

**Universidad Andina Simón Bolívar**

**Sede Ecuador**

**Área de Derecho**

Maestría en Derecho

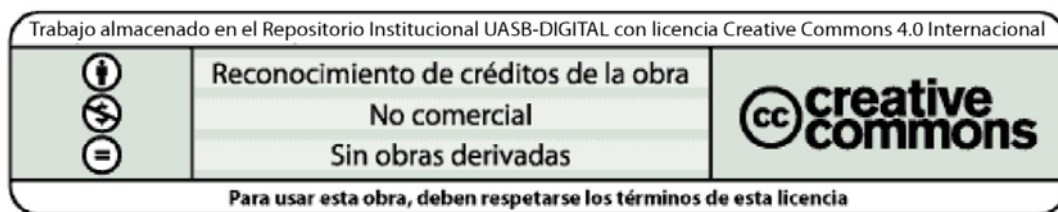
Mención en Derecho Tributario

**Estudio dogmático y práctico de los tributos ambientales en los países miembros de la Comunidad Andina. Período 2007-2016**

Carmen Judith Yáñez Villavicencio

Tutora: Eddy de la Guerra Zúñiga

Quito, 2018



## **Cláusula de cesión de derecho de publicación de tesis/monografía**

Yo, Carmen Judith Yáñez Villavicencio, autora de la tesis titulada “Estudio dogmático y práctico de los tributos ambientales en los países miembros de la Comunidad Andina. Periodo 2007-2016” mediante el presente documento de constancia de que la obra es de mi exclusiva autoría y producción, que la he elaborado para cumplir con uno de los requisitos previos para la obtención del título de Magíster de Investigación en Derecho, mención Derecho Tributario en la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

- a. Cedo a la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, los derechos exclusivos de reproducción, comunicación pública, distribución y divulgación, durante 36 meses a partir de mi graduación, pudiendo, por lo tanto, la Universidad utilizar y usar esta obra por cualquier medio conocido o por conocer, siempre y cuando no se lo haga para obtener beneficio económico. Esta autorización incluye la reproducción total o parcial en formato virtual, electrónico, digital u óptico, como usos en red local y en internet.
- b. Declaro que en caso de presentarse cualquier reclamación de parte de terceros respecto de los derechos de autor/a de la obra antes referida, yo asumiré toda responsabilidad frente a terceros y a la Universidad.
- c. En esta fecha entrego a la Secretaría General, el ejemplar respectivo y sus anexos en formato impreso y digital o electrónico.

Fecha: 15 de mayo de 2018

Firma: .....

## **Resumen**

La presente investigación tiene como intención abordar la naturaleza jurídica de los tributos ambientales y el margen de acción que cada uno de estos posee frente a la internalización de los fallos de mercado que deterioran la calidad del ambiente. Para el efecto, se utiliza el método descriptivo y analítico, en vista que a través de éstos se logrará determinar si los tributos ambientales implementados en los países miembros de la Comunidad Andina, responden a la progenie de los tributos extrafiscales de protección al ambiente, o en su defecto, son camuflados medios de financiación.

Es así que, desde el punto de vista legal se describen los elementos objetivos y subjetivos de los tributos ambientales, destacando su conexidad con la política fiscal, tributaria y ambiental, que han sido encumbradas en los países objeto del estudio.

En consecuencia, se realiza un prolijo análisis acerca de los fundamentos teóricos que permitieron a la extrafiscalidad ambiental encarnarse en los impuestos, tasas y contribuciones especiales. Posteriormente, para el estudio de su margen de acción, se acudirá al método comparativo-cualitativo, mediante el que se realizará una crítica jurídica a los tributos ambientales vigentes en Ecuador.

De otra parte, se abordarán los principios constitucionales que capitanean la protección del ambiente y los relativos a la tributación ambiental, con el ánimo de confrontar si los impuestos ambientales creados en el Ecuador, respetan el principio de legalidad, reserva de ley, capacidad contributiva y equidad.

Para finalizar la investigación, después de compilarse las experiencias nacionales se determinarán los problemas que merman la eficacia de los tributos ambientales vigentes en Ecuador.

### **Palabras clave:**

Tributos ambientales; protección del ambiente, principios constitucionales, Comunidad Andina.

## **Agradecimiento**

Agradezco a Dios por haberme bendecido con la realización de mi primera maestría en una Universidad de Excelencia Académica como es la Universidad Andina Simón Bolívar, por haberme proporcionado en el momento oportuno a las personas adecuadas, por haberme dado la guía y la fuerza para saber conllevar el estudio y el trabajo.

Agradezco a mi madre Dra. Judith Villavicencio, eterna maestra, guía y amiga, por su apoyo incondicional, por sus desvelos, por sus consejos, ánimo y alegría que siempre me supo transmitir, porque ella ha hecho posible que culmine exitosamente esta nueva etapa de mi vida.

A mi novio Ronnie Marfetan por haber sido el pilar de mis momentos cotidianos más arduos, por siempre haberme llevado de su mano hacia la excelencia profesional, por su perseverancia y amor infinito.

A mis queridísimos y brillantes hermanos, por su apoyo diario, por sus palabras de ánimo y constante preocupación.

A la doctora Eddy de la Guerra Zúñiga por ser la maestra que con su ejemplo me ha inculcado el hábito de la investigación, porque siempre me supo transmitir diáfananamente el conocimiento, porque gracias a su comprensión y guía he logrado culminar la presente investigación.

A los doctores César Montaña y Juan Carlos Mogrovejo por las buenas enseñanzas impartidas, por su carisma y motivación.

A mis amigos del Banco Desarrollo de los Pueblos S.A., quienes siempre estuvieron motivándome en el progreso del desarrollo de la tesis.

A mis amigos, prestigiosos abogados del Ministerio de Defensa Nacional.

## **Dedicatoria**

A mi madrecita adorada, Judith

A mi Ronnie

A mis hermanos Jerry, Diana y Juan

A mi familia de Riobamba

A mis queridos profesores

A los señores legisladores

A la Pachamama

## Tabla de Contenido

Introducción .....	8
<b>Capítulo Uno: Fundamentos teórico impositivos de protección del medio ambiente .....</b>	<b>10</b>
1. Los fines de los tributos .....	10
1.1 Fines fiscales de los tributos.....	11
1.2 Fines extrafiscales de los tributos. ....	17
2. Los tributos extrafiscales y su relación con el tesoro público moderno.....	24
3. Los impuestos ambientales .....	27
4. Tasas medioambientales.....	31
5. Contribuciones especiales medioambientales .....	38
6. El criterio calificador del hecho imponible del tributo ambiental.....	43
7. Dimensión subjetiva y objetiva en los tributos ambientales .....	45
<b>Capítulo Dos: Análisis jurídico comparado acerca de los tributos ambientales en la Comunidad Andina .....</b>	<b>49</b>
1. Principios constitucionales ambientales y principios de la política fiscal en la Comunidad Andina .....	49
1.1 El principio de legalidad y reserva de ley en materia tributaria. ....	52
1.2 La capacidad contributiva y el principio el que contamina paga.....	57
2. Similitudes constitucionales de índole económica en el contexto de los Estados miembros de la Comunidad Andina y competencias del poder tributario.....	63
2.1 Tasas y cánones ambientales .....	66
2.2 Contribuciones especiales ambientales.....	72
2.3 Impuestos ambientales .....	74
3. Criterios impositivos empleados en la fiscalidad ambiental, desde la experiencia europea y norteamericana.....	80
<b>Capítulo Tres: Problemática en torno a los impuestos ambientales y perspectivas de solución.....</b>	<b>84</b>
1. Principales problemas de los impuestos verdes en Ecuador .....	84
1.1 Subsidios en los combustibles .....	87

1.2 Incentivos tributarios de índole ambiental en la legislación ecuatoriana	92
1.3 Descripción del Impuesto redimible ambiental a las botellas plásticas no retornables.....	95
2. Comentario en torno a la problemática de los tributos ambientales.....	102
<b>Conclusión General.....</b>	<b>105</b>
Conclusiones específicas .....	105
Bibliografía .....	111
ANEXOS.....	123

### **Índice de Tablas de Ilustraciones**

Ilustración 1 .....	22
Ilustración 2 .....	29
Ilustración 3 .....	86
Ilustración 4 .....	89
Ilustración 5 .....	97

### **Índice de Tablas**

Tabla 1 .....	36
Tabla 2 .....	44
Tabla 3 .....	51
Tabla 4 .....	96
Tabla 5 .....	97

### **Índice de Anexos**

Anexo 1 .....	123
Anexo 2 .....	124
Anexo 3 .....	125
Anexo 4 .....	127
Anexo 5 .....	128
Anexo 6 .....	129

## Introducción

En las últimas décadas, los países miembros de la Comunidad Andina han emplomado al quehacer estatal para la reformulación de sus políticas respecto a la economía y la preservación del ambiente, con lo cual se ha catapultado el apareamiento de los tributos ambientales destinados a coadyuvar al desarrollo sostenible y el equilibrio de los ecosistemas, en pro del conglomerado humano actual y futuro. Bajo estos presupuestos, pese a que existen trabajos relacionados con la tributación extrafiscal, este estudio da un paso más allá, y concatenando los presupuestos dogmáticos con la praxis de cómo se viven los tributos ambientales en los distintos países miembros de la Comunidad Andina, los compara con los ecuatorianos a fin de determinar cuál ha sido la finalidad con la que han sido creados.

En dicho sentido, se destacan las características esenciales de los tributos ambientales, así como sus particulares limitaciones a las que están ligados dentro de su ámbito de competencias. Todo esto con el fin de conocer a dónde se debe dirigir el destino del recaudo de los tributos ambientales e indagar hasta qué punto pueden internalizar los daños provocados por las externalidades negativas del mercado,<sup>1</sup> gravando hechos que menguan la calidad del ambiente como son, el abuso en la utilización de recursos naturales, la falta de cuidado con las modalidades y cantidades de producción, entre otros.

En consecuencia, dentro del primer capítulo se abordarán los fundamentos teóricos de los tributos ambientales, que dan cuenta de la nueva ola tributaria que ha configurado a los impuestos, tasas y contribuciones especiales como herramientas de comando y control que disponen los Estados para frenar la polución, cuyo propósito es enarbolar un nuevo sistema productivo y social respetuoso con el medioambiente.

En esta misma línea argumentativa, cabe destacar que debido a que el poder tributario se lo ejecuta desde el propio *imperium* de cada Estado, la reforma ambiental que suscitó en cada Estado miembros de la Comunidad Andina fue erigida de distintas formas, lo cual complejiza el tópico de este trabajo por la manera de que cómo se asumió esta nueva corriente impositiva.

---

<sup>1</sup> Arthur Cecil Pigou en Asociación Argentina de Estudios Fiscales, ed., *Tratado de tributación* (Ciudad de Buenos Aires: Astrea, 2003). El autor indica que las externalidades negativas son “la divergencia entre el producto neto marginal social y el producto neto marginal privado.”



Con lo referido, el segundo capítulo partirá del análisis jurídico comparado respecto de los tributos ambientales conforme han sido concebidos en cada una de las legislaciones de los países estudiados; esto con el propósito de que se logre distinguir si en su aplicación pretenden como primer fin ser recaudatorios, o persiguen desincentivar conductas dañinas para el ambiente como un verdadero método de freno de la contaminación ambiental, en donde el recaudo pasa a ser su aspecto secundario. Bajo dicha temática, se analizarán los principios tributarios constitucionales que guían a las figuras ambientales. Posteriormente se recogerá la experiencia europea y norteamericana para comparar los criterios impositivos que usan los tributos ambientales.

En el tercer capítulo, se compilará los principales óbices que impiden la eficacia de los impuestos ambientales en Ecuador, los cuales tras una década de aplicación como el mayor arquetipo impositivo ambiental han denotado una incipiente intervención en pro del medio ambiente. A la par, se abordará a la contrapartida de los impuestos ambientales, esto es a las deducciones como arista del gasto, que ha permitido recoger de manera más diáfana los beneficios de la fiscalidad ambiental impulsando el mejoramiento de tecnologías para el cuidado del ambiente.

Finalmente, se indica que este estudio se lo ha planteado con el ánimo de unificar criterios de aplicación de la tributación ambiental, para tomarlos como referentes dentro del régimen tributario ecuatoriano y se propenda a una reestructuración fiscal que cobije de mejor forma a la preservación ambiental, el respeto a la naturaleza, permita el disfrute de un ambiente sano y respete los principios tributarios, especialmente los de legalidad y reserva de ley, ausentes en los impuestos ambientales ecuatorianos.

## Capítulo Uno

### Fundamentos teórico impositivos de protección del medio ambiente

Dentro de la amplia gama de mecanismos que disponen los Estados para regular los fallos de mercado que provocan devastación o merma del bien ambiental, dentro de las últimas décadas en Suramérica se ha adoptado el uso de tributos con fines ambientales, ya que a la luz de las políticas públicas intervencionistas o directivas<sup>2</sup> e incluso como garantía de derechos, comanda señales de desarrollo económico sustentable acorde con la responsabilidad transgeneracional a que los Estados están llamados.

Sin embargo, cabe destacar que el cambio de perspectiva relativa a los fines de los tributos no se encumbró en corto tiempo, sino que conllevó una ardua lucha doctrinaria, que en los albores de los años veinte del siglo anterior encumbró el uso de los tributos con más fines que el recaudatorio, direccionándolos a alcanzar la generación del máximo de bienestar social propugnado por el economista Arthur Cecil Pigou<sup>3</sup> fundador de esta modalidad impositiva.

Por ende, esta sección pasa a compendiar histórica y doctrinariamente el cambio de la concepción del tributo y describe las principales características que despuntan en las diferentes clases de los tributos ambientales.

#### 1. Los fines de los tributos

Con la finalidad de analizar el contexto en el que suscitó el cambio en la concepción del tributo, esto es bajo la arista de la extrafiscalidad que ha permitido el uso del tributo ambiental, se realizará una breve síntesis de los modelos económicos por los que ha atravesado el Estado, hasta arribar a la moderna literatura tributaria que admite dicho direccionamiento.

---

<sup>2</sup> Martul Ortega Perfecto Yebra, «Los fines extrafiscales del impuesto», en *Tratado de derecho tributario: el derecho tributario y sus fuentes (v1)*, de Andrea Amatucci (Colombia: Librería Temis, 2001), 356.

<sup>3</sup> Se ha de considerar que los impuestos ambientales son también conocidos como impuestos pigouvianos, Arthur Cecil Pigou *The Economics of Welfare*, Macmillan and Co. Limited, London, UK, 1920; Pigou, Arthur Cecil. *A study in public finance*, Macmillan and Co. Limited, London, UK, 1928. Se ha de considerar que los impuestos ambientales son también conocidos como impuestos pigouvianos.

## 1.1 Fines fiscales de los tributos

Según las corrientes precursoras de las finanzas públicas<sup>4</sup> las figuras tributarias forman parte de los indispensables recursos que el Estado necesita para solventar sus erogaciones. Todo tributo inicialmente fue considerado únicamente como un medio de recaudo que se agotaba en los linderos del erario público, cuya razón respondía a la necesidad de obtener recursos para cubrir gastos normales e indispensables de la sociedad.<sup>5</sup> Bajo estos postulados doctrinarios rígidos era imposible concebir como fin del tributo, cualquier propósito ajeno al recaudatorio.

En dicho contexto, el tratadista Guillermo Ahumada describe que la doctrina financiera clásica marginal enfatizaba el aspecto individualista de las finanzas públicas, en las que el individuo era únicamente el instrumento económico del Estado y debía satisfacer una categoría especial de necesidades.<sup>6</sup> Con esto, se aprecia la mera complementariedad financiera que existía entre los ciudadanos y el Estado, debido a que el tributo quedaba limitado al fin recaudatorio, y por ende al sostenimiento de los servicios públicos básicos que brindaba el lacónico margen de acción estatal vigente.

Las circunstancias referidas son propias del modelo liberal económico clásico del siglo XVIII<sup>7</sup>, en donde los tributos se caracterizaban por ser escasos y sumamente neutrales, de tal forma que financiaban exclusivamente las necesidades sociales indispensables, y por ende el sector privado se empoderaba de la producción de bienes y servicios para satisfacer las demás necesidades.

Bajo esa concepción del modelo económico estatal, el enfoque de las finanzas según el pensamiento de Adam Smith, se sostenía que los tributos debían existir, pero sutilmente para que no erosionen el mercado y permitan un amplio margen de libre competencia, el medro de los capitales y por ende la riqueza de las naciones que era

---

<sup>4</sup> Ahumada Guillermo, *Tratado de Finanzas Públicas* (Buenos Aires: Plus Ultra, 1969), 11.

<sup>5</sup> Ramón Valdés Costa, *Curso de Derecho tributario: ingresos públicos, normas tributarias, relación jurídica tributaria* (Montevideo; Buenos Aires: Depalma TEMIS, 1996), 77.

<sup>6</sup> Ahumada Guillermo, *Tratado de Finanzas Públicas*, 41.

<sup>7</sup> Eleonora Lozano Rodríguez, «Tributación y Pensamiento Económico», en *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario. Andrea Amatucci*. (Bogotá; Napoli: Editorial Temis S.A. : Jovene.), 199. La autora sintetiza el pensamiento económico de Adam Smith plasmado en su obra magna “La riqueza de las Naciones” profundizando que las necesidades del estado en el contexto del liberalismo económico recaía en tres aspectos, justicia, educación e infraestructura para el sector público, por tanto el Estado en procura de obtener recursos debía acudir a la riqueza de los particulares para que en medida de su capacidad, en proporción a los ingresos que disfrutaban bajo la protección del Estado” aporten para la financiación de sus cometidos.

su variable económica propuesta. Sin embargo, debido a las demandas sociales, este modelo económico se vio compelido a vigorizar la recaudación debido a las nuevas obligaciones contraídas con la mancomunidad.

Siglos más tarde, con el aparecimiento del Estado keynesiano de bienestar y sus múltiples compromisos sociales asumidos, devino en un exagerado proteccionismo estatal que forjó a adoptar una política de subsidios en actividades económicas consideradas de interés nacional, provocando el crecimiento desmedido de la burocracia, con lo cual el gasto público<sup>8</sup> se tornó en el principal motor de reanimación económica, que a decir de Juan de la Cruz Ferrer<sup>9</sup>, más tarde se transformó en su debacle, por el insostenible aumento del gasto público que no se compadeció con la realidad del ingreso, pese a que existió una carga tributaria muy fuerte.

En este orden de ideas, Juan Montaña Pinto<sup>10</sup> acota que, en el seno del cambio institucional del Estado tras las demandas de las clases obreras movilizadas y que surgieron a partir del cese de la Segunda Guerra Mundial, trajo consigo el aparecimiento del Estado social de derecho “para satisfacer las necesidades económicas de acumulación de los agentes de capital y el mejoramiento social de las clases trabajadoras.”<sup>11</sup> Con este cambio, se dotó un nuevo sentido político y económico a la Constitución, ampliando el margen de acción estatal en el gasto y por ende en el ingreso a través de los impuestos.

Es menester destacar que en dicho contexto, la problemática económica-social que atravesaba el Estado, bajo el postulado que su accionar se encontraba sujeto a la decisión de priorizar entre varias necesidades las más aclamadas por la sociedad, como eran: la salud, educación, vivienda y trabajo; el tributo quedó delimitado como

---

<sup>8</sup> Guillermo Ahumada, parecería indicar que con el abandono de la neutralidad del Estado propio del modelo liberal, inician los primeros hitos de la extrafiscalidad ya que entre los fines del impuesto se buscaba redistribuir los beneficios para el equilibrio social. Ahumada Guillermo, *Tratado de Finanzas Públicas*, 13.

<sup>9</sup> Juan de la Cruz Ferrer, *Apuntes de derecho público económico: la intervención pública en la economía y en la empresa* (Madrid: Dykinson, 1992), 62. Se pasó de un Estado gendarme o árbitro a un Estado que va asumiendo un protagonismo creciente. Se trata de una intervención sistemática en la educación (con régimen de monopolio en la universitaria) en la sanidad y en la seguridad social, posteriormente en los transportes, por ferrocarril, comunicaciones, energía, etc.

<sup>10</sup> Juan Montaña Pinto, *Teoría utópica de las fuentes del derecho ecuatoriano: perspectiva comparada*, 1a ed, Nuevo derecho ecuatoriano 2 (Quito, Ecuador: Corte Constitucional del Ecuador para el Período de Transición, 2012), 24.

<sup>11</sup> Para el catedrático constitucionalista Alberto Pérez Calvo, los derechos sociales son prestaciones. Pérez Calvo Alberto, «Características del Nuevo Constitucionalismo Latinoamericano», en *Materiales sobre neoconstitucionalismo y nuevo constitucionalismo latinoamericano*, de José Francisco Alenza García y Claudia Storini (Cizur Menor: Aranzadi, 2012), 39.

instrumento recaudatorio cuyo destino apuntaba a proveer recursos económicos para satisfacer las necesidades sociales, la existencia del Estado y en sí, garantizar su funcionamiento. En conclusión, el tributo se apuntaló como una prestación contenida en la ley tendiente a dotar de ingresos a las arcas públicas.

Con todo lo dicho, es impensable aseverar que en esas épocas se hubiere podido conceder otro fin más que el recaudatorio a los tributos, por esa razón la concepción del tributo como medio de financiamiento difícilmente pudo ser desplazado. De allí que, el aspecto fiscalista del tributo se ha acentuado a través de la programación económica del Estado, ya que, direccionando a la política financiera a cubrir necesidades del colectivo, se lo ha usado como principal fuente de financiamiento del gasto público.

El tratadista Juan Restrepo Salazar indica que la hacienda pública clásica ha categorizado a los tributos de manera muy precisa, como recursos de financiación del gasto público.<sup>12</sup> Situación ésta, que es palpable dentro de la antigua literatura tributaria. Ejemplos de lo referido, son los conceptos de tributo propuestos por distintos doctrinarios, entre ellos; Ramón Valdés Costa quien lo define como la prestación creada para cubrir el gasto público,<sup>13</sup> Sergio De la Garza<sup>14</sup> y Eusebio Gonzales García consideran que un tributo no destinado a cubrir el gasto público deviene en inconstitucional,<sup>15</sup> y por su parte, José Luis Pérez de Ayala resaltó que la razón de ser del tributo, es financiera.<sup>16</sup>

Arribando a la doctrina latinoamericana Luis Miguel Gómez Sjöberg<sup>17</sup> destaca que tradicionalmente los tributos han despuntado tres elementos esenciales: la

---

<sup>12</sup> Juan Camilo Restrepo Salazar, *Hacienda pública*, 3. ed (Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 1996), 128. El autor comparte su criterio con el tratadista Allan indicando que “si la tributación tuviera como único propósito financiar los gastos públicos, un estado benevolente podría eliminar la tributación y financiar sus gastos imprimiendo moneda o realizando operaciones de deuda pública.” De allí que expresa según su consideración que referir al tributo como mero objeto de recaudo es un criterio desorientador que reduce el campo de acción de la figura impositiva.

<sup>13</sup> Valdés Costa, *Curso de Derecho tributario*, 32.

<sup>14</sup> Sergio Francisco de la De la Garza, *Derecho Financiero Mexicano* (México, D. F.: Editorial Porrúa, 1985), 286.

<sup>15</sup> Andrea Amatucci, Eusebio González García, y Christoph Trzaskalik, «El concepto de Tributo», en *Tratado de Derecho Tributario* (Bogotá: Editorial Temis, 2001), 234.

<sup>16</sup> Pérez de Ayala José Luis, *El derecho positivo tributario entre el iusnaturalismo y el constructivismo jurídico ¿ Una antítesis insalvable?*, vol. V (Salamanca: Ediciones Universidad Salamanca, 2003), 219, <https://tinyurl.com/yblr45qh>.

<sup>17</sup> Gómez Sjöberg Luis Miguel, «Intervenciones de la Norma Financiera en la economía (los fines extrafiscales de los tributos)», en *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario* (Bogotá; Napoli: Editorial Temis S.A. : Jovene.), 233. El autor precisa que el gasto público por su naturaleza subjetiva es un concepto indeterminado, por lo cual comparte la idea de la extrafiscalidad.

obligación *ex lege*, la naturaleza pecuniaria y la finalidad de recaudar recursos para sufragar los gastos públicos. Bajo ese entendido, Ramón Valdés Costa<sup>18</sup> refiriéndose a la clasificación tripartita del tributo indicó que sus elementos esenciales fueron divididos en: el presupuesto de hecho y su finalidad o destino del producto, lo que evidencia el enlace del aspecto financiero como parámetro imperativo en las figuras tributarias, especialmente en las tasas y contribuciones especiales de mejora donde éste es sumamente importante debido a que se vincula con su esencia para costear el bien o servicio público brindado por el ente público.

Otro enfoque económico otorgado a los tributos, es el criterio de los profesores Cass Sunstein y Stephen Holmes, para quienes los tributos están destinados a financiar servicios públicos activos en beneficio de la sociedad ya que solamente de éstos depende el real goce de los derechos sociales; por esto su famosa frase “dime cuántos impuestos pagas, te diré cuántos derechos tienes”.<sup>19</sup>

Después de todo, como manifestó el catedrático Dino Jarach<sup>20</sup> la finalidad arraigada en el concepto de los tributos, ha sido procurar ingresos al sujeto activo de tal manera que pueda cumplir las actividades que le son inherentes. Por ende, se puede expresar que los tributos, desde el punto de vista económico-financiero constituyen un verdadero sostén presupuestario por el hecho de proveer en significativa cantidad ingresos públicos.

Retomando los apuntes de Mauricio Plazas Vega y la concepción histórica del modelo económico de los Estados, cabe señalar que con el arraigo del Modelo económico neoliberal<sup>21</sup> la privatización de las empresas se configuró como base de la economía de mercado,<sup>22</sup> con la que se intensificó la producción. En este contexto, la hacienda pública neoliberal, que concebía al tributo como parte de la acción

---

<sup>18</sup> Valdés Costa, Curso de Derecho tributario, 91.

<sup>19</sup> Stephen Holmes y Cass R Sunstein, *El costo de los derechos: por qué la libertad depende de los impuestos* (Buenos Aires: Siglo XXI Editores, 2011), 3-15. En esa obra se hace hincapié la necesidad de obtener fondos públicos provenientes de los impuestos para que el Estado pueda cumplir con la prestación de derechos, libertades positivas y negativas garantizadas a sus habitantes.

<sup>20</sup> Dino Jarach, *Finanzas públicas y derecho tributario* (Buenos Aires, Arg.: Abeledo Perrot, 1999), 17.

<sup>21</sup> Mauricio Alfredo Plazas Vega, *Derecho de la hacienda pública y derecho tributario*, 2.<sup>a</sup> ed. (Bogotá: Temis, 2006), 114. El autor denomina al neoliberalismo como el esquema de libertad de los individuos y retorno a la plena confianza en el mercado como regulador [sic. seguramente por asignador] de la interacción de los hombres para la satisfacción de necesidades y obtención de ganancias.

<sup>22</sup> De acuerdo a Martín Bassols Coma, *Constitución y sistema económico*, Temas clave de la Constitución española (Madrid: Tecnos, 1985), 139. La economía de mercado posee un contenido triádico que gira en torno a empresa, mercado y poder político, como un elemento inescindible ligado al mando del sistema que expresa la libertad de empresa y la no injerencia del Estado en la regulación de la economía.

perturbadora de la política de precios, empujó a una disminución del recaudo y por tanto, con la proclama del Estado mínimo y la recuperación del protagonismo del mercado, se originó una masiva expansión comercial y productiva a nivel mundial, cuyo impacto recaía sobre el medio ambiente.

Por ejemplo, en América Latina el Consenso de Washington pese haber sido suscrito en el ocaso del neoliberalismo promovió la liberalización de las importaciones, la atenuación de la carga tributaria y su progresividad, con lo que a la par se eliminaron otros cometidos, entre ellos la redistribución de la riqueza.<sup>23</sup>

Sobre esa base económica que claramente buscaba la maximización de ganancias para el sector privado, Esperanza Martínez y Alberto Acosta precisan que, por medio de estos postulados se restringió el margen de decisión del Estado sobre sus políticas económicas, fiscales, monetarias, financieras, cambiarias, comerciales y productivas.<sup>24</sup> Hecho que fue el germen que permitió el apareamiento del expansionismo de la degradación ambiental asociada con el crecimiento económico y la acumulación de riquezas como caracteres propios del patrón occidental que agravó la situación de los países no industrializados, cuya incidencia ambiental se vería reflejada años más tarde.

A decir de Cornelio Montesinos, el yugo de la deuda externa de América Latina apareció en uno de sus intentos por industrializarse, lo que la conllevó además a la depredación de recursos naturales y acarreó la destrucción irreversible de los ecosistemas por haber sido catalogada como fondo extractivo.<sup>25</sup> Lo manifestado da cuenta acerca de la depredación ambiental que conjuntamente con el paso de los modelos económicos de los Estados fue arraigándose, como problema de interés global, lo cual, años más tarde dio lugar al uso del tributo desde su esencia principalmente extrafiscal, a fin de lograr otros fines y no solamente el recaudatorio.

Cabe anotar que, la importancia jurídica de haber descrito la rígida concepción financiera del tributo que ha venido estilando a lo largo de los siglos en el seno de la doctrina tributaria clásica, gravita en evidenciar que no se aceptaba la validez del

---

<sup>23</sup> Véase Ramón Casilda Béjar, «América Latina y el Consenso de Washington» (Yale University: Banco Interamericano de Desarrollo, 2000), [http://biblioteca.hegoa.ehu.es/system/ebooks/14120/original/America\\_Latina\\_y\\_el\\_consenso\\_de\\_Washington.pdf](http://biblioteca.hegoa.ehu.es/system/ebooks/14120/original/America_Latina_y_el_consenso_de_Washington.pdf).

<sup>24</sup> Alberto Acosta y Esperanza Martínez, eds., *Soberanías*, 1. ed (Quito: Ediciones Abya-Yala, 2010), 49.

<sup>25</sup> Cornelio Montesinos, *500 Años de historia actualidad y perspectiva*, 1.<sup>a</sup> ed. (Cuenca: Seminario Agustín Cueva Dávila, 1993), 365.

tributo como instrumento dirigido a conseguir otros fines, así en síntesis se puede citar la severa definición moldeada por Albert Hensel, para quien los impuestos eran una "prestación pecuniaria única o continuada, que no representa una contraprestación especial, e impuesta por una comunidad de Derecho público para la obtención de ingresos a cargo de aquellos en quienes se verifica el prestación."<sup>26</sup>

Sin embargo, conforme se explicará más adelante, este postulado ha dejado de tener vigencia, por dos razones. La primera es que conforme a la práctica y a los pronunciamientos jurisprudenciales, Eusebio González García indica que todo tributo ocasiona además con diferente intensidad efectos diversos al recaudatorio, ya que tanto el fin fiscal como el extrafiscal no son excluyentes entre sí.<sup>27</sup> En ese sentido, Jorge Wehbe asiente que los impuestos aduaneros son un viejo ejemplo de la dualidad de las finalidades antes mencionadas, y expresa que pese a la posición teórica clásica, es difícil calificar a un sistema impositivo como neutral, es decir donde existan auténticos tributos fiscales que no obtengan además fines sociales o económicos.<sup>28</sup>

Para culminar este tópico, se debe reconocer que las aproximaciones a los modelos económicos de los Estados, denotan el balanceo político pero común respecto a la concepción del fin del tributo, lo que da cuenta de las decisiones políticas y económicas de los Estados respecto a su uso como herramientas de financiación, que han protagonizado la satisfacción de las necesidades públicas mediante la detracción de una parte de la riqueza de los particulares. No es por azar que en los Estados se haya constitucionalizado, el deber ciudadano de pagar las obligaciones tributarias establecidas en la ley,<sup>29</sup> como también, los principios tributarios de: capacidad contributiva, equidad, igualdad, generalidad, legalidad, reserva de ley, entre otros, que se han configurado en lineamientos basales que dirigen la materia tributaria.

---

<sup>26</sup> Albert Hensel, *Derecho tributario* (Rosario (Argentina): Nova Tesis, 2004), 2.

<sup>27</sup> Eusebio González García, «Los tributos extrafiscales en el derecho español», en *Justicia y derecho tributario: libro homenaje al Profesor Julio Banacloche Pérez* (Las Rozas, Madrid: La Ley-Actualidad, 2008), 615.

<sup>28</sup> Wehbe Jorge, *Impuestos: doctrinas fundamentales 1942-2002* (Buenos Aires: La Ley, 2002), 89.

<sup>29</sup> El artículo 83 numeral 15 de la República del Ecuador, establece como deber de los ecuatorianos "Cooperar con el Estado y la comunidad en la seguridad social, y pagar los tributos establecidos por la ley."



## 1.2 Fines extrafiscales de los tributos

En principio, aunque resulta difícil eliminar el concepto fiscalista de los tributos que de acuerdo a lo analizado en renglones precedentes se ha proyectado sobre metas estrictamente financieras dentro de un constructo tributario mayormente ortodoxo, cabe indicar que ulterior a la Segunda Guerra Mundial, el consenso social en Europa logró apuntalar normativa de avanzada constitucional en materia económica y de derechos humanos, modificando el vetusto pensamiento liberal y mercantil de los derechos sociales, que de acuerdo a lo señalado por Juan Carlos Restrepo, replanteó la concepción de los tributos categorizándolos como instrumentos de gran utilidad para influir sobre agregados económicos, entre ellos la preservación del ambiente.<sup>30</sup>

Siguiendo la misma línea histórico económica del anterior tópico, se indica que con la proclama del nuevo orden mundial tras la finalización de la Segunda Guerra Mundial surgió en Europa la naciente economía social de mercado<sup>31</sup> que pese a resguardar bases del capitalismo fuerte como la libre competencia, acceso libre a los mercados y otras variables que agudizaron el expansionismo económico y la producción masiva, se reconocía una mínima y no nula intervención del Estado frente al mercado, privilegiando intereses y necesidades sociales.

En este contexto, el Estado abandonó su vigente perfil neutral e inició a tener un papel protagónico en la política económica a la que añadió un elemento ético, al servicio del ser humano. Este modelo estatal aunque no con la misma magnitud fue importado hacia las Constituciones de América Latina, lo que entre otras cosas dotó de un agregado a la política fiscal y por ende, la concepción del tributo empezó a cambiar orientándose hacia otros fines por medio de la extrafiscalidad.

Con estos antecedentes el intervencionismo estatal a través de los tributos en materia económica y social se hizo más acuciante para alcanzar fines concretos como: la tutela del ambiente, el derecho a la salud, la libertad de iniciativa económica sostenible y la coordinación de políticas tendientes a la explotación sustentable de

---

<sup>30</sup> Restrepo Salazar, *Hacienda pública*, 68.

<sup>31</sup> Comparativamente, en Europa el modelo de “economía social de mercado”, que se generalizó luego de la Segunda Guerra Mundial (1939-1945), se basó en altos y fuertes impuestos sobre la renta (supera el 50%) y una activa intervención económica del Estado, para redistribuir la riqueza y brindar servicios y seguridad social a los ciudadanos, cuyos niveles de vida mejoraron sustancialmente, a tal punto que se llegó a caracterizar, al modelo europeo, como “estado de bienestar”. Juan José Paz y Miño Cepeda, *Historia de los impuestos en Ecuador: visión sobre el régimen impositivo en la historia económica nacional*, 1a. edición impresa (Quito: Servicio de Rentas Internas del Ecuador SRI, 2015), 37.

recursos naturales, por lo cual dejando de lado el objetivo fiscal de los tributos, se inició a encausarlos con la finalidad de disminuir las externalidades negativas provocadas por el mercado, que devastan al medio ambiente.

No obstante, para comprender de mejor manera la particularidad de la extrafiscalidad de los tributos, entre ellos los ambientales, corresponde superar la delgada línea de la esencia impositiva que según Gian Antonio Micheli<sup>32</sup> da lugar a confundir los tributos extrafiscales con aquellos que derivan efectos extrafiscales. De allí la importancia de considerar que las figuras tributarias de financiamiento ocasionan a la par, efectos distintos al puramente recaudatorio, promoviendo otras conductas.<sup>33</sup> De allí que, una aguda y sutil distinción entre fines extrafiscales y efectos extrafiscales, consiste en distinguir si el objetivo del tributo abarca una coartada moral, o se inclina a captar recursos para las arcas públicas.

Sobre dicha base, Martul Perfecto Yebra enseña:

Si un tributo se orienta primordialmente a un fin distinto del recaudatorio, podemos estar ante un tributo extrafiscal; si produce efectos extrafiscales cuando su finalidad principal es recaudar dinero o cuando alguno de sus elementos tiene trascendencia extrafiscal, entonces no será realmente un tributo extrafiscal.<sup>34</sup>

Profundizando esta diferenciación, José Borrero Moro sostiene que al momento de la creación de un tributo de índole extrafiscal se debe considerar su marco de acción como la voluntad manifiesta del legislador para alcanzar determinados fines, como la preservación ambiental, que plasmada en los tributos se denomina función extrafiscal y bajo la permisibilidad constitucional,<sup>35</sup> se inclina a producir efectos intervencionistas y directivos en beneficio del conglomerado, por ejemplo creando tributos ambientales.

---

<sup>32</sup> Micheli Gian Antonio, *Profili critici in tema di potestà diimposizione*, vol. XIII (Italia, 1964), 27, citado por Perfecto Yebra Martul Ortega, «Los fines extrafiscales del impuesto», en *Tratado de derecho tributario. Tomo Primero* (Bogotá: Temis, 2002), 357.

<sup>33</sup> Para comprender la distinción teleológica de la herramienta tributaria extrafiscal a modo de ejemplo se puede señalar que en Ecuador, un impuesto extrafiscal es el Impuesto a la Contaminación Vehicular ya que está dirigido a atenuar la contaminación del aire a causa de las emisiones de gases de los vehículos antiguos o con cilindrajes altos; mientras que un impuesto que deriva efectos extrafiscales es el Impuesto a los Consumos Especiales, ya que a parte de la finalidad fiscalista que grava al consumo y la riqueza, tiene un segundo efecto preponderante y es la disuasión de conductas nocivas para la salud. A más de ser gravoso respecto a bienes suntuosos, disuade al consumidor de adquirirlos.

<sup>34</sup> Perfecto Yebra Martul Ortega, «Los fines extrafiscales del impuesto», 358.

<sup>35</sup> Cristóbal José Borrero Moro, *La tributación ambiental en España*, Ciencias jurídicas (Madrid: Tecnos, 1999), 214.

Por tanto, la extrafiscalidad en los tributos ambientales se manifiesta amén de la intención primaria del legislador caracterizada por llevar a categoría imponible hechos que merman la calidad del ambiente, empleando un objetivo disuasorio y ordenador que incida en los contribuyentes para corregir las externalidades negativas y fallos del mercado. De allí que en esta tónica, la *intentio legis* del tributo ambiental no es crear una nueva fuente de ingresos públicos con fines estrictamente fiscales, sino que a través de efectos intervencionistas objetivos, se persigue disuadir a los administrados de realizar actividades que aminoran la calidad del medioambiente.

