudio en el Derecho Comparado, los Incentivos Fiscales Ambientales han demostrado ser una herramienta efectiva y novedosa y países como Costa Rica, Colombia y España cuenta con una amplia regulación, de la cual consideramos lo siguiente:
 - a) Costa Rica, dentro de Centro América es uno de los países con un alto grado de conciencia ambiental y debido a ello cuenta con diferentes métodos encaminados a la protección del medio ambiente, ejemplo de ello es el Pago a los Servicios Ambientales, el cual es considerado como una forma de Incentivo Fiscal Ambiental, pues busca conservar los recursos naturales que puedan brindar un servicio ambiental a la sociedad.

- b) Colombia, es uno de los países que adopta esta corriente con enfoque tributario para la solución de la crisis ambiental imperante en los años 80, en cuanto a los Incentivos Fiscales Ambientales su regulación normativa ha ido evolucionando hasta con lo que hoy por hoy cuentan, con Incentivos Fiscales Ambientales tales como: Deducción del IVA, reducción al Impuesto a Renta y subsidios de biocombustible. Costa Rica cuenta con una normativa específica conocida por el Estatuto tributario, en el cual se incorporan dichos incentivos, estos incentivos han gozado de aceptación tanto de la sociedad como de las empresas a las que va dirigidas.
- c) España, en el Impuesto Sobre Sociedades e Impuesto Sobre las Rentas de las Personas Físicas, se establecen los Incentivos Fiscales Ambientales por Inversiones Ambientales, encontrándose todas en un solo cuerpo normativo y no de manera aislada, su regulación cuenta con requisitos, certificados de convalidación y cumplimiento de la inversión. España es ejemplo de efectiva aplicación de Incentivos Fiscales Ambientales, cuenta con muchos estudios que son tomados por otros países a la hora de regular Incentivos Fiscales Ambientales. Otra característica con la que cuenta España, es la variedad de Impuestos Municipales que gozan de los Incentivos Fiscales Ambientales.

18. Las experiencias compartidas por los anteriores países, debe servir como antecedente y fundamento para El Salvador, con este contenido bibliográfico, legal y práctico, se puede lograr el mismo éxito.

5.2 RECOMENDACIONES.

1. Se recomienda a las autoridades competentes, la creación de programas de educación y conciencia ambiental. Con el objeto de prevenir los problemas ambientales que actualmente se sufren y no vayan en incremento, estos programas deben ser dirigidos a la sociedad en general, pero especialmente a las empresas e industrias de El Salvador.
2. Es fundamental que las empresas e industrias adquieran un compromiso social, que busque la responsabilidad ambiental empresarial y la promoción de la protección del medio ambiente, a través de normativas internas que regulen y sancionen conductas contaminantes. Con esta responsabilidad ambiental empresarial, se creará una conciencia ambiental que garantice el Desarrollo Sostenible en El Salvador.
3. Se requiere que el Estado, implemente Políticas Ambientales capaces de superar las fallas políticas e institucionales, que se han enfrentado con anterioridad. En búsqueda de una integración institucional que de soluciones más acordes a la realidad y a la necesidad actual.
4. Se recomienda a las Universidades Públicas y Privadas, que integren en su Plan Académico un Curso de Derecho Tributario Ambiental, donde se puedan formar futuros profesionales capaces de enfrentar la problemática ambiental, a través de su participación política, personal, social, etc. Ya que los estudiantes en un futuro pueden generar un nuevo modo de protección ambiental, a través del Derecho Tributario Ambiental e ir evolucionando esta rama del Derecho con el paso del tiempo.

