



FACULTAD DE DERECHO

ANÁLISIS JURÍDICO DE LOS IMPUESTOS AMBIENTALES SU
IMPORTANCIA Y APLICACIÓN EN EL ECUADOR

Trabajo de Titulación presentado en conformidad con los requisitos
establecidos para optar por título de Abogada de los Juzgados y Tribunales de
la República.

Profesor Guía

Dr. Carlos Andrés Coronel Endara

Autora

María Verónica Vivero Tobar

Año

2012

DECLARACIÓN DEL PROFESOR GUÍA

“Declaro haber dirigido este trabajo a través de reuniones periódicas con el estudiante, orientando sus conocimientos y competencias para un eficiente desarrollo del tema escogido y dando cumplimiento a todas las disposiciones vigentes que regulan los Trabajos de Titulación”

Carlos Andrés Coronel Endara
Abogado
C.I. 1002224036

DECLARACIÓN DE AUTORÍA DEL ESTUDIANTE

“Declaro que este trabajo es original, de mi autoría, que se han citado las fuentes correspondientes y que en su ejecución se respetaron las disposiciones legales que protegen los derechos de autor vigentes.”

María Verónica Vivero Tobar
C.I. 1721716239

AGRADECIMIENTO

De manera especial al Dr. Carlos Coronel, Director de Tesis, brillante profesional por los valiosos aportes a la realización de este trabajo.

Y a todas las personas que de una u otra forma han colaborado para la elaboración de este trabajo.

DEDICATORIA

A mis padres y hermana, quienes me han apoyado en todas las decisiones que he tomado a lo largo de mi vida, y por el gran esfuerzo que han hecho para que pueda culminar esta carrera.

RESUMEN

Me propuse investigar la importancia de la aplicación de los impuestos ambientales en el Ecuador y realizar un pequeño estudio de derecho comparado con los países del Norte de Europa que han sido los pioneros en implementar estos impuestos en sus sistemas; y al final del trabajo analizar si la Ley de Impuestos Ambientales y Optimización de Ingresos del Estado que rige desde el 2011 en nuestro país, es una ley con fines ambientales con las características que estos impuestos deben tener; y, si los impuestos establecidos generaran que las empresas y los ecuatorianos tomen conciencia de lo importante que es cuidar al medio ambiente.

El trabajo se divide en cuatro capítulos, siendo el primero un estudio de la historia de los impuestos, de donde nace la importancia de la protección ambiental en la actualidad, y la relación entre el derecho ambiental con el fiscal y la intervención del Estado. En el segundo capítulo se analiza el concepto de impuestos ambientales, sus características – elementos; en el tercer capítulo se estudia la historia, aplicación e importancia de los impuestos ambientales en los países del norte de Europa, países avanzados en temas fiscales ambientales. En este capítulo se hizo además un breve análisis de cada país y su aporte al progreso de la aplicación de los impuestos ambientales. Finalmente en el cuarto capítulo, se realiza un análisis completo sobre los impuestos y reformas ambientales establecidas en la Ley de Fomento Ambiental y la importancia de la aplicación de los impuestos ambientales en nuestro país.

De todo lo anterior concluí que estos impuestos son una buena política de estado para el cuidado del medio ambiente, el fin principal de estos impuestos son crear conciencia de que todos utilicen tecnología más limpia, contaminen menos, y reciclen más. No obstante, la actual Ley de Fomento Ambiental no tiene en su contexto la finalidad ambiental ya que las reformas no generan los incentivos necesarios para que las personas cuiden el medio ambiente, excepto el impuesto a las botellas plásticas que a mi criterio es la más importante reforma pues genera una mayor cultura de reciclaje.

ABSTRACT

The present investigation is about the importance of the application of environmental taxes in Ecuador and to carry out a brief study of compared right with the north countries of Europe that have been the pioneers in implementing these taxes in its systems; and in the end of the work to analyze if the Law of Environmental Taxes and Optimization of Incomes of the State that governs since the 2011 in our country is a law with environmental purpose and with the characteristics that these taxes should have; and, if the taxes established generated that the businesses and the Ecuadorians become aware of what is important that is to care for the environment.

The work is divided into four chapters. The first chapter includes a study of taxes history where the importance of the current environmental protection born and the relation among the environmental right with the tax law and the intervention of the State. In the second chapter the concept of environmental taxes is analyzed, its characteristics – elements; in the third chapter the history, application and importance of the environmental taxes in the north countries of Europe is studied, countries advanced in environmental fiscal themes. In this chapter a brief analysis of each country was done besides and its contribution to the progress of the application of the environmental taxes. Finally in the fourth chapter a complete analysis on the taxes and environmental reforms established in the Law of Environmental Promotion and the importance of the application of the environmental taxes in our country was carried out.

The conclusion of the study was that these taxes are a good politics of state for environment care. The aim of these taxes is to create conscience of the use of cleaner technology, less contamination, and increasing recycling. Nevertheless, the current Law of Environmental Promotion does not have in its context the environmental purpose since the reforms do not generate the necessary incentives so that people take care of the environment. The exception is the tax for plastic bottles that is the most important reform because generates a greater culture of recycling.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO I.....	2
1. ORIGEN Y EVOLUCIÓN DE LOS IMPUESTOS, INTERVENCIÓN PÚBLICA Y SU APLICACIÓN SOBRE EL DERECHO AMBIENTAL.....	2
1.1 Origen y evolución de los impuestos.....	2
1.2 Concepto, características y clases de impuestos.-	3
1.2.1 Concepto.-	3
1.2.2 Características.-.....	4
1.2.3 Clases de impuestos.-	5
1.2.3.1 Impuestos directos e indirectos.-.....	5
1.2.3.2 Impuestos reales y personales.-.....	5
1.2.3.3 Impuestos generales y especiales.-	6
1.2.3.4 Impuestos proporcionales, progresivos y regresivos.-	6
1.3. Primeras normas sobre regulación climática.-	7
1.4. Medio ambiente y su intervención pública.-	9
1.4.1. Clases de intervención.-	11
1.4.1.1. Control directo o administrativo.-.....	11
1.4.2. Instrumentos económicos de políticas ambientales.-	12
1.4.2.1. Impuestos.-	14
1.4.2.2. Ayudas financieras.-.....	14
1.4.2.3. Sistemas de depósito-devolución.-	14
1.4.2.4. Creación y sostenimiento de mercados.-	15
1.4.2.5. Otros incentivos de comportamiento.-.....	15
CAPÍTULO II	17
2 IMPUESTOS AMBIENTALES.....	17
2.1. Definición	17

2.1.1.	Clases de impuestos ambientales.-	19
2.1.1.1.	Los impuestos redistributivos.-	19
2.1.1.2.	Los impuestos incentivadores.-	19
2.1.1.3.	Impuestos ambientales de finalidad fiscal.-	20
2.2.	Características.-	20
2.2.1.	La potestad tributaria.-	20
2.2.2.	El principio de capacidad económica.-	21
2.2.3.	La extrafiscalidad del impuesto ecológico.-	22
2.2.4.	La afectación de la recaudación.-	24
2.2.5.	El carácter penalizador y coactivo del impuesto ecológico.-	25
2.2.6.	La naturaleza del impuesto ecológico y su cuantificación.-	27
2.3.	Elementos básicos de los impuestos ambientales.-	28
2.4.	Efectos de la imposición ambiental	30
2.4.1.	Los efectos económicos de la imposición ambiental se dividen en dos clases:	30
2.4.1.1.	Los efectos microeconómicos:	30
2.4.1.2.	Los efectos macroeconómicos:	31
2.4.2.	Los métodos para evaluar los efectos de la imposición ambiental son cuatro:	31
2.4.2.1.	Modelos input- output:	31
2.4.2.2.	Modelos macroeconómicos estructurales:	32
2.4.2.3.	Modelos de equilibrio general:	32
2.4.2.4.	Estimaciones con datos micro:	32
CAPÍTULO III		34
3 REFORMAS FISCAL VERDE EN PAÍSES DE EUROPA		34
3.1.	Reforma fiscal ambiental en Suecia.-	40
3.2.	Reforma fiscal ambiental en Noruega.-	41
3.3.	Reforma fiscal ambiental en Dinamarca.-	42
3.4.	Reforma fiscal ambiental en Holanda.-	43

3.5. Reforma fiscal ambiental en Finlandia.-	44
3.6. Breve análisis de reforma fiscal ambiental en España.-.....	45
CAPÍTULO IV.....	49
4 IMPUESTOS AMBIENTALES EN EL ECUADOR	49
4.1. Análisis de la aplicación de los impuestos ambientales en nuestro país, a través de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado.....	49
4.1.1. Constitucionalidad de la Ley.-.....	49
4.1.2. Motivos de creación de impuestos ambientales	54
4.1.3. Análisis de Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto a los Consumos Especiales (ICE) en los vehículos híbridos y cigarrillos.....	55
4.1.3.1. Impuesto al Valor Agregado (IVA) sobre los vehículos híbridos.-	55
4.1.3.2. Impuesto a los Consumos Especiales (ICE) sobre los vehículos híbridos, el cigarrillo y las bebidas alcohólicas.	59
4.1.4. Análisis del Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular.- .	63
4.1.5. Análisis del Impuesto ambiental a las Botellas Plásticas No Retornables.	68
4.2. Importancia de la aplicación de los impuestos ambientales en el Ecuador.....	71
CONCLUSIONES	75
RECOMENDACIONES	80
REFERENCIAS	82

INTRODUCCIÓN

Desde las últimas décadas los fuertes cambios climáticos que han sufrido varios países, algunos con catástrofes que les ha costado varias vidas humanas y cientos de miles de dólares, ha generado que muchos países comiencen a preocuparse por el medio ambiente y busquen soluciones a corto, mediano y largo plazo para detener el grave problema ambiental en especial el calentamiento global.

Se han creado foros, convenciones, reuniones, comisiones que tratan de estudiar todas las formas posibles de detener el calentamiento global, pero hasta la fecha sin muchos resultados ya que en beneficio del medio ambiente se pueden generar políticas que afectan los intereses económicos de países y de grandes compañías.

En la actualidad, la protección del medio ambiente se regula a través de muchas ramas del derecho como: la administrativa, la penal y la civil; pero se hace necesario incluir medidas tributarias, para que sea utilizado como instrumento económico a favor del medio ambiente, sea como incentivos o castigos fiscales.

Así el impuesto ambiental debe ser un instrumento producto de políticas eficaces que utilizan los Estados, para abordar las prioridades ambientales actuales, como las emisiones del transporte (aéreo, marítimo y terrestre), los residuos (embases, baterías), agentes químicos utilizados en la agricultura, desechos tóxicos, etc.

En el Ecuador, en los últimos años se ha tomado conciencia sobre el medio ambiente en todas las materias, y esto se ve reflejado con la publicación de la Ley de Impuestos Ambientales donde hay reformas y creación de impuestos con fines ambientales que es materia del presente análisis.

CAPÍTULO I

1. ORIGEN Y EVOLUCIÓN DE LOS IMPUESTOS, INTERVENCIÓN PÚBLICA Y SU APLICACIÓN SOBRE EL DERECHO AMBIENTAL

1.1 Origen y evolución de los impuestos.

Los tributos son tan antiguos como el hombre su origen se remonta a los principios de la humanidad.

Desde la antigüedad en Egipto “los faraones recibían impuestos de aceites, que eran recaudados por los llamados escribas” (<http://www.eumed.net/libros/2011a/912/Historia%20de%20los%20impuestos.html> leído 5/08/2012), en la mayoría de las ocasiones los tributos se han generado debido a los altos costos que tenían los enfrentamientos bélicos, “como es el caso de Grecia donde se tenía un impuesto llamado “eisfora” donde era usado para los gastos especiales que tenían por las guerras” (<http://www.eumed.net/libros/2011a/912/Historia%20de%20los%20impuestos.html> leído 5/08/2012).

En Roma el emperador César Augusto fue considerado el estratega fiscal más brillante de la época debido a que él delegó a cada ciudad la responsabilidad de la recaudación de los impuestos. Además creó el impuesto sobre la herencia que era utilizado para el pago de fondos de retiro de los militares.

En la época feudal los siervos pagaban tributos a los señores feudales sobre el uso de las tierras en donde cosechaban los alimentos, esta medida era solo para el incremento de la riqueza de los señores feudales ya que estos ingresos no eran destinados para ninguna obra pública.

En América Colonial “los colonos pagaban el impuesto sobre el azúcar, el vino y otros artículos cuya norma fue conocida como la Ley del Azúcar, debido a que no generaba los ingresos esperados se creó la Ley de Timbres que fue

otro impuesto que se cobraba a los periódicos impresos y a la mayoría de documentos legales y comerciales” (<http://www.eumed.net/libros/2011a/912/Historia%20de%20los%20impuestos.htm> leído 5/08/2012).

En Estados Unidos en 1861 se crea la Ley de Impuestos donde se grava, recauda y paga sobre el ingreso anual de las personas por concepto de cualquier ocupación profesional, empleo o vocación. La aceptación por parte de la ciudadanía fue debido a que este impuesto era para el financiamiento de la Guerra Civil.

Con la primera y segunda guerra mundial, los impuestos en los países que eran participantes se aumentaron considerablemente, debido a que debían obtener más ingresos para financiar los costos tan altos de estas guerras.

Los impuestos han sido una pieza clave en el desarrollo de las sociedades, sin importar para que fueren destinados, siendo desde un principio orientados para solventar los altos costos que tenían las guerras, para luego crearse impuestos sobre las tierras, herencias, todo esto para que los Estados tuvieran más ingresos. En la actualidad los tributos son destinados a proyectos de educación, salud, desarrollo territorial y corresponde uno de los ingresos más altos que tienen los Estados.

1.2 Concepto, características y clases de impuestos.-

1.2.1 Concepto.-

Son las contribuciones obligatorias establecidas por la ley, que deben pagar las personas naturales y jurídicas que cumplen ciertas condiciones.

El **impuesto** es una clase de tributo regido por **Derecho público**, que se caracteriza por no requerir una contraprestación directa o determinada por parte de la Administración Central. Surge exclusivamente por la “*potestad tributaria del Estado*”, principalmente con el objeto de **financiar los gastos públicos**.

También se puede definir al impuesto como una prestación tributaria, como lo establece el tratadista Mauricio Plazas que dice: *“el impuesto es una prestación tributaria por ser una de las modalidades, sin la menor duda la principal, de los tributos”* (Plazas, 2000, p. 715.)

“Couture, establece con precisión el significado de la palabra “prestación” la cual viene del latín praestationis e indica “acción de prestar”, y tiene relación con el verbo praestoare, equivalente a “prestar o poner a disposición”. (Plazas, 2000, p. 715.)

Se puede decir que los impuestos son las prestaciones tributarias más importantes porque sin éstos, los fines del Estado no se podrían cumplir. La realización de gastos e inversiones públicas depende de una efectiva recaudación de estos.

1.2.2 Características.-

Las características más comunes que tienen los impuestos son las siguientes:

- “Todos los impuestos nacen de una base jurídica, las normas surgen de la voluntad unilateral del estado ejercida en función de su potestad coactiva” Patiño (2004, p. 105).
- Cuando los contribuyentes cumplen con el hecho generador para el pago de tributos, estos afectan parte del patrimonio de los ciudadanos.
- “Son prestaciones obligatorias y directas” Patiño (2004, p. 105), ya que con los impuestos se generan recursos para poder cumplir con los fines del estado y son obligatorios debido a que el estado puede hacer efectivo este pago de impuestos a través de la vía coactiva.

1.2.3 Clases de impuestos.-

1.2.3.1 Impuestos directos e indirectos.-

Directos: “Cuando el gravamen establece relación inmediata y perceptible entre el sujeto y la fuente del gravamen.” (Patiño, 2004, p. 105). Esto quiere decir que cuando un impuesto es directo grava directamente la capacidad económica de las personas tomando en cuenta sus propios bienes o ingresos. Un ejemplo de este tipo de impuesto es el impuesto a la renta, ya que si el contribuyente sobrepasa la base imponible tiene que pagar un impuesto sobre su renta su ingreso es de afectación directa para el contribuyente.

Indirectos: “Cuando no es posible encontrar esa relación, porque el impuesto incide en las actividades relacionadas con el gasto o consumo, sin poder determinar el origen o fuente de los ingresos.” Patiño (2004, p.105). Estos impuestos recaen sobre los bienes y servicios, por ejemplo el impuesto al valor agregado (IVA) con este impuesto se grava al consumo no se grava a los ingresos o bienes de una persona.

Solo se aplican los impuestos directos a las personas que cumplen con ciertos requisitos sobre su renta y bienes, en cambio todas las personas que quieran realizar una compra de cualquier bien por ejemplo deberán pagar el IVA sin importar cual es la fuente de ingresos.

1.2.3.2 Impuestos reales y personales.-

Reales: “son los impuestos que no toman en cuenta la capacidad contributiva de los sujetos pasivos” (Patiño, 2004, p. 106), esto quiere decir que son los mismos impuestos para todos. Un ejemplo muy claro de un impuesto real es el IVA ya que cualquier persona sin importar la situación económica si compra un bien o recibe un servicio va a tener que pagar el 12% de este impuesto.

Personal: son los impuestos que si toman en cuenta la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, son los impuestos que según la condición económica de estos deben pagar, “grava la riqueza global de las personas y atiende de

manera directa su capacidad contributiva” (Plazas, 2000, p. 756), el ejemplo más claro de esto es el impuesto a la renta debido que estos impuestos dependen de la renta que recibe una persona anualmente, si se cumple la base imponible el sujeto debe pagar el impuesto.

