

IMPUESTOS Y MEDIO AMBIENTE EN EL ECUADOR



Gabriela Judith
Valdivieso Ortega

Impuestos y Medio Ambiente en el Ecuador

Impuestos y Medio Ambiente en el Ecuador

Gabriela Judith Valdivieso Ortega



SEDE LOJA

Loja, Ecuador

2021

IMPUESTOS Y MEDIO AMBIENTE EN EL ECUADOR

Autora

Gabriela Judith Valdivieso Ortega
gavaldiviesoor@uide.edu.ec

Primera edición: **UIDE**
Universidad Internacional del Ecuador
www.uide.edu.ec

ISBN: 978-9942-923-68-4

Revisión editorial: Pamela Cepeda V.
Ilustración de portada: Camila Olivo.
Diseño, diagramación: Camila Olivo.

La versión original del texto fue sometida a un proceso de pares revisores doble anónimo gestionado por la Dirección General de Investigación y Posgrados (DGIP) de la Universidad Internacional del Ecuador. El contenido total de esta publicación es responsabilidad de la autora. Esta publicación no puede reproducirse total o parcialmente para fines comerciales sin la previa autorización escrita del titular de los derechos.

Versión digital, 2021.

ABSTRACT

El presente libro se centra en tres cuestiones principales: la primera, el análisis y fundamentación de la política tributaria como una garantía constitucional en nuestro país; la segunda, el estudio del medio ambiente, la protección jurídica otorgada al mismo y el examen de los instrumentos económico-fiscales, a través de los que puede ser protegido, dentro de los cuales, sin duda, se encuentra los tributos; y, la tercera, sustentar por qué, el impuesto es el tributo más idóneo para cumplir este fin de proteger de la mejor manera este bien tanpreciado.

Es así que en este libro trataremos a las políticas públicas como verdaderas garantías constitucionales, establecidas como tales por la propia Carta Magna; dentro de las cuales se encuentran, entre otras, la política ambiental, la política económica, la política fiscal y la política tributaria.

Por otra parte, revisaremos el medio ambiente, su composición, su valoración y sobre todo la protección normativa existente respecto al mismo, partiendo de lo establecido en el marco constitucional ecuatoriano.

Finalmente, establecida la interrelación entre los dos puntos anteriores, analizaremos al impuesto como el mejor y más conveniente mecanismo tributario de protección del derecho a un medio ambiente sano en nuestro país.

Palabras clave: garantía constitucional; política pública; impuesto; medio ambiente.

ÍNDICE

Prólogo.....	1
Introducción.....	6
Capítulo I	
Las Políticas Públicas como Garantías Constitucionales del Derecho a un Medio Ambiente Sano en el Ecuador: La Política Tributaria y la Política Ambiental.....	9
Aproximación Teórica a las Garantías Constitucionales.....	9
Concepto de Garantía Constitucional según la Doctrina.....	9
Objeto de las Garantías Constitucionales.....	14
Tipos de Garantías Constitucionales.....	15
Las Garantías Constitucionales en el Ecuador, en Especial las Políticas Públicas.....	17
Las Garantías Normativas y las Garantías Jurisdiccionales en el Ecuador.....	18
La Política Pública como Garantía Constitucional en el Ecuador.....	20
La Política Tributaria y la Política Medio Ambiental como Políticas Públicas.....	24
El Medio Ambiente.....	26
Protección Jurídica del Medio Ambiente en el Ecuador: la Constitución de la República del Ecuador de 2008.....	27
El Derecho a un Medio Ambiente Sano en los Instrumentos Internacionales Suscritos por el Ecuador.....	30
El Derecho a un Medio Ambiente Sano en la Comunidad Andina: Acuerdo de Cartagena y Decisiones.....	32
Decisiones de la Comunidad Andina Relacionadas al Medio Ambiente.....	35
Protección al Medio Ambiente en la Legislación Interna Ecuatoriana.....	40
Capítulo II	
Los Impuestos, Concepto y Elementos Esenciales: Los Impuestos Ambientales y los Principios Constitucionales que los Rigen.....	43
El Tributo.....	43
Elementos Esenciales del Tributo.....	45
Los Impuestos.....	51
Definición y Características del Impuesto.....	51
Los Impuestos Ambientales o Impuestos Pigouvianos.....	54
La Utilización de los Instrumentos Económico Fiscales para la Protección Ambiental.....	56
La Utilización de los Tributos con Fines Extrafiscales.....	61
Los Impuestos Ambientales y algunos Principios Constitucionales en el Ecuador.....	64

Los Principios de Legalidad y Reserva de Ley y los Impuestos Ambientales en el Ecuador.....	64
El Principio de Equidad y los Impuestos Ambientales en el Ecuador.....	67
La Capacidad Contributiva y los Impuestos Ambientales en el Ecuador.....	69
El Principio de Progresividad y los Impuestos Ambientales en el Ecuador.....	70
El Principio de No Confiscatoriedad y los Impuestos Ambientales en el Ecuador.....	73

Capítulo III

El Impuesto como Mecanismo de Protección Ambiental: Revisión de los Modelos más Destacados del Mundo: El Caso Ecuatoriano.....	76
Fiscalidad y Extrafiscalidad ¿Impuestos Fiscales o Extrafiscales Puros?.....	76
Mecanismos de Protección Ambiental: Instrumentos Administrativos, Persuasivos y Económicos para la Protección Ambiental.....	79
Modelos de Tributación Ambiental.....	81
Modelo Extensivo.....	81
Modelo de Reforma Fiscal Verde.....	82
Naturaleza el Bien Ambiental y el Debate: Tasas y Contribuciones versus Impuestos para Proteger el Bien Ambiental.....	83
El Hecho Generador de los Tributos Ambientales y la Afectación de la Recaudación de los mismos.....	86
El Hecho Generador de los Tributos Ambientales.....	86
La Afectación de los Impuestos Ambientales.....	87
Reforma Tributaria Ambiental y Valoración del Bien Ambiental.....	91
La Introducción de los Impuestos Ambientales en los Sistemas Fiscales.....	91
La Valoración de los Bienes Ambientales.....	94
Los Casos de Imposición Ambiental más Destacados en el Mundo.....	97
El Caso de la Unión Europea.....	97
El Caso de Suecia.....	98
El Caso de España.....	100
El Caso de Estados Unidos de Norteamérica.....	102
El caso de Ecuador.....	102
Impuestos cuya Finalidad Principal es Garantizar el Derecho a un Medio Ambiente Sano en el Ecuador	103
Impuesto Redimible a las Botellas Plásticas no Retornables.....	103
Conclusiones.....	105
Bibliografía.....	109

Prólogo

Supone para mí un motivo de enorme satisfacción elaborar este prólogo de la obra de la Doctora Gabriela Judith Valdivieso Ortega, *Impuestos y Medio Ambiente en el Ecuador*, cuyo origen se sitúa en la tesis realizada por la autora en la Universidad Andina Simón Bolívar Sede Ecuador.

Siempre pienso que escribir un prólogo conlleva, al mismo tiempo, un honor y una responsabilidad. Un honor porque el prologuista, más allá de meras motivaciones de vanidad personal, entenderá siempre la solicitud del prólogo como una distinción, muchas veces inmerecida. Y una responsabilidad porque el prologuista tiene que saber aquilatar; buscar el justo equilibrio de un *check and balance* muy difícil. Un prólogo tiene que introducir la obra, pero sólo hasta cierto punto (evitando eso que se llama el *spoiler*). Debe ser descriptivo, pero el prologuista no debe eludir el dar su opinión sobre el tema. Y no se debe convertir el prólogo en un ejercicio de autocomplacencia que reste protagonismo al autor. Ardua labor, pero intentaré cumplir estas exigencias.

Lo primero que debo señalar es que estamos ante una obra de excelente calidad. Lo cual, he de confesar, no me sorprende puesto que conozco la labor investigadora de la doctora Valdivieso desde hace muchos años. Debo remontarme 12 años atrás, cuando la conocí siendo una joven investigadora, tan brillante como reflexiva, en la Universidad Andina de Quito. Fruto de aquellas labores investigadoras fue su tesina “La desnaturalización de la tasa en Ecuador”, bajo la experta dirección del actual Rector César Montaña. No exagero cuando digo que este trabajo representa un antes y un después de la dogmática sobre la tasa en la doctrina ecuatoriana. Tuve incluso la posibilidad de inspirarme en su obra sobre la categoría de la tasa para elaborar mi artículo “La naturaleza jurídica de la tasa notarial en Ecuador”, que en breve se publicará en el Libro Homenaje al Doctor Troya Jaramillo, que editará la propia Universidad Andina.

Como en la investigación jurídica casi nada es por casualidad, esos antecedentes explican sobradamente la obra que hoy tengo el honor de prologar. Ahora, en 2021, igual de joven y todavía mejor investigadora, Gabriela Valdivieso nos presenta *Impuestos y Medio Ambiente en el Ecuador*, en la que aborda con perspectiva jurídica la protección del medio ambiente y la legitimidad del uso de los tributos y, sobre todo, de los impuestos, como instrumentos para esta protección. El trabajo es, de verdad, una *tesis*, porque incluye aportaciones personales de la investigadora y su propia valoración de estos impuestos verdes en el marco de la política tributaria ecuatoriana.

En mi opinión, el principal acierto de la autora está en abordar las políticas públicas de la fiscalidad ecológica desde los fundamentos de la tributación y en clave de garantías constitucionales, establecidas como tales en la Constitución de Montecristi.

Es evidente que la República de Ecuador precisa afrontar una reforma fiscal en profundidad que mejore la recaudación. Los informes de todos los organismos internacionales insisten en que el país tiene un porcentaje de presión fiscal sobre el Producto Interno Bruto (PIB) en el entorno del 20.6%, que está por debajo de la media de América Latina y del Caribe (23.1%) y de la media de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos [OCDE] (34.3%). Ello significa que el sistema fiscal ecuatoriano tiene capacidad para incrementar su potencialidad recaudatoria. Se trata de un sistema fiscal que se sustenta en tres pilares. Un impuesto a la renta, desdoblado en un impuesto a la renta de personas naturales y un impuesto a la renta de personas jurídicas. Y un Impuesto al Valor Agregado (IVA), con gran peso recaudador. También hay que decir, en cuanto a calidad normativa, que Ecuador tiene un buen nivel de codificación tributaria, aunque está desalineado con algunas tendencias fiscales internacionales en materia de lucha contra la elusión de las multinacionales.

Y en ese incremento de la potencialidad recaudatoria en la próxima reforma fiscal ecuatoriana debe jugar un papel prioritario la fiscalidad ecológica. Aunque Ecuador dispone de varias figuras fiscales de carácter ambiental como el impuesto sobre botellas plásticas (IRBP) o el impuesto sobre bolsas de plástico, la presencia de la fiscalidad ambiental en el sistema ecuatoriano es claramente insuficiente. Y en este sentido, la Constitución tiene un marco adecuado para el uso del tributo como instrumento de protección ambiental, ya que el artículo 396 dice que “el Estado adoptará las políticas y medidas oportunas que eviten los impactos ambientales negativos” y el artículo 399 se refiere al “ejercicio integral de la tutela estatal sobre el ambiente”.

Pero la dogmática de la fiscalidad ambiental no es nada fácil. Y es una cuestión a la que Gabriela Valdivieso se aproxima con especial acierto. La fiscalidad ambiental, como es sabido, es la expresión más lograda del uso extrafiscal del tributo. Y siempre el problema de estos impuestos de ordenación es si los mismos respetan las exigencias de capacidad económica. El gran reto de la dogmática de la imposición ambiental es cohonestar la existencia de este tipo de tributos con la salvaguarda de la equidad y de la capacidad económica.

En cualquier caso, el impuesto ambiental —como todos los impuestos extrafiscales— no puede contravenir las exigencias del principio de capacidad económica. Y lo cierto es que cualquier actividad contaminante, vinculada a una actividad productiva se inserta en el marco de una actuación que pone de manifiesto riqueza. Es así, que se puede hablar, como en la doctrina alemana, de una *capacidad económica ambiental (Umweltleistungsfähigkeit)*, concepto muy criticado por algunos autores como Wernsmann. Esta idea supondría que la implantación de impuestos ambientales no contravendría el orden constitucional siempre que este tipo de tributos no se oponga de modo ostensible a las exigencias de capacidad económica. La posibilidad de un uso extrafiscal del tributo es algo inherente a la propia condición tributaria.

Y, además, estos impuestos deben basarse en algún fundamento, como ocurre con el principio *quien contamina paga (polluter-pays)* que pretende internalizar los costes o deseconomías externas en el sentido *pigouviano* del término, pretendiendo que tales costes sean asumidos por el agente económico que se beneficia con la producción de un bien o servicio y no por la sociedad en su conjunto. Este es un tema sobre el que la doctora Valdivieso se pronuncia, a mi juicio, con singular tino.

Además, en los últimos años, los impuestos ambientales han encontrado una legitimación extra en la denominada tesis del *doble dividendo*. Esta teoría permite situar la creación de nuevos tributos ambientales en el marco de una reforma global del sistema tributario, de manera que los nuevos impuestos medioambientales financien reducciones de otros tributos y de las cotizaciones sociales, coadyuvando a la eficiencia del sistema fiscal.

Así, la tesis en torno a las *reformas verdes*, inspiradas por el contexto internacional, postulan la creación de nuevos impuestos verdes como contrapartida a la reducción de la carga fiscal de otras figuras impositivas. Y, sobre todo, para compensar la reducción de cuotas e impuestos sobre la creación de empleo. Por un lado, el Informe de la OCDE, consecuencia del Seminario de Dublín de 1994 y los posteriores informes de 1999 y ulteriores, propugnan, sobre la base de la teoría del doble beneficio (recaudatorio e incentivador) de los impuestos ambientales, el uso de *charged* —ingresos que se exigen con contraprestación, equivalentes a las tasas— y de *taxes* (impuestos), con el fin de proteger el medio ambiente y luchar contra el cambio climático. El Informe Delors sobre Crecimiento, Competitividad y Empleo en la Unión Europea de 1993 decía que “si debemos responder al doble reto de la desocupación y la contaminación ambiental, es posible imaginar una reducción de los costes laborales a cambio de un aumento de los impuestos ambientales”.

Pero sería el conocido Informe Mirrlees, (*Reforming the Tax System for the 21st Century: The Mirrlees Review*) para la racionalización del sistema fiscal británico, publicado en 2011, el que supuso un punto de inflexión, al apostar de forma decidida por el *doble dividendo* y la introducción de impuestos ambientales como signo distintivo de un sistema fiscal moderno.

De esta manera, la teoría del doble dividendo aparece como un factor de legitimación de la fiscalidad ecológica en los modernos sistemas tributarios. Se trata de *normalizar* los impuestos ambientales, que dejan de ser *excentricidades* tributarias para tener un papel relevante en el cuadro de ingresos. Y con esa finalidad se viene recogiendo en las reformas fiscales más recientes. Como ejemplo, en el caso español, el Informe de la Comisión de Expertos para la reforma fiscal de febrero de 2014 proponía compensar la rebaja en los impuestos sobre la renta con la creación de nuevas figuras tributarias medioambientales. Lo que suponía algo sorprendente en la concepción tradicional de los impuestos ambientales, definidos históricamente como figuras carentes de finalidad fiscal y en las que el ingreso era la consecuencia de una conducta nociva que se pretendía disuadir. En suma, se trata de destacar la utilidad de los tributos ambientales para reducir la carga fiscal de otros tributos, de manera que el primer dividendo sería la mejora del ambiente y el segundo, la mejora del sistema fiscal en su conjunto.

La tesis del doble dividendo ha sido la gran baza argumental para defender la incorporación de los tributos ambientales en los modernos sistemas tributarios con tintes de modernidad. No obstante, la incorporación de este tipo de tributos requiere tener en cuenta las notas distintivas de un impuesto ambiental. Si aceptamos los impuestos ambientales, debemos también hacer un esfuerzo por perfilar cuáles son sus características. En principio, podríamos decir que un impuesto ambiental es el que tiene como finalidad modificar conductas dañinas para el medio ambiente por medio de la internalización de costes. Así, el impuesto ambiental responde a dos finalidades esenciales: desincentivar una actividad que es real o potencialmente contaminante (función disuasoria). Y, en segundo lugar, asegurar que el contaminador repare el daño producido (función reparadora), pues en ello consiste la internalización.

En relación con la primera de las funciones de un impuesto ambiental, la *disuasoria*, se exige que un impuesto de esta categoría tenga como hecho imponible una actuación con impacto negativo sobre el medio ambiente. Es por ello, que el impuesto ecuatoriano ambiental a la contaminación vehicular (IACBV), suprimido por Ley Derogatoria publicada en el Registro Oficial el 16 de agosto de 2019, no era un impuesto ecológico, pues gravaba en función de la cilindrada. En relación con el segundo aspecto, la afectación de lo recaudado por el impuesto ambiental a fines de lucha contra la contaminación, se trata de un clásico rasgo distintivo de los impuestos medioambientales.

En cuanto a la estructura de los impuestos ambientales, tendríamos, en primer lugar, los que recaen sobre actividades contaminantes. Y, además, los que gravan cualquier *input* empresarial (materias primas contaminantes, energías fósiles y demás) bien porque en su producción se contamina o porque se generan residuos muy contaminantes o de difícil eliminación. Se trata de impuestos fácilmente trasladables vía precios. Es cierto que dicha traslación puede ser un resultado querido por el tributo. Así, cuando el objetivo de un tributo ambiental es reducir el consumo de cierto producto contaminante, la eficacia de esta finalidad dependerá, precisamente, de la traslación. Y ello, en tanto que, cuanto mayor sea la repercusión del impuesto y cuanto más elevada sea la elasticidad de la demanda del producto contaminante, más se contraerá tal demanda. En este caso, puede ocurrir que se pretenda disuadir completamente el consumo, o, lo más habitual, que se quiera minorar hasta alcanzar *niveles de tolerancia* (como ocurre con el gravamen de bolsas de plástico, envases de PVC, combustibles no verdes entre otros).

La existencia, en la estructura de estos impuestos, de un *umbral de tolerancia* conlleva que penalizar ciertas actividades o ciertos productos no suponga, necesariamente, pretender su expulsión del mercado. Ello se traduce en la fijación de unos niveles *aceptables* de contaminación. La concreción de ese umbral es una cuestión de política ambiental que forma parte de la libertad de configuración del legislador y que podrá hacerse por medio de supuestos de no sujeción, mínimos exentos o tipos cero.

Y si hay algo que en los últimos tiempos —y más en el actual contexto de la pandemia del COVID-19— ha supuesto una actualización del protagonismo de la fiscalidad ambiental, es, por un lado, la lucha contra el cambio climático y, por otro, la necesidad de una producción y consumo más sostenible a través del concepto de *economía circular*.

Las políticas contra los cambios en el clima tienen su punto de apoyo en el Protocolo de Kyoto al Convenio Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático, de 11 de diciembre de 1997 (CMNUCC/ UNFCCC), y más recientemente, en el impulso a las medidas contenidas en el Protocolo, por parte del Acuerdo de París de diciembre de 2015. En estos acuerdos internacionales se hacen propuestas para reducir efectivamente las emisiones de Gases de Efecto Invernadero (GEIs).

En concreto, en el Protocolo de Kyoto, los compromisos de reducción son sólo para los países desarrollados que figuran en el Anexo I, entre los que no se encuentra Ecuador. Estos países pueden cumplir sus objetivos de reducción de emisiones por diversas vías, siendo las principales alternativas los derechos de emisión o derechos de carbono o los impuestos sobre emisiones de CO₂.

En el ámbito de la Unión Europea se optó por un mecanismo de derechos de emisión de CO₂. A través de la Directiva 2003/87/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 13 de octubre de 2003, modificada por la Directiva 96/61/CE del Consejo, se fijó a nivel europeo un régimen para el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero.

Por su parte, la fiscalidad ha quedado postergada en la lucha por la reducción de las emisiones del CO₂, pero va a ser la alternativa por la que tendrán que optar los países en vías de desarrollo, que quedan al margen de los grandes mercados de derechos de carbono. Los países con menor nivel de industrialización intervendrán en el tráfico de derechos de emisión como destinatarios de los denominados *mecanismos de desarrollo limpio* (MDL). De manera que la implantación del mercado de bonos de carbono o derechos de emisión en países en vías de desarrollo ha sido hasta ahora muy limitada y se ha centrado, básicamente, en los proyectos MDL a través de los cuales los países desarrollados podrían obtener derechos de carbono adicionales. Por eso, en países emergentes, la lucha contra el cambio climático va a afectar a la tributación de la energía (penalizando la que provenga de combustibles fósiles), de los automóviles —gravándolos en función de las emisiones certificadas por el fabricante— y en la imposición sobre ciertas actividades, por ejemplo, tasas sobre los viajes en avión.

Aunque no deben perderse de vista algunos efectos importantes de la imposición sobre el CO₂ en países como Ecuador. Los impuestos sobre CO₂ que gravan las emisiones inciden negativamente en la competitividad, en especial porque su implantación en unos países y no en otros afectará a las decisiones sobre localización de inversiones. Además, los países que no establezcan el impuesto estarán adoptando estrategias de *free rider* o *polizón*, beneficiándose de la reducción propiciada por los países que sí exigen el tributo, pero sin soportar su cuota de sacrificio fiscal. En suma, a corto plazo, la implantación de una fiscalidad sobre las emisiones de carbono se traduciría en una pérdida de competitividad para el país. Mientras no exista un impuesto global, hoy por hoy quimérico, esta sería la consecuencia de la adopción unilateral de impuestos nacionales de este tipo.

Por su parte, la economía circular es uno de los grandes desafíos de los próximos años. Se trata, de una alternativa a los actuales modelos productivos denominados *lineales*, guiada por la pretensión de reducir residuos y lograr procesos productivos más sostenibles y un consumo más racional. Podemos definirla como un modelo de producción y consumo que implica compartir, reutilizar, reparar, renovar y reciclar materiales y productos existentes todas las veces que sea posible para crear un valor añadido, alargando el ciclo de la vida de los bienes. La fiscalidad puede ayudar, por ejemplo, gravando ciertos tipos de residuos o reduciendo el IVA de los productos usados.

Valgan estas aportaciones como contrapunto a la presentación de una excelente obra que supone un punto de inflexión (es decir, se pasa del cóncavo al convexo) en los estudios de la fiscalidad ambiental en Ecuador. Mi felicitación a la autora y mi agradecimiento para su obra, que no sólo contiene reflexiones, sino que invita a la introspección (la *digestión del conocimiento* en palabras Burke).

Como decía Díez-Picazo, hay dos formas contrapuestas de concebir un libro: la rabínica o hebraica, para el cual el libro constituye una verdad revelada. Y la helénica, en la que el libro es un elemento auxiliar del propio discurso; es algo que nos suscita ideas y que nos permite que lleguemos, no sin esfuerzo, a un resultado intelectual. Ese es el modelo al que, sin duda alguna, responde la obra de la doctora Valdivieso.

Hay que agradecer a la autora que con sus reflexiones abra nuestras mentes a la posibilidad de seguir profundizando en esta cuestión tan trascendental para la política fiscal en los próximos años. Y, como decía Ruskin, de los buenos libros, no sólo multiplicando y transmitiendo su voz, sino también perpetuándola.

Dr. César García Novoa
Santiago de Compostela.
23 de febrero de 2021.

Introducción

Esta obra pretende, no solamente hacer una revisión de las garantías constitucionales, de los tributos, en especial del impuesto; y, del derecho a un medio ambiente sano, que son los tres principales temas en torno a los que gira este libro; sino evidenciar cómo en el caso ecuatoriano las condiciones normativas son las adecuadas para poder sostener en que el impuesto puede estatuirse a través de la política pública correspondiente como un mecanismo de garantía constitucional para proteger este bien tanpreciado.

Con ello no intentamos de ninguna manera superar conceptos que han sido desarrollados por el derecho durante décadas, como por ejemplo la definición de tributo, sino demostrar que estos —sin perder su esencia— deben irse adecuando y replantearse según las nuevas realidades a las que nos enfrentamos.

Este libro se centra en temas esenciales para el mundo actual ya que han cobrado una enorme relevancia por la importancia que tienen para la sociedad, pues los tributos no solamente son medios para la obtención de recursos, sino instrumentos de política tributaria; que constitucionalmente deben hacer efectivos derechos constitucionales como el medio ambiente.

Las razones fundamentales para haber escrito este libro son las siguientes: la primera, tiene que ver con la corriente del neoconstitucionalismo que cada vez adquiere más peso e importancia en el mundo; y, según la cual tanto los derechos como las garantías constitucionales han empezado a ser vistas y estudiadas desde otro enfoque que, sin duda, merece comentarios y análisis profundos, pues hay conceptos que no han sido desarrollados a cabalidad y que son básicos para la consolidación de esta nueva visión del derecho.

La segunda está relacionada con la relevancia cada vez mayor que adquieren los tributos en las diferentes economías mundiales, en las que, si bien éstos siguen siendo utilizados como medios para la obtención de recursos, su finalidad extrafiscal, es decir su función como mecanismos de política fiscal y tributaria es cada vez mayor.

La tercera y la última razón de ser de esta obra tiene que ver con el enorme valor que ha adquirido el derecho al medio ambiente en el mundo, empezando a considerarlo, finalmente, como un derecho tan importante como la salud o como la vida, por lo cual además de ser un tema de agenda internacional se ha iniciado una fuerte lucha desde el interior de los países para lograr su mejor efectividad y protección.

Sin duda los puntos mencionados han sido ampliamente estudiados, no obstante, esta obra pretende analizar la importantísima relación que puede tener la tributación como mecanismo de protección del medio ambiente a nivel mundial; y, más aún en el estado ecuatoriano donde las políticas públicas son auténticas garantías constitucionales.

Así, al leer este libro encontrarán los distintos conceptos de garantía constitucional propuestos por la doctrina más relevante tanto clásica como contemporánea; los diferentes tipos de las mismas, así como un análisis de estas garantías en nuestro país, especialmente de las políticas públicas. De igual manera se aborda la protección jurídica que se ha dado al medio ambiente, la cual sin duda se ha incrementado con el transcurrir de los años, tanto a nivel mundial como en el Ecuador.

Por otra parte, esta obra contiene un estudio completo del concepto y las características del género tributo, para posteriormente examinar al impuesto en particular. Así también, se desarrolla ampliamente los impuestos ambientales, su historia, su relación con los principios constitucionales tributarios; así como, el destino que debe darse a lo que se recaude producto de su aplicación.

Finalmente, en este libro se halla un análisis de los diferentes mecanismos de protección ambiental y de los modelos de tributación ambiental más importante existentes en la actualidad, revisando la naturaleza

de bien ambiental y el álgido debate respecto al tributo más adecuado para la protección del mismo; para culminar con el análisis de lo que ocurre en el Ecuador. Vale resaltar que actualmente los tributaristas a nivel mundial y la mayoría de países tienen grandes esperanzas en la tributación ambiental para recuperar las economías después de la pandemia provocada por el COVID-19.



CAPÍTULO I

Las Políticas Públicas como Garantías Constitucionales del Derecho a un Medio Ambiente Sano en el Ecuador: Política Tributaria y la Política Ambiental

En este capítulo trataremos sobre las garantías constitucionales. Como primer punto analizaremos los distintos conceptos de garantía constitucional, propuestos por la doctrina más relevante. Para ello iniciaremos con aquellas concepciones clásicas, revisaremos su evolución y culminaremos con el examen de los conceptos que proponen los autores contemporáneos, con la finalidad de plantear nuestra propia definición. Paso seguido examinaremos el objeto de las garantías constitucionales y los diferentes tipos de las mismas, a remolque de las diversas clasificaciones realizadas por los autores, para luego estudiar las garantías constitucionales en nuestro país.

Así mismo, examinaremos los diversos tipos de garantías constitucionales que se encuentran reguladas en el Ecuador, poniendo un énfasis especial en las políticas públicas, por la relación que tienen estas últimas con nuestro tema de estudio, para luego analizar, específicamente, la política tributaria y la política ambiental, en lo que resultan fundamentales en el desarrollo de la investigación.

Como complemento indispensable analizaremos también la naturaleza jurídica y la protección que tiene el derecho a un medio ambiente sano en el Ecuador, revisando para ello la normativa constitucional, los tratados internacionales vigentes más importantes y, la legislación interna.

Aproximación Teórica a las Garantías Constitucionales

Concepto de Garantía Constitucional según la Doctrina

El Diccionario de la Real Academia Española (2012), entre otras definiciones, señala que “*garantía es el efecto de afianzar lo estipulado [énfasis agregado]*”. Hemos tomado este concepto puesto que consideramos que en principio es el más acorde con nuestro tema. Sin embargo, como lo veremos más adelante, al momento de examinar la doctrina el escenario presenta dificultades, puesto que a pesar de que se ha desarrollado el tema de las garantías constitucionales con gran amplitud, son pocos los autores que han elaborado una definición específica de esta institución, a lo que cabe agregar que las nociones vertidas presentan varias diferencias, por lo que sería vano el intento de encontrar una definición constante.

Sin soslayar lo mencionado, partimos de señalar que, de modo general, se considera a las garantías como:

... Los instrumentos o los medios, que se construyen para que sirvan para realizar algo a favor de otro elemento o factor, de tal manera que, si éste desaparece o, en general no existe, la garantía pierde su finalidad de ayuda, de asistencia. (Gelsi Bidart, 2006, p. 191)

Es decir, no cabe la existencia de una garantía *per se*.

Ya dentro del ámbito jurídico encontramos a Cabanellas (1999), quien nos ofrece una definición bastante amplia con relación en las garantías constitucionales al señalar que debe entenderse por las mismas “... al conjunto de *declaraciones, medios o recursos* con que los textos constitucionales aseguran a todos los individuos o ciudadanos el disfrute o ejercicio de los derechos públicos y privados fundamentales que se les reconocen” (p. 154). Criterio que nos parece bastante amplio al mencionar tantas acepciones respecto de las garantías.

De igual forma, se ha considerado que “las garantías son los medios o procedimientos que aseguran la vigencia de los derechos reconocidos en el ordenamiento positivo” (Álvarez et al, 2005, p. 355); o, en otras palabras “... toda forma de protección a un derecho” (Silva Portero, 2008, p. 58), aclarando que, tampoco tendría sentido la existencia de una garantía jurídica, sin que la misma se encuentre vinculada a un derecho, cualquiera que este sea.

Una vez señalada una definición de garantía en el lenguaje común, al igual que la concepción general de esta institución dentro del ámbito jurídico, pasamos a diferenciar el concepto de garantía en el derecho privado y en el derecho público, lo cual es fundamental, haciendo hincapié en que en el primero es en el cual tuvo origen este término, mientras que dentro del segundo es donde se enmarcan las garantías constitucionales.

Ahora bien, para analizar lo que ocurre en el derecho privado, Dalla Vía (2000), señala que la idea común de garantía en esta rama del derecho, "... se relaciona con el afianzamiento de una determinada obligación, para la que existen también institutos especiales como *la hipoteca o la prenda*, entendiéndose en términos generales como la seguridad o la protección frente a un peligro o un riesgo [énfasis agregado]" (p. 23). Es decir, según este autor la garantía dentro de este campo está destinada a dotar de alguna certidumbre al cumplimiento de un deber o de un compromiso, mediante el uso de distintos instrumentos.

Ferrajoli (2000), refiriéndose a las garantías en el lenguaje del derecho civil, expone que por éstas se entiende a "... una clase de institutos relacionados con el derecho romano, los cuales tenían por objeto asegurar el cumplimiento de las obligaciones, y la tutela de los correspondientes *derechos patrimoniales* [énfasis agregado]" (p. 39). El autor señala en líneas posteriores, que es así como podemos distinguir dos tipos de garantías: las reales, como la prenda o la hipoteca en las que el deudor pone a disposición del acreedor un bien mueble o inmueble, respectivamente; y las personales, tales como la fianza o el aval, en donde un tercero en caso de incumplimiento de la obligación por parte del deudor, se obliga a cumplirla en su lugar.

Con un criterio que tiene una base similar a la de los dos autores antes citados, Bazdresch (1990), nos hace mención a algunas garantías, como, por ejemplo: la prenda, la hipoteca y la fianza; e indica que, dentro del derecho privado, debemos entender por esta institución lo siguiente:

El *pacto accesorio* mediante el cual se asigna determinada obligación, como la *prenda*, que pone en manos del acreedor una cosa, para que se pague con su precio la cantidad que el deudor no pagó oportunamente, *la hipoteca*, que afecta un inmueble al cumplimiento de una deuda o el fideicomiso que, con igual finalidad que la hipoteca, pasa la titularidad del inmueble a un tercero, encargado de realizar la efectividad del compromiso; existe también en el derecho privado la *garantía de fianza*, por la cual un tercero se obliga directamente con un acreedor a pagar por su deudor, si éste no lo hace. (pp.11-12)

Continúa este doctrinario explicando, que, *en el derecho público, el escenario es sumamente distinto*, puesto que la garantía comprende "... básicamente una relación subjetiva pero directa, *entre la autoridad y la persona, no entre persona y persona* [énfasis agregado]" (Bazdresch, 1990, p. 12). En opinión del autor, esta relación se origina, por un lado, en la necesidad de que los derechos de las personas no sean atropellados por las autoridades; y, por el otro, en la facultad que tiene el Estado con base en su soberanía de regir la paz social e imponer el orden.

Ahora bien, pasamos a examinar las garantías en el derecho público. Tomando en cuenta que el derecho constitucional es una rama de éste, creemos que, al referirnos específicamente a las garantías constitucionales, lo expuesto por el último autor citado, significaría considerar a la Constitución únicamente como un límite o un freno al poder del Estado, lo que la tornaría en una garantía de carácter genérico a favor de los ciudadanos (Alzamora-Valdez, 1967, pp. 189-199). En nuestro criterio esto reduciría la teoría constitucional a una barrera frente al Leviatán.

Y es que, efectivamente, las garantías de carácter constitucional se encuentran a cargo del Estado, y aunque en el caso ecuatoriano encontramos que las diferentes acciones establecidas como garantías jurisdiccionales pueden ser propuestas por cualquier persona, grupo de personas, comunidad, pueblo o

nacionalidad (Constitución de la República del Ecuador [CRE], 2008, Art. 86., Núm. 1), quien se encarga de conocerlas y resolver son los jueces. No obstante, las mismas tienen por objeto garantizar, no solamente, que los derechos de las personas no sean atropellados por el Estado, sino también por otros particulares.

Sin perjuicio de lo dicho, encontramos que —desde un primer acercamiento al enfoque clásico— se podría decir que los autores arrancaron de concebir que en la parte dogmática de la Constitución es donde se encuentran contempladas las declaraciones, derechos y *garantías constitucionales*; mientras que la parte orgánica, estaría reservada a la división y regulación del ejercicio del poder del Estado.

Empero, es evidente que en la actualidad lo señalado no es más que una perspectiva que ha sido superada, no solamente por la doctrina contemporánea, sino también por las propias constituciones, pues no cabe duda de que en varios casos suramericanos y también en el ecuatoriano, la división de poderes (CRE, 2008, Art. 95), la acción ciudadana (CRE, 2008, Art. 99), la supremacía de la Constitución (CRE, 2008, Art. 424), la obligatoria sujeción a la Constitución por parte de todas las personas, autoridades e instituciones (CRE, 2008, Art. 426, Inc. 1ro.), el deber de aplicar la interpretación que más favorezca a la vigencia de los derechos constitucionales (CRE, 2008, Art. 427), entre otras, son verdaderas garantías de los derechos previstas en la parte orgánica de la Suprema Ley.

Encontramos también al examinar las diferentes opiniones de los juristas, que los autores en un inicio mantuvieron el criterio de que las garantías constitucionales constituyen únicamente mecanismos procesales para hacer efectivos derechos subjetivos, esto es lo que se puede advertir de las primeras conceptualizaciones creadas en relación con esta institución jurídica, algunas de las cuales citamos a continuación.

Por ejemplo, Kelsen (1995) menciona que el verdadero derecho subjetivo existe solamente cuando el individuo cuenta con todo un sistema a su alcance ante la violación de un derecho, que incluye la titularidad de una acción, el acceso a la justicia y la necesidad de tribunales integrados por jueces imparciales, naturales y que respeten el debido proceso.

En el mismo sentido, se ha expresado que las *garantías constitucionales* son una especie de *procedimientos* de seguridad, para que los habitantes de un determinado Estado cuenten con los medios para hacer efectivos sus derechos subjetivos, y entre ellos estarían el habeas corpus, la demanda y excepción de inconstitucionalidad, el habeas data, la acción de amparo, etc., haciendo referencia nuevamente solo a mecanismos de naturaleza procesal.

En similar sentido se ha expresado que:

Las garantías constitucionales son mecanismos que la Constitución establece para asegurar la eficacia de los derechos subjetivos que ella reconoce a favor de las personas. Se trata de un *conjunto de recursos o acciones administrativas y judiciales que evitan que los derechos que la Constitución consagra queden como letra muerta*, solo en papel. Constituyen los medios para concretar la protección jurídico-política para afianzar los derechos [énfasis agregado]. (Jaramillo-Díaz, 2009, p. 21)

Estos criterios, comportan una visión muy restringida de la noción de garantía; y, hacen alusión a la máxima tan conocida por los juristas en el sentido de que *sin acción no hay derecho*, pues las garantías constitucionales no son únicamente mecanismos de protección a ser ejercitados por una o varias personas para hacer válidos sus derechos, ya que se enmarcarían dentro de las mismas, por ejemplo, en el caso ecuatoriano, solamente las denominadas garantías jurisdiccionales, que son las que requieren de determinado accionar defensivo por parte de los individuos (CRE, 2008, Art. 86, Núm. 1).

Ahora bien, esta concepción restrictiva de la garantía constitucional, referida a medios, mecanismos, recursos, acciones o procedimientos procesales de protección, afortunadamente no es compartida por todos los autores; y, si salimos de la misma, podremos enfrentar y estudiar a esta institución desde un ámbito más amplio como lo es el de la teoría constitucional, bajo la cual se tiene a la Ley de Leyes como la expresión escrita o formal de un contrato social (Rousseau, 1969, p. 15).

Al respecto, indicamos que el contractualismo tiene diferentes versiones o formas de entenderse, pues por ejemplo para Hobbes (1994), el pacto tiene fundamentos autoritarios, mientras que, Rousseau (1983) el contrato social está basado en una suma de voluntades libremente acordadas que dan como resultado una voluntad general. Existe también una discrepancia entre los dos últimos autores, en el sentido de que para el primero, los derechos fundamentales son inherentes al ser humano y es el Estado el que los garantiza mediante el contrato social; en tanto que, para el segundo, tanto los derechos como las garantías nacen a partir de este contrato.

En nuestra opinión, sin dejar pasar por desapercibido que las tesis contractualistas tienen un alto grado de abstracción, puesto que el pensamiento de Hobbes elimina las formas de democracia imperantes en la actualidad, mientras que las ideas demócratas expuestas por Rousseau y Locke son sumamente complicadas de poner en práctica, ya que es difícil imaginar la posibilidad de obtener un consenso real reflejado en una voluntad general; compartimos con Locke en relación con que *las garantías constitucionales son una creación de la Constitución*, a diferencia de los derechos.

Lo expresado evidentemente concuerda con las palabras de Bazdresch (1990), quien destaca que las garantías constitucionales son “*compromisos del Estado de respetar la existencia y ejercicio de los derechos [énfasis agregado]*” (p. 12), pues es necesario tomar en cuenta que, si la Suprema Ley no contempla los medios para hacerlos efectivos, éstos no son más que un conjunto de buenos deseos y aspiraciones, es decir, meras concepciones teóricas sin aplicación práctica. Como bien lo sostiene la doctrina constitucional “... sin las garantías, los derechos serían meros enunciados líricos que no tendrían eficacia jurídica alguna en la realidad” (Ávila-Santamaría, 2008, pp. 89-90).

Empero es necesario resaltar, que lo mencionado no implica de ninguna manera que si la norma jurídica suprema, no menciona o contempla algún derecho humano que se encuentre previsto en un tratado internacional de derechos humanos suscrito por determinado país o que sea inherente a la dignidad humana, los individuos pertenecientes a dicho Estado no los tengan, sino que simplemente no les han sido reconocidos expresamente en la Carta Suprema.

Tanto es así que —como bien lo señalan algunos autores al referirse a los derechos humanos— la falta del reconocimiento explícito de los mismos; o, esta ausencia de garantías no autoriza de hecho a sostener la tesis, que los derechos no garantizados (o no reconocidos) no existen, pues es necesario la diferenciación entre estos dos conceptos que son independientes. Tanto así que como bien lo ha expresado Ferrajoli (2000), frente a la falta del señalamiento en la norma del obligado a la satisfacción de un derecho, o ante la falta de un mecanismo de acción que haga factible exigir esa obligación no nos encontramos frente a un *no derecho* sino ante la presencia de lagunas, Ávila-Santamaría (2008), las cuales deben ser llenadas para que el derecho sea efectivo en la práctica.

Desgraciadamente, estas omisiones llevan a una insuficiencia en la efectividad de los derechos, pues se crean ciertamente lagunas al momento de no encontrar la forma de protegerlos, no obstante, pues como lo hemos señalado las garantías constitucionales son una creación de la Constitución, que no pueden presumirse.

Una vez sentada nuestra opinión en el sentido de que las garantías constitucionales existen a partir de que están establecidas en la Carta Suprema, mencionamos y analizamos a continuación algunas otras

definiciones existentes sobre esta institución, las cuales han sido vertidas por la doctrina más actual, de las que se advierte una mayor apertura en la concepción del tema, al menos en cuanto ya no se las limita a mecanismos procesales.

Así, por ejemplo, las garantías constitucionales “... son los *compromisos del Estado de respetar la existencia y el ejercicio* de los derechos del hombre [énfasis agregado]” (Bazdresch, 1990, p. 12); opinión que, si bien es más amplia que las anteriormente analizadas, confina a estas garantías a un deber de *no violentar* los derechos por parte del Estado, olvidando que en todos los casos para lograr la eficacia de los mismos se requieren también por parte de éste *prestaciones*, es decir, de acciones.

También se ha dicho sobre las garantías constitucionales que “... son, en definitiva, el soporte de la seguridad jurídica como valor protegido, de manera que la real vigencia de las libertades individuales está supeditada a la existencia de garantías que las protejan en el caso de ser vulneradas” (Dalla Vía, 2000, p. 25). Concepción que en nuestra opinión es bastante interesante, pero, por ejemplo, en el caso ecuatoriano, la seguridad jurídica se encuentra establecida como un derecho (CRE, 2008, Art. 82).

Además, se ha expresado que: “Las garantías constitucionales son los *mecanismos* que establece la Constitución para *prevenir, cesar o enmendar la violación* de un derecho que está reconocido en la misma Constitución” (Ávila-Santamaría, 2008, p. 89). Este criterio que acertadamente señala que las garantías en cuestión deben estar escritas en la Carta Suprema, es limitado en cuanto a que del mismo se concluye que cabe el accionar de una garantía constitucional solamente cuando hay una violación posible, que se esté dando o ya ocurrida respecto de los derechos constitucionales, lo cual es erróneo, pues muchas veces es necesario la acción del Estado solamente para la plena eficacia o mejor garantía de un determinado derecho constitucional.

En este sentido, pensemos, por ejemplo, que con el objeto de garantizar en mayor medida el derecho a un medio ambiente sano, el Estado ecuatoriano adopta una política pública al respecto, ésta sin duda tendría el objeto de preservar este derecho fundamental, pero en este supuesto la decisión no habría sido adoptada ante ningún tipo de violación, pasada, presente o futura del derecho, sino únicamente con el ánimo de coadyuvar a su mejor protección y efectividad.

Cabe indicar que, sin duda, como lo analizaremos detalladamente en otro punto, para que un problema se convierta en uno de política pública, son necesarias determinadas condiciones, ya que no todos los inconvenientes se convierten en problemas públicos, y no siempre en torno a todos los problemas públicos se desata un procedimiento que culmine en decisiones de orden público.

Regresando al punto central encontramos que Claudia Storini (2009) define a las garantías constitucionales como mecanismos de protección imprescindibles para la real eficacia jurídica de los derechos fundamentales; y, a Pisarello (2007) que señala que éstas son las técnicas o los mecanismos predispuestos para la protección de los derechos. Compartimos con estas opiniones, no obstante, consideramos que requieren de una mayor precisión en ciertas cuestiones, como, por ejemplo, la necesidad de establecer que estas garantías deben constar en la Suprema Ley, pues de lo contrario, serían garantías, pero no de carácter constitucional.