5. Es inminente que las autoridades correspondientes, realicen análisis y estudios necesarios, para la búsqueda de áreas más vulnerables, para ser estas las rescatadas a través de los Incentivos Fiscales Ambientales, estableciendo requisitos mínimos a cumplir, siendo rigurosos al momento de otorgar los beneficios, pues no tendría ningún sentido incentivar aquellos proyectos que no cumplan con el objetivo ambiental de proteger y conservar el Medio Ambiente.
6. Se recomienda a los legisladores, un mayor desarrollo constitucional, de los Incentivos Fiscales, como de los Incentivos Fiscales Ambientales. Que los legisladores se autoformen en materia ambiental y se cree una comisión especial dentro de la Asamblea Legislativa de carácter Fiscal-Ambiental y así uniformen criterio para proponer ante-proyectos de Ley que incorporen aspectos de Tributación Ambiental.
7. Se requiere que los legisladores, implementen una Reforma Fiscal Verde, transformando el actual Código Tributario, con la cual se regulen aspectos ambientales y tributarios con fines ambientales, por ser este el Instrumento Jurídico secundario que regula lo concerniente a los tributos, integrando finalmente al Derecho Tributario al Derecho Ambiental.
8. Es apremiante que los legisladores, evalúen los resultados de los beneficios obtenidos en cuanto a la aplicación de la actual ley referente a los Incentivos Fiscales Ambientales, que sirva como antecedente para fomentar la creación de legislación que plasmen más Incentivos Fiscales Ambientales para la protección del Medio Ambiente y que estos respondan a las diferentes problemáticas ambientales.
9. Se recomienda a las autoridades competentes, la promoción de la "Ley de Incentivos Fiscales para el Fomento de las Energías

10. Se recomienda a las Instituciones Públicas, Ministerio de Medio Ambiente, Ministerio de Economía y Ministerio de Hacienda, actuar de forma conjunta, ante la problemática ambiental.
11. Se recomienda a las autoridades competentes, realizar un mayor estudio al Derecho Comparado de los Incentivos Fiscales Ambientales.

BIBLIOGRAFÍA

LIBROS

ACQUATELA JEAN Y OTRO. **"Política Fiscal y Medio Ambiente: Bases para una agenda común"**. Edición Illustrated. Edición United Nation Publications. Colombia 2005.

ÁLVAREZ ARGENTE, JAVIER. **"Prontuario Fiscal 2007"**. Editorial CISS. España 2007.

BADAS CEREZO, JESÚS. **"La nueva ley del IRPF: estrategias ante la reforma del impuesto"**. Editorial Lex Nova. España 2006.

BUSTAMANTE ALSINA, JORGE. "Derecho Ambiental, Fundamentación y Normativa". Editorial Abeledo-Perrot. Buenos Aires, Argentina 1995.

CANO, GUILLERMO J. **"Derecho, Política y Administración Ambiental"**. Edición de Palma. Editorial Escuela de Capacitación Judicial. Buenos Aires, Argentina 1978.

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

CASTRO G., JESÚS ANTONIO. **"Incentivos Fiscales para la Inversión y Gestión Ambiental en Colombia"**. Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial. Colombia 2004.

CAYON GALIARDO, ANTONIO. **"Código Tributario"** Editorial La Ley Grupo Wolters Kluwer. Madrid, España 2007.

DINO JAROCH. **"Curso Superior de Derecho Tributario"**. Edición Nueva Actualizada, Buenos Aires, Argentina 1969.

EARTH COUNCIL. INTER-AMERICAN INSTITUTE FOR COOPERATION ON AGRICULTURE. **"La Cumbre de la Tierra Eco 92"**. Editorial IICA. Costa Rica 1993.

ESCOBAR ROCA, G. **"La Ordenación Constitucional de Medio Ambiente"**. Editorial Dykinson. Madrid, España 1995.

FERNÁNDEZ LÓPEZ, JOSÉ ALBERTO. **"Fiscalidad para empresarios y directivos no expertos"**. Editorial FC. Madrid, España 2008.

FERNÁNDEZ NÚÑEZ, ESTER. **"Sistemas silvopastorales establecidos con Pinus radiata D. Don y Betula alba L. en Galicia y Sumideros de Carbono"**. Universidad de Santiago Compostela. Chile 2000.