1.2.3.3 Impuestos generales y especiales.-

Generales: se refieren a la afectación que tiene la materia imponible en la actividad de los contribuyentes como la renta, consumo en consecuencia a todos los sujetos pasivos.

Especiales: “son los impuestos donde la materia imponible se ajusta a un tipo específico, en consecuencia la carga impositiva está destinada para aquellos sujetos pasivos que cumplen con el hecho generador” Patiño (2004, 106), el ejemplo más claro de esto es el Impuesto a los Consumos Especiales (ICE) de cigarrillos o bebidas alcohólicas.

1.2.3.4 Impuestos proporcionales, progresivos y regresivos.-

Proporcionales: “son la clase de impuestos donde existe un tipo de tarifa o porcentaje único que se aplica de manera general a los impuestos indirectos o reales” Patiño (2004, p. 106).

Progresivos: “son los impuestos donde la tarifa o porcentaje se incrementan en relación al monto gravado” (Patiño, 2004, p. 107), esta clase de impuestos tiene relación con el principio de justicia tributaria, como pasa en nuestro país con el impuesto a la renta mientras más alta sea la renta de una persona la tarifa o porcentaje que deba pagar de impuestos será mayor. La Constitución del Ecuador recoge este principio en el Art. 300.

Regresivos: son los impuestos en donde se paga menos en proporción al aumento de la renta; el ejemplo más claro es el pago del IVA donde por ejemplo una persona gana \$1.000 y la otra \$400 las dos van a comprar la misma cartera estas dos personas van a pagar la misma cantidad de IVA, esto

quiere decir que las dos personas sin importar la diferencia de sus ingresos van a pagar el mismo valor de IVA.

1.3. Primeras normas sobre regulación climática.-

Desde los últimos años, la sociedad ha tomado mayor interés sobre el cambio climático que está afectando la vida de las personas alrededor del mundo, los tsunamis, terremotos, huracanes, etc de grandes magnitudes se han ido incrementando con el pasar de los años y esto es un asunto preocupante debido a los perjuicios sociales y económicos que causan a las naciones, situación que entre otros factores se le atribuye a la contaminación del medio ambiente causada por el hombre

Debido a que las variaciones climáticas son bastante aceleradas, se empezaron a dar los primeros pasos para aminorar los efectos negativos de la contaminación ambiental; así en el año 1988 la Organización de las Naciones Unidas creó un panel Intergubernamental sobre el Cambio Climático (IPCC, por sus siglas en inglés).“Este panel está constituido por expertos de todo el mundo y su objetivo es dar a conocer a los gobernantes del mundo la información científica, técnica y económica disponible sobre el cambio climático, su impacto y las posibles soluciones”. (Duque, 2010, p.398).

Una vez realizados los estudios por este panel, muchos países empezaron a incorporar en sus legislaciones normas para la protección y conservación del medio ambiente, inclusive en nuestro país antes de su realización ya se había expedido la Ley de Prevención y Control de la Contaminación Ambiental (publicada en el R.O. No. 97 de 31 de mayo de 1976).

Esto era la señal de que los gobiernos estaban preocupados por el calentamiento global, y posteriormente todos estos paneles y reuniones se sistematizarían en la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre Cambio Climático.

El primer marco jurídico donde se intentó regular el cambio climático y se aceptó que existe un grave problema mundial, fue la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre Cambio Climático, adoptada en Nueva York el 9 de mayo de 1992, ratificada en la Conferencia sobre Ambiente y Desarrollo de las Naciones Unidas de Río de Janeiro en junio de 1992, la cual entró en vigencia el 21 de marzo de 1994.

“La Convención también estableció normas que regulan la investigación y observación sistemática de todos los fenómenos que puedan contribuir al cambio climático; los programas de educación, formación y sensibilización del público respecto del problema mediante la información de todo lo relacionado con la materia y propendiendo a la información de personal técnico en cada una de las naciones que pueda ayudar en la divulgación y solución del problema (...)”.(Duque, 2010, p. 410.)

Esta conferencia es la base jurídica de todas las naciones del mundo que han buscado la solución al problema del cambio climático, y sobre ella han girado las decisiones de los gobiernos en las reuniones, foros y convenciones que se han desarrollado posteriormente a esta convención.

Como fruto de la creación de esta convención se suscribe el Protocolo de Kyoto en el año de 1997 por parte de los países industrializados, este convenio entró en vigencia el 11 de diciembre de 1997 con la ratificación de Rusia; Estados Unidos otro país que suscribió este convenio, (al menos genera el 25% de gases invernadero), no lo ratificó alegando que tenía efectos negativos para el país.

Este protocolo tiene por esencia establecer la obligación de los países industrializados de reducir al menos un cinco por ciento de los gases que causan el calentamiento global, en el período del año 2008 al año 2012.

Posteriormente se realizó una conferencia en Copenhague (Dinamarca) en el año 2009, donde se criticó el incumplimiento de los países industrializados de lo establecido en el Protocolo de Kyoto. El objetivo de esta reunión era “la conclusión de un acuerdo jurídicamente vinculante sobre el clima, válido en todo el mundo, que se aplicaría a partir del año 2012”. Con esta conferencia se pretendía reducir un 50% de CO₂ para el año 2050 sin embargo no se obtuvo un documento vinculante que exigiera a los países industrializados la reducción de los gases invernaderos como se estableció en el Protocolo de Kyoto.

En el año 2000 se firmó la Declaración del Milenio de las Naciones Unidas, en donde los Estados miembros de las Naciones Unidas se comprometieron a cumplir ocho objetivos que para el año 2015.

“La Declaración del Milenio de las Naciones Unidas compromete a los dirigentes mundiales a luchar contra la pobreza, el hambre, la enfermedad, el analfabetismo, la degradación del medio ambiente y la discriminación contra la mujer”(http://www.who.int/topics/millennium_development_goals/mdg7/es/index.html leído 5/08/2012)

El objetivo del milenio número 7 es reducir a la mitad para el año 2015, el porcentaje de personas que carezcan de acceso sostenible a agua potable y a servicios básicos de saneamiento. Pero la meta aún está muy lejos de ser alcanzada.

1.4. Medio ambiente y su intervención pública.-

El Estado interviene para proteger el medio ambiente, y disminuir el daño ambiental debido que el medio ambiente es un bien público. “El bien público es aquel cuya utilización por parte de un individuo no reduce la posibilidad de su uso para los demás (no rivalidad), no siendo posible su racionamiento mediante el sistema de precios (no exclusión)”.(Gago y Labandeira, 1999, p17).

La Constitución del Ecuador en su Art. 14 señala:

“Art. 14.- Se reconoce el derecho de la población a vivir en un ambiente sano y ecológicamente equilibrado, que garantice la sostenibilidad y el buen vivir, *sumak kawsay*.

Se declara de interés público la preservación del ambiente, la conservación de los ecosistemas, la biodiversidad y la integridad del patrimonio genético del país, la prevención del daño ambiental y la recuperación de los espacios naturales degradados”. (las negritas y el subrayado es mío).

Con este artículo consagrado en la Constitución se demuestra que hay un compromiso directo del Estado con la preservación, conservación y prevención de todo lo relacionado con la naturaleza y el medio ambiente.

La intervención la realiza el Estado hacia los particulares para velar por la utilización racional de los recursos naturales, esta puede ser realizada antes de que se inicie la actividad posiblemente contaminadora para prevenir daños futuros a través de permisos, licencias, autorizaciones o puede ser durante la actividad a través de inspecciones, o puede ser una intervención posterior cuando ya se ha cometido el daño o se ha incumplido alguna norma ambiental en este caso el Estado sanciona al infractor.

Pero no solo hay medidas de intervención del Estado a los particulares, sino debe haber medidas de intervención dirigidas para el mismo Estado debido a que hay actividades que dañan al medio ambiente y que son de competencia exclusiva de la administración, como es el caso de la construcción de carreteras, presas hidroeléctricas, planes urbanísticos, etc.

La intervención que ejerce el Estado debe ser proporcional a las actuaciones de los particulares, hay el **principio de proporcionalidad de la intervención**

administrativa que supone “que entre varias medidas posibles se elija la que resulte menos perjudicial o gravosa”. (Lozano, 2010, p. 427).

1.4.1. Clases de intervención.-

La intervención pública puede llevarse a cabo mediante controles directos (administrativos) o con instrumentos de mercado (económicos).

1.4.1.1. Control directo o administrativo.-

Son las normas y reglamentos que utiliza la administración para proteger y mitigar los daños ambientales provocados por las empresas, particulares e inclusive el mismo Estado. Esta clase de control es imprescindible ya que crea los límites y parámetros que todos deben seguir.

En consecuencia “Mediante el control administrativo, se marca la disciplina y los límites superiores a la cantidad y calidad de la intervención. Es decir, a través de normas reguladoras se ordenan, autorizan o, incluso, se prohíben actividades humanas, productos u operaciones que generen impactos medioambientales negativos.” (García, 2011, p. 14).

La rama del derecho que estudia este control ambiental es el derecho administrativo el cual impone los límites y la forma de actuar de las empresas y particulares en relación con los cuidados al medio ambiente, en donde si éstas se salen de los límites establecidos le corresponde a otras ramas del derecho como el derecho civil o penal el conocimiento de tales conductas.

Las regulaciones ambientales también se pueden clasificar según Jacobs, de la siguiente manera:

“a) Normas de planificación: que regulan, por ejemplo, el uso del territorio, las condiciones de edificabilidad o los niveles de ruido;

- b) Normas sobre bienes de consumo: que regulan, por ejemplo, el consumo energético de los electrodomésticos o la utilización de catalizadores en los autos;
- c) Normas sobre contaminantes industriales: que regulan, por ejemplo, los niveles de emisión permitidos o el uso de las tecnologías anti-contaminantes;
- d) Normas sobre el uso de recursos naturales: que regulan los ritmos y cupos aplicables en la extracción de recursos renovables y no renovables.” (Gago y Labandeira, 1999, p.20).

El tipo de regulación sancionadora es el método de control ambiental más utilizado en el mundo, pues supone la actuación más directa e inmediata sobre los daños que se causan al medio ambiente, tal es así que en los últimos años ya se ha empezado a crear conciencia que no solo se debe sancionar sino establecer normas especialmente tributarias para incentivar a las personas y compañías a cuidar al medio ambiente, para la prevención de la generación de daños ambientales.

1.4.2. Instrumentos económicos de políticas ambientales.-

Estos instrumentos de políticas, son los que producen modificaciones en el comportamiento ambiental de los agentes contaminadores, ya que estos instrumentos suponen un “incentivo permanente para reducir la contaminación bajo los niveles fijados administrativamente.” García (2011, p.17). Son el control económico que realizan los Estados para intentar proteger al medio ambiente.

Estos instrumentos generan muchos beneficios no solo para la los agentes contaminadores, sino para toda la sociedad ya que se puede obtener recursos derivados de los impuestos ambientales.

“Los instrumentos económicos complementan las regulaciones en materia de protección ecológica, aportando incentivos suplementarios para reducir la

contaminación, al tiempo que se consigne una fuente de ingresos para financiar medidas de salvaguardia del medio ambiente” García (2011, p.19).

También de estos instrumentos, se generan estímulos tecnológicos permanentes ya que los agentes contaminadores empiezan a invertir en recursos tecnológicos para mitigar los daños ambientales y así reducir los costos que le generan este tipo de daños al medio ambiente.

Los instrumentos económicos en la protección del medio ambiente están garantizados por un principio fundamental que es -quien contamina paga-, este principio hace que los agentes contaminadores sean responsables por el pago del daño ambiental causado. Por lo tanto, es un principio que “pretende hacer soportar al contaminador los costes y las medidas de prevención y lucha contra la contaminación impuestas por los poderes públicos, ya se trate de medidas preventivas o correctivas.” (García, 2011, p. 19.)

Este principio no tiene carácter sancionador, ya que no penaliza el incumplimiento sino se trata que la persona o empresa que realiza alguna actividad contaminadora, asuma los costos de los daños causados. Así mismo busca que el pago no exonere a los agentes contaminadores de las sanciones administrativas, civiles o penales que fueren responsables por no acatar lo establecido en las leyes.

“El principio quien contamina paga implica una superación de los instrumentos tradicionales de protección del medio ambiente de carácter sancionador que persiguen únicamente la reparación del perjuicio causado, en cuanto que este principio tiene un claro carácter preventivo, ya que su finalidad fundamental es estimular el abandono de los procedimientos de producción perjudiciales para el medio ambiente.” (García, 2011, p.21).

Los instrumentos económicos de la política ambiental son los siguientes:

A continuación se va a explicar de cada uno de ellos, excepto del primero que son los impuestos ya que le vamos a dedicar los restantes capítulos de la tesis.

1.4.2.1. Impuestos.-

1.4.2.2. Ayudas financieras.-

El propósito de estos mecanismos es incentivar financieramente una determinada conducta ambiental favorable.

Según la OCDE, 1989 (Economic Instruments for Environmental Protection) este tipo de ayuda tiene tres modalidades:

- a) Subvenciones directas: son las que premian directamente con recursos públicos a ciertos agentes que hayan demostrado tener conductas ambientales positivas.
- b) Créditos blandos: consisten en la asignación de créditos con algún tratamiento favorable como un interés mas bajo.
- c) Incentivos fiscales: es cuando se reducen o difieren las obligaciones fiscales de los agentes premiados.

El punto positivo de este mecanismo es que permite reducir la contaminación de forma eficiente, ya que es un mecanismo por incentivos. Pero también surgen algunos problemas como que este mecanismo no *“utiliza el principio de quien contamina paga, lo que puede causar rechazo social”*. (Gago y Labandeira, 1999, pág.23).

1.4.2.3. Sistemas de depósito-devolución.-

Este sistema es un instrumento, donde se establece una carga monetaria adicional sobre el precio de productos potencialmente contaminantes. Este sistema es un impuesto que es pagado el momento de la compra del producto y devuelto cuando el elemento gravado se deposita en un lugar adecuado.

“Esto ha permitido alcanzar algunos objetivos básicos de las políticas de residuos, como reducir el volumen, costes de recogida y tratamiento de los desechos sólidos urbanos, promover su depósito en lugares seguros

e incentivar el reciclaje de materiales. Esta última línea de actuación acumula ya una amplia experiencia en los países desarrollados, sobre todo en el campo de los envases reutilizable, neumáticos y aceites usados entre otros” (Gago, Labandeira, 1999, pág.24).

1.4.2.4. Creación y sostenimiento de mercados.-

“Este instrumento es una solución de mercado para intentar mitigar la contaminación que generan las empresas” (Gago y Labandeira, 1999, p. 25), esto se realiza a través de los llamados derechos de emisión transferibles, que son cupos asignados por los Estados para que las empresas contaminen, estas empresas pueden intercambiarlos siempre y cuando se respeten las reglas establecidas para este caso.

“Se asigna este derecho mediante dos procedimientos:

- a) Criterio Histórico: consiste en el estudio de cada empresa contaminante en función de cuanto ha contaminado a través de la historia.
- b) Sistema de subasta: consiste en que se asigna los derechos en función de una puja competitiva entre los agentes contaminadores”. Gago y Labandeira(1999, p. 25).

El precio de estos derechos se determina a través de la oferta y la demanda existente, los agentes que realizan contaminación extra deben pagar los costes de la misma comprando estos derechos.

1.4.2.5. Otros incentivos de comportamiento.-

Hay dos tipos de incentivo que también premian el buen comportamiento ambiental o castigan cuando no se ha cumplido con lo establecido por las leyes, estos son las tasas de no conformidad y las garantías de buen fin.

Tasas de no conformidad: “esto es una clase de tributo que realiza el Estado a los contaminadores que no han cumplido con los parámetros ambientales señalados por la ley” (Gago y Labandeira, 1999, p. 26). Esto es un tributo que se calcula de acuerdo a los costos sociales, es decir al daño que esto le ha

causado a la sociedad. La efectividad de este instrumento está relacionada con el valor del tributo ya que habrá empresas que prefieren seguirlo pagando porque le resulta más rentable seguir contaminando; o, viceversa no les resulta rentable pagar el tributo y por ende dejarán de contaminar en el grado en que lo hacían.

Garantías de buen fin: “los agentes económicos que van a iniciar un proyecto con actividad que tenga un riesgo de contaminación, deben pagar a la entidad encargada del Estado una garantía” Gago y Labandeira (1999, p. 26). El fin de este incentivo es que los agentes cumplan con la normativa que regula las actividades que vayan a realizar, ya que si se cumplen podrán obtener de vuelta el dinero consignado.

Otro mecanismo de incentivo son los Bonos de Naturaleza“, siendo éste un tipo de instrumento financiero que surge de acuerdos firmados entre Estados desarrollados u organizaciones no gubernamentales con países subdesarrollados con importantes problemas ambientales y deuda externa elevada” Gago y Labandeira (1999, p. 26). Los países desarrollados o las organizaciones no gubernamentales compran la totalidad o algún porcentaje de la deuda externa de los países subdesarrollados con la condición de que el país se comprometa a la conservación o mantenimiento de su entorno ambiental o de un espacio de relevancia.

CAPÍTULO II

2. IMPUESTOS AMBIENTALES

2.1. Definición

Los tributos ambientales son aquellos que gravan la actividad administrativa de prestación de servicios ambientales; y, los que recaen sobre los productos, bienes o actividades contaminantes (energía y transporte) o sobre bienes públicos ambientales (agua). (García, 2011, p. 33).

Hay varias definiciones sobre lo que es el impuesto ambiental y sus finalidades. Los tratadistas Alberto Gago y Xavier Labandeira definen al impuesto ambiental como: “un pago obligatorio que deben realizar los agentes que emiten sustancias contaminantes (a partir o no de un determinado nivel mínimo), siendo calculado por la aplicación de un tipo impositivo (fijo o variable) a una base imponible relacionada con el nivel de descargas al medio natural” (Gago y Labandeira, 1999, p. 40).