De su parte, Daniel Irwin Yacolca Estares concibe la existencia de los tributos de índole ambiental como un efecto de la disociación entre la actividad económica en el marco de las economías de mercado y la naturaleza. Adicional, expresa que éstos surgen con el propósito de corregir los fallos causados por el mercado que se profundizan debido a que los Estados no dan a conocer los costes escondidos que su daño provoca.<sup>36</sup>

Parafraseando al profesor Andrew Leicester,<sup>37</sup> conviene señalar que las externalidades negativas provocadas por el mercado, son la fisura del coste social marginal que no se contabiliza en el coste marginal privado que es significativamente menor al primero, que lanza al mercado una idea errada para que continúe produciendo más, sin tener conciencia acerca del daño ambiental que provoca y lo sufre la sociedad.

En consecuencia, los tributos ambientales incorporan como fin, el cambio de actitudes de los agentes económicos, ejerciendo un rol en el ingreso estatal, mediante la aplicación del gravamen tributario en función de los principios el que contamina paga y el de responsabilidad. Lo manifestado no impide que, como contrapartida dentro de la tributación extrafiscal, se pueda ejercer un rol en el gasto mediante el otorgamiento de beneficios económicos por modernización de tecnologías a los contaminadores, lo que demuestra el lado disuasorio y el estimulador de esta tipología de tributación moderna.

En cuanto a los fundamentos teóricos de protección ambiental, el mismo autor indica que la doctrina aboga que las herramientas tributarias son instrumentos económicos que coordinan mecanismos de mercado que influyen decisivamente en las

---

<sup>36</sup> Daniel Irwin Yacolca Estares y Cristóbal J Borrero Moro, *Derecho tributario ambiental* (Lima: Grijley, 2009), 29.

<sup>37</sup> Leicester Andrew, «Tributación medioambiental: Principios económicos y experiencia en el Reino Unido», en *Energía y tributación ambiental* (Madrid [etc.: Marcial Pons, 2013), 32.

actuaciones que afectan al bienestar social, como la contaminación.<sup>38</sup> Por ello, el objeto impositivo que seleccionan son “aspectos negativos de comportamiento productor o consumidor, haciendo abstracción de la renta o beneficios [...] cargados a cuenta de quienes producen daño ambiental.”<sup>39</sup> Por ende, la labor que cumplen los tributos ambientales es preservar al medioambiente, quedando así su finalidad fiscal como accesoria.

No está por demás, dejar anotado que la habilitación constitucional del uso de la política fiscal para lograr el efectivo goce de derechos como es el ambiente sano, tiene como antecedente las doctrinas que delinearon la Ordenanza Tributaria Alemana, enseñando que desde la óptica jurídica los tributos ambientales han hallado sustento desde la Constitución<sup>40</sup> con objetivos de intervenir a la economía y proyectarse mediante una ley que no desampare lineamientos basales del derecho tributario.

Adicional se deja manifiesto que la justificación constitucional de crear impuestos ambientales, significa a la par, una estrategia del Estado para no pervertir el sistema de protección al ambiente a través de subvenciones aumentando el gasto público. Por esta razón a través de la extrafiscalidad ambiental se imputa al contaminador el coste de todo aquel objeto o actividad que realiza y repercute negativamente en el medio ambiente, y de otra parte, direcciona a la economía hacia la producción por medio de conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.<sup>41</sup>

No gravar actividades contaminantes sería un premio al medro individual esculpido a base del sacrificio del bienestar social; inobservando el principio el que contamina paga.<sup>42</sup> De esto que Luis Gómez Sjöberg aplaude la idea de implementar

---

<sup>38</sup> Díaz Araujo Mercedes, «La regulación ambiental: nuevas formas de intervención preventiva, represiva, compensatoria y estimuladora.», 2002, 496, <https://es.scribd.com/doc/247188213/MDA-SA-T1-b#fullscreen=1>. La autora manifiesta que las finalidades de los tributos en economías que se ven compelidas a seguir impulsadas mediante energías derivadas de recursos fósiles, esto es aún un reto de difícil alcance.

<sup>39</sup> Yacolca Estares y Borrero Moro, *Derecho tributario ambiental*, 31.

<sup>40</sup> Otto Mayer, «Los fines extrafiscales del impuesto», en *Tratado de derecho tributario. Tomo Primero*, de Amatucci Andrea (Bogotá: Temis, 2002) Con el pasar del tiempo, el concepto rígido del tributo que indicaba que su finalidad era fiscal, cambió en 1929 al añadir a su definición " solamente para el aumento de los ingresos públicos, con lo que se dio lugar a repensar en el concepto del tributo, como un medio de intervencionismo económico.

<sup>41</sup> Asamblea Nacional de la República del Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador* (Montecristi, ciudad Alfaro -Ecuador, 2008), [http://www.asambleanacional.gov.ec/documentos/constitucion\\_de\\_bolsillo.pdf](http://www.asambleanacional.gov.ec/documentos/constitucion_de_bolsillo.pdf). Art. 300.

<sup>42</sup> El Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, en Ecuador esboza su vigencia sobre el respeto a los principios ambientales universalmente aceptados como por ejemplo, el que contamina paga.

tributos ambientales ya que considera que, el otorgar únicamente un orden fiscalista a los tributos se traduce en sacrificar la productividad jurídica y económica de la institución tributaria.<sup>43</sup>

En términos de protección del ambiente ante la explotación desenfrenada de recursos naturales, Antonio Enrique Pérez Luño indicó que “1968 fue una año crucial para la afirmación de un amplio movimiento colectivo de signo ecologista [...] que demandaba el objetivo de vivir mejor en contraposición con el tener más.”<sup>44</sup> Así mismo, refirió que 1970 fue proclamado “año europeo de la conservación a la naturaleza” base sobre la cual dos años más tarde tuvo lugar la Conferencia de Estocolmo con miras al mejoramiento del medio humano para las generaciones presentes y futuras, sentándose como precedente la tutela constitucional al ambiente y consecuentemente empoderando al aspecto tributario, al alcance de fines cuya esencia no era financiera.

En ese sentido, Mauricio Plazas Vega refirió que los medios de ordenación económica y social usados por los Estados como son los tributos ambientales, se encuentran estrechamente vinculados a los derechos solidarios o de tercera generación, que refieren al desarrollo de las personas en un ambiente adecuado, así destacó la reflexión sostenida en la Conferencia de Estocolmo de las Naciones Unidas (1972), en donde se manifestó:

El hombre es a la vez obra y artífice del medio que lo rodea, el cual le da sustento material y le brinda la oportunidad de desarrollarse intelectual, moral, social y espiritualmente. En la larga y tortuosa evolución de la raza humana en este planeta se ha llegado a una etapa en que, gracias a la rápida aceleración de la ciencia y la tecnología, el hombre ha adquirido el poder de transformar, de innumerables maneras y en una escala sin precedentes, cuanto lo rodea. Los dos aspectos del medio humano, el natural y el artificial, son esenciales para el bienestar del hombre y para el goce de los derechos humanos fundamentales, incluso el derecho a la vida misma.<sup>45</sup>

En medio de esta visión de protección ambiental, se hizo imperioso que las Constituciones de los Estados, entre ellas las de los miembros de la Comunidad

---

<sup>43</sup> Gómez Sjöberg Luis Miguel, «Intervenciones de la Norma Financiera en la economía (los fines extrafiscales de los tributos)», 231.

<sup>44</sup> Antonio Enrique Pérez Luño, *Derechos humanos, estado de derecho y Constitución*, 6. ed, Biblioteca universitaria de Editorial Tecnos (Madrid: Tecnos, 1999), 457.

<sup>45</sup> Plazas Vega, *Derecho de la hacienda pública y derecho tributario*, 228.

Andina<sup>46</sup> contemplan en sus textos las obligaciones de cuidado ambiental así como el derecho al disfrute del ambiente sano, hecho que ocurrió conforme lo siguiente:

Ilustración 1  
**Constituciones Andinas y el derecho al ambiente sano**

Constitución	Año	Articulado
Ecuador	1984	Art. 19 numeral 2
Colombia	1991	Art. 79
Perú	1993	Art. 22
Bolivia	2008	Art. 9 numeral 6

Fuente: Constituciones de los Estados miembros de la Comunidad Andina  
 Elaborado por: La autora

Bajo este esquema, la política económica y la política fiscal se reconfiguró en los textos constitucionales de Ecuador,<sup>47</sup> Bolivia<sup>48</sup> y Colombia<sup>49</sup> estableciendo nuevas directrices afines al objetivo de preservación ambiental. No así hasta la presente fecha, la Constitución de Perú<sup>50</sup> ha readecuado expresamente la protección del ambiente desde la arista económica del quehacer público.<sup>51</sup>

Parafraseando a Osorio Luna, la Constitución es fuente del derecho que vincula a la legislación ordinaria hacia los propósitos constitucionales, entre ellos, la protección ambiental incluso desde el ámbito tributario. En derivación, este precepto constituye suficiente motivación para la implementación de la tributación ambiental, como prefacio del uso extrafiscal de los tributos.<sup>52</sup>

<sup>46</sup> La Constitución Política de la República de Bolivia de 1967; la Constitución Política de la República del Ecuador de 1967; la Constitución Política de Perú de 1933 y la Constitución Política de la República de Colombia de 1886, vigentes durante la Declaración de Estocolmo de 1972, no preveían el derecho al ambiente sano, ni alineaban la política fiscal hacia la consecución de fines en defensa del ambiente.

<sup>47</sup> Asamblea Nacional de la República del Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador* (Montecristi, ciudad Alfaro -Ecuador, 2008), [http://www.asambleanacional.gov.ec/documentos/constitucion\\_de\\_bolsillo.pdf](http://www.asambleanacional.gov.ec/documentos/constitucion_de_bolsillo.pdf) Véase los artículos Art. 283 y 285 numeral 3 de este cuerpo normativo Supremo.

<sup>48</sup> Cámara de Diputados, «Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia» (2009). Véase Art. 319

<sup>49</sup> Congreso Legislativo de Colombia, «Constitución Política de Colombia» (1991), <http://pdba.georgetown.edu/Constitutions/Colombia/colombia91.pdf> Véase artículo 334.

<sup>50</sup> Congreso Nacional, «Constitución Política del Perú» (1993), <http://www4.congreso.gob.pe/ntley/Imagenes/Constitu/Cons1993.pdf> Art. 67 El Estado determina la política nacional del ambiente. Promueve el uso sostenible de los recursos naturales.

<sup>51</sup> Perfecto Yebra Martul Ortega, «Los fines extrafiscales del impuesto», 361.

<sup>52</sup> Luis Luna Osorio, *Economía internacional del siglo XXI*, 1. ed (Quito: Autor, 2007), 54.

Es más, el Modelo de Código Tributario para América Latina que es un conjunto de normas que direcciona el poder tributario de cada Estado, basándose en el *imperium* que cada uno posee, hace una remisión a la Constitución, lo cual refleja la nueva tendencia ya no solo recaudatoria de los tributos. Así, en su artículo 2, indica:

Tributos son las prestaciones en dinero que el Estado exige, en razón de una determinada manifestación de capacidad económica, mediante el ejercicio de su poder de imperio, con el objeto de obtener recursos para financiar el gasto público o para el *cumplimiento de otros fines de interés general* [énfasis me pertenece].<sup>53</sup>

Con lo antedicho, se puede apreciar que el uso del tributo ambiental ha resultado debidamente justificado en la legislación ya que, según la doctrina, la preservación del medio ambiente ha trascendido al punto de ser sido inserto en el mundo jurídico como un derecho, y por tanto, objeto de protección por medio de las acciones interventoras del Estado, entre ellas el uso del tributo desde la política fiscal para satisfacer la necesidad pública de disfrutar de un ambiente sano y asumir la responsabilidad de preservarlo.

Otro punto basal en el cambio de concepción acerca de la finalidad de los tributos se funda en la experiencia impositiva Europea, que ha inspirado y ejemplificado a países suramericanos en materia de tributación ecológica a través del sometimiento a la tributación, de todas aquellas actuaciones que ocasionan un deterioro ecológico y han sido tipificadas como hecho generador del tributo.<sup>54</sup>

Para concluir la tónica abordada, recogiendo las palabras de Oscar Vicente Díaz, es factible aseverar que el fundamento del uso del tributo en materia ambiental se debe a que “los mecanismos fiscales cierran la brecha entre los costos privados y sociales, poniendo en cabeza de las empresas productoras el costo que no han contabilizado.”<sup>55</sup>

---

<sup>53</sup> Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, «Modelo de Código Tributario para América Latina» (2015), [https://ciatorg-public.sharepoint.com/biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015\\_Modelo\\_Codigo\\_Tributario\\_CI\\_AT.pdf](https://ciatorg-public.sharepoint.com/biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015_Modelo_Codigo_Tributario_CI_AT.pdf).

<sup>54</sup> Perfecto Yebra Martul Ortega, «Los fines extrafiscales del impuesto», 362.

<sup>55</sup> Díaz Vicente Oscar, «El carácter extrafiscal de la tributación y la imposición medioambiental», en *Tratado de tributación*, ed. Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Tomo II (Ciudad de Buenos Aires: Astrea, 2004), 46.

## 2. Los tributos extrafiscales y su relación con el tesoro público moderno

Para el profesor Andrea Amatucci, la hacienda pública es un instrumento idóneo para tutelar intereses difusos que se insertan en el ámbito de la colectividad; con ello se devela el nexo sustancial de la actividad financiera moderna con los intereses amparados por la Constitución que rige en cada Estado.<sup>56</sup> Así, siendo el tributo un importante componente de los recursos<sup>57</sup> del Estado, que está omnipresente en la actividad estatal, se inclina también por permitir el alcance de otros fines distintos al meramente recaudatorio, llevando al tributo a su máxima de uso extrafiscal, como método indirecto de control de la polución.<sup>58</sup>

Ante este nuevo panorama de las finanzas públicas y los tributos con fines que rebasan la mera captación de ingresos, Daniel Irwin Yacolca Estares manifiesta que el actuar de los Estados ha emplomado el cuidado del medio ambiente desde el punto objetivo de financiación del gasto público al que todos están obligados, aprovechando así al tributo ambiental en aras de procurar el bienestar poblacional en su más amplia concepción.<sup>59</sup>

Parafraseando a Klaus Vogel para quien no debe dejarse de lado el aseguramiento de las entradas para los presupuestos públicos, no se debe desconocer el mérito que predicen los tributos ambientales, con relación a la satisfacción de fines financieros,<sup>60</sup> así se puede aseverar que por medio de estas herramientas se propicia aunque no de manera primordial a la recaudación, sea para financiar actividades de preservación ambiental o para incrementar los ingresos para las arcas públicas. En fin no se debate este tema ya que el destino del tributo respecto de este tipo tributario es secundario.

No obstante, como manifestó Vicente Oscar Díaz<sup>61</sup> se ha de considerar que el “fracaso recaudatorio” es el horizonte planteado para este tipo de tributación, ya que

---

<sup>56</sup> Andrea Amatucci, Eusebio González García, y Christoph Trzaskalik, *Tratado de derecho tributario* (Bogotá: Editorial Temis, 2001), 62.

<sup>57</sup> Eddy de la Guerra Zúñiga, *El rol de los ingresos tributarios en las finanzas públicas ecuatorianas*, Edición primera (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2013), 32. La autora define a los recursos del Estado como toda fuente económico patrimonial para solventar los gastos del Estado.

<sup>58</sup> Yacolca Estares y Borrero Moro, *Derecho tributario ambiental*, 41 El autor considera a los tributos ambientales un medio indirecto de control ambiental que se encarna en el derecho tributario.

<sup>59</sup> Yacolca Estares y Borrero Moro, 46.

<sup>60</sup> Vogel Klaus, «Von einer Erneuerung des Allgemeinen Abgabenrechts in Deutschland», en *Los fines extrafiscales del impuesto*, de Perfecto Yebra Martul Ortega (Bogotá: Temis, 2002), 372.

<sup>61</sup> Díaz Vicente Oscar, «El carácter extrafiscal de la tributación y la imposición medioambiental», 600.



mediante éste se puede apreciar su eficacia en la paliación de actividades contaminantes, evidenciando el logro de los fines medioambientales ante la no causación del hecho imponible tributario ambiental.

Retomando la finalidad de la tributación extrafiscal bajo los postulados de Franco Fichera, para quien tanto los ingresos como los gastos deben coordinarse en el ámbito de la programación económica en un sistema, por el cual, si el sistema financiero del lado del gasto está destinado a perseguir determinadas finalidades, no puede contradecirse del lado del ingreso;<sup>62</sup> en el caso de los tributos ambientales es trascendente indagar la tensión que existe entre el ingreso y su destino, a fin de determinar si la imposición ambiental se desnaturaliza o no, al usarse sus ingresos para fines diversos a su propósito.

En dicho sentido, huelga referir los dos escenarios existentes acerca del destino de la imposición ambiental. La primera, consiste en los tributos de fines específicos, entendidos como aquellos cuyos ingresos se destinan para compensar los efectos indeseables de la polución, por ende se usan para financiar los gastos ambientales; y, la segunda, radica en los tributos para el financiamiento de políticas de carácter general que se destinan a cubrir el gasto público.<sup>63</sup> Estos postulados evidencian dos maneras de tratar a los tributos ambientales.

Sin embargo, Carolina Rozo Gutiérrez<sup>64</sup> indica que dentro de la temática extrafiscal no resulta totalmente viable que el recaudo del impuesto ambiental se utilice únicamente para fines medio ambientales, ya que advierte que la destinación específica que se otorgue a los tributos ambientales que pretenden desincentivar conductas *in genere* como las que perjudican al medioambiente, no es imperativa dado que el afán recaudatorio es meramente subsidiario. Por ende, opina que no siendo el factor recaudatorio el que direcciona esta clase de tributos, los ingresos que reporten deben destinarse a reducir las necesidades de los sectores más vulnerables de la población y

---

<sup>62</sup> Franco Fichera, *Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale* (Italia: Edizioni Scientifiche Italiane, 1973), 31. Citado por Amatucci, González García, y Trzaskalik, *Tratado de derecho tributario*, 167.

<sup>63</sup> Antonio Arnaldo, *Los impuestos ambientales: [política tributaria ambiental, aspectos legales del impuesto ambiental, comercio internacional, diseño del impuesto]*, 1. ed (Buenos Aires: Osmar D. Buyatti Librería Ed, 2007), 138-41.

<sup>64</sup> Rozo Gutiérrez Carolina, «Las funciones extrafiscales del tributo a propósito de la tributación medioambiental en el ordenamiento jurídico colombiano», *FORO Revista de Derecho*, No.1 (Quito de 2003): 170.

no necesariamente a financiar las actividades que el Estado promueve a través de dichas figuras tributarias.

En esta temática, Dino Jarach indica que la actividad financiera responde a los fines políticos del Estado,<sup>65</sup> lo que lleva a justificar el uso de la extrafiscalidad para atender los principios rectores de la economía y proveer de recursos al Estado, por ser el móvil de la dinámica social y desarrollo estatal. Por tanto, se puede indicar que los ingresos tributarios, especialmente los provistos por los impuestos -incluso ambientales- no discriminan al ingreso y su destino, sino que aglutinándolos como un todo, cubren la elección de prioridades que el Estado ha plasmado en la Constitución como eje fundamental.

No así, respecto al destino de la recaudación de las tasas y contribuciones especiales de índole ambiental, otorgarles un fin diferente a la naturaleza para la que fueron creadas acarrearía su arbitrariedad e ilegalidad.

Concatenando lo expuesto al concepto que Héctor Villegas otorga a las necesidades públicas, a las que entiende como las actividades que nacen de la vida colectiva y se aumentan en razón directa a la civilización y se satisfacen mediante la actuación del Estado;<sup>66</sup> siendo una de ellas el *sumak kawsay*<sup>67</sup> dentro del contexto ecuatoriano, que enmarca una vida digna y un ambiente sano y sostenible, queda justificada de manera práctica la existencia de los tributos ambientales.<sup>68</sup>

Con estos postulados, es evidente que más allá de que el recaudo tributario acreciente las arcas públicas, no se puede generalizar en todos los Estados la relación entre los ingresos provistos por los tributos ambientales con el tesoro público, ya que el destino de su recaudo servirán para la satisfacción de necesidades públicas generales, o para las necesidades específicamente ambientales, circunstancia que se evidenciará en el siguiente capítulo, al cotejarse el diseño impositivo de estos tributos, que rige en cada Estado.

---

<sup>65</sup> Jarach, *Finanzas públicas y derecho tributario*, 47.

<sup>66</sup> Villegas Héctor B., *Ciencia de las Finanzas y Actividad Financiera*, Tercera edición, vol. I (Buenos Aires, 1984), 3.

<sup>67</sup> El SENPLADES define el *sumak kawsay* como: “El universo es permanente, siempre ha existido y existirá; nace y muere dentro de sí mismo y sólo el tiempo lo cambia” (pensamiento kichwa). Alcanzar la vida plena consiste en llegar a un grado de armonía total con la comunidad y con el cosmos. Secretaría Nacional de Planificación y Desarrollo SENPLADES, «Plan Nacional del Buen Vivir 2009- 2013», 2009, 13, [http://www.planificacion.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2012/07/Plan\\_Nacional\\_para\\_el\\_Buen\\_Vivir\\_\(version\\_resumida\\_en\\_espanol\).pdf](http://www.planificacion.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2012/07/Plan_Nacional_para_el_Buen_Vivir_(version_resumida_en_espanol).pdf).

<sup>68</sup> La Ley para la Conservación y Uso Sustentable de la Biodiversidad. Ver artículo 7.

### 3. Los impuestos ambientales

Al impuesto ambiental se puede iniciar caracterizándolo con lo que le diferencia de los otros tipos de tributos y radica en su característica de proporcionar un beneficio general. En segundo lugar se puede decir que es una prestación *ex lege* compulsiva que no tiene correspondencia entre el beneficio que proporciona y la cuantía de su pago; y en tercer lugar, que su hecho imponible se dibuja tipificando magnitudes u objetos contaminantes, o conductas ambientalmente indeseables que se basan en el impacto, tipo o cantidad dañina al ambiente; por tanto su fin de gravarlas tiene el propósito de aminorarlas o sustituirlas por otras que sean amigables con el medio ambiente.

Concordante con lo expresado, según Nicolás Oliva Pérez y otros, el impuesto ambiental puede ser entendido como “aquella obligación monetaria o en especies de los ciudadanos con el Estado, sin contraprestación directa, cuyo objetivo es incentivar conductas ecológicas responsables o cuyo efecto recae en alterar la conducta de los sujetos pasivos de manera favorable para el medio ambiente.”<sup>69</sup>

Con todo, se debe considerar que los denominados impuestos ambientales son indistintamente llamados: eco impuestos, *enviromental levies*, *fees*, *pollution tax*, *ecological taxes*, impuestos verdes, entre otros. Antonio Arnaldo indica que su rasgo primordial recae en su esencia impositiva y radica en “la representación del costo de contaminación o degradación de recursos naturales, obligando al contaminador a pagar por los servicios ambientales que se sirve.”<sup>70</sup> Indica además que por lo general estos pueden ser vistos desde dos perspectivas. La primera es como un impuesto regulatorio de política anticontaminación; y, la segunda es como un impuesto específico.

En el primer caso, los impuestos regulatorios ambientales o también considerados como impuestos de ordenamiento, incitan acciones de protección ambiental y la aminoración de la contaminación. Su principal fin se direcciona a estimular cambios de conducta en pro del ambiente y tienen gran relevancia en la modernización de la tecnología desde los procesos industriales hasta los productos finales, de ello que este instrumento regulatorio demanda que las emisiones sean

---

<sup>69</sup> Oliva Pérez Nicolás et al., «Impuestos verdes: ¿una alternativa viable para Ecuador?», *Friedrich Eberto Stiftung*, s. f., 31, <http://library.fes.de/pdf-files/bueros/quito/08102.pdf>.

<sup>70</sup> Arnaldo, *Los impuestos ambientales*, 110.

localizadas y reducidas. En tanto, que para el segundo caso los impuestos específicos se encaminan a generar fondos para una acción pública destinada a mejorar la calidad del ambiente, de allí que son conocidos como impuestos de financiamiento ambiental, ya que su objetivo se encamina a satisfacer dicho cometido.<sup>71</sup>

Es decir, dependiendo del sistema impositivo donde se moldee el impuesto ambiental puede actuar con doble propósito, disuadiendo conductas dañinas para el ambiente o estimulando acciones pro ambiente y a la par, recaudando fondos para aplacar deterioros ambientales. Otro beneficio otorgable a este tipo impositivo es que siendo correctamente administrados pueden en términos fiscales acarrear el reciclaje del ingreso aminorando otros que endurecen la carga impositiva en los Estados.<sup>72</sup>

No obstante, conforme lo manifestado en párrafos anteriores otra merced atribuible a estos impuestos estriba en su teoría del doble dividendo o doble beneficio ponderada por Cucci Bravo<sup>73</sup> que cumple su misión informante del alcance mixto de objetivos ambientales y fiscales.

Otro dato adicional de esta modalidad de tributos es que gravitan en torno al principio el que contamina paga, sin embargo huelga acotar que conforme lo manifestado por José Rozas no se puede desconocer la capacidad contributiva de los sujetos pasivos sino que es imperativo respetarla integralmente, así fuese esculpida con evidente signo ambiental.<sup>74</sup>

Es decir, siendo otra característica madre del impuesto, su conexidad a la capacidad contributiva por detraer riqueza del contribuyente, demanda que en lo referente a impuestos ambientales se graven hitos de riqueza y mejor aún, aquella que evidencie daño ambiental, sea por medio de objetos o conductas.<sup>75</sup>

---

<sup>71</sup> Arnaldo, 125. El autor indica que los impuestos ambientales han sido bifurcados en impuestos regulatorios y de financiamiento; sin embargo expone que por el hecho de que prevalezca el aspecto recaudatorio dentro del impuesto ambiental, no lo torna propiamente un impuesto de financiación.

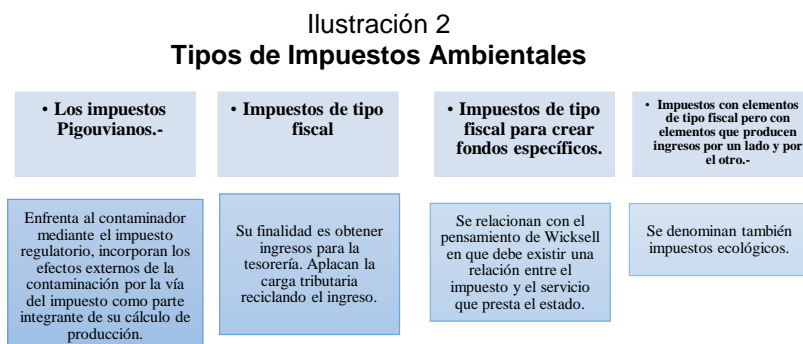
<sup>72</sup> Arnaldo, 141.

<sup>73</sup> Bravo Cucci Jorge, «Intervenciones de la norma tributaria en la economía. Los fines de los tributos.», en *Del derecho de la hacienda pública al derecho tributario: estudios en honor a Andrea Amatucci* (Bogotá, Colombia; Napoli, Italia: Temis ; Jovene, 2011), 331. La teoría de doble dividendo o doble beneficio es consecuencia de la reforma fiscal verde en Europa que favorece de un lado al uso respetuoso del medioambiente y del otro, permitiría la reducción de los impuestos tradicionales contribuyendo con el crecimiento económico e impulsando la competitividad de la empresa.

<sup>74</sup> Rozas Valdés José Andrés, «Tasas y Precios Públicos», en *La protección fiscal del medio ambiente: aspectos económicos y jurídicos*, ed. Ana Yábar Sterling, Pedro Manuel Herrera Molina, y Angel Baena Aguilar, Monografías jurídicas (Madrid: M. Pons, 2002), 188.

<sup>75</sup> Conforme se verá más adelante el hecho imponible de los tributos ambientales es materia de ardiente discusión entre los teóricos, ya que para algunos, el gravar riqueza y no actividades contaminantes desdice del todo al impuesto ambiental.

Entre los tipos de impuestos ambientales más comunes, existen:



Fuente: Antonio Arnaldo, Los impuestos ambientales.

Elaborado por: La autora.

De otra parte, si se bosqueja una división de los impuestos ambientales<sup>76</sup> de acuerdo con sus fines, conforme propone Arnaldo Antonio, se puede diferenciarlos en:

- a. **Sistema de Devolución de Impuestos:** el depósito se obtiene a través de un impuesto y se lo devuelve los contribuyentes. En Suecia y Finlandia se viabiliza la devolución para la compra de un auto en el momento que se envía el del contribuyente a la chatarra.
- b. **Impuestos ambientales de carácter reparador:** Tiene como finalidad reparar o atenuar el daño ambiental. Por ejemplo, en Finlandia los fondos recaudados del impuesto para combatir la contaminación de aceites lubricantes se destinan a la limpieza de vaciaderos de aceites.
- c. **Impuestos usados para financiar otras políticas de protección ambiental:** Estos impuestos coadyuvan a cubrir los costos de daños ambientales colaterales. Por ejemplo, el impuesto sobre el ruido de aviones financia la aislación de edificios cercanos a los aeropuertos.
- d. **Impuestos utilizados para propósitos no ambientales:** estos impuestos tienen otras finalidades extrafiscales. Son poco frecuentes. Por ejemplo, el impuesto finlandés sobre fertilizantes, cuyos ingresos se derivan a subsidios a la exportación de la producción agrícola.

Así mismo, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico dividió a los impuestos ambientales como extensos y limitados, entendiendo que los

---

<sup>76</sup> Arnaldo, *Los impuestos ambientales*, 144.

primeros afectan al gasto doméstico o a los *inputs* industriales, mientras que los segundos se aplican sobre productos individuales como botellas plásticas, pilas, etc.

En este terreno, se debe acotar que debido a las dimensiones positiva-protectora y negativa-abstencionista del impacto ambiental, resulta casi imposible unificar respecto a todos los países los criterios de creación y aplicación de este tipo de impuestos. De esto que, para fines académicos conviene determinarlos como: generadores de ingreso y no generadores de ingreso dentro de los cuales se incluyen los beneficios tributarios como son las exenciones.

En lo relativo al destino del impuesto ambiental, existen quienes defienden que debe ser de carácter específico, es decir que su uso no esté dirigido a satisfacer políticas generales sino únicamente para fines ambientales, señalan que la necesidad de contar con fuentes de ingreso que puedan ser asignadas a la financiación de gastos ambientales justifican que sea de tipo determinado;<sup>77</sup> en tanto, existen otros quienes fundan su rechazo en que, una política de este tipo produciría ineficiencias por el hecho de estar atados a recaudar determinada cantidad de ingresos para alcanzar los objetivos de la política ecológica.

Con estos antecedentes, se puede aseverar que en general los impuestos ambientales no son en estricto sentido extrafiscales según sea su modelo de creación, ya que como se observó, no todos tienden *prima facie* a modificar conductas en beneficio del ambiente. De allí que, la reforma tributaria medioambiental debe materializar impuestos ambientales que sean lo suficientemente amplios para que reduzcan la contaminación y no solamente recauden, pues es imperioso reconocer que los costes ambientales e intergeneracionales sopesados con el ingreso actual de los impuestos ambientales no son magnitudes medibles ni equiparables.

Por esta razón, Florencia Saulino<sup>78</sup> manifestó que la responsabilidad transgeneracional en buena medida, garantiza los derechos de las personas que están por venir<sup>79</sup> y por tanto dicha protección debe imprimirse en el aspecto tributario.

---

<sup>77</sup> Arnaldo, 138.

<sup>78</sup> Saulino Florencia, «Los derechos ambientales», en *La constitución en 2020: 48 propuestas para una sociedad igualitaria*, ed. Roberto Gargarella, María Luisa Piqué, y Federico Orlando, 1. ed, Derecho y política (Buenos Aires: Siglo XXI Editores, 2011), 197.

<sup>79</sup> La maestra Saulino explica que las personas que aún no nacen se verán afectadas por las decisiones actuales de direccionamiento de las políticas económicas, por lo que indica que a quienes están por venir no se los puede catalogar como *legítimos activos* para la protección de su derecho a vivir en un ambiente sano. Además, véase el Art. 9 de la Ley de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional en el cual se define quienes ostentan legitimación activa.

#### 4. Tasas medioambientales

Partiendo de la característica basal de la tasa, esto es que su objeto cubra el costo de un servicio público de obligatoria recepción, que observa tanto al principio de beneficio como al de capacidad de pago; se puede conceptuar a la tasa medioambiental como aquella imposición coactiva aplicada al contaminador para cubrir costos públicos de servicios por paliación de la degradación ambiental.

Sabido es que, las tasas *per se* son destinadas a un fin determinado, por esta razón son catalogadas como tributos asignables de acuerdo al principio de beneficio que las dibuja. Así, Antonio Arnaldo dice que éstas se dirigen a “financiar una acción correctiva ambiental, por un beneficio percibido directamente por el contribuyente”<sup>80</sup> cuya función externa ha sido “determinada por los objetivos de política social y económica del Estado.”<sup>81</sup>

Con respecto a dicha alusión, Valdés Costa comparte el mismo criterio indicando que “la tasa es el tributo cuya obligación está vinculada jurídicamente a determinadas actividades del Estado relacionadas directamente con el contribuyente.”<sup>82</sup> Premisa con la que se refuerza el criterio de la actividad estatal vinculante con el contribuyente que nace de la soberanía del Estado en virtud del servicio público potencial o real que ha sido desplegado y ha percibido el contribuyente, que según el objeto de estudio, no obstaculiza que se persigan fines ambientales.

La nota principal en las definiciones esbozadas, al igual que la referida por el profesor Vicente Troya Jaramillo<sup>83</sup> para quien las tasas “son prestaciones que financian servicios públicos que benefician únicamente a determinados contribuyentes,” tienen el común denominador de hacer alusión a la actividad estatal como el hecho imponible propio de este tributo local. En otras palabras, según Javier Lasarte Álvarez este tipo de tributo supone ser una medida de protección, que convierte el poder en deber de actuación positiva en el que el uso de la extrafiscalidad se convierte en obligación

---

<sup>80</sup> Arnaldo, *Los impuestos ambientales*, 148.

<sup>81</sup> Roza Gutiérrez Carolina, «Las funciones extrafiscales del tributo a propósito de la tributación medioambiental en el ordenamiento jurídico colombiano», 170.

<sup>82</sup> Valdés Costa, *Curso de Derecho tributario*, 143.

<sup>83</sup> Troya Jaramillo Vicente, *Estudios de derecho tributario* (Quito, Ecuador: Cooperación Editora Nacional, 1984), 32.

conforme el contexto de las economías mixtas que responden a ideas post keynesianas en el contexto del Estado social,<sup>84</sup> dando lugar a aplicar tasas ambientales.

En verdad, la extrafiscalidad puede estar plasmada en todo tipo de figura tributaria, pero según el criterio de José Antonio Sánchez Galiana las tasas por lo general se encuentran en el ámbito autonómico o local, por lo que en este punto vale indicar que, la descentralización se convierte en un aspecto importante ya que por medio del poder tributario en el aspecto ambiental permite cumplir con acciones correctivas lo más cercanas a las fuentes de contaminación, fortaleciendo la teoría del beneficio. En dicha línea, el autor expresó:

El hecho imponible de las tasas puede consistir en la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público, o bien en la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular a los obligados tributarios, siempre que no sean de recepción o solicitud voluntaria o no se presten o no se realicen por el sector privado [...] quedando claro que la finalidad o función esencial de esa categoría tributaria sería cubrir el coste- o parte del coste, sin que en ningún caso se llegue a superarlo, ni que impida que alcance finalidades extrafiscales.<sup>85</sup>

Con base en dicho fundamento y sin negar la existencia de tasas ambientales, conviene señalar que el empleo de cargas directas para financiar la provisión de servicios públicos ambientales, promueve ventajas en términos de equidad horizontal. José Andrés Rozas Valdés expresa que la primera ventaja radica en que “se hace participar a los no residentes en el sostenimiento de las ventajas que disfrutaban; y en segundo lugar atenúa la desigualdad entre el sector público y privado en aquellos sectores donde solapa su actividad.”<sup>86</sup>

Dentro de una teoría de la causalidad, con ocasión a la creación de una tasa eminentemente ambiental, se puede apreciar que la *intentio legis* concreta es la actividad pública destinada a fines de protección ambiental. Esta nueva faceta de actuación pública según Dino Jarach denota “una sustancial ampliación de los

---

<sup>84</sup> Javier Lasarte Álvarez y Francisco D. Adame Martínez, eds., *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público*, Estudios jurídicos (Sevilla: Instituto de Estudios Fiscales, 2014), 52.

<sup>85</sup> Sánchez Galiana José Antonio, «Configuración y régimen jurídico de las tasas en el ordenamiento tributario español. Fiscalidad, para-fiscalidad y extrafiscalidad.», en *Del derecho de la hacienda pública al derecho tributario: estudios en honor a Andrea Amatucci* (Bogotá, Colombia; Napoli, Italia: Temis ; Jovene, 2011), 401.

<sup>86</sup> Rozas Valdés José Andrés, «Tasas y Precios Públicos», 230.



objetivos considerados otrora, exclusivamente a la actividad de los particulares, hoy reconocidos como tarea ineludible del Estado.”<sup>87</sup>

Este argumento justifica la existencia de las tasas ambientales, forjadas por voluntad del legislador para confinarse en la protección ambiental, donde el aspecto fiscal queda en segundo plano, sin que esto signifique descuidar su carácter intrínseco que, tanto la doctrina como la legislación establecen en cuanto a la divisibilidad del servicio público, en este caso ambiental de esta clase de tributo.

Vicente Troya partidario de lo antes dicho, destaca que la diferencia del servicio público divisible e indivisible recae en que los primeros “suponen la posibilidad real de que de que el usuario no pueda percibir concretamente el servicio que se brinda, y no necesariamente que le reporte un beneficio.”<sup>88</sup> Es decir, la vinculación no refiere a la mera percepción real del servicio público, sino también a la potencialidad de recibirlo, lo que le configura también como tasa. Nótese que hacer alusión a una tasa, involucra referirse a servicios públicos onerosos de obligatorio cumplimiento, mientras que los opuestos presuponen ordinariamente ser gratuitos.