A continuación, proponemos un concepto amplio de garantía constitucional, el cual sin duda es un concepto jurídico, con base en las siguientes consideraciones: la primera, *la necesidad de que se encuentren establecidas expresamente en la Constitución*, existen si y solo si son contempladas expresamente en el texto constitucional, si se las establece en una norma con menor jerarquía podrán ser garantías pero no constitucionales; la segunda, *la ampliación de la efectividad*, la antigua concepción en el sentido de que

garantizar un derecho implica tutelarlos solamente cuando existe una violación pasada (enmendar), presente (cesar) o futura (prevenir) que pueda afectarlo, ha sido sustituida por la idea de plena efectividad de los derechos, con lo cual la garantía se convierte en un instrumento también de *promoción* de los derechos; la tercera, *la superación de la idea de que están comprendidas en su totalidad por mecanismos procesales*¹, es necesario examinar todos los medios no judiciales con los que cuenta el Estado y los particulares para efectivizar los derechos, un ejemplo puede ser las políticas públicas; y, la cuarta, *actores nuevos como responsables de la efectividad de los derechos*. En concordancia con lo expresado en el punto anterior, se transforma la idea de que únicamente el poder judicial tiene a su cargo la efectividad de los derechos, pues esta responsabilidad se extiende a otros organismos y poderes del Estado, como el poder ejecutivo.

Es así que nos permitimos sostener que las garantías constitucionales son mecanismos de carácter jurídico público establecidos en la Carta Magna, con los que cuentan el Estado y los particulares para la plena efectividad de los derechos reconocidos en la Carta Suprema y en los tratados internacionales de derechos humanos; no obstante, resaltamos que el elaborar esta definición es labor que corresponde sobre todo a la Corte Constitucional.

Objeto de las Garantías Constitucionales

Es necesario diferenciar los distintos niveles del ordenamiento jurídico, pues las garantías constitucionales no deberían, al menos en teoría pura, tener por objeto el proteger y hacer efectivo un derecho establecido en una norma de menor jerarquía.

Bazdresch (1990), estudia el objeto de las garantías constitucionales desde la propia Constitución de su país, así al analizar la Suprema Ley Mexicana de 1857, señala que, bajo el contexto de la misma, “... *el propósito de las garantías es el respeto a la dignidad humana*... [énfasis agregado]” (p. 30). Su aseveración en el artículo 1 de dicha norma, el cual establece que *los derechos del hombre* son la base y el objeto de las *instituciones sociales* (Constitución Política de la República de México [CPRM], 1857, Art. 1); y, en los artículos siguientes, ya que en estos se reconoce *algunos derechos humanos* (CPRM, 1857, Arts. 2-29), lo que, en su opinión, coloca a esos derechos y la correlativa dignidad humana como la razón de ser de la organización social.

Posteriormente, examina la Constitución de México de 1917, la cual se encuentra vigente, e indica que la misma muestra a diferencia de la anterior, un pensamiento socialista, ya que en su artículo 1 prevé que en los Estados Unidos Mexicanos todo individuo gozará de las garantías establecidas por la propia Constitución, sin hacer mención alguna a los derechos del hombre ni tampoco a su relación con las instituciones sociales (CPRM, 1917), pero aclara que esta Constitución algo similar a la de 1857, trata prioritariamente los derechos humanos (CPRM, 1917, Arts. 2-30), por lo que concluye que en México en la actualidad “... *las garantías están otorgadas o instituidas para proteger el ejercicio de los derechos humanos* [énfasis agregado]” (Bazdresch, 1990, p. 30).

Otros autores como Faúndez Ledesma y Ricardo Guastini en un sentido similar señalan, respectivamente, que para que las garantías constitucionales sean adecuadas deben diseñarse para ser efectivas al momento de proteger los derechos, y que el resultado que deben alcanzar las mismas: “... *es reparar la violación de derechos* [énfasis agregado]” (Faúndez, 2004, pp. 306-316). O, que las garantías de los derechos deben establecerse por otra norma diferente de la que los reconoce, la cual debe estatuir mecanismos aptos para prevenir la violación de la primera, es decir, se entiende que las garantías deben actuar únicamente como mecanismos de prevención en caso de violación de los derechos.

¹ Los mecanismos de carácter procesal son solo unos de los medios para hacer efectivos los derechos.

Empero, lo señalado por los autores antes citados, no solamente que no atiende a la nueva concepción de las garantías constitucionales como mecanismos de promoción de los derechos, sino que no encaja dentro del marco de un Estado social, como se proclaman hoy la mayoría de estados incluido el ecuatoriano, (CRE, 2008, Art. 1, Inc. 1ro), pues en este tipo de organizaciones se demanda a los propios poderes públicos, por ejemplo, la satisfacción de derechos mediante prestaciones.

Es más, en otro sentido se expresa que el objeto de las garantías constitucionales es proteger efectivamente los derechos contenidos en la Constitución. No obstante, a lo mencionado, consideramos necesario agregar que sin duda las garantías constitucionales se encuentran estrechamente relacionadas con los derechos humanos, los cuales están basados en el concepto de dignidad, por lo que aquellas pueden servir para protegerlos según lo contemplado en la Carta Suprema estatal y en los tratados internacionales suscritos por los países.

Así, por ejemplo, en el caso ecuatoriano las garantías de carácter normativo señalan expresamente que “la Asamblea Nacional y todo órgano con potestad normativa tendrá la obligación de adecuar, formal y materialmente las leyes y demás normas jurídicas a los derechos previstos en la Constitución y *en los tratados internacionales...*” (CRE, 2008, Art. 84), aclarando que sin duda en nuestro criterio refiere a los tratados internacionales de derechos humanos.

Entonces con base en lo analizado culminamos señalando que, de modo general, el objeto inmediato de las garantías constitucionales es dotar de medios para la protección de los derechos previstos en la Constitución, al igual que de todos aquellos derechos respecto de los cuales la misma norma prevea esta protección; y, de modo inmediato, alcanzar la plena efectividad de los mismos.

No obstante, la realidad de nuestro país está lejos de la concepción antes señalada, la vulnerabilidad de derechos es una constante; y, el trabajo que realiza la Corte Constitucional del Ecuador es insuficiente para lograr este ideal.

Tipos de Garantías Constitucionales

Al examinar la doctrina en relación con las garantías constitucionales, se advierte que las consideraciones y elementos que han tomado en cuenta los autores para realizar la categorización de las mismas es distinta, lo que ha dado como resultado no solamente diversas clasificaciones, sino también varios tipos e inclusive sub tipos de éstas, dependiendo del punto de vista desde el cual se las analice. A esto es necesario añadir que son muy pocos los estudiosos que abordan el tema en específico.

Por ejemplo, Pisarello (2007) —quien ha tratado con profundidad el tema— al examinar los derechos sociales señala las diferentes garantías que pueden corresponder a los mismos; y, por supuesto en nuestro criterio a todos los derechos de carácter constitucional, considerando que en el Ecuador ni siquiera cabe en la actualidad tal distinción, ya que todos los derechos han sido elevados a la categoría de derechos constitucionales.

Esto ha ocurrido, ya que como conocemos, en el caso de nuestro país ha sido eliminada la denominación de derechos de primera, segunda, tercera y hasta cuarta generación, pues todos éstos se encuentran contenidos en la Carta Suprema, por lo que sin excepción alguna tienen rango constitucional. A esto es menester agregar que la misma norma señala expresamente que “todos los principios y derechos son inalienables, irrenunciables, indivisibles, interdependientes y *de igual jerarquía* [énfasis agregado]” (CRE, 2008, Art. 11).

Ahora bien, continuando con nuestro trabajo, creemos que el citado autor para realizar la clasificación de las garantías parte de una premisa fundamental la cual ya analizamos anteriormente; y, ésta es que los

mecanismos o medios jurisdiccionales no son la única vía de satisfacción de los derechos, pues existen, además, una serie de órganos e instituciones que pueden y deben intervenir en su protección.

Tomando en cuenta esta afirmación con la que compartimos —ya que de lo contrario al referirnos a las garantías constitucionales nos circunscribiríamos erróneamente a considerar como tales únicamente a los mecanismos procesales— pasamos a señalar que el doctrinario en cuestión clasifica a estas garantías desde tres puntos de vista distintos: el de los sujetos a los que se encomienda la tutela principal de los derechos; considerando el alcance de los mecanismos de tutela; y, de acuerdo a las escalas en las que actúan estos mecanismos de tutela.

El primer punto de vista indica que las garantías pueden ser institucionales, y que éstas son las que constituyen mecanismos de protección de los derechos encomendados a los poderes públicos o a las instituciones; y, extrainstitucionales, que serían aquellas en las que el resguardo de los derechos se encuentra, ante todo, en la cabeza de sus titulares. Ahora bien, dentro de las garantías institucionales, se realiza una distinción entre garantías políticas, las cuales abarca los instrumentos de tutela encomendados a órganos legislativos y ejecutivos; garantías semi-políticas, que son las confiadas a órganos diferentes e independientes del ejecutivo y legislativo; garantías jurisdiccionales, aquellas que se encuentran a cargo de los tribunales independientes de los órganos políticos, pueden recibir denuncias de vulneración y cuentan con capacidad de sanción para imponer sus decisiones; y, garantías semi-jurisdiccionales, las encomendadas a los órganos que actúan como si fuesen tribunales, pudiendo en ocasiones recibir las denuncias o tramitar recursos, pero que carecen de facultades de sanción jurídica en sentido estricto.

Conforme al segundo punto de vista, es decir, tomando en cuenta el alcance de los mecanismos de tutela, el autor señala que puede distinguirse entre garantías primarias y garantías secundarias; y, agrega que las primeras son aquellas que establecen el contenido de los derechos, al igual que imponen obligaciones dirigidas tanto a los particulares como a otros poderes públicos, mientras que las garantías secundarias, constituyen las técnicas de tutela que consisten en la previsión de controles y de vías de reparación para los casos de ausencia o insuficiencia de las garantías de carácter primario. Además, el autor indica, que desde su opinión, las garantías primarias están a cargo de los políticos, mientras que las garantías secundarias son generalmente garantías jurisdiccionales (Pisarello, 2007).

Como último señalamiento, desde el tercer punto de vista que toma en cuenta para realizar la clasificación de las garantías Pisarello (2007), diferencia entre garantías estatales, entendidas como aquellas que definen contenidos, órganos, obligaciones y mecanismos de control y reparación en el ámbito de los estados centrales; garantías infra estatales, que serían aquellas que los prevén en el ámbito municipal, provincial, etc.; y, garantías supraestatales, esto es las que establecen órganos, contenidos, obligaciones y mecanismos de tutela en los ámbitos regionales e internacionales.

La referida clasificación sin lugar a duda es bastante completa ya que examina a las garantías constitucionales muy minuciosamente, no obstante, esto la hace demasiado complicada.

Ferrajoli (1995), en cambio, al analizar algunas tesis de los derechos fundamentales y referirse en último lugar a aquella basada en la relación de éstos y sus garantías, señala que los derechos “... consisten en expectativas negativas o positivas a las que corresponden obligaciones (de prestación) o prohibiciones (de lesión)” (p.43). Este autor indica que estas obligaciones y prohibiciones conforman las denominadas *garantías primarias*, para posteriormente mencionar que existe también otro tipo de garantías que en su opinión están constituidas por “... las obligaciones

de reparar o sancionar judicialmente las lesiones de los derechos, es decir, las violaciones de sus garantías primarias” (Ferrajoli, 1995, p.43); y, a estas las denomina *garantías secundarias*.

Este mismo autor tomando en consideración la diferente naturaleza de los bienes asegurados, distingue entre garantías liberales o negativas y garantías sociales o positivas, puntualizando al respecto que:

... Las garantías liberales o negativas basadas en prohibiciones sirven para defender o conservar las condiciones naturales o pre-políticas de existencia: la vida, las libertades, las inmunidades frente a los abusos de poder, y hoy hay que añadir la nocividad del aire, del agua y en general del ambiente natural; las garantías sociales o positivas basadas en obligaciones permiten por el contrario pretender o adquirir condiciones sociales de vida: la subsistencia, el trabajo, la salud, la vivienda, la educación, etc. Las primeras están dirigidas hacia el pasado y tienen como tales una función conservadora; las segundas miran al futuro y tienen un alcance innovador. (Ferrajoli, 1995, p. 862)

Desde otra perspectiva, Bazdresch (1990) expresa que las garantías constitucionales pueden clasificarse en tres grupos: “... primero, el de las que interesan esencial o principalmente a las personas; segundo, el de las que trascienden al beneficio social, y, por último, el de las que atañen a la productividad de bienes...” (p.35) agrega que muchas de estas garantías participan de las características de dos o más grupos.

Seguidamente, indica que las primeras a las que denomina personales, comprenden aquellas que protegen la vida, la libertad, la igualdad, la educación, el trabajo, etc.; las segundas que son de beneficio social, son las referentes a la igualdad social y ante la ley, a la libertad de imprenta o de reunión, la persecución de los delitos por el Ministerio Público, etc.; y, las terceras a las que llama económicas, están conformadas por la libertad de trabajo, de profesión, de comercio e industria, la propiedad, la prohibición de monopolios, entre otras.

Otros autores sin realizar mayor análisis han clasificado de forma más simple a las garantías constitucionales en garantías constitucionales genéricas y garantías constitucionales específicas; “... así las primeras a las que denomina genéricas están estudiadas para proteger todos los derechos en general; mientras que, las específicas han sido creadas para tutela de ciertos determinados derechos, como por ejemplo, el de la dignidad, a cuyo efectos se ha establecido la inviolabilidad del domicilio” (Álvarez et al., 2005., p. 355). Así también, se ha indicado que las garantías constitucionales se clasifican en garantías “jurisdiccionales, institucionales y normativas” (Rivadeneira et al., 2000, p. 41).

Como se advierte a partir de lo descrito, la doctrina no ha logrado establecer de forma consensuada los tipos de garantías constitucionales, por el contrario, debido a la disimilitud de los distintos parámetros tomados en cuenta por los autores para realizar las diferentes clasificaciones, la determinación de las clases de las mismas depende del enfoque desde el cual se las analice.

Nosotros proponemos una categorización sencilla, según la cual clasificamos a las garantías constitucionales tomando en cuenta a quién corresponde el poder de accionarlas. Así son garantías jurisdiccionales las que deben ser accionadas por los particulares o el Estado; normativas, cuyo accionar corresponde a cualquier organismo estatal con facultad de dictar normas; supraestatales, cuyo accionar corresponde al Estado miembro o a los particulares sujetos de la comunidad supranacional y a la propia comunidad supranacional; y, estatales, cuyo accionar corresponde al Estado únicamente, como las políticas públicas.

Las Garantías Constitucionales en el Ecuador, en Especial las Políticas Públicas

Al examinar la Constitución de la República del Ecuador, se observan en principio tres clases de garantías contempladas dentro del Título III denominado *Garantías Constitucionales*: Garantías Normativas, Garantías Jurisdiccionales y Políticas Públicas.

Las Garantías Normativas y las Garantías Jurisdiccionales en el Ecuador

De modo general los autores al referirse a las garantías normativas señalan que éstas se presentan cuando las constituciones contienen disposiciones expresas cuya finalidad es asegurar el cumplimiento e integridad de los derechos fundamentales, así como evitar su modificación. Al respecto, creemos conveniente indicar que esta finalidad de protección se puede predicar de todas las garantías constitucionales, por lo que si bien la definición no es incorrecta tampoco es lo suficientemente particularizada y específica.

Con mayor claridad, Silva (2008) ha expresado que las garantías en estudio:

... corresponden al Poder Legislativo, y a todo órgano con potestad normativa. Consisten en la obligación de subordinar formal y materialmente las leyes y demás normas jurídicas, a los derechos humanos, previstos en la Constitución, en los instrumentos internacionales de derechos humanos, en la costumbre internacional, o que simplemente sean necesarios para la dignidad intangible del ser humano”. (p.71)

Compartimos este criterio, pero anotamos que llama nuestra atención que se haga mención a derechos humanos que se puedan derivar de la costumbre internacional, pues a lo largo de nuestro estudio no hemos encontrado otros juristas que hagan referencia al tema.

Desde un plano más concreto se ha señalado que las mismas “guardan relación con las seguridades relativas a los derechos y libertades de los ciudadanos y ciudadanas y que se encuentran en la dogmática constitucional, por ejemplo: el derecho de petición, la libertad de reunión, el derecho electoral y otros” (Bustamante, 2013, p. 187). Añade que esto se debe a que el principal problema que enfrentan los derechos humanos en la actualidad es la imperiosa necesidad de protegerlos, lo cual no se logra únicamente con su reconocimiento normativo.

Respecto a estas posiciones consideramos que efectivamente, como lo mencionamos en líneas anteriores, es necesario que los derechos cuenten para su plena eficacia con las correspondientes garantías, pues de lo contrario no son más que letra muerta.

Ahora bien, según nuestra Norma Suprema, las garantías constitucionales normativas consisten en que:

La Asamblea Nacional y todo órgano con potestad normativa tendrá la obligación de adecuar, formal y materialmente, las leyes y demás normas jurídicas a los derechos previstos en la Constitución y los tratados internacionales, y los que sean necesarios para garantizar la dignidad del ser humano o de las comunidades, pueblos y nacionalidades. En ningún caso, la reforma de la Constitución, las leyes otras normas jurídicas ni los actos del poder público atentarán contra los derechos que reconoce la Constitución. (CRE, 2008, Art. 84)

Es decir, siguiendo lo establecido en nuestra Ley de Leyes, de modo general, las garantías normativas tienen como principal objeto que todo el ordenamiento jurídico se ajuste a garantizar los derechos previstos en la Constitución, aquellos relativos a la dignidad del ser humano y los contemplados en los tratados internacionales, de tal modo que los organismos facultados, al momento de expedir o reformar cualquier norma deben observar que la misma no menoscabe de ninguna manera estos parámetros.

No obstante, es pertinente aclarar que, de una interpretación sistemática de la Constitución, se colige que no se trata de los derechos previstos en todos los tratados internacionales, sino de aquellos contemplados en tratados internacionales de derechos humanos y los concernientes a la dignidad humana, que forman parte junto con la jurisprudencia constitucional y nuestra Carta Suprema del bloque de constitucionalidad, entendido correctamente como:

... Todas aquellas manifestaciones que sin estar formalmente en el artículo de la Carta, hacen parte de ella por la remisión que el mismo Constituyente hizo a ellas para que tuviesen el mismo grado de coercibilidad y obligatoriedad de uno de sus mandatos. (Corte Constitucional de Colombia [CCC], 1991, Exp. D-5807)

Reafirmando lo mencionado, la obligación de adecuar las normas a estos derechos está establecida también en la Convención Americana de Derechos Humanos (1969), de la cual el Ecuador es signatario, cuando señala que:

Si el ejercicio de los derechos y libertades mencionados en el artículo 1 (Convención Americana sobre Derechos Humanos [CADH], 1969, Art. 1), no estuviere ya garantizado por disposiciones legislativas o de otro carácter, *los Estados Partes se comprometen a adoptar, con arreglo a sus procedimientos constitucionales y a las disposiciones de esta Convención, las medidas legislativas o de otro carácter que fueren necesarias para hacer efectivos tales derechos y libertades* [énfasis agregado]. (CADH, 1969, Pacto San José de Costa Rica)

Sobre este particular, la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha expresado que esta obligación consiste primero, en la supresión de las normas y prácticas que dentro de estos Estados impliquen la violación de cualquiera de los derechos previstos en la Convención; y, segundo, la necesaria expedición y desarrollo de normas jurídicas que conduzcan a la efectiva protección de los mismos (CCC, 1991, parr. 178, parr. 137, parr. 207).

En nuestra opinión, lo indicado ya no solo hace alusión a la fuerza vinculante y al obligatorio respeto de los derechos constitucionales, sino también de los derechos humanos y aquellos relativos a la dignidad humana frente a los poderes públicos en Ecuador, puesto que se establece claramente el deber de adecuar el ordenamiento jurídico interno del país a estos derechos.

Ahora bien, creemos necesario hacer mención a la relación que, bajo nuestro criterio, surge en el caso ecuatoriano entre las garantías de carácter normativo y el concepto de validez de las normas, como lo explicamos a continuación, tomando como referencia para ello a Ferrajoli que es uno de los autores que con mayor claridad se ha referido al tema.

Ferrajoli (2006) remarca la necesaria distinción entre vigencia y validez de las normas e indica que la primera está vinculada exclusivamente a las formas del acto normativo, mientras que el de validez tiene que ver además con sus significados o contenidos prescriptivos, es decir, como él mismo lo explica. La validez se relaciona directamente con la coherencia que deben tener todas las normas jurídicas con la Constitución, al menos si nos encontramos en un Estado como el ecuatoriano en el que ésta es jerárquicamente superior a todo el ordenamiento jurídico (CRE, 2008, Art. 424).

Concordamos con el criterio vertido, no obstante, creemos que es menester agregar que atendiendo a esta misma supremacía constitucional y a los preceptos contenidos en la propia Constitución, en el caso de nuestro país las normas jurídicas para ser válidas no solamente deben ser conformes con las disposiciones constitucionales en general, sino también con los derechos en ella previstos y, con aquellos derechos reconocidos en los tratados internacionales de derechos humanos y los relativos a la dignidad humana.

Con otras palabras, como lo señalamos hay una clara relación entre que una norma sea válida en el Ecuador y que la misma acate las garantías normativas establecidas en nuestra Carta Suprema, pues de lo contrario hablaríamos de una norma existente, inclusive vigente pero no válida.

A continuación, proponemos nuestro concepto de garantía constitucional normativa, señalando que ésta es la obligación establecida en la Constitución, que impone a todo órgano, con potestad normativa, adecuar las normas que expida a lo establecido en la Constitución y, en el caso ecuatoriano, también a lo contemplado en los tratados internacionales de derechos humanos.

Ahora bien, en cuanto a las garantías jurisdiccionales, la CRE (2008) no indica claramente en qué consisten las mismas, pero sí contiene una serie de disposiciones por las que ellas se rigen; al igual que se las enumera y establece al menos de modo general el procedimiento de cada una de ellas. Esto a pesar de ser las más conocidas ya que la mayoría de ordenamientos, como por ejemplo el de Colombia o el de Bolivia contemplan este tipo de garantías.

Dentro de la doctrina, Silva-Portero (2008) expresa que las garantías jurisdiccionales están a cargo del Poder Judicial; y, que las mismas "... consisten en que un tribunal independiente pueda ejercer un control e imponga las medidas de reparación ante violaciones o amenazas de los derechos humanos" (p. 71), criterio que a pesar de no ser erróneo nos parece que amerita ciertos comentarios, como por ejemplo, que con las garantías constitucionales, se debe buscar no solamente la reparación de derechos humanos vulnerados sino también de los derechos constitucionales que hayan sufrido menoscabo.

No obstante, de lo dicho, es muy importante resaltar que la autora habla de un control y una actuación judicial para el amparo directo y eficaz de derechos que se encuentren bajo *amenaza* de violación, lo cual es plausible pues no es necesario que determinado derecho haya sido violado para que el Estado pueda actuar.

Ya de forma más específica y centrándose en la realidad ecuatoriana, Bustamante-Fuentes (2013), señala que "... las garantías jurisdiccionales, son aquellas que sirven para defender *los derechos constitucionales personales* y para garantizar el ejercicio de las funciones del Estado [énfasis agregado]" (p. 193); criterio que no compartimos; y, que, además, nos parece que crea una serie de dudas.

Sostenemos lo anterior puesto que primero, no queda claro a qué quiso referirse el autor cuando hace mención a "derechos constitucionales personales", ya que los mismos han sido considerados por cierta parte de la doctrina como uno de los tipos de derechos subjetivos; y, segundo, dado que no explica la razón de atar a las garantías jurisdiccionales directamente al ejercicio de las funciones del Estado.

Jaramillo-Huilcapi (2011) también hace un examen de las garantías jurisdiccionales en el Ecuador, pero mucho más profundo; y, al referirse a éstas, expresa que son "... mecanismos que la Constitución otorga a todos los ciudadanos para que actúen frente a la vulneración de un derecho de carácter constitucional o reconocido en un instrumento internacional" (p. 129), siendo necesario aclarar primero, que en el caso de nuestro país siempre y cuando proceda de un tratado internacional de derechos humanos; segundo, que estas garantías pueden ser activadas también en relación con los derechos relativos a la dignidad humana; y, tercero que las acciones pueden ser propuestas por "cualquier persona, grupo de personas, comunidad, pueblo o nacionalidad" (CRE, 2008, Art. 86, Núm. 1), o por el propio Estado según lo establecido en nuestra Carta Suprema.

En nuestra opinión las garantías jurisdiccionales en el Ecuador deben ser medios establecidos en la Constitución a ser activados por los particulares, el Estado, un grupo de personas, comunidad, pueblo o nacionalidad para lograr la plena efectividad de los derechos.

Es así que las garantías jurisdiccionales en el Ecuador, se convierten en medios para reparar la violación de derechos a través de la función judicial, salvo la acción de habeas data y las medidas cautelares que pueden

ser activadas para lograr la correcta efectividad de los mismos o para evitar que cualquiera de éstos sea vulnerado, respectivamente.

La Política Pública como Garantía Constitucional en el Ecuador

Las políticas públicas nacen con las primeras sociedades de hombres sedentarios, por lo que se puede decir que sus orígenes se remontan al momento en el que el individuo deja de migrar y decide asentarse en un lugar fijo para vivir. En sociedades tan antiguas como las que surgieron en Mesopotamia, los mayas y los egipcios, se encuentra cierta clase de políticas públicas al hablar de la construcción de las ciudades o de la adopción de códigos de conducta como el Código de Hammurabi.

A comienzos del siglo XIX las decisiones aún se basaban en mitos y rituales, sin embargo, a mediados de este siglo existió un cambio en los procedimientos que servía para atender los problemas de la sociedad, utilizándose métodos cuantitativos y la investigación empírica, lo cual se vio reflejado en un mayor sustento técnico a las políticas públicas, las cuales sirvieron para apoyar la *toma objetiva de decisiones*.

Uno de los cambios más importantes que se da en este siglo es la institucionalización de los estudiosos sociales, quienes después de la primera guerra mundial prestan mayor atención a la resolución de los problemas públicos. No obstante, la mayoría de autores señalan que el análisis de las políticas públicas se debió "... al crecimiento del *intervencionismo del Estado* luego de la segunda guerra mundial, al surgimiento del *modelo del Estado de bienestar o Estado de procedencia encargado de misiones de protección social y de la redistribución de los ingresos*" (Ordóñez, 2013, p. 35).

Este análisis inicia a partir de la década de los cincuenta en Estados Unidos de Norte América, cuando los científicos sociales empezaron a interesarse por estudiar la acción pública. El movimiento se extendió a Europa a partir de los años sesenta; y, al mundo hispano en los años noventa con la traducción al castellano de importantes libros sobre la materia como *Politiques Publiques*.

Durante los últimos 20 años el análisis de las políticas públicas se ha convertido en un tema de estudio cada vez más importante, siendo en la actualidad una de las ciencias sociales más aplicadas, pues en la primera década del siglo XXI, con el incremento de la complejidad de los *problemas* que enfrentan los gobiernos ha sido necesario la implementación de herramientas para desarrollar políticas basadas en el conocimiento.

La identificación plena y clara de estas situaciones es fundamental para la instauración de las correspondientes políticas públicas, pues dependiendo de la forma en que se defina un problema público será el curso de acción que se tome. Considerando que para que una dificultad se convierta en una complicación de política pública, son necesarias determinadas condiciones, pues no todas las trabas se convierten en problemas públicos, y no en torno a todas las contrariedades públicas se desata un procedimiento que puede culminar en decisiones públicas.

Así, por ejemplo, no es igual que se defina el problema de la congestión vehicular de las grandes metrópolis como una situación derivada de la falta de parqueaderos suficientes, o que se lo determine como consecuencia de un exceso de vehículos circulando por las calles. El primer caso puede suponer la construcción necesaria de mayores acaparamientos de carros; mientras que el segundo, puede precisar una delimitación de una política pública como la adoptada en el Distrito Metropolitano de Quito y en otras ciudades, en el sentido de que los vehículos no pueden circular todos los días, sino que deben hacerlo según su número de placa.

Ahora bien, en los últimos años ha existido un nuevo enfoque del estudio de la actividad de los gobiernos y de la Administración Pública, al que se lo ha denominado de modo genérico estudio de las

políticas públicas; y, con el que se ha intentado superar las limitaciones de los estudios administrativos tradicionales, que asumen como irrefutable el mito de una burocracia ejecutiva y neutral políticamente.

El estudio de las políticas públicas muestra de entrada un terreno de debate complejo, pues el término *política* ha sido utilizado en un sentido demasiado amplio, ya que con el mismo se hace referencia por ejemplo, al resultado de la actividad que realiza una autoridad que queda investida de poder público; también se utiliza para referirse a un campo amplio como la política exterior o, “... para referirse a un propósito muy concreto (reducir el déficit presupuestario), una decisión gubernamental (ampliar las ayudas a la flota pesquera)...” (Vargas-Velásquez, 1999, p. 56), nos quedamos con esta última caracterización, debido a que lo que nos interesa analizar sobre todo, es la política pública como una actuación del Estado.

Y es que las políticas públicas son la concreción del Estado en acción frente a los problemas de la sociedad, a lo que es necesario agregar que la política pública no es igual a la ley, ya que la norma es el instrumento con el que se formaliza la decisión previamente tomada, pero igualmente la política pública es la materialización de decisiones tomadas cuyos resultados luego serán evaluados para conocer la eficiencia de la política adoptada.

Encontramos que Silva-Portero (2008) al referirse a las políticas públicas expresa que:

... Incumben al Poder Ejecutivo, en razón de su potestad administrativa y consisten en la adopción de estándares derivados del Derecho Internacional de los Derechos Humanos que vinculan obligatoriamente a las autoridades en la implementación, ejecución y rendición de cuentas de una política pública, de manera que hagan efectivos los derechos que busca promover dicha política. (p. 75)

Esta obligación de los Estados de realizar todo lo que se encuentre a su alcance para lograr la efectividad de los derechos humanos se encuentra establecida, específicamente, en el artículo 2 (CADH, 1969, Art.2; CADH, 1969, Protocolo Adicional), en los que se indica que los países signatarios, entre ellos el Ecuador, deben adoptar las medidas legislativas *o de otro carácter* que sean necesarias para hacer efectivos tales derechos.

Así mismo, la Constitución de la República del Ecuador (2008, Art. 85) en el título III “Garantías Constitucionales”, en el capítulo segundo incluye a las políticas públicas diciendo a la letra lo siguiente:

La formulación, ejecución, evaluación y control de las políticas públicas y servicios públicos que garanticen los derechos reconocidos por la Constitución, se regularán de acuerdo con lo siguiente:

1. Las políticas públicas y la prestación de bienes y servicios públicos se orientarán a hacer efectivos el buen vivir y todos los derechos, y se formularán a partir del principio de solidaridad.
2. Sin perjuicio de la prevalencia del interés general sobre el interés particular, cuando los efectos de la ejecución de las políticas públicas o prestación de bienes o servicios públicos vulneren o amenacen con vulnerar derechos constitucionales, la política o prestación deberá reformularse o se adoptarán medidas alternativas que concilien los derechos en conflicto.
3. El Estado garantizará la distribución equitativa y solidaria del presupuesto para la ejecución de las políticas públicas y la prestación de bienes y servicios públicos. En la formulación, ejecución, evaluación y control de las políticas públicas y servicios públicos se garantizará la participación de las personas, comunidades, pueblos y nacionalidades.

Es decir, nuestra Carta Suprema enumera una serie de disposiciones a las que deben sujetarse las políticas públicas para garantizar los derechos constitucionales, por lo que podemos sostener —agregando a lo dicho; y, a la normativa internacional antes citada— que en el Ecuador las políticas públicas son garantías constitucionales; y, que éstas deben tender a lograr la plena efectividad tanto de los derechos de carácter constitucional como de los derechos humanos en el Ecuador.

Hay quienes señalan que la política pública es el resultado de la actividad de una autoridad que ostenta poder público y autoridad gubernamental, o un programa proyectado de valores, fines y prácticas; aunque la definición más usual y comúnmente utilizada, es la formulada por Dye, para quien política pública “(...) es todo aquello que los gobiernos *deciden* hacer o no hacer [énfasis agregado]” (Fernández, 2001, p. 464).

Consideramos menester resaltar concordando con lo señalado por este último autor, que existen entonces acciones gubernamentales *no intencionales* que muy difícilmente se podrían llamar políticas públicas, u omisiones *no planeadas*, que tampoco podrían considerarse políticas públicas, pues es necesario que se trate de decisiones tomadas conscientemente y publicitadas como tales para poder decir que nos encontramos frente a una política pública.

Ahora bien, a la política pública se la ha conceptualizado de diversas formas. Entre la variedad de definiciones se identifica primero una corriente pragmática característica de la tradición norteamericana, tiene un tinte utilitarista y responde a una ética teleológica. Quienes siguen este modelo de modo general indican que la política pública se reduce a acciones del gobierno, todo aquello que los gobernantes hacen en relación con un problema público, en otras palabras, “... cualquier acción del gobierno en búsqueda de solucionar un problema público” (Ordóñez, 2013, p. 29).

De igual manera, encontramos otro grupo de definiciones de carácter más normativo, que ponen “... énfasis en una serie de procedimientos específicos, en la naturaleza coherente y consciente de la acción pública, o en el planteamiento de ciertos objetivos” (Ordóñez, 2013, p. 29), se encuentran identificadas con la corriente europea y se relacionan con una ética deontológica. Estos autores argumentan, por ejemplo, que las políticas públicas deben ser producidas dentro de un marco de procedimientos y organizaciones gubernamentales; o, que debe tratarse de decisiones permanentes producto de una conducta consciente y repetida tanto por aquellos que la elaboran como por aquellos sujetos a la misma.

Ordóñez (2013) por su parte, luego de examinar varios conceptos de quienes tratan el tema en cuestión plantea los siguientes criterios respecto de la definición de las políticas públicas. Primero, el criterio procedimental, las políticas públicas son el resultado de un conjunto de decisiones y no de una acción aislada, en donde cada decisión está encadenada a un propósito particular y de ella se espera un resultado específico y deseado. Es este sentido, el no hacer nada también se puede constituir en una política pública, siempre y cuando sea considerado una decisión consistente a partir de un proceso; segundo, el criterio orgánico, las políticas públicas resultan de acciones y decisiones tomadas por parte de actores públicos, no obstante la posibilidad de participación de actores de otra naturaleza en el proceso de las políticas públicas; y, tercero, el criterio material, generalmente las políticas públicas contienen objetivos, recursos y producen resultados. Se pueden referir a acciones concretas materiales, así como a actividades simbólicas que generan un impacto.

Siguiendo con su exposición, Ordóñez (2013), finaliza proponiendo la siguiente definición:

... Política pública es el conjunto de acciones implementadas en el marco de planes y programas gubernamentales diseñados por ejercicios analíticos de algún grado de formalidad, en donde el *conocimiento*, aunado a la voluntad política y los recursos disponibles, viabilizan el logro de objetivos *sociales* [énfasis agregado]. (p. 31)

Recalca, posteriormente, que la noción social abarca un amplio espectro que incluye asuntos económicos, culturales, étnicos, políticos, ambientales, etc., pero que se diferencian de los de carácter tecnológico.

Se ha expuesto de modo general lo que son las políticas públicas y la importancia que han adquirido con el transcurso del tiempo, es menester agregar que las mismas tienen de modo general por objeto solucionar los problemas públicos que así lo ameriten, no obstante, en el Ecuador como lo hemos evidenciado, las mismas han sido establecidas por la propia Constitución como uno de los instrumentos o mecanismos que pueden ser utilizados para lograr la plena efectividad de los derechos constitucionales, de los contemplados en los tratados internacionales de derechos humanos y de los relativos a la dignidad humana.

Ahora bien, en el caso ecuatoriano las políticas públicas sin duda deben estar relacionadas con el Plan Nacional de Desarrollo descrito en varios artículos de la constitución, considerando que uno de los objetivos del mismo es:

Recuperar y conservar la naturaleza y mantener un ambiente sano y sustentable que garantice a las personas y colectividades el acceso equitativo, permanente y calidad de agua, aire y suelo, y a los beneficios de los recursos del subsuelo y del patrimonio natural. (CRE, 2008, Art. 276, Núm. 4)

Además, conforme nuestra Carta Suprema para la consecución del buen vivir, el Estado tiene como obligación “generar y ejecutar las políticas públicas, y controlar y sancionar su incumplimiento” (CRE, 2008, Art. 276, Núm. 3).

Empero, en nuestra opinión es el Plan Nacional de Desarrollo el que debe ajustarse a las políticas públicas que se vayan creando de acuerdo a las necesidades, no viceversa como ocurre en el Ecuador donde se señala que: “El Plan Nacional de Desarrollo es el instrumento al que se sujetarán las políticas, programas y proyectos públicos...” (CRE, 2008, Art. 280), pues es muy limitante y puede haber problemas públicos inesperados que requieran de una política pública para su solución.

La Política Tributaria y la Política Medio Ambiental como Políticas Públicas. Una de las políticas públicas más importantes con la que cuenta el Estado es la política económica, pues ésta es considerada como uno de los principales mecanismos para consolidar el crecimiento y el desarrollo económico y social del país. Debemos entenderla como un conjunto de estrategias y medidas económicas que aplica el Estado con la finalidad de alcanzar resultados *socio-económicos* previamente establecidos, siendo su fin último lograr el bienestar de la sociedad.

La orientación de la política económica en nuestro país está recogida en el artículo 283 de la Constitución, en el que se establece que:

El sistema económico es social y solidario; reconoce al ser humano como sujeto y fin; propende a una relación dinámica y equilibrada entre sociedad, Estado y mercado, *en armonía con la naturaleza*; y tiene por objetivo garantizar la producción y reproducción de las condiciones materiales e inmateriales que posibiliten el *buen vivir* [énfasis agregado]”. (CRE, 2008, Art. 283, Inc. 1ro)

Y, el artículo 284 de esta misma norma enumera entre los objetivos de esta política, el de “impulsar un consumo social y ambientalmente responsable” (CRE, 2008, Art. 284, Núm. 9).

Ahora bien, la política económica está instrumentada a través de varias políticas tanto macroeconómicas como microeconómicas, entre las primeras se encuentran: la política monetaria, la política de tipo de cambio, la política de rentas y la política fiscal; habiéndose conceptualizado a esta última como aquella “... encargada de obtener ingresos tributarios y no tributarios para financiar los gastos públicos...” (Plazas-Vega, 2006, p. 279).

Los objetivos de la política fiscal en el Ecuador según nuestra Carta Suprema son (CRE, 2008, Art. 285):

...1. El financiamiento de servicios, inversión y bienes públicos.

2 La redistribución del ingreso por medio de transferencias, tributos y subsidios adecuados.

3 La generación de incentivos para la inversión de los diferentes sectores de la economía y para la producción de bienes y servicios, socialmente deseables y *ambientalmente aceptables* [énfasis agregado].

Y es que, la política fiscal se encarga tanto de los ingresos como de los gastos del Estado, por lo que consideramos que los autores que utilizan como sinónimos política fiscal y política tributaria incurren en un error, *pues en nuestra opinión la segunda es más limitada, ya que está circunscrita a uno de los diferentes tipos de ingresos que percibe el Fisco y que son aquellos de naturaleza tributaria.*

Nuestra Constitución establece que “la política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y *conductas ecológicas, sociales y económicas responsables*” (CRE, 2008, Art. 300). Entendiendo como lo indicamos en líneas anteriores y siguiendo a Ordóñez (2013), que lo *social* abarca entre otras cuestiones la ambiental, por lo que podemos sostener que el medio ambiente se encuentra dentro de los objetivos tanto de la política tributaria como de las políticas fiscal y económica al menos, en el caso ecuatoriano.

Se advierte entonces que la política tributaria se encuentra en íntima relación con la finalidad de lograr la efectividad de ciertos derechos, lo cual le da una visión aún más clara como garantía constitucional, pues basta analizar que —como se la establecido en la constitución actual del Ecuador— se convierte en un medio para la plena eficacia de algunos derechos constitucionales establecidos en la misma norma.

En cuanto a la política medioambiental considerando lo mencionado en el sentido de que las políticas públicas son generadas usualmente por los gobiernos para su aplicación interna, es necesario aclarar que existen ciertos problemas que han adquirido relevancia internacional, tal es el caso del problema medio ambiental. Pues, hoy en día no es extraño hablar de un medio ambiente compartido entre los distintos Estados, por lo que, la formulación de políticas públicas en este sentido excede en veces el ámbito nacional; y, es así que las denominadas políticas públicas medioambientales, se han configurado durante algún tiempo, teniendo mayor auge en los últimos 50 años, y llegando a establecerse con claridad tres generaciones de las mismas. Haremos a continuación una breve mención de las mismas, pero nos limitaremos a estudiar lo que ocurre en el caso del Ecuador.

La primera generación de políticas públicas medioambientales tuvo lugar durante la década de los setenta, siendo su punto de partida la Conferencia Mundial sobre el Medio Ambiente Humano, celebrada en Estocolmo en el año de 1972; y, aunque prevalecen ciertos matices y variaciones, de modo general, existe acuerdo entre los estudiosos de la materia que las características de esta generación son las siguientes: primera, finalidad correctiva, en el sentido de que de existir un daño ambiental, impera la necesidad de corregirlo a posteriori; segunda, el principio de “quien contamina paga”, es el que debe regir al momento de corregir los daños ambientales, se trata entonces de una reparación directa; tercera, se trata al medio ambiente sectorialmente, puesto que los problemas que se presentan deben solucionarse a través de políticas específicas; y, cuarta, el origen del deterioro medioambiental es el crecimiento económico acelerado y sin control.

La segunda generación de las políticas públicas medioambientales, se construyó con base en las experiencias, errores, aciertos, datos y resultados que se produjeron como producto de la aplicación de la primera generación de estas políticas. Esta segunda generación, tuvo lugar durante los años ochenta y noventa, y se caracterizó por los siguiente: primero, la causa de los problemas ambientales, no es el crecimiento económico, sino el estilo de vida de los habitantes y el modelo de desarrollo del Estado; *segundo, porque el desarrollo y el medio ambiente son complementarios y están relacionados, por lo que las políticas públicas medioambientales deben integrarse al resto de políticas públicas*; tercero, el deterioro del medio ambiente es global y responde a la interacción de una serie de factores inseparables, por lo que debe abandonarse el tratamiento sectorial de los problemas ambientales; cuarto, las políticas públicas

medioambientales deben ser preventivas en lugar de correctivas, pues son menores los costos, para ello se debe considerar que mediante los modelos de desarrollo se puede prevenir los potenciales efectos negativos sobre el medio ambiente; quinto, para resolver y sobre todo controlar los costos sociales que produce el deterioro ambiental es necesario contemplar las falencias en el sistema de mercado, sexto; para la efectividad de las políticas públicas medioambientales, es inminente contar con la participación social y no utilizar únicamente el principio “quien contamina paga”, ya que el estilo y modo de vida de la sociedad es el que contribuye a elevar la calidad de vida de sus miembros; y, séptimo, los desniveles que existen entre las sociedades desarrolladas y las subdesarrolladas impiden que las políticas públicas medioambientales sean similares en los diferentes contextos.

En la actualidad podemos decir que estamos frente a la tercera generación de políticas públicas medioambientales, misma que se ha desarrollado, sobre todo, con base en los informes de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), los que han servido de base para proporcionar directrices y principios a fin de establecer un tratamiento nuevo y diferente de la política ambiental. Esta tercera generación se caracteriza por: primero, el reconocimiento de que las causas del deterioro del medio ambiente no son solamente los fallos del mercado, sino también una gestión ineficiente de los recursos ambientales; segundo, es necesario encontrar métodos que permitan contabilizar de modo más correcto el daño producido al medio ambiente otorgándole un valor más preciso; tercero, es necesario regionalizar las políticas públicas medioambientales para que éstas sean eficientes, pues a pesar de que es esencial considerar la visión global del daño y deterioro del medio ambiente, las diferencias entre los países desarrollados y subdesarrollados tan marcada que existe, impide un tratamiento mundial; y, cuarto, no obstante de lo señalado en el punto anterior, la regionalización de las políticas públicas medioambientales no impide que haya acuerdos internacionales sectoriales para combatir la contaminación y degradación. Sin embargo, es importante reflexionar que estos acuerdos pueden tener más posibilidades de éxito cuando quienes los suscriben son países con problemas similares y hay una identificación cultural y económica para solucionarlos.

Ahora bien, a pesar de las directrices y principios que rigen de modo universal la protección del medio ambiente, para que las políticas públicas medioambientales se conviertan en una realidad social, es preferible que sean incorporadas en las constituciones de los diferentes Estados, como ha ocurrido, por ejemplo, en la Constitución ecuatoriana de 2008, entre otras constituciones modernas, aunque esto no es una verdadera garantía de su acatamiento, pues en nuestro país todavía falta muchísimo que hacer al respecto. Antes de profundizar en el tema analizamos, a continuación, lo que es el medio ambiente en general y qué lo comprende.