También se puede decir que los impuestos ambientales son:

“El conjunto de normas que regulan las relaciones de derecho público y privado, tendientes a preservar el medio ambiente libre de contaminación, o mejorarlo en caso de estar afectado” (Zarim, 1996, p. 67).

En este concepto están claramente establecidos, los dos fines que tiene el impuesto ambiental que son por una parte crear conciencia ambiental sobre preservar el medio ambiente y por otro lado mejorar lo que ya está afectado.

El derecho ambiental es una nueva rama del derecho, que se sustenta de los principios de otras ramas del derecho “... también es una nueva rama interdisciplinaria del Derecho” (Menéndez, 2000, p. 37). Se relaciona directamente con el derecho público, el derecho administrativo en su parte sancionadora, y por su importante énfasis en el efecto reparador y de prevención de los daños ambientales, se relaciona con el derecho privado.

También por otro lado, tiene un carácter de redistribución de lo generado por esta imposición y esto lo relaciona con el aspecto económico del derecho.

Los impuestos ambientales se aplican sobre ámbitos muy diversos como “fuentes de energía, transporte, actividades contaminantes, utilización de recursos naturales” (Lozano, 2010, p. 600).

Después de todo lo expuesto se puede concluir que los impuestos ambientales son imposiciones económicas que tienen los Estados, que los particulares pagan cuando se cumplen ciertas condiciones pudiendo ser por contaminación o emisión. La finalidad de estos impuestos puede ser la de incentivar que los particulares eviten contaminar, o según el principio quien contamina paga que los agentes contaminadores paguen por la contaminación causada.

El mayor problema de la teoría de los impuestos ambientales es el cálculo adecuado de la cuantía del impuesto, debido que éstos deben ser considerablemente altos para que los agentes contaminadores lleguen a la conclusión de que no es rentable seguir contaminando, pero tampoco pueden ser tan excesivos ya que tendría un efecto negativo en la productividad de las empresas llevándolas inclusive a la quiebra.

“Pigou, por otra parte, describió la intervención regulatoria mediante los impuestos, por razón de las cuales se lograría un equilibrio social y privado. Es decir, la sociedad no debe ser quien pague en su conjunto el deterioro ambiental que causan los procesos productivos privados” (Moreno, Mendoza y Ávila , 2002, Impuestos ambientales: lecciones en países de la OCDE y experiencias en México, Recuperado el 15 de agosto de 2012, de <http://www.google.com.ec/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CEIQFjAA&url=http%3A%2F%2Fredalyc.uaemex.mx%2Fsrc%2Finicio%2FForazarDescargaArchivo.jsp%3FcvRev%3D136%26cvArt%3D13603108%26nombre%3DRese%25F1a%2520de&ei=fnMsUMijPILzyAHT14DwCA&usq=AFQjCNGbeXKBvJz46sdd8FQe7YXIV-hTcw>).

Debido al cambio climático y todos los fenómenos naturales ligados a él, ha provocado que los Estados tomen conciencia sobre lo importante de

implementar todas las normas legales, económicas, para cuidar y remediar los daños del medio ambiente. Pero a pesar de esto este tipo de impuestos es de aplicación muy reciente en los países de América Latina. En cambio en los países de Europa están más avanzados en este tema y hay varios tipos de impuestos ambientales que ya se aplican y con mucha efectividad en países como Suecia, Finlandia, España, etc.

2.1.1. Clases de impuestos ambientales.-

De acuerdo a la Agencia Europea de Medio Ambiente indica tres modalidades fundamentales de impuestos ambientales en su informe del año 2000.

Los denominados tributos “redistributivos o de recuperación de costos”, los “incentivadores o modificación de conductas” e “impuestos ambientales de finalidad fiscal” Lozano (2010, p. 600).

2.1.1.1. Los impuestos redistributivos.-

El objeto de estos impuestos son: “financiar la protección ambiental mediante la recuperación de costes públicos ocasionados por el sujeto contaminante”. Lozano (2010, p. 600).

Con estos impuestos se intenta recuperar los costos de la administración por la realización de actividades donde se beneficien los particulares, y estas actividades tengan una relación ambiental. Este tipo de impuesto no genera ningún tipo de incentivos en los particulares.

2.1.1.2. Los impuestos incentivadores.-

Su finalidad es exclusivamente, incentivar la conducta de los particulares y no tiene ningún objeto recaudatorio. “Como medidas tributarias de incentivo ambiental (...) son los recargos, restricciones o limitaciones de beneficios fiscales, o cualquier medida que suponga un incremento de la cuota tributaria introducida con este fin incentivador sobre cualquier tributo” (Lozano, 2010, p. 602).

Este tipo de impuestos tienen varias críticas debido a que no tienen finalidad ni capacidad recaudatoria y se van contra uno de los principios del sistema tributario que es el de capacidad económica.

Aunque este tipo de impuestos no sea el fin la recaudación, igual se obtiene ingresos de estos impuestos, que pueden ser utilizados en programas de cuidado ambiental.

2.1.1.3. Impuestos ambientales de finalidad fiscal.-

Son impuestos que “aplican una política fiscal que considera las actividades con incidencia ambiental” (Lozano, 2010, p. 604).

La finalidad de estos impuestos es la clásica de los tributos, estos es la recaudación cuyos ingresos son destinados a planes únicamente ambientales.

2.2. Características.-

Los impuestos ambientales tienen algunas características especiales que se detallan a continuación:

2.2.1. La potestad tributaria.-

Es la potestad única que tiene el Ejecutivo para presentar los proyectos de ley en materia tributaria ante el órgano legislativo, lo cual implica que solo este poder del Estado puede crear impuestos y entre esos los impuestos ambientales.

En el caso del Ecuador cualquier reforma tributaria que se quiera presentar se regula bajo el procedimiento antes citado, no obstante es un poco más complicado en el caso de países europeos como España donde hay comunidades autónomas donde ya tienen leyes tributarias que regulan algunos ámbitos ambientales en dichos sectores, pero aun así la potestad tributaria sigue siendo del poder central donde su papel es intentar realizar las reformas tributarias sin que recaigan sobre un hecho imponible ya gravado con

anterioridad, “esto hace que sea difícil la creación de nuevos tributos medioambientales” (García, 2011, p. 24) lo cual genera que a la larga los impuestos locales sean anulados.

2.2.2. El principio de capacidad económica.-

“El principio de capacidad económica, preside la definición de tributo como elemento esencial del principio constitucional de justicia tributaria que exige que los hechos imponibles de los distintos tributos estén configurados de forma que sean manifestación de cierta capacidad económica” García (2011, p. 24).

Las actividades contaminantes que tienen algún trasfondo económico, manifiestan una capacidad económica susceptible de imposición, como ya se dijo anteriormente lo más difícil es fijar la cuantía exacta que cada sujeto debe pagar. Aunque se pueda analizar los hechos imponibles, como cuanta basura se genera o cuanto se contamina con productos contaminantes, estos no constituyen por sí mismos manifestaciones de la capacidad económica de una persona o empresa.

Por esta razón hay una serie de detractores de estos impuestos, ya que dicen que la capacidad económica no se toma en cuenta en este tipo de impuestos y que únicamente toman los hechos imponibles como cuanta basura se genera o cuantos productos contaminantes se vierten como un mero parámetro.

Otro sector de la doctrina considera que: “En el caso de los tributos ambientales, el hecho imponible debe corresponder a una actividad nociva para el medio ambiente que a la vez sea indicativa de una determinada capacidad económica” (García, 2011, p. 25).

La capacidad económica está ligada estrechamente con el principio de quien contamina paga, ya que los dos principios se entrelazan de acuerdo al patrimonio de los agentes contaminadores.

En conclusión:

“Los tributos ambientales no pueden ni deben renunciar a gravar un índice potencial de capacidad económica que se manifiesta en el daño causado al medio ambiente, por determinados elementos, conductas y actividades contaminantes, pero el fin que los justifica es modificar la conducta contaminante atendiendo a los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados” (Soler, 2008, p. 96).

2.2.3. La extrafiscalidad del impuesto ecológico.-

Los principales fines de la tributación ambiental deben ser: generar recursos, desalentar prácticas ambientales nocivas e incentivar acciones beneficiosas al medio ambiente. La primera constituye la finalidad clásica, fundamento del origen de la tributación. Las dos restantes consisten en derivaciones extra fiscales. (Toscano, 2006, p.118).

Los fines del tributo se dividen en dos tipos: los fines fiscales y los extra fiscales.

Los fines fiscales: se entiende que el fin principal de los impuestos es el de recaudar, “es la finalidad común a todas las normas tributarias por su naturaleza financiera”. (Amatucci, 2011, p. 239).

Hasta hace no mucho tiempo atrás, muchos tratadistas consideraban que el único fin de los tributos era el de la recaudación, pero ahora se reconoce que los tributos no solo ayudan a la recaudación de ingresos del estado sino que también a través de los tributos se pueden seguir las políticas que cada estado requiere según sus propias necesidades.

El fin que persiguen los tributos ecológicos es la protección del medio ambiente; y, la finalidad de los tributos en general es recaudar ingresos para que el Estado pueda cumplir con sus obligaciones, pero cuando se habla de tributos ambientales éstos tienen un carácter extra fiscal esto quiere decir que estos tributos no persiguen el fin recaudatorio de cualquier tributo sino que la

finalidad de éste es el de incentivar a los agentes económicos para el cuidado del medio ambiente.

El carácter extra fiscal de los tributos, está establecido en el artículo 6 del Código Tributario:

Art. 6.- Los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, servirán como instrumento de política económica general, estimulando la inversión, la reinversión, el ahorro y su destino hacia los fines productivos y de desarrollo nacional; atenderán a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurarán una mejor distribución de la renta nacional. (las negritas y el subrayado es mío).

En este artículo se hace mención que el fin de los tributos está mucho más allá que recaudar, ya que considera al tributo como una institución jurídica y financiera cuyo fin es obtener recursos y generar políticas para el sostenimiento de las necesidades del Estado.

Los tributos ecológicos buscan crear mecanismos incentivos, mediante los cuales los agentes contaminadores busquen nuevas alternativas para realizar sus actividades con menos daños al medio ambiente. Pero cabe recalcar que estos tributos también generan grandes ingresos al estado, los cuales deben ser utilizados para cuidados ambientales y para resarcir los daños ambientales ya causados.

En conclusión:

“Los impuestos extra fiscales tienen una finalidad financiera, sin perjuicio de que al mismo tiempo se utilizan a la consecución de otros objetivos. Por lo tanto, las finalidades recaudatorias de un tributo medioambiental pueden manifestarse de dos formas:

- Modificar los hábitos de los consumidores mediante el incremento de precios.

– Generar mayores ingresos para la Administración, a cambio de reinvertirlos en programas y políticas medioambientales” (García, 2011, p. 29).

“Las funciones fiscales y extra fiscales de los tributos pueden y deben coexistir (...) cualquier propuesta de finalidad ambiental debe guardar coherencia con los elementos básicos configuradores para cada tributo, lo importante es no desnaturalizarlos. (...) No se debe perder la perspectiva de su propósito fiscal básico: generación de recursos ni de tampoco de finalidades extra fiscales tales como desalentar prácticas ambientales nocivas o acciones beneficiosas al medio ambiente”. (Toscano, 2006, p. 140).

El problema que se puede generar con los impuestos extra fiscales, es que se puede generar una doble imposición ya que se puede aplicar un tributo fiscal y uno extra fiscal sobre los mismos hechos generadores, por ello se deben introducir los tributos extra fiscales coordinando adecuadamente con las demás instituciones tributarias vigentes en un Estado.

2.2.4. La afectación de la recaudación.-

La afectación que tiene la recaudación de estos impuestos, se puede confundir con los costos y tarifas que se cobran por la prestación de servicios lo que se conoce como tasas y contribuciones especiales.

Pero siempre hay que tener en consideración que los tributos nacen de la potestad tributaria que tiene exclusivamente el Estado; y, las tasas o tarifas por los servicios medioambientales son las contraprestaciones que realizan los agentes económicos por el servicio que presta la Administración.

El impuesto ambiental recauda sobre la agresión al medio, siempre dentro de los límites que establece la ley. “En definitiva, lo que se persigue es exigirle al contaminante una contribución por la contaminación producida o, en su caso, hacerle pagar el coste externo que se ahorre, y para conseguirlo se

interrelaciona el tributo con el coste provocado prestado por un determinado ente público” (García, 2011, p. 32).

2.2.5. El carácter penalizador y coactivo del impuesto ecológico.-

Hay varias teorías que dicen que implementar medidas tributarias con el fin no recaudatorio no es lo correcto, pues en realidad la Administración lo que hace con esto es sancionar o multar y esto lo podrían hacer mediante otros instrumentos jurídicos.

Pero hay varias diferencias entre las sanciones e impuestos, las sanciones se aplican por la realización de hechos ilícitos que se van contra la ley y las buenas costumbres, en cambio los tributos ambientales siempre gravan actividades lícitas. El impuesto cumple la función de incentivar a los agentes económicos, a cuidar al medio ambiente en cambio con las sanciones el único objetivo es penalizar las actuaciones de los sujetos que no cumplen con lo establecido en la ley. El tributo crea vías alternativas ya que ofrece incentivos a los sujetos en cambio las sanciones son inflexibles.

Las leyes tributarias pueden desalentar ciertos comportamientos que se consideran indeseables, pero tienen como soporte fundamental el que tales conductas no están prohibidas, son lícitas, por lo tanto, abiertamente permitidas. (Amatucci, 2011, p. 251).

El Capítulo IV del Código Tributario Ecuatoriano en su artículo 323 indica cuales son las penas y sanciones:

Art. 323 Son aplicables a las infracciones, según el caso, las penas siguientes:

- a) Multa;
- b) Clausura del establecimiento o negocio;
- c) Suspensión de actividades;

- d) Decomiso;
- e) Incautación definitiva;
- f) Suspensión o cancelación de inscripciones en los registros públicos;
- g) Suspensión o cancelación de patentes y autorizaciones;
- h) Suspensión o destitución del desempeño de cargos públicos;
- i) Prisión; y,
- j) Reclusión Menor Ordinaria

Estas penas se aplicarán sin perjuicio del cobro de los correspondientes tributos y de los intereses de mora que correspondan desde la fecha que se causaron.

Estos tributos e intereses se cobrarán de conformidad con los procedimientos que establecen los libros anteriores

En este caso el Código Tributario, indica que las sanciones van desde las multas hasta la prisión y que aparte de la sanción se cobrará con mora los tributos adeudados. En este artículo queda señalado muy claro, que se sancionará si no se cumple con el pago de un tributo o se comete algún delito relativo a esta rama; es muy importante señalar que no se puede tomar a los impuestos como medios de sanción a los agentes económicos por contaminar el medio ambiente sino es una forma de incentivo o de modificar la forma de actuar de estos agentes frente a la contaminación que están generando.

No significa que en el ordenamiento tributario no exista o no puedan existir normas de carácter sancionatorio, pero ellas están para reprimir las conductas que atentan contra el régimen tributario, que busca evitar por medios fraudulentos, el cumplimiento de los deberes impositivos, que se sustraen al cumplimiento de tales obligaciones o al pago de las sumas debidas. (Amatucci, 2011, p. 252).

2.2.6. La naturaleza del impuesto ecológico y su cuantificación.-

Es muy fácil confundir un impuesto con una tasa o contribución especial ambiental, por eso hay que analizar la naturaleza del impuesto ambiental y la forma como se cuantifica el valor que hay que pagar por este.

Una de las características de la naturaleza del impuesto ambiental, es que por su forma de aplicación, evita una actuación directa de la Administración sobre cada caso concreto, lo que facilita la imposición y el cumplimiento de los objetivos del impuesto frente a los daños medioambientales que pueden causar los particulares. Ya que se puede aplicar una tarifa en la que se tenga en cuenta la cantidad, frecuencia y calidad de la agresión, sin que se vea afectada por la lentitud del sistema de la administración.

Rosembuj ve al impuesto ambiental como “un instrumento económico que presenta unas características insustituibles como elemento que incide en la voluntad, y por lo tanto en la toma de decisiones dentro de la empresa, y en el consumidor final, y al mismo tiempo presenta las características generales de todo impuesto: es un impuesto ordinario, recaudador; y está legitimado por los principios de justicia tributaria, capacidad económica, igualdad y no confiscatoriedad” (Rosembuj, 2009, p. 159).

El impuesto ambiental grava el daño ambiental por eso “los presupuestos sobre los que descansa el impuesto ambiental **deben ser nuevos**, respecto de los preceptos tradicionales, ya que se exhibe una capacidad económica distinta: La potencialidad mediata e inmediata de producir daño ambiental” (García, 2011, p.35). (las negritas y el subrayado es mío).

En consecuencia hay ciertos requisitos para que afirmar que son impuestos ambientales:

“1. El hecho imponible deberá ser manifestación de la capacidad económica del sujeto pasivo en relación con el objeto medioambiental a alcanzar.

2. El sujeto pasivo deberá ser el adecuado para cumplir la finalidad medioambiental.

3. Las exenciones deben ser las adecuadas.

4. La base imponible debe cuantificar la carga contaminante.

5. El tipo de gravamen debe ser adecuado a la carga contaminante.”
(García, 2009, pp. 36-37).

Sin estos requisitos es muy difícil que se pueda llamar impuestos ambientales, ya que hay que tener en cuenta si está correcto el sujeto pasivo, si la autoridad es la competente y si la base imponible se ha calculado correctamente.