Ratificando lo anteriormente expuesto, se evidencia una definición contemporánea de la tasa, contemplada en el Modelo de Código Tributario para América Latina, según lo siguiente:

Art. 4.- Tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio en régimen de derecho público, o el aprovechamiento de un bien público, individualizado o que se refiera , afecte, o beneficie de modo particular al obligado tributario, cuando el servicio o el aprovechamiento no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o no realicen por el sector privado, y cuyo monto debe corresponder al costo o mantenimiento del servicio.<sup>89</sup>

Ahora, respecto al principio de beneficio que conforme la teoría clásica es propia de la tasa, citando el conversatorio mantenido durante las XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, se desdijo su conexidad con la tasa, ya que en su evolución configurativa se llegó a concluir que “la percepción de una ventaja o

---

<sup>87</sup> Jarach Dino, «Análisis del Modelo de Código Tributario para América Latina», en *Impuestos: doctrinas fundamentales 1942-2002*, ed. Marcelo Lascano (Buenos Aires: La Ley, 2002), 285.

<sup>88</sup> José Vicente Troya Jaramillo, *Manual de derecho tributario* (Quito, Ecuador: Cep.), 31.

<sup>89</sup> Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, Modelo de Código Tributario para América Latina, 37.

beneficio por parte del contribuyente no constituye un elemento esencial característico de la tasa.»<sup>90</sup>

Es decir, la nueva modelación de este tributo radica en que su naturaleza no implica contraprestación y por ende no existe percepción de un beneficio, ya que merodear en este postulado, sería invadir un elemento esencial del precio. En ese sentido, Valdés Costa<sup>91</sup> coincide diciendo:

A diferencia de lo que ocurre con los servicios económicos remunerados por precios, el presupuesto de hecho de la tasa, o sea la condición necesaria y suficiente para que nazca la obligación, es exclusivamente el financiamiento del servicio, proporcione o no ventaja al obligado.

De lo indicado, se puede colegir que el financiamiento del servicio es el elemento de mayor importancia que delinea a las tasas. Sin embargo, en materia ambiental, según Gloria Alarcón García, las circunstancias que deben confluír para que se configure una tasa ambiental, son:

En primer lugar que sean de solicitud o recepción obligatoria para los administrados; y en segundo lugar que no puedan prestarse o realizarse por el sector privado, por tanto impliquen intervención en la actuación de los particulares o cualquier otra manifestación del ejercicio de autoridad, o porque, en relación con dichos servicios, se encuentre establecida su reserva a favor del sector público.<sup>92</sup>

Respecto al cuestionamiento del uso ambiental de la tasa, Tulio Raúl Rosembuj Erujmovich<sup>93</sup> señala que dentro de este tributo, siendo vital el cobro o la recaudación de ingresos para recuperar la autofinanciación del servicio, existen quienes discurren negando su potencialidad extrafiscal, por considerar que no está funcionalmente pensada en dicha categoría y que su apareamiento distorsiona criterios normales de medición y por ende de cobertura de costes, de allí que tienen preferencia por los precios públicos. Sin embargo acota que, el acomodo de la tasa a los fines ambientales, halla su fundamento en las opciones políticas del Estado, ya que frente a la

---

<sup>90</sup> Bulit Goñi Enrique et al., «XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario», ed. José Luis Shaw, *Caracas*, 19 de octubre de 1991, 134.

<sup>91</sup> Valdés Costa, *Curso de Derecho tributario*, 310.

<sup>92</sup> Alarcón García Gloria, «Son los tributos ambientales una opción para la financiación de las HHPP? Reflexiones sobre la fiscalidad ambiental autonómica.», *Universidad de Murcia*, 2012, 4, <https://tinyurl.com/yahf93pw>.

<sup>93</sup> Tulio Raúl Rosembuj Erujmovich, *Los tributos y la protección del medio ambiente*, Monografías jurídicas (Madrid: M. Pons, 1995), 208.

conurrencia de la voluntariedad en la configuración de los precios públicos, la doctrina constitucional exige para la protección del ambiente que se opte por la tasa.<sup>94</sup>

La explicación en inclinarse por la creación de tasas ambientales, resulta particularmente fructífera por la interdisciplinariedad que las cobija. Desde el lado tributario, éstas apuntalan la eficacia de protección ambiental por su nota de coercividad, por lo cual el servicio provisto o la actividad administrativa sea cualquiera su finalidad, entre ellas la ambiental, no inciden en la conceptualización ni régimen jurídico de la prestación pública, lo que da lugar a que se proceda la implementación de tasas ambientales. Por otra parte, desde la perspectiva ambiental, a fin de internalizar costes ambientales, financiando servicios públicos esenciales y mínimos tendientes a gestionar la contaminación, las tasas vienen a ser una solución técnica.

La doctrina alemana indica que, otra de las prerrogativas que brinda el uso de la tasa ambiental en términos socioeconómicos es la coordinación entre este tributo a niveles de tolerancia enmarcados en la búsqueda del desarrollo sostenible y sustentable, con lo cual la preservación del equilibrio natural queda a merced de la adopción de modelos de desarrollo que pueden muy bien pasar por la admisión de niveles de contaminación que sean tolerables, articulando así procedimientos de control administrativo que incluyen en su funcionamiento el cobro de tasas.<sup>95</sup>

En este terreno, desde la perspectiva de los sujetos de la actividad financiera se deben atender tres cuestiones inherentes a la tasa, estas son: “a qué entidad se atribuye la competencia normativa; a cuál la actividad de gestión, y a quién el rendimiento generado por la prestación.”<sup>96</sup> Dicha recomendación se enlaza con el principio de legalidad en razón de que, la ley ha adoptado un sistema económico de ingresos con destino a entidades afines al respaldo medioambiental.

Respecto a los tipos de tasas ambientales, la Corte Constitucional Colombiana<sup>97</sup> ha sido el único órgano constitucional que dentro de la Comunidad Andina, ha emitido

---

<sup>94</sup> Rozas Valdés José Andrés, «Tasas y Precios Públicos», 233.

<sup>95</sup> Rozas Valdés José Andrés, 234.

<sup>96</sup> Rozas Valdés José Andrés, 233.

<sup>97</sup> Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-495/96 Proceso por inconstitucionalidad (26 de septiembre de 1996). Dentro de este caso, fundándose en amparar el desarrollo sostenible ambiental, la Corte indicó: La Carta ordena destinar tributos a las entidades encargadas del manejo y conservación de medio ambiente y de los recursos naturales renovables, como quiera que al poder público le corresponde planificar el manejo y aprovechamiento de los recursos naturales para garantizar su desarrollo sostenible, su conservación, restauración o sustitución, en consecuencia, resulta claro que las Corporaciones Autónomas Regionales deben contar con los recursos suficientes para cumplir con los cometidos constitucionales y legales de conservación del medio ambiente.

una sentencia en la que dividió a las tasas con sentido pragmático para su mejor comprensión:

Tabla 1  
Clasificación de la tasa

TIPO DE TASA	CONCEPTO
TASA RETRIBUTIVA AMBIENTAL	Su hecho generador lo constituye la utilización de la atmósfera, el agua o el suelo para introducir o arrojar desechos u otras sustancias, con un efecto nocivo; por tanto sólo deben pagarlas las personas que utilizan tales recursos, para depositar desechos siempre que se cause un efecto nocivo.
TASA NACIONAL CON DESTINACION ESPECIFICA	Las contribuciones previstas en los artículos 42 y 43 de la Ley 99 de 1993, tienen el carácter de tasas nacionales con destinación específica, pues tales contribuciones procuran la recuperación total o parcial de los costos que genera la prestación por parte de las autoridades ambientales de los servicios.
TASA AMBIENTAL	Las tasas ambientales se originan en la utilización de un bien de uso público cuya conservación está a cargo del Estado (ambiente sano). El Estado está en la obligación de garantizar un ambiente sano a sus habitantes, en consecuencia, su conservación constituye un costo que debe ser pagado por quienes "utilizan el ambiente" en forma nociva.
TASA COMPENSATORIA AMBIENTAL	Las tasas compensatorias constituyen mecanismos de financiamiento de algunos servicios públicos específicos de carácter administrativo sobre el medio ambiente. En consecuencia, nos encontramos ante verdaderas tasas por la prestación de un servicio público específico.

Fuente: Corte Constitucional Colombiana

Elaborado por: La autora.

Con el desarrollo de la materia impositiva, actualmente es sabido que el presupuesto de la obligación de la tasa somete el destino de su recaudo a la financiación del servicio público, sin embargo Alfredo Benítez Rivas considera que lo referido no se trata de una estricta adecuación al costo contable, sino que el destino del recaudo sirve como límite del mismo para evitar que se conviertan en impuestos disimulados.<sup>98</sup>

Tratadistas como Héctor Villegas sostienen que una vez logrado el objetivo recaudatorio de la tasa se agota su contenido y “cesa el aspecto fiscal de la actividad financiera, porque todo lo atiente al destino y administración del recurso ya obtenido

<sup>98</sup> Alfredo Benítez Rivas, *Derecho tributario: el Código tributario boliviano desde la perspectiva de diversas doctrinas jurídicas* (La Paz, Bolivia: Azul Editores, 2009), 218-120.

es orden de materia presupuestaria y no tributario.”<sup>99</sup> De allí que estima no existir ninguna afectación respecto al destino que se resuelva otorgar a los fondos obtenidos, con lo cual, se empodera a las autoridades locales que gozan de poder tributario, para la creación de tasas ambientales, pudiendo fijar el costo de un servicio según cada caso concreto y tomando en consideración sus modalidades peculiares.

De lo expuesto se puede concluir que, en cuanto a la cuantía de la tasa ambiental “se habrá de justificarla de acuerdo con un método razonable -el de reposición del daño o la utilidad eventual del aprovechamiento especial del bien ambiental- fijando un importe que no pudiera reputarse sancionador.”<sup>100</sup> En tal caso, se podría consentir que la teoría de cuantificación de la tasa de acuerdo a los motivos extrafiscales que se han ido construyendo en torno a la tesis de la razonable equivalencia, leída en sintonía de justicia social, puede internalizar los costos sociales y ambientales del daño, así como los costos de recuperación del recurso afectado.<sup>101</sup>

En dicho sentido, la Corte Constitucional Colombiana ha desarrollado parámetros de cuantificación de las tasas ambientales, conforme sigue:

Con base en el conjunto de reglas establecidas en el sistema de que trata [...] el inciso 2° del artículo 338 de la Constitución Nacional, el Ministerio del Medio Ambiente aplicará el siguiente método en la definición de los costos sobre cuya base se hará la fijación del monto tarifario de las tasas retributivas y compensatorias: a) A Cada uno de los factores que incidan en la determinación de una tasa, se le definirán las variables cuantitativas - que permitan la medición del daño; b) Cada factor y sus variables deberá tener un coeficiente que permita ponderar su peso en el conjunto de los factores y variables considerados; c) Los coeficientes se calcularán teniendo en cuenta la diversidad de las regiones, la disponibilidad de los recursos, su capacidad de asimilación, los agentes contaminantes involucrados, las condiciones socioeconómicas de la población afectada y el costo de oportunidad del recurso de que se trate; d) Los factores variables y coeficientes así determinados serán integrados en fórmulas matemáticas que permitan el cálculo y determinación de las tasas correspondientes.<sup>102</sup>

---

<sup>99</sup> Villegas Héctor B., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Tercera edición DEPALMA, vol. I (Buenos Aires, 1984), 98.

<sup>100</sup> Angel Baena Aguilar, *La protección fiscal del medio ambiente: aspectos económicos y jurídicos*, ed. Ana Yábar Sterling y Pedro Manuel Herrera Molina, Monografías jurídicas (Madrid: M. Pons, 2002), 235.

<sup>101</sup> Marienhoff propulsor de la tesis amplia que radica en que el servicio público recae sobre una comunidad, como son los servicios de inspección sanitaria y desinfección de locales públicos indicando que tienen incidencia a nivel global y no solo de pocos beneficiarios. Alfredo Benítez Rivas, *Derecho tributario: el Código tributario boliviano desde la perspectiva de diversas doctrinas jurídicas* (La Paz, Bolivia: Azul Editores, 2009), 221.

<sup>102</sup> Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-495/96 Proceso por inconstitucionalidad.

Esta determinación de los costes sociales que la Corte Constitucional ha realizado como mayor interprete del texto Supremo, enarbolan certeza en términos legales respecto a la cuantificación razonable de la medición del daño ambiental y que, en este caso el Ministerio del Ambiente no puede rebasar, lo cual para la determinación tarifaria de las tasas ambientales revela, además una apropiada conexión entre el Ente de Control ambiental, la iniciativa del legislador y los mandatos constitucionales.

## 5. Contribuciones especiales medioambientales

Concerniendo a la temática extrafiscal la fundamentación de la existencia de las contribuciones especiales, viene a ser de capital importancia resaltar nuevos conceptos que se han instituido con relación al tema.

Giuliani Fonrouge partidario que la contribución especial no solamente gravita sobre la obra pública realizada, sino que también puede derivar de actividades o servicios públicos especiales destinados a beneficiar a una determinada persona o a grupos sociales determinados, abate la confusión que se ha generado entre contribución especial y contribución especial de mejoras, dotándole de esta manera fundamentos para que se configure como tributo ambiental.<sup>103</sup>

A decir del profesor Morales Quirós, el criterio que distingue ambos tipos tributarios son los elementos que componen a las contribuciones de mejora, siendo los siguientes: la prestación personal, el beneficio derivado de la obra, la proporcionalidad razonable entre el presunto beneficio obtenido, la contribución exigida y el destino del producto.<sup>104</sup> Así ejemplifica que éstas están relacionadas con la construcción de caminos, infraestructura, ornato, entre otras. Criterio que en Ecuador también ha sido ratificado por la jurisprudencia ecuatoriana emitida por el señor Juez Suing Nagua.<sup>105</sup>

Según la doctrina contemporánea, las contribuciones especiales han sido catalogadas como “tributos debidos en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras, gastos públicos o de especiales actividades del Estado.”<sup>106</sup> Esta definición no excluye el propósito ambiental que

---

<sup>103</sup> Carlos M Giuliani Fonrouge, *Derecho financiero* (Buenos Aires, Arg.: Depalma, 2011), 1004.

<sup>104</sup> Villegas Héctor B., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, I:107-8.

<sup>105</sup> Véase Expediente de Casación 76, Registro Oficial Suplemento 359 de seis de noviembre de 2012.

<sup>106</sup> José Adolfo Morales Quirós, *Elementos del derecho tributario*, 1a. ed (Quito: Editorial Ecuador, 2002), 124.

puedes tener las contribuciones especiales, por lo que basta que su hecho generador considere un propósito incentivador o disuasorio a favor del medio ambiente, para que se configure como tributo ambiental, que se cumpla la función ordenadora ponderada por Ramón Valdés Costa, esto es que la actividad estatal satisfaga los intereses generales que simultáneamente proporcionan ventajas a personas determinadas.<sup>107</sup>

En ese sentido, Miguel Martínez Lago dice que el criterio que cualifica al tributo analizado, radica en su hecho imponible que es el que realmente lo diferencia de las distintas especies tributarias, y precisamente es que está constituido por la actividad administrativa que consiste en:

La realización de obras públicas, o en el establecimiento o en la ampliación de un servicio público para toda la colectividad que viene causada por un gasto extraordinario de inversión, beneficiando principalmente a la generalidad pero que en modo indirecto o incidental beneficia de modo particular o especial a un núcleo de ciudadanos que son los llamados a contribuir<sup>108</sup>

Consecuentemente, se evidencia que el beneficio no constituye ser el elemento primordial del hecho generador de la contribución especial, sino su fundamento leído desde el criterio de justicia distributiva.<sup>109</sup> No obstante, el beneficio debe reportarse de manera singular a un segmento social, ya que en el caso de provocar un beneficio general debería exigirse a través del cauce de impuestos.

Continuando con la temática ambiental, Pablo Chico de la Cámara considera que las contribuciones especiales ambientales pueden ser de dos tipos. Las primeras de índole negativa que son aquellas caracterizadas por no reportar un beneficio económico, sino por internalizar erosiones medioambientales que por supuesto deben ser compensadas por los sujetos beneficiados por ejercer la actividad contaminante.<sup>110</sup>

Así, el autor explica que la doctrina científica ha acuñado la denominación de contribuciones especiales ambientales negativas para referirse “aquellos supuestos en los que la Administración consiente la creación de situaciones de desventaja que perjudican a un conjunto de individuos.”<sup>111</sup> De allí que explica, la administración se presenta ante la actuación de determinados sectores o áreas de la producción que

---

<sup>107</sup> Valdés Costa, *Curso de Derecho tributario*, 349.

<sup>108</sup> Miguel Ángel Martínez Lago, Leonardo García de la Mora, y Ramón Falcón y Tella, *Lecciones de derecho financiero y tributario* (Madrid: Iustel, 2010), 279.

<sup>109</sup> Villegas Héctor B., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 109.

<sup>110</sup> Chico de la Cámara Pablo, «Un apunte sobre la naturaleza jurídica y la valoración constitucional de las contribuciones especiales medioambientales.», en *La Protección Fiscal del Medio Ambiente*, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales (Madrid, 2002), 243.

<sup>111</sup> Chico de la Cámara Pablo, 246.

perciben beneficios económicos en perjuicio de la colectividad,<sup>112</sup> motivando un gasto extraordinario para paliar efectos nocivos ambientales.

Con este esclarecimiento, la contribución ambiental tiene conexidad directa con el principio el que contamina paga, ya que los beneficiarios económicos de la actividad nociva ambiental deben soportar y satisfacer el costo de la obra, actividad o servicio público creado por la administración pública destinado a paliar los efectos dañinos causados al ambiente.

Ejemplos de hechos imponibles de la contribución especial ambiental negativa serían: la restauración de aguas de río, la reparación de determinadas áreas degradadas, el manejo de aguas para riego, entre otras. En este ámbito, se puede observar que contrariamente a lo que sucedería con la percepción de un aumento de valor en el bien del contribuyente por el gasto público erogado para la realización de la obra o servicio público, no existe la apreciación directa de un beneficio porque las actividades inherentes a estas contribuciones se encaminan a reparar el daño ambiental causado por ese segmento de personas que dañaron el medioambiente, obligando a realizar ese desembolso público, por ello que este tipo tributario ambiental también es conocido como contribución de *gastos especiales del ente público*.

En segundo término, el autor expresa que en pocos casos se puede visualizar contribuciones ambientales que gravan a sujetos que no han realizado actividades de deterioro ambiental, de ello que asevera que éstas también se conocen con lo que se ha denominado tradicionalmente *contribuciones especiales de mejora*,<sup>113</sup> como aquellas que no se basan en un beneficio obtenido, sino en el aumento de valor del bien del contribuyente, por tanto su pago vendría a ser el coste que se ha de soportar por recibir obras o servicios públicos de prevención de daño ambiental. Por ejemplo, la construcción de una obra hidráulica en beneficio de los alrededores.

En fin, las contribuciones ambientales bajo los esquemas antes esbozados ostentan un propósito incentivador en favor del medio ambiente que va impregnado en el aspecto material del tipo tributario.

---

<sup>112</sup> Chico de la Cámara Pablo, 244. Se conocen también como el coste que alguien ha de asumir a cambio de permitirle una actividad que implica riesgo para la sociedad o para terceros indeterminados.

<sup>113</sup> Léase el artículo 2.3 del Código Fiscal de la Federación Mexicana: “2... III. Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas...”



Pese a que clasificar a las figuras tributarias es una tarea difícil de realizar en virtud de la densidad doctrinaria y la soberanía fiscal de los Estados, como símil a las contribuciones especiales negativas se puede mencionar otra de sus divisiones y que son de autoría de Enrique Hoyos Jiménez, quien las denominó como las contribuciones por servicios impuestos, descritas como:

Aquellas contribuciones que parten de la afectación dada por el hecho de que el Estado tiene que realizar actividades regulatorias y de control en cabeza de ciertos grupos económicos, societarios o de cualquier clase, [sic] partiendo que dichos grupos provocan mayor gasto a la Administración en virtud de su actividad, los sujetos que la integran quedan llamados a pagar el tributo para financiar la respectiva actividad.<sup>114</sup>

Con lo manifestado, se evidencia que el servicio público nace por el deterioro ambiental causado por sectores poblacionales, sobre el cual, le corresponde emplomar medidas de atenuación del daño ambiental.

Juan Calvo Vérguez resalta que las contribuciones ambientales tienen como nota distintiva respecto a las tasas “la satisfacción de un interés general sin perjuicio que a la par, produzca un beneficio especial a determinadas personas.”<sup>115</sup> No está por demás indicar que, conforme se explicó anteriormente en este tipo de tributos no siendo el beneficio un elemento, sino una función de la contribución, el beneficio que reporte es relevante solo para fijar el monto que cada contribuyente debe sufragar con respecto a la obra que ha hecho que se configure la obligación tributaria.<sup>116</sup>

Sin embargo, se ha de considerar que autores como Manuela Vega Herrero citada por Enrique Bulit Goñi, indica que si bien el aumento de valor hace referencia a los inmuebles, otra modalidad de beneficio especial de estos tributos ambientales se predica generalmente en relación a las personas, lo cual otorga proporcionalidad a este instrumento de comando y control ambiental, a fin de que se graven conductas contra el ambiente.<sup>117</sup>

Este tributo también está estrechamente vinculado con el principio el que contamina paga y también recae sobre manifestaciones de riqueza. Precisamente Bulit Goñi expresó que, “la capacidad contributiva se manifiesta en el incremento de valor

---

<sup>114</sup> Hoyos Jiménez Enrique, «Tributos vinculados y parafiscalidad», en *Del derecho de la hacienda pública al derecho tributario: estudios en honor a Andrea Amatucci* (Bogotá, Colombia; Napoli, Italia: Temis ; Jovene, 2011), 351.

<sup>115</sup> Calvo Vérguez Juan, «Las contribuciones especiales como instrumentos de protección ambiental», en *Tratado de Tributación Ambiental*, Thomson Aranzadi (Navarra, 2008), 419.

<sup>116</sup> Benítez Rivas, *Derecho tributario*, 228.

<sup>117</sup> Enrique G. Bulit Goñi y José Osvaldo Casás, eds., *Derecho tributario provincial y municipal*, 1. ed (Buenos Aires: Ad-Hoc, 2002), 453.

o beneficio especial;” premisa que conforme manifestó Chico de la Cámara, el legislador debe tener presente en todo momento, la posibilidad de entrever exenciones, mínimos exentos, entre otras medidas, para ajustar el tributo a la capacidad contributiva singular de cada sujeto<sup>118</sup> y no invadir la esfera patrimonial individual en forma confiscatoria. Sin embargo, Bulit Goñi expresa sus reparos en cuanto a que, la capacidad contributiva *stricto sensu* de este tipo tributario es:

Una capacidad económica impuesta, no buscada ni ganada por voluntad del sujeto pasivo ya que es la Administración la que decide realizar las obras y sufragar su coste con contribuciones especiales.<sup>119</sup>

Este criterio no se lo comparte en virtud de que, bajo la temática ambiental, las contribuciones especiales y más aún las negativas, son causadas por los daños ambientales que provocan los ciudadanos. Tampoco se acepta el comentario dado por el autor, quien estima que la materia gravada viene a ser una riqueza potencial en donde la Administración podría ordenar inclusive pagos anticipados de la contribución espacial por obras o ampliación de servicios públicos que no se han concluido, ya que sin negar la complejidad de individualizar el beneficio percibido para cuantificar el importe de la contribución especial ambiental, considerando que en efecto debe recuperarse el valor de la inversión hasta cubrir el costo de la obra o servicio, se reflexiona que se podría dar luz verde a cobros anticipados del tributo ambiental, siempre y cuando estén previstos legalmente, ya que el poder tributario dota de esta capacidad para financiar la actividad estatal local.

En tratándose de contribuciones ambientales, tomando en cuenta que su hecho generador puede tener cualquier hipótesis definida por el legislador, se debe admitir que éste tipo tributario, aunque de manera limitada, sí tiene cabida como medio de protección e intervención frente a detrimentos ambientales. No obstante, lo que lo complejiza es la necesidad de ayuda técnica para su implementación, a fin de que se cuente con una cuantificación determinada e intrínseca a la actividad administrativa con el contribuyente, caso contrario se corre el riesgo que tome la connotación de un impuesto. En este sentido, es basal pronosticar un costo que haga visible la vinculación

---

<sup>118</sup> Chico de la Cámara Pablo, «Un apunte sobre la naturaleza jurídica y la valoración constitucional de las contribuciones especiales medioambientales.», 248.

<sup>119</sup> Bulit Goñi y Casás, *Derecho tributario provincial y municipal*, 454.

entre el beneficio percibido y el gasto administrativo erogado, pues este tipo tributario está moldeado por el principio de equidad y el de beneficio.

Arnaldo Antonio destaca que el principio de beneficio debe ser realizado en el campo de la equidad horizontal, dato congruente con el gravamen que importa la contribución especial ambiental, en virtud que los contaminadores que produzcan perjuicios en niveles similares, deben contribuir en igualdad de condiciones financiando la mitigación del mal ambiental causado.<sup>120</sup> A esto, debe añadirse también la parte preponderante de su aspecto extrafiscal, dado que las contribuciones especiales no sirven únicamente para la realización de obras públicas, sino también para la realización de otras obras y actividades de interés colectivo por medio del direccionamiento e intervencionismo de las políticas ambientales en materia tributaria.

## **6. El criterio calificador del hecho imponible del tributo ambiental**

A efectos de profundizar cuáles son los razonamientos observados por el legislador para forjar el tributo ambiental, incumbe partir definiendo al hecho imponible. Según Luigi Ferlazzo Natoly, éste es:

“El conjunto de presupuestos abstractos, contenidos en una norma de derecho material tributario, cuya existencia concreta (realización del presupuesto de hecho) derivan determinadas consecuencia jurídicas.”<sup>121</sup>

La definición antes transcrita permite referir al hecho imponible como un hecho objetivo y material del mundo, que evidencia conductas humanas e intereses sociales y económicos tutelados por el legislador que han sido previstos en la ley, para que ante su ejecución se derive el nacimiento del pago del tributo. Con lo referido y retomando la finalidad extrafiscal de los tributos, cabe indicar que habiéndose empoderado a los tributos como medios de ordenación y regulación en materia ambiental, el legislador

---

<sup>120</sup> Arnaldo, *Los impuestos ambientales*, 147.

<sup>121</sup> Ferreiro Lapatza José Juan, «Los elementos constitutivos de la obligación tributaria.», en *Tratado de Derecho Tributario* (Bogotá: Editorial Temis, 2001), 65.

en función de los ámbitos que abarcan los hechos imponibles,<sup>122</sup> ha fijado el elemento objetivo del tributo en el presupuesto de hecho; y, al elemento subjetivo por medio de la determinación del sujeto pasivo y el acreedor del tributo.

Por ello a fin de determinar la esencia con que han sido moldeados los tributos ambientales, concierne analizarlos abordando los elementos objetivos y subjetivos que abarcan, así conforme los lineamientos de Geraldo Ataliba,<sup>123</sup> se estudian los siguientes:

**Tabla 2**  
**Elementos objetivos y subjetivos de los tributos**

Circunstancias	Tipo de Aspecto	
Configuración del hecho	Material	Elemento objetivo
Su localización	Espacial	
Consumación en un momento Determinado	Temporal	
Conexión con alguien	Personal	Elemento subjetivo

Fuente: Hipótesis de la incidencia tributaria por Geraldo Ataliba  
Elaborado por: La Autora

Según los elementos planteados y bajo el entendido que los tributos ambientales se diferencian únicamente por su finalidad, que puede haberse modulado encumbrando la mitigación del daño ambiental, se pasa a examinarlos conforme la ilustración elaborada.

---

<sup>122</sup> Eusebio González García y Miguel de Jesús Alvarado Esquivel, Manual de derecho tributario (México: Porrúa, 2005), 162. Para Eusebio González García el hecho imponible es un presupuesto normativo tratado como un todo inescindible que posee elemento objetivo, subjetivo, espacial y temporal, que derivan de los dos ámbitos que lo configuran, estos son: el supuesto de hecho o hecho imponible que encarna los hechos fácticos o la “relación social que la norma prevé; y, la disposición o mandato con la que la norma prevé consecuencias jurídicas. Por otra parte, Juan Ferrero Lapatza sostiene “el objeto del tributo adquiere su más exacto sentido al referirse a riqueza gravada” cuya conexión es intrínseca al principio de capacidad contributiva. Ferreiro Lapatza José Juan, «Los elementos constitutivos de la obligación tributaria.», 45.

<sup>123</sup> Ataliba Geraldo, «Hipótesis de la incidencia tributaria» (Instituto Peruano de Derecho Tributario, 1987), 14, [http://www.mpf.n.gob.pe/escuela/contenido/actividades/docs/2201\\_2\\_hipotesis\\_de\\_incidencias\\_tributaria.pdf](http://www.mpf.n.gob.pe/escuela/contenido/actividades/docs/2201_2_hipotesis_de_incidencias_tributaria.pdf).

## 7. Dimensión subjetiva y objetiva en los tributos ambientales

Respecto a la dimensión objetiva, Andrea Amatucci indica que el presupuesto de hecho del tributo ambiental plasmado en las hipótesis irradiadoras de contaminación, puede ser respecto a:

- a. Explotación de recursos naturales, por medio de los tributos ambientales se pretende desincentivar su uso o establecer un límite, favoreciendo el reciclaje energético.
- b. Gravar el ciclo productivo para alentar tecnologías menos contaminantes.
- c. La transformación de materia virgen en mercancías.
- d. Producción e intercambio de bienes que provocan daños ambientales.
- e. Eliminación de bienes del circuito económico por ser susceptibles de degradar el ambiente.<sup>124</sup>

Con lo aludido, el criterio para precisar el hecho imponible, que no es otra cosa que la tipificación de determinada conducta en relación al objeto imponible,<sup>125</sup> radica en la realización de efectos nocivos al ambiente, derivados de la utilización lucrativa y no lucrativa de los recursos naturales, entre ellos: la atmósfera, el agua o el suelo, para introducir o arrojar desechos u otras sustancias contaminantes. Con ello, la tipificación elaborada en forma explícita para el hecho generador que es la comprobación de haberse efectuado el hecho imponible, completa el hecho jurígeno produciendo el deber de contribuir.

Una sutil precaución que debe ser considerada a efectos de acaparar objetos imponibles ambientales es la prohibición de doble imposición, de allí que la técnica legislativa amoldándose a la Constitución, ha de prever ámbitos competenciales de las entidades públicas locales y estatales con relación a la preservación ambiental, así también ha de fijarse en quienes serán los sujetos obligados al pago del tributo ambiental bajo una suerte de “relación instrumental entre las instalaciones y la actividad generadora de grandes riesgos.”<sup>126</sup>

En el caso del impuesto ambiental, es importante que el objeto imponible no se aleje al menos idealmente, de recaer sobre índices expresos de riqueza relacionada con conductas o actividades contaminantes, para de esta manera vigorizar el respeto a la capacidad contributiva y al principio el que contamina paga.

---

<sup>124</sup> Andrea Amatucci, *L'ordinamento giuridico finanziario* (Napoli: Jovene, 1995), 62.

<sup>125</sup> Mauricio Alfredo Plazas Vega, *Derecho de la hacienda pública y derecho tributario: derecho tributario v2*. (Bogotá: Temis, 2005), 698.

<sup>126</sup> González García, «Los tributos extrafiscales en el derecho español», 621.

En este sentido, Ángel Baena Aguilar aconseja que los impuestos ambientales se establezcan en función de la imposición directa, ya que a su consideración es la más adecuada para alcanzar finalidades ambientales, debido a que desde el punto de vista económico se puede evidenciar sea mediante el patrimonio o la renta, el foco productor de la contaminación. Así opina que, los impuestos económicamente hablando, también lo son desde un punto de vista jurídico, ya que tanto patrimonio como renta no prevén traslación, sino que recaen sobre su titular otorgando mayor eficacia a los tributos ambientales.<sup>127</sup>

Sin embargo, a la vez indica que el principio “el que contamina paga” más allá de una contribución económica para paliar el daño ambiental exige remitirse a índices efectivos de contaminación, es decir a “parámetros no monetarios” ya que la existencia de patrimonio apenas demuestra un índice potencial y no efectivo de daño ambiental, por lo que enseña que, gravar en consideración de dicho hito de capacidad económica sería abusar del principio de igualdad horizontal porque se trataría de igual forma a los que contaminan en distinta magnitud.

Con las dos aristas de la modalidad de la imposición ambiental señaladas, queda a elección del legislador moldear estas figuras tributarias a fin de acoplarlas al sistema económico de su Estado para que graven la polución de manera jurídica o económica, pudiéndose gravar formalmente o de derecho la producción; o, materialmente o de hecho al consumo, todo esto con el afán que se ataque a elementos dañinos o conductas contra el ambiente.

En segundo término se indica que el aspecto espacial<sup>128</sup> que forma parte del elemento objetivo del tributo, es aquel que localiza y fija el lugar de su producción, en este caso dentro del ámbito nacional, pudiendo incluso utilizarse criterios de territorialidad local o especial en zonas protegidas, para salvaguardar al ambiente. Finalmente, el aspecto temporal es el último aspecto que constituye el elemento objetivo del tributo y reviste suma importancia para el nacimiento de la obligación tributaria ya que éste indica el instante en que el presupuesto de hecho jurídico se entiende realizado íntegramente y da paso al devengo del tributo.<sup>129</sup>

---

<sup>127</sup> Baena Aguilar, *La protección fiscal del medio ambiente*, 197.

<sup>128</sup> Ataliba Geraldo, «Hipótesis de la incidencia tributaria», 23.

<sup>129</sup> Ataliba Geraldo, 26.

En dicha manera, Juan Martín Queralt<sup>130</sup> señala que el aspecto temporal del hecho generador dota de un criterio clasificador a los tributos, pudiendo ser periódicos como aquellos que gozan de continuidad en el tiempo, por ejemplo en Ecuador el impuesto a la contaminación vehicular; o instantáneos como aquellos que generan la obligación de pago en cualquier tiempo al momento de verificarse su causación, por ejemplo, el impuesto redimible a las botellas plásticas.

Ahora, en lo relativo al aspecto subjetivo del hecho imponible se debe indicar que éste se representa, de un lado por el acreedor tributario que en general son las administraciones públicas locales y la central, quienes recaudan el tributo en su beneficio o, en el de otra. Y del otro lado, se encuentra el sujeto pasivo de la relación tributaria, que en este tipo de tributos es quien ha acoplado su conducta al presupuesto de hecho de daño ambiental previsto en el tributo.

En ese sentido, María Elena Páez Medina explica que la aptitud de los sujetos pasivos para afectar o incidir negativamente en el medio ambiente depende de las condiciones particulares de cada persona, pudiendo ser:

Desde la capacidad de consumo; desde el beneficio obtenido en su esfera jurídico patrimonial en detrimento del equilibrio ecológico y de los rasgos específicos de cada actividad (atenuantes o agravantes) tales como su peligrosidad, frecuencia, necesidad de ejecución (vitalidad o suntuosidad, ambos directamente relacionados con la capacidad de consumo, frente a opciones alternativas más nobles con el entorno ecológico), especímenes bióticos afectados (renovables o no renovables donde su escala de degradación será medular), temporalidad de las secuelas (corto, mediano o largo plazo), tipo de enseres y técnicas utilizadas en su realización, territorialidad y facilidad de expansión de los efectos nocivos ocasionados, etcétera.<sup>131</sup>

Con lo referido, es apreciable que los tributos ambientales de manera similar a los impuestos tradicionales –recaudatorios- tienden a gravar la renta o el consumo, siempre y cuando se relacione con actividades que merman la calidad del ambiente. Así, se puede palpar la funcionalidad preventiva que esta clase de tributos supone en cuanto al cuidado del medio ambiente y lo que este compone, por ejemplo, flora, fauna, bosques, recursos naturales, etc. De otra parte, también hace apreciables hitos de razonabilidad que los tributos ambientales deben atender, a fin de no perjudicar al

---

<sup>130</sup> Queralt Juan Martín et al., *Curso de Derecho Financiero y Tributario* (Madrid: Tecnos, 2015), 73.

<sup>131</sup> Páez Medina María Elena, «La capacidad contributiva en los tributos medioambientales» (2012), 169, [http://gredos.usal.es/jspui/bitstream/10366/115606/1/DDAFP\\_Paez\\_Medina\\_M\\_Elena\\_LaCapacidadContributivaTributosMedioambientales.pdf](http://gredos.usal.es/jspui/bitstream/10366/115606/1/DDAFP_Paez_Medina_M_Elena_LaCapacidadContributivaTributosMedioambientales.pdf).

sistema económico endureciendo desproporcionalmente la carga tributaria en contra de los agentes de mercado o el consumidor.

Como conclusión de este capítulo se puede señalar que según la doctrina contemporánea, cuyos argumentos respecto al uso del tributo para otros fines esenciales que rebasan el aspecto recaudatorio, ha permitido el cambio de concepción acerca de los objetivos de los tributos, entre ellos el cuidado y protección del medio ambiente, lo cual ha ido insertándose en los textos constitucionales para que con la fuerza suprema de la jerarquía de las normas, vincule al actuar público a emplear la política pública como directriz que garantice el goce del derecho al ambiente sano y sostenible que se ha visto amenazado por la desenfrenada producción y consumo de elementos que deterioran el ambiente.

Lo referido es de gran importancia dado que no limita a ningún tipo de tributo para que emplee fines de protección, prevención y cuidado del medio ambiente, ya que conforme se analizó en este capítulo, los impuestos, tasas y contribuciones especiales se amoldan perfectamente al fin ambiental. En el caso de los impuestos, dada su naturaleza, se hizo previsible que la finalidad de su recaudo pasa integralmente a un segundo plano pudiendo predestinarlo a fines diversos al saneamiento ambiental, sin embargo, dicha cualidad no sucede respecto a las tasas y contribuciones especiales, en donde la vinculación del recaudo con su destino, se encuentra íntimamente ligado para que cubra los costos públicos que motivaron el apareamiento del tributo.

Finalmente se cierra este estudio enfatizando que la tributación ambiental logra verdaderos cambios de conductas que dañan al medio ambiente cuando de manera razonable y previsiblemente, determina en cada tributo un presupuesto de hecho relativo a las actividades que aminoran la calidad del ambiente o destruye sus componentes, del cual tras verificarse el hecho generador del tributo ambiental, despliega como consecuencia jurídica el pago del tributo a ser afrontado por el contaminador, quien es el sujeto pasivo llamado al devengo.



## Capítulo Dos

### **Análisis jurídico comparado acerca de los tributos ambientales en la Comunidad Andina**

La idea de potencializar a los tributos como medidas de mitigación del daño ambiental es una idea que subyace en las legislaciones y textos constitucionales de los Estados miembros de la Comunidad Andina. Sobre esta base, el presente capítulo analiza los principios constitucionales que fundamentan el uso de los tributos ambientales, para pasar a abordar las diferentes especies tributarias ambientales que conforman el acervo impositivo en cada uno de dichos países, todo esto con el fin de cotejar cuales han sido los criterios impositivos empleados para el efecto, con especial énfasis en los impuestos ambientales ecuatorianos. La metodología empleada es la descriptiva.