El Medio Ambiente

El concepto de medio ambiente es complejo puesto que ha tenido distintos modos de aproximación, los cuales adolecen de limitaciones, sin embargo, es menester para analizarlo tomar en cuenta el anclaje previo del ambiente en la ciencia biológica. Y es que, la noción de ambiente cualesquiera que esta sea, no puede desprenderse sino de las elaboraciones y conceptos propios de la ecología, por lo que el factor ambiental participa de manera obligada en la definición.

Partimos entonces de indicar que conforme a la ecología, los factores ambientales se dividen en factores abióticos: “... que son aquellos de naturaleza química como el agua, el anhídrido carbónico, el oxígeno, los carbonatos o de tipo climático (temperatura, humedad, radiación solar)” (Raison et al., 1977, p. 393); y, factores bióticos, que son: “... los seres vivos en sus diferentes niveles (microbios, animales, plantas), cuya presencia significa la alteración de las características ambientales para un organismo determinado” (Raison et al., 1977, p. 393), siendo el ser humano una de las especies que participa de los ecosistemas.

Entonces, en principio, el medio ambiente es “... la trama de los elementos abióticos y bióticos, cuya tutela resulta imprescindible para la conservación y continuidad de los ecosistemas” (Rosembuj, 1995, p. 12), pues esta preservación es fundamental para las especies vivientes entre las que destaca el hombre.

Según Aimeé Figueroa (2000, p. 31), el medio ambiente “es el conjunto de circunstancias físicas que rodean a los seres vivos, y por extensión se puede decir también las culturales, económicas, sociales, etc. que rodean a las personas...”; empero creemos que se trata de un criterio demasiado amplio que más que aclarar dificulta el tratamiento de la problemática.

Jiménez-Herrero (1989), señala lo siguiente:

La noción de medio ambiente, entendido en sentido amplio como un medio o un sistema de relaciones, nace de la interacción del sistema natural y del sistema social; ambos sistemas están en permanente proceso de cambio y adaptación mediante una relación dinámica y dialéctica. De aquí que puedan diferenciarse dos tipos de medio ambiente: el medio ambiente físico, tanto el natural como el artificial construido por el hombre, y el medio ambiente socio cultural, representado por la estructura, funcionamiento y organización de los individuos de la sociedad. (p. 12)

Concordamos con la necesaria diferenciación realizada por este último autor y, señalamos que desde una visión estrictamente biológica, en nuestra opinión, no deben considerarse como parte del medio ambiente, ni el ambiente construido por el hombre, como los puentes, casas, edificios; ni el ambiente social, conformado por los sistemas políticos, económicos y culturales, pues se trataría de un ambiente artificial que ampliaría demasiado este concepto y lo apartaría de las definiciones de la ecología.

Empero, es necesario resaltar que en la actualidad es muy difícil encontrar, salvo casos muy excepcionales, un medio ambiente que no haya sido tocado por la construcción o destrucción del hombre, por lo que no puede ignorarse la relación que existe entre éste y la intervención humana en el mismo. De lo que se trata entonces, es de establecer un concepto de medio ambiente no identificado con la naturaleza en estado virgen, pero tampoco que comprenda todo lo que el ser humano ha creado sobre la tierra y las relaciones que ha establecido.

A su vez, la Comisión Económica de las Naciones Unidas para Europa [UNECE] (1947), señala que el medio ambiente es el “... conjunto de sistemas compuesto de objetos y condiciones físicamente definibles que comprenden particularmente a ecosistemas equilibrados, bajo la forma que conocemos o que son susceptibles de adoptar en un futuro previsible, y con los que el hombre, en cuanto punto focal dominante ha establecido relaciones directas” (Mola, 2002, p. 21) criterio que nos parece bastante acertado y que compartimos.

Protección Jurídica del Medio Ambiente en el Ecuador: la Constitución de la República del Ecuador de 2008

En el caso ecuatoriano, nuestra Constitución ha incluido dentro del Título VII “Régimen del buen vivir”, la sección primera denominada “Naturaleza y ambiente”, en la que se establecen una serie de principios ambientales, entre los cuales se observa claramente el principio pro naturaleza” (CRE, 2008, Art. 395); al igual, que señala la obligación del Estado de adoptar políticas y medidas oportunas que eviten los impactos ambientales negativos, además de la obligación de restaurar a quienes causen daños ambientales (CRE, 2008).

Igualmente, se establecen una serie de compromisos por parte del Estado para garantizar el derecho individual y colectivo a vivir en un medio ambiente sano, tales como: permitir que las acciones legales para la tutela en materia ambiental puedan ser propuestas por cualquier persona natural o jurídica, colectivo

o grupo humano; establecer mecanismos efectivos de control de contaminación ambiental; regular todo lo relacionado a materiales tóxicos; asegurar la intangibilidad de las áreas naturales protegidas teniendo a cargo el manejo y administración de las áreas naturales protegidas; y, establecer un sistema nacional de prevención de riesgo y desastres naturales (CRE, 2008).

Así también, nuestra Carta Suprema señala que: “El régimen de desarrollo es el conjunto organizado sostenible y dinámico de los sistemas económicos, políticos, sociales, culturales y *ambientales, que garantizan la realización del buen vivir, sumak kausay...* [énfasis agregado]” (CRE, 2008, Art. 275, Núm. 5). Entre sus objetivos contempla el recuperar y conservar la naturaleza y mantener un medio ambiente sano y sustentable (CRE, 2008).

Esta protección otorgada al ambiente es sumamente necesaria e importante, pues solamente de este modo se puede considerar al bien ambiental como un bien jurídico protegido, que obliga la existencia de un régimen jurídico que permita la conservación del mismo para el goce colectivo, convirtiéndose así el medio ambiente en una unidad cuya conservación interesa a todos los ciudadanos, por lo que debe distribuirse entre toda la sociedad su financiación, al igual que debe sancionarse a aquellos que provoquen daño.

Es de resaltar entonces que el constituyente de 2008 con su espíritu vanguardista definió que el medio ambiente sano empiece a ser considerado *no solo como un derecho sino también como un deber*, pues si bien ha sido reconocido específicamente como un derecho constitucional, también se “exige de las autoridades y de los particulares acciones encaminadas a su protección” (CCC, 1994; Sentencia C-059).

Así, por ejemplo, en el artículo 86 numeral 6 de la Carta Suprema, se establece entre los *deberes y responsabilidades* de los ecuatorianos y las ecuatorianas: “6. Respetar los derechos de la naturaleza, *preservar un ambiente sano* y utilizar los recursos naturales de modo racional, sustentable y sostenible [énfasis agregado]” (CRE, 2008, Art. 83, Núm. 6). De igual manera, el numeral 13 del mismo artículo prescribe como deber y responsabilidad de los habitantes de nuestro país “conservar el patrimonio cultural y *natural* del país, y cuidar y mantener los bienes públicos [énfasis agregado]” (CRE, 2008, Art. 83, Núm.13).

Ahora bien, la parte ambiental de la Constitución de la República del Ecuador tiene las características que presentan generalmente todas las normas de carácter constitucional, pues son indeterminadas y abstractas, siendo rol de la Corte Constitucional aclarar dichas disposiciones. No obstante, debemos resaltar que esta imprecisión se ve acentuada cuando se trata de referirse al medio ambiente por la novedad que implica la incorporación constitucional de preceptos ambientales; y, ya que se trata de normativa con poco sustento teórico, a diferencia de lo que ocurre con otros conceptos antiguos y ya analizados a profundidad como, por ejemplo, el de democracia o el de estado de derecho.

Es así que ha resultado fundamental apoyarnos en los estudiosos de la materia, pues los conceptos como ambiente sano, buen vivir, desarrollo sostenible, por mencionar algunos, son de reciente data en el lenguaje constitucional ecuatoriano; y, se requiere configurarlos dogmáticamente previo a llenarlos del sentido jurídico que idearon los constituyentes de 2008.

Ahora bien, es importante partir de lo contemplado en el preámbulo de la Ley de Leyes de nuestro país en el que se establece lo siguiente:

(...) Decidimos construir

Una nueva forma de convivencia ciudadana, en diversidad y armonía con la naturaleza, para alcanzar el buen vivir, el sumak kawsay [énfasis agregado];

Una sociedad que respeta, en todas sus dimensiones, la dignidad de las personas y las colectividades;

Un país democrático, comprometido con la integración latinoamericana sueño de Bolívar y Alfaro, la paz y la solidaridad con todos los pueblos de la tierra; y,

En ejercicio de nuestra soberanía, en Ciudad Alfaro, Montecristi, provincia de Manabí, nos damos la presente:

Constitución de la República del Ecuador. (CRE, 2008, Preámbulo)

A partir de lo indicado consideramos como marco general referencial que —conforme al preámbulo de la Constitución del Ecuador— la naturaleza es esencial para nuestra existencia, por lo que debemos construir una nueva forma de convivencia en la que exista armonía entre ésta y los individuos de la sociedad, con la finalidad de alcanzar el buen vivir. Es decir, el constituyente resalta la estrecha relación entre la vida humana y la naturaleza, al igual que la importancia de esta última para el *sumak kawsay*, lo cual es fundamental como punto de partida para la protección del medio ambiente.

Y es que, en relación con el efecto jurídico y vinculante del preámbulo éste “... incorpora mucho más allá de un simple mandato específico, los fines hacia los cuales tiende el ordenamiento jurídico; los principios que inspiraron al constituyente para diseñar de una determinada manera la estructura fundamental del Estado; la motivación política de toda la normatividad; así como los valores que esa Constitución aspira a realizar y que trascienden la pura literalidad de sus artículos” (Amaya-Navas, 2010, p. 134), por lo que el mismo lejos de ser ajeno es parte integrante de esta norma. Se ha dicho también que “el preámbulo da sentido a los preceptos constitucionales y señala al Estado las metas hacia las cuales debe orientar su acción” (Amaya-Navas, 2010, p. 134).

Una vez examinado este punto tan importante de nuestra Constitución nos encontramos con que la misma Carta Magna utiliza como sinónimos e indistintamente los términos: ambiente y medio ambiente, y reconoce específicamente “... el derecho de la población a vivir en un *ambiente sano* y ecológicamente equilibrado, que garantice la sostenibilidad y el buen vivir, *sumak kawsay* [énfasis agregado]” (CRE, 2008, Art. 14, Inc. 1ro), es decir, en nuestro país se encuentra contemplado de forma expresa el derecho *constitucional* a vivir en un medio ambiente sano.

De forma complementaria nuestra Carta Suprema reconoce a las personas, comunidades, pueblos y nacionalidades el “... *derecho a beneficiarse del ambiente* y de las riquezas naturales que le permitan el buen vivir [énfasis agregado]” (CRE, 2008, Art. 74, Inc. 1ro), al igual que el derecho a la ampliación de las condiciones ambientales (CRE, 2008); 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” (CRE, 2008, Art. 14, Inc. 2do); e, inclusive otorga a la naturaleza la calidad de sujeto de derecho.

En relación con esto último, nuestra Carta Magna señala que la naturaleza o Pacha Mama “... tiene derecho a que se *respete integralmente* su existencia y el mantenimiento y regeneración de sus ciclos vitales, estructura, funciones y procesos evolutivos [énfasis agregado]” (CRE, 2008, Art. 71, Inc. 1ro); y, de igual modo, tiene derecho a la *restauración*, que es “... independiente de la obligación que tiene el Estado y las personas naturales o jurídicas de indemnizar a los individuos y colectivos que dependan de los sistemas naturales afectados” (CRE, 2008, Art. 72, Inc. 1ro).

Lo mencionado en párrafos precedentes sin duda da cuenta de un avance al menos en cuanto a la intención de proteger en mayor y mejor medida a la naturaleza, pero no ahondaremos al respecto, pues es tema de otro estudio. No obstante, consideramos necesario precisar que no compartimos el modo de protección adoptado, puesto que consideramos que la naturaleza no debe ser considerada sujeto de derecho, sino que es preferible que se establezca prohibiciones y obligaciones a las personas para cuidarla y mantenerla.

Nuestra Constitución contempla, además, una serie de disposiciones que en concordancia con el reconocimiento del derecho a vivir en un ambiente sano recalcan la importancia que tiene el mismo, ya que no solamente se lo ha establecido conforme indicamos anteriormente como uno de los objetivos de las políticas públicas más importantes (CRE, 2008). Sino que nuestra Suprema Ley prescribe expresamente que los fines ambientales deben ser considerados dentro de los criterios de las empresas públicas, o, que el derecho al medio ambiente debe ser tomado en cuenta dentro de otros derechos constitucionales como el derecho a la educación y a la salud (CRE, 2008).

Reafirman aún más la gran importancia que en nuestro país se ha intentado otorgar al derecho en análisis, ciertos principios ambientales reconocidos, expresamente, por la Constitución (2008, Art. 395, Núm. 1-4) y que por su importancia citamos a continuación:

1. El Estado garantizará un modelo sustentable de desarrollo, ambientalmente equilibrado y respetuoso de la diversidad cultural, que conserve la biodiversidad y la capacidad de regeneración natural de los ecosistemas, y asegure la satisfacción de las necesidades de las generaciones presentes y futuras.
2. *Las políticas de gestión ambiental se aplicarán de manera transversal y serán de obligatorio cumplimiento por parte del Estado en todos sus niveles y por todas las personas naturales o jurídicas en el territorio nacional.* [énfasis agregado].
3. El Estado garantizará la participación activa y permanente de todas las personas, comunidades, pueblos y nacionalidades afectadas, en la planificación, ejecución y control de toda actividad que genere impactos ambientales.
4. En caso de duda sobre el alcance de las disposiciones legales en materia ambiental, éstas se aplicarán en el sentido más favorable a la protección de la naturaleza.

Se habla aquí *claramente de una política de gestión ambiental*, la cual debe ser aplicada de forma transversal, es decir, atravesando de un extremo al otro, sin dejar cuestiones sin tomar en cuenta al intermedio; siendo la misma de carácter obligatorio para todas las personas que habiten en el territorio del Estado ecuatoriano. Por lo que, en el país existe la posibilidad jurídica de implementar una política ambiental dirigida a la protección del derecho a un medio ambiente sano, la cual lastimosamente no ha sido delineada hasta el momento, pues las autoridades no le han dado la importancia que requiere, aunque se han establecido en los últimos años ciertos impuestos con el aparente propósito de precautelar este bien tan preciado como por ejemplo, el impuesto vehicular el cual fue eliminado; o, el impuesto a las botellas plásticas no retornables.

A continuación, haremos referencia por su importancia y relación con medio ambiente a ciertos tratados internacionales ya que son vinculantes para nuestro Estado.

El Derecho a un Medio Ambiente Sano en los Instrumentos Internacionales Suscritos por el Ecuador

Toda vez que por la extensión no es posible examinar toda la normativa internacional aplicable al Ecuador en materia, nos limitaremos en este punto al análisis de los instrumentos internacionales más importantes de los que es signatario nuestro país, los cuales como mencionamos anteriormente forman parte del bloque de constitucionalidad y, en estos estudiaremos si se encuentra contemplado o no el derecho-deber a un medio ambiente sano.

En este sentido, la Convención Americana sobre Derechos Humanos de la cual el Ecuador es signatario, suscrita tras la Conferencia Especializada Interamericana de Derechos Humanos, el 22

de noviembre de 1969, publicada en el Registro Oficial 801 de fecha 6 de agosto de 1984 y que entró en vigencia el 18 de julio de 1978, siendo una de las bases del sistema interamericano de derechos humanos *no* reconoce expresamente el derecho a un medio ambiente sano, lo cual llama profundamente nuestra atención.

De igual modo, la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, aprobada en la novena Conferencia Internacional Americana en el año 1948, a pesar de recoger el derecho a la salud y a la vida entre otros, *tampoco reconoce expresamente el derecho a vivir en un medio ambiente sano*.

El Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (PIDESC), publicado en el Registro Oficial 101 de fecha 24 de enero de 1969, al establecer el derecho de las personas al disfrute del nivel de vida física y mental más alto posible, menciona la necesidad de la mejora del medio ambiente, pero *no lo reconoce expresamente como un derecho*, como lo observamos a continuación:

Los Estados Partes en el presente Pacto reconocen el derecho de toda persona al disfrute de más alto nivel posible de salud física y mental:

1. Los Estados partes en el presente Pacto reconocen el derecho de toda persona al disfrute del más alto nivel posible de salud física y mental.
2. Entre las medidas que deberán adoptar los Estados Partes en el Pacto a fin de asegurar la plena efectividad de este derecho, figurarán las necesarias para:
 - a) La reducción de la mortalidad y de la mortalidad infantil, y el desarrollo sano de los niños;
 - b) El mejoramiento en todos sus aspectos de la higiene del trabajo y del medio ambiente [énfasis agregado];
 - c) La prevención y el tratamiento de enfermedades epidémicas, endémicas, profesionales y de otra índole, y la lucha contra ellas;
 - d) La creación de condiciones que aseguren a todos asistencia médica y servicios médicos en caso de enfermedad. (PIDESC, 1969, Art. 14)

Consideramos que esto puede estar relacionado con el criterio que tienen ciertos autores en el sentido de que el medio ambiente es un valor superior de la colectividad y, por lo tanto, un derecho humano, inherente a las personas por su calidad de tales, que no requiere su reconocimiento expreso para que se pueda hacer efectivo (Comisión Andina de Juristas [CAJ], 2004).

Esta opinión se basa en lo fundamental en la relación tan estrecha que existe entre el derecho a un medio ambiente sano y otros derechos como el derecho a la salud, el derecho al desarrollo y, sobre todo, el derecho a la vida; ya que, bajo su posición, sin unas condiciones ambientales adecuadas, la supervivencia en ciertos casos no solamente es difícil sino imposible.

Compartimos el criterio expuesto, en el sentido de que la vida es el más importante y fundamental de todos los derechos, un prerequisite no solo para el ejercicio del derecho al medio ambiente, sino para el ejercicio de todos los derechos; y, por otra parte, porque si no existen las condiciones ambientales para el desarrollo de la existencia, la vida quedaría anulada. Es decir, como bien lo sostiene Franco del Pozo (2000) “... vida y medio ambiente son dos cosas distintas, pero están indisolublemente unidas” (p. 49). Sin embargo, consideramos que la inclusión del derecho al medio ambiente sano dentro de los marcos normativos, coadyuva a la protección del mismo.

No obstante, lo anterior, el Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Protocolo de San José), en materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, publicada

en el Registro Oficial 175 de fecha 23 de abril de 1993, *sí reconoce entre los derechos sociales el derecho a un medio ambiente sano*, pues el artículo 11 de esta norma señala lo siguiente:

Art. 11. Derecho a un Medio Ambiente Sano.

1. Toda persona tiene derecho a vivir en un medio ambiente sano y a contar con servicios públicos básicos.
2. Los Estados partes promoverán la protección, preservación y mejoramiento del medio ambiente. (CADH, 1969, Art. 11)

Es plausible en nuestro criterio lo previsto en este instrumento internacional, ya que el derecho al medio ambiente como lo hemos venido sosteniendo es sumamente importante no solamente *per se*, sino también por la vinculación que tiene con otros derechos tan importantes como el derecho a la salud o el derecho a la vida.

Concluimos entonces señalando que *en el Ecuador la naturaleza jurídica del medio ambiente sano es la de ser un derecho y un deber de carácter constitucional y un derecho humano* al cual se hace mención en una serie de disposiciones constitucionales de las que se advierte claramente la gran importancia que este tiene en el país. Sin embargo, existe falta de una óptima regulación internacional, pues no es posible soslayar la importancia que tiene el medio ambiente no solo en el Estado ecuatoriano, sino en el mundo.

El Derecho a un Medio Ambiente Sano en la Comunidad Andina: Acuerdo de Cartagena y Decisiones

En el portal de la Comunidad Andina nos encontramos de entrada con algo muy interesante, pues allí se indica que los países tienen “... una Agenda Ambiental Andina que guía las acciones conjuntas en materia de cambio climático, biodiversidad y recursos hídricos [énfasis agregado]” (Comunidad Andina [CAN], 2014).

Señala que se han propuesto varias acciones de índole comunitaria para frenar los impactos del cambio climático, cuidar la biodiversidad buscando el conocimiento y la conservación del patrimonio natural, pues el área sobre todo de la Subregión Andina debido a la presencia de la cordillera de los Andes es rica en biodiversidad, climas, culturas y especies diferentes, por lo que los países que conforman esta organización se han propuesto trabajar en conjunto para lograr objetivos comunes.

La misión de la Comunidad Andina se resume en “... la formulación y seguimiento de las *políticas públicas comunitarias* [énfasis agregado]” (CAN, 2014), lo que implica el desarrollo de actividades que contribuyan a la implementación de estos instrumentos normativos que a más de gozar de supremacía son de aplicación directa e inmediata y, que tienen efecto directo para los países que conforman la Comunidad, la facilitación y coordinación entre actores públicos y privados y el seguimiento de los temas de medio ambiente.

Nótese entonces que aquí se habla ya claramente de *políticas públicas comunitarias* dirigidas a preservar el medio ambiente y, otras cuestiones relacionadas con el mismo. Cabe señalar que, se han creado varios organismos para llevar a cabo los objetivos trazados, estos son: Comité Andino de Autoridades Ambientales [CAAAM] (CAN, 1997, Decs. 425), Consejo Andino de Ministros de Medio Ambiente y Desarrollo Sostenible (CAN, 2004, Decs. 596); y, Comité Andino para Prevención y Atención de Desastres [CAPRADE] (CAN, 2002, Decs. 529).

Ahora bien, pasando a examinar el tratado constitutivo nos encontramos que el Acuerdo de Cartagena fue suscrito el 26 de mayo de 1969 por los Estados de Colombia, Bolivia, Perú, y Ecuador (Venezuela se adhirió en 1973). El 9 de julio de 1969 este acuerdo fue declarado compatible con el Tratado de Montevideo, sin embargo, de lo cual entro en vigencia el 16 de octubre del mismo año (CAN, 2014).

En la actualidad este acuerdo está conformado por Colombia, Perú, Bolivia y Ecuador y sus principales objetivos son (CAN, 2014):

- Promover el desarrollo equilibrado y armónico de los Países Miembros en condiciones de equidad, mediante la cooperación económica y social.
- Acelerar el crecimiento y la generación de empleo laboral para los habitantes de los Países Miembros.
- Facilitar la participación de los Países Miembros en el proceso de integración regional, con miras a la formación gradual de un mercado común latinoamericano.
- Disminuir la vulnerabilidad externa y mejorar la posición de los Países Miembros en el contexto económico internacional.
- Fortalecer la solidaridad subregional y reducir las diferencias de desarrollo existentes entre los Países Miembros.
- *Procurar un mejoramiento persistente en el nivel de vida de los habitantes* [énfasis agregado].

Enfatizamos en este último objetivo puesto que en nuestra opinión sin duda el nivel de vida de los habitantes no hace referencia solamente a la parte económica sino también al entorno en el que se desenvuelven las personas y que está relacionado, directamente, con el medio ambiente.

Ahora bien, el Acuerdo de Cartagena, sus protocolos modificatorios, así como las Decisiones, crean un nuevo ordenamiento jurídico que es conocido como derecho comunitario, con principios, fuentes, órganos y competencias propias; y, construye nuevas formas de integración que van más allá del concepto de derecho internacional clásico que se encontraba basado, principalmente, en los conceptos de autodeterminación y soberanía.

Las normas jurídicas de la Comunidad Andina son autónomas y están compuestas por el tratado originario y por las normas creadas por los órganos comunitarios establecidos en dichos tratados como lo mencionamos en el párrafo anterior, a las primeras se las denomina derecho primario y a las segundas derecho secundario; y, son de suma importancia puesto que constituyen una piedra angular para la aproximación y armonización de las políticas sociales, ambientales y económicas.

Y es que, el derecho comunitario supone un estrechamiento gradual buscando el perfeccionamiento y profundización de la integración, por lo que, sus normas no se agotan en los tratados constitutivos u originarios, sino que, avanza con las disposiciones emitidas por los órganos comunitarios.

Es importante mencionar uno de los términos que más se utilizan cuando se habla de derecho comunitario, es el de la *supranacionalidad*, el cual analizaremos con base en distintos pronunciamientos judiciales para entender los elementos que la configuran y sus implicaciones jurídicas.

La Corte Suprema de Justicia de Colombia (CSJC) ha señalado lo siguiente:

La adquisición de poderes reguladores por los organismos comunitarios, en el derecho de integración económica viene de un traslado de competencias que las partes contratantes le hacen voluntaria e inicialmente en el tratado constitutivo. Y así se opera, pues un cambio, una cesión, un tránsito de prerrogativas de lo nacional a lo supranacional. Sean cuales fueren las denominaciones apropiadas, en la integración de varios países constituye nota relevante y diferencial que éstos pierden potestades legislativas que ejercían con exclusividad por medio de disposiciones de derecho interno sobre materias determinadas y que las ganen a su favor los organismos regionales. (CSJC, 1975)

La Corte Constitucional de Colombia (1996) se ha pronunciado así:

El concepto de supranacionalidad dentro del que se inscribe el Acuerdo de Cartagena implica que los países miembros de una organización de esta índole se desprendan de determinadas atribuciones que, a través de un tratado internacional, son asumidas por el organismo supranacional que adquiere la competencia de regular de manera uniforme para todos los países miembros sobre las precisas materias que le han sido transferidas, con miras a lograr procesos de integración económica de carácter subregional.

De igual forma la mencionada Corte expresó que:

... Igualmente la integración comunitaria responde y se afianza sobre la concepción moderna de la soberanía relativa, que ya no la reconoce como un poder supremo absoluto ilimitado del Estado sino como algo limitado y restringido por la interacción de los demás estados dentro de la comunidad internacional, lo cual obviamente implica la designación de específicas competencias de los estados en organismos comunitarios con el fin de hacer viable los procesos de integración económica. (CCC, 1995)

Entonces la supranacionalidad implica que determinados Estados se unan y creen a través de un tratado de integración un organismo independiente de los Estados Miembros "... al cual ceden o transfieren determinadas competencias soberanas identificadas como necesarias para avanzar en el proceso de integración. El ente comunitario adquiere de esta forma, competencia para regular autónomamente las materias transferidas por medio de actos jurídicos vinculados" (Ponce de León, 2001, pp. 48-49).

Las normas dictadas por estos organismos supranacionales tienen ciertas características como la primacía, el efecto directo y la aplicación directa e inmediata. Así el Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena se refirió respecto de la siguiente manera:

En primer término, se hace necesario puntualizar que el ordenamiento jurídico de la integración andina prevalece en su aplicación sobre las normas internas o nacionales, por ser característica esencial del derecho comunitario, como requisito básico para la construcción integracionista. Así lo reconoció la Comisión del Acuerdo de Cartagena integrada por los plenipotenciarios de los países miembros, en el pronunciamiento aprobado durante su vigésimo noveno período de sesiones ordinarias (Lima, 29 mayo-5 de junio 1980), cuando declaró la validez plena de los siguientes conceptos: a. El ordenamiento jurídico del Acuerdo de Cartagena tiene identidad y autonomía propias, constituye un derecho común y forma parte de los ordenamientos jurídicos nacionales. b. El ordenamiento jurídico del acuerdo prevalece, en el marco de sus competencias, sobre las normas nacionales sin que puedan oponerse a él medidas o actos unilaterales de los países miembros. c. Las decisiones que impliquen obligaciones para los países miembros entran en vigor en la fecha que indiquen o, en caso contrario, en la fecha del acta final de reunión respectiva, de conformidad con el Artículo 21 del Reglamento de la Comisión. En consecuencia, son de exigible cumplimiento a partir de la fecha de su vigencia. (CAN, 1987)

Sin embargo, de lo señalado, en la jurisprudencia citada ha existido un grave conflicto en el sentido de si el tratado constitutivo de un organismo comunitario y las normas comunitarias prevalecen también sobre las constituciones de los países miembros.

Al respecto nosotros consideramos que es necesario diferenciar el derecho originario y el derecho derivado, señalando que el primero está en los tratados constitutivos, los cuales deben ser acordes a la Constitución, al menos si existe un control previo de constitucionalidad como ocurre en nuestro país actualmente. Mientras que el segundo está conformado por las normas expedidas por los entes supranacionales; y, si se entiende que el derecho derivado o secundario es un desarrollo del derecho primario no cabría que este sea inconstitucional al menos si hablamos de teoría pura.

Así entonces, el tratado constitutivo de un organismo supranacional en nuestro criterio es un tratado internacional acorde al cual se expiden las normas comunitarias; y, este tratado, así como dichas normas, priman sobre toda la normativa interna de los países, pero no sobre la Constitución. En el caso ecuatoriano es sumamente claro lo mencionado ya que la propia Carta Suprema establece una jerarquía normativa.

Por lo señalado y dada la importancia que tienen las normas supranacionales al menos en teoría y dentro de un verdadero y profundo proceso de integración, revisaremos a continuación, el derecho comunitario relacionado con el derecho a un medio ambiente sano y las normas expedidas al respecto por la Comunidad Andina, a pesar de que esta organización está lejos de conseguir ese verdadero proceso integracionista tan anhelado.

El Acuerdo de Cartagena (AC) también hace mención al medio ambiente como lo explicamos a continuación:

En el capítulo 1 de este acuerdo no se hace referencia directamente a la palabra ambiente, lo cual en nuestra opinión se debe a que data de 1969, época en la que el tema ambiental no era trascendental, ni mucho menos una preocupación de los países andinos, no obstante de lo mencionado en el artículo 1 de este acuerdo se señala como uno de sus propósitos la promoción del “... desarrollo equilibrado y armónico de los Países Miembros en condiciones de equidad, mediante la interacción y la cooperación económica y social” (AC, 1969, Art. 1, Inc. 1); y, también hace mención a la finalidad de procurar un mejoramiento en el nivel de vida de los habitantes (AC, 1969, Art. 1, Inc. 3).

De esto podemos deducir de forma lógica bajo una interpretación amplia que no es posible alcanzar un desarrollo:

... Equilibrado y armónico de los países miembros en condiciones de equidad, si ese desarrollo no es además sostenible. Es decir que la exigencia de sostenibilidad que está directamente relacionada con el medio ambiente, está implícita en el equilibrio y en la armonía que es objetivo del acuerdo. Cosa distinta es que se considere pertinente hacerla explícita para no dejar margen a posibles interpretaciones restrictivas que puedan estimar que la conservación del medio ambiente y de los recursos naturales constituye un obstáculo para el desarrollo. (Ponce de León, 2001, p. 86)

Así también, creemos pertinente puntualizar que este mismo artículo indica que se procurará el mejoramiento del nivel de vida de los habitantes, y en la legislación de los países andinos al igual que en el derecho secundario de la Comunidad Andina. Esto ya no es considerado, solamente, como una variable económica que se establece del ingreso per cápita, sino que se toma en cuenta la calidad de vida como un criterio más amplio de bienestar de la población, por lo que también de cierto modo se relaciona con el medio ambiente.

Es así que el Acuerdo de Cartagena si bien por la época en la que fue suscrito no hace mención específica al derecho a un medio ambiente sano, dentro de su artículo 1 sí hace alusión a cuestiones íntimamente relacionadas con el mismo.

Decisiones de la Comunidad Andina Relacionadas al Medio Ambiente. Las Decisiones de la Comunidad Andina son parte del derecho derivado de esta organización y gozan de las características que hemos venido señalando: primacía, aplicación directa y efecto inmediato. A continuación, revisaremos algunas de éstas que se encuentran relacionadas con el medio ambiente.

Decisión 486 de 2000. Régimen Común de Propiedad Industrial. La Decisión 486, de 19 de septiembre de 2000, publicada en la Gaceta Oficial No. 600, sustituyó a la Decisión 344 de la Comunidad Andina; y, a pesar de no hacer referencia explícitamente al medio ambiente, no podemos dejar de

mencionarla por la relación que tiene con temas como los derechos de los obtentores vegetales y el acceso a los recursos genéticos.

La Decisión en análisis obliga a los países miembros a que los elementos de la propiedad industrial sean conferidos salvaguardando el patrimonio biológico y genético, así como las costumbres de las comunidades indígenas, afroamericana o locales; por lo que el otorgamiento de patentes ya sean de producto o de procedimiento para las invenciones se ve sujeto a que el material sea obtenido respetando la normativa nacional, internacional y comunitaria. No se consideran invenciones: los seres vivos o sus partes como se encuentran en la naturaleza, los procesos biológicos naturales, los descubrimientos, el material biológico que existe en la naturaleza, entre otros (CAN, 2000).

El estado de la técnica es todo aquello a lo que el público haya tenido acceso por una descripción escrita u oral, comercialización, o cualquier medio, antes de la presentación de la solicitud de patente. La invención no puede considerarse nueva cuando está comprendida en el mencionado estado de la técnica.

No es posible patentar las invenciones cuya explotación comercial deba impedirse en el país miembro respectivo para proteger la moral, la salud, la vida de los animales y de las personas o para proteger el ambiente y los vegetales.

Tampoco pueden ser patentados los animales, las plantas y los procesos biológicos para la producción de animales que no sean procedimientos no biológicos microbiológicos; ni los métodos terapéuticos o quirúrgicos para el tratamiento humano o animal, así como los métodos biológicos aplicados a los seres humanos o a los animales.

Esta Decisión dentro de sus disposiciones complementarias señala, además, que en el caso de que la legislación interna de alguno de los países miembros lo permita, al solicitar una patente para determinado organismo genéticamente modificado y el proceso tecnológico para la producción del mismo, tendrá que presentar la autorización de la autoridad competente.

Decisión 391 de 1996. Régimen Común sobre Acceso a los Recursos Genéticos. La Decisión 391, de 17 de julio de 1996, publicada en la Gaceta Oficial No. 213, fue expedida tomando como base la disposición transitoria tercera de la Decisión 345 de 1993, considerando que la región andina tiene un gran patrimonio genético y biológico que debe preservarse y aprovecharse de modo sostenible al igual que los conocimientos y prácticas de las diferentes comunidades que los integran.

La Decisión en análisis tiene por objetivo regular el acceso a los recursos genéticos y sus productos derivados con las siguientes finalidades (CAN, 1996, Decs., 319):

- Prever condiciones para una participación justa y equitativa en los beneficios derivados del acceso.
- Sentar las bases para el reconocimiento y valoración de los recursos genéticos y sus productos derivados y de sus componentes intangibles asociados, especialmente cuando se trate de comunidades indígenas, afroamericanas o locales.
- Promover la conservación de la diversidad biológica y la utilización sostenible de los recursos biológicos que contienen recursos genéticos.
- Promover la consolidación y desarrollo de las capacidades científicas, tecnológicas y técnicas a nivel local nacional y subregional.
- Fortalecer la capacidad negociadora de los países miembros.

Los considerandos de la Decisión en cuestión tienen gran importancia en el tema y se resumen así:

Que los países miembros cuentan con un importante patrimonio biológico y genético que debe

preservarse y utilizarse de manera sostenible; que los países andinos se caracterizan por su condición multiétnica y pluricultural; que la diversidad biológica, los recursos genéticos. El endemismo y rareza, así como los conocimientos, innovaciones y prácticas de las comunidades indígenas, afroamericanas y locales asociados a éstos, tienen un valor estratégico en el conocimiento internacional; que es necesario reconocer la contribución histórica de las comunidades indígenas, afroamericanas y locales a la conservación y desarrollo de la diversidad biológica y a la utilización sostenible de sus componentes; así como a los beneficios que dicha contribución genera; que existe una estrecha interdependencia de las comunidades indígenas, afroamericanas y locales con los recursos biológicos que debe fortalecerse, en función de la conservación de la diversidad biológica y el desarrollo económico y social de las mismas y de los países miembros; que es necesario fortalecer la integración y la cooperación científica, técnica y cultural, así como el desarrollo armónico e integral de los países miembros; y, que los recursos genéticos tienen un gran valor económico, por ser fuente primaria de productos y procesos para la industria.

La Decisión en cuestión se aplica según el artículo 3 de la misma:

... A los recursos genéticos de los cuales los Países Miembros son países de origen, a sus productos derivados a sus componentes intangibles y a los recursos genéticos de las especies migratorias que por causas naturales se encuentren en el territorio de los Países Miembros. (CAN, 1996, Decs., 391, Art. 3)

Este régimen se fundamenta en los principios de soberanía de los países sobre sus recursos genéticos y sus productos derivados; al igual que conservación y utilización sostenible de los mismos, los cuales son patrimonio del Estado conforme a lo establecido en las legislaciones internas. Estos recursos son inalienables, imprescriptibles e inembargables, sin perjuicio de los regímenes de propiedad aplicables (CAN, 1996).

La Decisión 391 también contempla el reconocimiento de los derechos de las comunidades indígenas, afroamericanas y locales para decidir sobre sus conocimientos y costumbres tradicionales; reciprocidad y trato nacional; libre tránsito subregional de recursos biológicos con la condición de que no se acceda a los recursos genéticos contenidos en ello, entre otros.

De igual manera, la Decisión en análisis regula el procedimiento para acceder a la suscripción de un contrato entre el solicitante y el Estado estableciéndose las condiciones de la actividad. Así también, contempla los casos en los cuales los países miembros están facultados para establecer limitaciones parciales o totales al acceso mediante norma legal expresa; las infracciones y las sanciones aplicables por contravenir a la Decisión, entre otras cuestiones.

Cabe resaltar que, la Decisión 391 crea en su artículo 15 el Comité Andino sobre Recursos Genéticos, el cual tiene, entre otras funciones, recomendar mecanismos para establecer una red andina de información acerca de las solicitudes y contratos de acceso en la región, diseñar y ejecutar programas conjuntos para conservar los recursos genéticos de la subregión.

Decisión 345 de 1993. Régimen Común de Protección a los Derechos de los Obtentores de Variedades Vegetales. La Decisión 345 de la Comunidad Andina de Naciones, de 29 de octubre de 1993, publicada en la Gaceta Oficial No. 142, fue emitida tomando en cuenta la facultad otorgada por la Decisión 313 de 1974, la cual regulaba los derechos de propiedad industrial en la zona andina. La Decisión en análisis tiene como finalidad proteger los derechos de los seleccionadores de flora y se aplica a todos los géneros y especies botánicas, con la condicionante de que el cultivo, posesión o uso de las mismas no se encuentre prohibido por razones de salud humana, vegetal o animal.

Conforme a lo contemplado en el artículo 1 de esta Decisión la misma tiene las siguientes finalidades (CAN, 1993. Decs. 345):

- Reconocer y garantizar la protección de los derechos del obtentor de nuevas variedades vegetales mediante el otorgamiento de un Certificado de Obtentor;
- Fomentar las actividades de investigación en el área andina;
- Fomentar las actividades de transferencia de tecnología al interior de la Subregión y fuera de ella.

En el capítulo VIII de la presente Decisión se crea un comité subregional, integrado por dos de los representantes de los países miembros, para la protección de las variedades vegetales. Este comité tiene entre sus funciones elaborar un inventario actualizado de la biodiversidad de la subregión andina u de las variedades vegetales y elaborar directrices para los procedimientos.

Decisión 435 de 1998. Comité Andino de Autoridades Ambientales (CAAM). La Decisión 435, de 17 de junio de 1998, publicada en la Gaceta Oficial No. 347, se dicta tomando en consideración el literal e) del segundo párrafo del artículo 3 del Acuerdo de Cartagena y del artículo 146 del mismo texto. Mediante esta Decisión se crea el Comité Andino de Autoridades Ambientales el cual se conforma por las autoridades de cada país miembro que se encuentren encargadas de la protección del medio ambiente.

Este organismo será el que asesore a la secretaría general de la Comunidad Andina en lo relativo a la política comunitaria sobre medio ambiente, así como tendrá que verificar el cumplimiento de los países miembros de todas las normas que existan al respecto. Sus principales funciones pueden resumirse en lo siguiente:

- Elaboración de propuestas para el manejo de los recursos naturales.
- Recomendar y promover la aplicación de estrategias que permitan conocer el papel de las comunidades indígenas, campesinas y locales en el desarrollo sostenible.
- Establecer vínculos de coordinación entre el sistema andino de integración y la Organización de los Estados Americanos (OEA).
- Apoyar a la secretaría general y a la Comisión en la creación de lineamientos básicos para un plan de acción ambiental andina; y,
- Promover mecanismos en los países miembros para la solución de problemas ambientales comunes.

Para finalizar el análisis de esta norma, creemos importante resaltar el considerando primero de esta Decisión, el cual contempla acorde a lo previsto en el Acuerdo de Cartagena lo siguiente:

... La integración andina tiene por objetivos, entre otros, promover el promover el desarrollo equilibrado y armónico de los Países Miembros en condiciones de equidad, mediante la integración y la cooperación económica y social, así como procurar un mejoramiento persistente en el nivel de vida de los habitantes de la Subregión; y, en ese contexto, resulta necesario preservar y utilizar de manera sostenible el patrimonio estratégico de los Países Miembros constituido por la extraordinaria diversidad biológica y cultural de la cual disponen, incorporando la dimensión ambiental en las políticas y estrategias sociales y económicas de la Comunidad Andina que contemplen asimismo la lucha contra la pobreza y faciliten la participación ciudadana. (CAN, 1998, Decs. 435)

Decisión 182 de 16 de agosto de 1983. Sistema Andino “José Celestino Mutis” sobre Agricultura, Seguridad Alimentaria y Conservación del Ambiente. Para iniciar es importante señalar que entre los considerandos de esta Decisión que fue expedida con base en el capítulo VII del Acuerdo de Cartagena —el cual contempla el plan de desarrollo agropecuario—. Mismo que enfatiza la vulnerabilidad y dependencia de

la producción agropecuaria de los elementos naturales, lo que ha sido evidenciado cuando han ocurrido desastres naturales y ha repercutido en los diferentes países.

En esta norma también menciona lo trascendental que es armonizar el uso agropecuario y la preservación del medio ambiente, al igual que conservar el potencial de los recursos naturales renovables. Se alude a la necesidad de lograr un uso racional de los recursos tomando medidas de conservación, con especial interés en las áreas de reserva forestal y en cuencas que han sido o puedan ser afectadas por la expansión de la frontera agrícola. Señala la importancia que debe darse a la investigación ambiental.

En el artículo 1 se crea el Sistema Andino “JOSÉ CELESTINO MUTIS” sobre conservación del ambiente, seguridad alimentaria y agricultura; y, se lo define:

... Como el conjunto de acciones que permitan proteger a los Países Miembros contra el riesgo del desabastecimiento de alimentos y atender las necesidades alimentarias y nutricionales de la población, a través de mejoras en la producción, productividad, tecnología, establecimiento de reservas, comercialización y consumo de alimentos.

Se organizará también un Programa conjunto de Investigación y Transferencia Tecnológica agropecuaria y se desarrollarán acciones coordinadas que favorezcan el uso y el manejo racional de los recursos naturales. (CAN, 1983, Decs. 182, Art. 1)

Son objetivos del sistema, entre otros, el de “promover políticas y acciones conjuntas para el aprovechamiento y conservación de los recursos hidrobiológicos, forestales y naturales conexos” (CAN, 1983, Art. 2 Lit. I).

Específicamente para la conservación del medio ambiente, el artículo 15 de esta Decisión señala lo siguiente:

Art 15.- Para la conservación del medio ambiente los Países Miembros:

- a) Establecerán mecanismos para el uso y manejo racional de los suelos, bosques, fauna y flora:
- b) Protegerán y velarán por el manejo racional de las cuencas hidrográficas, así como de los bosques y de los pastos circundantes:
- c) Incrementarán programas de educación ambiental en relación con los problemas de conservación de suelos y de los recursos naturales renovables; así como la participación de la población en la realización de prácticas conservacionistas;
- d) Realizarán acuerdos entre dos o más países para la protección y el desarrollo de las cuencas hidrográficas, incluyendo programas de reforestación y otras actividades que contribuyan al mejor uso de los recursos naturales;
- e) Establecerán sistemas y concertarán convenios para la protección y defensa de las áreas marítimas contra la contaminación y la conservación de sus recursos biológicos. (CAN, 1983, Decs. 182)

Decisión 436. Registro y Control de Plaguicidas Químicos de Uso Agrícola. La Decisión 436 de 17 de junio de 1998, publicada en la Gaceta Oficial No. 347, tiene su fundamento principal en los artículos 72, 99 y 100 del Acuerdo de Cartagena que son parte de los programas de liberación y de desarrollo agropecuario.

En esta norma se señala que es importante la armonización de las normas de registro y control de plaguicidas químicos de uso agrícola en el Grupo Andino, considerando las condiciones agronómicas, económicas, sociales y ambientales de los países miembros, con la finalidad de optimizar las condiciones de producción, comercialización y uso de estos productos, así como a mejorar la disposición final de sus desechos.