2.3. Elementos básicos de los impuestos ambientales.-

Uno de los elementos básicos para el diseño de un impuesto ambiental, es que exista un vínculo entre el impuesto y el problema ambiental que se pretende solucionar.

Para que exista esta relación se requiere de dos factores:

- a) La materia sometida a gravamen: en un principio debería tener relación la finalidad que pretende el impuesto y la materia que somete a gravamen pero esto no siempre es así “las dificultades en el orden práctico pueden hacer que el impuesto opte por gravar materias alternativas, no siempre bien relacionadas con el daño ambiental que se pretende corregir”. (Gabo y Labandeira, 1999, p.41).
- b) El método de evaluación elegido: Para ello hay dos posibilidades:

b-1) Métodos directos: determinan la base imponible mediante procedimientos directos de cálculo de las emisiones contaminantes producidas.

b-2) Métodos indirectos u objetivos: los impuestos ambientales pueden recurrir a métodos indirectos, que determinan la base imponible utilizando indicadores físicos o económicos que se consideran representativos del deterioro ambiental producido. Gago y Labandeira (1999, p. 41).

La efectividad del impuesto ambiental depende de que con esto se altere las conductas contaminantes de los agentes, implementando mejores tecnologías para combatir con la contaminación generada por éstos.

Pero también para que sean efectivos los impuestos ambientales, se deben considerar otros aspectos importantes como que los impuestos ambientales deben ser suficientemente fuertes para que los agentes contaminantes se den cuenta que les resulta mejor invertir en tecnologías limpias que pagar el impuesto.

Aparte de la efectividad de los impuestos en materia ambiental, también deben ser efectivos en materia fiscal ya que no puede existir un impuesto ambiental que no sea efectivo en la recaudación.

“Lo primero que se debe considerar son las posibilidades de integración de los impuestos ambientales en los sistemas fiscales vigentes. Cuanto mayor sea el aprovechamiento por parte del impuesto ambiental de las técnicas y mecanismos fiscales existentes, menores serán los inconvenientes derivados de sus procedimientos de cálculo, liquidación y gestión.” (Gago y Labandeira, 1999, p. 49).

Otro factor relevante para la eficacia de estos impuestos es la aceptación social que éstos tengan, “es probable que los impuestos ambientales tengan una mayor aceptación social cuando contribuyan a sanear el medio degradado y no

generen un fuerte incremento de la presión fiscal.” (Gago y Labandeira, 1999, p. 50).

En consecuencia, para que los impuestos ambientales sean eficaces deben cumplir una serie de requisitos y características particulares, siempre llevando un equilibrio entre la efectividad económica y la efectividad ambiental.

2.4. Efectos de la imposición ambiental

Los efectos de la imposición ambiental, tienen relación básicamente con el diseño impositivo y con la magnitud de los hechos gravados y los tipos utilizados.

2.4.1. Los efectos económicos de la imposición ambiental se dividen en dos clases:

2.4.1.1. Los efectos microeconómicos:

“Son los cambios de comportamiento que se derivan del uso de políticas ambientales de instrumentos correctores vía precios.” (Gago y Labandeira, 1999, p. 63).

Pero si hay un mal diseño de impuestos ambientales, puede generar que agentes no relacionados con la contaminación sufran la incidencia del impuesto generando una deficiencia en la economía.

Los cambios de comportamiento pueden ser varios como adoptar tecnologías nuevas mejores para el medio ambiente, o incentivando cambios en la producción de los productos o modificando el consumo de bienes que son nocivos para el medio ambiente, los cambios de comportamiento pueden ser sobre las personas o sobre las empresas, pero el éxito de que se den estos comportamientos depende de cómo se apliquen los impuestos ambientales.

2.4.1.2. Los efectos macroeconómicos:

Desde esta perspectiva los impuestos ambientales pueden afectar las variables económicas fundamentales:

“En primer lugar, es probable que se introduzcan alteraciones al alza en el nivel de precios de la economía (...) en una situación en la que el control de precios constituye un objetivo básico de política económica, parece conveniente introducir los impuestos ambientales de forma gradual y evitar su traslación abusiva de precios (...) También se puede afectar la senda de crecimiento de la economía afectando los niveles de empleo e inversión” (Gago y Labandeira, 1999, p. 65).

Para las consideraciones macroeconómicas hay que tener mucho cuidado en la imposición de impuestos ambientales sobre las empresas ya que puede bajar el consumo, la producción y el empleo ya que se encarece la producción. Por eso se intenta minimizar los riesgos a través de subsidios, exenciones y compensaciones a las empresas dirigiendo la carga impositiva a los consumidores finales.

2.4.2. Los métodos para evaluar los efectos de la imposición ambiental son cuatro:

2.4.2.1. Modelos input- output:

Con este modelo es posible “conocer los efectos originados por la introducción de un impuesto ambiental aplicado en una fase productiva o en un sector económico determinado. Los modelos input – output son especialmente apropiados para estimar las modificaciones de precios y los efectos ambientales originados por la imposición ambiental.” (Gago y Labandeira, 1999, p. 67).

Este tipo de modelo en la práctica es eficaz al analizar los efectos de los impuestos ambientales pero al corto plazo.

2.4.2.2. Modelos macroeconómicos estructurales:

Con este modelo se permite “vincular datos económicos convencionales con indicadores ambientales, estos modelos permiten evaluar las consecuencias de los instrumentos de control ambiental, aunque sea en un horizonte temporal, estos modelos proporcionan información sobre las principales variables económicas (crecimiento, inflación, desempleo, etc.)” Gago y Labandeira (1999, p. 67).

2.4.2.3. Modelos de equilibrio general:

Este modelo permite “superar muchos de los problemas teóricos a que se enfrentan los métodos precedentes. Su objetivo es analizar los efectos de cambios determinados exógenamente sobre los equilibrios de los distintos mercados que componen la economía, informando de los efectos sobre las principales variables económicas” Gago y Labandeira (1999, p. 67).

2.4.2.4. Estimaciones con datos micro:

El cálculo de los efectos de los impuestos ambientales a partir de las estimaciones con datos micro, se ven limitadas debido a la ausencia de datos fiables y continuos.

“Las ventajas de la estimación con datos micro son múltiples. Se modeliza el comportamiento de los agentes, con lo que los efectos incentivadores del impuesto pueden ser analizados explícitamente. Además, se pueden proporcionar medidas de bienestar y analizar los efectos distributivos del impuesto. Este análisis son válidos en el corto plazo y para un grupo específico de agentes económicos”. (Gago y Labandeira, 1999, p. 68).

En conclusión se puede decir que estos métodos se pueden aplicar de acuerdo a las necesidades de la investigación, que todos tienen puntos buenos y malos,

y que para tener un análisis más completo se puede combinar lo mejor de las metodologías.

CAPÍTULO III

3. REFORMAS FISCAL VERDE EN PAÍSES DE EUROPA

Antes de entrar a analizar las reformas ambientales en materia fiscal en los países de Europa, se debe examinar todos los esfuerzos que han venido haciendo muchos países sobre todo los desarrollados para crear una base jurídica sólida para que todos tengan que utilizar tecnologías más limpias, y de alguna forma crear conciencia ambiental en todos los agentes económicos para que se pueda detener el cambio climático y se pueda generar un medio ambiente más sano para los presentes y las futuras generaciones. .

En diciembre de 1972 se creó el Programa de las Naciones Unidas sobre el medio ambiente (PNUMA o UNEP), “los fines de esta institución están dirigidos a promover, orientar e implementar programas de cooperación internacional en materia ambiental” (Lozano, 2010, p. 65).

Esta institución desde su creación ha desempeñado un papel muy importante, ya que ha servido de mecanismo para el desarrollo del derecho internacional del medioambiente, a través de sus foros y sus planes de acción en diversos campos del derecho ambiental.

En junio de 1992 se realizó la conferencia de las Naciones Unidas sobre Medio Ambiente y Desarrollo celebrada en Río de Janeiro, llamada la Cumbre de la Tierra, de la cual nace la Declaración de Río sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo que tiene 23 principios los cuales establecen las bases para el desarrollo sostenible de los estados. Aquí consta un principio fundamental que es el principio 16 quien contamina paga es un principio esencial en materia fiscal ambiental.

“Fue un hito decisivo en las negociaciones internacionales sobre las cuestiones del medio ambiente y el desarrollo. Se llegó a la conclusión

de que para satisfacer **"las necesidades del presente sin comprometer la capacidad de las futuras generaciones para satisfacer las propias", la protección del medio ambiente y el crecimiento económico habrían de abordarse como una sola cuestión.** A partir de entonces, la protección del medio ambiente se ha convertido en una cuestión de supervivencia para todos. Los objetivos fundamentales de la Cumbre eran lograr un equilibrio justo entre las necesidades económicas, sociales y ambientales de las generaciones presentes y de las generaciones futuras y sentar las bases para una asociación mundial entre los países desarrollados y los países en desarrollo, así como entre los gobiernos y los sectores de la sociedad civil, sobre la base de la comprensión de las necesidades y los intereses comunes".(http://huespedes.cica.es/huespedes/gimadus/21/03_derecho_y_medioambiente.html leído 23/09/12). (las negrillas y el subrayado es mío).

Hace apenas unos meses atrás el 22 de junio del 2012 se realizó la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Desarrollo Sostenible RIO + 20 en la ciudad de Rio de Janeiro, aquí se llegó a la conclusión de que (la prioridad de los Estados es el uso de economías verdes y la erradicación de la pobreza como piezas claves para el desarrollo sostenible).

En el resumen de esta conferencia hay varios puntos claves donde los Estados miembros reconocen:

“Reconocemos que la economía verde en el contexto del desarrollo sostenible y la erradicación de la pobreza mejorará nuestra capacidad para gestionar los recursos naturales de manera sostenible con menos consecuencias negativas para el medio ambiente, mejorará el aprovechamiento de los recursos y reducirá los desechos.

Invitamos también a las empresas y la industria, según proceda y de conformidad con la legislación nacional, a que contribuyan al desarrollo

sostenible y a que formulen estrategias de sostenibilidad que incorporen políticas de economía verde, entre otras cosas.

Reconocemos que los esfuerzos de los países en desarrollo que deciden adoptar políticas de economía verde en el contexto del desarrollo sostenible y la erradicación de la pobreza deben recibir apoyo consistente en asistencia técnica y Tecnológica”.
(<http://www.unep.org/pdf/RIOFinalSP.pdf> leído 23/09/2012).

Al final del informe los países miembros se acogen a los compromisos que han sido voluntariamente asumidos en la Conferencia.

La Unión Europea en el año 1992 a través de la Comisión Europea, propuso el proyecto más ambicioso hasta esa época en relación a materia fiscal ambiental y fue la aplicación de un impuesto sobre energías y emisiones de dióxido de carbono, “este impuesto fue diseñado para mejorar la eficiencia energética de los países de la Unión y, fundamentalmente, para controlar las emisiones europeas de CO2.” (Gago y Labandeira, 1999, p. 60).

La Agencia Europea del Medio Ambiente, realiza informes sobre varios temas relevantes para los países miembros de la Unión Europea, dentro de estos realizaron informes sobre los impuestos medioambientales, donde se analizaron los problemas que generan más daños ambientales como por ejemplo el crecimiento acelerado del parque automotor y las posibles soluciones a dicho problema.

En el informe de la AEMA (Agencia Europea del Medio Ambiente), celebrada en París el 15 de julio del 2000, dice que están conscientes de que hasta esa fecha no se había logrado muchos avances en materia fiscal ambiental pero que hay grandes expectativas que con estos impuestos, se logre un cambio de fondo de los agentes económicos para poder mitigar los daños ambientales, ya que cada año se ve los efectos que el cambio climático tiene sobre el planeta.

Este informe indica cuales son los puntos principales que se deben intensificar en los países miembros de la Unión Europea:

“- Avance a escala de la UE en la política de armonización fiscal y establecimiento de una base medioambiental.

- Cooperación con las autoridades fiscales de los Estados Miembros.
- Adecuado diseño, planificación y desarrollo en la aplicación de los impuestos medioambientales.” (Informe de la AEMA, París 15 de julio de 2000).

En el informe de la AEMA, se espera que se estimule el desarrollo de políticas en el ámbito ambiental, para conseguir los cambios estructurales se precisan de reformas fiscales más globales.

En el Quinto Programa de Acción Ambiental de la U.E. de 1992 se recomienda uso de instrumentos económicos como los tributos ambientales, desde entonces su utilización ha registrado escasos avances a nivel de la U.E. Sin embargo, el nivel de los Estados miembros ha tenido un lugar un continuo aumento del uso de impuestos ambientales. Esto se aprecia especialmente en los países escandinavos, pero también en Austria, Bélgica, Francia, Alemania y el Reino Unido.

Por datos proporcionados por la OCDE (Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico) se puede saber que los países con mayor contaminación de CO₂ son Estados Unidos, China, Rusia, India y Japón, pero los países con mayor carga fiscal ambiental son Holanda, Dinamarca, Australia, Noruega y Suecia.

Estos países se han centrado en políticas fiscales de recaudación sobre productos energéticos que producen la mayor cantidad de CO₂, emisión de aire contaminado, impuestos a vehículos con mayor contaminación tanto por kilometraje de uso como por peso del mismo, contaminación que se puede hacer al agua, generación de residuos tóxicos.

También es bueno considerar los cambios en materia fiscal medioambiental dentro de los países que conforman la OCDE.

Las primeras aplicaciones serias de los impuestos ambientales, se dieron en los años ochenta con los primeros informes de la OCDE, “El impuesto sobre el CO2, generalmente instrumentado en el consumo de combustibles fósiles, constituye un elemento fundamental en las discusiones sobre política ambiental y fiscal en muchos países de la OCDE”. (Gago y Labandeira, 1999, p. 53).

Los impuestos ambientales ya han sido puestos en práctica en los países miembros de la OCDE desde hace ya varios años tal como se describe en el cuadro a continuación:

ALGUNOS IMPUESTOS AMBIENTALES ESPECÍFICOS EN LA OCDE

Aceites lubricantes	Finlandia, Holanda
Baterías	Bélgica, Canadá, Dinamarca, Portugal y Suecia
Bolsas plásticas	Islandia, Italia
Embases no retornables de bebidas	Bélgica, Canadá, Dinamarca, Finlandia, Noruega
Fertilizantes	Austria, Finlandia, Suecia
Halones y CFCs	Australia, Dinamarca, EE.UU
Materiales vírgenes o sin refinar	Dinamarca
Neumáticos	Austria, Canadá, Portugal
Papel no reciclado	Bélgica, Francia
Pesticidas	Bélgica

Tomado de: OCDE 1998.

Si bien los países de la Unión Europea son los más avanzados en la aplicación de impuestos ambientales, cabe recalcar que los países del norte de Europa son los que han adoptado políticas más intensas sobre los impuestos ambientales.

En los países europeos en especial los países del norte de Europa, han realizado las reformas tributarias reduciendo la tributación sobre la renta a favor

de los tributos sobre el consumo, donde se incluyen los impuestos ambientales, a esto se llama Reforma Fiscal Ambiental. El pionero en hacer una reforma fiscal implementando impuestos sobre las energías y las emisiones de carbono fueron los Países Bajos.

“En el derecho europeo, las figuras tributario-ecológicas existentes o proyectadas más representativas, se encaminan a proteger, fundamentalmente, el agua y el aire, quedando en un segundo plano el suelo, y muy por detrás el paisaje”.(http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/hurtado_c_m/capitulo6.pdf leído 26/09/2012), al igual que la figura tributaria más utilizada para la reducción de sustancias contaminantes es la del impuesto, pero su objetivo principal de aplicación es la de alcanzar los estándares de la política ambiental que tienen los estados. Ya que de esta manera no se incide de forma directa sino indirecta ya que los agentes contaminadores buscarían para su beneficio económico vías mejores para el cuidado del medio ambiente

“Como por ejemplo Dinamarca en 1990, estableció un impuesto sobre ciertos materiales de construcción para promover el reciclaje, en Francia existe un impuesto local sobre los residuos sólidos urbanos que grava a todos los inmuebles sobre la propiedad edificada y a partir de 1992 se introdujo el impuesto sobre la descarga de residuos sólidos urbanos asimilados, que constituye una contribución parafiscal que deben liquidar las empresas por la recolección de residuos, cuyos ingresos afectan al tratamiento de residuos por las autoridades locales y federales”.(http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/hurtado_c_m/capitulo6.pdf leído 27/09/2012).

Como se ha dicho los países del norte de Europa, han sido los pioneros en la implantación de los impuestos ambientales en el mundo, por lo que a continuación se analizarán las reformas en materia fiscal ambiental más representativas de dichos países.

3.1. Reforma fiscal ambiental en Suecia.-

La primera reforma fiscal en Suecia fue aprobada en el año de 1990 y se instrumentó mediante la introducción de impuestos sobre las emisiones de CO₂ y SO₂ para el control del cambio climático y la lluvia ácida, dos cuestiones prioritarias en la política ambiental de Suecia.

La reforma fiscal se basó en una reducción significativa del impuesto sobre la renta, que fue compensada por la aplicación de la base imponible del IVA y por una serie de nuevos impuestos ambientales sobre todo el carbón y el azufre.

Suecia además aplicar un cargo a las emisiones de óxidos de nitrógeno cuyos ingresos totales se reintegran a las plantas de energía de las que se recauda el impuesto, en proporción a la cantidad de energía que generan.