#### **1. Principios constitucionales ambientales y principios de la política fiscal en la Comunidad Andina**

En el contexto del Estado de social de derechos vigente en los países miembros de la Comunidad Andina, la política pública y los derechos se guían por medio de los principios<sup>132</sup> constitucionales, los cuales dentro de la temática de este trabajo conforme se verá, se tornan en mecanismos constitucionales que dirigen la gestión estatal para la conservación y preservación del ecosistema.

La Constitución de la República del Ecuador guiada por el deber de proteger el medio ambiente, ha direccionado al sistema económico declarando que “se propende a una relación dinámica y equilibrada entre sociedad, Estado y mercado, en armonía con la naturaleza;”<sup>133</sup> postulado que guarda coherencia con los objetivos de la política fiscal donde se emploma la producción de bienes y servicios ambientalmente

---

<sup>132</sup> Ramiro Avila Santamaría, *Desafíos constitucionales: la constitución ecuatoriana del 2008 en perspectiva*, ed. Marco Aparicio, Agustín Grijalva, y Rubén Martínez Dalmau, 1ra ed, Serie Justicia y derechos humanos. Neoconstitucionalismo y sociedad 2 (Quito: Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, 2008), 29. El autor indica que los principios son normas téticas, que establecen un mandato de maximización, que imponen al Estado una finalidad ideal.

<sup>133</sup> Asamblea Nacional de la República del Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, 2008. Véase Art. 283

aceptables, con los cuales se afianza el “respeto a vivir en un ambiente sano y ecológicamente equilibrado, que garantice la sostenibilidad y el buen vivir, *sumak kawsay*.”<sup>134</sup>

De manera similar, la Constitución Política Colombiana, establece el derecho a gozar de un ambiente sano,<sup>135</sup> lo que a su vez es concordante con la competencia del Estado en materia ambiental al determinarlo como responsable de organizar, dirigir y reglamentar, entre otras cosas, el saneamiento ambiental y el manejo de los recursos naturales, para garantizar el desarrollo sostenible.<sup>136</sup>

Por su parte, la Constitución Política del Perú establece que el Estado es el encargado de promover la política ambiental y el uso sostenible de los recursos, lo cual resulta concordante con el derecho humano a gozar de un ambiente sano y equilibrado, cuya vinculación radica con la política pública que permite a la potestad tributaria crear tributos que no solamente recauden, sino que coadyuven a la consecución de otros objetivos, entre ellos los de preservar el medio ambiente, por ser un derecho fundamental.<sup>137</sup>

Finalmente cabe resaltar que en el caso de la Constitución de Bolivia, también se contempla el derecho humano a “vivir en un medio ambiente sano, con manejo y aprovechamiento adecuado de los ecosistemas,”<sup>138</sup> que vinculado al deber del Estado respecto a la conservación del medio ambiente y a propulsar el desarrollo sostenible en armonía con la naturaleza, posibilita la creación de tributos ambientales.

De la visión Constitucional abordada, se puede apreciar una generalizada visión antropocéntrica del cuidado del medio ambiente en beneficio del ser humano, dejándose constancia que, en Ecuador es más imperioso el cuidado del ambiente ya que la Naturaleza fue consagrada como sujeto de derechos. Sin embargo, el común denominador en todas estas Constituciones es el fin dirigido al uso racional y armónico de los recursos naturales propugnado por medio del desarrollo sostenible, así se observó que los principios en materia ambiental son ejes transversales que como mandatos de optimización guían al actuar público y privado.

---

<sup>134</sup> Asamblea Nacional de la República del Ecuador. Véase artículo 14 de la Constitución de la República del Ecuador.

<sup>135</sup> Congreso Legislativo de Colombia, Constitución Política de Colombia. Véase los artículos 79 y 42.

<sup>136</sup> Congreso Legislativo de Colombia Véase artículo 80.

<sup>137</sup> Congreso Nacional, Constitución Política del Perú. Véase Art. 22 numeral 2 y Art. 74 *ibídem*.

<sup>138</sup> Cámara de Diputados, Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia. Véase el numeral 10, del acápite II del Art. 30; numeral 19 y 20 del artículo 298 de su Constitución Política.

Por lo referido, se pasa a enlistar los principios ambientales constantes en las Constituciones de los Estados materia de este trabajo, y son:

Tabla 3  
Principios ambientales constitucionales

PRINCIPIO RECTOR EN ECUADOR	CONSTITUCIÓN COLOMBIANA	CONSTITUCIÓN PERUANA	CONSTITUCIÓN BOLIVIANA	ENFOQUE
Principio de la mejor tecnología Art. 15 y 413				Promociona el consumo responsable, se complementa con el otorgamiento de incentivos precautelando el mantenimiento y mejoramiento del ambiente.
Principio de ecodesarrollo Art. 395.1	Principio de desarrollo sostenible	Principio de desarrollo sostenible Art. 67	Principio de desarrollo sostenible y transgeneracional. Art. 33 concordante con el Art. 108 numerales 15 y 16	Abarca la dimensión económica, política, social y ambiental estableciendo como base el desarrollo con el manejo sustentable y equidad.
Principio de Transversalidad Art. 395.2		Principio de conservación de la diversidad biológica y de las áreas naturales protegidas Art. 68	Principio de Transversalidad y aplicación de sistemas de evaluación de y el control de calidad ambiental. Art. 345 numeral 2.	La política de preservación y cuidado ambiental está presente en las políticas para la gestión pública, privada y comunitaria.
Principio de participación Art. 395.3	Principio de participación de la comunidad Art. 79		Principio de participación en la gestión ambiental y a ser consultados sobre decisiones que puedan afectar la calidad del ambiente. Art. 343	Se aplica de manera obligatoria a toda actividad o decisión que pueda incidir de cualquier manera en el medio ambiente, incluye acceso a la información y consulta previa e informada sobre actividades que entrañen riesgo ambiental.
Principio indubio pro natura Art. 395.4				Relaciona a la naturaleza y ambiente dándole primacía y directa aplicación a las normas que colisionan para favorecer a la naturaleza y al ambiente
Principio contaminador pagador Art. 396 Concordante con el Art. 72 ibídem				No debe considerarse como una licencia para contaminar, es un principio de justicia ambiental quien contamina debe asumir los costos de prevenirlo y reparar los daños que ha causado.
Principio de prevención Art. 396			Principio de prevención Art.344. II	Obliga a la adopción de medidas que eviten riesgo ambiental. Debe ir acompañado de normas técnicas y estándares ambientales que impliquen sanciones frente a su inobservancia.
Principio de precaución Art. 396		Principio de conservación Art. 68		Privilegia el valor del derecho a un ambiente sano y el interés público que lo rodea frente al interés particular o a quienes promueven la actividad.
Principio de subsidiariedad Art. 397				Indica la cooperación ente el Estado central y Gobiernos Autónomos Descentralizados frente a las responsabilidades no asumidas por los particulares.

Fuente: Constituciones: ecuatoriana, colombiana, peruana y boliviana / Eduardo Gudynas: El mandato ecológico: derechos de la naturaleza y políticas ambientales en la nueva constitución (2009).  
Elaborado por: La Autora.

En base a la tabla referente a los principios que fue esbozada, se puede apreciar que el enfoque de los principios ambientales vinculan entre otras, a la política fiscal que fundamentan el apareamiento de los tributos ambientales en los países miembros de la Comunidad Andina y con ellos, viabiliza también el alcance de planes de desarrollo regional sustentable y sostenible, perseguidos por el Acuerdo de Cartagena.<sup>139</sup>

Con lo referido se puede asegurar que por medio del establecimiento y aplicación de los principios antes referidos, se propende al cuidado ambiental, la sostenibilidad y sustentabilidad del medioambiente, complementada a la vez con metas distributivas, de innovación y de preservación de la competitividad<sup>140</sup> Todo esto, perfila la intervención regentada por el Estado para usar herramientas, como las tributarias, para forjar tributos ambientales que permitan concienciar que el medio ambiente es un activo depreciable y que es responsabilidad social preservarlo.

### **1.1 El principio de legalidad y reserva de ley en materia tributaria**

La forma en como éstos dos principios basales del derecho tributario se han concebido y aplicado en los diferentes Estados demuestra diversa intensidad, pese a que su importancia es fundamental porque constituyen un límite al poder de *imperium* del Estado. El problema concreto respecto a estos principios radica en Ecuador ya que el antecedente a la nueva era impositiva ambiental es atribuible a la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado<sup>141</sup> que se creó a partir del proyecto de Ley de carácter económico urgente remitido el 24 de octubre de 2011 por el Presidente hacia la Asamblea Nacional, y entró en vigencia como Decreto-Ley económico urgente publicado en el Registro Oficial Suplemento 583, el 24 de noviembre del mismo año.

---

<sup>139</sup>Miembros de la Comunidad Andina, «ACUERDO DE INTEGRACION SUBREGIONAL ANDINO (ACUERDO DE CARTAGENA)» (1969), [http://www.tribunalandino.org.ec/sitetjca1/T\\_Acuerdo%20de%20Cartagena.pdf](http://www.tribunalandino.org.ec/sitetjca1/T_Acuerdo%20de%20Cartagena.pdf). Véase su artículo 54.

<sup>140</sup> Fanelli José María, Juan Pablo Jiménez, y López Azcúnaga Isabel, «La Reforma Fiscal Ambiental en América Latina», diciembre de 2015, 5, [http://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/39782/S1501147\\_es.pdf;jsessionid=1C2F687E453F752541DC1085C43B3708?sequence=1](http://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/39782/S1501147_es.pdf;jsessionid=1C2F687E453F752541DC1085C43B3708?sequence=1).

<sup>141</sup> Véase la tesis magistral de María Isabel Cisneros Arias en <http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/4530/1/T1654-MDE-Cisneros-Problemas.pdf>

La inobservancia al principio de legalidad y al de reserva de ley se originó por abuso a la habilitación constitucional<sup>142</sup> de creación de tributos mediante decretos económico urgentes a cargo del Presidente de la República, con la especial circunstancia que la Asamblea Nacional no debatió su contenido, motivo por el cual transcurridos los treinta días previstos en la Ley para el efecto, éste se promulgó en el Registro Oficial y reformó a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno e implementó los impuestos ambientales.

Pese al tiempo transcurrido desde la expedición de este Decreto Ley, la Corte Constitucional del Ecuador pese a ser el Órgano encargado del control de constitucionalidad de los actos normativos de carácter general emitidos por los órganos del Estado, no se ha pronunciado respecto a la vulneración de los dos principios estudiados, ni la ocurrida respecto al derecho a la propiedad<sup>143</sup> y a la seguridad jurídica,<sup>144</sup> que se han visto soslayados por la arbitraria emisión del Decreto Ley que jamás fue legitimado por la Asamblea Nacional como representante del soberano.

Esta génesis de la anhelada, pero no legítima era de imposición ambiental en Ecuador, hace imperioso abordar al principio de legalidad y al de reserva de ley, desde una perspectiva dogmática y comparada con la finalidad de establecer de qué manera los límites al poder tributario se hallan enmarcados dentro de los países miembros de la Comunidad Andina.

Iniciando el análisis del principio de legalidad, la jurisprudencia colombiana, indica que “reviste la creación de gravámenes impositivos, derivados de la máxima según la cual no hay tributo sin representación [...] lo que implica que solo los organismos de representación popular pueden imponer tributos, por cuanto representan la voluntad de auto regulación de una colectividad.”<sup>145</sup>

De lo expuesto, se puede aseverar que el principio de legalidad alude a la frase anglosajona *no taxation with out representation*, que implica que los tributos deben

---

<sup>142</sup> Véase Art. 140 de la Constitución de la República del Ecuador.

<sup>143</sup> Acerca del derecho a la propiedad. Véase la Sentencia N.º 146-14-SEP-CC, Caso N.º 1773-11-EP emitida por la Corte Constitucional del Ecuador.

<sup>144</sup> La Constitución de la República del Ecuador en su Art. 66 numeral 26 garantiza a sus habitantes el derecho a la propiedad; la Constitución Peruana en su Art. 2 numeral 16 y Art. 70 también garantiza el derecho a la propiedad incluso el derecho a heredar; la Constitución de Bolivia en su Art. 56 literal I garantiza el derecho a la propiedad y la Constitución de Colombia en su Art. 58 asimismo garantiza el derecho a la propiedad. Este derecho, limita al poder público para realizar detracciones patrimoniales, como es el caso de los tributos.

<sup>145</sup> Mendoza Martelo Gabriel Eduardo, Sentencia C-891/12 (s. f.). El texto original incluía “...en virtud del carácter democrático del sistema constitucional colombiano e implica”.

ser constituidos por los órganos legislativos, o que según la Constitución gozan de capacidad legislativa derivada, ya que éstos tienen la prerrogativa de publicar la Ley, y es indispensable respecto de los tributos, ya que deviene en una garantía ciudadana que regula el deber de contribuir al amparo de normas vigentes expedidas por las autoridades legítimas y competentes.

Por otra parte, el principio de reserva de ley exige que el tributo conste por ley, y se concatena con el presupuesto legal *nullum tributum sine lege*, lo cual significa que para que el tributo pueda incidir en el patrimonio de los individuos debe constar de manera previa, mediante ley. En palabras de César Eduardo Montaña Galarza, {este principio abarca lo que en el argot jurídico tributario se ha denominado los elementos del tributo e implica que únicamente por medio de dicho principio se pueda influir en “la esfera de la propiedad y de la libertad de cada individuo.”<sup>146</sup>

Criterio que es compartido por el profesor Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo quien expresa que la reserva de ley opera en relación a la fuente, esto es, que solo por ley se pueden crear, modificar o suprimir tributos, lo cual refiere a la ley con sus competencias privativas y la vinculación de ésta con las normas que no tienen rango de ley.<sup>147</sup> Para mayor comprensión conceptual, el doctor José Terán Suárez indica que, la reserva de ley gravita en que solo a la ley le corresponde la regulación de determinadas situaciones jurídicas,<sup>148</sup> por ende ésta debe determinar el hecho imponible, su aspecto objetivo y subjetivo.

De lo analizado, se puede colegir que lo que distingue al principio de legalidad y al de reserva de ley, es precisamente su ámbito de aplicación, ya que la reserva de ley limita al poder tributario y manda a que los tributos sean moldeados en una ley precisando los aspectos y elementos de la obligación tributaria; en tanto que el principio de legalidad radica en que la administración pública se desempeñe en aquellos ámbitos para los que está habilitada, es decir en la competencia de creación de tributos que posee cada Ente; por esta razón, este último principio se condensa como

---

<sup>146</sup> Montaña Galarza César, «Los principios constitucionales tributarios de legalidad y de reserva de ley en el Ecuador», *Centro de Estudios Fiscales Servicio de Rentas Internas*, 2010, 78, [https://cef.sri.gob.ec/pluginfile.php/20139/mod\\_page/content/78/F2.3.pdf](https://cef.sri.gob.ec/pluginfile.php/20139/mod_page/content/78/F2.3.pdf).

<sup>147</sup> Juan Carlos Mogrovejo, *El poder tributario municipal en el Ecuador*, Primera edición, Serie Magíster, volumen 97 (Quito: Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2010), 25.J

<sup>148</sup> José Luis Terán Suárez, *Principios constitucionales y jurídicos de la tributación* (Quito, Ecuador: Cevallos Editora Jurídica, 2014), 91.

máxima garantía de los contribuyentes en virtud que involucra la aplicación del principio de consentimiento depositado en los Congresos.<sup>149</sup>

Ahora, corresponde evidenciar si en la creación del Decreto Ley antes referido, mismo que instauró en Ecuador el impuesto a las botellas plásticas y a la contaminación vehicular producida por el uso de vehículos motorizados de transporte terrestre, respetó o no los principios en análisis.

Con esta base, relativo al principio de legalidad que exige que toda norma de contenido tributario tiene que ser aprobada mediante una ley, se comprueba que en Ecuador, este principio y garantía constitucional fue inobservada, como también lo fue el principio de reserva de ley contemplado en los artículos 120 numeral 7, 132 numeral 3 y 301 de la Constitución de la República del Ecuador y artículo 4 del Código Orgánico Tributario<sup>150</sup> ya que los elementos del tributo, las exenciones y deducciones se establecieron en el mismo Decreto Ley.

En verdad el Presidente de la República del Ecuador tiene facultad privativa para crear impuestos y modificar las tarifas arancelarias, sin embargo, no se puede omitir el precepto constitucional que exige una ley para la creación de los tributos, entre ellos impuestos. Este fundamento se encuentra en el Art. 132 numeral 3 de la Constitución de la República del Ecuador<sup>151</sup> donde se indica que concierne a la Asamblea Nacional aprobar normas de interés común, y contempla la necesidad de ley para: “Crear, modificar o suprimir tributos, sin menoscabo de las atribuciones que la Constitución confiere a los gobiernos autónomos descentralizados.”

Norma concordante con el numeral 7 del Art. 120 de la Constitución de la República del Ecuador, en la que se atribuye y consagra como deber de la Asamblea Nacional “Crear, modificar o suprimir tributos mediante ley, sin menoscabo de las atribuciones conferidas a los gobiernos autónomos descentralizados.”<sup>152</sup>

---

<sup>149</sup> Se aumentó la determinación de la competencia como parte integrante del principio de legalidad debido a que el autor comulgó con las enseñanzas de Valdés Costa Ramón conforme consta en su obra.

<sup>150</sup> Asamblea Nacional de la República del Ecuador, «Código Orgánico Tributario», Pub. L. No. R.O 506 (2015),

[http://portal.uasb.edu.ec:2165/WebTools/eSilecPro/DocumentVisualizer/DocumentVisualizer.aspx?id=TRIBUTAR-CODIGO\\_TRIBUTARIO&query=codigo%20tributario#I\\_DXDataRow0](http://portal.uasb.edu.ec:2165/WebTools/eSilecPro/DocumentVisualizer/DocumentVisualizer.aspx?id=TRIBUTAR-CODIGO_TRIBUTARIO&query=codigo%20tributario#I_DXDataRow0). Véase Art. 4.

<sup>151</sup> Asamblea Nacional de la República del Ecuador, «Constitución de la República del Ecuador», Pub. L. No. R.O 449, § Título V (2008), <http://portal.uasb.edu.ec:2165/WebTools/eSilecPro/Search/Vigente/VigenteSimple.aspx?search=CONSTITUCION%20DEL%20ECUADOR>.

<sup>152</sup> Asamblea Nacional de la República del Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, 2008.

De lo expresado, es impensable que en el Estado constitucional de derechos y justicia que desde el 2008 viene siendo Ecuador, de manera caprichosa el señor presidente haya soslayado el principio de legalidad, de reserva de ley así como el de seguridad jurídica, ya que contravino norma expresa, esto es que se requiere de ley y no de un Decreto Ley -peor aún de carácter económico urgente- para crear impuestos mediante la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado. Además de la inobservancia a los principios tributarios referidos, este Decreto Ley creó impuestos ambientales, modificó y reformó códigos de índole tributaria y procesal civil, entre otras cosas, lo que evidencia que contravino la disposición constitucional que indica que este tipo de cuerpos jurídicos debe versar en una sola materia.<sup>153</sup>

Ahora, en un marco comparativo se pasa a revisar los límites establecidos al poder tributario, así como las competencias delegadas a las autoridades con poder tributario, lo cual se verá reflejado en el estudio de los dos principios materia de estas líneas.

Respecto a la iniciativa legislativa en materia tributaria, las Constituciones de Colombia y Perú no la conceden al presidente de la República,<sup>154</sup> sino al órgano legislativo, situación distinta a la que rige en Ecuador y Bolivia,<sup>155</sup> donde el ejecutivo es el protagonista de la iniciativa tributaria. Sin embargo, una característica común en todos estos países es que los impuestos se promulgan mediante la expedición de una ley formal o mediante ordenanzas, en virtud de la atenuación del principio de reserva de ley aplicable mediante el poder tributario derivado para la creación de tasas y contribuciones.<sup>156</sup>

En Colombia, Perú y Bolivia, inherente a la promulgación de Decretos- Ley económico- urgentes, se ha facultado al presidente su emisión, con la única diferencia que en la Constitución peruana se prohíbe expresamente que los Decretos económico urgentes refieran a materia tributaria, sino solamente a la económica y financiera.

Una nota particular de este tipo de cuerpos legales es que tanto en la Constitución boliviana como en la colombiana, se prevé la figura de insistencia por

---

<sup>153</sup> Véase Art. 136 de la Constitución de la República del Ecuador.

<sup>154</sup> Véase Arts. 189, 150 numeral 12 y 338 de la Constitución Colombiana y artículos 74, 105 y 118 numeral 19 de la Constitución de Perú.

<sup>155</sup> Véase artículo 158 numeral 23 de la Constitución Boliviana.

<sup>156</sup> Véase artículo 299 y 304 de la Constitución Boliviana.



parte del Presidente hacia el Legislativo, para que este lo analice y se tramite con carácter prioritario.<sup>157</sup>

Lo aludido permite concluir que, en comparación a los demás miembros de la Comunidad Andina, la Constitución de la República de Ecuador respecto al tratamiento de los Decretos económico-urgentes, mantiene un exiguo seguro tributario frente al presidencialismo imperante en el país durante la última década, lo cual provocó el apareamiento de tributos ambientales de notable índole recaudatoria bajo el epígrafe extrafiscal conforme consta en el Decreto Ley promulgado como Ley de Fomento Ambiental y Optimización de Ingresos del Estado.

También se puede afirmar que, el principio de legalidad se encuentra operativo en el ámbito tributario de todos los países miembros de la Comunidad Andina y mediante éste se legitiman los tributos creados, lo que involucra a la par, respeto al régimen democrático. Y finalmente, respecto al principio de reserva de ley se puede indicar que éste en Ecuador y Bolivia se a modulado, ya que el Presidente también posee capacidad para legislar y publicitar mediante Decretos Ley en materia tributaria, los impuestos que estime necesarios, sin necesidad que dicho cuerpo jurídico haya sido previamente debatido por el Legislativo, sino que ante la omisión de revisión del Decreto Ley por parte de dicha función del Estado, *ipso iure* toma vigencia, lo cual implica una alta posibilidad de que se implementen tributos arbitrarios en el sistema mediante cuerpos jurídicos que no son ley material en estricto sentido.

## **1.2 La capacidad contributiva y el principio el que contamina paga**

La fiscalidad ambiental supone una alternativa empleada por los Estados para coadyuvar mediante la imposición a preservar el ambiente, de esto que con la finalidad de discernir si éstos consideran hitos de capacidad contributiva para recaer sobre conductas dañinas o actividades perjudiciales al ambiente, se lo abordará desde una arista dogmática y práctica para finalmente sopesarlo con el principio contaminador pagador.

Como punto de partida del problema se debe considerar el presupuesto expresado por Ángel Baena Aguilar, para quien, el principio contributivo que afana a

---

<sup>157</sup> Véase artículos 163 de la Constitución de Colombia, y artículo 12 numeral 124 de la Constitución de Bolivia.

los tributos ambientales no se funda precisamente en la localización de riqueza, sino que teleológicamente recae sobre “parámetros no monetarios”<sup>158</sup> como son los elementos contaminantes.

Sin embargo, su contrapartida de interés es el manifiesto del profesor José Rozas Valdés, quien añade que no se debe olvidar que los tributos ambientales<sup>159</sup> al igual que los tributos clásicos, inciden en la economía de los contribuyentes por el hecho de gravar “actividades contaminantes, renta que éstas proveen, posesión de patrimonio contaminante, o sobre el uso de productos no deseables ambientalmente.”<sup>160</sup>

Merced a estos postulados, que de una parte evidencian hitos de riqueza y de otra, objetos de conductas y acciones dañinas para el ambiente, que según el tópico de esta investigación encarnan supuestos de hecho muy apetecibles para la imposición ambiental, en nombre de la extrafiscalidad ambiental se aprecia una seria preocupación de la teoría para solventar la necesidad de precautelar el patrimonio de los sujetos pasivos.

Para solventar el problema desde una perspectiva dogmática se debe considerar el concepto de capacidad contributiva, para el efecto, el profesor José Luis Terán Suárez indica que ésta es entendida como “la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al obligado.”<sup>161</sup> En otras palabras, implica comprender que solo el sujeto que goza de dicha aptitud, debe aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos o manifestación de riqueza gravada para nutrir las arcas públicas y satisfacer las necesidades públicas, con lo cual se propende además a la redistribución de la riqueza. Entonces, quienes tengan más deberán aportar más y los que tengan menos deberán aportar menos.

En la misma línea argumentativa Alberto Tarsitano expresa que la capacidad contributiva se enlaza con el llamado al sostenimiento del gasto público de los ciudadanos por “la revelación de manifestaciones de riqueza –capacidad económica-

---

<sup>158</sup> Baena Aguilar, Ángel. *La protección fiscal del medio ambiente: aspectos económicos y jurídicos*. Editado por Ana Yábar Sterling y Pedro Manuel Herrera Molina. Monografías jurídicas. Madrid: M. Pons, 2002. 197

<sup>159</sup> Los tributos ambientales forman parte del acervo impositivo heterodoxo de los Estados ya que conllevan inserto tributos clásicos, meramente recaudatorios y tributos modernos extrafiscales como los ambientales, quienes en esencia tienen como fin alcanzar otros límites más allá de la recaudación.

<sup>160</sup> Rozas Valdés José Andrés, «Tasas y Precios Públicos», 188.

<sup>161</sup> Terán Suárez, *Principios constitucionales y jurídicos de la tributación*, 129.

que ponderadas por la política legislativa son elevadas al rango de categoría imponible.”<sup>162</sup>

Según Fritz Neumark existen dos tipos de índices para determinar la capacidad contributiva, a la cual precede la capacidad económica o capacidad de pago. En primer término, refiere a índices básicos del contribuyente como son renta y patrimonio, que son comúnmente la base predilecta gravada por los tributos; y en segundo término, refiere a los índices complementarios o de capacidad presunta que provienen de ventas, sucesiones, movimientos de riqueza, entre otros. Éstos permiten encontrar capacidad de pago de los contribuyentes<sup>163</sup> y permiten evidenciar dos formas de recaer sobre parámetros de riqueza, pudiendo ser mediante tributos directos o indirectos, modalidades que pueden también ser usados por los tributos ambientales, dependiendo de los elementos que la política ambiental haya decidido gravar.

En relación a lo dicho, Irwin Yacolca advierte que ha de tomarse en cuenta que los tributos ambientales directos inciden en la subjetividad activa y pasiva del contribuyente, logrando desplegar el efecto de percusión<sup>164</sup> sobre éstos con lo cual se lograría alcanzar el efecto disuasorio del tributo ambiental. Al contrario, la creación de tributos ambientales indirectos creados en función de capacidades de pago indirectas, podría acarrear efectos regresivos, “especialmente si se grava actividades contaminantes en las que se produce una traslación económica de la cuota, lo cual repercutiría en las economías domésticas.”

Por tanto conforme la última modalidad de gravamen tributario, se ha de considerar que al gravarse el consumo no se está repercutiendo en la capacidad económica global del ciudadano, sino solamente “en aquella que se manifiesta en forma indirecta con la realización del gasto con una renta.”<sup>165</sup> Sin embargo a efectos de lograr justicia tributaria y eficacia de los tributos ambientales, es imperioso gravar manifestaciones directas de contaminación en cabeza de quienes la dimanan.

---

<sup>162</sup> Tarsitano Alberto, «Autonomía del Derecho Financiero y el principio de capacidad contributiva», en *Del derecho de la hacienda pública al derecho tributario: estudios en honor a Andrea Amatucci*, de Mauricio Alfredo Plazas Vega et al. (Bogotá; Napoli: Temis ; Jovene Editore, 2011), 15.

<sup>163</sup> Fritz Neumark y Luis Gutiérrez Andrés, *Principios tributarios constitucionales* (Madrid (España): Ministerio de Economía y Hacienda, 1998), 135.

<sup>164</sup> Para el autor la percusión, se da cuando el contribuyente de iure coincide también con la posición del contribuyente de facto; de allí que es visible la voluntad puesta para hacer un acto o hecho que determinado *ex lege* con gravamen impositivo, permite encontrar diáfano un alto nivel de capacidad contributiva, y no solamente un indicio de ésta. Jorge Leicach, *Régimen tributario*, ed. Mario Volman, Colección Académica (Buenos Aires: La Ley, 2005), 69.

<sup>165</sup> Yacolca Estares y Borrero Moro, *Derecho tributario ambiental*, 88.

En este sentido, Aimée Figueroa Neri define a los contaminadores como “la persona física o jurídica de derecho público o privado que directa o indirectamente deteriora el medio ambiente, o crea las condiciones para que se produzca dicho deterioro.”<sup>166</sup> En consecuencia, se puede aseverar que los llamados al devengo de los tributos ambientales son los contaminadores, y deben ser los sujetos pasivos de la exacción tributaria ambiental cuyo hecho generador pivota en torno a acciones contaminantes, que a juicio de Cristóbal José Borrero Moro<sup>167</sup> pueden provenir desde actividades económicas o desde elementos patrimoniales, lo cual es fructífero porque a su vez engendra hitos de verdadera capacidad contributiva.

Este criterio es compartido por la Corte Constitucional Colombiana, ya que en sus pronunciamientos explica que el principio contaminador pagador “ajusta efectivamente el comportamiento de los agentes públicos y privados para que respeten y protejan los recursos naturales.”<sup>168</sup> Con lo cual, la propuesta de uso de verdadera capacidad contributiva aunada a las actividades contaminantes permite que la tributación ambiental logre eficacia en sus cometidos.

Se debe rescatar que la capacidad contributiva, dentro de la temática ambiental no tiene como primer cometido la redistribución que normalmente se propende mediante dicho principio, sino que con relación a la materia imponible ambiental la doctrina indica que ésta puede englobar elementos y conductas contaminantes, todo esto en observancia a los mandatos constitucionales mediante los que se repiensa a la capacidad contributiva en términos de justicia conforme predica el maestro García Etchegoyen.

En primer término, indica que la capacidad contributiva también hace referencia a que la acción promocional del Estado, no solo debe regir en materia de ingresos conforme lo hacen los tributos clásicos, sino que se puede encumbrar otros objetivos, como los de preservación del ambiente; y en segundo término se debe estimar que, la capacidad contributiva se vincula con la solidaridad, como criterio

---

<sup>166</sup> Aimée Figueroa Neri, *Fiscalidad y medio ambiente en México* (México: Editorial Porrúa, 2000), 74.

<sup>167</sup> Yacolca Estares y Borrero Moro, *Derecho tributario ambiental*, 86.

<sup>168</sup> Corte Constitucional de Colombia, Jurisprudencia tributaria C-449/15 (2015). Se eliminó la palabra eventual ya que consideró que no puede imponerse un tributo ambiental sobre eventualidades de contaminación.

idóneo para la reasignación de recursos colectados, ayudando en segundo término a la redistribución de los ingresos, sea cual fuere la temática de la tributación.<sup>169</sup>

En consecuencia, se debe comprender que en materia de tributación ambiental el criterio de justicia no opera de la misma manera que en los tributos con estructura primordialmente recaudatoria en donde opera bajo el criterio de contribución o de pago, sino que en los tributos ambientales lo hace como fuente, substrato o exigencia lógica de la imposición ambiental como criterio social de retribución, corrección o prevención en el cuidado del medio ambiente, con lo cual quedan avalados estos tributos.

Dicho criterio tiene estrecha conexión con lo aludido por Miguel Ángel Martínez Lago, quien propugna que aludir a la modulación de la capacidad contributiva implica pensar a través de la clave de solidaridad por medio de la cual han de repartirse las cargas públicas inspiradas en las exigencias de intereses colectivos, entre ellas las inherentes a la preservación del medioambiente.<sup>170</sup> De allí que se resalta, jamás la capacidad contributiva puede considerarse aislada a las exigencias sociales, dado que la carga tributaria no solo aumenta o disminuye subyaciendo a criterios de idoneidad de la contribución, sino que constitucionalmente lo hace también por razones de interés colectivo o social.<sup>171</sup>

Por esta razón, se puede aseverar que los criterios de capacidad contributiva son equitativamente canjeables con la conveniencia de justicia social y bien común. Más sin embargo, se ha de considerar que la vinculación del hecho imponible que engloba la contaminación u otros de deterioro ambiental, no siempre coincide con la capacidad económica, con lo que se enfrentaría a un “índice imperfecto de capacidad económica,”<sup>172</sup> ante lo cual conforme lo estudiado, debe privilegiarse el acomodo del

---

<sup>169</sup> Marcos F. García Etchegoyen, *El principio de capacidad contributiva: evolución dogmática y proyección en el derecho argentino*, Biblioteca de derecho tributario (Ciudad de Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2004), 143.

<sup>170</sup> Miguel Ángel, Martínez Lago «Una interpretación constitucional de la funcionalidad de la capacidad económica como principio informador del ordenamiento financiero», 1987, 421.

<sup>171</sup> Gemma Paton García indicó que en Latinoamérica el desarrollo económico es directamente proporcional con el agravamiento de los problemas ambientales, se justifica la necesidad de contribuir por atenuarlos. Véase Patón García Gemma, «Una apuesta por el establecimiento de impuestos verdes en países emergentes y en desarrollo», 2012, <http://library.fes.de/pdf-files/bueros/quito/09072.pdf>.

<sup>172</sup> Yacolca Estares y Borrero Moro, *Derecho tributario ambiental*, 94. Para los autores, un índice imperfecto de capacidad contributiva es cuando en el caso de los tributos ambientales, se concatena a la contaminación con su fuente, como situación hipotética de vinculación con la fuerza económica, de allí que resulta ser imperfecta por no recaer sobre verdaderos hitos de riqueza.

principio de capacidad contributiva frente al contaminador pagador, por el hecho de ser una exigencia sustancial del derecho tributario.

En otras palabras, no se desconoce que el principio contaminador pagador sea el criterio que informa el establecimiento del tributo ambiental, sino que, el principio de capacidad contributiva no puede ser ignorado en este tipo de tributación por cuanto se correría el riesgo de que el tributo se declare inconstitucional. En dicho sentido, el Tribunal Constitucional Peruano, indicó:

Siempre que se establezca un tributo, éste deberá guardar íntima relación con la capacidad económica de los sujetos obligados, ya que sólo así se respetará la aptitud del contribuyente para tributar o, lo que es lo mismo, solo así el tributo no excederá los límites de la capacidad contributiva del sujeto pasivo.<sup>173</sup>

Con lo referido se colige que el derecho tributario observa a la capacidad contributiva como un límite negativo de la imposición tributaria, por el hecho de impedir que el gravamen recaiga en ausencia de manifestaciones de riqueza.

Sin embargo, de lo expuesto, no debe llamar la atención que en los textos constitucionales de los países Andinos no se contemple taxativamente al principio de capacidad contributiva, ya que este inconveniente es subsanado al haberse acuñado constitucionalmente principios como el de proporcionalidad y equidad en comunión con el principio de generalidad, con los cuales tácitamente se alude a la capacidad contributiva.

Lo indicado es verificable en la Constitución ecuatoriana y en la colombiana, ya que al establecer los principios que gobiernan al régimen tributario<sup>174</sup> señalan entre otros, al principio de generalidad, progresividad, equidad y progresividad, de esto que se puede colegir que el principio de capacidad contributiva se encuentra consagrado de manera implícita e irradia a la norma tributaria en virtud que tanto la Constitución como la ley hacen referencia a la igualdad, proporcionalidad y equidad.

Por su parte la Constitución peruana limita al poder impositivo a través del principio de no confiscatoriedad<sup>175</sup> que es también conexo con el de capacidad contributiva, en tanto que en Bolivia el respeto a la capacidad contributiva nace

---

<sup>173</sup> Tribunal Constitucional del Perú, Sentencia Constitucional, No. 033-2004-AI (2004).

<sup>174</sup> Véase el Art. 300 de la Constitución ecuatoriana y Art. 363 de la Constitución colombiana.

<sup>175</sup> Véase el Art. 74 de la Constitución de la República de Perú.

protegido desde el deber de los ciudadanos de contribuir en proporción a su capacidad económica, conforme con la ley.<sup>176</sup>

Con esta motivación aplicable también a la tributación ambiental, es visible que la diagramación constitucional vigente en los países miembros de la Comunidad Andina, no permite que la herramienta tributaria se vea ajena a los elementos que fundan la razonabilidad de su presencia, sobre todo a la capacidad contributiva. En esta línea cabe indicar que, los límites que encuadran la tributación ambiental que es sin duda extrafiscal, según Gustavo Naveira de Casanova, son: a) morigerada consideración de capacidad económica b) consideración de un fin público; c) adecuación como medio al fin buscado; y, d) respeto al sistema económico y a la propiedad.<sup>177</sup>

Con lo expuesto es apreciable que, conforme a los presupuestos teóricos abordados, la capacidad contributiva debe alumbrar imperativamente a esta modalidad tributaria y por tanto, los tributos ambientales deben adecuarse a una respetuosa política pública que cristalice los objetivos y deberes del Estado plasmados en la Constitución, sin mermar otros derechos ciudadanos.

## **2. Similitudes constitucionales de índole económica en el contexto de los Estados miembros de la Comunidad Andina y competencias del poder tributario**

El común denominador compartido por los Estados miembros de la Comunidad Andina radica en la integración de la política ambiental a la fiscal, por consiguiente, en observancia a la garantía del ambiente sano, han encargado a la tributación cumplir con fines de reducción y prevención de daño ambiental, articulando medidas tributarias, incluso entre ellas deducciones para promover mejores modalidades de producción y uso racional de los recursos naturales.

Bajo esta tendencia, cabe indicar que los tributos ambientales con excepción del Perú donde se ha identificado un minúsculo desarrollo impositivo en dicha

---

<sup>176</sup> Cámara de Diputados, Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia. Véase artículo 323 de la Constitución. Véase numeral 7 del Art. 108.

<sup>177</sup> Pasquale Pistone y Naveira, en *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional: homenaje latinoamericano a Víctor Uckmar*, de Heleno Tôrres, Biblioteca de derecho tributario (Ciudad de Buenos Aires: Ábaco de Rodolfo Depalma, 2005), 311.

temática, éstos han iniciado a aplicarse como medida de intervención económica, a través de una política pública directiva<sup>178</sup> en pro del medio ambiente.

Por ello en el marco del desarrollo económico, Carlos Alberto Goitia Caballero resalta que en las Constituciones de los Estados miembros de la Comunidad Andina, se reserva de forma expresa un nivel de intervención en la explotación de los recursos naturales ya que son fuente de su soberanía y dinámica económica.<sup>179</sup> De esto que como previsión normativa cita el Art. 89 de la Constitución de la República del Ecuador, a fin de corroborar el direccionamiento estatal hacia el uso de tecnologías ambientalmente limpias y de energías alternativas no contaminantes, tanto en el sector público como el privado, ofertadas por medio de estímulos tributarios, entre otros.