FERNÁNDEZ SOTO, MARÍA LUISA. **"Fórmulas Interpretativas del Sistema Fiscal Español"**. Editorial DYKINSON. España 2003.

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

Galindo Martín, Miguel Ángel. **"Política Socioeconómica en la Unión Europea"**. Editorial Delta Publicaciones. Madrid, España 2006.

GÓMEZ TORRES, MARY. **"Política Fiscal para la Gestión Ambiental en Colombia"**. Editorial CEPAL. Colombia 2005.

JACOBO, MARIO E. **"Manual Básico de Introducción de Derecho Tributario"**. 2007.

JORDANO FRAGA, J. **"La Protección del Medio Ambiente Adecuado"**. Editorial Bosch. Barcelona 1995.

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

KURI DE MENDOZA, SILVIA LIZETTE. "**Manual de Derecho Financiero**". Editorial Centro de Investigación y Capacitación proyecto de Reforma Judicial. 1ª Edición. México 1993.

LASEN AZAR, ALFREDO. "**La Energía Geotérmica en Chile**". Universidad de Chile. Chile 2000.

MENÉNDEZ MORENO, ESPANYA ALEJANDRO. "Derecho Financiero y Tributario Español." Editorial Lex Nova. España 2007.

MODALES LAMBERTY, ALICIA. "**Derecho Ambiental. Instrumentos de Política y Gestión Ambiental**". Editorial Alveronico. España 1999.

MORATAL ORON, GERMAN. "**Fiscalidad Ambiental: La Ecotasa**". Universidad Jaume I de Castelló, Comité Económico. Valenciana, España 2003.

NESTOR A., CAFFERATTA. "**Introducción al Derecho Ambiental**". Editorial Intstituto Nacional de Ecología. Mexico 2004.

OLAMN SEGURA B. "**Los Incentivos Forestales en Costa Rica Políticas Económicas del Sector**". Editorial Fundación Una. Costa Rica 1992.

PACHECO SALAZAR, VÍCTOR F. "**Actualidades en Gestión Ambiental**". Consejo Mexiquense de Ciencia y Tecnología, Gobierno del Estado de México. Toluca México 2000.

PÉREZ BANACLOCHE, JULIO. "**Impuesto sobre sociedades 2004: Guía útil**". Editorial La ley. España 2006.

RALF MASSANES, JORDI MILLARES. **"Ecología para Entidades Juveniles: Guía de Sensibilización Medioambiental"**. Editorial Fundación Ferrer Guardia. Barcelona, España 1996.

RAMON VALDES COSTA. **"Curso de Derecho Tributario"**. Tomo I. Montevideo 1970.

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

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

ROJAS CALDELAS, ROSA IMELDA. **"Plantación Urbana y Regional: Un Enfoque hacia la sustentabilidad"**. Universidad Autónoma de Baja California. Editorial UABC. México 2005.

ROMÁN ORTEGA, FRANCISCO. **"Diccionario de Medio Ambiente y Materias Afines"**. Editorial F.C. España 1999.

ROZADO GONZÁLEZ, BEGOÑA GARCÍA. **"Las claves de la reforma del impuesto de sociedades"**. Editorial CISS. Valencia, España 2007.

SÁNCHEZ, ANTONIO. **"Gas y Petróleo en Rusia, Impacto Interno y Proyección Exterior"**. Universidad de Valencia. Valencia España 2006.

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

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

TORO, LODONO. "**Propiedad, Conflicto y Medio Ambiente**". Universidad del Rosario Editorial Académica. Colombia 2004.

ZSÓGÓN, SILVIA JAQUENOD. "**El Derecho Ambiental y sus Principios Rectores**". Editorial Dykinson. España 1991.

TESIS

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

ROSA, HERNÁN "**Régimen de los Incentivos a las industrias de Centro América**". Universidad de El Salvador. Tesis. El Salvador 1938.