En este país después de dos años posteriores a la aprobación de la primera reforma fiscal ambiental se establecieron doce nuevos hechos imponibles con finalidad ambiental, desde un impuesto sobre las emisiones de CO₂ aplicando el consumo de todos los combustibles fósiles, hasta un impuesto sobre el SO₂ pasando por otros impuestos ambientales específicos de menor cantidad (impuestos sobre fertilizantes, pesticidas, gasolina con plomo). (Gago y Labandeira, 1999, p. 77).

En 1995 se creó una comisión sobre fiscalidad ambiental, siendo esta la encargada de evaluar la experiencia de los impuestos ambientales aplicados hasta este momento y analizar la posibilidad de un nuevo incremento de estos impuestos.

Suecia ha reestructurado la imposición sobre la energía y otros tributos ambientales, gravando con un impuesto el contenido de carbono, según los combustibles, petróleo, carbón, gas natural, gas líquido y gasolina. Se estima que la reforma fiscal en Suecia ha integrado la función incentivante y recaudatoria de la fiscalidad ambiental, en torno a impuestos vertebrales ya vigentes y unos tributos sobre productos

nocivos o vertidos contaminantes. Cabe destacar que existe una tendencia generalizada de armonizar en un único impuesto sobre el consumo tratándose de productos, bienes y materiales contaminantes, sobre el modelo de valor añadido conforme a la respectiva cantidad contaminante.

(http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/hurtado_c_m/capitulo6.pdf leído 27/09/2012).

3.2. Reforma fiscal ambiental en Noruega.-

Igual que en Suecia el gobierno noruego en 1990 creó una comisión que analizaría las imposiciones ambientales, sus recomendaciones hicieron que en 1992 se pusiera en práctica un esquema semejante al aplicado en Suecia.

El impuesto sobre el CO₂ entró en vigor en 1992, luego se hizo extensivo al carbón utilizado para la obtención de energía, a la piedra caliza y al gas, en 1999 el impuesto se amplió a algunos sectores que hasta la fecha estaban exentos (flota de suministros del Mar del Norte, transporte aéreo nacional y transporte de cabotaje) y también se estableció un sistema de permisos negociables para los demás sectores exentos (metal, productos químicos industriales, cemento, productos de refinería, gas de uso doméstico, pesca).

En un contexto de una fuerte dependencia económica en el sector energético, la actitud reformista noruega ha sido más cauta que la sueca, con una visión más gradual, ambivalente y de largo plazo. Estrategia que se ha concretado en la búsqueda de un modelo idealizado de reforma fiscal basada en la idea de combinar mejora ambiental y creación de empleo, neutro en términos competitivos y recaudatorios y muy selectivo con la introducción de nuevos impuestos ambientales, afectados en todo caso a la reducción de la imposición sobre el trabajo. (Gago y Labandeira, 1999, p. 78).

En Suecia, una parte de los ingresos provenientes de los impuestos ambientales se utilizó para reducir el impuesto sobre la renta, hay otros impuestos relacionados con el medio ambiente que afectan a productos diversos, tales como los vehículos de motor, los pesticidas, el tricloroetano y tetracoloroetano y diversos tipos de envases y residuos.

En el año de 1994 se creó otra comisión para analizar los efectos y consecuencias de la aplicación de los impuestos ambientales sus recomendaciones fueron:

Las recomendaciones se centran en la expansión gradual de la imposición ambiental energética existente, eliminando exenciones e igualando tipos en función del daño ambiental, en la reducción de incentivos, perniciosos para el medio ambiente en la imposición directa, y en la incorporación de una serie de impuestos ambientales específicos. Con la recaudación extra obtenida por estas tres vías, se reducirán las cargas fiscales sobre los trabajadores. Gago y Labandeira (1999, p. 78).

3.3. Reforma fiscal ambiental en Dinamarca.-

El Gobierno de Dinamarca estableció como objetivo para el período 1994-1998 una reducción del 20% en las emisiones del CO₂, pero para ello se debía implementar un impuesto específico sobre las emisiones del CO₂, por ello en 1993 se materializó esta idea con la introducción de una primera fase de un impuesto sobre las emisiones de CO₂, aplicado sobre las familias y sobre las empresas con una afectación superior a las segundas debido que con la recaudación de las segundas se financiaría proyectos de ahorro energético para las empresas.

Con la reforma tributaria se pretende lograr una reducción de las tasas de impuestos marginales en todos los tramos del impuesto sobre la renta, eliminar algunos vacíos legales de la ley tributaria y transferir gradualmente en el ingreso tributario por rentas y trabajo a la contaminación y a la escasez de recursos naturales.

El aumento de ingreso obtenido por estos gravámenes se reintegraba a su totalidad al sector industrial mediante reducciones de los pagos de las empresas a la seguridad social y ayudas de inversión para el ahorro de energía. También ha entrado en vigor en este país una larga lista de impuestos adicionales como el de los vehículos a motor, los residuos, las aguas servidas, las extracciones de agua, pesticidas y solventes clorados entre otros.

3.4. Reforma fiscal ambiental en Holanda.-

Holanda fue el primer país que se interesó en los impuestos ambientales, el proceso comenzó en los años setenta con la implementación de la tasa contra la contaminación del agua, y tuvo continuidad con la aplicación de cinco impuestos sectoriales hasta los años ochenta, donde se creó la Ley General sobre el Régimen del medio ambiente donde se introduce cargo general a los combustibles que sustituía los cargos anteriores.

En el año 1992 se crea una nueva etapa importante para la imposición ambiental holandesa, se asume por primera vez el argumento del doble dividendo, proponiendo reducir la carga fiscal sobre el trabajo con la introducción de nuevos impuestos ambientales. (Gago y Labandeira, 1999, p. 79).

En el año 1996 se implementa el impuesto regulador de energía el cual se aplica al consumo minorista de energía es decir a hogares, pequeñas empresas, edificios de oficinas, entre otros, los ingresos que se generan de este impuesto que provienen el 60% de los hogares y el 40% de las pequeñas empresas se reintegran a los hogares mediante reducciones de las contribuciones de la seguridad social y permite reducir las contribuciones de las empresas a las seguridad social y financiar programas de eficiencia energética.

Se encuentran vigentes algunos impuestos ambientales que afectan a los residuos, las aguas subterráneas, y la contaminación acústica producida por

los aviones, y se está preparando un nuevo gravamen por kilometraje que sustituirá al impuesto sobre los vehículos de motor. El Gobierno de este país aplicará este impuesto sobre el Kilometraje desde este año, y se calcula que un 60% de los automovilistas pagarán menos bajo este nuevo impuesto.

La armonización del sistema impositivo Holandés con el medio ambiente, aún está en marcha ya que se están realizando todos los cambios necesarios para que se puedan cumplir las políticas ambientales de este país.

3.5. Reforma fiscal ambiental en Finlandia.-

En 1990 Finlandia fue el primer país europeo en implementar un impuesto sobre las emisiones del CO₂, a su sistema fiscal, desde ese año hasta la actualidad se ha ido aumentando de forma progresiva el gravamen de este impuesto.

En el proceso de armonización ambiental del sistema fiscal finlandés, se han tomado otras medidas tales como la entrada en vigor de un nuevo impuesto a los verteros de basura en 1996, además este país aplica impuestos a los vehículos de motor, a los recipientes de bebidas y un cargo a la generación eléctrica en plantas nucleares con el que se financia el manejo de residuos radioactivos. El incremento de estos impuestos ambientales, fue más que compensando con la reducción del impuesto sobre la renta y de las contribuciones a la seguridad social, con el objetivo específico de reducir el desempleo.

La imposición energética juega un papel importante tanto en las políticas ambientales como fiscales del gobierno finlandés. Por un lado, los impuestos sobre el consumo de energía, introducen consideraciones ambientales de forma creciente. Así, los precios de la energía se han elevado sustancialmente en los últimos años, en función de sus características ambientales, especialmente para los consumidores

residenciales. Además estos impuestos energéticos se han utilizado para compensar las pérdidas recaudatorias, originadas por la reducción de la imposición directa personal (renta) en 1997. (Gago y Labandeira, 1999, p. 80).

En resumen, los países del norte de Europa insisten en la reducción de la imposición directa, estos se producen principalmente en los impuestos sobre la renta y la seguridad social.

La reforma fiscal ambiental en estos países ha tenido tres fases:

La primera fase consiste en la adaptación de la imposición indirecta y la reducción de imposiciones directas, en la segunda fase se produce la incorporación progresiva de nuevas figuras impositivas con objetivos ambientales predominantes, la tercera fase define los sistemas compensatorios que deben resolver los problemas distributivos, de competitividad y deslocalización de actividades que pudieran haberse generado en el proceso reformista. (Gago y Labandeira, 1999, pp. 81-82).

3.6. Breve análisis de reforma fiscal ambiental en España.-

España a diferencia de los países de su entorno, es un país en que la utilización de impuestos como instrumentos de política medio ambiental ha tenido un carácter secundario. No se ha aplicado ningún impuesto ambiental en estricto sentido, pero existen figuras impositivas que tienen efecto sobre el medio ambiente, aun así su objetivo primordial es de carácter solamente recaudatorio.

La falta de iniciativa para solventar o al menos mitigar los problemas ambientales tiene como consecuencia una mayor degradación del medio ambiente, España ha adquirido el compromiso como miembro de la Unión Europea y de acuerdo al Protocolo de Kyoto, de no incrementar la emisión de

CO₂ en más de un 15% en el periodo 2008-2012, pero se ha ido incrementando en el paso del tiempo a pesar de sus compromisos establecidos.

El gobierno central no ha establecido ningún impuesto con un objetivo predominantemente ambiental, aunque si existen figuras impositivas con finalidad principalmente recaudatoria que incidan sobre el medio ambiente, por ejemplo:

- En el impuesto de sociedades, la deducción del 10% de las inversiones por adquisición de bienes de inmovilizado inmaterial con fines medioambientales.
- En el IVA, se aplica el tipo reducido del 7% a los servicios de recogida y tratamiento de residuos, limpieza de alcantarillados públicos y tratamiento de aguas residuales; y las entregas de chatarra y residuos de papel, cartón y vidrio están exentas.
- En el impuesto sobre hidrocarburos se integran los siguientes aspectos medioambientales: la distinción entre gasolina con o sin plomo y las que no contienen plomo, contienen hidrocarburos aromáticos. (Informe sobre la Coyuntura Económica del Sector Medioambiental, 2003).

En cambio las Comunidades Autónomas han comenzado desde la década de los ochentas, a establecer figuras impositivas ambientales, siguiendo la tendencia existente en otros países de la OCDE y de la UE.

El establecimiento de impuestos ambientales, por los gobiernos autónomos está relacionado con la búsqueda de financiación y las fuertes restricciones que establece la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), para establecer hechos impositivos, esto ha generado que se considere el impuesto ambiental de carácter extrafiscal como vía de financiación de las comunidades autónomas. En algunas ocasiones los impuestos ambientales que se han implementado en estas regiones son en realidad meros instrumentos recaudatorios.

Las comunidades autónomas que han establecido impuestos ambientales son cuatro: Castilla, La Mancha, Islas Baleares y Extremadura. El impuesto sobre el medio ambiente de Castilla fue declarado inconstitucional y también se ha solicitado la inconstitucionalidad de los impuestos sobre la producción y transporte de energía. Galicia ha sido la pionera en el establecimiento de impuestos sobre las emisiones contaminantes, mediante el impuesto sobre contaminación atmosférica. La Mancha presenta una serie de características comunes con el impuesto gallego. (2002, Informe sobre la Coyuntura Económica del Sector Medioambiental).

Las comunidades autónomas en el ámbito fiscal tienen competencia para crear impuestos, tasas y contribuciones especiales según los artículos 157.1b de la Constitución Española y el artículo 6.1 de la LOFCA.

Las causas más importantes para que España se encuentre retrasada en la imposición de impuestos ambientales a diferencia de la mayoría de los países desarrollados son las siguientes:

- El temor a la pérdida de competitividad de las empresas españolas que es uno de los principales obstáculos a los que se enfrenta el establecimiento del impuesto ecológico, ya que con estos se eleva el costo de la producción y por ende la competitividad.
- Es un elevado costo político ya que con los impuestos ambientales se ven afectados varios grupos importantes.

España debe avanzar con las reformas fiscales medioambientales tal vez no solo estableciendo nuevos impuestos ecológicos, sino puede modificar un impuesto ya existente en el país y hacerlo favorable al medio ambiente, por los siguientes motivos:

- La degradación del medio ambiente es un problema actual que se agravará en los próximos años si no se realizan medidas para intentar mitigar o reparar los daños ambientales.
- España es miembro de la Unión Europea y para ésta la protección del medio ambiente es un tema prioritario y fundamental.
- Sus principales ventajas son una eficacia estática, ser un estímulo a la innovación, constituir una fuente de recursos y ser una aplicación del principio de quien contamina paga.
- La mayoría de los países desarrollados ya han hecho algún cambio fiscal ambiental, esto a largo plazo será una desventaja para España ya que perderá competitividad, aunque a corto plazo se refugie en ella como el principal argumento para no establecer impuestos ecológicos.

El desarrollo de la política medioambiental española mediante el uso de impuestos ambientales no parece una vía probable aún, ya que todavía existen algunos obstáculos para su imposición. En la implementación de los impuestos ambientales se integran aspectos de política fiscal, política ambiental y política comercial, que pueden tener objetivos contrapuestos. La mayor o menor relevancia de cada una de estas políticas determinará el establecimiento y las características del impuesto ecológico.

CAPÍTULO IV

4. IMPUESTOS AMBIENTALES EN EL ECUADOR

4.1. Análisis de la aplicación de los impuestos ambientales en nuestro país, a través de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado.

4.1.1. Constitucionalidad de la Ley.-

La Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, entró en vigencia en el Registro Oficial Suplemento No. 583 del 24 de noviembre de 2011, bajo proyecto de ley de urgencia económica y propuesta por el Ejecutivo de acuerdo a los artículos 135 y 140 de la Constitución de la República.

Art. 135.- Sólo la Presidenta o Presidente de la República podrá presentar proyectos de ley que creen, modifiquen o supriman impuestos, aumenten el gasto público o modifiquen la división político administrativa del país.

Art. 140.- La Presidenta o Presidente de la República podrá enviar a la Asamblea Nacional proyectos de ley calificados de urgencia en materia económica. La Asamblea deberá aprobarlos, modificarlos o negarlos dentro de un plazo máximo de treinta días a partir de su recepción.

El trámite para la presentación, discusión y aprobación de estos proyectos será el ordinario, excepto en cuanto a los plazos anteriormente establecidos. Mientras se discuta un proyecto calificado de urgente, la Presidenta o Presidente de la República no podrá enviar otro, salvo que se haya decretado el estado de excepción.

Cuando en el plazo señalado la Asamblea no apruebe, modifique o niegue el proyecto calificado de urgente en materia económica, la Presidenta o Presidente de la República lo promulgará como decreto-ley

y ordenará su publicación en el Registro Oficial. La Asamblea Nacional podrá en cualquier tiempo modificarla o derogarla, con sujeción al trámite ordinario previsto en la Constitución.

Me he permitido citar de manera extensiva los artículos arriba expuestos, debido a que a mi criterio esta ley es inconstitucional porque vulnera disposiciones constitucionales y legales expresas que se explico a continuación:

El artículo 136 de la Constitución del Ecuador consagra lo siguiente:

Art. 136.- Los proyectos de ley deberán referirse **a una sola materia** y serán presentados a la Presidenta o Presidente de la Asamblea Nacional con la suficiente exposición de motivos, el articulado que se proponga y la expresión clara de los artículos que con la nueva ley se derogarían o se reformarían. **Si el proyecto no reúne estos requisitos no se tramitará.** (Las negritas y el subrayado es mío).

Esta disposición constitucional está establecida también en el artículo 56 de la Ley Orgánica de la Función Legislativa publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 642 de 27 de julio de 2009 donde dispone lo siguiente:

Art. 56.- El Consejo de Administración Legislativa calificará los proyectos de ley remitidos por la Presidenta o Presidente de la Asamblea Nacional y verificará que cumpla, con los siguientes requisitos: **Que se refiera a una sola materia, sin perjuicio de los cuerpos legales a los que afecte;** Que contenga exposición de motivos y articulado; y, Que cumpla los requisitos que la Constitución de la República y esta Ley establecen sobre la iniciativa legislativa. Si el proyecto no reúne los requisitos antes detallados no se calificará (...). (Las negritas y el subrayado es mío).

En este caso la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de Ingresos del Estado, se refiere a varias materias no solo a una, ya que hacen reformas la materia fiscal en varios aspectos que no tienen nada que ver como reformas

fiscales a las tierras rurales, al transporte público a la salida de divisas, también crea impuestos y reformas tributarias ambientales, también hace reformas en materia procesal civil ya que reforma el juicio coactivo.

En la exposición de motivos de dicha ley se toma en cuenta que se deben realizar reformas ambientales para que se genere conciencia en la ciudadanía de lo importante que es cuidar y proteger al medio ambiente, pero también en esta misma ley se va a reformar sobre el impuesto de salida de divisas (ISD) con el objetivo de que no salgan del país grandes cantidades de dinero logrando de esta manera que ese dinero circule en este país y que haya fluidez monetaria.

También se habla sobre la devolución del IVA más eficiente en el ámbito tributario de los Municipios y del sector del transporte público, y así mismo se habla sobre el impuesto a las tierras rurales, y adicionalmente se reforma el juicio coactivo para que se de mejores condiciones de cobranza del estado en estos procesos.

En consecuencia, no se debió haber dado paso a un proyecto de ley donde se discuten varios temas de que deben ser discutidos en varios proyectos de ley ya que van reformar varios temas completamente diferentes entre sí.