Uno de los objetivos de la Decisión en análisis es la orientación que debe tener el uso y manejo correcto de los plaguicidas para prevenir y minimizar los posibles daños ambientales y a la salud que pueden producir. El Ministerio de Agricultura o el ente que se designe, será la autoridad de cada país miembro competente para hacer cumplir esta Decisión, para lo cual debe establecer con las autoridades de salud y ambiente, los mecanismos de coordinación necesarios.

Es así que la Comunidad Andina ha expedido una serie de Decisiones que se encuentran relacionadas con el medio ambiente. Sin embargo, en nuestra opinión, las mismas deben ser actualizadas. De igual modo, es necesaria la creación de nuevas Decisiones en relación con el tema, las cuales deben considerar lo establecido en la normativa de los Países Miembros, así como la inclusión de términos como desarrollo sostenible o sustentable mismos que se inician a utilizar; e, inclusive el hecho de que en la actualidad se habla, por ejemplo, de un medio ambiente compartido, pues es necesario regular estas cuestiones y sería interesante considerar una homogenización normativa al menos con estándares mínimos de protección al derecho a un medio ambiente sano en los Estados parte de la CAN.

Protección al Medio Ambiente en la Legislación Interna Ecuatoriana

En el Ecuador si bien existen una serie de ordenanzas, por ejemplo, en las que se procura proteger el medio ambiente, por la jerarquía normativa que tienen nos limitaremos al contenido de la Ley de Fomento Ambiental y del Código Orgánico Integral Penal.

Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado. Además de lo previsto en la Constitución, en los tratados internacionales y en la normativa comunitaria antes revisada, dentro de la legislación ecuatoriana existe también normativa interna para la protección del derecho a un medio ambiente sano, aunque muy poca, pues la Ley de Gestión Ambiental, publicada en el Suplemento del Registro Oficial 418, de fecha 10 de septiembre del 2004, fue derogada por Ley No. 0, publicada en el Suplemento del Registro Oficial 983, de fecha 12 de abril de 2017. Dicha Ley establecía los principios y directrices de política ambiental; determinaba las obligaciones, responsabilidades, niveles de participación de los sectores público y privado en la gestión ambiental y señala los límites permisibles, controles y sanciones en la materia.

Si embargo, a través de Suplemento de Registro Oficial No. 583 de 24 de noviembre de 2011, se promulgó la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, en la cual, si bien no se desarrollan conceptos específicos sobre el medio ambiente, se hace alusión, por ejemplo, a la responsabilidad ambiental que tenemos todos los ciudadanos, al igual que se estableció un capítulo denominado “Impuestos Ambientales”.

No obstante, esta última norma citada, aunque fue expedida con posterioridad a la Constitución de 2008, tiene una serie de falencias en cuanto al desarrollo de principios, términos y otras cuestiones que puedan ayudar a una mejor protección del derecho a un medio ambiente sano en el Ecuador.

Código Orgánico Integral Penal. Es de gran relevancia la importancia que se da al medio ambiente y a la naturaleza en el Código Orgánico Integral Penal (COIP), publicado en el Suplemento del Registro Oficial 180, de fecha 10 de febrero de 2014, pues se dedica todo un capítulo (Capítulo cuarto) del mismo a establecer los diversos tipos de delitos que atentan contra bienes ambientales, castigándose con penas privativas de libertad la comisión de la mayoría de los mismos.

Así, por ejemplo, la invasión de áreas de importancia ecológica está sancionada con pena privativa de libertad de uno a tres años (COIP, 2014, Art. 245); con la misma pena son castigados el atentar contra la flora y la fauna silvestres (COIP, 2014, Art. 247); y, los incendios forestales y de vegetación, este último con ciertas variantes cuando se producen circunstancias excepcionales como la muerte de una persona (COIP, 2014, Art. 246).

Se castiga con pena privativa de libertad, el atentar contra los recursos del patrimonio genético nacional, cuando exista acceso no autorizado, erosión genética o pérdida genética de los mismos; (COIP, 2014, Art. 248) y, la muerte de mascotas o animales de compañía, así como las peleas o combates entre perros (COIP, 2014, Art. 250).

Llama profundamente nuestra atención la sección segunda de este capítulo, dedicada a sancionar los delitos contra los recursos naturales, específicamente contra el agua (COIP, 2014, Art. 252), el suelo (COIP, 2014, Art. 252) y la contaminación del aire (COIP, 2014, Art. 253), lo cual en nuestra opinión es acorde con considerar a la naturaleza como sujeto de derecho en la Constitución.

Nos parece sumamente interesante la protección que el legislador ha querido dar a este bien tanpreciado, empero, consideramos importante resaltar que el derecho penal es de ultima ratio, es decir, es el último recurso jurídico que debe utilizarse entre otras cuestiones para la protección de derechos.

Es necesario concluir entonces que la protección jurídica otorgada al medio ambiente en el Ecuador es fundamentalmente de carácter constitucional, pues los tratados internacionales, Decisiones de la Comunidad Andina y legislación interna aún tienen mucho que desarrollar al respecto.



CAPÍTULO II

Los Impuestos Concepto y Elementos Esenciales: Impuestos Ambientales y los Principios Constitucionales que los Rigen

El medio ambiente ha sido objeto de preocupación en el campo internacional, en el que ciertos organismos, sobre todo la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), han desarrollado directrices y principios orientados a precautelar este bien tanpreciado, del que depende el ejercicio de los derechos del ser humano, por su íntima relación con el derecho a la vida.

De igual modo, en los diferentes países, se ha aceptado la necesaria intervención del Estado para la protección del medio ambiente, mediante la utilización de diversos mecanismos, entre los cuales se encuentran los instrumentos económicos, y dentro de éstos, los instrumentos económicos fiscales que incorporan los tributos con sus variables: incentivos, beneficios, exenciones, no sujeciones deducciones y rebajas.

No obstante, ha existido y se mantiene la discusión respecto del privilegio del uso de ciertos instrumentos frente a otros, y sobre todo, en torno a la utilización de los tributos —en cualquiera de sus especies— como mecanismos idóneos para la protección ambiental, ya que esto implica atribuirles un fin recaudatorio secundario o nulo, lo que aparentemente atentaría contra a su naturaleza de prestación obligatoria exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio para la obtención de ingresos en pro de la consecución de sus fines.

El Tributo

Considerando que el impuesto es una de las especies del género tributo, creemos pertinente hacer un breve análisis de este último para luego pasar a estudiar el impuesto a profundidad. Partimos señalando que el tributo es el instituto jurídico alrededor del cual gira todo el derecho tributario; como bien lo señala García-Novoa (2009), tiene la calidad de instituto por ser “un conjunto normativo presidido por una idea organizativa, una ratio unitaria” (p. 90).

Este conjunto normativo se define en función de un interés superior y objetivo al que han de plegarse las voluntades de los sujetos afectados, tanto públicos como privados. Este interés objetivo o idea organizativa, que aparece en un plano esencialmente superior al interés particular de los sujetos afectados, constituye uno de los elementos fundamentales de la noción institución. (García-Novoa, 2009, p. 90)

Y, sin duda es jurídico, por estar regulado por el derecho.

Respecto a esto último, es necesario recordar que las normas jurídicas tienen como objetivo incidir en un sector de la realidad, regulando con tal finalidad categorías jurídicas las cuales tendrán “... la naturaleza propia y específica que les corresponde de acuerdo con la configuración y estructura que reciben en el régimen jurídico que les corresponde” (CCC, 1994, STC. 196, 185). Es decir, las diferentes categorías jurídicas son entendidas conforme lo establece la normativa.

Es importante mencionar que, en el Ecuador, ni en la Constitución ni en las leyes se encuentra establecido un concepto de tributo, a lo sumo sí una categorización de las distintas especies de este género (Código Tributario Ecuatoriano [CTE], 2005, Art. 1, Inc. 2do), lo que en nuestra opinión es producto de una deficiencia de técnica legislativa en la materia, que ha sido superada ya por otros países. Y es que, algunos han considerado que “... todas las definiciones están impregnadas de cierto tinte subjetivo, como consecuencia de las corrientes jurídicas predominantes” (Montero-Traibel, 1977, p. 163), prefiriendo dejar la labor de crear definiciones a la doctrina. Sin embargo, en nuestro criterio, los conceptos claros y precisos

en los textos legales son necesarios para dar certeza a la aplicación del derecho y dotar de seguridad jurídica (CRE, 2008, Art. 82) al contribuyente.

A diferencia de lo que ocurre en el Ecuador, existen países cuyas legislaciones sí contemplan estas definiciones tan necesarias, por ejemplo, en España, la Ley General Tributaria (LGT) menciona que:

Los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración Pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la Ley vincula el deber de contribuir, con el fin de obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos. (LGT, 2003, Art. 2, Núm. 1)

En nuestra opinión este concepto no se adecua a la realidad actual como lo veremos más adelante, pues no considera a los tributos de fines extrafiscales.

En el Código Tributario de Bolivia (CTB) se ha establecido que “son tributos las obligaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, impone con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines” (CTB, 2003, Art. 9, Núm. 1), este concepto es más amplio que el anterior, no obstante, la finalidad de los tributos no es solo procurar recursos al Estado, además de que es menester tomar en cuenta que las prestaciones no siempre deben ser en dinero.

Así también, el Modelo de Código Tributario del CIAT (2015), señala que:

Tributos son las prestaciones pecuniarias que el Estado exige en ejercicio de su potestad tributaria y como consecuencia de la realización del hecho imponible previsto en la Ley, al que ésta vincula el deber de contribuir, con el objeto de satisfacer necesidades públicas. (Art. 1)

Concepto que nos parece más acorde con la realidad actual.

Nos parece bastante acertado el concepto de tributo del Modelo de Código Tributario para América Latina [MCTAL] (1961), en el cual se expresa que:

Tributos son las prestaciones de dinero que el Estado exige, mediante el ejercicio de su poder de imperio, con el objeto de obtener recursos para financiar el gasto público y, *en su caso, para el cumplimiento de otros fines de interés general* [énfasis agregado]. (Art. 9)

Aclaro que sin duda éstos también pueden ser impuestos por organizaciones supranacionales a las que se les haya atribuido poder tributario.

Inclusive en Colombia la jurisprudencia ha señalado un concepto de tributo que es el siguiente:

Aquellas prestaciones que se establecen por el Estado en virtud de la ley, en ejercicio de su poder de imperio, destinados a contribuir con el financiamiento de sus gastos e inversiones en desarrollo de los conceptos de justicia, solidaridad y equidad. (CCC, 2015, STC. C449/15)

Nos parece un concepto interesante, pero consideramos que debería ser más claro en cuanto a los fines extrafiscales de la tributación.

Juan Martín Queralt et al (2000a) define al tributo de la siguiente manera:

El tributo es un instituto jurídico que consiste en una prestación pecuniaria exigida por una Administración Pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos. (pp. 28-29)

Como lo mencionaremos posteriormente en nuestra opinión no siempre debe existir un fin recaudatorio.

Llama nuestra atención la existencia del Código Tributario Ambiental para América Latina (2003), el cual establece que: “Tributos medioambientales son aquellos, impuestos, tasas y contribuciones especiales cuyo hecho imponible esté constituido por actos o hechos que inciden negativamente sobre el medio ambiente o que provocan una actuación pública de tutela medioambiental” (Art. 9 bis); por lo que éstos no constituyen

otra especie tributaria sino que podrían identificarse con cualquiera de las especies tradicionales y más conocidas en nuestro medio: impuesto, tasa y contribución especial.

También se ha dicho que el tributo es “... una prestación pecuniaria exigida por un ente público y que se caracteriza por las siguientes dos notas fundamentales: la coactividad y el carácter contributivo” (Pérez-Royo, 2010, p. 38) no obstante nosotros proponemos a continuación nuestro propio concepto.

El tributo es un instituto jurídico que consiste en una prestación exigida por el Estado (siempre y cuando se trate de un Estado no federal), o por una entidad supranacional a la que se le haya atribuido dicha potestad, unilateral y coactiva, cuando se verifica el hecho generador previsto en la ley.

El vocablo tributo viene de la palabra *tributum*, que significa contribución. La palabra contribución es definida por el Diccionario de la Real Academia española como “... una cantidad que se paga para algún fin” (Real Academia de la Lengua Española, s. f.) y que es principalmente utilizada como la cuota con la que se aporta para solventar las cargas del Estado.

Es decir, la acción de contribuir se resume en dar algo para un fin determinado, pero esta acción puede ser voluntaria como, por ejemplo, cuando se hace una donación a determinada persona o institución; lo que no ocurre en el caso de los tributos pues se trata de una obligación impuesta por el Estado en virtud de su poder de imperio.

Calvo-Ortega (2004), conceptualiza al tributo como “... una categoría jurídica cuyas esencias... que se aplica a los hechos lícitos y que manifiestan capacidad económica, está establecido en la ley y es debido a un ente público” (p. 131). También se ha dicho que:

... Se trata de un ingreso público de derecho público obtenido por un ente público titular de un derecho de crédito frente al contribuyente obligado, como consecuencia de la aplicación de la ley a un hecho indicativo de capacidad económica, que no constituye la sanción de un ilícito. (Queralt et al., 2000b, p. 71)

De igual forma, se ha expresado intentando proponer una definición de tributo que éstos “... tienen tres características: son debidas a un ente público, encuentran su fundamento en el poder de imperio del Estado y tienen por finalidad, allegar los medios necesarios para las necesidades financieras del mismo” (Aizega, 2001, p. 61).

Arrija-Vizcaino (2008) señala que “los tributos tienen tres características: son debidas a un ente público, encuentran su fundamento en el poder de imperio del Estado y tienen por finalidad, allegarlos medios necesarios para las necesidades financieras del mismo” (p.136); y, termina diciendo lo siguiente “... podemos concluir que el tributo viene a constituir esencialmente, la manifestación económica de la relación jurídico tributaria, representada por el derecho de cobro a favor del Fisco y la correlativa obligación de pago a cargo del contribuyente” (Arrija-Vizcaino, 2008, p. 89).

Elementos Esenciales del Tributo

Como lo advertimos en las primeras líneas, en el Ecuador ni en la Constitución ni en las leyes se encuentra, expresamente, contemplado un concepto de tributo, por lo que nos remitiremos a la doctrina, en la que tampoco se halla uniformidad en la definición. Sin embargo, los elementos generalmente manejados en común por los autores son los siguientes:

El Tributo es Establecido por el Estado o por una Comunidad Supranacional. Los avances que se han dado en cuanto a la concepción del tributo como una prestación cuya creación puede corresponder a una entidad supranacional. Mucho tiene que ver las reflexiones y trabajos realizados por las organizaciones internacionales, pues éstas han dado lugar a foros donde se presentaron las opiniones más destacadas de los expertos en la materia de todas partes del mundo.

Como sabemos el tributo desde sus inicios ha sido considerado como una prestación creada por el Estado para la consecución de sus fines, no obstante, hoy en día es claro que los organismos supranacionales pueden estar en condiciones de crear tributos a su favor para lograr los fines de la integración de la que se trate. Es por esto que la doctrina —sin duda con ciertas limitaciones— ha reconocido que en los tratados originarios de las comunidades supranacionales y sin duda en las Constituciones de los diferentes países, se puede legitimar el ejercicio de potestad tributaria por parte de estos organismos.

Ahora bien, la potestad tributaria ha sido definida por Plazas Vega (2010) como la facultad de crear tributos, se concreta materialmente en la creación de derecho positivo en materia tributaria; y, se encuentra establecida ya sea en la Constitución (potestad tributaria originaria) o en la ley (potestad tributaria derivada) a favor del Estado, pues es de advertir que las Cartas Fundamentales de los diferentes países, usualmente, no establecen específicamente la posibilidad de la existencia de un poder tributario supranacional.

Como un avance al respecto, y sobre todo, como un intento de influir en el ejercicio de la potestad tributaria de los países miembros, la Unión Europea que tiene un grado de integración mucho mayor que la Comunidad Andina, por ejemplo, en la Directiva 2006/38/CE armoniza las condiciones —en virtud de las cuales las autoridades nacionales establecen impuestos—, peajes y tasas a los usuarios aplicables a las mercancías transportadas por carretera; y, a través de la Directiva 2003/96/CE, somete a impuestos a los productos energéticos y la electricidad en los países miembros; sin embargo, no podemos hablar de un auténtico ejercicio de poder tributario por parte de esta organización supranacional.

Esta falta de competencia para crear tributos bajo nuestra concepción se debe a dos razones fundamentales: la primera, que tiene que ver con que estas entidades no cuentan con un organismo de carácter legislativo de elección popular habilitado para la creación de tributos y esto provoca que no se pueda cumplir con el principio *nullum tributum sine lege*, pues este principio no tiene alcance solamente interno sino internacional y supranacional; y, la segunda está relacionada con que para los estados es sumamente importante la potestad tributaria y no están dispuestos a cederla fácilmente.

En relación con lo señalado, es necesario hacer hincapié en que, si efectivamente la soberanía radica en el pueblo, le corresponde a éste determinar los organismos que van a ejercer el poder y las materias en las que tiene competencia. Y si, teóricamente, el poder tributario puede ser ejercido por un organismo supranacional debe tratarse de un parlamento supraestatal de elección popular, ya que con ello se evita que los burócratas comunitarios puedan establecer tributos sin la existencia del voto del pueblo, lo que garantizará la democracia en la toma de decisiones.

No se puede perder de vista para cerrar este punto que la potestad tributaria que tiene determinado Estado debe ser ejercida de manera muy cuidadosa, los países deben actuar conforme a lo previsto en el ordenamiento legal y constitucional, pues están sometidos al órgano de control constitucional y a los tribunales ordinarios correspondientes, lo que coadyuva a la existencia del denominado Estado de derecho y más recientemente Estado constitucional, apreciación que como bien lo señala Montaña-Galarza (2006) “... debe extenderse a la eventual existencia de un poder tributario supranacional” (p. 72), ya que su poder tributario no puede ser arbitrario ni ilimitado.

Como consecuencia de lo dicho consideramos que sí es un elemento esencial de los tributos que tengan que ser establecidos por el Estado o por un ente supranacional que tenga la competencia para hacerlo, a través del órgano legislativo correspondiente el cual debe ser de elección popular.

Ingreso Público. En el sentido de que se trata de cantidades que percibe el Estado para cubrir con ellas sus necesidades, sin duda esta constituye uno de sus elementos esenciales. Estado ya que en estos el Estado no actúa con base a su poder de imperio, sino como cualquier otro particular en una relación de derecho privado.

En este punto consideramos necesario hacer también una distinción entre ingresos tributarios e ingresos financieros, para el efecto importa lo dicho por Arrioja-Vizcaíno (2008):

Los primero son aquellos que se derivan de las aportaciones económicas efectuadas por los ciudadanos en proporción a sus ingresos utilidades o rendimientos, en acatamiento al principio jurídico – fiscal que los obliga a contribuir a sufragar los gastos públicos. En tanto que los segundos son lo que provienen de todas las fuentes financieras de financiamiento a las que el Estado recurra, en adición a las prestaciones tributarias recibidas de los súbito, para la integración del Presupuesto Nacional.

Dicho en otras palabras, mientras los ingresos tributarios derivan de la capacidad contributiva de los causantes, los ingresos financieros constituyen el producto de una serie de factores, como pueden ser: las posibilidades crediticias, tanto internas como externas, del Estado; el aprovechamiento y explotación de sus bienes y recursos; y el manejo de su política monetaria. (p.65)

Es decir, son ingresos tributarios en el caso ecuatoriano los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales; mientras que son ingresos financieros los empréstitos, los productos, los decomisos, el aprovechamiento y explotación de sus bienes y recursos, las nacionalizaciones, entre otros.

Unilateralidad. En el sentido de que es el Estado quien los decreta sin que medie el acuerdo con los obligados al pago. Es decir, deja de existir la bilateralidad que caracteriza a los negocios jurídicos y ésta es remplazada por la unilateralidad. Ahora bien, es necesario aclarar que esta unilateralidad no implica arbitrariedad en el actuar por parte del Estado, pues existen normas constitucionales y legales a las cuales deben sujetarse la potestad tributaria, los procedimientos, los recursos, etc.

En nuestro criterio ésta constituye un elemento esencial de los tributos y también puede predicarse de los organismos supranacionales o subnacionales que tengan potestad tributaria atribuida por los distintos Estados, pero para ello al menos bajo nuestra concepción es fundamental que estas entidades cuenten con un organismo legislativo de elección popular (Valdivieso-Ortega, 2013).

A la unilateralidad viene aparejada la coacción. Micheli (1975) sostiene que la coactividad puede entenderse de modo distinto en el plano jurídico "... como falta de libertad en cuanto al cumplimiento de la obligación..., o, como falta de elección acerca del medio de satisfacer ciertas necesidades en relación con determinados servicios, prestados únicamente por el ente público" (p. 39). Concordamos con Troya-Jaramillo (2014), quien expresa que solo en el primer caso existe coactividad jurídica, puesto que en el segundo se refiere a la coactividad de hecho o económica, que se produce como efecto de la existencia de un monopolio.

En este argumento haremos referencia a la coactividad jurídica, misma que consiste en que la prestación pueda ser exigida por el Estado o por un organismo supranacional o subnacional al que se le haya atribuido la potestad de hacerlo, si los particulares obligados no cumplen con el pago, a fin de determinar si constituye o no un elemento esencial de los tributos. Se ha dicho que la coerción es consecuencia inmediata del ejercicio del poder de imperio del Estado sobre los particulares y la califica como "... la característica sobresaliente de toda la teoría de la tributación" (Montero-Traibel, 1977, p. 168). Otro autor bajo la misma línea expresa que "elemento esencial del tributo es la coacción, o sea, la facultad de compeler al pago de la prestación requerida y que el Estado ejerce en virtud de su poder de imperio..." (Villegas, 1984, p. 73). A criterio de Giuliani-Fonrouge (1984), la coerción por parte del Estado es un elemento primordial del tributo, "... ya que es creado por la voluntad soberana de aquél..." (p. 258).

Concordamos con lo señalado en líneas precedentes y consideramos que este sí es un elemento esencial de los tributos, ya que todos los tributos son obligatorios no voluntarios. Troya-Jaramillo (2014) sostiene al respecto que “... la coactividad no es definitoria ni exclusiva de los tributos” (p. 3), y, estamos de acuerdo con esto en cuanto a la falta de exclusividad de esta característica, no obstante, creemos que la misma sí es definitoria e imprescindible en los tributos.

A esto es pertinente agregar que, de existir un organismo supranacional con competencia para que cree un tributo y la finalidad del mismo sea relacionada a dicha comunidad —sin duda considerando que los países hayan cedido parte de su potestad tributaria en el tratado originario y que no vaya en contra de las constituciones de los mismos—, esta entidad tendría en nuestro criterio esta misma facultad, pero requeriría para ello de un organismo legislativo de elección popular.

La coactividad del tributo implica entonces que el sujeto pasivo no interviene, pues está establecido en la ley bajo la forma jurídica de una obligación. De esta manera la obligación tributaria nace desde que se realiza el hecho generador o hecho imponible establecido en la norma.

Prestación Pecuniaria. Este elemento hace referencia a que “la prestación consiste en una suma de dinero” (Valdés-Costa, 1996, p. 73). Autores prestigiosos no consideran a este elemento como esencial. Plazas-Vega (2006) sostiene al respecto que “... si bien los tributos son prestaciones normalmente dinerarias, pueden ser en dinero o en especie...” (p. 60), agregando que lo indispensable es que sean posibles de cuantificarse en dinero como lo requiere el presupuesto general del Estado. Para otros autores “el tributo consiste generalmente en un recurso de carácter monetario, aunque en ocasiones pueda consistir en la entrega de determinados bienes de naturaleza no dineraria” (Queralt et al., 2000b, p. 80). Con una concepción similar Villegas (1984) ha expresado que “si bien lo normal es que la prestación sea dineraria, el hecho de que ella sea in natura no altera la estructura jurídica básica del tributo” (p. 73), y es que es suficiente con que “la prestación sea pecuniariamente valuable” (Villegas, 1984, p. 73). En opinión de otros autores, se dice que “las prestaciones comúnmente son en dinero, por ser esto característica de nuestra economía, pero no es forzoso que así ocurra” (Giuliani-Fonrouge, 1984, p. 259).

No obstante, de lo indicado, parte de la doctrina se pronuncia en otro sentido. Se ha sostenido que de aceptarse el pago en especie “... en poco tiempo, el gobierno se transformaría en un bazar, porque recibiría el pago de tributos en cortes de tela, en automóviles, en terrenos, etc” (Montero-Traibel, 1977, p. 166). Concordando con lo señalado también se ha dicho que el tributo debe consistir siempre en una suma de dinero, y que se debe descartar los pagos *en especie* (Giannini, 1957).

Bajo nuestra concepción si bien es cierto que el pago del tributo en dinero es la mejor opción para el Estado por el tema de presupuesto, consideramos que no podemos descartar que éste sea satisfecho también en especies o inclusive servicios, siempre y cuando sean valorables en dinero, por lo que la necesidad de que se trate siempre de una prestación dineraria, en nuestra opinión, no es un elemento esencial de los tributos.

En efecto, esta característica de los tributos ya presenta excepciones en el derecho contemporáneo. Así, por ejemplo, el CTE (2005, Art. 15) define a la obligación tributaria como:

... El vínculo jurídico personal existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación en *dinero, especies o servicios apreciables en dinero*, al verificarse el hecho generador previsto por la ley [énfasis agregado].

No obstante, de acuerdo a lo contemplado en el CTE (2005, Art. 43, Inc. 4to), la obligación tributaria podrá ser extinguida total o parcialmente “... en especies o servicios, *cuando las leyes tributarias lo permitan* [énfasis agregado]”, en este sentido entendemos que este mismo cuerpo legal es la ley habilitante para tal efecto.

Aun así, se trata de un tema complejo, puesto que conforme a lo previsto en el inciso primero del Art. 152 del Código Tributario, el contribuyente o responsable puede solicitar a la administración, una vez practicado un acto de determinación o de liquidación por el sujeto activo o por el sujeto pasivo, o una vez que se haya notificado a este segundo de la emisión de un título de crédito o del auto de pago, la compensación de esas obligaciones o que se le concedan facilidades de pago, esto último de acuerdo a los plazos previstos en el Art. 153 *ibídem*. Se suscita la duda entonces en torno a lo que sucedería al respecto, tratándose de obligaciones que van a ser satisfechas en bienes o servicios valorables en dinero.

El carácter pecuniario del tributo implica una obligación de dar, y en los casos en los que se paga en especies o inclusive en servicios como lo establece la legislación ecuatoriana, no pierde su carácter pecuniario, ya que, como lo indicamos, aunque el tributo se pague con un bien o servicio será calculado en dinero.

Carácter Personal del Vínculo. Como bien se ha sostenido “los tributos son prestaciones de naturaleza obligacional” (Valdés-Costa, 1996, p. 73). Sin duda la relación jurídico-tributaria sustantiva es entre personas, jamás puede decirse que la obligada al pago es una cosa. Coinciden en este criterio Giuliani Fonrouge (1984), Valdés Costa (1996) y Giannini (1956).

En Argentina en el Art. 497 del Código Civil (1871) se establece correctamente que “a todo derecho personal corresponde una obligación personal. No hay obligación que corresponda a derechos reales” (Art. 497). En el caso de nuestro país, se contempla en el Código Civil una clara diferencia entre derechos reales y derechos personales o créditos, en los artículos 595 y 596 respectivamente; e indica que, a los primeros, los “... tenemos sobre una cosa sin respecto a determinada persona...” (Código Civil Ecuatoriano [CCE], 2005, Art. 595), son ejemplos de estos derechos: el de dominio, el de herencia, los de usufructo, etc.; mientras que los segundos; “... son los que solo pueden reclamarse de ciertas personas que, por un hecho suyo o la sola disposición de la ley, han contraído las obligaciones correlativas...” (CCE, 2005, Art. 596).

Y es que, la obligación tributaria tiene dos sujetos, de un lado al sujeto activo que tiene el derecho de crédito (Estado) o una organización supranacional o una organización subnacional con facultades para hacerlo y, del otro lado, al sujeto pasivo que tiene el deber de satisfacer una prestación. Es decir, “la obligación tributaria, al igual que la privada, es bipolar” (Bocchiardo, 2003, p. 129). Empero, por ejemplo, en el caso ecuatoriano, el carácter personal del vínculo se manifiesta, expresamente, con el fin de evitar confusiones que ocurren al trasladar conceptos de hacienda pública al derecho tributario, evitando problemas tales como el que la propia doctrina entremezcle derechos reales e impuestos reales o derechos personales e impuestos personales. Considerando erróneamente que, por ejemplo, el impuesto predial urbano es una obligación real, lo cual no tiene sentido, sin embargo, de lo cual doctrinarios se han permitido señalar que, en este caso, el Estado tiene un derecho real sobre los bienes alcanzados por el impuesto.

Por lo señalado, en nuestra opinión este elemento sí es esencial para los tributos, pues como bien lo expresa Troya-Jaramillo (2014), “... el tributo se resume y concreta en una prestación pecuniaria que los sujetos pasivos se ven obligados a hacer en los casos y medida previstos por la ley” (p. 3). Continúa el autor sosteniendo que: “la prestación concebida en tales términos, significa que son las personas las que deben tributos, de ninguna manera las cosas o bienes” (Troya-Jaramillo, 2014, p. 3).

Fuente Legal. El tributo debe establecerse en una Ley Estatal o en un Acto de un Organismo Supranacional. Este elemento del tributo se refiere a la aplicación del principio de legalidad según parte de la doctrina, pues consideran que es una característica esencial de los tributos el que deban ser establecidos a través de una ley, aclarando que “... la ley puede adquirir, según la organización constitucional diversas formas; y que,

cualesquiera que sean estas, el requisito está cumplido” (Troya-Jaramillo, 2014, p. 73).

Como primer punto señalamos que, este elemento está relacionado más que con el principio de legalidad, “... el cual se refiere a la manera de ejercer tanto la potestad tributaria como la potestad de imposición, es decir, rige tanto en la faz normativa como en la faz de aplicación de los tributos” (Valdivieso-Ortega, 2013, p. 53); al principio de reserva de ley, mismo que convierte por mandato constitucional una parcela del ordenamiento jurídico. En este caso la creación, modificación, exención de tributos y sus elementos esenciales en un ámbito en el cual solo puede actuar la ley, pretendiendo de forma fundamental las garantías del derecho de propiedad y como bien lo refiere Plazas-Vega (2006), según este principio: “ningún tributo puede ser impuesto sin *previa aprobación del órgano de representación popular* [énfasis agregado]” (p. 69). Es aquí donde aparecen las dificultades de que los tributos puedan ser creados por una comunidad supranacional, salvo que cuente como lo hemos venido indicando a lo largo de este trabajo con un organismo legislativo de elección popular.

Villegas (1984), al analizar este elemento, expresa que “no hay tributo sin ley previa que lo establezca” (p. 74), puesto que solo al estar contenido el tributo en una ley se somete al principio de legalidad, y ello significa un límite formal a la coacción. Otros autores con una posición similar, incluyen a esta característica en su definición de tributo. También se ha sostenido que “... ese requisito de que la obligación sea de origen legal, es esencial para en esta formulación...” (Montero-Traibel, 1977, p. 168).

No obstante, otra parte de la doctrina no considera que sea determinante el hecho de que los tributos y sus elementos esenciales sean creadas por ley, entendida esta sin duda en sentido formal como la “manifestación de un órgano de representación popular (Parlamento, Congreso), tanto de orden supranacional como nacional, o bien de los órganos subnacionales de representación (consejos de los órganos locales, asambleas departamentales, estatales o provinciales)” (Plazas-Vega, 2006, p. 71).

Y es que, para estos autores, la fuente legal no es un elemento esencial de los tributos, más sí un requisito para su constitucionalidad. La doctrina sí sostiene de forma unánime que la obligación tributaria es una obligación *ex lege*, lo cual no admite discusiones en la actualidad. Empero, concordamos con la opinión de Troya-Jaramillo (1999), cuando expresa que “uno de los principios fundamentales de los tributos es la legalidad, a pesar de lo cual no es uno de sus elementos esenciales” (p. 4).

Es importante mencionar que lo propio sucede con otros principios constitucionales que rigen a los tributos, como ocurre con el principio de capacidad contributiva, pues se ha señalado por ejemplo que “las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio (deben ser) sobre la base de (este principio)” (Villegas, 1984, p. 59); y, efectivamente es así, pero no por esto se ha considerado a la capacidad contributiva como un elemento esencial del tributo, sino más bien como un requisito indispensable para la constitucionalidad del mismo.

Plazas-Vega (2006), al expresar su concepto de tributo, precisa que la definición prescinde de la referencia a la capacidad contributiva a pesar de ser fundamental “... porque si bien su acatamiento y consulta pueden ser relevantes desde el punto de vista del principio constitucional de justicia, no deben incluirse como condición para la existencia de un tributo” (p. 59). Aclara el autor que:

... No es lo mismo decir que la ley que crea o regula el tributo es inconstitucional porque no respeta el principio fundamental de justicia, que afirmar que, por ausencia de la consulta de la capacidad contributiva, no nos encontramos ante un tributo, sino ante una prestación diferente. (Plazas-Vega, 2006, p. 59)

Corroborando lo señalado por el último autor citado, otros autores al analizar el principio de capacidad contributiva señalan de manera clara qué debe entenderse por él: “(...) que un tributo que no toma como base una manifestación de riqueza es *inconstitucional* [énfasis agregado]” (Troya-Jaramillo, 1999, p. 5), es decir, si un tributo no considera la capacidad contributiva del contribuyente no deja de ser tributo, pero si se convierte en inconstitucional.

Concordamos con lo antes señalado y consideramos que el requisito de que el tributo esté establecido en una ley no es un elemento esencial para la existencia de los tributos, no obstante, es fundamental considerarla al igual que a todos los principios que rigen los tributos para que se trate de un tributo constitucional y, por lo tanto, para que sea exigible.

Los Impuestos

Definición y Características del Impuesto

Los estudiosos de la materia se refieren acertadamente en el sentido de que el impuesto ha sido la categoría tributaria fundamental, en la que se aprecia con más claridad las notas características del tributo, lo que ha llevado a que inapropiadamente ciertos autores los traten como sinónimos.

Son muchas las definiciones de impuesto que existen, sin embargo, si nos concretamos a la doctrina contemporánea, la mayoría de estas coinciden en que se trata de una prestación exigida en virtud del poder de imperio del Estado que no es vinculada, por lo que no hay ninguna actuación estatal de por medio.

Giannini (1956), por ejemplo, señala:

El impuesto es la prestación pecuniaria que un ente público tiene el derecho de exigir en virtud de su potestad de imperio, en los casos, en la medida y en la forma establecida por la ley, con el objeto de obtener un ingreso. (pp. 70-71)

En el mismo sentido considerando en lo fundamental al impuesto una prestación exigida en virtud del poder de imperio del Estado, según Giuliani-Fonruoge (1984), “son impuestos las prestaciones en dinero o en especie, exigidas... a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles” (p. 309).

Dentro de la doctrina latinoamericana bajo la misma concepción, Villegas (1984) sostiene que los impuestos:

Son prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige, en ejercicio de su poder de imperio, sobre la base de la capacidad contributiva, en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines. (p. 68)

Para otros autores el impuesto es simplemente aquel tributo cuyo hecho imponible es definido sin referencia alguna a servicios o actividades de la Administración; característica ésta que en nuestra opinión en la definitoria de esta prestación.

Se ha dicho también que el impuesto es “el tributo que aparece caracterizado por la estructura de su hecho imponible, en la que, a diferencia de lo que ocurre en las otras categorías se halla ausente cualquier referencia a una actividad del ente público” (Pérez-Royo, 2010, p. 48), o que es “... un tributo exigido sin contraprestación, por la realización de un negocio, acto o hecho que pone de manifiesto la capacidad económica del contribuyente” (Queralt et al., 2000a, p. 32). En nuestra opinión como acabamos de decirlo *todos los tributos son prestaciones*.

Según el Modelo de Código Tributario para América y al Modelo de Código Tributario del CIAT (2015), el “Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador y como fundamento jurídico una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente que pone de manifiesto una determinada capacidad contributiva del mismo” (Art. 3).

Ahora bien, como lo señalamos anteriormente en la legislación ecuatoriana no existe ningún concepto de tributo y mucho menos de alguna de sus especies. Sin embargo, la normativa de otros países como, por ejemplo, España sí contemplan la definición de impuesto; la Ley General Tributaria Española (2003) señala que “los impuestos son los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está

constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente” (Art. 2.2, lit. c). Concepto que nos parece desacertado, al menos en cuanto señala como característica específica de diferenciación del impuesto que no requiere contraprestación, sin considerar que todos los tributos no la necesitan.

El Código Tributario de Bolivia (2003, Art. 10), luego de hacer una clasificación de los diferentes tipos de tributos señala que “el impuesto es el tributo cuya obligación tienen como hecho generado una situación prevista en la Ley, independientemente de toda actividad estatal relativa al contribuyente”.

En nuestro criterio el impuesto es un tributo no vinculado, cuyo hecho generador es una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente, pues no es necesario que medie ninguna acción de éste para que nazca la obligación de pago.

Tomando en cuenta que, sin duda el impuesto al ser un tributo comparte todos los elementos antes analizados, pasamos a referirnos de manera somera a las tres características específicas del mismo que consideramos más importantes: el hecho imponible debe poner de manifiesto la capacidad económica; es un tributo no vinculado y corresponde a servicios indivisibles.

Respecto a la primera característica, si bien como todos conocemos, la capacidad contributiva es uno de los principios más importantes de la tributación, no podemos predicar que esta exista solo en los impuestos, pues todos los tributos tienen que grabar una manifestación económica, lo que sí podemos decir es que en el impuesto es más evidente la presencia de la capacidad económica como hecho generador.

En relación con la segunda característica en el sentido de que se trata de un tributo no vinculado, esto es porque como lo hemos señalando a lo largo de este trabajo, no media actividad alguna por parte del Estado para que se pueda configurar el hecho generador; y, la tercera y última característica tiene que ver con que el impuesto es utilizado “... como el tributo a emplear para la financiación de los servicios públicos indivisibles, es decir, sin beneficiario identificable de manera particular” (Pérez-Royo, 2010, p. 47).

Ahora bien, en nuestro criterio el hecho de que el impuesto al igual que los otros tributos tenga que consultar la capacidad contributiva es una temática más relacionada con la constitucionalidad del mismo; los rasgos realmente distintivos son como bien lo señala Ríos-Granados (2005) “... la ausencia de contraprestación del estado y la no prestación de servicios públicos individualizados” (p. 146).

Por otra parte, debemos tomar en cuenta que los impuestos sin duda tienen ciertas particularidades, así, considerando la típica calificación tripartita de los tributos que hemos señalado, es importante partir de que existen diferentes consideraciones de los autores. Para Giannini (1956), por ejemplo, la clasificación de los tributos depende de las necesidades que los mismos satisfacen; así, en su opinión cuando se trata de *necesidades colectivas*, como la defensa interior o exterior, por las que se presta un servicio público indivisible, éste debe financiarse mediante el cobro un *impuesto*; mientras que si se requiere la satisfacción de una *necesidad de interés general o público*, se debe cobrar una tasa.; y, cuando el Estado tiene que satisfacer *necesidades públicas, entendida como la suma de necesidades privadas*, como el arreglo de un parque, se da lugar al funcionamiento de un servicio público de carácter divisible, la prestación debe retribuirse mediante el cobro de una *contribución*.

Sin embargo, esta clasificación tiene un tinte más de hacienda pública, razón por la cual preferimos diferenciar a los tributos como lo hace la doctrina en la actualidad, esto es, tomando en cuenta el hecho imponible de cada uno. Partimos para ello de la clasificación propuesta por Ataliba (1987), en tributos vinculados y no vinculados, siendo los primeros aquellos en los cuales el hecho generador es siempre una actuación estatal referida al obligado, mientras que en los tributos no vinculados el presupuesto de hecho de la obligación está desvinculado de toda actividad del estatal. *Conforme a esta clasificación, el impuesto es un*

tributo desvinculado, y las tasas y contribuciones son tributos vinculados.

Ahora bien, la tasa ha sido definida de formas muy diversas por la doctrina, lo que se debe en nuestra opinión a que el tema en principio fue abordado por la doctrina económica del siglo XIX, en efecto es el publicista alemán Kurt Heinrich Rauch, en el año de 1832 fue el primero en "... concebir una teoría científicamente estructurada de la tasa" (Giampietro-Borrás, 1959, p. 82), y su doctrina sirvió de fundamento para los hacendistas de la época.

Es recién a partir del primer cuarto del siglo XX, con las primeras obras de derecho tributario, que la cuestión empezó a ser estudiada por los juristas, quienes establecieron críticas a la concepción puramente económica que se había dado a este tributo, pero los rezagos de las primeras definiciones doctrinarias aún se mantienen latentes.

Así, por ejemplo, encontramos que Berliri (1964), considera que la tasa:

... Es la prestación de dar o de hacer que tiene por objeto una suma de dinero, un efecto timbrado o la asunción espontánea de una obligación, y que constituye una condición necesaria para conseguir un determinado beneficio, y de la cual no se puede pedir la restitución una vez obtenido tal beneficio. (p. 432)

Opinión que en nuestro criterio es errada puesto que la tasa al igual que otros tributos no es espontánea ni tiene naturaleza contractual; ni tampoco se puede predicar de las mismas el principio de beneficio.

Autores actuales como Plazas-Vega (2006), han propuesto una mejor definición de la tasa como por ejemplo la siguiente:

Es una prestación tributaria establecida por la ley, a favor del Estado como titular directo o indirecto, originada por una actividad de interés público o colectivo directamente relacionada con el contribuyente, o por la utilización de un bien de dominio público, que no obstante de ser indispensable para él, tiene lugar en virtud de su solicitud, y cuya cuantía tiene como criterio de referencia el costo de la actividad o de la disponibilidad del bien de que se trate. (pp. 287-288)

Empero, a pesar de que el indicado es un concepto más acorde con la realidad actual, tiene errores como el de considerar que el uso del bien de dominio público o la actividad estatal por el que se cobra una tasa tiene lugar por la solicitud del contribuyente, lo cual no es así ya que existen servicios que la administración presta de oficio y que pueden ser financiados con tasas.

No obstante, de lo señalado, a pesar de la disimilitud entre las definiciones citadas debido tanto a la época en la que fueron creadas como en los elementos que manejan, es de anotar que de uno u otro modo las dos hacen referencia a una actuación estatal de por medio, la cual diferencia claramente a las tasas de los impuestos.

Respecto a las contribuciones especiales, es importante partir de indicar que las mismas se encuentran regidas por el denominado principio de beneficio, según el cual aquellos que no reciben un servicio individualizado pero que se benefician indirectamente por un servicio de carácter general están obligados al pago de este tributo.

Es decir, se trata de hacer pagar a aquellos que reciben una ventaja diferencial por una obra que si bien no se hace o se presta para ellos exclusivamente les procura un beneficio. Así, por ejemplo, si se arregla una arteria urbana a más de que se consigue una mejora en la estética de la ciudad, se produce necesariamente una ventaja especial para quienes son dueños de los bienes aledaños a la nueva vía.

Para De la Garza (2008), la contribución especial es:

... La prestación en dinero legalmente obligatoria a cargo de aquellas personas que reciben un beneficio particular producido por la ejecución de una obra pública o que provocan un gasto público especial con motivo de la realización de una actividad determinada, generalmente económica. (p. 344)

Nos parece bastante acertado el concepto citado y consideramos que las contribuciones especiales se diferencian de los impuestos puesto que son tributos vinculados en los que rige el principio de beneficio. Esto último diferencia a esta especie también de las tasas.

Se ha dicho de modo general al referirse a las tres especies tributarias que:

En el impuesto la prestación exigida al obligado es independiente de toda actividad estatal relativa a él, mientras que en la tasa existe una especial actividad del Estado materializada en la prestación de un servicio individualizado en el obligado. Por su parte, en la contribución especial existe también una actividad estatal que es generadora de un beneficio especial para el llamado a contribuir. (Villegas, 1984, pp. 73-74)

Concluimos entonces indicando que la diferencia más importante entre los impuestos y las otras dos especies tributarias radica en que éste es un tributo *no vinculado*, ya que el hecho generador del mismo no está atado a ninguna actividad estatal. Mientras que, las tasas y las contribuciones se diferencian en que, a pesar de ser tributos vinculados las segundas, requieren para que se configure la obligación de un beneficio para el contribuyente derivado de la actividad estatal. A lo que cabe agregar que sin duda el principio de beneficio no está presente en los impuestos.