Conexo con lo referido, se puede constatar que la legislación ecuatoriana plasma algunas normas que viabilizan y consolidan la denominada reforma fiscal verde, claro ejemplo de esta aseveración el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones<sup>180</sup> diseñado a la luz de la eco-eficiencia y producción sostenible, dinamiza esta corriente a través de la promoción de uso de tecnologías ambientalmente limpias y de energías alternativas no contaminantes y de bajo impacto, las cuales afianzan el uso racional de recursos y la prevención y control de la contaminación en los procesos productivos.

En esta temática respecto de los fines ambientales, la asignación de competencias a las distintas autoridades se torna un asunto de basal importancia, ya que conforme lo previsto en las Constituciones estudiadas, a través de la concesión de competencias en saneamiento ambiental y creación de tasas y/o contribuciones especiales de mejoras con fines de protección ambiental a cargo de los entes locales de derecho público, se ha potencializado en forma expresa el cuidado ambiental, desde la prevención hasta la mitigación del daño medioambiental.

Así, la Constitución del Estado Plurinacional de Bolivia en su artículo 300 establece que son competencias exclusivas de los gobiernos departamentales autónomos, entre otros, los servicios de sanidad e inocuidad agropecuaria, así como la

---

<sup>178</sup> Martul Ortega Perfecto Yebra, «Los fines extrafiscales del impuesto», 356.

<sup>179</sup> Carlos Alberto Goitia Caballero, *Constitución, estado y economía: intervención del estado en la economía en las constituciones de los estados miembros de la Comunidad andina*, hay economía social de mercado (La Paz, Bolivia: Azul Editores, 2006), 132.

<sup>180</sup> Asamblea Nacional de la República del Ecuador, «Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones», Pub. L. No. R.O 351-Diciembre 2010 (2010), <http://www.wipo.int/edocs/lexdocs/laws/es/ec/ec050es.pdf>.



creación, la administración de tasas y contribuciones especiales de carácter departamental. Criterio impositivo también compartido en Perú,<sup>181</sup> ya que el artículo 195 de la Constitución Política, acogiendo la posición de que los gobiernos locales promueven el desarrollo y la economía zonal, así como la prestación de los servicios públicos de su responsabilidad en armonía con las políticas y planes nacionales y regionales de desarrollo, le ha otorgado la competencia de “crear, modificar y suprimir contribuciones, tasas, arbitrios, licencias y derechos municipales, conforme a ley” norma que, concordante con el artículo 9 *ejusdem*, indica que son fines y funciones esenciales del Estado, entre otras, “promover y garantizar el aprovechamiento responsable y planificado de los recursos naturales, e impulsar su industrialización, a través del desarrollo y del fortalecimiento de la base productiva en sus diferentes dimensiones y niveles, así como la conservación del medio ambiente, para el bienestar de las generaciones actuales y futuras.

En la misma línea, la Constitución de la República del Ecuador en su artículo 415 establece que “los gobiernos autónomos descentralizados desarrollarán programas de uso racional de agua, y de reducción reciclaje y tratamiento adecuado de desechos sólidos y líquidos...”. Preceptos que sumados al poder tributario delegado a los Gobiernos Autónomos Descentralizados, permiten un margen de acción ambiental-impositiva amplia que debe estar coordinada al mandato constitucional de “equilibrio entre la sociedad, el Estado y mercado, en armonía con la naturaleza.”<sup>182</sup>

Finalmente, Colombia desde la vocación de competencias del Estado central y el ámbito autonómico, también se ha inclinado por equilibrar el desarrollo económico con el cuidado del ambiente, perfilando una serie de competencias de aplicación directa, para que las Autoridades correspondientes puedan imponer tributos con objetivos de preservación ambiental. En dicha forma se promueve a los productores a internalizar los costos ambientales, desestimulando hechos y conductas no amigables con el mismo, a través del incremento de sus costos, obligándolos en sí, a reestructurar su sistema productivo con procesos tecnológicos más limpios y eficientes.

---

<sup>181</sup> Congreso Nacional, Constitución Política del Perú.

<sup>182</sup> Asamblea Nacional de la República del Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, 2008. Véase Art. 283

## 2.1 Tasas y cánones ambientales

Conforme se explicó en el capítulo anterior, se ha llegado a un común acuerdo que el servicio público de obligatoria percepción del ciudadano es la contraprestación que brinda la característica primordial de la tasa y no así la del beneficio.<sup>183</sup>

Conexo con lo mencionado, Pérez de Ayala Luis citando a Bokobo Moiche, indicó que las tasas ambientales son aquellas que compensan al ente público por los gastos ocasionados u obtenidos sobre elementos públicos públicos por un sujeto y pueden inducir a la utilización más racional del medio ambiente.<sup>184</sup>

De ello que cabe indicar que las tasas ambientales son tipos tributarios que también forman parte del abanico impositivo en los países miembros de la Comunidad Andina, cuyo hecho imponible vincula la materia gravada al daño ambiental y a los materiales contaminantes, trasladando a los beneficiarios los costos de los servicios públicos erogados para atenuar su impacto, o imponiendo un costo al uso de los recursos naturales.

En Colombia por ejemplo desde 1974 se crearon tasas retributivas y compensatorias a razón de la utilización directa o indirecta de la atmósfera, del agua y del suelo para introducir o arrojar desechos o desperdicios agrícolas, mineros o industriales, aguas negras o servidas de cualquier origen, humos, vapores y sustancias nocivas que sean resultado de actividades antrópicas o propiciadas por el hombre, o sobre actividades económicas o de servicios, sean o no lucrativas; mientras que para compensar gastos de mantenimiento de la renovabilidad de los recursos naturales se exige el pago de tasas compensatorias.<sup>185</sup>

En Bolivia los Gobiernos Municipales, mediante Ordenanzas Municipales, aprueban tasas por la explotación de áridos, cuyos recursos están destinados al plan de manejo de los ríos y cuencas, a la construcción de defensivos y a obras que beneficien

---

<sup>183</sup> Gabriela Valdivieso Ortega, *La tasa, un tributo que ha sido desnaturalizado en Ecuador*, 1. ed, Serie Magíster 124 (Quito: Univ. Andina Simón Bolívar, Ecuador [u.a.], 2013), 35. La autora remitiéndose a la sentencia Nro. 195-2006 de la Sala Especializada de los Fiscal de la ex Corte Suprema de Justicia del Ecuador, indicó que para la doctrina tributaria moderna, la tasa es una prestación unilateral y coactiva y por ende no es apropiado considerar como su contraprestación al beneficio ya que este se percibe cuando media un precio.

<sup>184</sup> José Luis Pérez de Ayala, César Albiñana García-Quintana, y Eusebio González, *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala* (Madrid: Dykinson, 2008), 637, <http://premium.vlex.com/permalinks/f2310>.

<sup>185</sup> Véase el artículo 18 del Decreto Ley 28 de 1974, actualmente Ley 99 de 1993 Art. 42.

a las comunidades colindantes con los ríos.<sup>186</sup> En tanto que en Perú, de manera muy tenue se ha visto la aplicación de tasas ambientales, ya que sus ordenanzas locales fijan tasas tradicionales de recolección de basura y recogido de desechos sólidos,<sup>187</sup> que si bien son inherentes a la preservación del entorno, no tienden a internalizar los costos por el uso del ambiente, ni los de su degradación.

En Ecuador, la aplicación de tasas y contribuciones especiales en el ámbito ambiental ha venido aplicándose desde antes de la promulgación de la Constitución de la República del Ecuador de 2008. Un ejemplo es la Ordenanza Metropolitana No. 012 del Municipio del Distrito Metropolitano de Quito<sup>188</sup> de fecha 18 de junio de 1999 que sustituyó el capítulo III del título V del libro II del Código Municipal, relativa a la prevención y control de la contaminación producida por las descargas líquidas, la cual creó tasas por muestreo y análisis de descargas líquidas y emisiones a la atmósfera, así como las tasas por el otorgamiento de permisos. Los sujetos pasivos eran las personas naturales y jurídicas que ejercían actividades en plantas o bodegas industriales, emplazamientos agropecuarios o industriales, locales comerciales o de servicios, que originaban descargas líquidas no domésticas, emisiones de partículas, o gases capaces de contaminar al suelo, los cuerpos de agua y a la atmósfera.

Una nota particular de la tasa por renovación del permiso es que, los sujetos pasivos que hubieren cumplido las normas de emisiones permitidas, por debajo del 10% permisible, accedían por una vez a la exención de dicho pago. Este beneficio demuestra el fin extrafiscal de la tasa ambiental para persuadir conductas amigables con el ambiente.

Más tarde, con la promulgación de la Constitución de la República del Ecuador de 2008 se otorgaron nuevas competencias en materia ambiental a los Gobiernos Autónomos Descentralizados.<sup>189</sup> Actualmente, por medio de la Ordenanza Metropolitana No. 0404 de 25 de junio de 2013, se han reestructurado las tasas

---

<sup>186</sup> Véase Ley 3425 de Bolivia, de 20 de junio de 2006.

<sup>187</sup> Véase como ejemplo la Ordenanza N° 1917 de la Municipalidad del Centro de Poblado de Santa María de Huachipa.

<sup>188</sup> Concejo Metropolitano de Quito, «Ordenanza Metropolitana No. 12» (1999), [http://www7.quito.gob.ec/mdmq\\_ordenanzas/Ordenanzas/ORDENANZAS%20A%C3%91OS%20ANTERIORES/ORDM-012%20-%20CONTAMINACION%20MEDIO%20AMBIENTE.pdf](http://www7.quito.gob.ec/mdmq_ordenanzas/Ordenanzas/ORDENANZAS%20A%C3%91OS%20ANTERIORES/ORDM-012%20-%20CONTAMINACION%20MEDIO%20AMBIENTE.pdf).

<sup>189</sup> Véase Art. 399 de la Constitución del Ecuador y su conexidad con el segundo y tercer inciso del Art. 136 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, el que a fin de acoplar a las políticas rectoras del Sistema Nacional Descentralizado de Gestión Ambiental se indicó que cada Gobierno Autónomo Municipal se acredite obligatoriamente como autoridad ambiental. Además, véase Art. 10 de la Ley de Gestión Ambiental.

existentes con la creación de tasas retributivas por servicios técnicos y administrativos prestados por la Administración Municipal de Quito, en las que el valor que correspondía pagar por concepto de la tasa por muestreo, se internalizó en esta nueva tasa, fijándose un valor estándar por cada servicio que sea menester efectuar para otorgarle la licencia ambiental al administrado, valor que cubre el servicio de control, revisión y aprobación de la actividad, para ejecutar aquellas que implican impactos ambientales, financiando así la gestión ambiental del gobierno local.

En Ecuador, el Reglamento a la Ley de Gestión Ambiental para la Prevención y Control de la Contaminación Ambiental, relativo al destino de los recursos recaudados por tasas y otros cargos ambientales, establece como competencia del Ministerio del Ambiente, coadyuvar a las acciones de la Contraloría General del Estado para vigilar que sean invertidos en la prevención y control de la contaminación ambiental, así como en la conservación ambiental en la jurisdicción en la que fueron generados.

Así también, acerca de las competencias locales y regionales indica que, en materia de prevención y control de la contaminación ambiental, las entidades ambientales de control, que reciban mediante la descentralización competencias ambientales, les corresponde: “Establecer tasas por vertidos y otros cargos para la prevención y control de la contaminación y conservación ambiental, acorde con las atribuciones ejercidas.”<sup>190</sup>

Frente a estos modelos de tasas ambientales, conforme manifestó Luis Pérez de Ayala citando a José Rozas Valdés, sí resulta viable la implementación de estos tributos, ya que la prestación patrimonial de los sujetos pasivos persigue la internalización de costes, “dando cobertura a los servicios públicos y mínimos destinados a gestionar la contaminación.”<sup>191</sup>

En el tópico aplicativo de las tasas retributivas, Guillermo Rudas Lleras<sup>192</sup> describe que la tasa retributiva se cobra por el solo hecho de usar el ambiente como receptor de contaminantes, lo que difiere del anterior criterio donde para asignar el

---

<sup>190</sup> Asamblea Nacional de la República del Ecuador, «Ley de Gestión Ambiental», Pub. L. No. R.O S 418 (2004), <http://suiia.ambiente.gob.ec/documents/10179/369324/LEY+DE+GESTION+AMBIENTAL.pdf/be20e96d-f07b-4d31-b8d7-9df8291f5115>.

<sup>191</sup> Pérez de Ayala, Albiñana García-Quintana, y González, *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, 636.

<sup>192</sup> Cubillos López Rafael, «Economía Ambiental», ed. Departamento Nacional de Planeación XXVII (1996): 99.

valor de las tasas, radicaba en el cobro del servicio de los costos del programa de control de la contaminación.

Como se apreció, tanto en el caso colombiano como ecuatoriano los costes del uso de los recursos naturales se internalizan y, en segundo término, suponen un recaudo por la actividad pública en la medición y control de la polución.

En otras palabras, significa que mientras más alta es la carga contaminante, o mayor sea el daño ambiental, se aplica mayor valor de la tasa, provocando que los contaminadores adopten medios de producción menos lesivos con el ambiente, con la problemática que tanto para medianas como para pequeñas industrias, resultase más barato pagar la tasa ambiental, que la implementación de las respectivas modificaciones para una producción más respetuosa con el medio ambiente, con lo que se podría perder la eficacia de este tributo.

Finalmente, las tasas compensatorias son aquellas compensaciones requeridas para garantizar cierta calidad de algún recuso, que a criterio de Rafael Cubillos López, la tarifa fijada para ésta revela un equilibrio entre la internalización del costo de la externalidad y de los beneficios derivados de su control, cuyo resultado viene a ser la reducción óptima de las pérdidas de bienestar en beneficio de la sociedad.<sup>193</sup>

Ahora, con relación a los cánones, Eugenio Antonio Simón Acosta reflexiona que, no se los puede tratar como cuarta figura tributaria fuera de la trilogía tributaria. De ello que, María Elena Páez Medina citando a César García Novoa, hace una aproximación al canon indicando que “es un término polivalente, usado en general para identificar aquellos ingresos de los entes locales derivados de las concesiones de uso de sus propios bienes demaniales.”<sup>194</sup> Es decir, los cánones son obligaciones con semejo a las tasas, por el hecho que supone un cobro del ente público que en su caso permiten la conservación y mejora de los bienes de dominio público.

En el seno del derecho comparado, cabe indicar que en Europa, hablar de tasa o canon supone referir a términos equivalentes, ya que su común denominador radica en un costo por el disfrute de bienes de dominio público, o servicios públicos, que se han provocado por el uso o aprovechamiento privativo de bienes del dominio público. En el específico caso de la tributación ambiental, éstos se componen de parámetros

---

<sup>193</sup> Cubillos López Rafael, 84.

<sup>194</sup> Simón Acosta Eugenio Antonio, «Consideraciones acerca del canon sobre la producción de energía eléctrica», 1981, 604.

benéficos para el ambiente, de manera que el “encarecimiento del acceso al bien afectado, motivará a los consumidores de los mismos, a mesurar su empleo en beneficio de un uso racional de los recursos naturales”.<sup>195</sup>

Dentro de su ámbito aplicativo en los países miembros de la Comunidad Andina se debe indicar que éstos no han sido implementados, a excepción de Perú, en donde se ha acuñado el término canon,<sup>196</sup> relacionándolo como una prestación pública inherente a los recursos naturales, es decir como una regalía, pero no como tipo impositivo, es más, la Constitución lo describe como “una participación adecuada del total de ingresos y rentas obtenidos por el Estado, a favor de las respectivas circunscripciones.”<sup>197</sup>

En dicho contexto, no se profundiza la naturaleza applicativa del canon en la Región, debido a que en dicho sentido no se relaciona con el ámbito tributario ambiental.

### **2.1.2 Cánones ambientales**

Tulio Rosembuj define al canon como un precio público cuya voz se concatena con la idea de contraprestación.<sup>198</sup> Por tanto, ratificando la noción expuesta en el anterior tópico, se recalca que éste como tipo tributario es inexistente en las legislaciones de los países miembros de la Comunidad Andina.

No así, comparando los sistemas tributarios de la Región, con los del viejo continente, se enfatiza que en Europa el canon tiene harta relevancia en el manejo de los recursos naturales. Por ejemplo, el canon de agua creado mediante la Ley 6/1999 Cataluña de 12 de julio, cuyo equivalente según el Magistrado del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña Dr. Barrachina Juan Eduardo, es un tributo al agua cuyo supuesto de hecho tiende a racionalizar el uso del recurso, desplazando así el desperdicio de agua consumible para otros efectos.

---

<sup>195</sup> Páez Medina María Elena, «La capacidad contributiva en los Tributos Medioambientales» (Universidad de Salamanca, 2012), 289, [http://gredos.usal.es/jspui/bitstream/10366/115606/1/DDAFP\\_Paez\\_Medina\\_M\\_Elena\\_LaCapacidadContributivaTributosMedioambientales.pdf](http://gredos.usal.es/jspui/bitstream/10366/115606/1/DDAFP_Paez_Medina_M_Elena_LaCapacidadContributivaTributosMedioambientales.pdf).

<sup>196</sup> Artículo 77 de la Constitución Política de Perú. - Corresponden a las respectivas circunscripciones, conforme a ley, recibir una participación adecuada del total de los ingresos y rentas obtenidos por el Estado en la explotación de los recursos naturales en cada zona en calidad de canon. Congreso Nacional, Constitución Política del Perú.

<sup>197</sup> Artículo 77 de la Constitución Política de Perú.

<sup>198</sup> Rosembuj Erujimovich, *Los tributos y la protección del medio ambiente*, 145.

Como característica principal del canon de agua, según el pronunciamiento del magistrado, este va dirigido a:

La prevención en origen de la contaminación y la recuperación y el mantenimiento de los caudales ecológicos, así como para la consecución de otros objetivos de la planificación hidrológica, particularmente de la dotación de los gastos de inversión y explotación de las infraestructuras que se prevean, y para el financiamiento de otros gastos que se originen por la consecución de las funciones que se atribuyen legalmente a la Agencia Catalana del Agua.<sup>199</sup>

Con esta introducción relativa al canon de agua, dentro del campo práctico, se hace previsible su semejo a la tasa debido a su característica de vinculación, de un lado entre el servicio público con el usuario, que beneficia de modo particular a los obligados tributarios, y de otra, su destino dirigido a solventar los gastos que implicaron su apareamiento, así como los objetivos propuestos constitucionalmente, privilegiando al uso del agua como bien y esencia de la vida misma.

En el presente caso, el presupuesto de hecho que dibuja al canon de agua es el uso potencial o real del agua en los términos legalmente previstos, y la contaminación que el vertido pueda producir, con expresa inclusión de los usos indirectos del agua que provengan de aguas pluviales o torrenciales, estén o no asociadas a un ciclo productivo. Lo indicado demuestra que este tipo tributario concebido desde la legislación europea, se concatena con el uso de bienes públicos, como lo es el agua.

Se añade también, que el tipo de gravamen del canon, discrimina entre el uso doméstico de agua y su uso industrial en el que se aplica como gravamen general y específico. El primero está relacionado con el uso del agua y el segundo corresponde a la contaminación producida a través de vertidos. El tipo específico se aplica en función de la contaminación producida y para la determinación del grado de la misma se aplica una medición directa de acuerdo a la declaración de carga contaminante objeto de vertido del sujeto pasivo, quien tiene como obligación presentarla a la Agencia Catalana del Agua, y tras este proceso se aplica la cuota.

De lo anotado, se concluye que el canon de agua en España, es una figura equivalente a la tasa que tiende a inclinar a la población al uso responsable del agua.

---

<sup>199</sup> Barrachina Juan Eduardo, «La Fiscalidad sobre el Agua», en *Derecho tributario ambiental* (Lima: Grijley, 2009), 298.

## 2.2 Contribuciones especiales ambientales

En estricto sentido tributario, las contribuciones especiales ambientales en efecto, son instrumentos de la política ambiental y conforme se explicó en el capítulo anterior de este trabajo, se exteriorizan a través de las contribuciones de *gastos especiales* del ente público, o en una forma no muy común, como son las contribuciones especiales negativas.

Respecto a la contribución especial negativa Chico de la Cámara,<sup>200</sup> describe que su margen de acción se da ante actividades contaminantes que reportan beneficio únicamente al sujeto contaminador, donde cabe aplicar a manera de cambio, un perjuicio especial al contribuyente a través de dicha contribución que supone una ventaja para el mismo, por el hecho de permitírsele la realización de su actividad contaminante dentro de los límites autorizados.

De allí que afirma que la Administración se presenta ante la actuación de determinados sectores o áreas de la producción que perciben beneficios económicos en perjuicio de la colectividad,<sup>201</sup> motivando un gasto extraordinario para paliar efectos nocivos ambientales. Bajo este marco relativo a los tributarios ambientales, no se ha constatado que en Perú, Bolivia, Colombia o Ecuador se emplee esta modalidad de contribución ambiental, lo que demuestra un desperdicio del potencial extrafiscal del tributo, ante hechos sumamente nocivos al ambiente como es el caso del monocultivo de palma africana,<sup>202</sup> la explotación forestal, entre otros.

Este panorama no es del todo grave, ya que en Ecuador se ha logrado constatar la existencia de contribuciones especiales, teóricamente denominadas ambientales por gastos, ya que siendo competencia de los Gobiernos Autónomos Descentralizados la depuración de aguas residuales, hecho que implica un gasto público que se compensa a través del cobro de una contribución especial a los habitantes aledaños a los efluentes de aguas contaminadas que están siendo depuradas, se configura el nacimiento del derecho de acreencia tributaria por parte del ente público local.

---

<sup>200</sup> Chico de la Cámara Pablo, «Un apunte sobre la naturaleza jurídica y la valoración constitucional de las contribuciones especiales medioambientales.», 27.

<sup>201</sup> Chico de la Cámara Pablo, 244. Se conocen también como el coste que alguien ha de asumir a cambio de permitirle una actividad que implica riesgo para la sociedad o para terceros indeterminados.

<sup>202</sup> Véase “Palma Africana: una amenaza para la Amazonía del Ecuador” en <https://es.mongabay.com/2016/11/bosques-deforestacion-amazonia-palma-ecuador/>



Se resalta que el poder tributario delegado, manifiesto en el artículo 577 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización que indica que, se establecen contribuciones especiales, entre otras, a obras que las municipalidades o distritos metropolitanos determinen realizar mediante Ordenanza previo el dictamen legal pertinente, ha dejado el campo tributario local abonado para la creación de tributos ambientales de su competencia, eso sí observando el respectivo procedimiento.

La peculiaridad de estas contribuciones recae en que conforme a la legislación local han sido calificadas como contribuciones de mejora, cuyo fin es primordialmente la recuperación de la inversión pública. Por ejemplo, la Ordenanza para el Cobro de las Contribuciones Especiales de Mejoras en el Cantón Cuenca<sup>203</sup> indica que:

El costo de las obras de agua potable, alcantarillado, depuración de aguas residuales y otras redes de servicio, en su valor total, será prorrateado de acuerdo al avalúo municipal de las propiedades beneficiadas, bien sea tal beneficio, general o específico según lo determine la Empresa Municipal de Telecomunicaciones, Agua Potable, Alcantarillado y Saneamiento de Cuenca ETAPA EP, de acuerdo con los respectivos reglamentos o el dictamen obligatorio de otras empresas ligadas a los servicios cuyas redes se hayan ejecutado.

Ciertamente, lo antes referido indica que aunque no se haya sumado el adjetivo ambiental a la contribución especial aplicada para la depuración de aguas, es evidente que ésta se orienta a fines ambientales, ya que su hecho imponible se configura en torno a la construcción de obras públicas destinadas al manejo del agua y al tratamiento de las aguas residuales, que conforme términos colectivos de calidad de vida, Tulio Rosembuj expresa que la finalidad ambiental tiene correspondencia con la ventaja económica que dicho tributo supone para desaparecer o mermar la externalidad negativa, cuyo coste aplaca la diferencia entre productos netos marginales sociales y privados.<sup>204</sup>

Ejemplo de la tendencia contemporánea a usar la contribución ambiental se encuentra establecida en el Art. 34 la Ley de Gestión Ambiental del Ecuador, donde se indica expresamente que la contribución “también servirá como instrumento de aplicación de normas ambientales, las contribuciones destinadas a la protección

---

<sup>203</sup> Concejo Cantonal Cuenca, «Ordenanza para el Cobro de las Contribuciones Especiales de Mejoras en el Cantón Cuenca», Pub. L. No. R.O 402 Suplemento No. 402 (2014), <http://www.cuenca.gob.ec/?q=content/ordenanza-contribuciones-especiales-de-mejoras>.

<sup>204</sup> Rosembuj ErujmovichTulio Raúl, *Tributos ecológicos en el ámbito municipal* (Argentina: Instituto de Estudios de las Finanzas Públicas Argentinas, 2004), 26.

ambiental y uso sustentable de los recursos naturales.”<sup>205</sup> Lo indicado, demuestra la concatenación entre el cuidado ambiental y la tributación, dando cuenta de la realización del mandato constitucional establecido en el Art. 395 numeral 2 que determina “Las políticas de gestión ambiental se aplicarán de manera transversal y serán de obligatorio cumplimiento por parte del Estado en todos sus niveles y por todas las personas naturales o jurídicas en el territorio nacional.”<sup>206</sup>

### 2.3 Impuestos ambientales

En el capítulo anterior citándose a Antonio Arnaldo, se indicó que los impuestos ambientales poseen como esencia impositiva “la representación del costo de contaminación o degradación de recursos naturales, obligando al contaminador a pagar por los servicios ambientales que se sirve.”<sup>207</sup> Bajo el mismo argumento, se entiende que los tributos moldeados en torno a esta función, son aquellos de índole extrafiscal cuyos objetivos entre otros, se direcciona a mitigar el daño ambiental mediante la disuasión de conductas, a fin de que los contribuyentes actúen con responsabilidad ambiental.

En Ecuador, a partir de la emisión de la promulgación de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de Ingresos del Estado,<sup>208</sup> publicada mediante el Registro Oficial Suplemento No. 583 de 24 de noviembre de 2011,<sup>209</sup> se introdujeron dos impuestos ambientales, estos son: el Impuesto a la Contaminación Vehicular<sup>210</sup> y el Impuesto a las Botellas Plásticas no Retornables.

La finalidad que se persigue con su creación, es minimizar los impactos negativos causados por la contaminación que generan las actividades humanas, por tanto, con relación al primer impuesto, se fomenta aminorar las emisiones contaminantes desplazando del mercado y de la cotidianeidad los vehículos de mayor

---

<sup>205</sup> Asamblea Nacional de la República del Ecuador, Ley de Gestión Ambiental.

<sup>206</sup> Asamblea Nacional de la República del Ecuador, Constitución de la República del Ecuador, 2008.

<sup>207</sup> Arnaldo, *Los impuestos ambientales*, 110.

<sup>208</sup> Para fines didácticos, esta Ley de aquí en adelante, se denominará L.F.A.O.I. E

<sup>209</sup> Asamblea Nacional de la República del Ecuador, «Ley de Fomento Ambiental y Optimización de Ingresos del Estado», Pub. L. No. Registro Oficial No. 583 (2011), Servicio de Rentas Internas. Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado. 24 de Noviembre de 2011. [http://www.sri.gob.ec/DocumentosAlfrescoPortlet/descargar/a2d9e000-58d0-424d-b7e2-6ec0b7d270e3/Ley+del+Impuesto+Ambiental+a+la+Contaminaci%F3n+Vehicular+\(IACV\).pdf](http://www.sri.gob.ec/DocumentosAlfrescoPortlet/descargar/a2d9e000-58d0-424d-b7e2-6ec0b7d270e3/Ley+del+Impuesto+Ambiental+a+la+Contaminaci%F3n+Vehicular+(IACV).pdf).

<sup>210</sup> De aquí en adelante I.A.C.V.

cilindraje, incentivando la adquisición de vehículos híbridos de menor cilindraje; y relativo al segundo, se fomenta incentivar el reciclaje de los desperdicios plásticos.

El impuesto a la contaminación vehicular tiene como hecho generador la contaminación ambiental producida por los vehículos motorizados de transporte terrestre, y para el establecimiento de la base gravable y la tarifa estima la base imponible de este impuesto corresponde al cilindraje que tiene el motor del respectivo vehículo, expresado en centímetros cúbicos, a la que se le multiplicará las tarifas fijadas en la ley, aplicándole además un factor de ajuste, mismo que es “un porcentaje relacionado con el nivel potencial de contaminación ambiental, en relación con los años de antigüedad o la tecnología del motor del respectivo vehículo.”<sup>211</sup>

Ante este postulado se puede colegir que los vehículos con mayor antigüedad son los que más impuesto pagan mientras que los más actuales pagan en menor proporción, lo cual propicia un irrespeto a la capacidad contributiva forjado a razón de la temática ambiental, ya que los vehículos antiguos pese a que se deprecian son los que más deben cancelar. En términos ambientales tampoco es del todo sostenible este impuesto ya que la antigüedad del vehículo no es el factor que capitanea la contaminación, sino también el tipo de combustible que usan los vehículos.

En dicho aspecto se deberá considerar que el impuesto a la contaminación vehicular es de causación anual y es cancelado como rubro incluido para la matriculación vehicular, lo que evidencia otro desatino, ya que al ser periódico – anual<sup>212</sup> si bien compagina con el ejercicio permanente de la actividad contaminante, debido a los criterios que usa para fijar su *cuántum* (cilindraje y año del automotor) no grava en forma fidedigna picos de polución, que si serían calculables en la medida en que se controle factores como kilometraje y emisión de gases del vehículo a fin de regular el abuso en el recorrido del automotor y por ende consumo de combustibles fósiles.

En lo concerniente al aspecto espacial<sup>213</sup> del impuesto a la contaminación vehicular se puede asegurar que su hecho generador espacialmente ha sido determinado en forma implícita, por lo cual su accionar está limitado solamente por las fronteras y consigo la territorialidad de la ley.

---

<sup>211</sup> Véase anexo 1

<sup>212</sup> Juan Martín Queralt Juan Martín et al., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 73.

<sup>213</sup> Entiéndase por aspecto espacial el que localiza el lugar de producción del hecho imponible; véase Ataliba Geraldo, «Hipótesis de la incidencia tributaria».

Los sujetos pasivos del impuesto son las personas dueñas de los vehículos sobre quienes se incide económicamente quedando totalmente vedada su incidencia en otras personas, con excepción del caso de la responsabilidad del impuesto que recaerá en el nuevo dueño del vehículo.

Por otra parte, el citado impuesto supone una serie de exenciones atentatorias al principio de igualdad, ya que subsumiendo el desarrollo económico a base de costes sociales ambientales la ley discrimina actividades igualmente nocivas para el ambiente dispensándolas del gravamen impositivo, generando un trato desigual a las actividades similares (tóxicas).

La única exigencia prevista para gozar de la exención del impuesto que se encuentra prevista para el caso de los vehículos destinados al transporte público de pasajeros y los vehículos de transporte escolar y taxis, es que éstos cuenten con el permiso para su operación, conforme lo determina la Ley Orgánica de Transporte Terrestre, Tránsito y Seguridad Vial, habilitación que únicamente refiere a documentación administrativa de los negocios, entre ella por ejemplo, la nómina de los socios o accionistas donde consten los nombres y apellidos completos, número de cédula y tipo de licencia, entre otros.<sup>214</sup>

A este impuesto ecuatoriano, precede un impuesto selectivo al consumo en Perú que gravaba a los combustibles derivados del petróleo. Éste fue creado mediante Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF 15 de abril de 1999, cuyo monto fue modificado mediante habilitación de la misma ley por medio del Decreto Supremo N° 111-2016-EF de 05 de mayo de 2016.

La operación gravada es la venta en el país a nivel de productor y la importación de los bienes especificados en el apéndice<sup>215</sup> III a 0.68 soles por galón, así como el de los demás *fueloils* a 0.63 soles por galón. Con la reforma, se grava por primera vez al carbón mineral como es hulla bituminosa y antracita usada para uso energético. El monto del impuesto es para el primer recurso 55.19 por tonelada y de 51.72 soles por tonelada para el segundo.<sup>216</sup>

---

<sup>214</sup> Véase anexo 2.

<sup>215</sup> Véase anexo 3.

<sup>216</sup> Congreso Nacional, «Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo», Pub. L. No. Ley N.º 30641 (1999), <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/igv/ley/fdetalle.htm>.

Con lo referido, se aprecia que la legislación peruana ha implementado un impuesto indirecto que encuentra capacidad económica mediante el sometimiento al gravamen que es el consumo por medio del sistema específico en función de la unidad de medida establecida para cada tipo de combustibles en el decreto supremo vigente. Según se ha podido observar en los reportes anuales de recaudación de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria,<sup>217</sup> éste es el tercer impuesto que mayor recaudación provee a las arcas peruanas, indicándose que la variación de los ingresos que aporta anualmente, se debe a la fluctuante tarifa que se ha modificado mediante decretos supremos.

Se acota también que, este impuesto es preventivo y por ende grava a los objetos que emanan polución, primordialmente los combustibles. La motivación de la reforma realizada en el año 2016 radica en el cambio de conductas hacia el uso de energías renovables, reduciendo las externalidades negativas que afectan al medio ambiente, con lo cual se puede aseverar que dicho impuesto tiene connotación extrafiscal.

Por otra parte, a efectos de comparar impuestos ambientales que gravan las emisiones como el implementado en Ecuador, se pasa a analizar el impuesto al carbono implementado en Colombia por medio de la Ley 1819 de 29 de diciembre de 2016, que se incorporó a su régimen tributario en evidente adopción de la función extrafiscal de los impuestos para encumbrarlo como un impuesto ambiental.

Este impuesto ha sido denominado como impuesto nacional al carbono, y busca contribuir a la reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero, sobre todo de dióxido de carbono. Su principal función ha sido transformar la economía colombiana hacia una baja en carbono.<sup>218</sup> Sin embargo por cuanto no se estableció tácitamente desde cuando iniciará su vigencia,<sup>219</sup> se ha interpretado que será a partir del primero de enero de dos mil diecisiete, motivo que limita a esta investigación por cuanto no se podrá referir a su eficacia.

La Ley Colombiana 1819 esboza el concepto del impuesto al carbono y describe su hecho generador, indicando que es un gravamen que recae sobre el

---

<sup>217</sup> Véase SUNAT [http://www.sunat.gob.pe/estadisticasestudios/boletines\\_mensuales.html](http://www.sunat.gob.pe/estadisticasestudios/boletines_mensuales.html)

<sup>218</sup> Véase: <http://www.portafolio.co/opinion/otros-columnistas-1/reforma-tributaria-y-medio-ambiente-columna-minambiente-22-de-diciembre-502425>

<sup>219</sup> Véase oficio de absolución de consultas relativas al impuesto nacional al carbono en la página: [http://www.dian.gov.co/descargas/EscritosComunicados/2017/Concepto\\_Impuesto\\_al\\_Carbono\\_Ley\\_1819\\_de\\_2016.pdf](http://www.dian.gov.co/descargas/EscritosComunicados/2017/Concepto_Impuesto_al_Carbono_Ley_1819_de_2016.pdf)

contenido de carbono de todos los combustibles fósiles, incluyendo todos los derivados de petróleo y todos los tipos de gas fósil que sean usados con fines energéticos, siempre que sean usados para combustión.<sup>220</sup>

El hecho generador del impuesto al carbono es la venta dentro del territorio nacional, retiro, importación para el consumo propio o importación para la venta de combustibles fósiles y se causa en una sola etapa respecto del hecho generador que ocurra primero. Tratándose de gas y de derivados de petróleo, el impuesto se causa en las ventas efectuadas por los productores, en la fecha de emisión de la factura; en los retiros para consumo de los productores, en la fecha del retiro; en las importaciones, en la fecha en que se nacionalice el gas o el derivado de petróleo.<sup>221</sup>

Los supuestos gravados de este impuesto son: la adquisición del gas licuado de petróleo y la adquisición de gas natural siempre y cuando su destino sea para la combustión o, dicho de otra manera, para fines energéticos; con lo cual queda delimitada su causación, gravando su uso industrial en general.

A la vez, este impuesto contempla un supuesto de exclusión de sujeción en el evento que el sujeto pasivo “certifique que es carbono neutro”<sup>222</sup> acotando que dicha certificación debe ser realizada conforme la reglamentación que expida el Ministerio del Ambiente.

Los sujetos pasivos del impuesto ambiental colombiano son quienes adquieran gasolina o el aceite combustible para motor, del productor o, el importador y productor para consumo propio debido a que a través del hecho imponible mediante la coalición del principio contaminador pagador y por su capacidad económica, ha sido posible identificar su capacidad contributiva como atributo que detentan.

Ahora, relativo a la base gravable y la tarifa del impuesto al carbono, se consideraron aspectos mesurables acordes al impuesto, estableciendo:

Una tarifa específica considerando el factor de emisión de dióxido de carbono (CO<sub>2</sub>) para cada combustible determinado, expresado en unidad de volumen (kilogramo de CO<sub>2</sub>) por unidad energética (Terajoules) de acuerdo con el volumen o peso del combustible. Se añade también que la tarifa por tonelada de CO<sub>2</sub> “se ajustará

---

<sup>220</sup> «Ley 1819 de 29 de diciembre de 2016» (2017), [http://www.dian.gov.co/contenidos/otros/reforma\\_tributaria\\_2016.html](http://www.dian.gov.co/contenidos/otros/reforma_tributaria_2016.html).

<sup>221</sup> Véase anexo 4.

<sup>222</sup> Artículo 221 parágrafo 3: El impuesto no se causa a los sujetos pasivos que certifiquen ser carbono neutro, de acuerdo con la reglamentación que expida el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible. Ley 1819 de 29 de diciembre de 2016, 18.

cada primero de febrero con la inflación del año anterior más un punto hasta que sea equivalente a una (1) UVT por tonelada de CO<sub>2</sub>”.<sup>223</sup>

Se indica además que el impuesto al carbono será deducible del impuesto sobre la renta como mayor valor del costo del bien, en los términos del artículo 107 del Estatuto Tributario, es decir cuando tenga relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad.<sup>224</sup>

El aspecto temporal de este impuesto es de causación bimestral,<sup>225</sup> con lo cual cobra sentido el establecimiento del impuesto extrafiscal a fin de hacer un seguimiento continuo de la evolución del comportamiento de los contaminadores. Además, a diferencia del puesto ecuatoriano a la contaminación vehicular, por disposición de la Ley 1819 tiene una destinación específica del recaudo del impuesto nacional al carbono hacia el Fondo para la Sostenibilidad Ambiental y Desarrollo Rural Sostenible en Zonas Afectadas por el Conflicto<sup>226</sup> administrada por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público por medio de una cuenta única, se hace evidente la atención ambiental que por medio del tributo se está brindando en Colombia, destinándose los recursos tributarios entre otros, “al manejo de la erosión costera, a la conservación de fuentes hídricas y a la protección de ecosistemas de acuerdo con los lineamientos que para tal fin establezca el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible.”<sup>227</sup>

El aspecto espacial del impuesto nacional al carbono está implícitamente determinado por lo cual tiene alcance sobre todo el territorio colombiano.