Otra razón para que esta ley sea inconstitucional, es que no se cumple con lo dispuesto en el Art. 68 de la ley orgánica antes invocada que establece lo siguiente:

Art. 68.- Iniciativa.- Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante el **trámite ordinario previsto en esta Ley, la Asamblea Nacional podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos.** (Las negritas y el subrayado es mío).

De acuerdo a este artículo por la naturaleza de la materia, los proyectos de ley donde se modifiquen, exoneren o se extingan los impuestos deben ser

mediante el trámite ordinario que está previsto en la ley, no pueden ser tratados de otra manera.

En concordancia con el artículo antes invocado se encuentra el artículo 301 de la Constitución que establece lo siguiente:

Art. 301.- Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley.

Con esto lo que se entiende y en relación a los artículos antes invocados es que en materia de creación, modificación o extinción de impuestos el Ejecutivo y el Legislativo deben siempre participar conjunta y activamente, ya que en el artículo mencionado cuando se establece mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional quiere decir que debe ser discutida y aprobada en la Asamblea mediante el trámite ordinario de creación de leyes, y no puede ser mediante el trámite de urgencia económica ya que lo particular de este trámite es que si la Asamblea no discute y aprueba el proyecto de ley en el plazo de 30 días, se publicará inmediatamente en el Registro Oficial.

El trámite ordinario para la creación de leyes se encuentra consagrado en los artículos 52 al 66 de la Ley Orgánica de la Función Legislativa que de forma general es el siguiente:

Se presenta el proyecto de ley el Consejo de Administración Legislativa lo califica o no, la comisión especializada dentro de un plazo máximo de 45 días a partir del inicio del tratamiento del proyecto de ley debe presentar sus observaciones al proyecto, luego se convocará a primer debate donde los assembleístas presentaran sus observaciones por escrito durante el transcurso de la sesión o máximo hasta tres días posteriores, el Pleno, con la mayoría absoluta de sus miembros, podrá resolver el archivo del proyecto de ley, la

Comisión especializada recogerá las observaciones efectuadas al proyecto de ley y dentro del plazo de cuarenta y cinco días contados a partir del primer debate deberá presentar el informe para segundo debate, durante el segundo debate se podrá incorporar cambios al proyecto de ley que sean sugeridos en el Pleno, se podrá mocionar la aprobación del texto íntegro de la ley, o por títulos, capítulos, secciones o artículos. Asimismo, por decisión del Pleno de la Asamblea Nacional, se podrá archivar un proyecto de ley. Como tiempo máximo, a los dos días hábiles siguientes luego de la aprobación del proyecto de ley, se enviará al Presidente de la República el proyecto de ley para que lo sancione u objete de forma fundamentada. Sancionado el proyecto de ley o de no haber objeciones dentro del plazo máximo de treinta días posteriores a su recepción por parte del Presidente de la República, se promulgará la ley y se publicará en el Registro Oficial. Si el Presidente de la República objeta totalmente el proyecto de ley, la Asamblea Nacional podrá volver a considerarlo solamente después de un año contado a partir de la fecha de la objeción. Si la objeción fuera parcial, el Presidente de la República presentará conjuntamente con su objeción un texto alternativo, que no podrá incluir materias no contempladas en el proyecto; igual restricción observará la Asamblea Nacional en la aprobación de las modificaciones sugeridas, la Asamblea Nacional examinará la objeción parcial dentro del plazo máximo de treinta días contados a partir de la fecha de su entrega, y podrá, en un solo debate, allanarse a ella, en todo o en parte, y como consecuencia del allanamiento enmendar el proyecto con el voto favorable de la mayoría de asistentes a la sesión. También podrá ratificar el proyecto inicialmente aprobado, en todo o en parte, con el voto favorable de las dos terceras partes de sus miembros. En ambos casos, la Asamblea Nacional enviará la ley al Registro Oficial para su publicación.

En consecuencia, este proyecto de ley que la Asamblea ni siquiera fue discutido por lo que no debió aplicarse el trámite especial de urgencia económica debido que se va en contra de todos los artículos invocados anteriormente.

4.1.2. Motivos de creación de impuestos ambientales

Los motivos del Estado para la creación de impuestos ambientales están consagrados en los artículos 14 y 15 de la Constitución del Ecuador:

Art. 14.- Se reconoce el derecho de la población a vivir en un ambiente sano y ecológicamente equilibrado, que garantice la sostenibilidad y el buen vivir, sumak kawsay.

Se declara de interés público la preservación del ambiente, la conservación de los ecosistemas, la biodiversidad y la integridad del patrimonio genético del país, **la prevención del daño ambiental y la recuperación de los espacios naturales degradados**. (Las negritas y el subrayado son míos).

Art. 15.- El Estado promoverá, en el sector público y privado, el uso de tecnologías ambientalmente limpias y de energías alternativas no contaminantes y de bajo impacto. La soberanía energética no se alcanzará en detrimento de la soberanía alimentaria, ni afectará el derecho al agua.

Se prohíbe el desarrollo, producción, tenencia, comercialización, importación, transporte, almacenamiento y uso de armas químicas, biológicas y nucleares, de contaminantes orgánicos persistentes altamente tóxicos, agroquímicos internacionalmente prohibidos, y las tecnologías y agentes biológicos experimentales nocivos y organismos genéticamente modificados perjudiciales para la salud humana o que atenten contra la soberanía alimentaria o los ecosistemas, así como la introducción de residuos nucleares y desechos tóxicos al territorio nacional.

Con los artículos antes mencionados, se puede constatar la obligación que tiene el Estado para la conservación, prevención y remediación del medio ambiente, para lo cual se deben crear las políticas necesarias para cumplir con

este deber, por eso el Estado establece que las reformas tributarias son necesarias para que las personas y empresas se concienticen sobre la problemática actual en relación con los problemas del medio ambiente. Con esto se lograrían los objetivos y deberes constitucionales que tiene el Estado de que todas las personas tenemos derecho de vivir en un ambiente sano y ecológicamente equilibrado que garantice el Buen Vivir o Sumak Kawsay.

Una vez explicado el fundamento por el cual el esta ecuatoriano, tiene la obligación de promulgar políticas fiscales que protejan el medio ambiente, a continuación efectuaré un análisis de las reformas introducidas en la cuestionada Ley de Fomento Ambiental, con la finalidad de establecer si se encuentran cumpliendo con los fines fiscales y extrafiscales del tributo, así como definir si se enmarcan dentro de un impuesto ambiental.

4.1.3. Análisis de Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto a los Consumos Especiales (ICE) en los vehículos híbridos y cigarrillos.

4.1.3.1. Impuesto al Valor Agregado (IVA) sobre los vehículos híbridos.-

Antes de entrar a analizar las últimas reformas, con relación a la implementación del IVA en los vehículos híbridos se va a dar una breve introducción de lo que es el Impuesto al Valor Agregado.

El Impuesto al Valor Agregado (IVA) grava al valor de la transferencia de dominio o a la importación de bienes muebles de naturaleza corporal, en todas sus etapas de comercialización, así como a los derechos de autor, de propiedad industrial y derechos conexos; y al valor de los servicios prestados. Existen básicamente dos tarifas para este impuesto que son 12% y 0%.

La base imponible de este impuesto corresponde al valor total de los bienes muebles de naturaleza corporal que se transfieren o de los servicios que se presten, calculado sobre la base de sus precios de venta o de prestación del servicio, que incluyen impuestos, tasas por

servicios y demás gastos legalmente imputables al precio.
(<http://www.sri.gob.ec/web/10138/102> leído 9/10/2012).

Los bienes que están gravados con tarifa 12% de IVA son los bienes que estén destinados para la comercialización y consumo; los productos bienes que sufren la transformación de su estado natural u original y también los servicios que generen utilidad.
(<http://www.auditoresycontadores.com/index.php/articulos/contabilidad/impuestos/66-descubra-cuales-estan-gravados-con-12-iva-y-0-iva> leído 9/10/2012).

Ejemplos de bienes que gravan IVA: cuadernos, celulares, maquillaje, carteras, computadoras.

Ejemplos de servicios que gravan IVA: los servicios profesionales de un arquitecto, ingeniero, abogado, etc.

Los productos que son gravados con tarifa 0% de IVA son los productos que se encuentran en el estado natural, es decir los que no sufren ninguna transformación de su estado original o natural y generalmente cumplen con una finalidad social que merece de incentivo, pues recordemos que el IVA es un impuesto indirecto que tiene incidencia en el precio o valor final del bien.

Ejemplos de bienes gravados con tarifa 0% de IVA: servicios financieros, servicios de seguros, servicios de educación, servicios de transporte, el arriendo que sea estrictamente para vivienda, energía eléctrica.

En la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de Ingresos del Estado en su artículo 3 dispone:

Art.3.- En el numeral 14 del artículo 55 de la Ley de Régimen Tributario Interno, luego de la palabra “híbridos”, añádase “o eléctricos, cuya base imponible sea de hasta USD35.000. En caso de que exceda este valor, gravarán IVA con tarifa doce por ciento (12%)”.

El artículo 55 de la Ley de Régimen Tributario Interno establece cuales son las transferencias e importaciones con tarifa cero, antes de la Ley de Fomento Ambiental el artículo establecía que los vehículos híbridos en general tenían tarifa 0% del IVA.

Ahora hay que entrar a analizar que es un vehículo híbrido y porque se consideran que estos vehículos son mejores para el medio ambiente.

Un vehículo híbrido es un vehículo de propulsión alternativa combinando un motor movido por energía eléctrica proveniente de baterías y un motor de combustión interna.

(http://es.wikipedia.org/wiki/Veh%C3%ADculo_h%C3%ADbrido_el%C3%A9ctrico leído 9/10/2012).

La utilización de vehículos híbridos a nivel mundial ha ido creciendo desde el 2009 ya que en este año ya circulaban más de 2,5 millones de vehículos híbridos eléctricos livianos. A nivel mundial los modelos híbridos fabricados por Toyota Motor Corporation sobrepasaron la marca histórica de 2 millones de vehículos vendidos en agosto de 2009. (http://es.wikipedia.org/wiki/Veh%C3%ADculo_h%C3%ADbrido_el%C3%A9ctrico leído 9/10/2012).

Se ha incrementado la utilización de estos vehículos por las ventajas propias del vehículo como menor consumo de combustible, reducción de las emisiones contaminantes, pero también por los beneficios fiscales que en algunos países han introducido por la adquisición de estos vehículos ya que hasta la fecha la mayor desventaja de estos vehículos son los altos costos para adquirirlos y para mantenerlos.

Los vehículos híbridos de fábrica ya son más costosos que los autos normales por la complejidad de su sistema, por eso los Estados dentro de la política de mejorar la calidad ambiental del entorno han creado subsidios y beneficios

fiscales para incentivar que las personas prefieran estos vehículos a los normales.

En el caso del Ecuador con esta reforma hay una contradicción entre lo que son las políticas para cuidar el medio ambiente de las personas, con las acciones que se está adoptando. Con esto me refiero a que el Estado en la Ley aludida ha establecido límites al precio de los vehículos para acceder a la dispensa fiscal (tarifa 0%), lo cual se aleja de alguna manera de proteger el bien público (medio ambiente), pues cualquiera fuere el precio del bien su carácter de híbrido es lo que otorga el beneficio fiscal no así su cuantía. A continuación un cuadro descriptivo de los vehículos híbridos más comunes en nuestro país y sus precios:

VEHÍCULOS HÍBRIDOS MÁS UTILIZADOS EN EL ECUADOR	
VEHÍCULO	PRECIO
Toyota Prius 2012	US\$ 31.990
Toyota Prius C Sport 2012	US\$ 21.990
Toyota Highlander 2012	US\$ 67.500
Chevrolet Tahoe 2012	US\$ 53.000
Ford Fusion 2012	US\$ 44.990
Ford Escape 2012	US\$ 51.000

Tomado de: www.patiotuerca.com

Con esto se puede observar que los costos de los vehículos híbridos más utilizados en el Ecuador, están muy por encima del límite fijado en la Ley de US\$ 35.000 para que el vehículo sea gravado con tarifa 0% del IVA, solo quedaría el Toyota Prius lo cual hace que la norma no cumpla su fin extrafiscal esto es procurar la compra de este tipo de vehículos en orden de procurar una menor contaminación.

En consecuencia, los altos costos de los autos híbridos y el límite de USD 35.000 definitivamente a mi criterio no fomentan la compra de vehículos

híbridos más amigables con el medio ambiente porque aparte de los altos costos del vehículo se suman impuestos que antes estaban exentos, y genera que se opte por comprar vehículos menos costosos pero más contaminantes.

4.1.3.2. Impuesto a los Consumos Especiales (ICE) sobre los vehículos híbridos, el cigarrillo y las bebidas alcohólicas.

El Impuesto a los Consumos Especiales (ICE), grava consumos de determinados productos de carácter suntuario.

Dicho impuesto (ICE) tiene su fundamento en el costo social que genera el consumo de los productos objeto de tales gravámenes, que debe repararse mediante el establecimiento de una imposición concreta y selectiva sobre tales productos. (González, 2005, p. 20).

En el caso de la Ley de Fomento Ambiental hay dos reformas en relación a este impuesto: El gravamen a los cigarrillos y bebidas alcohólicas y los vehículos híbridos conforme expongo a continuación:

Art. 11.- Elimínese del artículo 77 de la Ley de Régimen Tributario Interno, lo siguiente: “los vehículos híbridos” (...).

El artículo 77 de la Ley de Régimen Tributario Interno se refiere a los productos que están exentos del impuesto a los consumos especiales.

Art. 12.- En el artículo 82 de la Ley de Régimen Tributario Interno, realícese las siguientes reformas:

2. Vehículos motorizados híbridos o eléctricos de transporte terrestre de hasta 3.5 toneladas de carga, conforme el siguiente detalle:

Vehículos híbridos o eléctricos cuyo precio de venta al público sea de hasta USD35.000 0%.

Vehículos híbridos o eléctricos cuyo precio de venta al público sea superior a USD 35.000 y de hasta USD 40.000 8%.

Vehículos híbridos o eléctricos cuyo precio de venta al público sea superior a USD 40.000 y de hasta USD 50.000 14%.

Vehículos híbridos o eléctricos cuyo precio de venta al público sea superior a USD 50.000 y de hasta USD 60.000 20%.

Vehículos híbridos o eléctricos cuyo precio de venta al público sea superior a USD 60.000 y de hasta USD 70.000 26%.

Vehículos híbridos o eléctricos cuyo precio de venta al público sea superior a USD 70.000 32%

El artículo 82 de la Ley de Régimen Tributario Interno indica que bienes y servicios están gravados con el impuesto a los consumos especiales.

En concordancia a lo estudiado en el tema anterior se evidencia que es más que contradictorio en una ley de fomento ambiental (donde el objetivo de esta es generar conciencia ambiental en las personas) que se elimine la exoneración de este impuesto a los vehículos híbridos que son los que menos contaminan el medio ambiente, sabiendo que estos vehículos por la complejidad de su sistema son más costosos que cualquier los vehículos convencionales, esto ocasiona que sea imposible que para las personas de la clase media ecuatoriana adquirir uno de estos vehículos.

En relación a lo analizado con las reformas del IVA e ICE sobre los vehículos híbridos, se puede llegar a la conclusión que esta ley no tiene los fines ambientales como se la está presentando ya que no se está incentivando a las personas a cuidar y mantener al medio ambiente, más bien los fines reales con esta reforma son los de recaudar ingresos para el Estado, y eso es el fin más importante de los impuestos pero no de los ambientales ya que estos tienen la característica de la extrafiscalidad que quiere decir que el fin último de estos son crear una conciencia ambiental, incentivar a las personas y empresas para

que no se siga contaminando el medio ambiente. Con estas medidas tributarias, también se ve afectado la empresa automotriz ya que “la importación de vehículos desde la reforma tributaria ambiental ha bajado en un 15%. El mayor impacto lo sufrieron los híbridos, porque hasta agosto entraban al país con cero arancel y libres de impuestos, lo que incentivó la demanda”. (<http://www.comercioexterior.com.ec/qs/content/la-importaci%C3%B3n-de-veh%C3%ADculos-caer%C3%A1-15-en-tres-meses> leído 9/10/2012).

En relación con el impuesto a los consumos especiales sobre los cigarrillos el artículo 12 de la Ley de Fomento Ambiental en el numeral 5 establece lo siguiente:

Art. 12.- En el artículo 82 de la Ley de Régimen Tributario Interno, realícese las siguientes reformas:

5. A continuación de la tabla del Grupo IV, agréguese la siguiente tabla e incisos:

GRUPO V TARIFA ESPECIFICA TARIFA AD VALOREM

Cigarrillos 0.08 USD por unidad N/A

Bebidas alcohólicas 6.20 USD por litro de incluida la cerveza alcohol puro 75%

De acuerdo a la naturaleza de los impuestos a los consumos especiales y en relación al aumento con contexto ambiental, esta alza del impuesto sobre los cigarrillos si tiene más lógica ya que se han realizado varios estudios donde se comprueba que el humo del cigarrillo es contaminante para el medio ambiente.

La producción de tabaco provoca contaminación de los recursos naturales, pérdida de biodiversidad, incendios forestales, deforestación de bosques y selvas, aumento del cambio climático y la mala calidad del aire urbano. Ningún otro producto de consumo masivo causa tanto daño desde su cultivo, producción, uso y desecho como el tabaco, como

señala un informe del Centro para el Control del Tabaco de la Organización Mundial de la Salud (OMS).

La producción de tabaco incide en el cambio climático de múltiples maneras. Al talar bosques y selvas para su cultivo y curación, los árboles destruidos emiten el dióxido de carbono (CO₂) que tenían almacenado. Y cuantos menos árboles quedan, el planeta tiene menor capacidad de absorber este gas de efecto invernadero (GEI).