Los Impuestos Ambientales o Impuestos Pigouvianos

Dado que se puede producir fallos en el mercado, pero también en el Estado, éste tiene que implementar cuestiones de tipo correctivo. Al efecto es Pigou, economista neoclásico inglés que realizó varios trabajos sobre economía de bienestar, quien introduce el concepto de externalidad, señalando que existen divergencias marginales entre el producto neto privado y el social que se producen en la simple competencia, pues en “... algunas ocupaciones una parte del producto de una unidad de ingresos de cierto elemento, en vez de ser recibida en primer lugar por aquel que invirtió la unidad, llega primero como rubro positivo o negativo a otra gente” (Arnaldo, 2007, p. 33). Con el propósito de superar estas divergencias entre producto neto privado y producto neto social indica el autor que el Estado puede utilizar entre otros mecanismos, los impuestos.

Es decir:

Los efectos negativos impuestos a otros, además de los del contaminador, resultan en una divergencia del producto neto social y privado, divergencia que es igual a la carga ambiental que se produce por la actividad del contaminador. Esta carga se toma en cuenta en el producto social neto, pero no en el privado. (Arnaldo, 2007, p. 33)

Es así que el uso de impuestos ambientales ha incrementado debido al aumento de los problemas ambientales, pues se entiende que estos impuestos que son a cargo del agente contaminador deben ser confrontados con el costo ambiental que ellos han provocado, en el caso ideal el impuesto debería entonces internalizar totalmente las externalidades.

Ahora bien, analizando esta cuestión desde las finanzas públicas, se torna bastante interesante por lo siguiente: los impuestos pigouvianos en el caso ideal no llevan dinero al Estado, su recaudación tiende a cero, lo que produce un conflicto entre aquellos que opinan que los impuestos deben tener siempre fines recaudatorios. Además, en el caso no ideal —cuando no se pueden internalizar los efectos negativos— los

impuestos pigouvianos tienen efectos fiscales en el sentido que producen ingresos adicionales.

En la práctica hay razones para esperar un ingreso mayor a cero de los impuestos pigouvianos considerando que:

1. Para la mayoría de los problemas ambientales parece difícil desde el punto de vista tanto económico como ambiental, reducir las emisiones en su totalidad. Bajo un punto de vista ambiental es difícil que el ambiente tenga la suficiente capacidad para absorber las sustancias contaminantes (por lo menos en el estado actual) y bajo el punto de vista económico, es difícil (por los costos) llegar a una emisión cero. Así, en el caso de los impuestos pigouvianos, el remanente de emisión es imposible, lo que se traduce en ingresos tributarios.
2. Considerando el crecimiento económico, los elementos que deberán ser manejados por las políticas, se espera que aumenten en el futuro. Si los impuestos se constituyen en parte de las políticas, deberá esperarse una mayor recaudación.
3. En alguna área, productos o actividad p.ej. pesticidas no hay muchas oportunidades para aplicar una política blanda. Aquí debe usarse el impuesto pigouviano. Sin embargo, se verá que en este caso extremo es posible que sea más efectiva la prohibición del producto. Cuando se introduce un impuesto pigouviano, es posible esperar un ingreso fiscal mayor a cero, debido a que lleva tiempo para que los enfrentados al impuesto cambien de conducta. Por lo tanto, al inicio, hasta que los contaminadores se adapten a la nueva situación, la implementación de los impuestos pigouvianos tendrá efectos fiscales (el contaminado preferirá pagar el impuesto antes que bajar la emisión. (Arnaldo, 2007, p. 35)

Y es que, sin duda es sumamente difícil en la realidad que las actividades contaminantes sean eliminadas por completo, pues muchas de ellas son sumamente necesarias y quizá algunas de ellas inclusive indispensables, motivo por el cual los impuestos ambientales producirán en mayor o menor medida ingresos al Fisco.

Ahora bien, existe la denominada teoría sobre los fallos de mercado, la cual analiza la intervención del Estado en los diferentes problemas, concluyendo que ésta no tiene siempre un efecto regulador, sino que más bien en ocasiones agrava el fallo por las dificultades con las que se encuentra. Sin duda el caso de los impuestos pigouvianos es un claro ejemplo de esto, pues se requiere para la aplicación de los mismos información como costos y beneficios externos la cual es difícil de conseguir y al mismo tiempo el cambio de conducta es solo de aquellos que desean no pagarlo.

Por lo mencionado, es necesario, antes de tomar una decisión sobre una política pública al respecto, procurar tener toda la información posible a pesar de encontrarse con grandes dificultades, pues es fundamental el diseño del impuesto, para que se respeten los principios constitucionales y para que graven a quien en realidad corresponde.

La cuestión del diseño de una política tributaria ambiental entonces no es sencilla, razón por la cual los gobiernos han aplicado diversas estrategias, las cuales en su mayoría no han producido el efecto querido, pues es sumamente complicado por ejemplo en el caso de los impuestos ambientales establecer los elementos esenciales de este tipo de tributos.

Todos sabemos que actualmente en Latinoamérica existe una corriente predominante acerca de una mayor intervención del Estado. Uno de los mecanismos más utilizados para corregir errores y, en el caso ecuatoriano inclusive para proteger derechos, son las políticas públicas, sin embargo, como lo mencionamos es necesario un profundo análisis.

Ahora bien, de tomarse la decisión de crear y aplicar una política pública para la protección del medio ambiente, dentro de los mecanismos económicos y sin desmerecer a los otros, consideramos que el impuesto es un excelente elemento de protección del derecho al medio ambiente, pues de entre las especies tributarias es la que mejor funcionaría, ya que las tasas y las contribuciones especiales son tributos vinculados, es decir, como lo mencionamos requieren de alguna actuación del Estado.

Profundizando en los impuestos ambientales creemos que, primeramente, es necesaria una clara definición de los mismos para facilitar la tarea que tiene el Estado al utilizarlos como uno de los diversos mecanismos para conseguir sus fines, ya que éstos deben ser correctamente formulados y los objetivos de los mismos deben estar bien definidos pues de lo contrario corren el riesgo de ser tratados y entendidos como un impuesto más.

Para el efecto partimos de señalar que a pesar de que se ha tratado el tema ambiental con gran amplitud, es sumamente difícil encontrar una definición de impuesto ambiental, sin embargo, a continuación, haremos mención a unos de los pocos conceptos encontrados sobre el tema.

La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), luego de definir al impuesto de modo general como un pago no reembolsable a la administración pública; utiliza el término impuestos ambientales para referirse a cualquier impuesto cuya base imponible se considere de especial relevancia para el medio ambiente.

Según la terminología de la OCDE es de poca importancia el nombre que se le adjudique el impuesto, lo que es realmente necesario es que tenga efectos ambientales, por ejemplo, un impuesto de dos dólares a cada cajetilla de cigarrillos tendrá siempre efectos ambientales independientemente del nombre que se le asigne.

Bajo nuestra concepción lo que mantiene este organismo internacional sin decir que no es correcto requiere algunas puntualizaciones, pues si bien el Impuesto a los Consumos Especiales que grava en el Ecuador los tabacos, tiene una repercusión en el medio ambiente al castigar un producto que contamina, ello no lo convierte en un impuesto netamente ambiental.

Para algunos autores los impuestos ambientales son "... aquellos que recaen sobre bienes o servicios contaminantes" (Oliva-Pérez et al., 2011, p. 17). En nuestra opinión este concepto no es claro ni completo puesto que debe señalar primero que se debe tratar de bienes ofrecidos o servicios prestados por el particular no por el Estado; y, segundo, ya que el hecho generador de este tipo de tributos puede ser cualquier actividad contaminante.

Arnaldo (2007), en cambio define a los impuestos ambientales tomando en cuenta las características de los mismos de la siguiente manera: "... una contribución obligatoria, que apunta al cambio de la conducta de aquellos enfrentados al tributo a fin de incorporar en todo o en parte los efectos negativos hacia el ambiente en los costos del contaminador" (p. 124).

En nuestro criterio, efectivamente, los impuestos ambientales deben procurar un cambio de conducta en el agente contaminador quien debe soportar el pago del daño que su actividad produce al medio ambiente, pero preferimos definirlos como una prestación exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio, cuyo hecho generador debe estar directamente relacionado con el daño al medio ambiente ya sea producido o con potencialidad para producirse.

La Utilización de los Instrumentos Económico Fiscales para la Protección Ambiental

La OCDE estableció en el año de 1972 el principio contaminador pagador, cuando emitió el Consejo el 26 de mayo del mismo año la Recomendación sobre los principios guías concernientes a los aspectos económicos de las políticas ambientales. A esta Recomendación siguieron otras tres al respecto: la Recomendación del Consejo sobre la aplicación del principio contaminador pagador (14 de noviembre de 1974), la Recomendación

del Consejo sobre la aplicación del principio contaminador pagador en el caso de contaminación accidental (7 de julio de 1989); y, la Recomendación del Consejo sobre el uso de instrumentos económicos en la política ambiental (31 de julio de 1991).

Los instrumentos económicos que propone la Recomendación del Consejo de 1991 son: los permisos comercializables, las cargas y tasas por emisión de contaminación al agua, aire, suelo o por la generación de ruido, los sistemas de depósito y reembolso, los estímulos al cumplimiento, las multas, la ayuda financiera, los bonos de ejecución, las cargas administrativas, la compensación de daños, entre otros.

Posteriormente, la Declaración de Río, en el principio 16 estableció que:

Las autoridades nacionales deberán procurar fomentar la internalización de los costos ambientales y el uso de instrumentos económicos, teniendo en consideración el criterio de que el que contamina debe, en principio, cargar con los costos de contaminación, teniendo debidamente en cuenta el interés público y sin distorsionar el comercio ni las inversiones internacionales. (Declaración de Río sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo, 1992, Principio 16)

Es entonces a partir de los noventa, que se da el aumento del papel protagónico de los instrumentos económicos en el ámbito de la protección ambiental, pues si bien en teoría eran defendidos en la década anterior, posterior a estas declaraciones surge la polémica relacionada con las medidas administrativas versus instrumentos económicos para la protección ambiental.

No obstante, la misma polémica alcanza a la utilización de unos instrumentos económicos frente a otros, como mecanismos preferibles para la protección ambiental; entre los que señalamos por una parte, a los instrumentos económicos no tributarios, tales como: licencias comercializables, seguros de responsabilidad, sistemas de depósito y reembolso y sistemas de precios; y, por otra parte, a los instrumentos económicos tributarios (fiscales), constituidos en principio por las tres especies de tributos, es decir, impuestos, tasas y contribuciones, a lo que debemos agregar las exenciones, deducciones, rebajas, desgravaciones, beneficios e incentivos tributarios.

Y es que —con el objeto de la denominada internalización de las externalidades negativas que producen la contaminación y degradación ambiental— se ha dado paso a la actuación del Estado a través de políticas públicas de regulación directa y de la utilización de instrumentos de mercado. Sin embargo, estos últimos han sido fuertemente rebatidos, puesto que los costes sociales son compatibles con un mercado perfectamente competitivo en el que los costos de transacción deben ser nulos, lo cual es irreal e imposible.

Ahora bien, dentro de los mecanismos de regulación directa, se encuentran los instrumentos económico fiscales, a los que nos limitaremos por su relación con el tema; y, que “son aquéllos que intentan cambiar la estructura de costos y beneficios percibidos por productores y consumidores, y, por tanto, tiende a modificar las conductas predominantes de producción y consumo en beneficio del medio ambiente” (Figuerola-Neri, 2000, p. 46). Estos instrumentos se basan en otorgar un valor determinado a los bienes medioambientales y su uso; y, ofrecen el atractivo de que el agente contaminador paga en base al principio contaminador-pagador, es decir, no por una obligación administrativa sino *por su beneficio*.

Expuesto lo anterior, con el fin de esclarecer cuál es el papel que cumplen los instrumentos económicos fiscales, partiremos de que es sabido que son los fallos en el mercado los que dan lugar a que persistan las externalidades o perjuicios en los bienes ambientales; y, es en torno a este concepto económico (externalidades), que se ha mantenido la propuesta de utilizar instrumentos económicos en las políticas públicas.

Las externalidades son “el costo no incorporado en los precios de mercado y transferido fuera de algún proceso de producción o consumo” (Figuerola-Neri, 2000, p. 77), o en otras palabras las “divergencias

entre el producto neto marginal social y el producto neto marginal privado” (Díaz, 2004, p. 33), por lo que se caracteriza por ser una situación en la que los costos sociales y los costos marginales privados de una actividad difieren. Los costos marginales tienen lugar por la modificación en los costos por una variación de una unidad en la cantidad producida. El costo de dicha modificación que es soportado por el agente que tomó la decisión de variar la cantidad, es el costo *marginal privado*; *mientras que, el costo social, es que soporta toda la sociedad producto de esa misma variación.*

Es decir, las externalidades son el beneficio o la pérdida, de una persona o empresa, o la sociedad en general frente a la actividad de las otras. Dicho de otra manera, el hecho de que exista un efecto externo quiere decir simplemente que la actividad de una unidad económica repercute sobre la actividad de otras, modificando consecuentemente la actitud que estas últimas adoptan. Esta interacción no se produce necesariamente a través del mercado, sino que reconoce un fenómeno de interdependencia directa.

Estas externalidades pueden ser positivas o negativas. Las externalidades positivas se producen cuando las actuaciones de un agente aumentan el bienestar de otros agentes de la economía. Así, por ejemplo, si existe un cultivo de árboles frutales en un determinado lugar y junto a éste se encuentra una empresa que extrae miel de abeja, las abejas para producir miel necesitan el néctar de las flores; al mismo tiempo es necesaria la polinización para que estos árboles den frutos. Por lo tanto, sin que haya un pago de por medio el dueño de los árboles, está beneficiándose de una externalidad positiva por el hecho de que el vecino produzca miel de abejas y tenga abejas cercanas a su cultivo. Del mismo modo, la empresa que produce miel de abeja está recibiendo una externalidad positiva, producida por el cultivo de árboles, por el hecho de tenerlos cerca.

Las externalidades negativas en cambio tienen lugar cuando las acciones de un agente reducen el bienestar de otros agentes de la economía. Por ejemplo, pensemos que existe en determinado sitio un criadero de truchas, las cuales deben estar en aguas no contaminadas, sin embargo, cerca existe un cultivo de rosas de exportación y se utilizan químicos para eliminar las plagas de las mismas. Por el viento, estos compuestos químicos viajan y contaminan las aguas cercanas y el criador de truchas se ve afectado por las acciones del cultivo de flores cercano; es decir, está sufriendo una externalidad negativa.

Cuando se trata de las externalidades positivas los costos marginales sociales son menores a los privados, en las externalidades negativas los costos marginales sociales son mayores a los privados. En ambos casos el problema es que los costos marginales no son recogidos por el sistema de precios. La necesidad de internalizar las externalidades negativas, es lo que ha dado lugar a que se privaticen los costos ambientales, con el objeto de que se computen por el agente que los produce. Empero es necesario aclarar que, no se trata de que sean asumidos por el agente productor, sino de que una vez que se tomen en cuentas dichos costos, puedan ser transferidos al mercado.

Esto es, para cumplir con el principio de quien contamina paga, es necesario conocer qué es lo que se pagará. Los costos en general son todo consumo necesario, valorado y generalmente recuperable dentro de la producción, pues de lo contrario pasaría a formar parte del gasto. No obstante, el costo social, “consiste en el beneficio que deja de percibir la sociedad o el gravamen que ella sufre por la ejecución de una determinada actividad económica proveniente del Estado o de los particulares” (Borja, 2018). Es decir, es el perjuicio o la falta de ventaja que produce un sujeto al resto de la sociedad, y cuya característica es que no han sido computados por dicho sujeto, por lo que se dificulta su traslación en el mercado.

Entonces, los costos ambientales son costos sociales, que se deben internalizar con el objeto de introducir en el mercado su efecto negativo, para lo cual son muy útiles los instrumentos económico fiscales. Sin embargo, surge el problema de que para ello es necesario asignar, por ejemplo, un valor al bien

ambiental con el objeto de establecer los costos que debe pagar el agente contaminador, lo que no es tarea sencilla. Y es que resulta muy complicado valorar el aire, el agua, el suelo, las especies en peligro de extinción y otros invaluableles.

Solo cabe agregar que esta problemática está constituyendo hoy en día trabajo y preocupación de los economistas, aunque no todos los bienes pueden ser canalizados por el sistema de valoración directa, por lo que se han desarrollado varios métodos de valoración indirecta, así:

Estos métodos se dividen en dos categorías básicas, los llamados métodos de preferencias reveladas y los de preferencias declaradas. Los primeros se basan en los comportamientos reales y los otros en la simulación de mercados hipotéticos. Ambos tipos de métodos permiten la valoración tradicional monetaria, aunque sea por vía externa al mercado. (Figueroa-Neri, 2000, p. 81)

No obstante, de lo mencionado, el uso de mecanismos tributarios o fiscales para la defensa del ambiente ha sido ya acogido, sobre todo desde los años noventa por varios países, entre los que, por la cercanía a nuestra realidad, haremos mención a los casos de Bolivia, Cuba, Chile, Honduras México y Panamá, y sin duda el caso de Ecuador, pues en los citados países estos instrumentos han asumido diversas formas.

Según lo que se acaba de exponer, por ejemplo, Cuba y Chile utilizan el establecimiento de *impuestos* con fines ambientales. Así en Cuba, la Ley No. 73 del Sistema Tributario (1994), establece un *impuesto* para las personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras, por la explotación o utilización de los recursos naturales en el territorio nacional para la protección del medio ambiente.

De modo similar en Chile, la Ley del Medio Ambiente (1994), señala que los *impuestos* a las emisiones o tarifas a los usuarios podrán ser utilizados, entre otros instrumentos económicos en los planes de prevención o descontaminación, en los que se considerará el costo ambiental implícito en la producción o uso de ciertos bienes o servicios.

Es decir, los dos países mencionados han preferido la utilización de *impuestos* como mecanismos para proteger el medio ambiente.

En México, en cambio, lo que se ha establecido son *deducciones* y a la vez el pago de otros *tributos como las contribuciones* para coadyuvar a la protección de este bien tanpreciado, pues por ejemplo la Ley de Impuesto sobre la Renta, reformada en el año de 1994, permite la *deducción* del 100% en un solo ejercicio de las inversiones que se efectúen para la adquisición de equipos no contaminantes; y, la Ley de Aguas Nacionales de 1992 establece el pago de una *contribución* por el aprovechamiento o uso de las aguas nacionales o por el descargo de aguas residuales en receptores que tengan el carácter de bienes nacionales.

Por otra parte, en Panamá, se han utilizado las *exenciones* para la protección al medio ambiente, pues la Ley No. 1 de 1994, mediante la cual se establece la legislación forestal en esta República, señala que, toda superficie de terreno de propiedad privada cubierta con bosques naturales o artificiales, previa evaluación del organismo competente, quedará *exenta* de cualquier impuesto nacional.

En el caso de Honduras, como una mixtura de lo contemplado en México y Panamá, se han establecido un sistema que aplica *tanto deducciones como exenciones*, ya que la Ley General del Ambiente de este país del año 1994, dispone en su artículo 81, que las inversiones que realicen las empresas industriales, agropecuarias, forestales u otras que desarrollen actividades potencialmente contaminantes o degradantes, si utilizan filtros u otros equipos técnicos de prevención o depuración de contaminantes, serán *deducidas* de la renta bruta para efectos de pago de impuesto a la renta. Mientras que la adquisición de dichos equipos estará *exenta* de impuestos a la importación, impuestos sobre las ventas, tasas y sobretasas.

Así también, el artículo 108 del mismo cuerpo legal, establece que en el caso de instalaciones industriales o de cualquier otra actividad, que se considere que contamine el ambiente, se les podrá conceder un plazo para que se trasladen a otra zona o corrijan dicha situación, de hacerlo, estarán *exentos* el equipo y maquinaria del pago del impuesto a la importación, impuesto a las ventas, tasas y sobretasas, y además el monto de la inversión será deducible del impuesto a la renta hasta en el plazo de cinco años.

En Bolivia y Ecuador con la finalidad de proteger el medio ambiente se han establecido *incentivos* en sus legislaciones correspondientes. Así en Bolivia la Ley General del Medio Ambiente (1992), contiene el título IX, que se hace referencia a *incentivos* a las actividades del medio ambiente, y contempla en su artículo 90 específicamente que el Estado debe a través de sus organismos establecer mecanismos de *fomento de incentivos* que comprendan a todas aquellas actividades —ya sea públicas o privadas— de producción minera, industrial, agropecuaria, forestal, o de cualquier otra índole, que incorporen tecnología y procesos orientados a la protección del medio ambiente y del desarrollo sostenible. Posteriormente en el artículo 91 de la misma Ley, se agrega que los planes, proyectos o programas a realizarse por organismos públicos o privados si procuran la protección ambiental, deben ser objeto de *incentivos fiscales* o arancelarios creados por leyes especiales.

En el caso ecuatoriano en el artículo 235 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, publicado en el Registro Oficial No. 351 de 29 de diciembre de 2010, se ha establecido dentro del Libro VI, denominado “Sostenibilidad de la Producción y su relación con el ecosistema”, lo siguiente:

Art. 235.- Incentivo a producción más limpia.- Para promover la producción limpia y eficiencia energética, el Estado establecerá los siguientes *incentivos*:

- a. Los beneficios tributarios que crea este Código; y,
- b. Beneficios de índole económico que se obtengan de las transferencias como “Permisos Negociables de Descarga”. En el reglamento de este Código se fijarán los parámetros que deberán cumplir las empresas que apliquen a estos beneficios, y la forma como se regulará el mercado de permisos de descarga o derechos de contaminación de acuerdo a la normativa nacional y de los Gobiernos Autónomos Descentralizados, con sus respectivos plazos de vigencia, el mecanismo de transferencia de estos derechos y el objetivo de calidad ambiental que se desee obtener a largo plazo. (Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversión [COPCI], 2010, Art. 235)

Es de anotar que en el caso ecuatoriano entonces se habla según la normativa de modo general de una creación de *incentivos* con el objeto de precautelar el derecho al medio ambiente. Sin embargo, como lo veremos más adelante, en el sistema tributario de nuestro país también se han incorporado con este fin ciertos *impuestos*, de modo similar a lo ocurrido en Cuba y Chile, los cuales examinaremos posteriormente a detalle.

Entonces, los instrumentos económico fiscales han sido recogidos dentro de las diferentes legislaciones en análisis con el objeto de proteger el medio ambiente, utilizándose para el efecto en algunos casos el establecimiento de tributos, sobre todo *impuestos*: y, además de deducciones, exenciones e incentivos.

Consideramos que prevalece el uso del impuesto, pues creemos que es el instrumento más óptimo por ser un tributo no vinculado cuyo hecho generador no depende de ninguna actividad estatal. Además —a diferencia de las deducciones, exenciones e incentivos— permite recaudación al Estado, ya que es casi imposible en la realidad lograr que una actividad llegue a producir cero contaminación.

Ahora bien, para que se puedan incluir dentro de las legislaciones estos instrumentos económico fiscales es necesario que el marco jurídico lo permita; asimismo sería importante un vínculo operativo entre la autoridad fiscal y la autoridad ambiental, pero como conocemos esto último no ha ocurrido pues es un tema escasamente tratado; y, si bien estos instrumentos se han incorporados no ha sido en la medida que se quisiera.

Los expertos señalan de forma consensuada que es importante que los mecanismos económico fiscales sean utilizados como complemento de otros elementos conforme lo mencionamos en algún punto de este trabajo, tales como las sanciones o los bonos de emisiones, ya que la flexibilidad que ofrecen estos instrumentos permite a los agentes minimizar el costo que implica cumplir con la regulación ambiental, disminuyendo el valor total que la sociedad debe soportar para lograr sus metas de calidad ambiental.

Sin embargo, es preciso reconocer que la utilización adecuada de instrumentos económicos en la gestión ambiental no constituye un asunto trivial. Su éxito depende... de contar con una sólida capacidad de seguimiento y control para hacer cumplir la regulación ambiental. Capacidades estas que en muchos casos todavía no logran las autoridades ambientales en los países en vías de desarrollo. (Acquatella, 2001, p. 13)

A pesar de lo indicado es necesario resaltar, que considerando la economía que tienen la mayoría de los países analizados, sería sumamente importante que la utilización de los instrumentos en cuestión se extienda, con la finalidad de bajar los costos sin dejar de cumplir con las metas ambientales que estos países se han trazado, pues como se mencionó los mismos ayudan a la obtención de ingresos.

No obstante, hasta la fecha no se ha observado una puesta en marcha vigorosa de los instrumentos económico fiscales, al menos en los países en cuestión. Dentro de la normativa han empezado a ser considerados, pero en un grado mucho menor al que se debería.

Según Acquatella (2001), lo mencionado se debe a cuatro cuestiones fundamentales:

1. Generan ingresos, pero no frenan la actividad contaminante.
2. Es difícil compatibilizar su aplicación con el entorno de la política macroeconómica y de las políticas sectoriales.
3. Existen varios desafíos que enfrentar de acuerdo a la condición jurídico institucional prevaleciente.
4. Son algunos los retos presentados por la escasez de información y deficiencia de monitoreo.

En nuestra opinión, efectivamente, no se ha utilizado con todo el potencial los instrumentos económicos fiscales dentro de los países que hemos examinado, su desarrollo es aún incipiente; y, sería importante analizar más profundamente su posible proliferación por las grandes ventajas que tienen y que han sido mencionadas a lo largo de esta investigación, tomando en cuenta, entre otras, las recomendaciones vertidas por los estudiosos y que se encuentran recogidas en líneas anteriores.

La Utilización de los Tributos con Fines Extrafiscales

Conforme lo señalamos en un inicio, tanto la política tributaria como la política ambiental son políticas públicas y, por lo tanto, en el Ecuador son también garantías constitucionales. En este punto examinaremos cómo puede actuar el impuesto dentro de estos dos tipos de políticas para proteger el derecho a un medio ambiente sano en nuestro país.

Schindel (2003), señala que es necesario establecer un concepto no tan usual y focalizarnos en el concepto jurídico de tributo, expresando que son "... las prestaciones que el Estado u otro ente que ejerza para el caso sus funciones, establece coercitivamente en virtud de lo que disponga la ley, *con el objeto de cumplir con sus fines* [énfasis agregado]" (p. 565).

Ahora bien, si tomamos a la letra este último concepto clásico de tributo citado, sin decir que es erróneo, puesto que sin duda los tributos pueden ser prestaciones exigidas con el fin de solventar los gastos en los que incurre el Estado, en nuestra opinión, desconoceríamos los fines extrafiscales de la tributación, es decir, la función de los tributos como instrumentos de ciertas políticas públicas como la política económica, por ejemplo, en el caso del Ecuador.

Y es que la utilización de tributos con fines distintos a los recaudatorios es materia de estudio desde hace muchísimos años; y, ya se han dado casos en los que la aplicación de estas figuras han logrado el resultado querido, como por ejemplo, el aumento de inversiones en determinadas actividades, lo cual nos lleva a la conclusión de que “... no es posible estar al margen y no considerar al tributo como una posibilidad para cumplir el abanico de objetivos que dispone el poder público mediante las políticas públicas” (Díaz, 2004, p. 594).

En este sentido, se ha dicho que el derecho tributario en la actualidad está concebido, no solamente, con el objetivo de obtener ingresos para el Estado, sino también para fines de política económica y de otras políticas, al igual que para perseguir otros objetivos estatales, que sin duda estén constitucionalmente admitidos.

Y es que no hay traba para que los tributos sean utilizados para otros objetivos distintos al de obtener ingresos, pues si bien la finalidad de este instituto, al menos la que ha sido considerada la principal por la doctrina clásica es la de obtener ingresos, ello no significa ni se contrapone a que pueda ser usado para otros objetivos.

Con esto admitimos que la vía tributaria puede alcanzar fines distintos a los recaudatorios, asumiendo la tributación finalidades totalmente distintas, como, el reconducir o minorar ciertas conductas privadas, pero debemos pensar que esto también puede implicar una disminución de gasto para el Estado, pues ciertas actividades pueden ser detenidas.

Ahora bien, la intervención extrafiscal en determinadas actividades es válida pero siempre que se realice bajo ciertas circunstancias necesarias, entonces no cabría que se tutele excesivamente ciertos grupos empresariales, haciendo daño a otros, es decir, “si el uso extrafiscal de la imposición responde satisfactoriamente a criterios de costo-beneficio su empleo es válido e incuestionable como herramienta” (Díaz, 2004, p. 597).

Así la utilización de la tributación extrafiscal puede tener dos maneras de actuación, la primera, se pueden dictar leyes tributarias que produzcan incentivos, beneficios, exenciones, deducciones, etc.; la segunda, implica tomar a la tributación extrafiscal como freno o desincentivo de ciertas actividades sociales.

Es decir, los tributos pueden tener funciones recaudatorias o funciones reguladoras, o coexistir las dos; no obstante, ni los unos ni los otros pueden romper el orden constitucional y los principios en ella establecidos, tales como la equidad, la igualdad, generalidad, la capacidad contributiva, entre otros.

En este punto consideramos necesaria hacer la distinción entre *tributos con fines extrafiscales* y tributos con *efectos extrafiscales*. En los primeros, el fin primordial no es recaudatorio, en los segundos su propósito principal es recaudar y la finalidad extrafiscal puede o no existir. Lo que lleva a la siguiente conclusión “el tributo extrafiscal no es establecido para obtener fondos, sino que, para decir más apropiadamente, se regula para dejar de obtenerlos, donde el llamado *fracaso recaudatorio* muestra que el fin propuesto en la extrafiscalidad se ha cumplido” (Díaz, 2004, p. 600).

Ahora bien, es importante señalar, que la discusión dentro de la doctrina en relación con los fines de los tributos no ha sido pacífica, y se ha dividido de modo general en dos grandes grupos: el primero, conformado por aquellos autores que consideran que los tributos tienen únicamente un fin recaudatorio (fin fiscal); y, el segundo, y al que pertenecen todos quienes creen que los tributos son también instrumentos de política económica o de política ambiental o de otros objetivos cuyo fin recaudatorio puede ser secundario o nulo (fin extrafiscal).

Dentro del primer grupo podemos mencionar que se ha dicho al referirse al fin fiscal de los tributos, por ejemplo, que dentro del ordenamiento jurídico uruguayo “no se concibe... que el producto de un tributo pueda tener destinos ajenos a esos fines...” (Valdés-Costa, 1996, p. 73). Villegas (1984), bajo la misma concepción, establece en su definición de tributo, que “... éstos son prestaciones para cubrir los gastos que demanda al Estado” (p. 96).

Al segundo grupo pertenecen autores como Montero-Traibel (1977), quien en cambio considera, que el pretender que los tributos tengan, únicamente, una finalidad fiscal, es decir "... la de obtener recursos para que el Estado pueda cumplir con sus fines, es equivocado, ya que ello implica dejar de lado la tributación conocida como extrafiscal..." (p. 171). Se ha señalado en el mismo sentido, que los tributos no son siempre de naturaleza financiera o fiscal, sino que en muchas ocasiones con éstos se "... pretenden objetivos fiscales solo de manera secundaria, porque son establecidos por el legislador con el propósito de intervenir en la economía, más que de obtener recursos" (Plazas-Vega, 2006, p. 66).

Nosotros consideramos que es necesario que las instituciones jurídicas se adecuen a la realidad actual, pensemos, en un impuesto establecido con el fin de evitar la tala de árboles, cobrándose 10 dólares (10 USD) por cada árbol talado, si el tributo llega a funcionar parcialmente se recaudarían ciertos valores, a pesar de que éste no sea su fin primordial, y si este tributo llega a actuar perfectamente la recaudación sería cero, pero esto último es difícil en la realidad.

Anotemos, por tanto, que los tributos persiguen tanto, fines fiscales, como extrafiscales, pudiendo ser el fin no fiscal la protección del medio ambiente, convirtiéndose el objetivo principal y obtener una recaudación baja o nula. No obstante, se abren a partir de esta afirmación, nuevos horizontes de discusión, pues aún no se ha llegado a establecer con claridad bajo qué condiciones y en qué medida se puede utilizar a los tributos como instrumentos extrafiscales.

Al respecto, hay quienes sostienen que el fin principal de los tributos debe ser allegar recursos al Estado y que las finalidades extrafiscales de los mismos pueden ser solamente secundarias o colaterales, en su opinión, si no se cumple con lo mencionado los valores a cobrarse podrán tener cualquier acepción menos la de tributo.

Así también, ciertos doctrinarios sostienen que, la extrafiscalidad puede convertirse en el objetivo principal de un tributo y el fin recaudatorio ser secundario y hasta convertirse en nulo, sin que por ello se pierda la naturaleza de este instituto; en este último grupo tenemos a Giuliani Fonrouge (1984) quien expresa que "... no cabe establecer como elemento característico del tributo la finalidad exclusiva de proporcionar medios al Estado para atender sus necesidades financieras..." (p. 260), agrega inclusive refiriéndose al impuesto en específico que "... en el Estado moderno el impuesto puede tener finalidades preponderantemente o exclusivamente de orden extra fiscal" (Giuliani-Fonrouge, 1984, p. 308).

Inclusive hay autores como Plazas-Vega (2006) que, con una visión aún más amplia, considera que el concepto de tributo ha sido elaborado desde diversas perspectivas estructuradas con anterioridad a la evolución del derecho comunitario; y, sostiene que:

Hoy es una realidad no solo la existencia de tributos cuya recaudación tiene como destinataria una *comunidad supranacional* (v. gr., el impuesto sobre el carbón y el acero de la Comunidad Europea), sino el poder de los órganos comunitarios para regular ciertos tributos que, no obstante su condición de nacionales, pueden incidir en los *objetivos supranacionales* [énfasis agregado]. (p. 57)

Inclusive que estos tributos pueden ser creados por la propia comunidad supranacional de tener potestad tributaria para hacerlo, lo cual en nuestro criterio es aceptable, siempre y cuando el ente supranacional esté facultado para ello.

En este el marco tiene cabida la utilización de instrumentos fiscales planeados y ejecutados por las administraciones fiscales y las administraciones ambientales, en el ejercicio de las facultades que le son inherentes, dando así origen a verdaderas políticas tributarias y políticas ambientales del medio ambiente.

Mas sin duda la utilización de una política tributaria o una política ambiental que persiga fines ambientales se encuentra con una batalla en la que es imperiosa la labor coordinada tanto de los estudiosos de la Política, como del Derecho, la Ecología, la Sociología y la Economía, sin embargo, de lo cual sin duda será el Derecho el que cristalice el resultado estableciéndolo mediante normas jurídicas.

Ahora bien, como lo señalamos anteriormente el uso de tributos para la protección del medio ambiente se enfrenta con varios problemas como el de la extrafiscalidad, pues la utilización de los mismos para fines no recaudatorios se mantiene en discusión a pesar de haber sido debatida durante varios años, inclusive a pesar de que, por ejemplo, en el caso ecuatoriano se ha dotado al medio ambiente como objeto de protección de política económica, de política fiscal, de política tributaria; y de la política ambiental, entre otras.

Lo señalado es de mucho interés, pues si bien la finalidad del tributo durante muchos años ha sido considerada meramente recaudatoria, y luego la principal, pudiendo tener otra finalidad secundaria. Hoy en día nos permitimos decir que el tributo puede tener, solamente, una finalidad extrafiscal que puede producir recaudación o una recaudación casi incipiente. Sin embargo, cabe agregar que esto es desde el punto de vista teórico, pues, en nuestra opinión, desde siempre el tributo ha generado efectos fiscales y extrafiscales.

Debemos considerar que los tributos pueden ser destinados a una finalidad distinta a la recaudatoria directamente, como puede ser la conservación del medio ambiente, el control del consumo de ciertos productos nocivos como el alcohol y el tabaco, que hacen posible el cumplimiento de mandatos constitucionales.

Cabe resaltar que como lo estudiamos anteriormente, además de que el fin extrafiscal de los tributos ha sido aceptado de modo general, el impuesto dadas sus condiciones de ser un tributo no vinculado se convierte en nuestro criterio en el mejor instrumento de entre las tres especies tributarias para la protección del derecho a un medio ambiente sano.

El Impuesto Ambiental y algunos Principios Constitucionales en el Ecuador

Si bien el artículo 300 de nuestra Constitución señala que “el régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria...” (CRE, Art. 300, Inc. 1), en el presente punto analizaremos aquellos principios que en nuestra opinión tienen mayor incidencia en la configuración de los impuestos ambientales y no se refieren a la gestión tributaria.

Los Principios de Legalidad y de Reserva de Ley y los Impuestos Ambientales en el Ecuador

El Principio de Legalidad. Según el artículo 1 de la Constitución de nuestro país “el Ecuador es un Estado constitucional de derechos y justicia...” (CRE, Art. 1, Inc. 1ro), y, el principio de legalidad tiene su centralidad en el Estado de Derecho, por lo que cabe mencionar que:

... El Estado constitucional representa una fórmula del Estado de Derecho, acaso su más cabal realización, pues si la esencia del Estado de derecho es el sometimiento del poder al derecho, sólo cuando existe una verdadera Constitución ese sometimiento comprende también al legislativo; de ahí que quepa hablar del constitucionalismo como un perfeccionamiento del Estado de Derecho. (Ferrajoli, 2001, p. 131)

Respecto del principio de legalidad se han pronunciado varios doctrinarios, entremezclándolo y confundiéndolo en ocasiones con el principio de reserva de ley; y, a pesar de ser uno de los principios más importantes de la tributación, la mayoría de definiciones se encuentran aún en construcción, sin embargo, de lo cual la doctrina moderna ha expuesto interesantes conceptualizaciones del mismo.

Así, por ejemplo, Montaña-Galarza (2004) se refiere al principio de legalidad de una forma muy clara al expresar que por este principio se entiende que “... los tributos deben ser establecidos por los órganos legislativos correspondientes, conforme determina la Constitución” (p. 218). Continúa el doctrinario señalando

que “el principio de legalidad tributaria informa toda la institución, y ello tanto en su esfera normativa (principio de reserva de ley) como en la administrativa (principio de legalidad administrativa)” (Montaño-Galarza, 2004, p. 222). Concordamos con el criterio de este autor, en el sentido de que el principio de legalidad es más amplio que el de reserva de ley ya que se refiere al modo de ejercer tanto la potestad tributaria como la aplicación de los tributos.

En el caso ecuatoriano, en nuestra opinión, el principio de legalidad en cuanto regula el ejercicio de la potestad impositiva o de aplicación, está establecido en el CTE (2005, Art. 10), en el cual se encuentra contemplado que “el ejercicio de la potestad reglamentaria y los actos de gestión en materia tributaria, constituyen actividad reglada y son impugnables por la vía administrativa y jurisdiccional de acuerdo a la ley”; mientras que en cuanto actúa moldeando el ejercicio de la potestad tributaria, está establecido en el CRE (2008) de nuestra Constitución, mismo que señala lo siguiente:

Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrán establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Solo 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. (Art. 301)

Ahora bien, el principio de legalidad en materia tributaria encuentra su máxima expresión en el aforismo *nullum tributum sine lege* (no hay tributo sin ley), el cual en el caso ecuatoriano conforme al artículo antes citado ha quedado reducido a *no hay impuesto sin ley*.

Esto ha ocurrido también en las legislaciones de otros países, razón por la cual se ha llegado a sostener que el principio de legalidad está en crisis, no obstante, nosotros concordamos con Montaño-Galarza (2004), en que lo que ha sucedido es que el principio de legalidad “... se ha adecuado a las exigencias actuales de la organización del Estado y de su proyección hacia los ámbitos nacional e internacional...” (pp. 222-223).

Este principio rige tanto en la creación como en la aplicación de los impuestos ambientales en el caso ecuatoriano, y que, de no hacerlo, los mismos serían inconstitucionales.

El Principio de Reserva de Ley. El principio de reserva de ley y el principio de legalidad, como acertadamente lo señala Montaño-Galarza (2004) “son la piedra angular que condiciona la producción normativa...” (pp. 217-218), en materia tributaria. No obstante, ni el uno ni el otro han sido desarrollados como se ha esperado, quizá por la confusión que existe y hace que se los trate como sinónimos o como si el uno estuviese subsumido en el otro.

A pesar de lo mencionado, dentro de la variedad y disparidad de conceptos existentes, Casás (2003), nos indica que la reserva de ley:

... Convierte por mandato constitucional una parcela dentro del ordenamiento jurídico, en nuestro caso el correspondiente a la creación, modificación, exención, cancelación, derogación de tributos, y la definición de sus elementos estructurales, en un ámbito en el cual solo puede actuar la ley... (p. 266).

Concepto que nos parece sumamente claro y acertado por lo que nos adherimos al mismo y partimos de éste para el desarrollo de este punto.

En el caso ecuatoriano en el artículo 132 de nuestra Carta Suprema se encuentra establecido el principio de reserva de ley, en cuanto se refiere a la creación, modificación y supresión de tributos, al señalar que se requerirá de ley para “crear, modificar o suprimir tributos, sin menoscabo de las atribuciones que la Constitución confiere a los gobiernos autónomos descentralizados” (CRE, 2008, Art. 132, Núm. 3). Sin embargo, el principio en cuestión, en lo que concierne al establecimiento de los elementos esenciales de los

tributos no tiene reconocimiento constitucional en nuestro país, como si lo tuvo en la Carta Política expedida por la Asamblea Constituyente de 1966-1967.

Por lo mencionado, nos remitiremos entonces a la ley en donde encontramos que el principio de reserva de ley, en cuanto a los elementos esenciales del tributo, está contemplado en el CTE (2005, Art. 4), en el cual se establece que están sujetos a reserva de ley los siguientes elementos del tributo “... el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones, los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley que deban concederse conforme a este Código”. Sin embargo, en nuestra opinión conforme lo hemos indicado en libros anteriores no se trata de una reserva de ley sino de una *preferencia de ley* que se “... deriva del hecho de que, en *el ordenamiento legislativo, no ya en el constitucional* mediante preceptos con rango de ley, se definan ciertas materias como privativas de la ley [énfasis agregado]” (Casás, 2003, p. 266).

Mantenemos lo anterior, puesto que como bien lo sostiene Simón-Acosta (1993):

El principio de reserva de ley no es solamente un principio de inexcusable observancia por la Administración, sino que es de inexcusable observancia por el legislador ordinario, característica que solo puede predicarse del mismo, si es la propia Constitución la que lo establece y desarrolla. (p. 150)

Valdivieso-Ortega (2013) menciona “que es cosa distinta que la ley, y por tanto, en nuestro caso, el Código Tributario, instituya la preferencia de ley sobre determinadas materias, es decir, que establezca que ciertas materias solo se regulen por ley” (p. 56).

El principio de reserva de ley tiene, en nuestro criterio una función garantista ya que, como varios autores lo señalan, tiene como fundamento principal el respeto a la defensa del derecho a la propiedad. Nos adherimos a este criterio pues la propiedad es sin duda condicionante de la libertad humana, puesto que toda intervención del poder público en la propiedad de los individuos marca también una “... restricción de la libertad de hecho de las personas, de sus concretas posibilidades” (Simón-Acosta, 1993, p. 156); razón por la cual creemos que la reserva de ley en materia tributaria tiene la función de “... constituir una garantía del derecho de propiedad y el derecho de libertad individuales, mediante un sistema tributario justo” (Simón-Acosta, 1993, p. 156).

Ahora bien, dentro del desarrollo de este principio aparecen otras dificultades y la principal es definir cuáles elementos del tributo deben estar indefectiblemente en la ley, al menos al tratarse de impuestos. Respecto a la creación *de un nuevo tributo*, la doctrina sostiene de forma unánime que ésta debe ser cubierta por la reserva de ley. No obstante, con esto no es suficiente pues es necesario también que la ley defina todos los elementos que lo hagan exigible, lo que analizaremos a continuación.

El tributo de modo general tiene elementos cualitativos y cuantitativos. Los elementos son: 1) el hecho imponible, hecho generador o presupuesto de hecho; y, 2) los sujetos activo y pasivo del tributo. Mientras que los elementos cuantitativos son: 1) la base imponible o base gravable; y, 2) el tipo de gravamen o alícuota, siempre que se trate de tributos variables o de cuota variable, pues los tributos de cuota fija carecen de estos elementos, ya que tienen determinado el importe de la obligación directamente en la ley.

No hay mayor discusión en cuanto a que los elementos cualitativos deben estar cubiertos por la reserva de ley, es decir, aquellos que determinan la hipótesis legal por virtud de la cual surgirá la obligación tributaria, así como también la persona que debe pagar y a la cual se debe pagar.

El hecho imponible, entonces, debe estar cubierto por la reserva de ley extendida a sus dos elementos subjetivo y objetivo, y, en relación con este último, a todos sus aspectos: temporal, espacial, material y cuantitativo. En cuanto a los sujetos activo y pasivo tanto el uno como el otro también deben estar cubiertos por este principio.