VIDAL, JUAN HÉCTOR. "**Incentivos Fiscales para el desarrollo industrial en Centro América**". Universidad De El Salvador. Tesis. El Salvador 1968.

LEGISLACION

Constitución de la República de El Salvador 1983. Constitución N°38 de 15 de Diciembre de 1983. Publicado en el Diario Oficial N°234, Tomo 281 de 16 de Diciembre de 1983.

Ley 223 de 1995. Diario Oficial N°42.160 de 22 de diciembre de 1995. Colombia 1995.

Ley 44 de 1990. Nivel Nacional. Fecha de Expedición 18 de diciembre de 1990. Diario Oficial N° 39.607. Colombia 1990.

Ley 788 de 2002. Diario Oficial 45.046 de 27 de Diciembre de 2002. Colombia 2002.

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

Ley de Incentivos Fiscales para el Fomento de Las Energías Renovables en la Generación de Electricidad. Decreto Legislativo N°462 de 08 de noviembre de 2007. Publicado en Diario Oficial N°238, Tomo 377 de 20 de noviembre de 2007.

Ley de Medio Ambiente 1998. Decreto Ley N° 233 del 02 de Marzo de 1998, Publicado en el Diario Oficial. N° 79 Tomo 339 del 04 de Mayo de 1998.

Ley de Medio Ambiente. Decreto Legislativo N°233 de 2 de marzo de 1998. Publicado en el Diario Oficial N°79, Tomo 339 de 4 de mayo de 1998.

Ley Forestal de la República de Costa Rica. Asamblea Legislativa. Colección de Leyes y Decretos II Semestre, Tomo II. Costa Rica. 1969.

Ley Forestal. Decreto Legislativo.N°852 de 22 de Mayo de 2002. Publicado en el Diario Oficial N°110, Tomo 355 de 17 de Junio de 2002.

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

JURISPRUDENCIA

JURISPRUDENCIA (Sentencia de 26-VI-2003, Amp. 242-2001, Considerando IV 2).

JURISPRUDENCIA. (Sentencia de 5-III-2002, Inc. 22-98, Considerando V 2).

REVISTAS

El Gobierno ante el Problema del Medio Ambiente. Revista El Salvador
Proceso Vol. 21 N°926 U.C.A. El Salvador 2000.

RETAMAL VALENZUELA, JORGE ROBERTO. **"Incentivos Tributarios Ambientales, Una Vía Limpia Hacia el Desarrollo"**. Editorial Jurídica La Ley. Chile 2003.

SALAZAR ISAZA. **"Los Servicios Ambientales del Bosque: El Ejemplo de Costa Rica"** Revista Forestal Centroamericana. Costa Rica 2003.

OTROS DOCUMENTOS

"La Reforma Fiscal Verde: Objetivos, Logros Y Aplicación" Boletín Económico de ICE, Sub Dirección General del Sector Exterior. Información Comercial Española. N° 27117. España 2002.

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

MINISTERIO DE AMBIENTE, VIVIENDA Y DESARROLLO TERRITORIAL.
"Beneficios Fiscales e Incentivos Tributarios para la Inversión

Ambiental". Grupo de Análisis Económico e Investigación República de Colombia 2003.

MINISTERIO DE MEDIO AMBIENTE Y RECURSOS NATURALES. **"Informe del Estado del Medio Ambiente de El Salvador"**. Editorial PNUMA GEO. El Salvador 2003-2006.

PROCURADURIA DE DERECHOS HUMANOS. **"Informe de la Señora Procuradora Para los Derechos Humanos Sobre la Situación del Derecho Humano al Medio Ambiente en El Salvador"**. Emitido el 13 de Abril del 2007. El Salvador 2007.

ANEXOS

ANEXO 1

Calculo de Incentivo Fiscal por Inversiones Ambientales.