El humo de los cigarrillos también contiene GEI. La AECC estima que los fumadores producen al año 225.000 toneladas de CO₂, el equivalente a las emisiones de unos 12.000 coches que recorrieran 10.000 kilómetros.

Además de los GEI, fumar también emite otras sustancias nocivas que empeoran la calidad del aire. El humo de los cigarrillos provoca niveles de concentración de partículas contaminantes hasta diez veces mayores que el causado por el humo de algunos motores diesel, según un artículo publicado en "Tobacco Control", una revista científica que examina las consecuencias negativas de esta práctica. (http://www.consumer.es/web/es/medio_ambiente/urbano/2011/02/07/198755.php) leído 9/10/2012

Esto demuestra que la alza del impuesto a los consumos especiales sobre el cigarrillo si está cumpliendo con su objetivo debido a que se está "castigando" a las personas que consumen el cigarrillo por el costo social que significa el consumo del mismo, así como también se está intentando crear en las personas la creación de una conciencia ambiental de que se debe dejar de consumir tabacos por el bien de su salud y por el bien ambiental.

En relación con el aumento del ICE sobre las bebidas alcohólicas, el artículo 10 numeral 2 de la Ley de Fomento Ambiental establece lo siguiente:

Art. 10.- Sustitúyase el inciso sexto del artículo 76 de la Ley de Régimen Tributario Interno, por el siguiente texto:

2. Bebidas alcohólicas, incluida la cerveza, la base imponible se establecerá en función de:

1. Los litros de alcohol puro que contenga cada bebida alcohólica. Para efectos del cálculo de la cantidad de litros de alcohol puro que contiene una bebida alcohólica, se deberá determinar el volumen real de la bebida expresada en litros y multiplicada por el grado alcohólico expresado en la escala Gay Lussac (...).

2. En caso de que el precio ex fábrica o ex aduana, según corresponda, supere el valor de US\$ 3.6 por litro de bebida alcohólica o su proporcional en presentación distinta al litro, se aplicará adicionalmente a la tarifa específica, la tarifa ad valorem establecida en el artículo 82 de esta ley (...).

Se ha incrementado el ICE en las bebidas alcohólicas siguiendo el mismo principio que con los cigarrillos, ya que cuando se habla de un impuesto a los consumos especiales, se intenta castigar a las personas consumidoras de este producto por el alto costo social generado, ya que las bebidas alcohólicas son perjudiciales para la salud y puede causar hasta la muerte, adicionalmente a esto, hay que considerar que con la producción e importación de este producto también hay un gran impacto ambiental y con el aumento de este impuesto se puede disminuir el consumo de este producto.

4.1.4. Análisis del Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular.-

En la Ley de Fomento Ambiental se crea el Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular (IACV), establecidos en los artículos innumerados después del artículo 13.

El hecho generador (artículo innumerado 2) de este impuesto según la misma ley es la contaminación ambiental, producida por los vehículos motorizados de transporte terrestre, ya que estos generan mucha cantidad de dióxido de

carbono que contamina el aire ocasionando los gases efecto invernadero que son los causantes del calentamiento global que estamos viviendo el día de hoy.

Las personas que deberán pagar este impuesto o sujetos pasivos (artículo innumerado 4) son las personas naturales, sucesiones indivisas y las sociedades, nacionales o extranjeras que sean propietarias de vehículos motorizados de transporte terrestre. Esto quiere decir que todas las personas sean naturales o jurídicas que tengan un vehículo en el Ecuador, deberán pagar este impuesto de acuerdo al cálculo que se base en el cilindraje y la antigüedad del vehículo.

La base imponible de este impuesto (artículo innumerado 6) corresponde al cilindraje que tiene el motor del respectivo vehículo, expresado en centímetros cúbicos, a la que se le multiplicará las tarifas que constan en la siguiente tabla:

No. Tramo cilindraje - \$/cc.

1. menor a 1.500 cc.	0.00
2. 1.501 – 2.000 cc.	0.08
3. 2.001 – 2.500 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

Mientras más grande es el vehículo, más grande es el motor y por ende este tiene mayor cilindraje, ya que el cilindraje es el que mide la fuerza del vehículo. De acuerdo a la tabla arriba indicada hay un problema con los vehículos híbridos ya que ningún vehículo híbrido de los más utilizados en el Ecuador tiene 1.500 cc o menos tal como lo vamos a demostrar en el cuadro a continuación.

VEHÍCULOS HÍBRIDOS MÁS UTILIZADOS EN EL ECUADOR	
VEHÍCULO	CILINDRAJE
Ford Escape Normal	3.000 cc.
Ford Escape Híbrida	2.500 cc.
Ford Fusion Normal	2.500 cc.
Ford Fusion Híbrida	2.500 cc.
Chevrolet Tahoe Normal	5.300 cc.
Chevrolet Tahoe Híbrida	6.000 cc.
Toyota Highlander Normal	3.300 cc.
Toyota Highlander Híbrida	3.300 cc.
Toyota Prius Híbrido	1.800 cc.
Toyota Prius C Sport	1.500 cc.

Tomado de: www.patiotuerca.com

En consecuencia ningún vehículo híbrido de los más utilizados en el Ecuador está exento de pagar impuesto a la contaminación vehicular por el cilindraje, esto es una contradicción ya que como se ha analizado los vehículos híbridos son los vehículos menos contaminantes y más amigables con el medio ambiente.

Una vez más la ley de fomento ambiental se está contradiciendo ya que el fin de esta ley es “crear conciencia ambiental en las personas para mejorar el medio ambiente y así poder llegar al Buen Vivir”, pero con más impuestos a los vehículos híbridos que ya por su naturaleza son más costosos, y haciéndolos pagar un impuesto a la contaminación vehicular calculándolo en una primera parte por el cilindraje poniéndolos al mismo nivel de contaminación con los vehículos convencionales, no se está generando ninguna conciencia en que las personas compren más vehículos híbridos

Pero para calcular el impuesto hay un segundo factor referente al ajuste (artículo innumerado 7), que es un porcentaje relacionado con el nivel potencial de contaminación ambiental provocado por los vehículos motorizados de

transporte terrestre, en relación con los años de antigüedad o la tecnología del motor del respectivo vehículo, conforme el siguiente cuadro:

No. de tramo de Antigüedad (años) – Automóviles Factor

1. menor a 5 años	0%
2. de 5 a 10 años	5%
3. de 11 a 15 años	10%
4. de 16 a 20 años	15 %
5. mayor a 20 años	20%
6. Híbridos	-20%

Este es el segundo factor de cálculo para el impuesto que se sumará al resultado del cilindraje de cada vehículo, pero este factor tiene muchas más lógica con el impuesto que el primero ya que los vehículos híbridos se les restará el 20% por ser híbridos y porque los vehículos mientras más antigua es la tecnología del vehículo este contamina más que los vehículos de los últimos años,

Como se pudo estudiar en el capítulo anterior uno de los países más desarrollados en este impuesto, es Holanda: Este país hasta el presente año aplicará el impuesto a la contaminación vehicular medida por cilindraje ya que en el 2009 el gobierno Holandés decidió modificarlo y crear un impuesto solamente enfocado en el kilometraje de los vehículos, y con esto se calcula que se reducirán las cantidades de contaminación y que el 60% de las personas que tienen vehículo pagarán menos impuestos.

Otro punto de este impuesto son las exenciones (artículo innumerado 5), que establece lo siguiente:

Art. ... - Exenciones.- Están exonerados del pago de este impuesto los siguientes vehículos motorizados de transporte terrestre:

1. Los vehículos de propiedad de las entidades del sector público, según la definición del art. 225 de la Constitución de la República;
2. Los vehículos destinados al transporte público de pasajeros que cuenten con permisos de operación (...);
3. Los vehículos de transporte escolar y taxis que cuenten con el permiso de operación comercial (...);
4. Los vehículos motorizados de transporte terrestre que estén directamente relacionados con la actividad productiva del contribuyente (...);
5. Las ambulancias y hospitales rodantes;
6. Los vehículos considerados como clásicos, (...);
7. Los vehículos eléctricos, y;
8. Los vehículos destinados para el uso y traslado de personas con discapacidad.

Con relación a las exenciones una vez más esta ley no cumple con los fines ambientales, ya que pone exenciones para el pago de este impuesto a los vehículos que más contaminan como son los vehículos de transporte público los cuales tienen mayor cilindraje que cualquier otro vehículo de transporte de personas; y es de mucha antigüedad lo cual no coadyuva a que disminuya la contaminación.

En consecuencia al estudiar este impuesto estamos estudiando un impuesto ambiental de finalidad fiscal es decir enfocado en la mera recaudación.

En nuestro país, entre los cuatro primeros meses del año, el Servicio de Rentas Internas (SRI) ha recaudado por este impuesto 31.53 millones de dólares, sin embargo no hay cifras de cuanto de este dinero se ha destinado para remediar los daños al medio ambiente tal como debería ser.

(<http://www.eluniverso.com/2012/06/26/1/1356/impuesto-verde-beneficia-recicladoras-cambia-habitos.html>, leído el 10/10/2012).

4.1.5. Análisis del Impuesto ambiental a las Botellas Plásticas No Retornables.

En la Ley de Fomento Ambiental también se crea el impuesto redimible a las botellas plásticas no retornables el cual se encuentra establecido en los artículos innumerados después de los artículos correspondientes al impuesto a la contaminación vehicular.

El objeto de este impuesto (artículo innumerado 1) es disminuir la contaminación ambiental que genera el plástico de las botellas y estimular a las personas al reciclaje.

Las botellas de plástico generan muchos daños y contaminación al medio ambiente, afecta la vida de los seres marinos, el plástico tiene muchos componentes tóxicos que al descomponerse perjudica al entorno donde estén, pues una botella de plástico se demora en descomponerse alrededor de 700 años y se utiliza mucha cantidad de petróleo y derivados para su elaboración.

El hecho generador (artículo innumerado 2) de este impuesto será embotellar bebidas en botellas plásticas no retornables, utilizadas para contener bebidas alcohólicas, no alcohólicas, gaseosas, no gaseosas y agua, en el caso de ser bebidas importadas el hecho generados será la desaduanización.

En este caso nace la obligación cuando se embotellan las bebidas y por ende los sujetos pasivos de este impuesto (artículo innumerado 5) son las embotelladoras y quienes realicen importaciones de bebidas contenidas en botellas plásticas gravadas con este impuesto.

La tarifa de este impuesto es (artículo innumerado 3) es de dos centavos de dólar (0.02 USD) por cada botella, valor que se devolverá en su totalidad a quien recolecte, entregue y retorne las botellas.

El costo de los dos centavos, podría incrementar el precio de la bebida, lo cual podría crear un efecto inflacionario, por ejemplo una botella de agua cuesta USD 0.48 pero con el impuesto la persona que va a comprar la botella tendría que pagar USD 0.50; no obstante en el momento que tenga la botella vacía para recuperar los dos centavos tendría que reciclar.

Para el pago de impuesto el sujeto pasivo debe multiplicar el número de unidades embotelladas o importadas por la correspondiente tarifa, valor del cual se descontará el número de botellas recuperadas, multiplicando por la respectiva tarifa impositiva (artículo innumerado 7).

Este impuesto dentro de la clasificación de los impuestos ambientales es un impuesto incentivador, ya que su finalidad es estimular a los consumidores de bebidas al reciclaje de las botellas de plástico devolviéndoles el impuesto pagado por esta, pero si no se lo hace igual no se devuelve el impuesto y es un castigo a la persona por utilizar un producto contaminante para el medio ambiente.

Ocho meses después de que entrara en vigencia este impuesto el Servicio de Rentas Internas (SRI) ha recaudado cinco millones de dólares por concepto de este impuesto. El SRI asegura que el impuesto genera rendimientos favorables, que van de la mano con el objetivo para el cual fue creado. Leonardo Orlando, director de Gestión Tributaria del SRI, dijo que se han devuelto a los recicladores y centros de acopio 4.6 millones de dólares. En el Ecuador existen trece embotelladoras que forman parte del plan gubernamental de reciclaje y catorce centros de acopio y cuatro recicladoras de botellas plásticas. (<http://www.ecuavisa.com/noticias/noticias-economia/61476-cinco-millones-de-dolares-se-ha-recaudado-por-el-denominado-impuesto-verde.html>, leído el 10/10/2012).

Aparte de los nuevos impuestos y reformas fiscales de la Ley de Fomento Ambiental, también se han implementado algunos incentivos en algunos otros cuerpos normativos ecuatorianos como en el Código Orgánico de la

Producción, Comercio e Inversiones, (R.O. Suplemento No.351 de 29 de diciembre de 2010), en donde en las disposiciones reformativas a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno establecen algunos incentivos fiscales relacionados con el medio ambiente.

SEGUNDA.- Reformas a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

A continuación del Art. 9 agréguese en siguiente artículo:

“Art. 9.1.- Exoneración de pago del Impuesto a la Renta para el desarrollo de inversiones nuevas y productivas.- Las sociedades que se constituyan a partir de la vigencia del Código de la Producción así como también las sociedades nuevas que se constituyeren por sociedades existentes, con el objeto de realizar inversiones nuevas y productivas, gozarán de una exoneración del pago del impuesto a la renta durante cinco años, contados desde el primer año en el que se generen ingresos atribuibles directa y únicamente a la nueva inversión. Para efectos de la aplicación de lo dispuesto en este artículo, las inversiones nuevas y productivas deberán realizarse fuera de las jurisdicciones urbanas del Cantón Quito o del Cantón Guayaquil, y dentro de los siguientes sectores económicos considerados prioritarios para el Estado: (...) g. Energías renovables incluida la bioenergía o energía a partir de biomasa (...);

2.3.- Refórmese el artículo 10 de la siguiente manera:

2. En el número 7), incorpórese un inciso con el siguiente texto:

"La depreciación y amortización que correspondan a la adquisición de maquinarias, equipos y tecnologías destinadas a la implementación de mecanismos de producción más limpia, a mecanismos de generación de energía de fuente renovable (solar, eólica o similares) o a la reducción del impacto ambiental de la actividad productiva, y a la reducción de emisiones de gases de efecto invernadero, se deducirán con el 100%

adicional, siempre que tales adquisiciones no sean necesarias para cumplir con lo dispuesto por la autoridad ambiental competente para reducir el impacto de una obra o como requisito o condición para la expedición de la licencia ambiental, ficha o permiso correspondiente. En cualquier caso deberá existir una autorización por parte de la autoridad competente.

Este gasto adicional no podrá superar un valor equivalente al 5% de los ingresos totales. También gozarán del mismo incentivo los gastos realizados para obtener los resultados previstos en este artículo. El reglamento a esta ley establecerá los parámetros técnicos y formales, que deberán cumplirse para acceder a esta deducción adicional. Este incentivo no constituye depreciación acelerada."

A través de estos incentivos en el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, se intenta estimular a los empresarios para que inviertan cada vez más en tecnologías limpias y amigables con el medio ambiente, entonces se puede llegar a la conclusión que el Ecuador si está intentando cumplir con lo consagrado en la Constitución y las políticas ambientales establecidas, es un buen comienzo para que en un futuro se puedan adoptar medidas fiscales ambientales más eficaces y eficientes donde realmente las personas y las empresas tengan una conciencia de cuidado del medio ambiente.

4.2. Importancia de la aplicación de los impuestos ambientales en el Ecuador.

En los últimos años se ha evidenciado los cambios en el medio ambiente que se van acelerando cada vez más a través de los fenómenos climáticos que cada vez son más fuertes, que inclusive cobran vidas humanas y generan miles de millones en pérdidas producto de la contaminación indiscriminada. Los países más avanzados en materia fiscal ambiental son los países de Europa en especial los países del norte del continente que a pesar de que en relación a otros países a nivel mundial su contaminación es mínima han creado un sistema fiscal ambiental cada vez es más eficiente.

Según la tributarista española Gemma Patón se justifica la protección fiscal del medio ambiente por los siguientes motivos:

1. El efecto disuasorio sobre la utilización y el abuso de recursos naturales escasos y sustancias nocivas para el medioambiente;
2. El potencial recaudatorio para la financiación de programas de política ambiental;
3. El estímulo para la innovación tecnológica en los procesos productivos en el sentido de una mejor protección del entorno natural;
4. El efecto orientador de la economía hacia actividades que generen menos daños al medioambiente;
5. La reducción de los costes en la lucha contra la contaminación, en relación con las políticas medioambientales clásicas;
6. La contribución a acercar los precios de los productos a la “verdad ecológica”, considerando los costos externos relacionados con el medioambiente;
7. La posibilidad de simplificar el sistema impositivo eliminando muchos pequeños impuestos que serían sustituidos por los nuevos impuestos ecológicos.

Aunque la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de Ingresos del Estado no es tan ambiental como se esperaría, es un gran paso para que se empiece a formar una conciencia ambiental como país. Como se ha visto a lo largo de este capítulo se han creado impuestos “ambientales” cuyo único fin es el de recaudar, pero también se ha creado un impuesto ambiental como a las botellas de plástico que si puede funcionar en este país generando a mediano y largo plazo conciencia en las personas sobre el reciclaje.

Finalmente hay que tomar en cuenta cuales son los efectos que se generan por las imposiciones establecidas en la Ley de Fomento Ambiental, estos efectos tienen relación con el diseño del impuesto y con la magnitud de los hechos

gravados, hay dos clases de efectos que son los microeconómicos y los macroeconómicos, con relación a la implementación del impuesto a la contaminación vehicular se van a generar efectos microeconómicos ya que subirá el precio de los vehículos y las personas que quieran adquirir un vehículo les va a tocar invertir más dinero afectando a su ingreso personal, y también va a generar efectos de cambio de comportamiento en la conducta de las personas ya que buscarán vehículos más nuevos por lo tanto menos contaminantes.