Ahora en cuanto a los elementos cuantitativos, que es en los que sí hay discusión respecto a si deben estar o no cubiertos por el principio de reserva de ley, tratándose de tributos de cuota fija se encuentran limitados por la reserva de ley en lo que respecta a la cuantía, es decir, ésta debe ser establecida inexorablemente en la ley. En el caso de los tributos de cuota variable, sus elementos cuantitativos (base imponible y alícuota) resultan imprescindibles para establecer la cuantía por lo que en nuestro criterio también deben constar en la ley.

Parte de la doctrina se pronuncia, respecto a si el plazo de pago de los tributos está sujeto a reserva de ley, para lo cual analizamos lo siguiente:

Si bien la obligación tributaria nace al momento de verificarse el hecho generador, la misma es exigible de acuerdo a los plazos previstos en la ley, por lo que, a partir del vencimiento de tales plazos, empezarán a correr los recargos que tienen como presupuesto de hecho la mora en el cumplimiento de la obligación tributaria y cuyo contenido es el pago de intereses, lo que conllevará a que el valor de la deuda tributaria aumente. Es así que, por razones de seguridad jurídica sobre todo para el contribuyente, en nuestro criterio es necesario agregar a lo dicho que el plazo de pago de un tributo debe establecerse en la ley. No está demás agregar que como lo establece el Art. 4 de nuestro Código Tributario también las exenciones, deducciones, reclamos, etc. están cubiertas por este principio. (Valdivieso-Ortega, 2013, pp. 60-61)

Conforme a lo mencionado entonces, en el caso ecuatoriano, los impuestos ambientales deben cumplir con el principio de legalidad y con el principio de reserva de ley, el cual cubre la creación, modificación, exención o supresión de los mismos, así como sus elementos esenciales tanto cualitativos como cuantitativos, el plazo de pago de los mismos, las deducciones, reclamos y recursos, y demás elementos previstos en el artículo 4 del Código Tributario, pero esto último solamente por mandato legal, no constitucional.

El Principio de Equidad y los Impuestos Ambientales en el Ecuador

Aristóteles afirma que “lo equitativo siendo lo justo, no es lo justo lo legal según la ley, sino que es una dichosa rectificación de la justicia rigurosamente legal” (Consejo de Estado de Colombia [CEC], 1997, exp. 432, 436); para este autor la equidad desempeña un papel correctivo, considerándola un remedio para rectificar las generalidades de la ley. Es decir, en su opinión la equidad debe considerarse al analizar cada caso concreto pues la generalidad de la ley no contempla todos los hechos que pueden suscitarse, lo que acarrearía injusticia. Consideramos que sin ser errado el concepto no se trata literalmente de acomodar la ley, sino como lo indica de interpretarla razonablemente.

En materia tributaria, específicamente, este principio ha sido considerado de modo general por los autores de la siguiente manera: a condiciones iguales respuestas iguales, a condiciones diferentes respuestas diferentes; o, en otras palabras, trato igual a los iguales (equidad horizontal) y trato desigual a los desiguales (equidad vertical).

Ahora bien, muchas veces se confunde al menos por los no estudiosos de la materia al principio de equidad como un sinónimo del principio de igualdad lo cual es incorrecto, pues la igualdad en nuestra opinión tiene más que ver con que todos somos iguales ante la ley sin posibilidades de diferenciación por razones de sexo, color, religión.

El principio de equidad se encuentra establecido en nuestra Constitución en el artículo 300, como uno de los principios que deben regir el sistema tributario, mientras que el principio de igualdad que consta en el numeral 2 del artículo 11 de nuestra Suprema Ley se refiere más al trato igual que debemos recibir todos.

Cosa distinta es que la doctrina y la jurisprudencia contemporánea hayan empezado el análisis sobre la igualdad de otra manera, atendiendo ya no a su sentido formal —según el cual simplemente todos somos iguales ante la ley—, sino también a su sentido material conforme al cual es necesario lograr una verdadera igualdad basada en las diferencias, entremezclándolo ya con el principio de equidad, pues se tornan con esta nueva concepción sumamente similares.

Para explicar más ampliamente el principio de igualdad material y el principio de equidad, tomamos de la CCC (STC. C-040/03), en la cual se expresa lo siguiente:

Ese principio de la igualdad es objetivo y no formal; él se predica de la igualdad entre los iguales y de la diferencia entre los desiguales. Se supera así el concepto de igualdad ante la ley a partir de la generalidad abstracta, por el concepto de generalidad concreta, que concluye con el principio según el cual no se permite regulaciones diferentes de supuestos iguales o análogos y prescribe diferente normación a supuestos distintos. Con este concepto solo se autoriza un trato diferente si está razonablemente justificado. Se supera también, con la igualdad material, el igualitarismo o simple igualdad matemática.

Como lo señalamos, esta sentencia hace referencia ya a la igualdad material y a la equidad e incluye un elemento muy interesante, este es el hecho de que cabe un trato desigual entre iguales, pero siempre que sea razonablemente justificado, no obstante, nos genera otra incógnita en el sentido de cuándo es razonable dicha diferenciación. Creemos que esto último debe ser analizado en cada caso concreto, pues no es posible establecerlo de modo general.

Otra sentencia de la CCC (STC. C-094/93) que contiene un interesante análisis respecto a que es fundamental considerar las diferencias si queremos que exista una verdadera igualdad y equidad, que señala lo siguiente:

El objeto de la garantía ofrecida a toda persona en el artículo 13 de la Carta no es el de construir un ordenamiento jurídico absoluto que otorgue a todos idéntico trato dentro de una concepción matemática, ignorando factores de diversidad que exigen del poder público la previsión y la práctica de razonables distinciones tendientes a evitar que por la vía de un igualitarismo ciego y formal en realidad se establezca, se favorezca o se acreciente la desigualdad. Para ser objetiva y justa, la regla de la igualdad ante la ley, no puede desconocer en su determinación tales factores, ya que ellas reclaman regulación distinta para fenómenos y situaciones divergentes.

Es decir, se trata como lo mencionamos, lo que se debe buscar en la actualidad es la igualdad material, la equidad, no la mera igualdad formal ante la ley; según como lo indicamos en el inicio de este punto, no cabe discriminación por razones de edad, sexo, religión, etc.

Lo mencionado sin duda debe ser aplicado respecto de los impuestos ambientales, los cuales deben respetar el principio de equidad so pena de incurrir en inconstitucionalidad, para lo cual es necesario —como lo hemos venido mencionando— considerar las diferencias, dando como se señaló un trato igual a los iguales y trato diferente a los desiguales, salvo que lo justo sea aplicar un trato desigual entre iguales y siempre que se encuentre razonablemente justificado.

Los impuestos ambientales entonces, comparten las mismas características de todos los tributos y deben cumplir con los principios constitucionales que los rigen, además de que les atañen las particularidades que tienen los impuestos, convirtiéndose en la especie tributaria más idónea para la protección del derecho a un medio ambiente sano en nuestro país.

Y es que, sin duda, como lo indicamos anteriormente, los impuestos son una especie del género tributo que debe compartir todas sus características, pues de lo contrario se trataría de cualquier otra prestación. Es decir, el impuesto es un ingreso público, unilateral, coactivo, creado por el Estado o un ente supranacional.

Tiene además ciertas particularidades que le atañen como una especie independiente y que son las siguientes: el hecho imponible debe poner de manifiesto la capacidad contributiva; es un tributo no vinculado y corresponde a servicios indivisibles, lo que lo diferencia de las tasas y las contribuciones especiales.

Como consecuencia de lo indicado, si consideramos correcto que los impuestos ambientales son un tipo de impuesto, los mismos deben tener todas las características señaladas en líneas precedentes, pues de lo contrario no nos encontraríamos ante esta prestación.

Ahora bien, en cuanto a la constitucionalidad de los impuestos ambientales, los mismos como lo hemos señalado tienen que cumplir con todos los principios constitucionales que rigen a los tributos, pues de lo contrario a pesar de existir, estarían sujetos a desaparecer en cualquier momento previo pronunciamiento de la Corte Constitucional.

La Capacidad Contributiva y los Impuestos Ambientales en el Ecuador

Se ha dicho que el principio de capacidad contributiva tiene un doble alcance porque "... significa que únicamente las potenciales manifestaciones directas o indirectas de riqueza pueden ser objeto de tributación y configurar los hechos generadores de la obligación; y, al propio tiempo que los particulares han de contribuir de acuerdo a su capacidad contributiva" (Troya-Jaramillo, 1999, p. 453).

Tarsitano (2005), define al principio en cuestión, como "... una aptitud efectiva del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud inherente a la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) que, tamizados por la valoración política del legislador, son elevados al rango de categoría imponible" (p. 409). Es bastante interesante el criterio de este autor, pues ya no está dirigido a un estudio tan *formalista* de la capacidad contributiva, sino que se enfoca más en el contenido *material* de este principio, lo cual es plausible, pues la capacidad contributiva es "... el principio más importante de justicia tributaria, en cuanto constituye un instrumento para alcanzar la *equidad* a través de un sistema tributario *progresivo*" (Valdivieso-Ortega, 2013, p. 62).

Ahora bien, si revisamos los textos que hacen referencia al principio de capacidad contributiva, notaremos que, en varias ocasiones, se ha subsumido dentro de otros principios como el de no confiscatoriedad o el principio de igualdad, tratándolo independientemente de una forma muy somera, sin tomarse en cuenta que como bien se ha dicho la capacidad contributiva constituye el "... presupuesto, medida y justificación de la imposición..." (Tarsitano, 2005, p. 408).

Y es que, así como la no confiscatoriedad es el techo de la imposición, la capacidad contributiva es el piso de la misma, considerando además que debe existir un mínimo no imponible que asegure una vida digna de la persona y su grupo familiar pues "solo a partir de dicho mínimo nace la capacidad contributiva" (Tarsitano, 2005, p. 421).

Ahora bien, equívocamente, en algún momento lejano, se consideró que el principio de capacidad contributiva rige solamente a los impuestos, basándose en concepciones erróneas, como la de pensar que en los tributos vinculados (tasas y contribuciones) es necesario que exista un beneficio o ventaja, y que de acuerdo a ese beneficio o ventaja debe ser el pago, lo cual no es correcto pues rompe no, solamente, con este principio sino también con la justicia tributaria.

Nosotros consideramos como la mayoría de la doctrina establece, que la capacidad contributiva rige a todos los tributos: impuestos, tasas y contribuciones; por ejemplo, pensemos en que se establezca una tasa por la recolección de basura en determinada ciudad, es imposible gradarla y que los sectores en los que se advierte una mayor capacidad contributiva, se cobren por el mismo servicio más que en los barrios pobres.

En este mismo sentido opina Giuliani-Fonrouge (1984), quien basándose en varias formulaciones jurisprudenciales ha considerado adecuado que se tome en cuenta en el caso de las tasas, no solamente, el costo efectivo del servicio en relación con cada contribuyente “... sino también la capacidad contributiva de los mismos representada por ejemplo el valor del inmueble o de su renta...” (p. 917).

Entonces nada impide que el principio de capacidad contributiva deba ser considerado en todos los tributos, lo que sí es cierto es que el mismo se evidencia con mayor facilidad en los impuestos que en cualquier otro tipo de tributo, ya que se trata de un tributo no vinculado. Así a modo de ejemplo, el impuesto predial en el Ecuador, toma en cuenta la capacidad contributiva de las personas, pues para establecer su valor se consideran variables como el tamaño del inmueble y el lugar donde se encuentra ubicado.

Pasando al examen de lo que ocurre, específicamente, con los impuestos ambientales, vale partir de que la mayor crítica que han recibido los tributos extrafiscales entre los que se encuentran los de tipo ambiental, ha sido que según varios autores los mismos no consultan el principio de capacidad contributiva; pues su hecho generador aparentemente no está relacionado con este principio, no obstante, consideramos que ello depende en gran medida del órgano creador de los mismos, pues el principio en análisis debe ser observado *sine qua non*.

En el caso ecuatoriano, si bien es cierto que la capacidad contributiva no se encuentra establecida expresamente en nuestra Constitución, también es verdad que, sin duda, fluye del conjunto de valores, principios filosóficos y morales que conforman la Suprema Ley, por lo que en los tributos ambientales este principio puede y debe tomarse en cuenta como en cualquier otro tributo.

Es así que se debe empezar a dar suma importancia a la técnica legislativa que se utiliza; y, el legislador al crear un impuesto medio ambiental en el Ecuador, debe ser muy cuidadoso y gravar, únicamente, las efectivas manifestaciones de riqueza, lo cual si bien es cierto que se complica en este tipo de tributos no es imposible, considerando siempre que falta de consulta a este principio acarrearía que el tributo sea inconstitucional.

Ahora bien, lo que sí ocurre es que en ocasiones al examinar el hecho generador de los impuestos ambientales, no es tan fácil advertir que se ha consultado al principio de capacidad contributiva, sin embargo, si se crea por ejemplo, un impuesto que grava la gasolina con la que funcionan los automóviles, se puede defender la constitucionalidad del mismo ya que estaría gravando manifestaciones de capacidad económica como lo son el hecho de tener un coche y el hecho de poder tener acceso al consumo de gasolina.

De igual manera, si se crea un tributo que grava las emisiones derivadas de un proceso industrial, pues esto no solo indicaría capacidad contributiva por el consumo de materias transformadas, sino una “... capacidad económica potencial, toda vez que tales emisiones son resultado de un proceso que devendrá en producción y muy probablemente en utilidades” (Jiménez-Hernández, 1998, p. 94).

Es así que, si un tributo cualquiera que sea, no considera la capacidad contributiva, existe, pero es inconstitucional; y, que, si bien es cierto que, en el caso de los tributos ambientales, se dificulta en ocasiones que se respete este principio, no es menos cierto que se trata de un problema que puede ser solucionado con una buena técnica legislativa.

El Principio de Progresividad y los Impuestos Ambientales en el Ecuador

El criterio de progresividad en el cual debe basarse el sistema tributario tiene en el ordenamiento ecuatoriano la función de garantizar no solamente la redistribución de la riqueza sino el objetivo de que la carga impositiva sea proporcionada a la capacidad contributiva.

Los gobiernos en los últimos decenios han utilizado por razones eminentemente políticas, con exageración, el sistema impositivo, sin considerar que “... la eficiencia de maniobra de los impuestos

es inversamente proporcional a la variedad y complejidad de los objetivos que se intentan conseguir” (González-García y Lejeune, 1997, p. 423). Es necesaria entonces una revisión de las políticas públicas al respecto, pues el principio de progresividad refleja un concepto político y técnico, ya que “... tiene por objetivo hacer justo el sistema” (Lewin-Figueroa, 2002, p. 106).

Sin embargo, a pesar de la importancia de este principio, algunos autores consideran que la progresividad no es más que la exigencia del cumplimiento del principio de igualdad, por lo que, en principio, su establecimiento en las constituciones no es necesario, pero en nuestro criterio como lo examinaremos no es así, pues la progresividad busca la igualdad, pero a la vez la equidad y la justicia.

Ahora bien, el principio en cuestión está relacionado más al sistema tributario en general que a cada tributo en particular, por lo que se lo ha estudiado principalmente desde esa perspectiva.

Así por ejemplo en Colombia, Juan Rafael Bravo ha señalado lo siguiente:

Para que un sistema tributario consulte el principio de progresividad es necesario que:

1. Que los impuestos de tarifa proporcional no representen ingresos preponderantes sobre los impuestos progresivos en el correspondiente sistema.
2. Que los impuestos indirectos tengan tarifas diferenciales, de tal manera que los consumos lujosos tengan un mayor impuesto que los consumos corrientes. (Lewin-Figueroa, 2002, p. 107)

Creemos que el criterio vertido es sumamente interesante al menos en cuanto que efectivamente no se trata de que los impuestos proporcionales sean expulsados por completo del sistema para que el mismo sea progresivo, sino que es válida la coexistencia de los dos tipos de tributos e inclusive en ocasiones necesaria.

En este mismo sentido se ha pronunciado Plazas Vega, quien expresa que: “el sistema tributario es progresivo cuando su estructura afecta con mayor incidencia a quienes tienen mayor capacidad contributiva y que es regresivo en el caso contrario” (2006, p. 601). Es decir, no se trata de que los impuestos proporcionales sean eliminados.

También la CCC (STC. C-264/93) mantiene el criterio indicado, pues señala que:

Si se interpreta el principio de progresividad en el sentido de que todos los tipos impositivos deber ser progresivos, se reduce ostensiblemente el repertorio de fuentes legítimas de exacción que aportan enormes recursos al erario, tributación indirecta, generando déficit fiscal, amén de propiciar la ineficiencia en la administración y recaudo de los impuestos, con las conocidas secuelas de evasión y elusión que son las principales responsables de la inequidad en esta materia.

Concordamos con el criterio vertido, pues en nuestra opinión, los tributos proporcionales como se ha indicado, pueden formar parte de un sistema progresivo, a lo que cabe agregar que son los tributos indirectos (generalmente proporcionales) los que mayores ingresos general al Fisco por ser de más fácil recaudación.

Empero de lo mencionado, también se ha examinado el principio de progresividad en relación con cada tributo, y para estudiarlo más a fondo es necesario partir de que se ha considerado de modo general que “... un impuesto es proporcional cuando su alícuota es constante, cualquiera que sea la cantidad gravada” (Villegas, 1984, p. 191); mientras que es progresivo “... cuando la alícuota se eleva a medida que aumenta la cantidad gravada” (Villegas, 1984, pp. 190-191).

Respecto de la progresividad relacionada con cada carga impositiva, la Corte Constitucional de Colombia con motivo de la demanda de inconstitucionalidad interpuesta en contra el artículo 135 de la ley

6 de 1992 consultó al Instituto Colombiano de Derecho Tributario lo que debe entenderse por este principio; y, el Instituto respondió lo siguiente:

Desde las épocas de Adam Smith y aún antes, se considera que los tributos deben establecerse entre los ciudadanos a proporción de sus respectivas facultades, es decir, de acuerdo con su capacidad de pago, para medirla, *Luigi Einaudi enunció la teoría del sacrificio decreciente, llamado hoy de utilidad decreciente de los bienes, según el cual a cada grado mayor de riqueza debe aplicarse tarifa impositiva más alta que la anterior, pues al paso que los grados inferiores satisfacen necesidades mínimas, los superiores se destinan a necesidades menos apremiantes hasta llegar a consumos suntuarios* [énfasis agregado].

... *La progresividad de las cargas tributarias significa que las tarifas impositivas sean crecientes, en la medida de mayores niveles de capacidad de pago*, lo cual supone la evaluación por el legislador de diversos hechos que puedan manifestarla, como el nivel de ingresos y, en ocasiones, métodos tendientes a establecer el origen de las rentas de capital, de trabajo para darles un tratamiento distinto: renta global, renta celular.

En la práctica la progresividad resultará aplicable a los tributos cuyo hecho generador revela diferentes condiciones de capacidad de pago. Un impuesto es progresivo cuando consulta mediante su tarifa, sus exclusiones o sus exenciones, el grado de riqueza de cada contribuyente en particular. Por el instrumento empleado la progresividad puede clasificarse, entonces, en la originada en exclusión, en tarifa cero o exención y en la tarifa progresiva entre otros mecanismos [énfasis agregado]. (CCC, 1992, Art. 135)

Es menester rescatar al respecto que el principio de progresividad entonces, no solamente implica, al menos en los tributos de cuota variable, bases imponibles progresivas, sino también tarifas progresivas, para obtener cuantías progresivas que consulten la capacidad contributiva del sujeto.

Así también, es interesante destacar el pronunciamiento del Consejo de Estado de Colombia en relación con la progresividad en los tributos. El mismo señala entre otras cuestiones, lo siguiente:

... Lo razonable y equitativo es que la cuantía del tributo se mida por la facultad o capacidad contributiva de las diferentes personas que conforman la sociedad. Siendo obligación de todos y cada uno contribuir en la medida de sus capacidades con la carga del Estado, de tal manera que quien más tenga más aporte, pero de manera tal que la carga económica o sacrificio fiscal sea igual para todos los contribuyentes, logrando que se cumpla el sistema de eficiencia del sistema tributario como instrumento, que además de lograr una redistribución del ingreso, permita el desarrollo económico y social del país a fin de elevar el nivel de vida de la población. El mismo principio de progresividad del tributo obliga a que se atiendan las condiciones especiales de los sujetos que deban pagar tales impuestos... (CEC, 1994, Exp. 5527)

Indicado que es necesario, no solamente, que la base imponible y la tarifa sean progresivas en los tributos de cuota variable, o en el caso de los tributos de cuota fija que la cuantía sea progresiva, sino que debe tomarse en cuenta que haya un sacrificio fiscal igual para los contribuyentes.

Concordamos con lo señalado y consideramos que, si bien el principio de progresividad debe analizarse con base en el sistema tributario de determinado país, también el mismo puede examinarse a la luz de cualquier tributo, el cual por la sola razón de no cumplirlo no sería inconstitucional ni tampoco cambiaría la naturaleza del sistema.

En el caso específico del Ecuador el principio de progresividad se encuentra reconocido en el artículo 300, de nuestra Constitución, por lo que debe ser acogido y observado. Es más, debemos tomar en cuenta que el constituyente ha querido darle especial importancia ya que en nuestra Suprema Ley se establece expresamente que debe haber una priorización de los impuestos directos y progresivos.

No obstante lo mencionado, bajo ningún concepto implica que todos los tributos que se creen en el país, entre ellos los de carácter ambiental, deben ser progresivos, bastaría con que el sistema tributario mantenga su progresividad, pues como lo señalamos, a pesar de que es preferible que sí lo sean para que estén más acorde con otros principios como el de equidad, capacidad contributiva y justicia; el principio en cuestión más tiene que ver con el sistema tributario en general, y no porque un tributo dentro del mismo no tenga el carácter del progresivo se termina por completo con esta característica del mismo.

El Principio de No Confiscatoriedad y los Impuestos Ambientales en el Ecuador

Se ha señalado que:

La confiscación es un hecho que ocurre cuando un determinado tributo es de tal magnitud que equivale a la confiscación del bien sobre el cual el contribuyente debe pagar tal tributo: y, por ende, afecta a los derechos tanto de igualdad como de propiedad. (Tribunal Constitucional de Perú [TCP], 2006, p. 214)

Consideramos que este criterio no es acertado, puesto que primero podría utilizarse solamente para los tributos que se pagan sobre determinados bienes; y, segundo, ya que en nuestro criterio no sería necesario llegar al valor de la confiscación de un bien para que un determinado tributo sea confiscatorio y pueda afectar ciertos derechos constitucionales.

También se ha entendido por el principio de no confiscatoriedad que “... no caben tarifas impositivas excesivas” (Troya-Jaramillo, 1999, p. 242). En nuestra Suprema Ley no se encuentra establecido este principio, en el Art. 323, lo que se dice es que se encuentra expresamente prohibida la confiscación, “... que se explica cómo decomisar, privar a alguien de sus bienes o hacienda y aplicarlos al fisco sin que medie alguna contraprestación...” (Montaño, 2004, p. 242), pero la no confiscatoriedad en materia tributaria no se relaciona con la confiscación usual en el derecho público, sino que más bien tiene que ver con el respeto a la propiedad.

Ciertos autores —que no conocen a profundidad el derecho tributario— han señalado en ocasiones que la imposición por sí sola es confiscatoria pues atenta contra el derecho a la propiedad, ya que siempre va a implicar una detracción de la riqueza del sujeto pasivo. Pero ello no es así, porque la propia Constitución señala como un deber de los ecuatorianos contribuir al cumplimiento de los fines del Estado; y, porque la potestad tributaria es esencial para la subsistencia del Estado, más aún al haberse adoptado —como en el caso ecuatoriano— un modelo de Estado social, ya que este tipo de estado se encuentra caracterizado, entre otras cosas, por tener a su cargo la realización de prestaciones, cuyo cumplimiento requiere de recursos y sin duda los tributos son uno de los mejores mecanismos para su obtención.

Lo que puede ocurrir es que, si el poder del Estado se torna ilimitado, el legislador establezca, en el caso de tributos de cuantía fija, valores muy elevados de la misma, o, en el caso de tributos de cuota variable, una base imponible o tarifas excesivas, lo cual afectaría el patrimonio del contribuyente que es el obligado al pago. Entonces es aquí donde encuentra fundamento el principio de no confiscatoriedad, cuyo objetivo es actuar como límite a la imposición, evitando que el Estado en el ejercicio de la potestad tributaria pueda afectar el patrimonio de los contribuyentes.

Ahora bien, el principio de no confiscatoriedad como lo mencionamos anteriormente, no se encuentra contemplado en la Constitución del Ecuador, al respecto ciertos doctrinarios sostienen que no es necesaria su inclusión, ya que el mismo constituye una garantía implícita del derecho a la propiedad; a pesar de lo cual nosotros consideramos que su establecimiento expreso coadyuvaría a una mejor protección de este derecho fundamental.

No obstante, de lo indicado, se ha expresado que:

Se encuentre o no reconocida la no confiscatoriedad tributaria, de forma expresa en la Constitución, de modo general se considera que un tributo confiscatorio es inconstitucional, puesto que viola el derecho de propiedad, criterio que en nuestra opinión es indiscutible. El problema se presenta al momento de establecer cuándo un tributo es confiscatorio, según Linares Quintana, lo es cuando el monto de su tasa es irrazonable. Pero se suscita otro inconveniente, tener que delimitar lo que es irrazonable. (Valdivieso-Ortega, 2013, p. 65)

Concordamos con el criterio vertido ya que en efecto al afectar un tributo irrazonablemente el derecho fundamental a la propiedad, el mismo atentaría contra nuestra Suprema Ley, a pesar de que la no confiscatoriedad como tal no se encuentre reconocida expresamente como principio en la Constitución del Ecuador.

Refiriéndonos en específico a los impuestos ambientales la cuestión se complica, pues es muy difícil establecer variables que demuestren capacidad contributiva y más aún sobre las cuales se pueda advertir el límite de esa capacidad contributiva. Sin embargo, en nuestra opinión, un impuesto ambiental que por sus efectos resulte confiscatorio es inconstitucional por lo que el legislador debe ser muy cauto al crearlo.



CAPÍTULO **III**

El Impuesto como Mecanismo de Protección Ambiental: Revisión de los Modelos más Destacados del Mundo: El Caso Ecuatoriano

Como lo hemos sostenido a lo largo de esta obra, en el Ecuador existen tributos, cuyo fin principal es garantizar el derecho a un medio ambiente sano, a pesar de perseguir también otros fines, como el obtener recaudación; de igual modo indicamos que existen tributos que, si bien su fin principal es obtener recursos para el Estado, como objetivo secundario podrían tener la finalidad, entre otras, de precautelar el derecho a un medio ambiente sano, pues es sumamente difícil encontrar impuestos puros, es decir aquellos que tienen únicamente un fin fiscal o extrafiscal.

Fiscalidad y Extrafiscalidad ¿Impuestos Fiscales o Extra Fiscales Puros?

Aunque pareciera ser una tendencia actual la tributación extrafiscal, esto no es así, pues algunos autores nos relatan que desde la antigüedad hubo tributos con fines distintos a los recaudatorios. Así, por ejemplo, los griegos utilizaban los impuestos arancelarios para gravar mercancías por razones de orden público o para levantar barreras de carácter religioso o político.

Puede sostenerse que en la actualidad esto no ha cambiado, ya que:

... Un caso peculiar es el de las salvaguardias y derechos en contra del dumping previstos en las reglas de la Organización Mundial de Comercio, en virtud de los cuales, en su orden, se incrementan los impuestos arancelarios a la importación de los bienes con la finalidad de evitar el menoscabo en las fuentes de producción de los países receptores de los mismos y de enervar la baja artificiosa de precios por parte de los exportadores. (Troya-Jaramillo, 2009, p. 247)

En la antigüedad existieron los llamados *ultra tributa*, creados por Catón Censor, que servían para contrarrestar la decadencia de las costumbres. Se estableció el impuesto de lujo sobre los patrimonios, así como sobre las joyas, los vestidos y carros superiores a 15. 000 ases que valuaban 10 veces más su valor.

Otro ejemplo de utilización extrafiscal de los tributos se encontraba en la *Lex Julia y Papia Poppea*, que tenía un fin puramente social, consistente en favorecer a la repoblación de Italia, proteger el matrimonio y grabar el celibato, que había llegado a tener grandes proporciones en Roma. La ley establecía medidas fiscales que disponían que se convirtiera en *caducum*, es decir pasarían al fisco automáticamente, los bienes que hayan sido transmitidos por herencia a personas que a pesar de tener edad para casarse no habían contraído matrimonio.

También se usó la *capitio* para fines extrafiscales, la que funcionaba de la siguiente manera: se pagaba por el uso de un *fundo* dividiéndolo en *humana* y *terrena*. El primero, era un impuesto que se pagaba por el propietario de un fundo por los colonos que trabajaban en el mismo, y el segundo, era el valor que se pagaba por la propiedad del terreno. Luego este impuesto fue modificado y se distribuía la carga tributaria de forma tal que el propietario pagaba menos por los colonos que trabajaban para él y más por la tierra que conformaba el fundo.

Esta figura sin duda tenía un fin extrafiscal, pues el propietario del fundo se interesaba en tener más colonos a su cargo, ya que proporcionalmente tendría que pagar menos tierra. De igual modo, esto coadyuvaba a que los colonos no abandonen los latifundios, pues con frecuencia el impuesto lo terminaba pagando el colono (Aizega-Zubillaga, 2001).

Lo señalado nos demuestra que efectivamente existían, desde hace muchos años, tributos cuyo fin no era principalmente recaudatorio; pues a pesar de poder lograrse ingresos, producto de la aplicación de los mismos, el objetivo que tenían como prioritario podía ser de carácter social o para regular la economía, por ejemplo.

Ya en la edad media los señores feudales percibían tributos manejados a su arbitrio, pues estos nunca llegaban al tesoro real. Esta práctica condicionó el ejercicio del poder tributario durante toda la época medieval.

El que en los últimos años haya aumentado el papel de los tributos extrafiscales, en nuestra opinión, se debe a que ahora el Estado tiene un papel más intervencionista, pues tiene a su cargo una gran cantidad de tareas y responsabilidades que cumplir.

Además, con el mercantilismo —que es conocido como un conjunto de ideas políticas o ideas económicas de gran pragmatismo, que se desarrollaron durante los siglos XVI, XVII y la primera mitad del siglo XVIII— en Europa y se caracterizó por una fuerte intervención del Estado en la economía, coincidente con el desarrollo del absolutismo monárquico. El fisco tuvo que asumir el hecho de promover el interés nacional, a través del levantamiento de barreras protectoras al comercio y el desarrollo de la industria nacional.

Ya en esta época el tributo con fines extrafiscales se convierte en algo común, no extraño al sistema tributario ni al concepto de tributo, toda vez que empieza a ser utilizado abiertamente como instrumento de política económica y social.

Esta doctrina trajo la idea de una corriente según la cual debe existir una imposición mínima y neutral, considerando a los impuestos que lograban redistribución de la riqueza y el ordenamiento económico y social como un equívoco que había que solucionar; pues según la teoría del liberalismo, los tributos son perturbadores en la economía por aumentar el gasto de producción, desplazando las condiciones de libre competencia. En esta época es cuando menos se consideró la posibilidad de utilizar tributos extrafiscales, pues esta corriente proclama como conocemos, la menor intervención del Estado posible en la economía.

A finales del siglo XIX se empezó a discutir la teoría del liberalismo, como producto de la situación que existía después de la primera guerra mundial, por lo que el Estado asume un papel cada vez más protagónico intentando responsabilizarse en mayor medida de la situación económica y sus efectos, tanto para la economía pública como para la privada.

A partir del pensamiento de John Maynard Keynes que se replantean los instrumentos económicos y se consideran a la política fiscal como uno de los elementos más importantes de la política económica. Posteriormente, esta idea toma aún más fuerza después de la segunda guerra mundial y, el Estado empieza a responsabilizarse de la mayoría de necesidades sociales, comprometiéndose a realizar varios objetivos.

Como consecuencia de lo mencionado en el sentido del surgimiento de un Estado paternalista, los tributos comenzaron a usarse con mayor razón a manera de instrumentos para cubrir el gasto público, pero al mismo tiempo se emplearon para cumplir con otras necesidades del Fisco, lo que les otorgó una perspectiva de finalidad extrafiscal.

Lo señalado cobró aún más relevancia a partir de las Constituciones del siglo XX, donde se empezaron a utilizar conceptos como la justicia social, el bienestar social que se intentaba lograr a través del intervencionismo del Estado mediante la utilización de políticas públicas.

La doctrina, entonces, si bien había sostenido que una de las principales características del tributo es la obtención de ingresos para la consecución de los fines del Estado (finalidad fiscal), comenzó a analizar la posibilidad de que este instituto sea utilizado también con un objeto diferente del recaudatorio (finalidad extrafiscal).

Para el efecto se partió de considerar que los tributos fiscales son aquellos que tienen un carácter eminentemente recaudatorio; mientras que, los extrafiscales son los que apalean una finalidad distinta a ésta, pero que sin duda corresponde al Estado.

Entonces ya el concepto clásico de tributo según el cual éste “... es un instrumento de recaudación con el que se allegan fondos a la Hacienda Pública para el sostenimiento de los gastos públicos” (Merino-Collado, 2011, p. 69), se torna limitado y debemos ampliarlo para que comprenda también los fines extrafiscales de este instituto. Por lo que señalamos que el tributo es una prestación exigida por el Estado, en virtud de su poder de imperio, para la consecución de sus fines, entre los que se encuentran tanto los fiscales como los extrafiscales.

Ahora bien, respecto al fin fiscal de los tributos, es decir a su función recaudadora no ha existido discusión, puesto que sin lugar a duda éstos generalmente son creados por el Estado, con el objetivo de obtener ingresos para sufragar el gasto público, es decir, se entiende que son instrumentos para que el Fisco pueda financiar las necesidades de orden público.

Empero no ha ocurrido lo mismo respecto a la finalidad extrafiscal de los mismos, creándose una extensa polémica al respecto, por lo que consideramos de gran importancia resaltar que el Estado tiene muy diversos fines, contándose entre los medios para obtenerlos, los de naturaleza tributaria, pues aunque en sus inicios hayan sido pensados para llevar a cabo la recaudación, aquellos presentan una idoneidad especial, para cumplir con otros objetivos que la sociedad demanda, como son, por ejemplo, la protección al medio ambiente o la seguridad.

Y es que, como Aizega Zubillaga (2001) acertadamente lo indica “la utilización extrafiscal de los tributos es una muestra más de la versatilidad e intercambiabilidad que las instituciones jurídicas han tenido que ir adquiriendo para hacer frente al creciente intervencionismo estatal” (p. 45), y, aunque la extrafiscalidad tributaria les pueda parecer a autores como Merino Collado contraria a su propia naturaleza, “es el resultado de la aceptación de una realidad normativa tributaria que la doctrina no ha tenido otro remedio que asumir” (Aizega-Zubillaga, 2001, p. 56).

En nuestra opinión en la actualidad no es posible desconocer la extrafiscalidad del tributo, pues los mismos son utilizados para cumplir diversos objetivos, sin embargo, es importante recalcar que el uso que se les puede dar a éstos mucho depende de lo establecido en la normativa de cada país.

Así, por ejemplo, en el caso ecuatoriano, la Constitución y sobre todo el Código Tributario han previsto la posibilidad de la utilización de los tributos con fines diferentes de los recaudatorios, es decir, en nuestro país cabe el uso de los mismos con fines distintos a la obtención de ingresos. Por lo que, “... no es contrario a la Constitución el hecho que el legislador establezca una finalidad extrafiscal de los tributos, siempre que ella esté de acuerdo con los principios rectores de la política social, económica e, incluso, cultural del Estado” (TCP, STC. 0042-2004-AI/TC).

No obstante, los autores ecuatorianos no han desarrollado el tema ampliamente, pero la doctrina extranjera, sobre todo la española, ha estudiado a profundidad el uso del tributo con fines diferentes a los fiscales, especialmente, de política económica pero también social y ambiental.

Esta falta de estudio ha traído como consecuencia que los legisladores de nuestro país creen tributos con fines supuestamente extrafiscales, que lastimosamente en veces son atentatorios a ciertos principios constitucionales, como por ejemplo el de no confiscatoriedad, progresividad o capacidad contributiva.

Ahora bien, a pesar de que en la actualidad el fin extrafiscal de los tributos ha sido aceptado de modo general, existe otra discusión en relación con si cabe o no la utilización de tributos fiscales puros y de tributos extrafiscales puros.

Al respecto partimos de señalar que, en el plano práctico, es sumamente difícil que existan tributos con un fin puramente recaudatorio, pues de una u otra forma influyen en otras cuestiones, pero

en la teoría podemos sostener que sí cabe la existencia de este tipo de tributos.

Pensemos, por ejemplo, que, desde el plano teórico, se crea el impuesto al valor agregado (IVA) o el impuesto a la renta y que los mismos tienen un fin netamente recaudatorio. ¿Dejan de ser tributos? En nuestra opinión no, pues el fin extrafiscal puede existir o no.

Ahora analicemos el otro punto de vista. ¿Cabe la existencia de tributos extrafiscales puros? En nuestra opinión no, ni desde el punto de vista teórico ni desde el punto de vista práctico, pues como bien sostiene Merino-Collado (2011), el tributo debe mantener siempre una naturaleza recaudatoria, propia de su esencia al ser una contribución.

Así, pensemos, por ejemplo, que en la ciudad de Loja (Ecuador) se crea un impuesto que deben pagar todos los propietarios de vehículos que tenga un motor superior a 4.000 c.c.; y, que en dicha ciudad no existe ningún auto con esa característica; pues el motor de todos es inferior, la recaudación que produciría dicho impuesto sería cero.

¿Es un tributo lo que se dejó de cobrar? No, pues pierde la naturaleza de tal ya que la palabra tributo proviene del latín *tributum* que significa contribuir, y al existir una recaudación cero, el instituto que se dejó de percibir no puede tener la calidad de tributo.

Visto lo que antecede, en nuestra opinión sí cabe la existencia de tributos fiscales puros, en la teoría y también en la práctica a pesar de que es muy difícil que se den. Sin embargo, no cabe hablar de tributos extrafiscales puros ni desde el plano teórico ni desde el práctico, pues este instituto tiene la característica de estar constituido por ser una contribución lo cual es propio de su naturaleza.

Mecanismos de Protección Ambiental: Instrumentos Administrativos, Persuasivos y Económicos para la Protección Ambiental

Asturgo (2007), indica que los instrumentos para la protección ambiental pueden ser administrativos, económicos y jurídicos. Dado que es necesaria una explicación de cada uno de estos instrumentos, nos basaremos en la clasificación de mecanismos públicos para la protección ambiental establecida por Martha Palos Sosa (2012), según la cual hay tres clases de los mismos: la primera, los administrativos o de comando y control; la segunda, los persuasivos y, la tercera, los instrumentos económicos, dentro de los últimos se encuentran los tributos ambientales.

Empezamos por hacer referencia a los instrumentos administrativos que son mecanismos de protección ambiental, los cuales se clasifican en medidas preventivas y coercitivas. El mecanismo de medidas preventivas utiliza dos tipos de estándares, por un lado: el de indicadores, que delimita hasta qué punto puede ser tolerable y, por otro el relativo a estándares de cantidad, los cuales miden el contaminante que es permisible dependiendo del tipo de industria o su zona de influencia.

Respecto al mecanismo de medidas coercitivas que también se las ha denominado normas castigo, se trata de leyes y reglamentos que obligan a quienes generan contaminación a respetar las reglas, pues su falta de cumplimiento tiene como consecuencia una sanción.

Estas normas han sido cuestionadas, dada la incomodidad que produce en el individuo una multa. Además, son poco incentivadoras para la innovación tecnológica (Palos, 2012). No obstante, son utilizadas porque la mayoría de veces al establecerse una medida que tenga solamente carácter persuasivo el incumplimiento es generalizado.

Consideramos entonces que a pesar de las dificultades que puedan causar las medidas señaladas son necesarias, las primeras ya que es importante en lo posible evitar el daño; y, las coercitivas puesto que se ha demostrado que son altamente efectivas y tienen un resultado ejemplificador.

En segundo lugar, tenemos a los mencionados instrumentos persuasivos, cuya principal característica es que llevan hacia un aumento de la conciencia ambiental. Estos son usados como medidas políticas que pueden implementarse, si quienes tienen que cumplirlas llegan a entenderlas y a interesarse. Un ejemplo de estos instrumentos es la etiqueta ecológica.

Nos parece que este factor es importantísimo pues si las personas no tomamos conciencia del daño que causamos contaminando el medio ambiente, cualquier medida que se tome no llegará a cumplir el papel deseado, pues se ejecutará la normativa, pagando inclusive dinero en ocasiones si es necesario, pero no se tomarán acciones que sean efectivas en realidad.

En tercer lugar, existen los denominados instrumentos económicos, definidos por Saluso (2008), como aquellos:

Que inciden en los costos y beneficios imputables a cursos de acción alternativos que enfrentan los agentes; afectando por ejemplo la rentabilidad de procesos o tecnologías alternativos, o el precio relativo de un producto, y en consecuencia las decisiones de productores y consumidores. (p. 32)

Es bastante interesante el criterio del autor y creemos pertinente señalar para complementarlo que estos instrumentos han sido “... reconocidos como la esencia de la fiscalidad ambiental” (Palos, 2012, p. 9), consisten en regulaciones normativas que proporcionan ciertos incentivos de carácter económico, como, por ejemplo, inducir a las industrias a adoptar comportamientos más afines con la conservación del medio ambiente.

Tanto el principio quien contamina paga, cuya finalidad es la de “... hacer recaer en el agente contaminador la responsabilidad económica del daño causado a la sociedad... (Cámara-Barroso, 2014, p. 83); como el principio de prevención, que pretende “que las acciones de los Estados se encarrilen a evitar o minimizar los daños ambientales, como un objetivo apreciable en sí mismo...” (CCC, STC. C-449/15); surgen de los postulados de economía de bienestar escritos en los años veinte del siglo anterior por Pigou, quien fue el primero en buscar el desarrollo de los mecanismos en cuestión dando origen al concepto de externalidades.

Este último es un concepto económico que se basa en gravar las actividades de producción y consumo con un precio mayor, en relación con el nivel del impacto real esperado, con la finalidad de prevenir el daño.

Y es que, según estos criterios los problemas ambientales —como lo señalamos antes— son a la postre externalidades que deben ser corregidas, logrando así que quien produce daño ambiental asuma su responsabilidad. Algunos autores señalan incluso que la afectación que pueden producir en el precio las externalidades ambientales puede influir en cuestiones tan importantes como las inversiones.

Lo que se busca es que logremos contar con acciones para proteger al medio ambiente, de esta manera, los individuos que realicen actividades económicas relacionadas con este bien tanpreciado, asumirán los gastos o los beneficios correspondientes dando origen al concepto de internalización.

Estos instrumentos influyen sobre los costos-beneficios y buscan cambios de comportamiento en los agentes contaminantes. Cabe destacar que las actividades productivas tienen como consecuencia negativa el costo ambiental, así como también generan un beneficio que es recibido por la sociedad por alcanzar el objetivo de una política pública, de esta manera “a mayor relación costo- beneficio, mayor bienestar social y eficiencia económica” (Palos, 2012, p. 11).

Mediante la inclusión de los costos ambientales se logra internalizar el precio que produce el deterioro ambiental, para que esto se pueda ver reflejado en el impacto social.

El inicio de la aplicación de los instrumentos económicos se da a partir de los años ochenta. Un estudio de la OCDE reflejó como existentes 153 clases de instrumentos económicos de intervención ambiental, de los cuales 81 corresponden a impuestos ambientales.

En los años noventa, a partir de un estudio hecho a los países de la OCDE, se logró establecer que 169 instrumentos económicos fueron usados en 23 de los países miembros; y, es que estos instrumentos tienen como una de sus características más importantes la diversidad de mecanismos para resolver problemas específicos.

En nuestra opinión de los tres tipos de mecanismos analizados —aunque todos son importantes— los instrumentos económicos son los mejor vistos ya que no tienen un tinte castigador, puesto que consideran el principio de quien contamina paga, con lo que se garantiza que, quien causa el daño ambiental es responsable del mismo y debe repararlo proporcionalmente. Así también, consideramos que son muy diversos los tipos de instrumentos de carácter económico, lo que permite su aplicación en muy distintas situaciones, por lo que las autoridades nacionales deben promover su uso para fomentar la internalización de los costos ambientales, priorizando el interés público e intentando no distorsionar el comercio ni las inversiones internacionales.

A lo mencionado cabe agregar —algo que sería muy interesante y que nosotros propondríamos— el uso combinado de estos instrumentos, pues con esto se lograrían resultados preferibles y podría ser mejor visto por la ciudadanía en general.