Finalmente es menester resaltar que debido a la pretensión ambiental los contribuyentes en Colombia actualmente en materia de combustibles soportan mayor presión fiscal sobre este producto, pues debe considerarse que mediante la Ley 1607 del 2012 se creó un impuesto nacional a la gasolina, cuyo hecho generador es así

---

<sup>223</sup> Ley 1819 de 29 de diciembre de 2016, 1.

<sup>224</sup> Presidente de la República de Colombia, «Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales», Pub. L. No. DECRETO NUMERO 624 (1989), <http://www.dian.gov.co/dian/15servicios.nsf/0108fdc3639d83ff05256f0b006abb3d/5388f978b1247a4105256f0d0056a40b?OpenDocument>.

<sup>225</sup> Véase Decreto del Ministerio de Hacienda y Crédito Público No. 220 de 7 de febrero de 2017.

<sup>226</sup> Mediante la Ley 1769 de 2015 se creó un Fondo para una Colombia Sostenible una cuenta sin personería jurídica, adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, cuyo funcionamiento, operación y administración será reglamentado por el Gobierno Nacional. Véase Ley de Presupuesto General para la Nación 2016 en: [http://www.minhacienda.gov.co/HomeMinhacienda/ShowProperty?nodeId=%2FOCS%2FP\\_MHCP\\_WCC-043562%2F%2FidcPrimaryFile&revision=latest](http://www.minhacienda.gov.co/HomeMinhacienda/ShowProperty?nodeId=%2FOCS%2FP_MHCP_WCC-043562%2F%2FidcPrimaryFile&revision=latest)

<sup>227</sup> Ley 1819 de 29 de diciembre de 2016.

mismo la venta, retiro, importación para el consumo propio o importación para la venta de gasolina y aceites combustibles para motor, cuya causación surge de la emisión de la correspondiente factura; en los retiros para consumo de los productores; y, en las importaciones en la fecha en que se nacionalice.

De lo anotado se puede concluir que el nacimiento de la obligación tributaria de dicho impuesto, depende de la adquisición del combustible, mientras que en el caso del impuesto nacional al carbono su uso para fines energéticos se grava, por haber sido catalogadas como actividades que degradan el medio ambiente en el marco de las concentraciones polutas industriales.

### **3. Criterios impositivos empleados en la fiscalidad ambiental, desde la experiencia europea y norteamericana**

Para culminar este capítulo, es preciso conocer los criterios aplicados para la creación de los tributos ambientales y así tener un precedente acerca de cuál es el centro de su gravitación, a efectos de que en la medida de lo posible se vayan proyectando estos criterios impositivos ambientales en esta Región para mitigar el daño del entorno.

Yacolca Estares, comenta que la fiscalidad ambiental se ha introducido en los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) a través de: “la creación de tributos ambientales, adaptando tributos y estructuras fiscales a objetos ambientales.”<sup>228</sup> A la par, expresa que la materia gravada más apetecida por los tributos medioambientales europeos versan en las fuentes de contaminación y son: a la energía, emisiones de CO<sub>2</sub>,<sup>229</sup> combustibles fósiles, fertilizantes, pesticidas, aceites lubricantes, polietileno y otros productos para fabricar plásticos, cánones sobre el agua y servicios de eliminación de vertidos del agua, impuestos sobre la tala de árboles, por diferentes usos de suelo que implican cambios de la agricultura o silvicultura a otras actividades, etc.

---

<sup>228</sup> Yacolca Estares y Borrero Moro, *Derecho tributario ambiental*, 28.

<sup>229</sup> Por primera vez, la Comisión Europea propuso al Consejo, la creación de del impuesto sobre la energía y emisiones de dióxido de carbono, en junio de 1992. Alberto Gago Rodríguez y Xavier Labandeira Villot, *La reforma fiscal verde: teoría y práctica de los impuestos ambientales* (Madrid: Ediciones Mundi-Prensa, 1999), 60.



A este respecto, Eusebio Gonzales García expresa que la jurisprudencia española ha logrado desarrollar para el mundo, criterios basales en cuanto a los tributos extrafiscales, entre ellos sus puntos básicos, que son:

Que el principio de capacidad contributiva no agota la justicia fiscal llegado el momento de repartir la financiación de los gastos públicos; que el tributo además de la función recaudatoria de ingresos que le es propia, puede cumplir también otros fines sociales o económicamente previstos; que dadas las limitaciones legales impuestas a las Comunidades Autónomas para establecer nuevos tributos sobre las fuentes de riqueza tradicionales, no existe ningún obstáculo constitucional para que en el marco de sus competencias, puedan crear tributos primordialmente extrafiscales.<sup>230</sup>

Lo citado conforma la teoría de la tributación extrafiscal, misma que da cuenta del uso de medidas de comando y control a cargo de los Estados Europeos, de ello que, los países miembros de la Comunidad Andina importan criterios impositivos ambientales para implementarlos en su naciente tributación verde y de paso, lograr otra fuente de ingresos para las arcas públicas de sus Estados.

Nils Axel Braathen indica que criterios de imposición ambiental usados en Europa son también compartidos por los Estados Unidos de Norteamérica, y tienen que ver con productos que causan daño ambiental y social; de ello que se gravan residuos como platos desechables, baterías, lubricantes, con el adicional que al igual que Noruega, Dinamarca, Suecia, Suiza, Italia, Reino Unido, República Checa, etc., se tiende a formar parte de un Sistema de Depósito de Reembolso, que consiste en un pago que debe realizarse al adquirir productos que impliquen la generación de residuos, y que es devuelto total o parcialmente al consumidor cuando dicho desperdicio regrese al centro de acopio.<sup>231</sup>

Como antecedente de la imposición ambiental, se puede indicar que en los Estados Unidos de Norteamérica, el gobierno demócrata de Bill Clinton logró incorporar al sistema fiscal un impuesto sobre la energía, cuya base gravable fue definida ampliamente en la cual se incluía el petróleo, carbón, gas natural, energía nuclear y la energía hidroeléctrica, hecho que evidenció una seria inclinación por morigerar la contaminación por emisiones, sin embargo esta modalidad de preservación ambiental no sería en dicho país tan sostenible, ya que conforme la reseña

---

<sup>230</sup> González García, «Los tributos extrafiscales en el derecho español», 619.

<sup>231</sup> Braathen Nils Axel, en *Impuestos ambientales: lecciones en países de la OCDE y experiencias en México*, ed. Graciela Moreno Arellano, Paola Mendoza Sánchez, y Sara Avila Forcada (México, D.F: Instituto Nacional de Ecología, 2002), 52;77.

de Alberto Gago, el poder económico pudo más que las políticas ambientalmente responsables. Así explica:

Que debido a los grupos de presión sectorial se desvirtuó su contenido quedando reducido a dos impuestos especiales sobre clorofluorocarbonos y sobre vehículos de alto contenido energético y a un paquete de beneficios fiscales incorporados a la ley de Política Energética Nacional de 1992 destinados a estimular el ahorro energético y el empleo de energías renovables.<sup>232</sup>

Hito este con el que se inició a potencializar los sistemas de derechos de emisión transferibles que han venido apalancando la política ambiental en Estados Unidos. Tema sobre el cual existen grandes debates ya que algunos autores no concuerdan con el efecto que produce el mercado de transferencia de permisos para contaminar,<sup>233</sup> ya que cuenta con riesgos como el dumping y competencia desleal por la obtención de permisos negociables para contaminar.

Riesgo que no sucede en el campo de la imposición ambiental ya que a más de proveer certeza de la tarifa que cada contaminador está obligado a devengar, incide en la implementación de nuevas tecnologías para efecto de aplacar el coste del tributo, y de otra parte que internaliza el fallo de mercado que es causante de la contaminación.

Otro dato a considerarse es que Estados Unidos de Norteamérica siendo uno de los Estados más responsables por las emisiones de CO<sub>2</sub>, no suscribió el Protocolo de Kioto sobre el calentamiento global, situación a la que La Scala Agostino Ennio atribuye a que tuvo “miedo que el respeto por el medioambiente pueda afectar la competencia de sus empresas”.<sup>234</sup>

Y en parte, dicho criterio es el que precisamente ahuyenta a los tributos ambientales de las economías que se erigen en base a combustibles fósiles como son las de los estados miembros de la Comunidad Andina. Inclusive, conforme se expuso anteriormente se ha podido constatar que Estados como Ecuador, no usan de manera eficiente a la tributación ambiental, sino que como se describirá, se ha venido privilegiando el desarrollo de la economía.

Finalmente, se debe tener cuenta que la fundamentación constitucional y teleológica aportada desde la experiencia europea para usar la herramienta tributaria

---

<sup>232</sup> Gago Rodríguez y Labandeira Villot, *La reforma fiscal verde*, 75.

<sup>233</sup> Vase: Environmental taxes versus emissions trading por Don Fullerton, Andrew Leicester, and Stephen Smith. En <https://www.ifs.org.uk/uploads/mirrleesreview/dimensions/ch5.pdf>

<sup>234</sup> La Scala Agostino Ennio, «Los Principios Comunitarios», en *Derecho tributario ambiental*, de Daniel Irwin Yacolca Estares y Cristóbal J Borrero Moro (Lima: Grijley, 2009), 270.

respecto al cuidado ambiental, ha sido otro de los criterios que los Estados miembros de la Comunidad Andina han adoptado desde la palestra Europea, con lo que se ha emplomado la preservación del ambiente dentro del modelo extensivo de reforma fiscal verde.<sup>235</sup> Lo que permite dar cuenta que, en el siglo XXI se ha afianzado aún más la política fiscal en beneficio del medio ambiente, por medio de la creación de tributos ambientales.

A la par, se puede señalar que debido a la reciente adopción de tributos ambientales en Ecuador y Colombia, no se ha podido apreciar que se haya logrado alcanzar el beneficio de doble dividendo, que conforme la experiencia europea éstos tributos pregonan; como tampoco se puede aseverar que, la implementación de estos tributos haya logrado emitir una señal adecuada al mercado corrigiendo los falsos precios que oferta, pues no se han logrado internalizar los costes ambientales y sociales en que se incurre para producir.

Finalmente, para terminar este capítulo se concluye que, todos los países miembros de la Comunidad Andina en sus Constituciones prevén derechos y principios inherentes al cuidado del medio ambiente, motivo por el cual se ha iniciado a crear tributos ambientales como impuestos y de manera tenue, tasas y contribuciones especiales, cuya conexidad con el principio el que contamina paga no es del todo alentador, en virtud que la cuantía del tributo ambiental no tiene conexidad con la internalización del fallo de mercado- la contaminación- dado que, la determinación de la base imponible no se adecúa a parámetros reales de contaminación ambiental.

De otra parte, el Decreto ley de carácter económico urgente por el cual se insertaron los impuestos ambientales en Ecuador hace visible la falta de límites y controles adecuados a dicho cuerpo jurídico que vigorice además el compromiso representativo del órgano Legislativo en lo relativo a la creación de impuestos.

Con lo dicho en el siguiente capítulo se pasa a abordar la problemática que complejiza la efectividad de los impuestos ambientales que acontece en Ecuador.

---

<sup>235</sup> Gago Rodríguez y Labandeira Villot, *La reforma fiscal verde*, 82. Término acuñado por el autor.

## Capítulo Tres

### Problemática en torno a los impuestos ambientales y perspectivas de solución

Las especiales características que circundan la reforma fiscal verde en los países miembros de la Comunidad Andina distan con los que acontecen en países desarrollados, en todo caso un punto común es la discutida percepción de mayor o menor beneficio en el intento de rectificación de la contaminación ambiental; la cuantía de los tributos ambientales, las políticas que sesgan la eficacia de los impuestos ambientales, entre otros. En consecuencia, por medio de la metodología descriptiva y comparativa, en este capítulo se detallan algunas particularidades impositivas que complejizan las metas de preservación del ambiente en Ecuador, así como sus potenciales soluciones.

#### 1. Principales problemas de los impuestos verdes en Ecuador

Bajo el presupuesto que el impuesto a la contaminación vehicular cuya índole es ambiental, ha sido inmerso en el régimen tributario ecuatoriano desde una perspectiva por demás cautelosa con el desarrollo económico, ha imposibilitado que llegue a desplegar su potencial y logre su finalidad. Por ello se pasa a identificar sus principales problemas.

En primer lugar, el propósito extrafiscal no ha sido viabilizado a la hora de moldear el impuesto referido, por ende, no está surtiendo eficacia en la mitigación de daños ambientales conforme su propósito, con lo cual se desperdicia las funciones primordiales de la tributación ambiental como son, la corrección y prevención.

Ejemplo de lo referido es que, en el caso del impuesto a la contaminación vehicular, la justificación ambiental de atenuar las emisiones de automóviles de transporte terrestre no compagina con la que debería guiarse a la base imponible del impuesto, enfatizando además que el objeto imponible del mismo no guarda armonía con el factor de ajuste establecido.

Nótese que, el factor de ajuste de este impuesto relaciona solamente la potencialidad de contaminación, con la antigüedad del vehículo y el cilindraje del automotor, con lo cual se ha constatado que no se está incidiendo de manera adecuada

sobre elementos objetivos que producen contaminación. Por ello que dentro del periodo estudiado, se ha observado que este impuesto creado bajo la justificación ambiental, no ha vigorizado cambios conductuales que desincentiven el uso masivo de vehículos particulares, o que realmente permita a los contribuyentes acceder a mejores tecnologías desechando los vehículos que sobrepasen los 10 años de antigüedad,<sup>236</sup> o en el mejor de los casos, que permita la adquisición de vehículos eléctricos conforme se incita a través de la exención establecida para este tipo de automotores, que se lograría mediante el ahorro del importe de este impuesto a consecuencia del beneficio tributario.

Otro problema que se ha detectado con relación al referido impuesto gravita en que su fórmula para determinar la cuantía, atenta contra la capacidad contributiva y el principio de igualdad tributaria. Esto ocurre por cuanto el deterioro ambiental no siempre coincide con la capacidad económica, como sucede por ejemplo en el impuesto a la contaminación vehicular, lo cual forja a que el gravamen se despliegue erradamente ante un índice imperfecto de capacidad económica, so pretexto de haberse encontrado “mayor potencialidad de contaminación.”<sup>237</sup> Lo dicho es más complejo, cuando arribando a la vida práctica, se puede encontrar autos que ni siquiera circulan -contaminan- pero que por el hecho de ser antiguos, deben pagar más impuesto ambiental que los que deben pagar carros más modernos que circulan todos los días en el país.

Por lo cual, ante la discusión en la prevalencia del principio de capacidad contributiva frente al contaminador pagador, debería privilegiarse el acomodo del primer principio, por ser una exigencia sustancial del derecho tributario.

Lo referido incita a que se perciba de mejor manera el principio contaminador pagador obligando a reformar la estructura del impuesto, acogiendo criterios reales de contaminación y de capacidad económica, así se evitaría que se continúe haciendo que los vehículos más nuevos sean los que tributen menos, por ello modificándose el factor de ajuste del impuesto, incluyendo para el efecto, la distinción del tipo de combustible

---

<sup>236</sup> La cuantía del I.A.C.V varía dependiendo del factor antigüedad del vehículo que se traduce en tecnología del vehículo. Desde los 11 años de antigüedad establece un 10% como factor ajuste para establecer la cuantía del impuesto y discrimina porcentajes hasta el 20% que corresponde a los automotores de 20 o más años.

<sup>237</sup> Yacolca Estares y Borrero Moro, Derecho tributario ambiental, 94. El autor indica que se está ante un índice imperfecto de capacidad contributiva cuando en el caso de los tributos ambientales, se concatena a la contaminación con su fuente, como situación hipotética de vinculación con la fuerza económica, de allí que resulta ser imperfecta por no recaer sobre verdaderos hitos de riqueza.

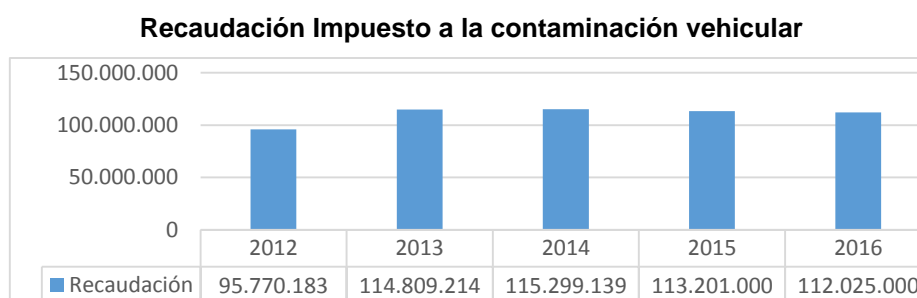
que use el automotor y su consumo visto desde el recorrido en determinado tiempo, provocaría verdaderos efectos medio ambientales y por sobre todo, dotaría de progresividad al impuesto, haciendo respetar la equidad vertical en beneficio del ambiente.

De lo contrario, en la forma en cómo está estructurado el impuesto los vehículos más antiguos son los que generalmente más valor del impuesto pagan.

Adicional, se debe considerar que la extrafiscalidad del impuesto se desnaturaliza por las infundadas exenciones que contempla, ya que éstas se encuentran mal direccionadas y no buscan favorecer o igualar la condición desigual de los beneficiarios ya que en primer lugar, no se direcciona a personas cuya capacidad contributiva no puede agruparse dentro de la universalidad de contribuyentes. Con esto, no se logra internalizar los costes ambientales que provocan los usuarios de vehículos de transporte terrestre, lo que hace verificar la defensa a la economía de los agentes contaminadores del país, pese a que sus ganancias son fructíferas y demuestran verdadera capacidad contributiva aunada al principio contaminador pagador.

Ante esta esterilidad extrafiscal se ha hecho evidente que no se han logrado metas ambientales que comulguen con el desarrollo sostenible emprendido desde el precepto constitucional.<sup>238</sup>

Ilustración 3



Fuente: Estadísticas Servicio de Rentas Internas

Elaborado por: La autora

Como se puede observar, la recaudación de este impuesto pese a la rebaja que la Ley de Fomento Ambiental establece en su transitoria segunda hasta el año 2016, se

<sup>238</sup> Véase anexo 5. Otras complicaciones que la eficacia de este impuesto afronta, es el inequitativo establecimiento de exoneraciones que lo rodean.

ha mantenido inicialmente en crecimiento y posteriormente casi invariable. Probablemente un factor que no ha permitido que se incremente su recaudo fue el aumento de precio para los vehículos debido a la restricción de cupos para la importación prevista para el año 2015, emitida por el Comité de Comercio Exterior mediante la Resolución 049-2014.

Se puede señalar que el cuarto problema de este impuesto ambiental es la escasa coordinación de las políticas ambientales con las económicas. Esto arraiga la ineficacia de la extrafiscalidad ambiental del impuesto, ya que no se logran internalizar costes sociales ambientales a los que contaminan con sus vehículos, esto sucede debido al bajo precio de los combustibles fósiles que existen gracias al subsidio. Esta descoordinación acarrea una suerte de incentivo para consumir combustibles, mermando la calidad del aire a consecuencia de las emisiones de gases contaminantes.

Con todo lo referido, se están emitiendo señales erradas a los contaminadores y son: considerar una suerte de compensación entre el importe del impuesto y el subsidio; exonerar del pago del impuesto a los vehículos destinados a la actividad de transporte, sin importar que se ha servido gratuitamente del ambiente en mengua del medioambiente y de la salud de la sociedad; castigar con el importe del impuesto a vehículos más antiguos y no así a los más modernos, sin que interese el tipo de combustible que se utilice, entre otros.

Con lo dicho, ha quedado demostrado fáctica y jurídicamente que el impuesto a la contaminación vehicular en Ecuador, es por lo menos hasta hoy un pretexto para favorecer el recaudo de más ingresos tributarios para las arcas fiscales.

### **1.1 Subsidios en los combustibles**

Con la finalidad de revisar la problemática en torno a la ineficacia del impuesto ambiental a la contaminación vehicular, se hace imperativo abordar la problemática que acarrea la vigencia de los subsidios a los combustibles en Ecuador y revisar su incidencia.

Inicialmente, la implementación de los subsidios a los combustibles se traduce como una política económica social dirigida en cierta medida a la clase económica menos favorecida, para brindarles apoyo y puedan disfrutar bienes y servicios que normalmente estarían lejos de su alcance. Sin embargo, su perduración sin límite en el tiempo, o, en beneficio de todo tipo de clase económica, con el paso del tiempo va

provocado distorsiones financieras y en el caso que ocupa a esta investigación, incluso ambientales.

En este sentido, vale la pena referir al concepto esbozado por Creamer Guillén Bernardo respecto al subsidio, quien lo define como “la prestación pública asistencial de carácter económico y de duración determinada.”<sup>239</sup> Este concepto determina sus principios básicos y son: su naturaleza asistencial y su temporalidad, lo cual se relaciona con la eficiencia económica del Estado lo que lleva a colegir una adecuada coordinación de las políticas emplomadas.

Concretamente, en Ecuador a través de la Secretaría Técnica del Sistema Nacional Descentralizado de Planificación Participativa ejercida por la Secretaría Nacional de Planificación y Desarrollo se trata propiciar la coherencia de las políticas públicas nacionales<sup>240</sup> a efectos de permitir el engrane financiero y social del presupuesto general del Estado.

Es de conocimiento general que una de las políticas transversales en la Constitución de la República es la protección del medio ambiente, inclusive a partir de la política fiscal que ha permitido crear impuestos ambientales extrafiscales como es el impuesto a la contaminación vehicular. No obstante, pese a la apuesta por el desarrollo sostenible propugnado por el Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones a través del uso de energías alternativas, el campo de los subsidios en Ecuador aplasta estos lineamientos pro ambientales, con lo cual la eficacia del impuesto a la contaminación vehicular queda sumadamente limitada al ser percibida por parte de los sujetos pasivos como una compensación con los valores subsidiados de los combustibles.

Es decir, el contaminador asume que el valor que pagó en concepto de impuesto es recuperado por el bajo costo de los combustibles, lo que lo incita además a consumir en mayores proporciones estos elementos que son principal causa del efecto invernadero.

---

<sup>239</sup> Creamer Guillén Bernardo, review of *Boletín Estadístico del Sector de Hidrocarburos Observatorio de Energía y Minas (O.E.M)*, por Centro de Investigaciones Economicas y Empresariales UDLA, marzo 2016, 29 de febrero de 2016, <http://www.observatorioenergiayminas.com/archivos/art%20C3%ADculos/Petr%20B3leo%20al%20d%20C3%ADa%202/Petr%20B3leo%20al%20d%20C3%ADa%202%20-%20Art.%201%20Creamer-Becerra.pdf>.

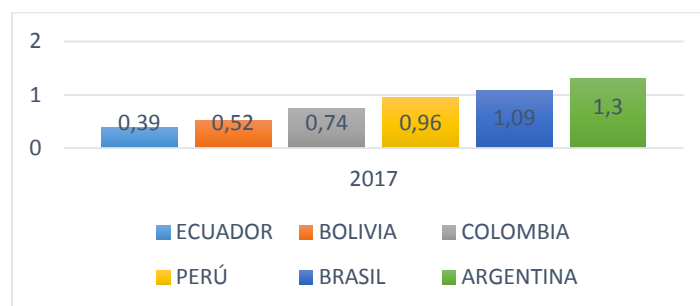
<sup>240</sup> Asamblea Nacional de la República del Ecuador, «Código de Planificación y Finanzas Públicas», Pub. L. No. R.O 306 S.2 (2010), <http://www.proecuador.gob.ec/pubs/5-codigo-organico-de-planificacion-y-finanzas-publicas/> Véase Art. 16 y 26.4.



En dicho aspecto, debe considerarse que entre los países que integran América Latina, e incluso los miembros de la Comunidad Andina, Ecuador es el país que posee el precio más bajo del mercado en cuanto a gasolina y diésel, lo que desalinea el proclamado desarrollo sostenible respetuoso con el medioambiente.

Ilustración 4

**Precio por litro de gasolina en los países miembros de la Comunidad Andina**



Fuente: Global Petro Prices  
Elaborado por: La Autora

Según datos del Ministerio de Finanzas en la Programación Presupuestaria Cuatrianual 2012-2015, para el subsidio de combustibles se destinaron USD 2.867.017 millones de dólares y según la Programación Presupuestaria Cuatrianual 2016-2019 se han destinado USD 1.888,10 millones de dólares americanos, lo que refleja que si bien ha disminuido la erogación pública para subsidios, éstos permanecen latentes, beneficiando a grupos que no son necesariamente limitados en el aspecto económico.

Como dato adicional, se indica que la merma avizorada para el actual período se debe a la reforma al Reglamento sustitutivo para la regulación de precios de derivados de hidrocarburos realizada mediante el Decreto Ejecutivo No. 799 de 15 de octubre de 2015 emitido por el Presidente de la República del Ecuador<sup>241</sup> con el que se eliminó el 40% de subsidio para la gasolina de aviones Jet Fuel, que beneficiaba únicamente a quienes demostraban capacidad económica para viajar vía aérea.<sup>242</sup>

Por lo manifestado, se puede colegir que la permanencia del subsidio a los combustibles fósiles pese a no ser de orden público, atenta contra la eficiencia de las finanzas públicas del Ecuador<sup>243</sup> absorbiendo importantes cantidades de fondos

<sup>241</sup> Véase [http://www.elciudadano.gob.ec/wp-content/uploads/2015/10/d\\_799.pdf](http://www.elciudadano.gob.ec/wp-content/uploads/2015/10/d_799.pdf)

<sup>242</sup> Véase: <http://www.andes.info.ec/es/noticias/gobierno-ecuador-atiende-peticion-empresarial-revisa-subsidio-combustibles.html>

<sup>243</sup> Véase anexo 6.

públicos y de otra parte, merman objetivos de la política fiscal como es vivir en un ambiente sano y ecológicamente equilibrado.

En consecuencia, el subsidio destinado para la gasolina y el diésel mayormente empleados en el sector transportista e industrial del Ecuador, persiste y a la vez debilita el alcance de las metas ambientales que dirigen a la política fiscal. En el caso de los taxis, los buses de transporte y los demás vehículos que en virtud de la Ley de Optimización de Ingresos del Estado se encuentran exentos del impuesto a la contaminación ambiental se demuestra una colisión de políticas públicas que comprometen a la política fiscal y que derivan en una nada armoniosa aplicación de la extrafiscalidad.

Este desfase favorece al incremento de la renta individual a través de la contaminación del aire, sin internalizar el coste social que la polución implica. En consecuencia, acarrea un jugoso provecho del subsidio en cabeza de los contaminadores.

Ante esta problemática, es previsible que la política de subsidios ha acarreado a la ineficiencia de la tributación ambiental, la dependencia a los combustibles que producen efecto invernadero y de paso, la incapacidad de responder a las necesidades de los pobres.<sup>244</sup>

No se descarta que un subsidio bien diseñado pueda lograr transformaciones significativas equiparando la redistribución de la riqueza a favor de los menos pudientes, sin embargo a fin de que no se continúe devastando el ambiente por medio de los subsidios a los combustibles que han sido establecidos en beneficio de todos; a fin de viabilizar los objetivos extrafiscales y no dañar el objetivo de apadrinar a los más necesitados que como esencia conllevan los subsidios, se deben suprimir estos subsidios y en su lugar, conforme las recomendaciones de Daniel Yacolca Estares se deben establecer exenciones, ya que éstas discriminan capacidad contributiva y por ende pueden respetar al principio contaminador pagador.

Por consiguiente, en los impuestos ambientales deben establecerse exenciones para ciertos grupos que lo ameriten, ya que a consideración del autor, este reto de

---

<sup>244</sup> Morduch Jonathan, «Subsidios Inteligentes», en *Microfinanzas y políticas públicas: objetivos de eficiencia para un sector responsable*, ed. Bernd Balkenhol y Ana Laura Valazza (Madrid: Plaza y Valdés, 2011), 44.

palear la contaminación le compete al lado del fomento de ingresos públicos, es decir por medio de los tributos.<sup>245</sup>

Por ejemplo, al contrario de Ecuador, en Colombia se utilizan criterios para la estratificación de la población de acuerdo a sus condiciones socioeconómicas<sup>246</sup> por medio del Sistema de Identificación de Potenciales Beneficiarios de Programas Sociales y se califica únicamente a verdaderos beneficiarios, lo cual es ciertamente interesante para que los subsidios no incidan perjudicialmente en las finanzas del Estado y no obstaculicen los fines de los impuestos.

Vale destacar que con el objeto de reducir las emisiones contaminantes y por justicia social en Colombia se implantó el impuesto al carbono cuyo hecho generador grava todo tipo de combustibles fósiles; a esto sumada la discriminación para otorgar el subsidio a los combustibles, se evidencia un coordinado y ejemplificativo sistema de articulación entre impuestos y subsidios. No existe resultado de efectividad ambiental cuando se cobra impuestos a la contaminación y más bien se motiva a usar combustibles por sus bajos precios gracias a los subsidios.

Como conclusión, la pervivencia de los subsidios a los combustibles con la herramienta tributaria extrafiscal afecta la funcionalidad del impuesto a la contaminación ambiental y contrapone objetivos sociales de suma importancia para el futuro de la vida misma. Atento a este postulado, las medidas de prevención del daño ambiental que fomentan el gasto público a través de los auxilios financieros como son los subsidios, no contienen los beneficios predicables a los tributos ambientales que también enrolan la noción de doble dividendo.

Finalmente, a través de la política de subsidios que rige en Ecuador, se soslaya e inobserva el principio el que contamina paga, prohijando la conducta irresponsable de consumo de combustibles, sin internalizar los costos sociales de la contaminación que causan.

---

<sup>245</sup> Yacolca Estares y Borrero Moro, *Derecho tributario ambiental*, 43.

<sup>246</sup> Véase relativo a los subsidios en Colombia, SISBEN en: <https://www.sisben.gov.co/sisben/Paginas/Que-es.aspx>.

## **1.2 Incentivos tributarios de índole ambiental en la legislación ecuatoriana**

Entre los instrumentos de la nueva política fiscal ecuatoriana, las deducciones a la base imponible del impuesto a la renta por mejor tecnología, constituye una herramienta destinada al logro de fines de la política pública de protección del medio ambiente.

En el caso concreto, la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno contempla minoraciones tributarias del impuesto a la renta, para impulsar el cambio productivo en pro del ambiente, así establece que se considerarán deducibles, entre otros: la depreciación y amortización de los bienes, maquinarias, equipos y tecnologías destinadas a la implementación de mecanismos de producción más limpia, la de los mecanismos de generación de energía de fuente renovable (solar, eólica o similares) o los que reduzcan el impacto ambiental de la actividad productiva, así como la reducción de emisiones de gases de efecto invernadero. Con estas deducciones, lo que se pretende es influir en la conducta de los agentes económicos, a fin de que inviertan en tecnologías limpias para el medio ambiente y en consecuencia mermen el impacto ambiental dentro del proceso productivo.

Además, se debe considerar que, por mandato legal la depreciación sujeta a la deducibilidad del impuesto a la renta concede una deducción adicional del 100% cuando las adquisiciones de mejor tecnología hayan sido acogidas por iniciativa propia del contaminador, es decir que no haya mediado el mandato de la autoridad ambiental o legal para la expedición de la licencia, ficha o permiso ambiental.

Ahora bien, bajo el presupuesto que las deducciones inciden para determinar la base imponible sujeta al impuesto a la renta, mismo que es un impuesto que denota progresividad y que hace posible la justicia tributaria en su máxima expresión, se ha fijado por ley un límite a la deducción adicional, por lo cual ésta no puede sobrepasar de un valor equivalente al 5% de los ingresos totales.<sup>247</sup>

---

<sup>247</sup> Asamblea Nacional de la República del Ecuador, «Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno», Pub. L. No. Registro Oficial No. 913 (2016), [http://portal.uasb.edu.ec:2165/WebTools/eSilecPro/DocumentVisualizer/DocumentVisualizer.aspx?id=TRIBUTAR-LEY\\_ORGANICA\\_DE\\_REGIMEN\\_TRIBUTARIO\\_INTERNO\\_LORTI&query=ley%20de%20regimen%20tributario%20interno#I\\_DXDataRow130](http://portal.uasb.edu.ec:2165/WebTools/eSilecPro/DocumentVisualizer/DocumentVisualizer.aspx?id=TRIBUTAR-LEY_ORGANICA_DE_REGIMEN_TRIBUTARIO_INTERNO_LORTI&query=ley%20de%20regimen%20tributario%20interno#I_DXDataRow130).

Con lo expuesto, se ha constatado que se puede acceder a una deducción en el impuesto a la renta del cien por ciento adicional a la depreciación y amortización de maquinarias que involucren mecanismos de protección al ambiente. En este caso, se puede indicar que, la incidencia de las minoraciones estructurales como son las deducciones en impuestos tradicionales, a más de transparentar la base gravable en beneficio del contribuyente, admite la consecución de fines extrafiscales, fomentando conductas amigables con el ambiente.

No obstante, a consideración de Emilio Cencerrado Millán,<sup>248</sup> las deducciones implementadas al impuesto a la renta por el contenido económico que despliegan, pueden derivarse en dos formas algo controvertidas.

La primera como un incentivo que además de estimular un ahorro tributario a los contribuyentes, permite la modernización de modos de producción con el afán de contribuir con el ambiente; y la segunda sin considerarla, otorgándola únicamente una suerte de valoración como un precio a ser asumido o internalizado frente a la nula oferta de productos alternativos, como en efecto, suscita en el caso de los hidrocarburos.

En dicha temática, bajo la premisa que en Ecuador el impuesto a la renta se lo liquida por autodeterminación, se da lugar a que se arroje como resultado una verdadera capacidad contributiva que puede ser asumida por el sujeto pasivo, sin que sea necesario o indispensable el uso de la deducción, como tampoco lo es en épocas de alta liquidez, con lo cual se pierde el propósito que la norma persigue.<sup>249</sup>

Otro panorama impositivo que puede acontecer es precisamente que, con el objeto de atenuar el gravamen ambiental, o no mermar la producción nacional se implementen excesivas deducciones directas a los tributos ambientales, afectándose su eficacia extrafiscal y a las arcas públicas. En este sentido, conviene traer a colación el criterio de Luis Miguel Sjoberg para quien las deducciones, en estructura afectan al campo de los ingresos, pero en esencia inciden directamente en el gasto público ya que suponen menos recaudación para afrontar permanentes necesidades colectivas.<sup>250</sup> Por

---

<sup>248</sup> Cencerrado Millán Emilio, «Una reflexión sobre la utilización de la norma tributaria con fines extrafiscales», en *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario* (Bogotá; Napoli: Editorial Temis S.A. : Jovene.), 337.

<sup>249</sup> Cencerrado Millán Emilio, 338.

<sup>250</sup> Gómez Sjoberg Luis Miguel, «Intervenciones de la Norma Financiera en la economía (los fines extrafiscales de los tributos)», 253.

ello, estas medidas promocionales en beneficio del ambiente deben influir en impuestos financieros a través de minoraciones estructurales hacia estos.

Otro parámetro que Emilio Cencerrado propone considerar es el ámbito subjetivo de la deducción tributaria, que en el caso materia de estudio, consiste en la previa colaboración voluntaria de los contribuyentes para la inversión en tecnología, objetos o actividades respetuosas con el ambiente. Bajo este criterio, el segmento de contribuyentes que podrían beneficiarse de la deducción se disminuye ya que solamente aquellos con mayor renta y por ende mayor posibilidad de ahorro pueden invertir y por ende acceder a la modulación de la base gravable del impuesto a la renta a través de la deducción por preservación ambiental, mientras que aquellos que no poseen capacidad económica para la renovación tecnológica quedan excluidos de su provecho.<sup>251</sup>

Finalmente, Según Revelo Meneses y otros,<sup>252</sup> se debe estimar que las minoraciones tributarias materializadas en las deducciones “buscan reconocer y hacer efectivos los principios elementales de la tributación, por lo tanto no constituyen verdaderos beneficios, sino simplemente una manera de ver el tributo, diferente al de ser considerado como un castigo o un elemento de injusticia.” Es decir, por medio de éstas, se transparenta la verdadera capacidad contributiva de los sujetos pasivos atenuando el gravamen conforme los mandatos legales. De allí que la aplicación de las deducciones tributarias, debe inclinar estos alicientes a la práctica de actividades y acciones que se consideran de interés general para la sociedad como son, por ejemplo la racionalización de la producción y el uso responsable de los recursos naturales.

Por ello, no se debe perder de vista que las deducciones tienen una ventaja técnica sobre los tributos ambientales, ya que su brújula apunta a la eficacia extrafiscal por medio del fomento fiscal en la inversión en bienes y procesos productivos de mejor tecnología que contaminen menos.

---

<sup>251</sup> Cencerrado Millán Emilio, «Una reflexión sobre la utilización de la norma tributaria con fines extrafiscales», 338.

<sup>252</sup> Revelo Meneses Aylén Marcela, Jacanamijoy Chasoy Rosa, y Quiceno Ospina Alexander, «La Estrategia y la planeación tributaria como parte integral de la planeación organizacional de las empresas colombianas.» (Universidad de Antioquia, 2013), 8, <https://aprendeonline.udea.edu.co/revistas/index.php/tgcontaduria/article/viewFile/323590/20780744>.

### **1.3 Descripción del Impuesto redimible ambiental a las botellas plásticas no retornables**

En Ecuador, con el ánimo de promover el reciclaje de desechos sólidos, reducir la contaminación y aliviar la carga de su tratamiento a los gobiernos municipales se creó el impuesto redimible a las botellas plásticas no retornables.<sup>253</sup> Su hecho generador consiste en embotellar bebidas en contenedores plásticos no retornables, o en su defecto, la desaduanización de bebidas importadas que estén empacadas en envases sujetos a este impuesto, con excepción de aquellas que contengan lácteos o medicamentos. Esta situación limítrofe al hecho imponible denota un supuesto de no sujeción respecto a medicinas y lácteos, por cuanto son bienes de primera necesidad, indispensables para el ser humano de cualquier estatus social.

Los sujetos pasivos de iure del impuesto redimible a las botellas plásticas no retornables son los embotelladores e importadores, ya que como contaminadores, es decir, en el primer caso los embotelladores deben pagar el impuesto a razón que usan las botellas no retornables; y en el segundo caso, los importadores deben asumir el pago del impuesto por el hecho de introducir al país dichas botellas que causan contaminación a nivel nacional. Así, el objetivo de gravar el uso de las botellas plásticas no retornables, involucra incidir en la conducta de los sujetos pasivos, invitándolos a usar mejores tecnologías y procesos eficientes con el fin de mermar el impacto ambiental de las botellas plásticas no retornables, y por ende a no usar ese material.