ESTADO DE RESULTADO	
EMPRESA CON INVERSION AMBIENTAL S.A DE C.V.	
DEL 01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2008	
INGRESOS	\$XXXXXX
(-)COSTO DEL SERVICIO	\$XXXXXX
(-) COSTOS	
= UTILIDAD BRUTA	\$XXXXXX
(-) GASTOS DE OPERACIÓN	\$XXXXXX
(-) GASTOS	\$XXXXXX
= UTILIDAD NETA ANTES DEL IMPUESTO	\$80,000.00
-) GASTOS DEDUCIBLES	
\$ 2,940.00	
UTILIDAD MENOS GASTOS	
\$ 77,060.00	
(-) IMPUESTO SOBRE LA RENTA 25%	\$19,265.00
UTILIDAD NETA POR DISTRIBUIR	\$80,735.00
INCENTIVO FISCAL	\$735

ACTIVO

INSTALACION AMBIENTAL	\$15,000.00		
		X 10 %	_____
		=	\$1,500.00
VEHICULO NO CONTAMINANTE	\$20,000.00		
		X 60 %	_____
		=	\$12,000.00
			\$2,940.00
			TOTAL DE LA
		X 12 %	_____
		=	\$1440
			INVERSION

ANEXO 2

Calculo de Exención de Impuestos Aduaneros.

PERIODO: 10 AÑOS

AMBITO DE APLICACION: PROYECTOS DE HASTA 20 MEGAVATIOS

PROCEDIMIENTO:

- SOLICITUD AL MINISTERIO DE HACIENDA 15 DIAS ANTES DE LA DE LA IMPORTACION
- CERTIFICACION DE LA SIGET



TRACTOR PARA TERRACERIA GRAVADO CON EL 20% PARA UNA EMPRESA COMUN

VALOR DE ADQUISICION \$50,000.00 X 20 % (DAI) = 10,000.00

COSTO TOTAL DE LA INVERSION \$ 50,000.00 = \$ 10,000.00 = \$ 60,000.00

MISMO TRACTOR PERO DESTINADO A LABORES DE INVERSION Y PREINVERSION EN PROYECTOS DE GENERACION DE ENERGIA RENOVABLES

VALOR DE ADQUISICION \$50,000.00 X 20 % (DAI) = 10,000.00

COSTO TOTAL DE LA INVERSION \$ 50,000.00 -

ANEXO 3

Calculo de Exención a Impuesto Sobre Renta

PERIODO: 5 AÑOS
AMBITO DE APLICACION: PROYECTOS ENTRE 10 Y 20 MEGAVATIOS
PERIODO: 10 AÑOS
AMBITO DE APLICACIÓN: PROYECTOS DE MENOS DE 10 MEGAVATIOS
A PARTIR DE LA ENTRADA EN OPERACIÓN COMERCIAL DEL PROYECTO, DENTRO DE SU AÑO GRAVABLE



ESTADO DE RESULTADO	
EMPRESA AMBIENTAL X S.A DE C.V.	
DEL 01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2008	
INGRESO	\$2,000,000.00
(-) COSTO DEL SERVICIO	<u>- \$ 800,000.00</u>
= UTILIDAD BRUTA	=\$1,200,000.00
(-) GASTOS DE OPERACIÓN	<u>- \$ 500,000.00</u>
= UTILIDAD NETA ANTES DEL IMPUESTO	\$ 700,000.00
(-) IMPUESTO SOBRE LA RENTA	- \$ 0.00
UTILIDAD NETA POR DISTRIBUIR	= \$ 700,000.00
INCENTIVO FISCAL AMBIENTAL	\$ 175,000.00