Una vez examinados los mecanismos públicos de protección ambiental pasamos a continuación a estudiar los diferentes modelos de tributación ambiental, señalados por Palos Sosa, entre los que se encuentran el extensivo y el de reforma fiscal verde, los cuales tienen sus aciertos y falencias.

Modelos de Tributación Ambiental

Modelo Extensivo

A partir del siglo XX y hasta la actualidad, la mayor parte de países desarrollados han puesto en práctica reformas ambientales profundas, por medio de modelos, puestos en aplicación a través de cambios de calado en sus ordenamientos tributarios.

El primero de estos modelos es el extensivo, el cual trata de lograr una alteración de la jerarquía de los principios impositivos en beneficio de la eficiencia, la equidad y la sencillez. A continuación, puntualizaremos las características de este modelo en los países de la OCDE y las medidas utilizadas, las que consideramos pueden ser de mucho valor para países como el Ecuador.

Las particularidades del modelo en cuestión según Palos Sola (2012) son en resumen las siguientes: que exista una atención prioritaria al criterio de eficiencia económica, en el sentido de tener presente siempre la relación costo-beneficio; el rescate necesario del principio de sencillez administrativa, buscando que las normas y procedimientos sean de fácil comprensión; la relevancia del principio de equidad horizontal, en el sentido de que a condiciones iguales deben darse respuestas iguales; y, la disminución del criterio de equidad vertical, según el cual a condiciones diferentes deben darse respuestas diferentes.

Nos parece que de lo señalado se puede evidenciar que este modelo tiende hacia los postulados justicia, y para coadyuvar a su mejor aplicación, con la finalidad de priorizar el principio de equidad horizontal sobre el de equidad vertical, creemos que podría empezarse por buscar la mayor cantidad de similitudes existentes entre los diferentes casos que se presente y considerarlos con base en esto “iguales” pudiéndoseles aplicar las mismas condiciones, lo que sería importante también para cumplir con el principio de eficiencia.

Ahora bien, la misma autora indica que las medidas que deben utilizarse en este modelo son: la extensión de bases imponibles, eliminación de tratos preferenciales, reducción de sistemas generalistas de incentivos, reducción del número de tramos en la tarifa de impuesto a la renta, reducción en los tipos estándar del impuesto a la renta a las sociedades, mayor imposición directa, incremento de tipos de IVA y restricción financiera.

De igual forma, creemos que las medidas mencionadas están relacionadas con lograr un modelo justo de tributación ambiental, sobre todo cuando se habla de cuestiones como priorizar la imposición directa o evitar que por una mala técnica legislativa se puedan dar tratamientos preferenciales.

Es así que no cabe duda de que se trata de un modelo cuyas características resultan interesantes sobre todo en nuestro país, pues la gran mayoría de las mismas concuerda con los principios tributarios establecidos en nuestra Constitución, principalmente, con la equidad, la proporcionalidad y la justicia como lo hemos sostenido.

Modelo de Reforma Fiscal Verde

Se entiende por “... reforma fiscal verde la asociación entre cambios tributarios y protección ambiental” (ICE, 2002, p. 36). Este modelo según Palos Sosa de reforma es una variante del modelo extensivo. Se basa en la búsqueda de soluciones fiscales eficientes y sencillas, manejando un cuadro de soluciones técnicas conocido “... tributos menos altos y más anchos, reducción de tratamientos preferenciales y de tipos marginales, tramos e incentivos, cambio en el peso relativo de los diferentes tributos en favor de la imposición indirecta” (Palos, 2012, p. 30).

Coincide con la autora Gago Rodríguez (2008), en el sentido de que en este modelo pretende reducciones en la imposición directa con nuevos impuestos ambientales, en un marco de neutralidad recaudatoria, por lo que ésta parece ser una característica definitoria del mismo y que en nuestra opinión lo diferencia totalmente del modelo extensivo que prioriza la imposición directa lo que en nuestro criterio lo hace más justo.

El modelo en cuestión puede generar ganancias de naturaleza exclusivamente ambiental, derivada de una especie de carácter correctivo de los impuestos y es aplicado en varios países, entre ellos: España, Dinamarca, Suecia, Alemania, Gran Bretaña, Holanda, Finlandia, Países Bajos, Argentina, etc.

El esquema general de este modelo busca la asignación de un papel estratégico a la imposición ambiental. Además de los objetivos ambientales (dividendo ambiental), se le atribuye el objetivo fiscal de alterar la estructura ambiental aumentando la imposición indirecta, según sus seguidores pretende un modelo con recaudación estable que persiga la reducción de las distorsiones impositivas (dividendo económico-fiscal).

Ahora bien, las fases para adoptar este modelo son básicamente tres según Palos Sosa (2012): la revisión y limpieza del sistema fiscal existente con incorporación de impuestos recaudatorios; la incorporación progresiva de impuestos ambientales indirectos; y, la incorporación simultánea de sistema de compensación para los grupos de contribuyentes y los sectores industriales afectados a través de exenciones e incentivos para el uso de tecnologías limpias.

Al respecto cabe señalar que, en nuestra opinión, las indicadas fases, no son específicas para un modelo determinado pues son sumamente generales. Lo que sí, se vuelve a mencionar la implementación de impuestos ambientales indirectos, es decir reluce nuevamente como característica de este modelo la tributación indirecta, por lo que reiteramos que el mismo no es el más justo y su implementación sería difícil en países como el Ecuador donde por mandato constitucional se debe priorizar los tributos directos.

El modelo de reforma fiscal verde busca mantener un clima de neutralidad impositiva, en el que nuevas formas de tributación indirecta sobre energía, pesticidas, vertederos, fertilizantes, etc., permitan reducir la recaudación proveniente de otras fuentes utilizadas por el sector público como por ejemplo la renta (Sánchez-Macías, 2005).

Entonces el modelo en cuestión tiende a buscar, entre otras cuestiones, compensar las pérdidas recaudatorias con la imposición ambiental, lo cual nos parece sumamente negativo, pues ese no es el fin de este tipo de tributos como bien lo sostiene Sánchez Macías (2005).

Lo mencionado reafirma nuestra opinión en el sentido de que el modelo de reforma fiscal verde no es el más óptimo, sobre todo porque prioriza la tributación indirecta; y, además pretende que los tributos ambientales tengan como fin principal el recaudatorio, es decir, se busca que se pague por contaminar, lo cual es totalmente opuesto al objetivo que nosotros a lo largo de este libro hemos pretendido dar a este tipo de erogaciones.

Por lo señalado consideramos más conveniente el modelo extensivo —ya que como lo mencionamos en líneas anteriores— éste busca mayor imposición directa y postula importantes principios de la tributación; volviendo al sistema tributario más justo y amigable.

Cabe señalar para finalizar que creemos que este modelo es el apropiado para el Ecuador, ya que de acuerdo con la Constitución es sumamente acorde con los principios que el mismo postula, lo cual es plausible, pues es el mejor camino hacia una justicia tributaria.

Naturaleza el Bien Ambiental y el Debate: Tasas y Contribuciones versus Impuestos para Proteger el Bien Ambiental

El Bien Ambiental, como Bien Público y Bien de Dominio Público

En el tema en cuestión el primer avance realizado por el derecho, respecto al compromiso del cuidado del medio ambiente, consistió en determinarlo como un bien jurídico protegido. El medio ambiente empezó a ser considerado, entonces, como un bien jurídico autónomo que posee las características suficientes y la sustantividad, necesaria para no ser confundido con derechos, como la vida o la salud, conexos pero independientes de aquel.

Ahora bien, para establecer la naturaleza de este bien jurídico es necesario partir de que en un inicio el agua, el aire y otros elementos, que conforman el medio ambiente, fueron considerados como *res communes omnium* (cosas que por su naturaleza no son susceptibles de apropiación), porque son aptos para el disfrute de todos gracias a que existen en abundancia y tienen una continua regeneración y, por esta característica de ser patrimonio de todos, se contemplaban que estaban privados de una tutela jurídica concreta.

Empero, lo señalado anteriormente ha quedado en el pasado y en la actualidad “... el bien ambiental es un bien público, protegido por medio del régimen a que está sometido y que es el dominio público” (Jiménez, 1998, p. 97). Es un bien público porque pertenece o es provisto por el Estado a cualquier nivel y además está disponible para todos. Es, en cambio, un bien de dominio público porque está afectado a un fin público. Los bosques no son bienes de dominio público por ser bosques, sino porque están destinados a un fin público.

Visto lo anterior, colegimos que la afectación a un fin público determina el gravamen de los bienes de dominio público ya que crea una servidumbre jurídico-pública o administrativa, que concede un señorío real, de talante jurídico público específico sobre el bien, con facultades de uso y disfrute, por un lado y, deberes de conservación por otro.

El Debate Tasas y Contribuciones versus Impuestos para Proteger el Medio Ambiente

Desde nuestra perspectiva no hay duda respecto a la posibilidad de implementar tributos con finalidad extrafiscal según la doctrina más actual, al igual que lo contemplado en la Constitución y la normativa interna ecuatoriana, no solo en defensa del postulado de Estado social, sino con otros fines.

Una vez que en el capítulo anterior realizamos una breve diferenciación entre tasas, contribuciones e impuestos, en el sentido de que, los dos primeros son tributos vinculados que requieren una actuación del Estado, mientras los impuestos no; en este punto ahondaremos en la búsqueda de la categoría tributaria que por sus elementos configuradores resultaría más idónea para proteger el medio ambiente.

Es decir, como lo indicamos:

... El impuesto es el tributo cuyo hecho imponible es definido sin referencia alguna a servicios o actividades de la administración. Por ende, el impuesto es el tributo por antonomasia: se paga porque se ha realizado un hecho, sin que la obligación tributaria se conecte causalmente con actividad administrativa alguna. (Corte Suprema de Justicia de San Salvador [CSJSS], STC. 43-2006)

Por lo que tiene una gran variabilidad de usos. Ahora bien, partiremos de señalar que en principio no es difícil creer que las tasas son las figuras más adecuadas para la implementación de una política orientada hacia la conservación del ambiente, considerando, sobre todo, que como lo indicamos anteriormente el bien ambiental es un bien de dominio público, lo que al parecer nos acorrala a este tributo.

Señalamos lo anterior, ya que las tasas han sido consideradas, por autores como Plazas-Vega (2006) de la siguiente manera:

La tasa es una prestación tributaria establecida por la ley, a favor del Estado como titular directo o indirecto, originada por una actividad de interés público o colectivo directamente relacionada con el contribuyente, *o por la utilización de un bien de dominio público*, que no obstante de ser indispensable para él, tiene lugar en virtud de su solicitud, y cuya cuantía tiene como criterio de referencia el costo de la actividad o de la disponibilidad del bien de que se trate [énfasis agregado]. (pp. 187-188)

Es decir, se ha pensado que el hecho generador de la tasa puede estar relacionado con un bien de dominio público, que en este caso sería el medio ambiente, lo que como mencionamos nos puede llevar a colegir que éste es el tributo más apto en cuanto a protección ambiental se refiere.

De modo similar al concepto citado, la normativa española establece en la Ley 58/2003, General Tributaria de España (LGTE) lo siguiente:

Tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en *la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público*, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o las actividades no sean de solicitud voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado. (LGTE, 2003, Art. 2, Núm. 2, Lit. a)

Retorna la referencia a la relación que tiene el hecho generador de la tasa con los bienes de dominio público, tanto es así que en este país es donde ha predominado la utilización de tasas con fines ambientales.

No obstante, de lo señalado, existen otras definiciones de las tasas en las cuales no se hace referencia alguna a los bienes de dominio público. Así, por ejemplo, el Art. 16 del Modelo de Código Tributario para América Latina, establece que la tasa “es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente”, criterio que, si bien en su época fue considerado un aporte a la doctrina de esta parte del mundo, pensamos que se encuentra muy alejado de los conceptos actuales de este tributo.

Dentro de la doctrina hay conceptos más modernos y, que tampoco hacen referencia al hecho generador de la tasa relacionado con los bienes de dominio público, así por ejemplo, Valdés-Costa (1996), indica que “la tasa es el tributo cuya obligación está vinculada jurídicamente a determinadas obligaciones del Estado relacionadas directamente con el contribuyente” (p. 143); o, Villegas (1984), propone que “la tasa es un tributo cuyo hecho generador está integrado con una finalidad del Estado divisible e inherente a su soberanía, hallándose esta actividad, relacionada directamente con el contribuyente” (p. 96).

Sin embargo, a pesar de lo mencionado, en relación con que en ciertos conceptos de tasa no se hace ninguna mención a los bienes de dominio público, autores como Kluth (1997), defienden que la admisibilidad de contribuciones y tasas con fines ambientales se basa en la vinculación de la administración

pública con fines ambientales (eliminación de basura, residuos,), vinculación de la cual deriva la potestad para modificar la regulación y organización del servicio.

Otro argumento a favor de las tasas y de las contribuciones especiales tiene origen en la doctrina alemana. Partiendo de que los impuestos no constituyen contraprestación de alguna particular prestación de carácter público y, que con ello es cuestionable que a través de los impuestos pueda realizarse la idea de Pigou, que consiste en internalizar las externalidades.

Al respecto, cabe indicar que en nuestro criterio la doctrina alemana parte de un error, pues ninguna de las especies de tributos constituye una contraprestación, todos los tributos son prestaciones. No obstante, es cierto que estos tributos hacen más fácil que se cumpla el principio de internalización, ya que las tasas y las contribuciones gravan la responsabilidad de costes ocasionados individualmente.

No puede negarse que en este sentido tiene cierto peso el argumento señalado, pues las tasas y contribuciones pueden hacer suficientemente clara la responsabilidad individual de los agentes contaminantes sobre los costes externos ocasionados, ya al aludir a los tributos ambientales la opinión de la doctrina es unánime en relación con la necesidad de divisibilidad del servicio, cuando el mismo constituye el hecho generador.

Aguilar e Iza (2005) saca a relucir aquí el tema de la justicia, señalando que las tasas y contribuciones plantean menos inconvenientes que los impuestos debido a su característica retributiva no contributiva, pues la contribución especial solo la debe un ciudadano del conjunto de ciudadanos que recibe un aumento en el valor de sus bienes y, la tasa quien obtiene una ventaja individual de una actividad administrativa. Consideramos que el autor parte de un grave error, pues todos los tributos son contributivos, ninguna de las tres especies tiene el carácter de retribución.

Ahora bien, los tributos distintos de los impuestos en nuestro criterio presentan dificultades difícilmente salvables. El problema de las tasas y de las contribuciones en la internalización reside sobre todo en la identificación del causante de la contaminación, pues la problemática ambiental está integrada por varias actividades con origen en un número indefinido de actores, razón por la cual en la gran mayoría de los casos es inidentificable el responsable de la contaminación.

Otro argumento en contra de la utilización de las tasas y contribuciones con fines ambientales, es que no son figuras tributarias aptas para producir efectos incentivadores. Y es que:

Aun cuando en las tasas, por ejemplo, por el servicio de recogida de basura, el problema de justicia parece resuelto al pagar el usuario una cantidad proporcionalmente correspondiente al servicio obtenido, y además de que dicho ejemplo se apegue al principio rector quien contamina paga, no puede calificarse el ejemplo dado como una medida medioambiental, en la medida en que la cuantía de la recaudación tenga como límite máximo el coste del servicio. (Falcón y Tella, 1996, p. 679)

Concordamos con la opinión planteada, puesto que, en dicho supuesto, es la actividad financiada, como por ejemplo, la recolección de basura, la que tiene una finalidad ecológica y, no la tasa misma. Así en nuestro criterio "... deberá ser la categoría tributaria del impuesto la que sirva de médula en un sistema tributario que ponga a disposición de la causa ambiental sus diversas figuras" (Jiménez, 1998, p. 105).

En cambio, a diferencia de las tasas y contribuciones, el impuesto no grava a los sujetos pasivos que producen daños ambientales con los costes de los que son responsables. Su objetivo está direccionado a alcanzar los estándares de política ambiental que se pretende conseguir.

Continuando con el análisis y tomando como punto de partida que, bajo nuestro punto de vista, es el impuesto la base de nuestro sistema tributario, hipotético protector del medio ambiente, consideramos necesario indicar también que queda un espacio importante para las tasas y las contribuciones, tributos estos últimos que pueden servir como un apoyo a la primera figura.

Las tasas y contribuciones según la opinión de Jiménez Hernández (1998), deberán aplicarse en los casos en que la propia actividad gravada coincida con el hecho imponible, por ejemplo, en las concesiones administrativas que afecten al medio ambiente, en los servicios prestados por el Estado en una actividad en favor del medio ambiente o la ejecución de una obra que tenga finalidad ambiental, pero tomando en cuenta el costo del proyecto.

Para concluir esta parte diremos que concordamos con la posición de Falconí y Tella (1996), cuando estima que el impuesto es la figura tributaria más apta si se trata de proteger el derecho a un medio ambiente sano, sobre todo por su versatilidad, ya que ha llegado a sostenerse que el mismo tiene como hecho generador cualquier cuestión que no sea una actuación o, más precisamente, una actividad estatal.

Este punto es fundamental, pues como se ha visto la discusión del uso de un tributo frente a otro para la protección del medio ambiente no ha sido pacífica, y resulta trascendental establecer cuál de los instrumentos que señala la tipología tributaria para la mejor realización del objetivo planteado.

En el caso de las tasas y las contribuciones siempre será necesaria una actuación estatal de por medio, por lo que el legislador carece de libertad al momento de configurar estos tributos. Es decir, como bien lo indica Roza Gutiérrez (2003) “los condicionamientos de la estructura de las tasas y las contribuciones limitan la realización de un objetivo extrafiscal” (p. 187), como lo es la protección del medio ambiente.

El Hecho Generador de los Tributos Ambientales y la Afectación de la Recaudación de los mismos ***El Hecho Generador en el Tributo Ambiental***

El hecho imponible o hecho generador es sin duda, el elemento más importante en la estructura de un tributo, siendo un punto que llama la atención y que se presta a una mayor discusión, cuando se trata de tributos ambientales, por estar ligado al fundamento del tributo, a la configuración del mismo y a su utilización para determinados fines.

No es este el lugar para discutir la existencia de los tributos ambientales en relación con el principio de capacidad económica, esto ya lo hicimos anteriormente, aquí es suficiente decir que, si aceptamos que la capacidad contributiva es un límite a cualquier utilización extrafiscal del tributo, es respetando dicho límite como el tributo con fines distintos a los recaudatorios puede ser diseñado sin contradecir la normativa.

Como lo hemos sostenido a lo largo de esta obra y, sobre todo, cuando tratamos el principio de capacidad contributiva relacionado a los tributos ambientales, no es que por su carácter de ambientales sean sin discusión alguna inconstitucionales, lo que ocurre es que el legislador debe aplicar la más adecuada técnica legislativa para respetar todo el sistema jurídico al crear estos tributos.

No obstante, vale la pena resaltar que para que un tributo ambiental sea coherente con los fines que persigue, el mismo no puede basarse, al momento de tomar en cuenta la capacidad contributiva, en un hecho que no se encuentre relacionado de algún modo con el daño al medio ambiente, pues ello atentaría contra la justicia.

Es decir, no se puede crear un impuesto ambiental que grave en función, por ejemplo, a los ingresos que reciben las personas, tomando este parámetro para establecer la capacidad contributiva; el presupuesto de hecho de los tributos creados para proteger el medio ambiente debe configurarse de acuerdo con el principio quien contamina paga.

Lo señalado no quiere decir que debemos enfrentar el principio de capacidad contributiva con el principio quien contamina paga, pues este último no es un principio específico del derecho tributario, por lo que no puede equipararse al primero. Quien contamina paga es un precepto informador de la política ambiental, que no se restringe a una sola disciplina como lo es la tributaria. Es un precepto informador de todas las disciplinas que buscan la equidad en el plano ambiental, entendida ésta como la responsabilidad que debe asumir el agente causante de la contaminación, sin duda proporcionalmente.

Intentamos hacer notar que entonces los tributos ambientales en general, no solo los impuestos, no pueden fundamentar el hecho generador en una capacidad contributiva que nada tenga que ver con el derecho al medio ambiente. El contribuyente que los paga debe hacerlo porque ha contaminado o porque potencialmente pueda contaminar, situación por la cual debe contribuir a la función pública de preservar el medio ambiente con base en la solidaridad con el colectivo del que forma parte.

Es así que el hecho generador del tributo medio ambiental sin dejar de lado la capacidad contributiva, sin duda fundamento de la imposición, debe tomar en cuenta el tantas veces mencionado precepto quien contamina paga. Como lo ha señalado una sentencia del Tribunal Constitucional de España:

... El sistema tributario en su conjunto como cada figura concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados... A ello no se opone tampoco el principio de capacidad económica... pues el respeto a dicho principio no impide que el legislador pueda configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones extrafiscales. (TCE, STC. 37/1987)

Lo dicho no justifica de ninguna manera que el tributo ambiental pase por alto el principio de capacidad contributiva, pues los fines no fiscales o extrafiscales no pueden desconocer la relación establecida constitucionalmente entre imposición y capacidad contributiva.

Si se toma en cuenta todo lo señalado hasta aquí, podemos decir entonces que el presupuesto de hecho de los tributos ambientales debe recaer en aquellos actos o situaciones que, si bien demuestran cierta capacidad de pago, estén relacionados con el medio ambiente, condición ésta que en la fiscalidad ambiental se presenta *sine qua non*.

Señalamos a continuación algunos impuestos ambientales de España que toman en cuenta la capacidad contributiva y cuyo hecho imponible se encuentra vinculado al medio ambiente:

Así, por ejemplo, el canon de saneamiento de Navarra (Ley Foral 10/1988 de 29 de diciembre) es un tributo ecológico cuyo hecho imponible está configurado por el vertido de aguas residuales, actividad netamente contaminante; o bien el impuesto gallego sobre contaminación atmosférica o el similar impuesto francés sobre polución atmosférica, ejemplos de impuestos ambientales cuyos hechos imponibles se determinan por la emisión efectiva de sustancias contaminantes a la atmósfera. Los citados casos, no obstante estar conectados sus hechos imponibles con actos puramente contaminantes, denotan cierta capacidad contributiva al relacionarse, el primero con el consumo del agua y los siguientes con la actividad económica industrial. (Jiménez, 1998, p. 134)

Entonces, el tributo ambiental es una figura para salvaguardar los intereses colectivos, como lo es el bien ambiental; y, que el mismo debe tomar en cuenta tanto el principio quien contamina paga como la capacidad contributiva.

La Afectación de los Impuestos Ambientales

Es necesario partir de señalar que, si examinamos lo que ocurre en la actualidad en la mayoría de países de la OCDE, se advierte que los tributos ambientales han sido utilizados más para la prevención del

daño del medio ambiente, que para el saneamiento del mismo cuando ya está afectado, elaborando para el efecto inclusive planes ambientales a futuro desde hace ya algunos años.

En el caso ecuatoriano esto es de gran importancia y repercusión pues como lo hemos sostenido tanto, la política tributaria como la política ambiental, tienen entre sus objetivos proteger el derecho a un medio ambiente sano; y, con esto se reafirmaría lo planteado, en el sentido de que no es necesaria una violación contra este derecho para actuar, sino que se pueden establecer políticas públicas con la sola finalidad de precautelarlos de mejor manera.

Ahora bien, para estudiar el destino que deben tener los recursos obtenidos a través de impuestos ambientales consideramos necesario partir de que la afectación fiscal se refiere a:

... Que lo recaudado por un tributo se destina a un gasto público concreto. Es decir, se trata de una excepción a la teoría general clásica, según la cual los ingresos obtenidos por la aplicación de los tributos deben ir a formar parte de los ingresos del presupuesto general del Estado (Montero-Traible, 1977, p. 199)

Dentro de la doctrina clásica según la cual como dijimos no se puede establecer específicamente el uso que debe darse a lo recaudado por los tributos tenemos a Montero Traibel (1977), quien considera que el elemento destino excede la órbita del derecho tributario, por lo que debe regularse por leyes de carácter presupuestario, de tal modo que sean éstas las que indiquen lo que se hará con lo recaudado.

En esta misma línea opina Villegas (1984), para quien al obtenerse el recurso el tributo se agota, y con este todo el aspecto tributario, afirma "... todo lo atinente al destino y administración del recurso ya obtenido es materia del orden presupuestario" (p. 98), por lo que el producto de los tributos puede ser empleado para financiar los gastos generales del Estado.

Sin embargo, de lo mencionado, parte de la doctrina tributaria, al estudiar el destino de los tributos, analizando cada una de sus especies, ha establecido que los impuestos son tributos sin afectación, mientras que lo recaudado por la aplicación de las tasas y las contribuciones por su naturaleza es necesario que vaya a un fin específico.

Es así que, por ejemplo, en relación con las tasas, el artículo 16 del Modelo de Código Tributario para América Latina (MCTAL), ha contemplado específicamente que el producto de este tributo no puede tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación. En el mismo sentido Plazas Vega (2006) señala que al ser la tasa un tributo vinculado, su fin "... es la financiación del servicio o actividad que la origina" (p. 202).

Para Valdés-Costa (1996) también "... el producto de la recaudación de las tasas debe tener como único destino las necesidades financieras del servicio correspondiente" (p. 160). Este autor es claro respecto a que se trata de un requisito para la creación del tributo, señalando que es necesario establecer legalmente que el producto de la tasa vaya al servicio por el que se cobra y no a servicios ajenos.

Las contribuciones especiales han seguido la misma suerte que las tasas, así por ejemplo el Modelo de Código Tributario del CIAT (2015, Art. 5) establece que las mismas al ser tributos vinculados tienen un fin específico, de esta norma luego de definirse a este tributo se encuentra contemplado que "su producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituyen el presupuesto de la obligación".

Al respecto, creemos que, la norma que crea una tasa o una contribución sí debe establecer que el producto de la misma será destinado al servicio, obra o gasto por el que se cobra; y, efectivamente debe ser utilizado para el efecto sobre todo por razones de ética y transparencia, pues al tratarse de tributos vinculados no es justo que vayan a financiar el gasto público en general, ya que estos valores han sido devengados solamente

por los individuos en quienes se ha particularizado el servicio o por quienes hayan sido beneficiados por la obra o gasto.

Sin embargo, recalcamos que nos referimos a que debe ser establecido legalmente el destino que debe darse a lo recaudado por estos tributos, pero consideramos que el fin para el que en realidad sean utilizados como se ha señalado anteriormente por algunos autores excede el campo del derecho tributario.

Enfocándonos en lo que debe ocurrir con el producto de lo recaudado por la aplicación de impuestos ambientales, partimos de señalar que de acuerdo a lo dicho éstos deberían pasar a formar parte del presupuesto general del Estado al tratarse de tributos no vinculados. Empero, al examinar la doctrina que se ha pronunciado en el tema se advierte que existen dos corrientes acerca del destino que deben tener los recursos de los impuestos ambientales. La primera, en la que se indica que la recaudación de éstos debe destinarse al presupuesto general de cada país; y, la segunda, para la cual los impuestos ambientales son tributos para fines determinados por lo que "... de acuerdo al principio, el contaminador paga, el propósito de la recaudación es generar un ingreso específico que se lo destina directamente a fines ambientales" (Arnaldo , 2007, p. 118).

En relación con la primera corriente hacemos hincapié en que la misma parte de considerar que todos los tributos son ingresos ordinarios del Estado que deben servir para la consecución de sus fines de modo general; mientras que, para la segunda corriente, al tratarse de tributos que gravan determinadas actividades que impactan negativamente al medio ambiente, los recursos recaudados deben tener siempre un destino o fin ambiental.

En nuestra opinión, no es incorrecta la aseveración de que el dinero recaudado por la aplicación de los impuestos debe pasar al presupuesto general de cada país, al menos desde el punto de vista teórico, pero consideramos que en el caso de los impuestos ambientales puede hacerse una excepción, puesto que cabe que el producto de los mismos sea utilizado para el mantenimiento, mejoramiento o resarcimiento del medio ambiente, pero por una decisión estatal.

Es decir, teóricamente los impuestos incluidos los ambientales van a financiar el presupuesto general del Estado, tomando en cuenta sobre todo su naturaleza de tributos no vinculados, a pesar de lo cual se puede tomar la decisión interna de que éstos sean utilizados para fines ambientales específicos, pero ya como una política que busque cerrar el ciclo para el que fueron creados.

En consecuencia, como bien lo sostiene Heady (2002):

... Los recursos fiscales son una pieza fundamental en el quehacer del gobierno de cualquier país y los recursos obtenidos por aquellos relacionados con el medio ambiente además de generar ingresos susceptibles de ser utilizados para satisfacer las necesidades de prioridad nacional, pueden promover otros aspectos relevantes para el medio ambiente. (p. 63)

Es así que el producto de los impuestos ambientales puede y sería interesante que se utilice para fines ambientales, pero que, bajo nuestra concepción, como lo mencionamos al revisar las tasas y contribuciones especiales, el destino que se dé a los impuestos ambientales, al igual que a cualquier tributo, es una cuestión que compete al derecho presupuestario, y que por lo tanto no es materia de un análisis más profundo por nuestra parte.

Ahora bien, los tributos afectados se encuentran presentes en muchos de los sistemas tributarios actuales y de forma importante, cuando se trata de tributación ambiental, pues a pesar de que lo recaudado como producto de los impuestos ambientales en principio no difiere de lo recaudado por otros impuestos, en la práctica la corriente ha sido afectar los ingresos de estos tributos a gastos relacionados con el medio ambiente, destinándose incluso a agencias encargadas del medio ambiente.

En el Ecuador no se ha establecido hasta el momento, específicamente, que algún impuesto ambiental deba tener un destino o afectación específica, pero en otros países como España sí existe, por ejemplo, el impuesto gallego sobre contaminación atmosférica, establecido en la Ley 12/1995, de 29 de diciembre, cuyo artículo cuarto establece que los ingresos que provengan de dicho impuesto serán destinados a financiar las actuaciones de la comunidad en materia de protección ambiental y de conservación de recursos naturales.

Y es que, podemos entender en principio que las funciones y necesidades estatales generales deben ser satisfechas con el dinero que va al presupuesto general del Estado, mientras que aquellas funciones para las que se creó un tributo específico deben ser cumplidas con los ingresos obtenidos del mismo. Lo propio ocurre si el tributo (tasas y contribuciones especiales) es creado por un Gobierno Autónomo Descentralizado en el caso del Ecuador.

Ahora bien, la jurisprudencia alemana ha señalado algunos presupuestos bajo los cuales son válidos constitucionalmente los impuestos afectados, los cuales salvando ciertas diferencias pueden ser aplicados para el caso ecuatoriano. Dichas condiciones son las siguientes:

La primera condición es la homogeneidad del grupo social gravado, pues quienes sean considerados como sujetos pasivos deben tener ciertas características comunes. Como segundo presupuesto es necesario que exista una vinculación entre el contribuyente y el destino de la recaudación, ya que esta vinculación debe dar origen a responsabilidad; y, la tercera y última condición tiene que ver con la necesaria aplicación de lo recaudado a favor de los contribuyentes que fueron gravados.

Es decir, no se pueden establecer tributos afectados, por ejemplo, a favor de los administrados que no erogaron determinado impuesto ambiental; o, señalarse como grupo gravado a personas que tienen características totalmente disímiles; ni tampoco pueden ser establecidos como contribuyentes quienes no tengan vinculación alguna con el hecho generador del tributo.

Nosotros concordamos como lo indicamos con la idea que los ingresos obtenidos por los impuestos ambientales deberían tener como destino precautelar, subsanar, buscar una mejora en el medio ambiente, entre otras actividades relacionadas con este bien, puesto que como lo señalaba la recomendación del Consejo de las Comunidades Europeas (CCE) de 3 de marzo de 1974, en la cual se adoptó el precepto el que contamina paga respecto de la aplicación de los ingresos por cánones:

El producto del canon podrá utilizarse para financiar:

- Las medidas que adopten los poderes públicos o las instalaciones montadas por los responsables individuales de la contaminación, para que presten un servicio especial a la colectividad reduciendo el nivel de contaminación por debajo del fijado. En este último caso solo deben compensar los servicios prestados de esta forma a la colectividad.
- La instalación para proteger el medio ambiente teniendo en cuenta la drástica reducción de las perturbaciones existentes, debiendo en este caso incorporarse a un programa plurianual. Cuando el producto de los cánones sobrepase el total de gastos de los dos apartados anteriores, se podrá utilizar ese excedente en el marco de la política de medio ambiente e incluso para la concesión de ayudas. (No. L 194/4)

Lo indicado tiene bastante sentido, puesto que la afectación no es contraria al principio quien contamina paga, que aboga por que sea el mismo agente contaminador quien soporte los gastos del daño ambiental producido, actitud que en sí mismo encierra el fundamento de la afectación. Y es que, bajo nuestra concepción, se trata de una vía de ida y vuelta, es decir de que, si bien se recauda por el daño al medio ambiente o para la protección del mismo, este dinero vaya a financiar gastos relacionados con este bien. Hemos señalado que los que

tienen que pagar los tributos ambientales son aquellos que han provocado o puedan provocar cierto grado de contaminación, razón por la cual el dinero recibido debe servir para restaurar el problema producido.

Inclusive en nuestro criterio, aunque no haya necesariamente un deterioro o daño ambiental que resarcir, sino que se crea con base en la política tributaria una contribución para mejorar las condiciones, por ejemplo, de un parque declarado como reserva natural, el dinero recaudado con dicho objetivo debería ser destinado a la conservación, mantenimiento y mejora del mismo.

El principio quien contamina paga proscribire las ayudas estatales financieras porque se supone que éstas son producto de los fondos generales y, porque atentan contra la responsabilidad individual que cada sujeto contaminador debe asumir, pero si son los mismos contaminadores los que contribuyen para luego ser beneficiados como miembros de la colectividad, el principio antes citado se cumple.

Advertimos entonces ahora que la discusión acerca de la afectación específica de los fondos obtenidos por los tributos medioambientales trae diversas críticas si se analiza desde el punto de vista tributario, pero desde el punto de vista ambiental la afectación es considerada una herramienta sumamente eficaz.

En el campo tributario la mencionada discusión se basa en que una política de este tipo produce ineficiencias, porque la cantidad de impuesto se determina conforme a la base de ingresos necesarios para una política determinada. El requerimiento entonces puede ser cada vez mayor, considerando que se pueden ir agregando costos ambientales que financiar.

Por lo contrario, entre los principales argumentos en favor de destinar el tributo en cuestión a fines específicos está el siguiente:

Siendo de carácter específico el público parece visualizar con mayor claridad a donde se dirige el tributo y por lo tanto se vuelve más aceptable. Es decir, hay una relación directa entre el pago del impuesto y el beneficio del fondo creado para fines ambientales. (Arnaldo, 2007, p. 138)

Nosotros compartimos esta opinión y consideramos que los tributos ambientales deben tener afectación.

Reforma Tributaria Ambiental y Valoración del Bien Ambiental

La Introducción de los Impuestos Ambientales en los Sistemas Fiscales

Para que los tributos ambientales sean factibles, efectivos y ecológicamente aceptables, deben introducirse en un nivel que demuestre claramente su relación con aspectos de índole ecológica.

En la mayoría de los casos es sumamente importante el logro de una cooperación intergubernamental, para manejar los problemas ecológicos que trascienden de los límites del gobierno local. Esta cooperación debería plasmarse por ley, pues el problema de las jurisdicciones suele provocar muchas veces una intervención tardía, por lo que la dificultad no puede ser atacada a tiempo, situación que sin lugar a duda es originada por un determinado responsable.

Así, si en un municipio se producen actividades contaminantes que produzcan daños ambientales a otro, para una intervención a tiempo sería interesante un acuerdo intermunicipal. Por ejemplo, en la legislación de Holanda se encuentra establecido un tipo de acuerdos intermunicipales que permite los siguientes acuerdos de cooperación:

1. Un organismo público conformado por un tribunal o consejo con un presidente.
2. Una comisión mixta (ley de acuerdos conjuntos) conformada por un tribunal o consejo, pero con menor poder que el anterior; y,
3. Elección de un municipio como municipio central para los acuerdos. (Arnaldo, 2007, p. 238)

Con un tipo de cooperación como el indicado se convierte en una posibilidad el hecho de que, por ejemplo, imponer impuestos sobre los vertederos de residuos en colaboración con los demás municipios, al igual que el establecimiento de muchos otros tributos cuya aplicación requiere un trabajo en grupo.

En el contexto internacional también sería interesante poder contar con acuerdos de cooperación, como, por ejemplo, entre los países socios de Mercosur, para que estos puedan colaborar entre sí, pues como lo señalamos anteriormente el problema ambiental se ha convertido en un problema internacional que requiere una respuesta en conjunto por parte de los países.

Ahora bien, es necesario analizar también la factibilidad de lo explicado, pues de lo contrario quedaría en una mera idea. Para ello partiremos de señalar que la factibilidad es un concepto que expresa si algo es viable, es una definición que encierra un manejo de posibilidades y de dificultades que harían en este caso la tributación ecológica una realidad.

Como analizamos en líneas precedentes existen tributos con fines extrafiscales desde hace mucho tiempo, que se iniciaron en el campo ambiental con una tributación de doble dividendo, relacionando las estructuras fiscales vigentes con los tributos ambientales.

Es decir, se mantuvieron los gravámenes establecidos que generalmente tenían un fin fiscal, al menos como principal en la mayoría de sistema tributarios; y, se fueron incluyendo a medida del transcurso del tiempo tributos que tenían como principal objetivo la protección del bien ambiental o se mejoraron los ya existentes.

No obstante, de lo mencionado, no debemos confundir el que se haya empezado a imponer tributos ambientales con el hecho de que, por ejemplo, en determinado país los ingresos obtenidos de la aplicación del impuesto a la renta, luego de la recaudación se hayan destinado a un fin extrafiscal como la protección del medio ambiente.

Y es que, conforme a nuestro criterio, una situación como ésta, excede del ámbito tributario y corresponde al derecho presupuestario, pues no se trata en realidad de una tributación medioambiental, sino de un impuesto a los ingresos que una vez recaudado pasa al presupuesto general del Estado, de donde luego se destina recurso para proteger el medio ambiente.

Por lo señalado, lo que debemos analizar es que haya dentro de determinado ordenamiento tributario, tributos que tengan como finalidad principal una cuestión ambiental, existiendo coherencia entre éstos y las circunstancias ambientales existentes; y, tomando como límite la normativa vigente en determinado Estado, sobre todo la Constitución.

Ahora bien, Rodríguez Méndez (2001) detalla:

La hipótesis del doble dividendo de la imposición ambiental hace referencia a los múltiples objetivos que pueden ser perseguidos con una reforma fiscal verde. Una reforma fiscal verde pretende introducir nuevos impuestos ambientales, o el incremento de los ya existentes, dentro de un paquete reformista más ambicioso que incluye a otros impuestos del sistema fiscal. (p. 7)

Es decir, la tributación ambiental en determinado país depende, específicamente, de las estructuras fiscales existentes y de la posibilidad de balancear la posible fricción que se puede dar entre tributos ambientales y tributos con fin fiscal. En nuestro criterio, la aceptabilidad de esto dependerá en gran medida del destino que se dé a los tributos ambientales, que como lo señalamos anteriormente es de suma importancia. De allí que “en conclusión el legislador podrá optar entre una política tributaria ecológica gradual o drástica según el enfoque que elija” (Arnaldo, 2007, p. 238).

La reforma tributaria ambiental, va a tener sin duda cuestiones a favor y otras en contra, pero esto dependerá del país donde se quiera introducir, es decir, cada opción de impuesto ambiental que se intente establecer en determinado sistema tendrá su propio conjunto de ventajas y desventajas.

La doctrina al analizar los diferentes instrumentos de política ambiental, ha concluido que los de carácter regulatorio son una opción atractiva cuando los gobiernos tienen información limitada sobre la efectividad del costo de las diferentes alternativas en las que la contaminación debe eliminarse. En comparación con estos instrumentos de regulación directa, los impuestos ambientales se consideran adecuados cuando la contaminación se puede medir fácilmente, lo que permite afectar al comportamiento contaminante, por lo que puede ser modificado.

En nuestra concepción lo indicado llevaría a pensar, que el Ecuador no es el país más apto para utilizar impuestos ambientales, ya que no existen instrumentos diversos como el sonómetro, por ejemplo, para medir la contaminación exacta, a diferencia de otros países como Estados Unidos de Norteamérica. Sin embargo, de lo cual, consideramos que tenemos formas de establecer al menos una contaminación bastante aproximada con la que podemos trabajar, mediante, por ejemplo, la contaminación del aire, meteorología física, estudios de calidad de aire, monitoreo de gases y vapores, procesamiento de datos y predicción, alquiler de equipos de medición, entre otros.

El impuesto ambiental incluye como lo hemos venido señalando la observancia del principio quien contamina paga. Este principio según la OCDE hace referencia a que los contaminadores deben soportar los gastos para asegurar que el ambiente esté en un estado aceptable, es decir, busca traspasar el coste de las llamadas externalidades negativas que recae sobre la colectividad en su conjunto a los agentes contaminadores.

De modo general, los impuestos ambientales se adhieren en todo o en parte a la forma establecida por la OCDE, así, por ejemplo, el principal objetivo de un impuesto pigouviano, que es un impuesto que busca corregir una externalidad negativa, es confrontar a quien contamina con los costos que impone a la sociedad, teniendo como finalidad que la conducta contaminante sea más cara.

Visto así el asunto, como advertimos, el uso de tributos ambientales es un tema complejo. Los distintos tipos de impuestos que pueden crearse para este fin no solo que deben respetar una serie de principios y tener una configuración específica, sino que deben incorporarse en una estructura constitucional, legal, e institucional que en veces no es favorable a estos tributos, lo que no ocurre en el Ecuador, pues nuestra normativa no solo que acepta sino que incluye dentro de los fines constitucionales la protección del derecho a un medio ambiente sano, sin limitación alguna de los instrumentos que debe utilizarse.

Antonio Arnaldo (2007) analiza de modo profundo los impuestos ambientales y advierte que las características de los mismos deben ser las siguientes:

- a) Base imponible. - Relativa amplia base imponible en términos de número de actores que sean responsables del impuesto. Tanto las emisiones como también los inputs y outputs de la producción sirven como base imponible.
 - b) Alícuota impositiva. - Las alícuotas son relativamente bajas a fin de inducir efectos incentivadores.
- (p. 153)

Respecto a lo señalado concordamos en que debe existir una base imponible conformada por la mayor cantidad de presupuestos de hecho posibles, es decir, que haya una gran gama de elección de las actividades o actos y actores a los que se los pueda gravar con impuestos ambientales. No obstante, respecto a la alícuota o tarifa consideramos que ésta debe ser progresiva tanto en los tributos de cuota variable como en los tributos de cuota fija, al menos si nos ajustamos a los preceptos constitucionales del Ecuador.

Así la base imponible del impuesto y la alícuota o en su caso la cuantía debe ser elegidos adecuadamente, como lo señalamos anteriormente éstas deben tener una íntima relación con el medio ambiente. Desde el punto de vista ambiental es importante también saber la manera en la que el impuesto afecta en la conciencia de los individuos.

Un asunto relacionado con este aspecto de la conciencia tiene que ver con que el impuesto sea aceptable, pues en veces es necesario utilizarlos para problemas ambientales que no son directamente percibidos por los sujetos, como, por ejemplo, el tema del agujero en la capa de ozono.

Al respecto sería importante que se tomen las siguientes consideraciones: que los impuestos ambientales que se incorporen a los diferentes sistemas tributarios sean de fácil entendimiento para los contribuyentes, que se incluyan de forma gradual; que se impongan haciendo relación entre la política ambiental y la política tributaria; al igual que debe establecerse claramente la forma de aplicación de los mismos teniendo en cuenta los objetivos para los que son creados, siendo importante respecto a esto último que tengan preferiblemente un fin claro y no varios confusos.

La Valoración de los Bienes Ambientales

En la toma de las decisiones públicas y privadas respecto de los usos alternativos que debe darse al medio ambiente, la realidad demuestra que priman factores de orden económico, por encima de las consideraciones ecológicas o ambientales. Este análisis que tienen un tinte netamente financiero deja por fuera muchos de los beneficios de la conservación del medio ambiente, que no se intercambian en los mercados por la dificultad en la valoración de los mismos.

Lo señalado lleva a que los seres humanos subestimemos los beneficios de la conservación ecológica, por lo que al momento de establecer costos éstos nos parecen demasiado altos, más aún si se analizan en términos del costo de oportunidad (usos alternativos sacrificados).

Es decir, cuando de establecimiento de tributos ambientales se trata, generalmente, las personas somos proclives a pensar que los mismos son muy elevados y que existen otras alternativas como las sanciones de orden administrativo, como la aplicación de multas. Lo señalado en gran parte se debe a que subvaloramos el medio ambiente.