Los embotelladores tienen como obligación, realizar la declaración del impuesto en el formulario Nro. 114 máximo hasta el quinto día hábil del mes subsiguiente al que se produjere el hecho generador y pagarlo; mientras que los importadores realizan la declaración el día que se efectúa la declaración de importación. El sujeto activo de este impuesto es el Estado, quien lo administra a través del Servicio de Rentas Internas.

La tarifa de pago de este impuesto es de hasta dos centavos de dólar, mismos que son recuperables a razón de obedecer a un arquetipo impositivo de devolución de depósito retornable, que en países como Estados Unidos de Norteamérica y en algunos

---

<sup>253</sup>El Impuesto Redimible a las Botellas Plásticas no Retornables, se creó en el 2011 mediante el proyecto de ley económico urgente denominada Ley de Fomento y Optimización de Ingresos del Estado.

de Europa se ha denominado como Sistema de Depósito, Devolución y Retorno (SDDR), que precisamente consiste en la devolución del valor total o parcial del gravamen cobrado.

Vale precisar que, por la naturaleza devolutiva de éste impuesto redimible, no se lo considera como gasto deducible del impuesto a la renta, ni tampoco afecta la base imponible para determinar el impuesto al valor agregado, a los consumos especiales ni a la renta.

En Ecuador, la Ley de Régimen Tributario y su Reglamento de Aplicación<sup>254</sup> prevé la devolución del monto total del impuesto, en los siguientes términos:

**Tabla 4**  
**Impuesto redimible a las botellas plásticas no retornables**

	ACTORES	DEVOLUCIÓN AL CONSUMIDOR FINAL	DEVOLUCIÓN A LOS ACTORES
Sujetos pasivos	Embotelladores	Tras la entrega de las botellas objeto del gravamen en las siguientes condiciones: Botella vacía Sin materiales diferentes a los residuos de la bebida original	Siempre y cuando estén certificados por el Ministerio de Industrias y Productividad. Mantener suscrito y vigente el respectivo acuerdo de responsabilidad con el Servicio de Rentas Internas. Mediante presentación de solicitud al SRI. Listado en medio magnético del detalle de las Actas de Entrega Recepción de botellas plásticas de PET que correspondan al periodo solicitado, emitidas a su nombre. Adjuntar constancia del pago a los consumidores o recolectores, del valor correspondiente a la tarifa del impuesto de USD 0.02 o su equivalente en kilogramos. Se procede a la devolución del monto del impuesto por el número de botellas recuperadas o recolectadas, o de acuerdo a su equivalente en kilogramos.
	Importadores		
Agentes ambientales	Recicladores		
	Centros de acopio		

Fuente: Resolución NAC-DGERCGC16-00000470 R.O No. 892 del 29 de noviembre de 2016.  
Elaborado por: La Autora

Para efecto de la devolución del impuesto, se aplica la siguiente fórmula:

$$\text{Fórmula del Valor a devolver} = \text{KBP} * \text{M}$$

<sup>254</sup> Presidente Constitucional del Ecuador, «Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario», Pub. L. No. Decreto Ejecutivo No. 580 (448d. C.), [http://portal.uasb.edu.ec:2165/WebTools/eSilecPro/DocumentVisualizer/DocumentVisualizer.aspx?id=TRIBUTAREGLAMENTO\\_PARA\\_APLICACION\\_LEY\\_DE\\_REGIMEN\\_TRIBUTARIO\\_INTERNO\\_LORTI](http://portal.uasb.edu.ec:2165/WebTools/eSilecPro/DocumentVisualizer/DocumentVisualizer.aspx?id=TRIBUTAREGLAMENTO_PARA_APLICACION_LEY_DE_REGIMEN_TRIBUTARIO_INTERNO_LORTI)



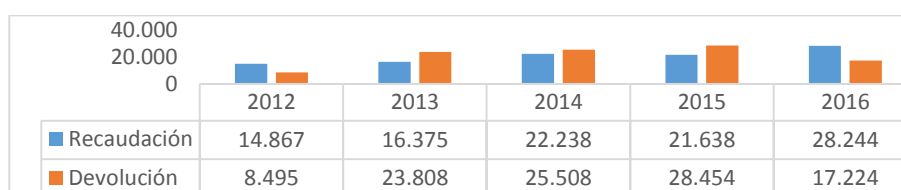
Tabla 5  
**Fórmula del impuesto a las botellas plásticas no retornables**

Parámetro	Cuantificación
KBP	Es el factor equiparable al número de kilogramos de botellas plásticas recuperadas.
M	Es el factor equiparable al monto en dólares por kilogramo de botellas plásticas. Este valor lo fijará semestralmente el SRI mediante resolución.
*	Es el signo de multiplicación

Fuente: Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario y Resolución NAC-DGERCGC16-0000470 publicada en el Registro Oficial No. 892 del 29 de noviembre de 2016. Elaborado por: La Autora

El Servicio de Rentas Internas es el encargado semestralmente de la conversión del número de botellas plásticas no retornables recuperadas o recolectadas a su equivalente en kilogramos. Así, con la implementación del impuesto redimible a las botellas plásticas, a efectos de devolver el impuesto a los importadores, recicladores y centros de acopio para el primer semestre del 2012 se arrancó con una conversión de 0,79 USD por kilogramo de botellas plásticas equivalente a 39,56 botellas que contienen polietileno tereftalato por kilogramo<sup>255</sup> mientras que para el último semestre de 2016<sup>256</sup> se fijó la cantidad de 0,56 USD por kilogramo de botellas plásticas equivalentes a 28 botellas plásticas por kilogramo. Pese a la variación determinada, el total recaudado<sup>257</sup> en el 2012 en concepto del impuesto redimible a las botellas plásticas fue USD 14.867 mientras que para el 2016 fue USD 28.244.

**Ilustración 5**  
**Impuesto redimible a las botellas plásticas no retornables 2012-2016**



Fuente: Estadísticas Servicio de Rentas Internas [www.sri.gob.ec](http://www.sri.gob.ec)  
 Elaborado por: La Autora<sup>258</sup>

<sup>255</sup> Resolución del Servicio de Rentas Internas Np. NAC-DGERCGC-12-00016 de 11/01/2012.

<sup>256</sup> Resolución del Servicio de Rentas Internas Np. NAC-DGERCGC-16-00000259 de 22/06/2016.

<sup>257</sup> Valores extraídos de la web: <http://www.sri.gob.ec> estadísticas por impuesto, Dirección Nacional de Planificación y Gestión Estratégica.

<sup>258</sup> El monto de la devolución del IRBPNR del año 2016 es en base al dato de agosto de 2016.

Se acota que por cuestiones metodológicas, el Servicio de Rentas Internas registra como recaudación del impuesto redimible a las botellas plásticas el valor correspondiente al producto de la diferencia entre el valor recaudado por el embotellamiento menos el valor compensado a embotelladores e importadores, sin incluir la devolución realizada a los gestores ambientales, por lo que se aclara que los valores constantes en la tabla antes diseñada, responden a dicha metodología, siendo preocupante la distorsión que apareció entre los valores recaudados y los devueltos ya que acarrearón cifras negativas que han restado fondos a las arcas públicas ecuatorianas. En esa línea Carlos Andrade García, en un estudio pormenorizado de este impuesto, aseveró:

En el período 2012 – 2014, los embotelladores e importadores declararon la introducción en el mercado local de 4.302 millones de botellas con sus productos. Por su parte, la investigación determinó que el Estado reportó la recuperación y devolvió el impuesto redimible correspondiente a US\$ 5.000 millones de unidades.<sup>259</sup>

Por tales problemáticas, a través de la promulgación de la Ley de Equilibrio de Finanzas Públicas y el Decreto Ejecutivo 973 publicada en el Registro Oficial Suplemento 736 de 19 de abril del 2016 se reformaron los parámetros establecidos para la devolución de este impuesto, contemplándose que la devolución ya no será por peso, sino en función de la participación de solicitud de devolución del impuesto y con base en el valor que recaude el sujeto activo por dicho concepto.

Esta disposición legal se complementa y viabiliza mediante la Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000470<sup>260</sup> publicada en el Registro Oficial No. 892 del 29 de noviembre de 2016, con la cual el Director General del Servicio de Rentas Internas estableció entre otros, los límites de devolución del impuesto redimible a las botellas plásticas, considerando la recaudación del impuesto, el control del destino del polietileno tereftalato (PET) recuperado, así como el origen, sustento y clasificación de este material recuperado.

---

<sup>259</sup> Andrade García Carlos, «Análisis del Impuesto Redimible a las Botellas Plásticas No Retornables en el Ecuador» (2016), 56, <http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/5110/1/T2024-MGD-Andrade-Analisis.pdf>.

<sup>260</sup> Servicio de Rentas Internas- Director, «Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000470», Pub. L. No. Registro Oficial No. 892 (2016), <http://www.cit.org.ec/files/Legislacion-Tributario-N--35.pdf>.

Además conjuntamente con las reformas citadas,<sup>261</sup> se modificó el método de liquidación del impuesto redimible a las botellas plásticas estableciéndose para el efecto que: “el contribuyente multiplicará el número de unidades embotelladas o importadas por la correspondiente tarifa.” Con esto, se eliminó el descuento adicional que se preveía del valor que representaba el número de botellas recuperadas multiplicado por la respectiva tarifa impositiva, del cual se generaba el impuesto causado. Así las cosas, se ha rectificado la base liquidable del impuesto suprimiendo el descuento referido, de esta manera se otorgó distinto tratamiento para el descuento y para la devolución.<sup>262</sup>

Cabe acotar que la reducida tarifa del impuesto y su traslación a los consumidores finales no ha evidenciado un real incentivo para cambiar la conducta de consumo de botellas plásticas no retornables cuyo principal material que lo compone es el polietileno tereftalato.<sup>263</sup> Tampoco se ha impulsado a la industria al reemplazo de las botellas plásticas no retornables a otros envases menos contaminantes. Sin embargo al haberse apuntalado el reciclaje por medio del tributo, han aparecido algunas consecuencias extra fiscales como la reducción de la demanda de materias primas para la elaboración de las botellas y por tanto la reutilización de los desechos.<sup>264</sup>

Retomando el tema, se puede concluir que el impuesto redimible a las botellas plásticas es un impuesto *sui generis* indirecto del cual los agentes económicos llamados a su devengo han aplicado una traslación no prevista en la ley<sup>265</sup> causando el efecto de incidencia sobre los consumidores, quienes terminan soportando el gravamen sin que esto haya repercutido sustancialmente en la conducta de embotelladores ni consumidores. No obstante, siguiendo la línea de Daniel Yacolca Estares la traslación del impuesto no desmiente en su totalidad el objetivo del impuesto ya que lo obliga a ajustar su producción a niveles que el impuesto afecte menos a su mercado.<sup>266</sup>

---

<sup>261</sup> Asamblea Nacional de la República del Ecuador, «Ley de Equilibrio para las Finanzas Públicas», Pub. L. No. Registro Oficial Suplemento No. 744 de (2016). Nótese que antes de la reforma, para la liquidación del impuesto a pagar, se multiplicaba el número de unidades embotelladas o importadas por la correspondiente tarifa, valor del cual descontaba el número de botellas recuperadas, multiplicado por la respectiva tarifa impositiva.

<sup>262</sup> Los agentes que pretendan la devolución del impuesto deberán presentar la correspondiente solicitud más los requisitos previstos

<sup>263</sup> El polietileno tereftalato, material altamente contaminante cuya degradación requiere cientos de años.

<sup>264</sup> Andrade García Carlos, «Análisis del Impuesto Redimible a las Botellas Plásticas No Retornables en el Ecuador», 61. Véase entrevista a la Administradora de RENAREC.

<sup>265</sup> Leicach, *Régimen tributario*, 69.

<sup>266</sup> Yacolca Estares y Borrero Moro, *Derecho tributario ambiental*, 47.

### 3.2 Cumplimiento de los fines de los impuestos ambientales en Ecuador

Para Antonio Arnaldo la idea de la eficacia de los impuestos ambientales parte de cuatro estándares regulatorios que todo sistema tributario ambiental debe tener y son: efectividad ambiental, flexibilidad, eficiencia y equidad. Bajo este esquema, se pasa a analizar los impuestos ambientales vigentes en Ecuador.<sup>267</sup>

La efectividad reguladora hace hincapié en la capacidad de lograr determinados objetivos dentro de un periodo determinado. En ese sentido el impuesto a la contaminación vehicular no ha demostrado hasta la presente fecha una efectividad ambiental, ya que por su diseño no se logra disuadir conductas que tiendan a sustituir preferencias de recursos energéticos para la movilidad, a esto debe sumarse la descoordinada determinación de beneficios tributarios que privilegian sin una razón adecuada a ciertos grupos sociales, tornando inefectivo el impuesto.

Con relación a su eficacia, Arnaldo Antonio indica que “aquellos impuestos ambientales que logren objetivos ambientales al más alto costo serán un instrumento costo – inefectivo-”<sup>268</sup> En este sentido, la tarifa del impuesto analizado no refleja el coste social de la contaminación debido a su mal diseño impositivo, de otra parte tampoco se lo puede tildar como instrumento costo – efectivo, ya que debido a la política de subsidios de los combustibles vigente en Ecuador, el costo de afrontar el impuesto confrontado con el beneficio del subsidio el primero es irrisorio, además que las condiciones económicas del conglomerado no permite el cambio de conductas contaminantes, pues los costos de adquisición de un vehículo híbrido representa una inversión bastante significativa.

La eficacia dinámica del impuesto en cuestión tampoco es su fuerte ya que no promueve incentivos para desarrollar e implementar innovaciones tendientes al control de la contaminación. La única eficiencia aprobada por el impuesto a la contaminación vehicular es la eficiencia administrativa ya que los costos en el control del pago del mismo son casi inexistentes, al haberse establecido que este impuesto debía cancelarse conjuntamente con la correspondiente matrícula vehicular con lo cual se eliminaron posibles evasiones del mismo, además que la ley ha previsto un responsable solidario del pago que es el adquirente del automotor.

---

<sup>267</sup> Arnaldo, *Los impuestos ambientales*, 185.

<sup>268</sup> Arnaldo, 185.

Finalmente, respecto a la justicia tributaria que este impuesto pregona no es nada alentadora en virtud de las exoneraciones que prevé, con lo cual desnaturaliza el principio el que contamina paga, vulnerando la equidad y la igualdad tributaria obstaculizando una justa redistribución del ingreso.

En relación al impuesto redimible a las botellas plásticas, su efectividad reguladora de conductas dañinas para el ambiente ha logrado alcanzar un sobre saturado reciclaje de botellas no retornables, lo que ha representado un gasto financiero que el arca fiscal ha afrontado para mantener vigorosos los objetivos ambientales perseguidos.

En cuanto a la flexibilidad del referido impuesto, debido a su minúscula cuantía es lo suficientemente apto para adherirse a la inflación de precios de las botellas que contienen polietileno tereftalato, ya que el mercado para ofertar sus bienes de consumo usa mayormente material plástico no retornable, en virtud que sus costos de producción no son considerables o resultas menos cuantiosos frente a tecnologías verdes.

Respecto a su eficacia, la tarifa del impuesto redimible a las botellas plásticas que es en esencia devolutiva, misura los costos sociales causados por la contaminación, pues conforme se explicó anteriormente, el reciclaje de las botellas que contienen polietileno tereftalato ha significado un ahorro en el consumo de energía eléctrica, agua y ha evitado la emisión de gases que causan efecto invernadero. Pero a efectos de lograr una integral eficacia del impuesto, éste debe ser complementado con otras medidas como controles o aumento de precios<sup>269</sup> de las materias primas a fin de frenar su producción y reducir su importación.

En función del diseño impositivo del impuesto redimible a las botellas plásticas, la eficacia dinámica de su implementación ha permitido que éste instrumento que coadyuva a la política ambiental reutilice las botellas que contienen polietileno tereftalato hacia su transformación en otros objetos como almohadas, fibras para textiles, alfombras entre otros. Con esto, se ha dado un uso adecuado a estos residuos sólidos cuya descomposición requiere centenares de años. Respecto a su eficiencia

---

<sup>269</sup> Para Eleonora Lozano, los objetivos deseables de una estructura tributaria deben regirse entre otras cosas, por impuestos que generen una mínima interferencia en las decisiones económicas del mercado en otros casos eficientes. Sin embargo, este pensamiento económico es bastante discutible en materia extrafiscal ya que precisamente sopesando bienestar económico o ambiental que es colectivamente además un derecho, debería morigerarse los fines económicos en pro del ambiente. Lozano Rodríguez, «Tributación y Pensamiento Económico», 204.

administrativa ha reflejado un déficit que ha requerido de apoyo financiero para poder sustentarse.

Por último, respecto a la equidad que pregona este impuesto, se ha observado que, debido a la estructura de su tarifa devolutiva, redistribuye el ingreso a manos de los segmentos de personas que recopilan las botellas que contienen polietileno tereftalato, generando además fuentes de empleo y promoviendo la creación de nuevos centros de acopio de reciclaje.

En dicho sentido, se debe reconocer que si bien es cierto hasta la actualidad este impuesto no ha logrado fines ambientales, sí ha logrado alcanzar efectos extrafiscales en el ámbito del trabajo, la redistribución del ingreso a sectores débiles del comercio y, del emprendimiento de negocios autosustentables.

## **2. Comentario en torno a la problemática de los tributos ambientales**

Un problema que atañe a los tributos ambientales es la determinación de su *cuántum*, el cual debe internalizar en la tarifa el coste directo del daño ambiental provocado por las externalidades del mercado asociadas con la contaminación. Este problema se hace relevante especialmente con los impuestos, ya que son figuras tributarias no vinculadas, lo cual ahonda el temor de no implementarlos, y esto a su vez, deriva un desperdicio de su fin disuasorio de conductas contaminantes, así como se pierde la posibilidad de que la carga impositiva coadyuve incentivando al cambio de patrones de producción de los agentes económicos.

En dicha línea, Michelle Harding resaltó que “los instrumentos de mercado, como los impuestos, incrementan el incentivo para las empresas de mitigar los daños, a fin de reducir sus costes e incrementar los beneficios.”<sup>270</sup> Frente a esta premisa, resulta menos gravoso cambiar tecnologías, a fin de dotar de eficiencia a la producción, que devengar el pago del tributo.

Entonces, siendo por antonomasia los impuestos instrumentos de mercado, se debería apuntalarlos como objeto impositivo en todos los países miembros de la Comunidad Andina, y no solamente en Colombia, donde se ha constatado mayor margen de acción de este tributo sobre verdaderos focos de polución, como son el

---

<sup>270</sup> Harding Michelle, «Impuestos ambientales, otras medidas e innovación.», en *Energía y Tributación Ambiental*, ed. Álvarez Pelegry Eloy y Larrea Basterrea Macarena (Madrid: Marcial Pons, 2013), 135.

carbono y la gasolina. En este sentido, según la experiencia europea<sup>271</sup> se debe considerar que la fijación de altos valores para efectos de la imposición tributaria respecto de elementos contaminantes, tiene dos beneficios.

El primero tiene correlación con la innovación de energías renovables; y, el segundo es que crea un amplio abanico de oportunidades que favorecen a implementar nuevas maneras de reducir la contaminación, lo cual crearía fuertes incentivos para mermar la contaminación.

No así, como suscita en Ecuador relativo al impuesto ambiental a la contaminación vehicular, se ha evidenciado que éste no internaliza el fallo de mercado que provoca contaminación ambiental, con lo cual se pierde efectividad del impuesto, más aún cuando las exenciones que contiene provocan un gasto tributario para el Estado.

Sumado a esto, la descoordinada vigencia de los subsidios a los combustibles existentes en Ecuador se erosiona el sistema fiscal transgrediendo la equidad, ya que permite una nada deseada compensación del impuesto con el subsidio efectuada por quienes gozan de mayor capacidad de pago, es decir de los contaminadores quienes a razón del subsidio consumen mayor cantidad de combustible y emanan mayor cantidad de gases provocando el efecto invernadero a través de su recorrido que no ha sido considerado para la determinación de la base imponible del impuesto ambiental.

De tal forma se puede apreciar que, por la falta de aplicación de tributos ambientales en los países miembros de la Comunidad Andina, tampoco se ha logrado alcanzar el beneficio del doble dividendo cosechado en economías maduras como las de los países europeos. Respecto a este tema, se puede apreciar que el impuesto a la contaminación vehicular en lugar de atenuar la carga impositiva de otros impuestos logrando el reciclaje impositivo, tampoco alcanzó disuadir conductas y aprovechar el recaudo para destinarlo a programas de preservación ambiental, entre otros que incentiven al cambio de tecnologías en los vehículos a fin de que reduzcan niveles de contaminación.

Respecto al impuesto redimible a las botellas plásticas no retornables, conforme lo estudiado es apreciable que en un inicio, debido a la premura de su diseño devolutivo y a la falta de coordinación con otras políticas públicas como el aumento de control

---

<sup>271</sup> Harding Michelle, 136.

aduanero, arrojó una pérdida fiscal hasta mediados de 2016 y a partir de las reformas de abril de dicho año, se han aumentado diversos estándares para que los contribuyentes puedan lograr la devolución del importe del impuesto, lo cual ha estorbado su esencia devolutiva, con lo cual se evidencia la preferencia a desnaturalizar la esencia del impuesto usurpando los ingresos del impuesto para fines de mera recaudación.

Otro punto de gran importancia que no ha permitido consolidar a la fiscalidad ambiental como una sólida forma preventiva del daño medio ambiental en los Estados, radica en el olvidado uso de la extrafiscalidad de las tasas y contribuciones especiales por parte de los gobiernos locales.

Después de todo lo referido en el presente capítulo, se concluye indicando que la inadecuada conexión de la política pública de protección al ambiente que batalla con la arista económica de los subsidios a los combustibles que existe beneficiando especialmente al sector transportista, más la vigencia de las exenciones al referido impuesto, acarrea como resultado la ineficacia del impuesto ambiental y permite categorizarlo como un impuesto recaudatorio, cuyos fines no logran más que nutrir de recursos a las arcas públicas.

Finalmente, conforme lo estudiado se puede aseverar que ante la ineficacia de los impuestos ambientales, se ha hecho bastante común que después de haberlos aceptado socialmente hayan terminado perfilándose con su verdadera finalidad financiera, lo cual da cuenta de un arma del Estado para proveerse de recursos so pretexto del cuidado ambiental.



## **Conclusión General**

La doctrina ha definido de manera consensuada el significado de tributos ambientales indicando que son herramientas tributarias que no están destinadas principalmente al recaudo, sino que son métodos de comando y control que producen efectos intervencionistas y directivos en la economía para el beneficio del conglomerado, ya que a través de su cuantía internalizan los costes de la contaminación que el mercado no toma en cuenta para fijar los precios. Es decir, los tributos ambientales implican un costo que debe ser asumido por los contaminadores, quienes en esta tónica son los sujetos pasivos del tributo, pues mediante éstos se logra recaer en la subjetividad del contribuyente y modificar conductas, en este caso, para proteger el medio ambiente. Sin embargo, pese a que se constató una reciente reforma tributaria en los países miembros de la Comunidad Andina, mediante la que se han insertado tributos ambientales, se ha constatado que los impuestos de dicha índole están dotados por su naturaleza jurídica con mayor margen de acción para lograr los objetivos de la política fiscal y ambiental; no obstante, conforme se ha analizado en el presente trabajo, su diseño no permite incidir en los hábitos de producción, ni en los de consumo, para que merme la contaminación.

De otra parte, las tasas y contribuciones especiales conforme el marco constitucional de los Estados objeto de estudio, se encuentran facultadas para intervenir en el campo de las economías domésticas y de las empresas, imponiendo gravámenes a favor de la preservación ambiental, sin embargo, su margen de acción se reduce por cuanto el destino del tributo y su cuantía están sometidos a las reglas tributarias propias de la materia impositiva.

En el contexto estudiado, se ha apreciado una tenue creación de tasas y contribuciones especiales ambientales, lo cual demuestra un desperdicio del poder tributario que gozan las Entidades Públicas locales, ya que éstas no están aprovechando la vinculación que poseen con las actividades económicas que se desarrollan dentro de sus jurisdicciones.

### **Conclusiones específicas**

1. La doctrina funda la creación de los tributos ambientales mediante la exigencia de pago de la obligación tributaria generada con ocasión a la preservación del medio

ambiente, en virtud que los tributos son exigencias legales coactivas al que todos están obligados, en aras de procurar el bienestar poblacional en su más amplia concepción, esto es en clave de solidaridad y justicia tributaria.

Sin embargo, el tema de los tributos ambientales en el marco legislativo de los países miembros de la Comunidad Andina deviene en una tarea en construcción que supone además una deuda social, ya que los pocos tributos ambientales que han sido implementados en el acervo impositivo de estos Estados, poseen una estructura muy lejana a la preservación del medio ambiente. Conforme se evidenció a lo largo de este trabajo. Ejemplo de lo manifestado es que las leyes tributarias calculan la tarifa del tributo ambiental por medio de bases imponibles que desnaturalizan los objetos o conductas gravadas que perjudican al ambiente, lo cual erradica la naturaleza ambiental de los tributos de esta índole.

Pese a que los fundamentos teóricos de los tributos ambientales relativos a las tasas y a las contribuciones especiales permiten su uso para mitigar la contaminación, a excepción de la experiencia de Colombia y de cierta forma la de Bolivia, se apreció que en el resto de países miembros de la Comunidad Andina, estos dos tipos tributarios han venido siendo omitidos para alcanzar fines medio ambientales; no así, la experiencia europea y norteamericana, han dejado un precedente acerca del aprovechamiento de ámbito competencial que éstos engendran.

2. La legislación tributaria ecuatoriana dista de la colombiana y peruana en relación al mecanismo de imposición que se usa para creación y modulación de los impuestos ambientales, ya que en el caso del impuesto a la contaminación vehicular, ni su base imponible ni su factor de ajuste considera variables efectivas de contaminación, con lo que se grava erradamente potencialidades inexactas de polución, lo cual dentro del periodo estudiado ha demostrado responder a una finalidad meramente fiscal.

Por tanto, se podría catalogar a este impuesto como uno que pretende derivar efectos extra fiscales, y no así, como un verdadero impuesto ambiental, en donde el recaudo es secundario.

Bajo un esquema comparativo del referido impuesto con el impuesto peruano que grava a los combustibles derivados del petróleo, cuyo hecho generador es la venta de los mismos, se puede indicar que el criterio de venta es una medida más certera

de medir picos de contaminación, sea por la cantidad y/o la calidad del combustible, con lo que se estaría gravando una contaminación real.

3. Los principios tributarios de legalidad y de reserva de ley se hallan expresamente consagrados en las Constituciones de los países miembros de la Comunidad Andina y encarnan en su orden, el imperativo de que para su aprobación, se cuente con la legitimidad del Órgano legislativo como representantes del pueblo, y que los tributos se promulguen mediante ley pública. Sin embargo, en Ecuador los impuestos ambientales entraron en vigencia mediante la promulgación de un Decreto Ejecutivo Económico urgente, inobservando los principios referidos.

De ello que, países como Perú vedan la posibilidad de que los Decretos Ley económicos urgentes versen en materia tributaria, con lo cual se previene un actuar desmesurado del Presidente respecto de la creación de impuestos como sucedió en Ecuador.

En este sentido se debe considerar que, frente a la habilitación constitucional del Presidente para legislar de manera unilateral en materia tributaria mediante los Decretos Ley, la vulneración a la exigencia de necesidad de ley tributaria material para promulgar impuestos posee mayor rango de posibilidad que acontezca, ya que ante la omisión de discusión del proyecto de ley de carácter económico urgente por parte de la Asamblea Nacional, puede ocurrir que conforme sucedió en Ecuador, a pretexto de la urgencia económica del país, cuya esencia es la necesidad de captar recursos para nutrir las arcas públicas dadas las críticas circunstancias socio-económicas, se creen impuestos erradamente denominados ambientales, con supuestos fines de preservación ambiental.

Lo peligroso de incursionar de manera errada en el ámbito de la extrafiscalidad ambiental radica en que si el diseño del impuesto no se acopla a exigencias que aplaquen el mal ambiental, no se alcanzará cambios positivos en las conductas contaminantes y en las modalidades de producción, lo que conlleva además a que, mediante el diseño meramente recaudatorio de los mal denominados impuestos ambientales se creen distorsiones en el mercado, incidiendo sobre los niveles de competitividad de las empresas afectadas por mayor presión fiscal.

La experiencia de Colombia y Perú según lo estudiado, indican que con la finalidad de asegurar una jurídica implementación de los impuestos ambientales en los

sistemas o regímenes tributarios que rigen en sus jurisdicciones, la iniciativa legislativa en materia tributaria no debe concedérsela privativamente al Presidente de la República. De esa manera se asegura el debate y la técnica legislativa para que respalde la implementación de impuestos, entre ellos los ambientales, solamente de esta manera se pueden lograr los objetivos para los que fueron creados.

Se hace hincapié que en Ecuador, la falta de criterio jurídico y de técnica legislativa en la implementación del impuesto a la contaminación vehicular, creado mediante el Decreto Ley de carácter económico urgente remitido el 24 de octubre de 2011 por el Presidente de la República, que entró en vigencia mediante el Registro Oficial Suplemento 583, el 24 de noviembre de 2011, ha hecho evidenciar la desarticulación del principio transversal de preservación del ambiente con la política fiscal y tributaria.

4. Las exoneraciones previstas para los impuestos ambientales irrespetan el principio de equidad vertical al cobrar menos impuesto a los vehículos más actuales sin importar que tipo de combustible utilicen o cuanto recorran. Otro principio inobservado por el referido impuesto es el principio “el que contamina paga”, ya que exonera el pago del impuesto a varios agentes económicos cuya actuación afecta de forma importante a la calidad del ambiente, lo que lo torna ineficaz.

Se debe considerar que, si bien el objeto imponible de los impuestos ambientales vigentes en los países miembros de la Comunidad Andina recae sobre materias o conductas que degradan al ambiente, en el caso específico de Ecuador, la vigencia de las exoneraciones al impuesto ambiental a la contaminación vehicular aplicables a algunas actividades económicas de transporte, impide el alcance de metas de preservación medio ambiental. Pues en lugar de que la exoneración suponga una motivación para que quienes cumplan con tecnologías menos contaminantes sean beneficiarios de éstas, determinan como único requisito para acceder a este beneficio, el hecho de que los automotores cuenten con el permiso de operación, de conformidad con los lineamientos de la Ley Orgánica de Transporte Terrestre, Tránsito y Seguridad Vial, que en nada refieren a estándares de control ambiental que implique el cumplimiento de parámetros que mitiguen la contaminación.

5. En términos financieros, el recaudo de los ingresos percibidos por los Estados en concepto de impuestos ambientales evidencia la normal y continua erogación por parte de los contribuyentes de recursos que no evidencian que haya suscitado el tan aclamado fracaso recaudatorio como claro indicador de la eficacia del objetivo ambiental.

Colombia a partir del 2016, es el único país de los miembros de la Comunidad Andina que ha creado un impuesto ambiental con destinación específica, como es el caso del impuesto al carbono, mediante el cual dirige los ingresos tributarios ambientales al Fondo para la Sostenibilidad Ambiental y Desarrollo Rural Sostenible en Zonas Afectadas por el Conflicto cuyo objeto es el manejo de la erosión costera, a la conservación de fuentes hídricas y a la protección de ecosistemas, lo que da cuenta de la priorización del cuidado del ambiente en zonas desamparadas, donde debido al escaso recurso económico, existe un margen tenue de acción por parte de las Autoridades departamentales.

En el caso de Perú y Ecuador, los recaudos tributarios obtenidos de los impuestos ambientales han sido destinados a fortalecer el arca pública central, homogenizándose con otros ingresos públicos para satisfacer necesidades públicas de la colectividad. Si bien esta particularidad en teoría, no perjudica la naturaleza de los impuestos ambientales debido a que su esencia no es precisamente recaudatoria, evidencia la poca importancia que se presta a la preservación ambiental.

Finalmente, el beneficio que encarnan las tasas ambientales como las implementadas en Bolivia por la explotación de áridos que son aplicadas por los Gobiernos Municipales, se destinan al plan de manejo de ríos y cuencas, a la construcción de defensivos y a obras que benefician a las comunidades colindantes con los ríos, lo cual evidencia la vinculación esencial propia de la tasa ambiental con relación al destino de su recaudo.

6. En Ecuador uno de los principales problemas del impuesto a la contaminación vehicular de transportes terrestres suscita debido a la falta de articulación de la política ambiental con la de los subsidios, ya que dicho impuesto no resulta eficaz a razón que el contribuyente recibe una errada señal al pagar el importe del

impuesto pensando compensarlo mediante el uso indiscriminado del combustible en razón que es subsidiado.

En dicha tónica, Colombia con miras a no restar eficacia a los impuestos ambientales de su jurisdicción, como son: el impuesto a la gasolina y al carbono, mediante parámetros de ayuda social discrimina a los beneficiarios del subsidio, con lo cual de manera razonable determina su universo, además ésta política se concatena con la temporalidad ya que para mantener la calidad de beneficiario del subsidio requiere una actualización anual de los datos socioeconómicos del mismo. Con esto, se concluye que la política de subsidios permanente aplicada en Ecuador respecto a los combustibles y en beneficio de todos, desnaturaliza el principio de eficiencia en las finanzas públicas ya que acarrea un gasto a cargo del Estado que resulta dañina para el medio ambiente, ya que vía subsidio se incita a un perenne consumo de combustibles fósiles.

## Bibliografía

- Acosta, Alberto, y Esperanza Martínez, eds. *Soberanías*. 1. ed. Quito: Ediciones Abya-Yala, 2010.
- Ahumada Guillermo. *Tratado de Finanzas Públicas*. Buenos Aires: Plus Ultra, 1969.
- Alarcón García Gloria. «Son los tributos ambientales una opción para la financiación de las HHPP? Reflexiones sobre la fiscalidad ambiental autonómica.» *Universidad de Murcia*, 2012. <https://tinyurl.com/yahf93pw>.
- Amatucci, Andrea. *L'ordinamento giuridico finanziario*. Napoli: Jovene, 1995.
- Amatucci, Andrea, Eusebio González García, y Christoph Trzaskalik. «El concepto de Tributo». En *Tratado de Derecho Tributario*. Bogotá: Editorial Temis, 2001.
- . *Tratado de derecho tributario*. Bogotá: Editorial Temis, 2001.
- Andrade García Carlos. «Análisis del Impuesto Redimible a las Botellas Plásticas No Retornables en el Ecuador». 2016. <http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/5110/1/T2024-MGD-Andrade-Analisis.pdf>.
- Arnaldo, Antonio. *Los impuestos ambientales: [política tributaria ambiental, aspectos legales del impuesto ambiental, comercio internacional, diseño del impuesto]*. 1. ed. Buenos Aires: Osmar D. Buyatti Librería Ed, 2007.
- Ataliba Geraldo. «Hipótesis de la incidencia tributaria». Instituto Peruano de Derecho Tributario, 1987. [http://www.mpfm.gob.pe/escuela/contenido/actividades/docs/2201\\_2\\_hipotesis\\_de\\_incidencias\\_tributaria.pdf](http://www.mpfm.gob.pe/escuela/contenido/actividades/docs/2201_2_hipotesis_de_incidencias_tributaria.pdf).
- Avila Santamaría, Ramiro. *Desafíos constitucionales: la constitución ecuatoriana del 2008 en perspectiva*. Editado por Marco Aparicio, Agustín Grijalva, y Rubén Martínez Dalmau. 1ra ed. Serie Justicia y derechos humanos. Neoconstitucionalismo y sociedad 2. Quito: Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, 2008.
- Baena Aguilar, Angel. *La protección fiscal del medio ambiente: aspectos económicos y jurídicos*. Editado por Ana Yábar Sterling y Pedro Manuel Herrera Molina. Monografías jurídicas. Madrid: M. Pons, 2002.
- Barrachina Juan Eduardo. «La Fiscalidad sobre el Agua». En *Derecho tributario ambiental*. Lima: Grijley, 2009.

- Bassols Coma, Martín. *Constitución y sistema económico*. Temas clave de la Constitución española. Madrid: Tecnos, 1985.
- Benítez Rivas, Alfredo. *Derecho tributario: el Código tributario boliviano desde la perspectiva de diversas doctrinas jurídicas*. La Paz, Bolivia: Azul Editores, 2009.
- Borrero Moro, Cristóbal José. *La tributación ambiental en España*. Ciencias jurídicas. Madrid: Tecnos, 1999.
- Braathen Nils Axel. En *Impuestos ambientales: lecciones en países de la OCDE y experiencias en México*, editado por Graciela Moreno Arellano, Paola Mendoza Sánchez, y Sara Avila Forcada. México, D.F: Instituto Nacional de Ecología, 2002.
- Bravo Cucci Jorge. «Intervenciones de la norma tributaria en la economía. Los fines de los tributos.» En *Del derecho de la hacienda pública al derecho tributario: estudios en honor a Andrea Amatucci*. Bogotá, Colombia; Napoli, Italia: Temis ; Jovene, 2011.
- Bulit Goñi, Enrique G., y José Osvaldo Casás, eds. *Derecho tributario provincial y municipal*. 1. ed. Buenos Aires: Ad-Hoc, 2002.
- Bulit Goñi Enrique, Pitanga Seixas Aurelio, Troya Jaramillo Vicente, Ferreiro Lapatza José Juan, y Gonzáles García Eusebio. «XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario». Editado por José Luis Shaw. *Caracas*, 19 de octubre de 1991, 134.
- Calvo Vérguez Juan. «Las contribuciones especiales como instrumentos de protección ambiental». En *Tratado de Tributación Ambiental*, Thomson Aranzadi. Navarra, 2008.
- Cencerrado Millán Emilio. «Una reflexión sobre la utilización de la norma tributaria con fines extrafiscales». En *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario*. Bogotá; Napoli: Editorial Temis S.A. : Jovene.
- Chico de la Cámara Pablo. «Un apunte sobre la naturaleza jurídica y la valoración constitucional de las contribuciones especiales medioambientales.» En *La Protección Fiscal del Medio Ambiente*, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales. Madrid, 2002.
- Cornelio Montesinos. *500 Años de historia actualidad y perspectiva*. 1.<sup>a</sup> ed. Cuenca: Seminario Agustín Cueva Dávila, 1993.