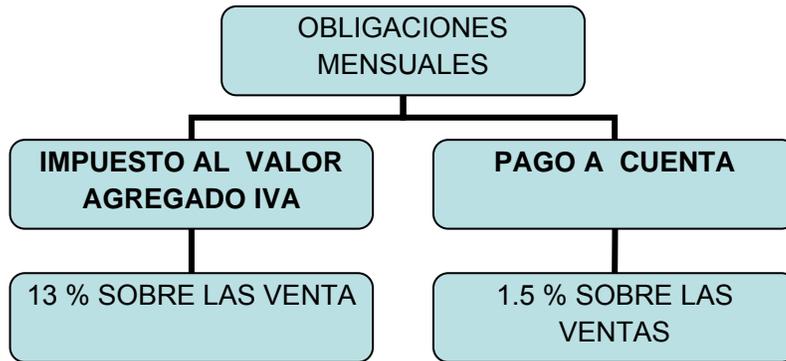
ANEXO 4.

Calculo de Exención por Certificados de Emisiones.

ESTADO DE RESULTADO	
EMPRESA AMBIENTAL X S.A DE C.V.	
DEL 01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2008	
INGRESO DE LA EMPRESA	\$ 2,350,000.00
(+) INGRESO POR PROYECTO DE	
GENERACION DE ENERGIA RENOVABLE	\$2,000,000.00
(+) INGRESO POR VENTA DE ALAMBRE	\$ 50,000.00
(+) INGRESO POR VENTA DE RCE	\$ 300,000.00
(-) COSTO DEL SERVICIO	
(-) COSTO DE PROYECTO POR GENERACION	
DE ENERGIA RENOVABLE	\$ 800,000.00
(-) COSTOO DE VENTA DE ALAMBRE	\$ 30,000.00
= UTILIDAD BRUTA	=\$1,520,000.00
(-) GASTOS DE OPERACIÓN	- \$ 500,000.00
(-) GASTOOS POR PROYECTO DE GENERACION	
DE ENERGIA RENOVABLE	\$500,000.00
(-) GASTO DE VENTA POR ALAMBRE	
= UTILIDAD NETA ANTES DEL IMPUESTO	\$ 1,020,000.00
(-) IMPUESTO SOBRE LA RENTA	
PROYECTO DE GENERACIONDE	
ENERGIA RENOVABLE	\$ 700,000.00
VENTA DE RCE	\$ 30,000.00
VENTA DE ALAMBRE	\$ 20,000.00 X 25% \$ 5,000.00
UTILIDAD NETA POR DISTRIBUIR	= \$1,015,000.00
INCENTIVO FISCAL AMBIENTAL	\$ 250,000.00

ANEXO 5

Calculo de Exención Total del Pago de Todo Tipo de Impuestos



VENTAS POR GENERACION DE ENERGIA RENOVABLE

$\$150,000.00 \times 13\% = \$19,500.00$

VALOR EXENTO

SE DECLARA A 0.00

VENTAS DE ALMBRE

$\$10,000.00 \times 13\% = \$1,300.00$

IMPUESTO A PAGAR

VENTA POR GENERACION DE ENERGIA RENOVABLE

$\$150,000.00 \times 1.5\% = \$2,250.00$

VALOR EXENTO

SE DECLARA 0.00

VENTA DE ALMBRE

$\$10,000.00 \times 1.5\% = \150.00

IMPUESTO A PAGAR

ANEXO 6

Calculo de Deducción de Impuestos de Renta en Gastos y Costos.