La implementación del impuesto a las botellas de plástico tiene efectos microeconómicos ya que generan en las personas la cultura del reciclaje, este impuesto es redimible esto significa que si se regresa la botella se devuelve también el impuesto pagado y si no, se devuelve, se castiga a la persona por la utilización de un producto contaminante para el medio ambiente.

En cambio la reforma tributaria al aumento del ICE sobre los cigarrillos y a las bebidas alcohólicas tiene efectos macroeconómicos porque pueden ayudar a la redistribución de la renta para contribuir al gasto social afectado por la utilización de estos productos, el aumento de este impuesto puede generar que se reduzca el consumo de estos productos y con el ingreso generado del aumento de este impuesto hace que el Estado invierta en programas que solucionen los problemas generados por el consumo estos productos.

A parte de las razones antes mencionadas es importante la creación de impuestos ambientales en el país, se debe crear políticas sólidas que generen conciencia en la sociedad para cuidar y proteger al medio ambiente, en beneficio de todos nosotros y las futuras generaciones. No está por demás mencionar que de forma directa o indirecta estos impuestos generan varios millones de dólares en ingresos para el Estado, los cuales deben ser invertidos en programas de cuidado del medio ambiente o también para recuperar zonas ya desgastadas por la contaminación para lo cual sería importante la creación de veedurías ciudadanas que controlen el destino de los fondos.

En la actualidad hay muchos obstáculos en nuestro país para la implementación de impuestos ambientales, ya que nuestra economía es altamente dependiente de los recursos naturales especialmente de la explotación de petróleo y la agricultura, generando una sociedad poco productiva esperanzada en los frutos de la tierra, donde existen prioridades económicas, políticas y sociales antes que ambientales. (Oliva, Rivadeneira, Serrano, Martín y Cadena, 2011, p. 47).

A pesar de todos los obstáculos que haya se han emprendido proyectos en el país para que los ciudadanos y las empresas creen conciencia ambiental, generando así un medio ambiente mejor generando así el Buen Vivir objetivo primordial del Estado.

CONCLUSIONES

Desde el principio los impuestos han sido una pieza clave en el desarrollo de las sociedades, han nacido producto de necesidades especiales como para solventar costos de guerras, etc, pero al pasar el tiempo los impuestos se han convertido en uno de los ingresos de los estados más importantes y son destinados para su desarrollo y crecimiento.

Los tributos se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos, nacen de la potestad del estado, los ingresos generados de los impuestos son utilizados para el gasto e inversión pública.

El Estado para velar por la utilización racional de los recursos naturales, puede intervenir antes de que se inicie la actividad posiblemente contaminadora para prevenir daños futuros a través de permisos, licencias, autorizaciones, puede ser durante la actividad a través de inspecciones, o puede ser una intervención posterior cuando ya se ha cometido el daño o se ha incumplido alguna norma ambiental en este caso el Estado sanciona al infractor.

La intervención que realiza el Estado, debe ser proporcional a las actuaciones de los particulares. Estobajo la vigencia del principio de la proporcionalidad de la intervención administrativa, esto quiere decir que entre varias medidas posibles de actuación del Estado se debe elegir la que resulte menos gravosa o perjudicial.

Los instrumentos económicos de protección ambiental, están basados en el principio fundamental "quien contamina paga". Con este principio los contaminadores se hacen responsables por todos los daños ambientales causados por sus actividades, esto hace que los contaminadores sean los que soporten los costos de remediación del medio ambiente afectado. Este principio no penaliza el incumplimiento de alguna norma ambiental que debe cumplir la empresa, sino que consiste en que alguna persona o empresa que ejerza una actividad contaminadora asuma los costos de los daños causados, pero este

pago no exime a los contaminadores del pago de las sanciones administrativas y penales establecidos en las leyes de ser el caso.

Los impuestos ambientales son imposiciones fiscales que gravan las actividades contaminadoras de los agentes contaminantes, sus fines son por una parte crear conciencia ambiental sobre el cuidado y la preservación del medio ambiente; y, por otro lado que los ingresos generados por estos impuestos sirvan para remediar los daños ambientales ya causados (el principio quien contamina paga).

El mayor problema de la teoría de los impuestos ambientales, es el cálculo adecuado de la cuantía del impuesto, debido que éstos deben ser considerablemente altos para que los agentes contaminadores lleguen a la conclusión que no es rentable seguir contaminando, pero tampoco pueden ser tan excesivos ya que tendría un efecto negativo en la productividad de las empresas llevándolas inclusive a la quiebra con las repercusiones sociales y económicas que esto ocasionaría.

Los impuestos ambientales se dividen en impuestos ambientales redistributivos o recuperación de costos. Con estos impuestos se recupera los costos que realiza la administración que realiza en beneficio del particular en relación con el medio ambiente, los impuestos incentivadores o modificador de conductas son los que incentivan a los agentes económicos al cuidado y preservación del medio ambiente; esta clase de impuestos, no tiene ningún fin recaudatorio.

El fin más importante de los impuestos ambientales es el de modificar el comportamiento de los agentes contaminadores, se modifica el comportamiento cuando se adoptan nuevas tecnologías amigables con el medio ambiente, incentivando cambios en la producción de los productos o modificando el consumo de bienes que son nocivos para el medio ambiente, el éxito de que se den estos comportamientos depende de cómo se apliquen los impuestos ambientales.

Los países de Europa han sido los pioneros en la implementación de impuestos ambientales en el mundo, en especial los países del norte han aplicado

políticas más intensas y efectivas que el resto. Los países nórdicos han reducido la tributación sobre la renta a favor de los tributos sobre el consumo, donde se incluyen varios impuestos ambientales a esto se le llama la Reforma Fiscal Ambiental. El país pionero en implementar un impuesto ambiental sobre las energías y emisiones de carbono fue Holanda.

La Constitución del Ecuador establece que el Estado está obligado a la conservación, prevención y remediación del medio ambiente, para lo cual debe crear políticas necesarias para cumplir con este deber, y para poder cumplir éstas políticas ambientales el Estado se encuentra facultado a establecer las reformas tributarias necesarias para que las personas y empresas tomen conciencia sobre el cuidado y preservación del medio ambiente.

Cuidando el medio ambiente se estaría cumpliendo un derecho fundamental que tenemos las personas que es vivir en un ambiente sano y ecológicamente equilibrado que garantice el Sumak Kawsay o Buen Vivir.

En el caso de Ecuador, se promulgó la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de Ingresos del Estado. Esta ley si bien se encuentra vigente no cumplió con el texto constitucional por dos razones fundamentales: No se puede discutir varios temas en un solo proyecto de ley cuando tiene el carácter de urgente. , y, de acuerdo a la naturaleza de la materia los proyectos de leyes donde modifiquen, exoneren o se extingan impuestos deben ser tratados a través del trámite ordinario de creación de leyes, y no de urgencia económica como se lo presentó y peor aún se aprobó por el ministerio de la ley sin conocimiento, discusión y resolución alguna de la Asamblea Nacional.

En cuanto al IVA e ICE en los vehículos híbridos los altos precios sumada todos los impuestos adicionales generan que la mayoría de las personas adquiera vehículos menos costosos pero más contaminantes, sin que sea posible la adquisición de vehículos de esta tecnología

Es contradictorio que en la Ley de Fomento Ambiental, donde el objetivo de esta es generar conciencia ambiental en las personas y empresas para que

cuiden al medio ambiente, se elimine la exoneración del ICE a los vehículos híbridos que son los que menos contaminan el medio ambiente

En relación con el aumento del impuestos ICE sobre los cigarrillos, la ley de Fomento Ambiental si está cumpliendo con su objetivo ya que primero se está “castigando” a las personas que consumen el cigarrillo por el costo social que significa el consumo del mismo, y también se está intentando crear en las personas conciencia ambiental de que se debe dejar de consumir tabacos por el bien de la salud y por el bien ambiental, ya que se ha comprobado que el humo de los cigarrillos es altamente contaminante para el medio ambiente.

En relación al impuesto sobre la contaminación vehicular una vez más la Ley de Fomento Ambiental se está contradiciendo ya que también se está imponiendo un impuesto más al vehículo híbrido que ya como se ha dicho son menos contaminantes.

El impuesto antes citado, se calcula por dos factores: cilindraje poniéndolos al mismo nivel de contaminación a los vehículos híbridos con los vehículos convencionales; el segundo factor, es uno de ajuste que es un porcentaje relacionado con el nivel potencial de contaminación ambiental provocado por los vehículos motorizados de transporte terrestre, en relación con los años de antigüedad o la tecnología del motor del respectivo vehículo.

Aunque la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de Ingresos del Estado no cumple en gran medida los fines extrafiscales de cuidar el medio ambiente, es un gran paso para que se empiece a formar una conciencia ambiental como país.

Es importante la creación de impuestos ambientales en el país, ya que mediante estas medidas se crea conciencia en las personas sobre cuidar y proteger al medio ambiente generando una cultura fiscal en este sentido.

Los impuestos ambientales han generado una importante recaudación fiscal que debe ser invertida en programas de cuidado del medio ambiente o también para recuperar zonas ya desgastadas por la contaminación.

En la actualidad hay muchos obstáculos en nuestro país para la implementación de impuestos ambientales, ya que nuestra economía es altamente dependiente de los recursos naturales especialmente de la explotación de petróleo y la agricultura, generando una sociedad poco productiva esperanzada en los frutos de la tierra, donde existen prioridades económicas, políticas y sociales antes que ambientales.

RECOMENDACIONES

Analizados los impuestos ambientales y su aplicación en el Ecuador se recomienda lo siguiente:

Crear políticas ambientales que hagan que todo los particulares y las empresas públicas y privadas realicen todas sus actividades con el menor impacto ambiental posible, las políticas deben ser aplicadas para que todos los ecuatorianos podamos vivir en un medio ambiente saludable y poder llegar al Buen Vivir que consagra la Constitución.

En un mediano y largo plazo crear más impuestos ambientales que graven varios tipos de contaminación al medio ambiente que sean eficientes y eficaces, y a cambio del aumento de estos impuestos intentar reducir los impuestos personales y directos como es el de la renta, este cambio se puede ver que ha tenido resultados favorable en los países del norte de Europa.

Modificar el cálculo del impuesto a la contaminación vehicular, por el pago de este impuesto de acuerdo al kilometraje de los vehículos ya que con el cálculo del impuesto de esta forma si está incentivando que las personas compren autos más nuevos o híbridos ya que estos son menos contaminantes por su tecnología más actual y también porque tener un auto antiguo le resulta más costoso.

Eliminar los impuestos establecidos en la Ley de Fomento Ambiental sobre los vehículos híbridos para incentivar a las personas que prefieran estos autos a los convencionales.

Realizar estudios acerca del impacto en las personas sobre la aplicación de los impuestos ambientales, para ver si se está generando la conciencia ambiental esperada o estudiar la forma de modificar los impuestos para llegar a los objetivos establecidos en las políticas ambientales del estado.

Los ingresos generados por estos impuestos deben ser destinados en su totalidad para el cuidado y remediación del medio ambiente, ya que esta es una

característica fundamental de estos impuestos, el Servicio de Rentas Internas Ecuatoriano, debe hacer informes semestrales acerca del destino de estos ingresos.

REFERENCIAS

1. Amatucci, A. (2001). Tratado de Derecho Tributario. Bogotá: Editorial Temis S.A.
2. Arnoldo, R. (2007). Impuestos ambientales. Colombia: Osmar D. Buyatti, Librería Editorial.
3. Barriga, L. (1987). Hacia un nuevo Derecho Ambiental. Quito: AFESE.
4. Bustamante, C., Costa, C., Guzmán, S., Heredia, M., Jaramillo, T. (2006). Nuevos estudios sobre derecho tributario. Quito: Corporación Editora Nacional.
5. Cárdenas, C. (2006). Acceso a la justicia ambiental. Quito: CEDA.
6. Casalta, J. (2008). Tributos com fins ambientais. Buenos Aires: Marcial Pons.
7. Chico, P. (2002). Un apunte sobre la naturaleza jurídica y la valoración constitucional de las contribuciones especiales medioambientales. Madrid: Ediciones Jurídicas Sociales.
8. Costa, C. (2006). Apuntes sobre fiscalidad ambiental. Quito: Universidad Andina Simón Bolívar, Corporación Editora Nacional.
9. Díaz, O. (2004). El carácter extrafiscal de la tributación y la imposición medioambiental. Buenos Aires: Astrea.
10. Ferreiro, J. (1996). Los impuestos especiales. Madrid: Marcial Pons.
11. Gago, A. y Labandeira, X. (1999). La Reforma fiscal verde. Teoría y práctica de los impuestos ambientales. Madrid: Mundi Prensa.
12. García, M. (2011). Análisis de la Protección Tributaria del Medio Ambiente, Especial Referencia a la Comunidad Autónoma de Andalucía. España: Aranzadi, SA.
13. Gydynas, E. (2009). Derechos de la naturaleza y políticas ambientales. Santiago de Chile: Universidad Bolivariana.
14. González, M. (2005). Los Impuestos Especiales de Ámbito Comunitario. Madrid: Editora La Ley.

15. http://www.who.int/topics/millennium_development_goals/mdg7/es/index.html
16. <http://www.google.com.ec/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CEIQFjAA&url=http%3A%2F%2Fredalyc.uaemex.mx%2Fsrc%2Finicio%2FForazarDescargaArchivo.jsp%3FcvRev%3D136%26cvArt%3D13603108%26nombre%3DRese%25F1a%2520de&ei=fnMsUMijPILzyAHT14DwCA&usq=AFQjCNGbeXKBvJz46sdd8FQe7YXIV-hTcw>
17. http://huespedes.cica.es/huespedes/gimadus/21/03_derecho_y_medioambiente.html
18. <http://www.unep.org/pdf/RIOFinalSP.pdf>
19. http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/hurtado_c_m/capitulo6.pdf
20. <http://www.sri.gob.ec/web/10138/102>
21. <http://www.auditoresycontadores.com/index.php/articulos/contabilidad/impuestos/66-descubra-cuales-estan-gravados-con-12-iva-y-0-iva>
22. http://es.wikipedia.org/wiki/Veh%C3%ADculo_h%C3%ADbrido_el%C3%A9ctrico
23. www.patituerca.com
24. <http://www.comercioexterior.com.ec/qs/content/la-importaci%C3%B3n-de-veh%C3%ADculos-caer%C3%A1-15-en-tres-meses>
25. <http://www.eluniverso.com/2012/06/26/1/1356/impuesto-verde-beneficia-recicladoras-cambia-habitos.html>
26. <http://www.ecuavisa.com/noticias/noticias-economia/61476-cinco-millones-de-dolares-se-ha-recaudado-por-el-denominado-impuesto-verde.html>
27. Jiménez, J. (1998). El tributo como instrumento de protección ambiental. (1ra ed.). España: Editorial Comares, S.L.
28. Lozano, B. (2010). Derecho ambiental administrativo. (11ava. ed.). España: La Ley.
29. Lozano, R. et al. (2010). Derecho y cambio climático. Colombia: Universidad Externado de Colombia.

30. Menéndez, A. (2000). La constitución nacional y el medio ambiente: (el art. 41 de la C.N.). Mendoza: Ediciones Jurídicas Cuyo.
31. Muñoz, M. (2010). Modelo Económico Mundial y la Conservación del Medio Ambiente, de <http://www.eumed.net/libros/2010b/700/index.htm>.
32. Oliva, N., Rivadeneira, A., Serrano, A., Martín, S., Cadena, V., (2011). Impuestos Verdes: ¿una alternativa viable para el Ecuador?. Ecuador: Editorial FES-ILDIS.
33. Pagés, J. (2005). Tributos sobre las Aguas (estatales, autonómicos y locales). Madrid: Macial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A.
34. Parra, A. (1977). Régimen de Impuestos, Análisis y normas legales del impuesto sobre la renta y complementarios. Bogotá: Editorial Desarrollo S.A.
35. Patiño, R. (2004). Sistema Tributario Ecuatoriano, Tomo Primero. Loja: Universidad Técnica Particular de Loja.
36. Patón, G. (2012). Una apuesta por el establecimiento de impuestos verdes en países emergentes y en desarrollo. Ecuador: Editorial FES-ILDIS.
37. Plazas, M. (2000). Derecho de la Hacienda Pública y Derecho tributario. Bogotá: Editorial Temis S.A.
38. Peláez, K. (2009). Análisis de viabilidad del campo drago de petroproducción en el Oriente Ecuatoriano. (Tesis de maestría). Universidad Andina Simón Bolívar, Quito, Ecuador.
39. Perrone, R. (2001). La imposición y el medio ambiente. Bogotá: Temis.
40. Rodrigues, P. (2008). Ligeiras consideracoes sobre meio ambiente e tributacao no Brasil. Buenos Aires: Marcial Pons.
41. Rosembuj, T. (2009). El impuesto ambiental. El Fisco.
42. Roselló, C. (2002). Gestión de los tributos ambientales. Madrid: Ediciones Jurídicas Sociales.
43. Scalone, E. (2004). Impuestos sobre recursos naturales no renovables. Buenos Aires: Astrea.

44. Troya, J. (1983). El sistema tributario en el Ecuador. Quito: Corporación Editora Nacional.
45. Vásquez, C. (2004). Impuestos ambientales: Lecciones en países de la OCDE y experiencias en México. México: Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales e Instituto Nacional de Ecología.
46. Zarim, H. (1996). Constitución Argentina-Comentada y Concordada. Buenos Aires: Astrea.