- Creamer Guillén Bernardo. Review of *Boletín Estadístico del Sector de Hidrocarburos Observatorio de Energía y Minas (O.E.M)*, por Centro de Investigaciones Economicas y Empresariales UDLA. marzo 2016, 29 de febrero de 2016. <http://www.observatorioenergiayminas.com/archivos/art%C3%ADculos/Petr%C3%B3leo%20al%20d%C3%ADa%202/Petr%C3%B3leo%20al%20d%C3%ADa%202-%20Art.%201%20Creamer-Becerra.pdf>.
- Cruz Ferrer, Juan de la. *Apuntes de derecho público económico: la intervención pública en la economía y en la empresa*. Madrid: Dykinson, 1992.
- Cubillos López Rafael. «Economía Ambiental». Editado por Departamento Nacional de Planeación XXVII (1996).
- De la Garza, Sergio Francisco de la. *Derecho Financiero Mexicano*. México, D. F.: Editorial Porrúa, 1985.
- Díaz Araujo Mercedes. «La regulación ambiental: nuevas formas de intervención preventiva, represiva, compensatoria y estimuladora.», 2002. <https://es.scribd.com/doc/247188213/MDA-SA-T1-b#fullscreen=1>.
- Díaz Vicente Oscar. «El carácter extrafiscal de la tributación y la imposición medioambiental». En *Tratado de tributación*, editado por Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Tomo II. Ciudad de Buenos Aires: Astrea, 2004.
- Fanelli José María, Juan Pablo Jiménez, y López Azcúnaga Isabel. «La Reforma Fiscal Ambiental en América Latina», diciembre de 2015. [http://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/39782/S1501147\\_es.pdf;jsessionid=1C2F687E453F752541DC1085C43B3708?sequence=1](http://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/39782/S1501147_es.pdf;jsessionid=1C2F687E453F752541DC1085C43B3708?sequence=1).
- Ferreiro Lapatza José Juan. «Los elementos constitutivos de la obligación tributaria.» En *Tratado de Derecho Tributario*. Bogotá: Editorial Temis, 2001.
- Figueroa Neri, Aimée. *Fiscalidad y medio ambiente en México*. México: Editorial Porrúa, 2000.
- Franco Fichera. *Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale*. Italia: Edizioni Scientifiche Italiane, 1973.
- Gago Rodríguez, Alberto, y Xavier Labandeira Villot. *La reforma fiscal verde: teoría y práctica de los impuestos ambientales*. Madrid: Ediciones Mundi-Prensa, 1999.

- García Etchegoyen, Marcos F. *El principio de capacidad contributiva: evolución dogmática y proyección en el derecho argentino*. Biblioteca de derecho tributario. Ciudad de Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2004.
- Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Derecho financiero*. Buenos Aires, Arg.: Depalma, 2011.
- Goitia Caballero, Carlos Alberto. *Constitución, estado y economía: intervención del estado en la economía en las constituciones de los estados miembros de la Comunidad andina*. hay econ social de mercado. La Paz, Bolivia: Azul Editores, 2006.
- Gómez Sjoberg Luis Miguel. «Intervenciones de la Norma Financiera en la economía (los fines extrafiscales de los tributos)». En *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario*. Bogotá; Napoli: Editorial Temis S.A. : Jovene.
- González García, Eusebio. «Los tributos extrafiscales en el derecho español». En *Justicia y derecho tributario: libro homenaje al Profesor Julio Banacloche Pérez*. Las Rozas, Madrid: La Ley-Actualidad, 2008.
- González García, Eusebio, y Miguel de Jesús Alvarado Esquivel. *Manual de derecho tributario*. México: Porrúa, 2005.
- Guerra Zúñiga, Eddy de la. *El rol de los ingresos tributarios en las finanzas públicas ecuatorianas*. Edición primera. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2013.
- Harding Michelle. «Impuestos ambientales, otras medidas e innovación.» En *Energía y Tributación Ambiental*, editado por Álvarez Pelegry Eloy y Larrea Basterrea Macarena. Madrid: Marcial Pons, 2013.
- Hensel, Albert. *Derecho tributario*. Rosario (Argentina): Nova Tesis, 2004.
- Holmes, Stephen, y Cass R Sunstein. *El costo de los derechos: por qué la libertad depende de los impuestos*. Buenos Aires: Siglo XXI Editores, 2011.
- Hoyos Jiménez Enrique. «Tributos vinculados y parafiscalidad». En *Del derecho de la hacienda pública al derecho tributario: estudios en honor a Andrea Amatucci*. Bogotá, Colombia; Napoli, Italia: Temis ; Jovene, 2011.

- Jarach Dino. «Análisis del Modelo de Código Tributario para América Latina». En *Impuestos: doctrinas fundamentales 1942-2002*, editado por Marcelo Lascano. Buenos Aires: La Ley, 2002.
- Jarach, Dino. *Finanzas públicas y derecho tributario*. Buenos Aires, Arg.: Abeledo Perrot, 1999.
- La Scala Agostino Ennio. «Los Principios Comunitarios». En *Derecho tributario ambiental*, de Daniel Irwin Yacolca Estares y Cristóbal J Borrero Moro. Lima: Grijley, 2009.
- Lasarte Álvarez, Javier, y Francisco D. Adame Martínez, eds. *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público*. Estudios jurídicos. Sevilla: Instituto de Estudios Fiscales, 2014.
- Leicach, Jorge. *Régimen tributario*. Editado por Mario Volman. Colección Académica. Buenos Aires: La Ley, 2005.
- Leicester Andrew. «Tributación medioambiental: Principios económicos y experiencia en el Reino Unido». En *Energía y tributación ambiental*. Madrid [etc.: Marcial Pons, 2013.
- Lozano Rodríguez, Eleonora. «Tributación y Pensamiento Económico». En *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario*. Andrea Amatucci. Bogotá; Napoli: Editorial Temis S.A. : Jovene.
- Luna Osorio, Luis. *Economía internacional del siglo XXI*. 1. ed. Quito: Autor, 2007.
- Martínez Lago Miguel Angel. «Una interpretación constitucional de la funcionalidad de la capacidad económica como principio informador del ordenamiento financiero», 1987.
- Martínez Lago, Miguel Ángel, Leonardo García de la Mora, y Ramón Falcón y Tella. *Lecciones de derecho financiero y tributario*. Madrid: Iustel, 2010.
- Martul Ortega Perfecto Yebra. «Los fines extrafiscales del impuesto». En *Tratado de derecho tributario: el derecho tributario y sus fuentes (v1)*., de Andrea Amatucci. Colombia: Librería Temis, 2001.
- Mendoza Martelo Gabriel Eduardo. Sentencia C-891/12 (s. f.).
- Micheli Gian Antonio. *Profili critici in tema di potestà di imposizione*. Vol. XIII. Italia, 1964.

- Mogrovejo, Juan Carlos. *El poder tributario municipal en el Ecuador*. Primera edición. Serie Magíster, volumen 97. Quito: Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2010.
- Montaña Pinto, Juan. *Teoría utópica de las fuentes del derecho ecuatoriano: perspectiva comparada*. 1a ed. Nuevo derecho ecuatoriano 2. Quito, Ecuador: Corte Constitucional del Ecuador para el Período de Transición, 2012.
- Montaño Galarza César. «Los principios constitucionales tributarios de legalidad y de reserva de ley en el Ecuador». *Centro de Estudios Fiscales Servicio de Rentas Internas*, 2010. [https://cef.sri.gob.ec/pluginfile.php/20139/mod\\_page/content/78/F2.3.pdf](https://cef.sri.gob.ec/pluginfile.php/20139/mod_page/content/78/F2.3.pdf).
- Morales Quirós, José Adolfo. *Elementos del derecho tributario*. 1a. ed. Quito: Editorial Ecuador, 2002.
- Morduch Jonathan. «Subsidios Inteligentes». En *Microfinanzas y políticas públicas: objetivos de eficiencia para un sector responsable*, editado por Bernd Balkenhol y Ana Laura Valazza. Madrid: Plaza y Valdés, 2011.
- Neumark, Fritz, y Luis Gutiérrez Andrés. *Principios tributarios constitucionales*. Madrid (España): Ministerio de Economía y Hacienda, 1998.
- Oliva Pérez Nicolás, Rivadeneira Alava Ana, Serrano Mancilla Alfredo, Carrillo Sergio Martín, y Cadena Aldaz Vanessa. «Impuestos verdes: ¿una alternativa viable para Ecuador?» *Friedrich Eberto Stiftung*, s. f. <http://library.fes.de/pdf-files/bueros/quito/08102.pdf>.
- Otto Mayer. «Los fines extrafiscales del impuesto». En *Tratado de derecho tributario. Tomo Primero*, de Amatucci Andrea. Bogota: Temis, 2002.
- Páez Medina María Elena. «La capacidad contributiva en los tributos medioambientales». 2012. [http://gredos.usal.es/jspui/bitstream/10366/115606/1/DDAFP\\_Paez\\_Medina\\_M\\_Elena\\_LaCapacidadContributivaTributosMedioambientales.pdf](http://gredos.usal.es/jspui/bitstream/10366/115606/1/DDAFP_Paez_Medina_M_Elena_LaCapacidadContributivaTributosMedioambientales.pdf).
- . «La capacidad contributiva en los Tributos Medioambientales». Universidad de Salamanca, 2012. [http://gredos.usal.es/jspui/bitstream/10366/115606/1/DDAFP\\_Paez\\_Medina\\_M\\_Elena\\_LaCapacidadContributivaTributosMedioambientales.pdf](http://gredos.usal.es/jspui/bitstream/10366/115606/1/DDAFP_Paez_Medina_M_Elena_LaCapacidadContributivaTributosMedioambientales.pdf).

- Patón García Gemma. «Una apuesta por el establecimiento de impuestos verdes en países emergentes y en desarrollo», 2012. <http://library.fes.de/pdf-files/bueros/quito/09072.pdf>.
- Paz y Miño Cepeda, Juan José. *Historia de los impuestos en Ecuador: visión sobre el régimen impositivo en la historia económica nacional*. 1a. edición impresa. Quito: Servicio de Rentas Internas del Ecuador SRI, 2015.
- Pérez Calvo Alberto. «Características del Nuevo Consittucionalismo Latinoamericano». En *Materiales sobre neoconstitucionalismo y nuevo constitucionalismo latinoamericano*, de José Francisco Alenza García y Claudia Storini. Cizur Menor: Aranzadi, 2012.
- Pérez de Ayala José Luis. *El derecho positivo tributario entre el iusnaturalismo y el constructivismo jurídico ¿ Una antítesis insalvable?* Vol. V. Salamanca: Ediciones Universidad Salamanca, 2003. <https://tinyurl.com/yblr45qh>.
- Pérez de Ayala, José Luis, César Albiñana García-Quintana, y Eusebio González. *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*. Madrid: Dykinson, 2008. <http://premium.vlex.com/permalinks/f2310>.
- Pérez Luño, Antonio Enrique. *Derechos humanos, estado de derecho y Constitución*. 6. ed. Biblioteca universitaria de Editorial Tecnos. Madrid: Tecnos, 1999.
- Perfecto Yebra Martul Ortega. «Los fines extrafiscales del impuesto». En *Tratado de derecho tributario. Tomo Primero*. Bogotá: Temis, 2002.
- Pistone, Pasquale, y Naveira. En *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional: homenaje latinoamericano a Víctor Uckmar*, de Heleno Tôrres. Biblioteca de derecho tributario. Ciudad de Buenos Aires: Ábaco de Rodolfo Depalma, 2005.
- Plazas Vega, Mauricio Alfredo. *Derecho de la hacienda pública y derecho tributario*. 2.<sup>a</sup> ed. Bogotá: Temis, 2006.
- . *Derecho de la hacienda publica y derecho tributario: derecho tributario v2*. Bogotá: Temis, 2005.
- Queralt Juan Martín, Lozano Serrano Carmelo, Tejerizo López José M., y Casado Ollero Gabriel. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Tecnos, 2015.
- Ramón Casilda Béjar. «América Latina y el Consenso de Washington». Yale University: Banco Interamericano de Desarrollo, 2000.

[http://biblioteca.hegoa.ehu.es/system/ebooks/14120/original/America\\_Latina\\_y\\_el\\_consenso\\_de\\_Washington.pdf](http://biblioteca.hegoa.ehu.es/system/ebooks/14120/original/America_Latina_y_el_consenso_de_Washington.pdf).

- Restrepo Salazar, Juan Camilo. *Hacienda pública*. 3. ed. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 1996.
- Revelo Meneses Aylén Marcela, Jacanamijoy Chasoy Rosa, y Quiceno Ospina Alexander. «La Estrategia y la planeación tributaria como parte integral de la planeación organizacional de las empresas colombianas.» Uniersidad de Antioquia, 2013.  
<https://aprendeenlinea.udea.edu.co/revistas/index.php/tgcontaduria/article/viewFile/323590/20780744>.
- Rosembuj Erujimovich, Tulio Raúl. *Los tributos y la protección del medio ambiente*. Monografías jurídicas. Madrid: M. Pons, 1995.
- . *Tributos ecológicos en el ámbito municipal*. Argentina: Instituto de Estudios de las Finanzas Públicas Argentinas, 2004.
- Rozas Valdés José Andrés. «Tasas y Precios Públicos». En *La protección fiscal del medio ambiente: aspectos económicos y jurídicos*, editado por Ana Yábar Sterling, Pedro Manuel Herrera Molina, y Angel Baena Aguilar. Monografías jurídicas. Madrid: M. Pons, 2002.
- Rozo Gutiérrez Carolina. «Las funciones extrafiscales del tributo a propósito de la tributación medioambiental en el ordenamiento jurídico colombiano». *FORO Revista de Derecho*, n.º No.1 (Quito de 2003): 201.
- Sanchez Galiana José Antonio. «Configuración y régimen jurídico de las tasas en el ordenamiento tributario español. Fiscalidad, parafiscalidad y extrafiscalidad.» En *Del derecho de la hacienda pública al derecho tributario: estudios en honor a Andrea Amatucci*. Bogotá, Colombia; Napoli, Italia: Temis ; Jovene, 2011.
- Saulino Florencia. «Los derechos ambientales». En *La constitución en 2020: 48 propuestas para una sociedad igualitaria*, editado por Roberto Gargarella, María Luisa Piqué, y Federico Orlando, 1. ed. Derecho y política. Buenos Aires: Siglo XXI Editores, 2011.
- Simón Acosta Eugenio Antonio. «Consideraciones acerca del canon sobre la producción de energía eléctrica», 1981.
- Tarsitano Alberto. «Autonomía del Derecho Financiero y el principio de capacidad contributiva». En *Del derecho de la hacienda pública al derecho tributario*:

- estudios en honor a Andrea Amatucci*, de Mauricio Alfredo Plazas Vega, María Catalina Plazas Molina, Roberto Santagata, y Angela Andreina Puopolo. Bogotá; Napoli: Temis ; Jovene Editore, 2011.
- Terán Suárez, José Luis. *Principios constitucionales y jurídicos de la tributación*. Quito, Ecuador: Cevallos Editora Jurídica, 2014.
- Troya Jaramillo, José Vicente. *Manual de derecho tributario*. Quito, Ecuador: Cep.
- Troya Jaramillo Vicente. *Estudios de derecho tributario*. Quito, Ecuador: Corporación Editora Nacional, 1984.
- Valdés Costa, Ramón. *Curso de Derecho tributario: ingresos públicos, normas tributarias, relación jurídica tributaria*. Montevideo; Buenos Aires: Depalma TEMIS, 1996.
- Valdivieso Ortega, Gabriela. *La tasa, un tributo que ha sido desnaturalizado en Ecuador*. 1. ed. Serie Magíster 124. Quito: Univ. Andina Simón Bolívar, Ecuador [u.a.], 2013.
- Villegas Héctor B. *Ciencia de las Finanzas y Actividad Financiera*. Tercera edición. Vol. I. Buenos Aires, 1984.
- . *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Tercera edición DEPALMA. Vol. I. Buenos Aires, 1984.
- Vogel Klaus. «Von einer Emeuerung des Allgemeinen Abgabenrechts in Deutschland». En *Los fines extrafiscales del impuesto*, de Perfecto Yebra Martul Ortega. Bogota: Temis, 2002.
- Wehbe Jorge. *Impuestos: doctrinas fundamentales 1942-2002*. Buenos Aires: La Ley, 2002.
- Yacolca Estares, Daniel Irwin, y Cristóbal J Borrero Moro. *Derecho tributario ambiental*. Lima: Grijley, 2009.

### **Diccionario web**

- ABANFIN.COM. «Asesores Bancarios y Financieros Banca & Finanzas Foro Asesoría Software & Servicios». España, 2017. <http://www.abanfin.com/?tit=deduccion-tributaria&name=Glosario&op=content&tid=649>.

## Cuerpos legales

- Asamblea Nacional de la República del Ecuador. Código de Planificación y Finanzas Públicas, Pub. L. No. R.O 306 S.2 (2010).  
<http://www.proecuador.gob.ec/pubs/5-codigo-organico-de-planificacion-y-finanzas-publicas/>.
- . Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, Pub. L. No. R.O 351-Diciembre 2010 (2010).  
<http://www.wipo.int/edocs/lexdocs/laws/es/ec/ec050es.pdf>.
- . Código Orgánico Tributario, Pub. L. No. R.O 506 (2015).  
[http://portal.uasb.edu.ec:2165/WebTools/eSilecPro/DocumentVisualizer/DocumentVisualizer.aspx?id=TRIBUTAR-CODIGO\\_TRIBUTARIO&query=codigo%20tributario#I\\_DXDataRow0](http://portal.uasb.edu.ec:2165/WebTools/eSilecPro/DocumentVisualizer/DocumentVisualizer.aspx?id=TRIBUTAR-CODIGO_TRIBUTARIO&query=codigo%20tributario#I_DXDataRow0).
- . *Constitución de la República del Ecuador*. Montecristi, ciudad Alfaro - Ecuador, 2008.  
[http://www.asambleanacional.gov.ec/documentos/constitucion\\_de\\_bolsillo.pdf](http://www.asambleanacional.gov.ec/documentos/constitucion_de_bolsillo.pdf).
- . Constitución de la República del Ecuador, Pub. L. No. R.O 449, § Título V (2008).  
<http://portal.uasb.edu.ec:2165/WebTools/eSilecPro/Search/Vigente/VigenteSimple.aspx?search=CONSTITUCION%20DEL%20ECUADOR>.
- . Ley de Equilibrio para las Finanzas Públicas, Pub. L. No. Registro Oficial Suplemento No. 744 de (2016).
- . Ley de Fomento Ambiental y Optimización de Ingresos del Estado, Pub. L. No. Registro Oficial No. 583 (2011). Servicio de Rentas Internas. Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado. 24 de Noviembre de 2011.  
[http://www.sri.gob.ec/DocumentosAlfrescoPortlet/descargar/a2d9e000-58d0-424d-b7e2-6ec0b7d270e3/Ley+del+Impuesto+Ambiental+a+la+Contaminaci%F3n+Vehicular+\(IACV\).pdf](http://www.sri.gob.ec/DocumentosAlfrescoPortlet/descargar/a2d9e000-58d0-424d-b7e2-6ec0b7d270e3/Ley+del+Impuesto+Ambiental+a+la+Contaminaci%F3n+Vehicular+(IACV).pdf).



- . Ley de Gestión Ambiental, Pub. L. No. R.O S 418 (2004).  
<http://suia.ambiente.gob.ec/documents/10179/369324/LEY+DE+GESTION+AMBIENTAL.pdf/be20e96d-f07b-4d31-b8d7-9df8291f5115>.
- . Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, Pub. L. No. Registro Oficial No. 913 (2016).  
[http://portal.uasb.edu.ec:2165/WebTools/eSilecPro/DocumentVisualizer/DocumentVisualizer.aspx?id=TRIBUTAR-LEY\\_ORGANICA\\_DE\\_REGIMEN\\_TRIBUTARIO\\_INTERNO\\_LORTI&query=ley%20de%20regimen%20tributario%20interno#L\\_DXDataRow130](http://portal.uasb.edu.ec:2165/WebTools/eSilecPro/DocumentVisualizer/DocumentVisualizer.aspx?id=TRIBUTAR-LEY_ORGANICA_DE_REGIMEN_TRIBUTARIO_INTERNO_LORTI&query=ley%20de%20regimen%20tributario%20interno#L_DXDataRow130).
- Asociación Argentina de Estudios Fiscales, ed. *Tratado de tributación*. Ciudad de Buenos Aires: Astrea, 2003.
- Cámara de Diputados. Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia (2009).
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. Modelo de Código Tributario para América Latina (2015). [https://ciatorg-public.sharepoint.com/biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015\\_Modelo\\_Codigo\\_Tributario\\_CIAT.pdf](https://ciatorg-public.sharepoint.com/biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015_Modelo_Codigo_Tributario_CIAT.pdf).
- Concejo Cantonal Cuenca. Ordenanza para el Cobro de las Contribuciones Especiales de Mejoras en el Cantón Cuenca, Pub. L. No. R.O 402 Suplemento No. 402 (2014). <http://www.cuenca.gob.ec/?q=content/ordenanza-contribuciones-especiales-de-mejoras>.
- Concejo Metropolitano de Quito. Ordenanza Metropolitana No. 12 (1999).  
[http://www7.quito.gob.ec/mdmq\\_ordenanzas/Ordenanzas/ORDENANZAS%20A%C3%91OS%20ANTERIORES/ORDM-012%20-%20CONTAMINACION%20MEDIO%20AMBIENTE.pdf](http://www7.quito.gob.ec/mdmq_ordenanzas/Ordenanzas/ORDENANZAS%20A%C3%91OS%20ANTERIORES/ORDM-012%20-%20CONTAMINACION%20MEDIO%20AMBIENTE.pdf).
- Congreso Legislativo de Colombia. Constitución Política de Colombia (1991).  
<http://pdba.georgetown.edu/Constitutions/Colombia/colombia91.pdf>.
- Congreso Nacional. Constitución Política del Perú (1993).  
<http://www4.congreso.gob.pe/ntley/Imagenes/Constitu/Cons1993.pdf>.
- . Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, Pub. L. No. Ley N.º 30641 (1999).  
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/igv/ley/fdetalle.htm>.
- Corte Constitucional de Colombia. Jurisprudencia tributaria C-449/15 (2015).

———. Sentencia C-495/96 Proceso por inconstitucionalidad (26 de septiembre de 1996).

Ley 1819 de 29 de diciembre de 2016 (2017).  
[http://www.dian.gov.co/contenidos/otros/reforma\\_tributaria\\_2016.html](http://www.dian.gov.co/contenidos/otros/reforma_tributaria_2016.html).

Miembros de la Comunidad Andina. ACUERDO DE INTEGRACION SUBREGIONAL ANDINO (ACUERDO DE CARTAGENA) (1969).

[http://www.tribunalandino.org.ec/sitetjca1/T\\_Acuerdo%20de%20Cartagena.pdf](http://www.tribunalandino.org.ec/sitetjca1/T_Acuerdo%20de%20Cartagena.pdf).

Presidente Constitucional del Ecuador. Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario, Pub. L. No. Decreto Ejecutivo No. 580 (448d. C.).  
[http://portal.uasb.edu.ec:2165/WebTools/eSilecPro/DocumentVisualizer/DocumentV](http://portal.uasb.edu.ec:2165/WebTools/eSilecPro/DocumentVisualizer/DocumentVisualizer.aspx?id=TRIBUTAR-)

REGLAMENTO\_PARA\_APLICACION\_LEY\_DE\_REGIMEN\_TRIBUTA

RIO\_INTERNO\_LORTI&query=REGLAMENTO%20PARA%20LA%20APLICACION%20DE%20LA%20LEY%20DE%20R%20GIMEN%20TRIBUTARIO%20INTERNO#I\_DXDataRow0.

Presidente de la República de Colombia. Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales, Pub. L. No. DECRETO NUMERO 624 (1989).  
<http://www.dian.gov.co/dian/15servicios.nsf/0108fdc3639d83ff05256f0b006abb3d/5388f978b1247a4105256f0d0056a40b?OpenDocument>.

Tribunal Constitucional del Perú. Sentencia Constitucional, No. 033-2004-AI (2004).

### **Páginas web institucionales**

Secretaría Nacional de Planificación y Desarrollo SENPLADES. «Plan Nacional del Buen Vivir 2009- 2013», 2009. [http://www.planificacion.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2012/07/Plan\\_Nacional\\_para\\_el\\_Buen\\_Vivir\\_\(version\\_resumida\\_en\\_espanol\).pdf](http://www.planificacion.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2012/07/Plan_Nacional_para_el_Buen_Vivir_(version_resumida_en_espanol).pdf).

Servicio de Rentas Internas- Director. Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000470, Pub. L. No. Registro Oficial No. 892 (2016).  
<http://www.cit.org.ec/files/Legislacion-Tributario-N--35.pdf>.

## ANEXOS

### Anexo 1

Figura 1

**Tarifas del impuesto a la contaminación vehicular según el cilindraje del vehículo**

No.	Tramo cilindraje - Automóviles y motocicletas (b)*	\$ / cc. (t)*
1	Menor a 1.500 cc	0.00
2	1.501 - 2.000 cc	0.08
3	2.001 - 2500 cc	0.09
4	2.501 - 3.000 cc	0.11
5	3.001 - 3.500 cc	0.12
6	3.501 - 4.000 cc	0.24
7	Más de 4.000 cc	0.35

Fuente: Ley de Fomento Ambiental y Optimización de Ingresos del Estado

Elaborado por: La Autora

Figura 2

**Tarifas del impuesto a la contaminación vehicular según la antigüedad del vehículo**

No.	Tramo de Antigüedad (años) – Automóviles	Factor (FA)
1	Menor a 5 años	0%
2	De 5 a 10 años	5%
3	De 11 a 15 años	10%
4	De 16 a 20 años	15%
5	Mayor a 20 años	20%
6	Híbridos	-20%

Fuente: Ley de Fomento Ambiental y Optimización de Ingresos del Estado

Elaborado por: La Autora

Anexo 2

Ilustración 6

Imagen de la solicitud de permiso de operación de transporte comercial

 <b>AGENCIA NACIONAL DE REGULACIÓN Y CONTROL DE TRANSPORTE TERRESTRE, TRÁNSITO Y SEGURIDAD VIAL</b> 			
<b>FORMULARIO DE SOLICITUD PARA LA CONCESIÓN DE PERMISO DE OPERACIÓN PARA TRANSPORTE COMERCIAL</b>			
<b>DATOS DE LA SOLICITUD</b>			
FECHA DE LA SOLICITUD			
<b>TIPO DE ORGANIZACIÓN DE TRANSPORTE</b>			
COOPERATIVA <input type="checkbox"/>		COMPAÑÍA <input type="checkbox"/>	
<b>DATOS DE LA ORGANIZACIÓN SOLICITANTE</b>			
NOMBRE DE LA ORGANIZACIÓN O RAZÓN SOCIAL			
DIRECCIÓN		PROVINCIA	CANTÓN
			TELÉFONO
<b>MODALIDAD DE TRANSPORTE</b>			
CARGA MIXTA <input type="checkbox"/>		CARGA PESADA <input type="checkbox"/>	
<b>DATOS JURÍDICOS</b>			
ACUERDO MINISTERIAL Nº (Número de Base Social)		NÚMERO RESOLUCIÓN	FECHA RESOLUCIÓN
RESOLUCIÓN DE CONSTITUCIÓN DE COMPAÑÍA (Superintendencia de Compañías) Nº		NÚMERO RESOLUCIÓN	FECHA RESOLUCIÓN
<b>DATOS DEL REPRESENTANTE LEGAL</b>			
CARGO	FECHA NOMBRAMIENTO	TIEMPO VIGENCIA	RUC Ó CÉDULA
APELLIDO ATERNO		APELLIDO MATRNO	
		NOMBRES	
TELÉFONO	FAX	E-MAIL	
<p style="text-align: center;">_____ FIRMA DEL REPRESENTANTE LEGAL</p>			
<b>REQUISITOS PARA LA CONCESIÓN DEL PERMISO DE OPERACIÓN PARA TRANSPORTE COMERCIAL</b>			
<b>1.</b> Nómina de los socios o accionistas donde consten los nombres y apellidos completos, número de cédula y tipo de licencia			
<b>2.</b> Certificado de cada socio de no pertenecer a las Fuerzas Armadas ni a la Policía Nacional e Historia Laboral del IESS (LOTTTSV, Disposición General Decimotercera); este requisito aplica en caso de existir socios que no hayan participado en el proceso de constitución jurídica y para compañías/cooperativas que no han realizado procesos en los últimos dos años; copia de Certificado de Votación.			
<b>3.</b> Matrícula o copia del contrato de compra-venta notariado y registrado (en caso de existir) certificado de revisión vehicular, factura de la casa comercial en caso de vehículos nuevos; o la constatación emitida por la Dirección de Regulación de la ANT para vehículos iguales o menores al 2010, de conformidad con la Resolución No. 097-DIR-2016-ANT y sus modificatorias, o la resolución que estuviere vigente.			
<b>4.</b> Nómina de los socios otorgada por la Superintendencia de Economía Popular y Solidaria (en el caso de Cooperativas) o, por la Superintendencia de Compañías (en caso de Compañías); Nombramiento del Representante Legal, registrado en la Superintendencia de Compañías y en el Registro Mercantil o Registro de la Propiedad según el caso (para Compañías) o Registro de Directivas de Organizaciones de la Economía Popular y Solidaria (para Cooperativas).			
<b>5.</b> Autorización de sitio de estacionamiento y número de parqueaderos emitido por el Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal correspondiente. (para operadores de transporte mixto)			
<b>6.</b> Comprobante de pago del costo de servicio			
NOTA			
No adeudar en la ANT / CTE / CPN			
Costo: <b>USD 200,00</b> ( LOTTTSV: Art. 29 Núm. 7; Art. 20 Num.9-Núm. 11); Resolución Nº 003-DIR-2017-ANT (Tarifario 2017)			
Todos los Vehículos que pretenden formar parte de la compañía/cooperativa, deberán constar en el Cuadro de Homologación.			
<b>EN CASO DE QUE EL TRÁMITE SEA REALIZADO POR UNA TERCERA PERSONA DEBERÁ PRESENTAR LA AUTORIZACIÓN SUSCRITA POR EL REPRESENTANTE LEGAL, EN EL QUE SE DETALLE EL NOMBRE COMPLETO Y NÚMERO DE CÉDULA DE CIUDADANÍA DE LA PERSONA AUTORIZADA.</b>			
<b>El petitionerario es el único responsable del origen de las firmas y documentos ingresados para el trámite correspondiente. La ANT se reserva el derecho de iniciar la acción legal pertinente, en caso de que se detecte cualquier adulteración en los documentos.</b>			
<b>Art. 138 EKJAFE:</b> Si la solicitud de iniciación del procedimiento no reúne los requisitos (...) se comunica al usuario para que, en un plazo de diez días, subsane la falta o acompañe los documentos requeridos, con indicación de que, si así no lo hiciera, se le tendrá por desistido de su petición.			

### Anexo 3

**Figura 1**

**Tabla de Bienes Afectos al Impuesto Selectivo al Consumo**

SUBPARTIDAS NACIONALES	PRODUCTOS	MONTOS EN NUEVOS SOLES
2701.11.00.00	Antracitas para uso energético	51,72 por tonelada (1)
2701.12.00.00-2701.19.00.00	Hulla bituminosa para uso energético y las demás hullas	55,19 por tonelada (1)
2710.12.13.10 2710.12.19.00 2710.12.20.00 2710.20.00.90	Gasolina para motores con un número de Octano Research (RON) inferior a 84	0,93 por galón (3)
2710.12.13.21 2710.12.19.00 2710.12.20.00 2710.20.00.90	Gasolina para motores con 7,8% en volumen de alcohol carburante, con un número de Octano Research (RON) superior o igual a 84, pero inferior a 90	0,88 por galón (3)
2710.12.13.29 2710.12.19.00 2710.12.20.00 2710.20.00.90	Las demás gasolinas para motores, con un número de Octano Research (RON) superior o igual a 84, pero inferior a 90	0,93 por galón (3)
2710.12.13.31 2710.12.19.00 2710.12.20.00 2710.20.00.90	Gasolina para motores con 7,8% en volumen de alcohol carburante, con un número de Octano Research (RON) superior o igual a 90, pero inferior a 95	0,99 por galón (3)
2710.12.13.39 2710.12.19.00 2710.12.20.00 2710.20.00.90	Las demás gasolinas para motores, con un número de Octano Research (RON) superior o igual a 90, pero inferior a 95	1,05 por galón (3)
2710.12.13.41 2710.12.19.00 2710.12.20.00 2710.20.00.90	Gasolina para motores con 7,8% en volumen de alcohol carburante, con un número de Octano Research (RON) superior o igual a 95, pero inferior a 97	1,07 por galón (3)
2710.12.13.49 2710.12.19.00 2710.12.20.00 2710.20.00.90	Las demás gasolinas para motores, con un número de Octano Research (RON) superior o igual a 95, pero inferior a 97	1,14 por galón (3)
2710.12.13.51 2710.12.19.00 2710.12.20.00 2710.20.00.90	Gasolina para motores con 7,8% en volumen de alcohol carburante, con un número de Octano Research (RON) superior o igual a 97	1,13 por galón (3)
2710.12.13.59 2710.12.19.00 2710.12.20.00 2710.20.00.90	Las demás gasolinas para motores, con un número de Octano Research (RON) superior o igual a 97	1,19 por galón (3)

2710.19.14.00- 2710.19.15.90	Queroseno y Carburorretores tipo queroseno para reactores y turbinas (Turbo A1), excepto la venta en el país o la importación para aeronaves de: - Entidades del Gobierno General, de conformidad con lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 2° de la Ley N.° 28411 – Ley General del Sistema Nacional de Presupuesto. - Gobiernos Extranjeros, entendiéndose como tales, los gobiernos reconocidos de cada país, representados por sus Ministerios de Relaciones Exteriores o equivalentes en su territorio y por sus misiones diplomáticas, incluyendo embajadas, jefes de misión, agentes diplomáticos, oficinas consulares, y las agencias oficiales de cooperación. - Explotadores aéreos de conformidad con lo dispuesto en el artículo 71° de la Ley N.° 27261 – Ley de Aeronáutica Civil, certificados por la Dirección General de Aeronáutica Civil del Ministerio de Transportes y Comunicaciones, para operar aeronaves. - También se encuentran dentro de la excepción dispuesta en el párrafo anterior la venta en el país o la importación para Comercializadores de combustibles de aviación que cuenten con la constancia de registro vigente emitida por la Dirección General de Hidrocarburos del Ministerio de Energía y Minas.	1,93 por galón (6)
Se excluyó la subpartida nacional 2710.19.15.10: Carburorretores tipo queroseno para reactores y turbinas (Turbo A1)(7)		
2710.19.21.11/ 2710.19.21.99	Gasoiils – (gasóleo)	1,40 por galón (8)
2710.19.21.11/ 2710.19.21.99	Los demás gasoiils -excepto los Diesel B2 y B5 -	1,26 por galón (4)
2710.19.21.21	Diesel B2, con un contenido de azufre menor o igual a 50 ppm	1,04 por galón (4)
2710.19.21.29	Los demás Diesel B2	1,24 por galón (4)
2710.19.21.31	Diesel B5, con un contenido de azufre menor o igual a 50 ppm	1,01 por galón (4)
2710.19.21.39	Los demás Diesel B5	1,20 por galón (4)
2710.19.22.10	Residual 6, excepto la venta en el país o la importación para Comercializadores de combustibles para embarcaciones que cuenten con la constancia de registro vigente emitida por la Dirección General de Hidrocarburos del Ministerio de Energía y Minas.	0,68 por galón (2)
2710.19.22.90	Los demás fueloils (fuel)	0,63 por galón (2)
2710.20.00.11	Diesel B2, con un contenido de azufre menor o igual a 50 ppm	1,40 por galón (8)
2710.20.0012/ 2710.20.00.13	Diesel B5 y Diesel B20, con un contenido de azufre menor o igual a 50 ppm	1,10 por galón (8)
2710.20.00.19	Las demás mezclas de Diesel 2 con Biodiésel B 100	1,40 por galón (8)
2711.12.00.00/ 2711.19.00.00	Gas Licuado de Petróleo	0,00 por galón (5)

Fuente: Decreto Supremo N° 111-2016-EF de 05 de mayo de 2016.

Elaborado por: La Autora

## Anexo 4

**Figura 1**  
**Impuesto colombiano al carbono**

<b>Materia gravable</b>	<b>Hecho generador</b>	<b>Sujetos pasivos</b>	<b>Responsables</b>
<b>Gas licuado de petróleo</b>	Venta a usuarios industriales	Quien adquiera los combustibles fósiles, del productor o el importador, o éstos cuando se trata de retiros para consumo propio	Productores e importadores independientemente que sean sujetos pasivos.
<b>Gas natural</b>	Venta a la industria de la refinación de hidrocarburos y la petroquímica		

Fuente: Ley 1819 de 29 diciembre de 2016

Elaborado por: La autora

**Figura 2**  
**Tarifas por toneladas de CO2**

<b>Combustible fósil</b>	<b>Unidad</b>	<b>Tarifa/unidad</b>
Gas natural	Metro cúbico	\$ 29
Gas licuado de petróleo	Galón	\$ 95
Gasolina	Galón	\$ 135
Kerosene y jet fuel	Galón	\$ 148
ACPM	Galón	\$ 152
Fuel oil	Galón	\$ 177

Fuente: Ley 1819 de 29 diciembre de 2016

Elaborado por: La autora

## Anexo 5

Figura 1  
Emisiones de CO2 (toneladas métricas per cápita (1960- 2013))



Fuente: Centro de Análisis de Información sobre Dióxido de Carbono, División de Ciencias Ambientales del Laboratorio Nacional de Oak Ridge.

Elaborado por: La autora



## Anexo 6

**Figura 1**  
**Subsidios por Producto de combustible en Ecuador**

SUBSIDIO POR PRODUCTO		
JULIO 2017		
PRODUCTO	SECTOR	SUBSIDIO (USD/GL)
AVGAS NACIONAL	AERO COMBUSTIBLES	1.458429
GLP AGRÍCOLA	AGRÍCOLA	0.461919
DIESEL PREMIUM	AUTOMOTRIZ	0.815083
GASOLINA EXTRA	AUTOMOTRIZ	0.402537
GASOLINA SUPER	AUTOMOTRIZ	0.136953
EXTRA CON ETANOL	AUTOMOTRIZ	0.532940
DIESEL 2	AUTOMOTRIZ	0.612860
GLP TAXIS	TAXIS	0.461919
DIESEL 2	CAMARONERO	0.610714
GASOLINA EXTRA	CAMARONERO	0.379351
GLP DOMÉSTICO	DOMÉSTICO	0.531320
DIESEL 2	ELÉCTRICO	0.596605
DIESEL PREMIUM	ELÉCTRICO	0.798828
GAS NATURAL LICUADO	INDUSTRIAL	1.500235
DIESEL 2 CUANTÍA DOMÉSTICA	INDUSTRIAL	0.596605
GASOLINA EXTRA CUANTÍA DOMÉSTICA	INDUSTRIAL	0.379351
GASOLINA SUPER CUANTÍA DOMÉSTICA	INDUSTRIAL	0.101951
AZUFRE	INDUSTRIAL	0.132413
GASOLINA DE PESCA ARTESANAL	PESQUERO	0.754324
DIESEL 2	PESQUERO NACIONAL	0.610714

Fuente: Departamentos de Costos Empresa Petroecuador E.P

Elaboración: La Autora