ESTADO DE RESULTADO			
EMPRESA AMBIENTAL X S.A DE C.V.			
DEL 01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2008			
INGRESO POR PROYECTO DE			
GENERACION DE ENERGIA RENOVABLE			
\$2,000,000.00			
(-) COSTO DEL SERVICIO			
(-) COSTO DE PROYECTO POR GENERACION			
DE ENERGIA RENOVABLE		\$800,000.00	
(-) COSTOO DE VENTA DE ALAMBRE			\$
<u>30,000.00</u>			
= UTILIDAD BRUTA		= \$1,520,000.00	
(-) GASTOS DE OPERACIÓN		<u>500,000.00</u>	
(-) GASTOS POR PROYECTO DE GENERACION			
DE ENERGIA RENOVABLE \$400,000.00			
(-) GASTO DE VENTA POR ALAMBRE \$1,000.00			
= UTILIDAD NETA ANTES DEL IMPUESTO		700,000.00	
(-) IMPUESTO SOBRE LA RENTA			
PROYECTO DE GENERACIONDE			
ENERGIA RENOVABLE	\$ 700,000.00 (EXENTO)		
VENTA DE ALAMBRE	\$ 10,000.00 X 25%		\$
25,000.00			
UTILIDAD NETA POR DISTRIBUIR		\$675,000.00	

HOJA DE CÁLCULO	
UTILIDAD NETA ANTES DE IMPUESTO	\$700,000.00
(+) GASTOS NO DEDUCIBLES	\$ 1,000.00
UTILIDAD NETA + GASTOS	\$800,000.00
(-) UTILIDAD NETA ANTES DEL IMPUESTO	\$700,000.00
UTILIDAD SUJETA AL IMPUESTO	\$100,000.00
(-) IMPUESTO DE RENTA (25%)	\$ 25,000.00

Anexos

Incentivos fiscales vigentes en Colombia

Incentivos Tributarios Ambientales	Fuente Normativa	Impuesto que Afecta	
		Renata	IVA
Determinación del costo de venta en plantaciones de reforestación	artículo 83	X	
Deducción por inversiones en nuevas plantaciones, riegos, pozos y silos	artículo 157	X	
Deducción por inversiones en control y mejoramiento del medio ambiente	artículo 158-2	X	
Bienes excluidos del impuesto del IVA. 40.01 Caucho natural	Artículo 424.		X
Bienes excluidos del impuesto del IVA. 44.03 Madera en bruto, (redonda, rolliza o rolo) con o sin corteza y madera en bloque o simplemente desorillada.	Artículo 424.		X
Bienes excluidos del impuesto del IVA. 44.04 Árboles de vivero para establecimiento de bosques maderables	Artículo 424.		X
Bienes excluidos del impuesto del IVA. 82.08.40.00.00 Cuchillos y hojas cortantes para máquinas y aparatos mecánicos de uso agrícola, hortícola y forestal	Artículo 424.		X
Bienes excluidos del impuesto del IVA. 84.24.81.30.00 Demás aparatos sistemas de riego	Artículo 424.		X
Bienes excluidos del impuesto del IVA. 84.33 Máquinas, aparatos y artefactos para cosechar o trillar, incluidas las prensas para paja o forraje; guadañadoras; máquinas para limpieza o clasificación de huevos, frutos o demás productos agrícolas, excepto las de la partida 84.37 y las subpartidas 84.33.11 y 84.33.19	Artículo 424.		X
Bienes excluidos del impuesto del IVA. 84.36 Demás máquinas y aparatos para la agricultura, horticultura, silvicultura o apicultura, incluidos los germinadores con dispositivos mecánicos o térmicos incorporados	Artículo 424.		X
Bienes excluidos del impuesto del IVA. 84.37.10.00.00 Máquinas para limpieza, clasificación o cribado de semillas, granos u hortalizas de vaina secas	artículo 424.		X
Bienes excluidos del impuesto del IVA. 87.01.90.00.10 Tractores agrícolas	Artículo 424.		X
Bienes excluidos del impuesto del IVA. 87.16.20.00.00 Remolques para uso agrícola	Artículo 424.		X
Exclusión del IVA para maquinaria o equipo importado para control y mejoramiento del medio ambiente	artículo 428 literal f		X
Rentas Exentas generadas por la venta de energía eólica	Artículo 207-2.	X	
Rentas Exentas generadas por el servicio de Ecoturismo.	Artículo 207-2.	X	
Deducción de la renta por reforestación	Artículo 253. .	X	