Por lo tanto, al poder asignar valores al bien ambiental, lo que se pretende, principalmente, es crear una herramienta que permita medir bajo una unidad común los costos y los beneficios económicos en relación con cualquier decisión de orden ecológico que se tome.

Para ello es imprescindible contar con el diseño de políticas públicas encaminadas a regular el acceso y uso de los recursos naturales, pues la valoración económica juega un papel muy importante al momento de dar información relacionada con los beneficios sociales que trae un mejoramiento o protección ambiental.

Ya que los recursos ambientales constituyen una base para el crecimiento ecológico, los mismos son considerados como capital del cual la economía obtiene ingresos, no obstante, el deterioro del capital ambiental no aparece en las cuentas nacionales, razón por la cual el Producto Interno Bruto (PIB) o las tasas de crecimiento no demuestran el aporte del capital natural al sistema ecológico.

En este punto surge la interrogante de si es mejor una economía con altas tasas de crecimiento del ingreso nacional por la contaminación ambiental y altas tasas de deterioro ambiental, o si es preferible una economía con tasas bajas en ambos aspectos. Nos cuestionamos por lo tanto si acaso ¿Vale la pena un crecimiento económico a expensas de la degradación ambiental?

Para resolver esta interrogante creemos necesario partir de lo señalado en la sentencia C-703/10 de la Corte Constitucional de Colombia, que dice lo siguiente "... la mayor afectación del medio ambiente la constituyen causas antropogénicas, es decir, aquellas derivadas de la actividad humana, tendentes a la

satisfacción de sus necesidades...”. Continúa la sentencia indicando que:

La relación del medio ambiente con el factor personal compromete varios aspectos, pues no solo se trata de garantizar los derechos e intereses de las generaciones presentes, sino también los correspondientes a las generaciones futuras, ya que el patrimonio natural de un país pertenece a las personas que en él viven, pero también a las generaciones venideras, puesto que estamos en la obligación y el desafío de entregar el legado que hemos recibido en condiciones óptimas a nuestros descendientes. (CCC, STC. C-703/10)

Por lo que consideramos que no puede sacrificarse de manera extrema el ambiente so pretexto del crecimiento económico, pues estaríamos afectando no, solamente, nuestro presente sino nuestro futuro y el de nuestros descendientes; y, si los tributos ambientales logran altos valores de recaudación implica que están funcionando mal, pues no están cumpliendo con el fin extrafiscal para el que fueron creados. Sin duda en lugar de lograr el resultado deseado tendremos un medio ambiente cada vez más degradado. No podemos justificar las conductas señalando que pagando por lo contaminado se ha resarcido el daño, o que el valor pagado es una especie de autorización para continuar contaminando.

De tal manera que:

Lo que se pretende en la valoración es incluir dentro de estos indicadores económicos los efectos de la degradación ambiental, de tal forma que por ejemplo: los impactos económicos de la contaminación ambiental, las pérdidas por erosión, los gastos de salud... deben ser valoradas y registradas como reducciones del producto nacional bruto, es decir, el desgaste del capital natural debe calcularse así como se hace con el capital físico, ya que el daño ambiental de hoy reduce las posibilidad de obtener ingresos futuros. (Castiblanco, 2003, p. 42)

De modo general, los recursos naturales tienen la característica de ser bienes públicos, conforme lo indicamos con anterioridad, son bienes de libre acceso, motivo por el cual, al no ser bienes susceptibles de apropiación, pues no los produce el mercado y al no poder cobrar un precio por ellos, se aprovechan de modo sub óptimo.

Y es que, los bienes públicos de los que ya hablamos en líneas precedentes tienen dos características principales que son las siguientes: la primera, no exclusión, en el sentido de que se ofrecen a todas las personas que quieran tener acceso a ellos; y, la segunda, no rivalidad en el consumo, ya que, si alguien los utiliza estos bienes, no se reduce el potencial consumo de los demás.

Estos bienes están a disposición no controlada, su uso o disfrute no tiene ningún costo, pero en nuestro criterio si existe rivalidad en el consumo pues el que una persona haga uso, por ejemplo, de la explotación de madera limita a que otro individuo se pueda beneficiar de la utilización de este material.

Ahora bien, para una mejor explicación, por ejemplo, una persona que es dueña de una industria toma la decisión de producir determinado producto y toma en cuenta los costos privados en los que va a incurrir, no obstante, no considera que existen costos que —aunque la empresa no los contabiliza— son un costo para la sociedad. Estos son los costos externos.

Cuando las actividades de determinada persona generan cambios en otra y dichos cambios no se compensan, se producen las denominadas externalidades negativas, de las cuales la contaminación es un ejemplo muy claro.

No es posible valorar lo que no se conoce, al ser las personas las que se pronuncian sobre el valor de los bienes ambientales el resultado puede ser muy subjetivo, pues dependerá del grado de

educación, de conocimiento, e inclusive del afecto o desafecto que tengan por los bienes ambientales y su correcta valuación.

Se evidencia que existe un gran desconocimiento de los beneficios o de las funciones ambientales que cumplen, por ejemplo, los bosques, los páramos, los manglares, entre otros, aun en las instancias del gobierno donde se toman decisiones, las entidades encargadas del medio ambiente tienen desconocimiento acerca de los recursos naturales y su correcta valuación.

Los métodos que se utilizan para la valoración de los bienes son objeto de grandes críticas, algunas relacionadas con la precisión y, otras con la misma técnica usada. Son cuestionados los modelos utilizados como encuestas, pues se argumenta que con esto no se llega a conocer el verdadero comportamiento del individuo.

A pesar de que se continúa trabajando para que las parcialidades y sesgos dejen de afectar a los valores estimados, el reto para los investigadores es muy grande. A esto hay que sumar las políticas públicas inapropiadas que distorsionan los precios, ya que estos no reflejan los valores de mercado del recurso, lo que provoca un uso ineficiente o excesivo de los recursos naturales creando impactos ambientales negativos.

Los economistas tienen una idea en el sentido de que el bien ambiental se basa en los supuestos de racionalidad y soberanía del consumidor. En su opinión una persona sabe claramente lo que desea (racionalidad) y está en la capacidad de tomar decisiones que afecten a su bienestar (soberanía del consumidor). Así basándose en la elección racional los consumidores deberían considerar la afectación que causaría a su bienestar determinada decisión.

Indican también que, en su opinión, si un individuo nota un cambio de un servicio o bien ambiental que mejora su bienestar, seguramente va a estar dispuesto a pagar por él; por el contrario, si un bien o servicio ambiental desmejora el bienestar del individuo, seguramente no estará dispuesto a pagar por el mismo e inclusive se le debería ofrecer una cantidad de dinero por el daño causado. Y es que:

El concepto disposición a pagar es la manera genérica en que se mide el valor económico de cualquier bien o servicio. En otras palabras, tenemos necesidad de él mientras estamos dispuestos a desprendernos de otros bienes o su equivalente en dinero, a fin de disponer de él... (Castiblanco, 2003, p. 48)

La idea no es del todo absurda, si lo asociamos con la curva de demanda. Entonces el equilibrio entre la disposición a pagar (curva de demanda) y la disponibilidad del bien o servicio (curva de oferta) se expresa en el mercado por el precio.

Si pensamos en otros tipos de bienes diferentes del agua, del aire, de los bosques, en realidad lo que ocurre en el mercado es que existen diferentes opciones de compra ofertadas, ante las cuales el individuo decide qué producto elegir y cuánto pagar por él.

Señalamos lo anterior puesto que “cuando un bien o servicio ambiental simplemente existe y es provisto sin costo, es sólo nuestra disposición a pagar lo que puede describir su valor, independientemente de que se haga o no un pago” (Castiblanco, 2003, p. 48). La disposición a pagar es muy importante en la economía de mercado.

Desde un enfoque totalmente diferente señalamos que el estudio la economía ecológica empezó en el año 1980, y propone que el valor económico de los ecosistemas está relacionado con las características que tiene independientemente de las preferencias de los humanos.

Entonces se considera que el medio ambiente, con todo lo que lo conforma, tiene un valor independiente, formen o no parte de las preferencias de los seres humanos; pues es necesario ocuparse

de la naturaleza física de los bienes y considerar la escasez objetiva y la renovabilidad de los recursos empleados. Tampoco esta idea carece de sentido, sin embargo, nosotros consideramos que la valoración del bien ambiental requiere de una mixtura entre estas dos opiniones, tomando en cuenta lo que el bien valdría en el mercado condicionado por las preferencias humanas; y, también la escasez y renovabilidad del mismo. Se trata de una tarea ardua, los estudiosos seguirán investigado cómo poder dar un valor a los recursos ambientales.

Los Casos de Imposición Ambiental más Destacados en el Mundo

El origen del Derecho internacional al medio ambiente se da a inicios del siglo XX, por lo que uno de los primeros tratados con estas características fue la Convención para la Protección de los Pájaros Útiles a la Agricultura de 1902. Sin embargo, algunos autores señalan que este fue tema de agenda internacional desde los finales de los años sesenta, después del período de reconstrucción de la segunda guerra mundial, cuando el desarrollo del mundo se intensifica afectando los cambios en la biósfera.

Aunque ya analizamos lo que comprende el medio ambiente es conveniente en este momento hacer un análisis de su historia en el ámbito internacional. Así encontramos que, según el derecho romano, los recursos naturales como la tierra, el agua, los yacimientos minerales y el ambiente en sí, entre otros, como lo mencionamos anteriormente son bienes *res communi*; y, por lo tanto, pueden ser utilizados por todos, salvo que existieren ciertos derechos particulares en pequeñas porciones.

La evolución de las normas del medio ambiente ha tenido varias etapas:

... La primera, comprende los preceptos orientados en función de los usos de un recurso (riego, agua potable, navegación, etc.). La segunda, más evolucionada, encuadra la legislación en función de cada categoría o especie de recurso natural coordinando los distintos usos (aguas, minerales, forestales, etc.). La tercera orienta la normativa hacia el conjunto de los recursos naturales. Finalmente, la cuarta toma en consideración el entorno como conjunto global. (Rojo-Parada y Flores, 2013, p.20)

La última etapa mencionada es la que comprende las normas creadas con un propósito ambiental específicamente. Ahora pasamos a analizar algunos de los modelos de imposición que han sido considerados por Palos (2012), como los mejores a nivel mundial, para finalizar con un examen de lo que ocurre en el caso del Ecuador. Seguimos a esta autora puesto que nos parece que ha recogido los modelos más interesantes y con diversas características.

El Caso de la Unión Europea

La Unión Europea sin duda tiene un liderazgo en el tema de imposición ambiental, especialmente durante las dos últimas décadas, pues ha logrado un buen desarrollo económico, pero con las características de ser equilibrado y sostenible, tomando en consideración al medio ambiente como un bien fundamental.

La dotación de una estrategia energética que le permita independencia de los efectos del cambio climático ha sido tema principal de agenda para los estados que son miembros de esta organización, por lo que se han emprendido estudios científicos que demuestran claramente la recuperación de la atmósfera con disminución de los gases efecto invernadero.

En la Unión Europea la política ambiental es relativamente nueva pues data del año 1957, aunque es a partir de 1972 que sufrió un importante cambio, cuando en la Cumbre de París se reconoció que era urgente el empezar a prestar atención a los temas ambientales, al igual que en la Cumbre de Estocolmo celebrada el mismo año, se estableció el necesario desarrollo de una política de medio ambiente.

Entonces a partir de ahí se promulgaron leyes para la protección ambiental, existió un nuevo enfoque que igualaba a las políticas ambientales con las otras políticas públicas; al igual que fueron adoptadas normas ambientales más estrictas y se fomentó la investigación.

La inclusión de una política ambiental entre los principales temas a tratarse trajo como resultado avances significativos, como por ejemplo: se ha prohibido o restringido el uso de pesticidas y productos peligrosos incluidos los que dañan la capa de ozono; la acidificación de los lagos y los bosques producto de la emisión de dióxido de azufre ha sido reducida drásticamente; ha aumentado el reciclaje de los residuos tanto domésticos como industriales; los ríos y lagos tienen una mejor calidad de agua pudiendo existir nuevamente vida en éstos como consecuencia de la depuración de aguas residuales.

Ahora bien, la política ambiental a la que hacemos alusión en líneas precedentes, se desarrolló posteriormente a través de los Programas de Acción Comunitaria sobre Medioambiente.

El primer Programa de Acción desde 1973 hasta 1977 incluyó dos secciones: la primera en la que se recogen los principios y los objetivos políticos y, la segunda en la que se establecían las acciones concretas a seguirse. El segundo programa con vigencia de 1977 a 1981 fue una continuación del primero, pero puntualizaba en la prevención del daño ambiental realizando, por ejemplo, evaluaciones de impacto ambiental.

El tercer programa tuvo vigencia de 1982 a 1986 y en este se introduce los principios de horizontalidad y globalidad. El cuarto programa desde 1987 hasta 1992 se centró en: la prevención de la contaminación, la mejora en la gestión de los recursos naturales, el fomento de las actividades internacionales y la creación de instrumentos que hagan viables las políticas adoptadas.

El quinto programa con una vigencia de 1993 al 2000, denominado *hacia un desarrollo sostenible* fue el producto de la Cumbre de la ONU de Río de Janeiro de 1992; y, el sexto programa de acción vigente desde el 2001 hasta el 2010 que trató cuatro temas principales: la biodiversidad, el cambio climático, la salud y la gestión de los residuos.

Es así que en Europa tanto con los programas de acción como con la concientización de sus ciudadanos de la importancia del medio ambiente se ha logrado que la Unión Europea cumpla bastante bien con sus objetivos ambientales.

Cabe destacar en este punto que entre los diversos mecanismos que la Unión Europea emplea para frenar el acelerado quebranto actual del medio ambiente, se encuentran los mecanismos fiscales directos e indirectos con efectos principales fiscales o extrafiscales, pero todos ellos con la característica de que se orientan a la protección ambiental.

A continuación, siguiendo a la autora antes mencionada, analizamos lo que en su opinión son dos de los modelos de tributación ambiental más destacados de Europa, como son los casos de Suecia y España.

El Caso de Suecia

En Suecia se ha dado una Reforma Fiscal Verde, que ha sido presentada como un ejemplo a seguir, ya que aparentemente ha permitido a este país manejar una política tributaria ambiental en la que se demuestra que los instrumentos económicos tan aclamados por algunos y tan criticados por otros, pueden armonizar perfectamente en cualquier sistema tributario.

Así, según el criterio de algunos autores, se ha demostrado en este país, que los instrumentos económicos reducen comportamientos nocivos en contra del medio ambiente tanto de los ciudadanos como de las industrias; e, incentivan el desarrollo sostenible, pues se ha logrado que se cambien comportamientos y hábitos en pro de preservar este bien tanpreciado

La Reforma Fiscal Verde de este país inició en el año 1998 con la creación de la Comisión of Environmental Charges, como consecuencia de la importante innovación fiscal que se pretendía en ese momento. El informe final de esta comisión fue publicado en 1989 y el proyecto de reforma fue aprobado por el Parlamento en 1990, entrando en vigencia en 1991.

Ahora bien:

Esta reforma respondió a un esquema compensatorio típico, sustituyendo la imposición directa por la imposición ambiental, en un marco de neutralidad recaudatoria. Inicialmente la imposición sobre la renta fue modificada, con cambios importantes en su estructura y una drástica reducción tarifaria. (Palos, 2012, p. 75)

Es decir, efectivamente como lo señalamos cuando analizamos este modelo de tributación ambiental, el mismo prioriza la imposición indirecta y de cierto modo como algunos autores lo señalan, compensar la falta de recaudación de otros tributos a través de los ambientales, lo que creemos que no es lo más aconsejable por las razones indicadas en líneas precedentes.

Suecia diseñó sus tributos ambientales generalmente sobre la cantidad de los contaminantes, algunos de los tributos suecos más importantes relacionados con el medio ambiente son:

1. El Impuesto sobre el NOx. En 1992 se implantó en Suecia un gravamen sobre las emisiones de óxido de nitrógeno (NOx) generadas en las plantas de combustión, especialmente en las que producían energía eléctrica, pues las emisiones de este gas causan daño en la capa de ozono, contaminación por partículas y lluvia ácida.

El tributo en cuestión, es un tributo incentivador pues se devuelven los ingresos a las plantas de combustión proporcionalmente a su participación en la producción total de energía limpia, con esto las plantas están incentivadas a disminuir las emisiones de NOx por unidad de energía producida, tanto es así que para 1993 el 62% de estas plantas ya contaban con equipos de eliminación de este gas, habiendo habido solo un 7% hasta 1992.

Este tributo ha sido denominado por Palos Sosa como *tasa sobre NOx* y está indexada con el nivel de emisiones de NOx, pero también tiene una relación inversa con la productividad de la empresa, se aplica sobre las plantas de combustión, con un sistema de medición que tiene cada una de éstas en función de su eficiencia energética y de su capacidad de innovación en tecnología limpia.

Ahora bien, en nuestra opinión, más allá de que este tributo sea o no efectivo en su objetivo de proteger el medio ambiente, consideramos que hay un error de conceptualización al llamar a dicho valor tasa, ya que este tributo es:

... Exigible con ocasión de un servicio público, divisible, estatal y efectivamente prestado directa o indirectamente por el Estado; siendo necesario que exista una razonable equivalencia entre el costo total de este servicio y el monto total de la tasa, y debiendo destinarse el producto de este tributo, en primer lugar, a la financiación de dicho servicio, admitiendo que de haber un superávit razonable y proporcionado este debe ir primeramente al mantenimiento y mejora del mismo servicio, y posteriormente a cumplir los fines del Estado tanto fiscales como extrafiscales. (Valdivieso-Ortega, 2013, p. 17)

En nuestra opinión entonces el tributo sobre el NOx cabe mejor dentro de la categoría del impuesto, pues como lo hemos venido señalando este tributo no requiere de ninguna actividad del Estado para que se configure su hecho generador, mientras que esto sí es un requisito cuando de tasas y contribuciones se trata.

2. El Impuesto de Congestión de Estocolmo. Se trata de un impuesto que se cobra a todos los vehículos al entrar y salir del centro de la ciudad de Estocolmo. Este impuesto fue aplicado a partir del 12 de agosto de 2007, después de un tiempo de prueba de siete meses que se realizó desde el 3 de enero hasta el 31 de julio de 2006.

El principal objetivo de este impuesto es reducir la congestión de tránsito y disminuir con esto la contaminación ambiental tanto atmosférica como acústica en el centro de la ciudad. Los fondos recaudados con este tributo se utilizan para la construcción de nuevas vías.

El impuesto de congestión es deducible del impuesto a la renta tanto para los usuarios privados como para los comerciales. Las personas naturales pueden deducirse este impuesto cuando se trata de viajes de negocios, y viajes entre su casa y su lugar de trabajo, según reglas predefinidas con respecto al viaje equivalente por transporte público. Las personas jurídicas en actividades comerciales pueden deducir todos los gastos del impuesto de congestión.

El área donde se cobra el impuesto en análisis es todo el centro de la ciudad de Estocolmo, que incluye *Sodermalm, Norrmalm, Ostermalm, Vasastaden, Kungsholmen, Stora Essingen, Lila Essingen y Djurgarden*. El valor del impuesto a pagar depende de la hora del día en que el usuario entra o sale del área gravada con el impuesto. No se cobra los sábados, domingos, ni en los feriados oficiales o el día anterior de un feriado, ni tampoco durante las noches (18h30–06h29), y todo el mes de julio es exento. El monto máximo del impuesto por vehículo por día es de 608.91 USD.

3. El impuesto sobre el carbono. Se trata de un impuesto medioambiental que grava la emisión de dióxido de carbono, gas de efecto invernadero, intentado reducir y de ser posible eliminar su uso. Este impuesto promueve el uso de productos que hayan causado menos emisiones, pues aumenta el precio en proporción a las emisiones que haya producido la elaboración de determinado bien.

El impuesto sobre el carbono es una opción que puede ser utilizada por los países que se han comprometido a reducir sus emisiones de gases de efecto invernadero; y, su finalidad va más allá de contribuir a la disminución de producción de CO₂, pues busca que se elimine la dependencia que tienen muchos países de los combustibles fósiles progresando hacia una economía que sea ecológicamente sostenible.

La protección del medio ambiente no tiene por qué ser distorsionante ni cambiar la estructura completa del sistema tributario de determinado país. Cabe señalar que en Suecia existen enormes ingresos de los tributos ambientales, demostrando que se puede buscar mantener el ambiente y al mismo tiempo allegar recursos al Estado.

Los tributos ambientales en Suecia tienen la característica común de ser extrafiscales, sin embargo, mediante la reforma a la que hemos hecho alusión en líneas precedentes se aumentó de un modo visible la recaudación.

Esto no quiere decir que los impuestos ambientales deban ser considerados como instrumentos para tener como fin principal el obtener ingresos para el Estado, como lo señalamos, si el tributo ambiental funciona, la recaudación debería ser muy baja o inclusive nula, siendo esto último prácticamente imposible, pues consideramos que las actividades económicas que generan contaminación en muchos casos son imprescindibles.

Esto que acabamos de referir puede ser peligroso, ya que el tributo ambiental puede convertirse en un tributo más que genere ingresos y, que subsistan las conductas contaminantes nocivas. Es así que, en nuestra opinión, no se demuestra que existe un buen sistema fiscal de protección ambiental en un país porque aumenten los ingresos.

Terminamos este punto señalando que, bajo nuestra concepción, el sistema fiscal ambiental sueco no es un buen modelo a seguir, pues si bien es cierto que este país tiene abundante legislación ambiental, se basa mucho en la imposición indirecta; y, a pesar de que ha logrado aumentar en grandes cantidades la recaudación con los impuestos verdes, este no es el fin último de estos tributos, por lo que en razón de esta característica no se puede calificar a un sistema como exitoso.

El Caso de España

Al integrarse España a la Unión Europea en el año 1986, se empezó a dar impulso a la creación de normativa ambiental, a pesar de que a partir de los años setenta en este país ya se había regulado la contaminación atmosférica, de zonas marinas, de zonas costeras y la gestión de los residuos municipales.

Este país es un importante referente para esta investigación del tema en cuestión ya que primero, tiene una gran cantidad de normativa para precautelar el derecho al medio ambiente; y, segundo, debido a que se ha considerado el medio ambiente como un factor estratégico, habiéndose incorporado inclusive figuras ambientales utilizadas por las haciendas autonómicas.

Respecto a lo señalado primeramente cabe indicar que en la segunda mitad de la década de los años noventa se creó el Ministerio del Medio ambiente es este país y con posterioridad la Ley de Envases y Residuos, luego en el 2001 la Ley de Evaluación del Ambiente; en el 2002, la Ley de Prevención y Control Integrados de la Contaminación; y, en el 2003 la Ley de Montes. En relación con lo dicho en segundo lugar, nos permitimos enfatizar en que entre los tributos ambientales más importantes son creados por el poder autonómico de España.

No obstante, de lo mencionado de conformidad con la OCDE, a pesar de existir una evolución legislativa respecto a la protección del medio ambiente, en el caso de España es necesario que los tributos tengan una reforma fiscal en el sentido de que los tributos reflejen el grado de contaminación de las diferentes actividades y productos con un cabal cumplimiento del Protocolo de Kioto.

Y es que, el incumplimiento de este protocolo es lesivo para la economía de los países de la Unión Europea y de modo importante para España, pues el exceso de emisiones que tiene este país es de millones de toneladas de CO₂, lo cual no pasa inadvertido, pues para la Unión es muy importante el principio de quien contamina paga, razón por la cual, el Estado español es el que debe asumir la diferencia entre la cantidad de emisiones permitidas y el exceso producido en cada año.

De la legislación española se advierte que casi todas las comunidades autónomas han adoptado cánones sobre el uso o el saneamiento de agua, e inclusive algunas han ido más allá al crear impuestos sobre diferentes formas de contaminación y sobre varios usos de los recursos naturales. La primera fue la comunidad de Galicia, que creó en 1995 un impuesto sobre las emisiones a la atmósfera de óxidos de azufre y óxidos de nitrógeno.

Así también, a partir de 1997, Extremadura empieza a gravar la titularidad de los elementos de suministro de la energía eléctrica. En 2000, Castilla La Mancha crea un impuesto parecido al gallego, sobre los mismos contaminantes, y extendió la imposición a la generación de electricidad en centrales nucleares y al almacenamiento de residuos radioactivos en éstas.

En 2003, Madrid introdujo un impuesto sobre la entrada en vertedero de residuos industriales y de la construcción. Andalucía en el año 2004 introdujo un nuevo impuesto sobre los óxidos de azufre, nitrógeno y sobre el dióxido de carbono, además de que empezó a gravar la entrada de residuos radioactivos en cementerios nucleares y de residuos peligrosos en vertederos.

Cataluña tiene un gravamen sobre las actividades de riesgo y de un impuesto sobre los vertidos de residuos municipales. Aragón y Murcia también han adoptado recientemente medidas de fiscalidad ambiental, lo cual sin duda se ha incrementado con el transcurrir de los años.

Se evidencia entonces en España, que ante la pasividad del gobierno central en la creación de tributos ambientales empezaron a hacerlo los Gobiernos Regionales los que han dado relevancia al tema fiscal ambiental, a pesar de que la recaudación no sea demasiado significativa.

Es así que, en nuestra opinión, el ejemplo de España es un modelo a seguir, pues los Gobiernos Autonómicos se encuentran más cercanos que el Estado central a las realidades de los distintos lugares; y, un impuesto ambiental puede funcionar bajo ciertas condiciones y en otras no; o ser necesario en determinada ciudad y no en la totalidad del país. Empero lo mencionado no obsta para que el gobierno central analice la creación de nuevos tributos ambientales aplicables a nivel nacional.

El Caso de Estados Unidos de Norteamérica

La aplicación de la política tributaria y la política ambiental en este país está basada en las leyes que regulan el mercado de la oferta y la demanda, a través de unos instrumentos denominados permisos negociables, licencias negociables o derechos de contaminación.

Los mencionados instrumentos al parecer tienen mayor respaldo político cuando son creados en el marco de iniciativas nuevas y no para complementar programas existentes, lo que se debe a que las expectativas que crean los programas en vigor son más difíciles de modificar, pero al tratarse de un problema nuevo esto no se plantea.

El mecanismo de los permisos negociables, ha sido utilizado exitosamente en los Estados Unidos, no obstante, no hay ningún programa que permita que los mismos se negocien entre un Estado y otro. Probablemente esto se debe a la relación de compensación que existe entre la mayor eficacia que resultará de una expansión en el mercado de licencias y la posibilidad de que se creen zonas en las cuales la contaminación es concedida.

La mayoría de los sistemas de licencias negociables que han sido adoptados en Estados Unidos permiten realizar las denominadas *operaciones bancarias*, es decir, que si el titular de una licencia disminuye en contaminación más de lo establecido puede reservar el excedente para utilizarlo o venderlo en el futuro. Esta flexibilidad es especialmente importante pues al parecer estas licencias terminan convirtiéndose en un valor que se paga para tener derecho a contaminar.

Y es que, durante los últimos años este país se ha enriquecido con la creación de mercados y de derechos de emisión. Los permisos comerciables, terminan representando grandes ingresos para las empresas tecnológicamente capacitadas mientras que las empresas compradoras de estos instrumentos, no hacen las inversiones ambientales necesarias y se limitan a pagar por la contaminación que producen.

Es así que los tributos ambientales no han sido realmente representativos en Estados Unidos, quizá producto de una cultura que privilegia lo económico a corto plazo, y parece indiferente al uso de estos instrumentos; por lo que mal hace Palos Sosa en incluirlo entre los modelos más destacados en el mundo, pues este país ni siquiera es signatario del Protocolo de Kioto.

Nos permitimos señalar lo anterior ya que los pocos tributos con fin ambiental que se han impuestos en Estados Unidos han corrido con mala suerte, así por ejemplo el tributo sobre la energía que fue instaurado por Clinton quedó reducido a dos nuevos tributos especiales, sobre Controlled Foreign Companies (CFCs); y, sobre vehículos de alto consumo. De igual modo, el impuesto sobre fertilizantes tuvo una alícuota tan baja que no ayudó a cambiar las prácticas agrícolas, sino solamente para financiar las actividades de inspección y almacenamiento de fertilizantes.

El Caso de Ecuador

En Latinoamérica, debido a que las economías de la mayoría de países se sustentan en la explotación de recursos naturales, el medio ambiente sufre un gran deterioro; por lo que los tributos han sido tomados como una de las mejores alternativas para la protección de este bien tan importante.

Partimos de señalar entonces que la normativa de estos países, al menos en el caso del Ecuador, debe iniciar al menos con el establecimiento de conceptos claros. No existe por el momento ni la definición de tributo ni mucho menos la de alguna de sus especies como lo hemos venido recalando, situación que ha provocado que se creen tributos y más aún tributos medioambientales que en realidad son erogaciones que tienen otra naturaleza como lo analizaremos más adelante.

Ahora bien, en nuestro país la Constitución protege de una manera muy importante el derecho al medio ambiente, estableciendo como una obligación del Estado y de los ciudadanos el preservarlo. Así mismo, proporciona específicamente los principios que deben regir el sistema tributario, en donde de manera plausible da preeminencia a la tributación directa. De la revisión de la normativa vigente podemos advertir de inicio que en nuestro país no existe obstáculo alguno para la creación de tributos ambientales.

La Constitución de 2008 trajo consigo la obligación de un cambio en todo el esquema jurídico vigente, pues las normas debieron adaptarse a los postulados de la nueva Suprema Ley, lo cual sin duda traería una serie de cuestionamientos y de puesta a prueba de todo un nuevo aparataje institucional.

En la práctica los cambios positivos se aprecian, pero una vez que han sido puestos a prueba y después de que se logran permear los instrumentos sociales y jurídicos, produciendo un cambio de mentalidad.

No debemos olvidar que es precisamente en la creación de las normas del derecho donde se centra la eficacia de un sistema, que con la dogmática constitucional apenas establece el punto de partida de un conjunto de resultados que luego se consolidan cuando sus leyes son conocidas y cumplidas.

En el caso ecuatoriano existen varios impuestos cuya finalidad principal es recaudar, pero que colateralmente y como segundo objeto, una vez que son destinados al presupuesto general del Estado podrían tener un fin ambiental, como por ejemplo el Impuesto a la Renta o el Impuesto al Valor Agregado. No obstante, existen dos tributos que al menos en concepto fueron creados específicamente como impuestos ambientales, intentando convertir su meta principal en la protección al medio ambiente con una posible función recaudatoria secundaria, los cuales analizamos a continuación.

Impuestos cuya Finalidad Principal es Garantizar el Derecho a un Medio Ambiente Sano en el Ecuador. Con la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado [LFAOIE] (2011), se crearon dentro del Título *Impuestos Ambientales* el impuesto ambiental a la contaminación vehicular; y, el impuesto redimible a las botellas plásticas no retornables, los que han sido denominados de modo general por la ciudadanía como *impuestos verdes*. Resaltamos que el impuesto a la contaminación vehicular fue eliminado, en nuestra opinión, debido a su configuración errónea atentaba contra principios constitucionales como los de capacidad contributiva y no confiscatoriedad, por lo que analizaremos a continuación el único de estos impuestos que se encuentra vigente.

Partimos para el efecto de la idea de que los impuestos verdes se pueden definir como aquellas obligaciones prestacionales de los ciudadanos para con el Estado, "... cuyo objetivo es incentivar conductas ecológicas responsables o cuyo efecto altera la conducta de los sujetos pasivos de forma favorable para el medio ambiente" (Oliva-Pérez et al., 2011., p. 31). Es decir, son aquellos impuestos que recaen sobre bienes o servicios contaminantes.

Impuesto Redimible a las Botellas Plásticas no Retornables. En la Ley de Fomento Ambiental, se creó el impuesto redimible a las botellas plásticas no retornables, con el objeto de disminuir la contaminación ambiental y estimular el proceso de reciclaje, (LFAOIE, 2011 Art. 13), cuyo hecho generador es embotellar bebidas en botellas plásticas no retornables, utilizadas para contener líquidos ya sea alcohólicos, no alcohólicos, gaseosos, no gaseosos y agua; y, en el caso de botellas importadas, su desaduanización (LFAOIE, 2011, Art. 13).

La tarifa aplicable a cada botella plástica gravada es 0.02 USD, valor que se devolverá en su totalidad a quien recolecte, entregue y retorne las botellas (LFAOIE, 2011, Art. 13). Está exento del pago de este impuesto, únicamente el embotellamiento de productos lácteos y medicamentos en botellas de plástico no retornables (LFAOIE, 2011, Art. 13).

Esto quiere decir, que se trata de un impuesto cuya recaudación se pretende en principio que sea nula, ya que el valor que ingresaría al Estado (LFAOIE, 2011, Art. 13), por las botellas gravadas, sería devuelto a quienes colaborando con el proceso de reciclaje retornen dichas botellas. No obstante, en la práctica seguramente existirán ciertos ingresos para el Estado producto del mismo, ya que es casi imposible que se sean recolectadas la totalidad de las botellas que fueron objeto del impuesto.

Entonces consideramos importante mencionar que en este caso, si bien se trata conforme a la teoría de un auténtico impuesto verde, puesto que su finalidad sin duda es disminuir hasta eliminar la contaminación, aunque exista una potencial recaudación; surge la duda respecto de lo que señalamos en el segundo capítulo, en el sentido de si una institución configurada de este modo (considerando la posibilidad de una recaudación cero) puede considerarse un verdadero tributo, pues se ha entendido al menos por la doctrina clásica, que es finalidad de los tributos procurar ingresos al fisco, sin embargo el mismo permite algunas mejoras, como gravar a otros sujetos pasivos que también contaminan con estas botellas.

El tener actualmente en nuestra legislación este único impuesto ambiental, refleja que sin duda somos un país retrasado en cuanto a este tipo de imposición. Sin embargo, creemos que es necesario avanzar, más aún ahora que se empieza a hablar en el mundo entero de que una de las formas de que los países se recuperen de la crisis económica que afrontamos debido a la pandemia producida por el COVID-19, será entre otros, la mejora y aumento de tributos ambientales, para lo cual según Nicolás Oliva et al (2011), hay tres pasos que deben seguirse y que son:

En primer lugar, generar la información y procurar su difusión masiva, pues la educación es la única manera de crear conciencia ecológica, es necesario crear actitudes ambientales responsables informando sobre los efectos de ciertas actividades sobre el medio ambiente; en segundo lugar, se debe diagnosticar los elementos fiscales ambientales existentes —no solamente en términos de progresividad sino considerando los efectos que generan sobre el medio ambiente— con la finalidad de ir eliminando aquellas políticas que son dañinas; y, tercero, es fundamental incorporar criterios ambientales en las figuras tributarias existentes, lo cual involucra por ejemplo modificar las tarifas del Impuesto a los Consumos Especiales y del Impuesto al Valor Agregado para motivar el consumo de bienes y servicios menos contaminantes, del mismo modo se podría modificar los valores que se pagan por servicios de agua y recolección de residuos, intentado que estén orientados no solo a cubrir el costo de los servicios sino que también promuevan una utilización más razonable de los mismos (Oliva-Pérez et al., 2011, pp. 48-49).

Entonces es necesario el cambio hacia una mentalidad que considere la importancia del bien ambiental; además de un análisis de las figuras de imposición ambiental existentes y la incorporación en las mismas de elementos que permitan precautelar de la mejor manera posible este derecho tanpreciado.

Conclusiones

El tema de las garantías constitucionales ha sido desarrollado con gran amplitud, nosotros —siguiendo esta línea— proponemos un concepto amplio de garantía constitucional, según el cual éstas son mecanismos de carácter jurídico público establecidos en la Constitución, con los que cuenta el Estado y los particulares para la plena efectividad de los derechos que la misma Carta Suprema avala y los derechos reconocidos en los tratados internacionales de derechos humanos. Su objeto inmediato es dotar de medios para la protección de los derechos previstos en la Constitución, al igual que de todos aquellos derechos respecto de los cuales la misma norma prevea esta protección; y, de modo inmediato, alcanzar su plena efectividad.

Proponemos una categorización sencilla de las garantías constitucionales, clasificándolas según a quién le corresponde el poder de accionarlas; así son garantías jurisdiccionales las que deben ser accionadas por los particulares o el Estado; normativas, cuyo maniobrar corresponde a cualquier organismo estatal con facultad de dictar normas; supra estatales, cuyo accionar corresponde al Estado o a los particulares miembros de la comunidad supranacional y a la propia comunidad supranacional; y, estatales, cuyo administración corresponde al Estado, únicamente, como las políticas públicas en el caso del Ecuador.

Al examinar la Constitución de la República del Ecuador, se observan en principio tres clases de garantías contempladas dentro del Título III denominado *Garantías Constitucionales*: Garantías Normativas, Garantías Jurisdiccionales y Políticas Públicas. Las políticas públicas específicamente, tienen por objeto de modo general solucionar los problemas públicos que así lo ameriten, no obstante, en el Ecuador las mismas han sido instituidas por la propia Ley de Leyes como uno de los mecanismos que pueden ser utilizados para lograr la plena efectividad de los derechos constitucionales, de los contemplados en los tratados internacionales de derechos humanos y de los relativos a la dignidad humana, por lo que podemos conceptualizarlas como instrumentos constitucionales de los que se vale el Estado para la consecución de sus objetivos.

La Constitución del Ecuador establece al medio ambiente sano como un derecho-deber, ya que no solamente se limita a reconocerlo, sino que, contempla obligaciones a las personas para cuidar del mismo.

El impuesto es una especie del género tributo, por lo que le atañen todos los elementos esenciales de este último y que son los siguientes: ingreso público, prestación de naturaleza obligacional, unilateral, coactivo, establecido por el Estado o por un ente supranacional con competencia para hacerlo. El hecho imponible del impuesto debe manifestar la capacidad económica; es un tributo no vinculado y corresponde a servicios indivisibles, lo que lo diferencia claramente de las otras dos especies tributarias (tasas y contribuciones especiales); y, lo que lo convierte en el instrumento más óptimo para su utilización como mecanismo de protección ambiental.

Sin duda, el impuesto ambiental cumple con todas las características indicadas en líneas anteriores que tiene esta institución y lo definimos como una prestación exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio, cuyo hecho generador debe estar directamente relacionado con el daño al medio ambiente, ya sea ocurrido o por ocurrir y cuyo producido sería importante que se destine a fines ambientales.

A partir de los noventa, se produce el aumento del papel protagónico de los instrumentos económicos en el ámbito de la protección ambiental. Dando paso a la actuación del Estado a través de políticas públicas de regulación directa, utilizando para ello los instrumentos económico fiscales o tributarios, que son aquéllos que intentan cambiar la estructura de costos y beneficios percibidos por

productores y consumidores, y por tanto, tiende a modificar las conductas predominantes de producción y consumo en beneficio del medio ambiente.

El uso de estos mecanismos para la defensa del ambiente ha sido ya acogido en la actualidad por países como Bolivia, Cuba, Chile, Honduras México y Panamá, de los más cercanos a nuestro país; y, sin duda también por el Ecuador.

Los impuestos ambientales al igual que todos los tributos deben acoger los principios constitucionales que los rigen son pena de inconstitucionalidad, principalmente los principios de: capacidad contributiva, progresividad, legalidad, reserva de ley, no confiscatoriedad y equidad.

Podemos señalar que existen tres clases de mecanismos públicos para la protección ambiental: los administrativos o de comando y control, los persuasivos y los instrumentos económicos, dentro de los últimos se encuentran los tributos ambientales.

De estos tres tipos de mecanismos, los instrumentos económicos son los más justos, puesto que consideran el principio de quien contamina paga, con lo que se garantiza que quien causa el daño ambiental es responsable del mismo y debe repararlo.

Existen varios modelos de tributación ambiental, en nuestra opinión los más importantes: el extensivo y el de reforma fiscal verde. Nosotros consideramos más conveniente el modelo extensivo, ya que busca mayor imposición directa y postula importantes principios de la tributación; volviendo al sistema tributario más justo y más amigable.

Desde la antigüedad existían tributos cuyo fin no era principalmente recaudatorio, pues a pesar de poder lograrse ingresos producto de la aplicación de los mismos, el objetivo que tenían como prioritario podía ser, por ejemplo, de carácter social o para regular la economía.

El que en los últimos años haya aumentado el papel de los tributos extrafiscales, en nuestra opinión, se debe a que ahora el Estado tiene un papel más intervencionista, pues tiene a su cargo una gran cantidad de tareas y responsabilidades que cumplir.

El primer avance del derecho respecto al cuidado del medio ambiente consistió en establecerlo como un bien jurídicamente protegido. Después del respectivo análisis en relación con cuál es el tributo más óptimo para protegerlo; y, a pesar de que ciertos autores defienden que es preferible la utilización de contribuciones y tasas, basándose en la vinculación de la administración pública con fines ambientales (eliminación de basura, residuos.) —vinculación de la cual en su criterio deriva la potestad para modificar la regulación y organización del servicio—.

Nosotros creemos que el tributo más óptimo para este fin es el impuesto, pues los otros tributos presentan dificultades difícilmente salvables a la hora de proteger el medio ambiente, como al momento de la internalización de las externalidades, la identificación del causante de la contaminación, pues la problemática ambiental está integrada por varias actividades con origen en un número indefinido de actores, razón por la cual en la gran mayoría de los casos es inidentificable quien contamina y mucho más difícil aún establecer la medida en que contamina. En cambio, el impuesto no grava a los sujetos pasivos que producen daños ambientales con los costes de los que son responsables. Su objetivo está direccionado a alcanzar los estándares de política ambiental que se pretende conseguir.

El presupuesto de hecho de los tributos creados para proteger el medio ambiente debe configurarse de acuerdo con el principio quien contamina paga. Para que un tributo ambiental sea coherente con los fines que persigue, el mismo no puede basarse en un hecho que no se encuentre relacionado de algún modo con causar daño al medio ambiente, pues ello atentaría contra la justicia. Es decir, los tributos ambientales no pueden fundamentar el hecho generador en una capacidad contributiva que nada tenga que ver con el derecho al medio

ambiente. El contribuyente que los paga debe hacerlo porque ha contaminado o porque potencialmente puede contaminar, situación por la cual debe contribuir a la función pública de preservar el medio ambiente con base a la solidaridad con el colectivo del que forma parte.

De esto surge que el presupuesto de hecho de los tributos ambientales debe recaer en aquellos actos o situaciones, que, si bien demuestran cierta capacidad de pago, estén relacionados con el medio ambiente, condición ésta que en la fiscalidad ambiental se presenta *sine qua non*.

Los ingresos obtenidos por los impuestos ambientales deben tener como destino precautelar, subsanar, buscar una mejora en el medio ambiente, entre otras actividades relacionadas con este bien, puesto que la afectación no es contraria al principio quien contamina paga, que aboga porque sea el mismo agente contaminador quien soporte los gastos del daño ambiental producido, actitud que en sí mismo encierra el fundamento de la afectación, ya que bajo nuestra concepción se trata de una vía de ida y vuelta.

El uso de tributos ambientales para la protección ambiental es un asunto complejo. Los distintos tipos de impuestos que pueden crearse para este fin no solo deben respetar una serie de principios y tener una configuración específica, sino que deben incorporarse en una estructura constitucional e institucional que en veces no es favorable a estos tributos, lo que no ocurre en el Ecuador, pues nuestra normativa no solo que acepta sino que incluye dentro de los fines constitucionales la protección del derecho a un medio ambiente sano, sin limitación alguna de los instrumentos que puede utilizarse.

Entre los modelos de imposición ambiental más destacados en el mundo tenemos el de la Unión Europea, que ha logrado un espacio privilegiado especialmente durante las dos últimas décadas, pues tiene un buen desarrollo económico, con las características de ser equilibrado y sostenible, tomando en consideración al medio ambiente como un bien fundamental.

Dentro de esta comunidad destacamos el caso de Suecia, cuyo modelo no compartimos en su totalidad, pues no considera algunos principios fundamentales de la tributación, pero ha sido apreciado como un ejemplo a seguir; y, el caso de España, país que es un importante referente en el tema, ya que primero, tiene una gran cantidad de normativa para precautelar el derecho al medio ambiente; y, segundo, debido a que ha estimado al medio ambiente como un factor estratégico, habiéndose incorporado inclusive figuras ambientales (tasas principalmente) utilizadas por las haciendas autonómicas.

También dentro de los principales modelos de imposición ambiental se encuentra Estados Unidos de Norteamérica, cuya aplicación de la política tributaria y la política ambiental están basadas en las leyes que regulan el mercado de la oferta y la demanda, a través de unos instrumentos denominados permisos negociables, licencias negociables o derechos de contaminación.

En Latinoamérica debido a que las economías de la mayoría de países se sustentan en la explotación de recursos naturales, el medio ambiente sufre un gran deterioro; por lo que los tributos han sido tomados como una de las mejores alternativas para la protección de este bien tan importante. En el caso específico del Ecuador, la Constitución vigente protege de una manera muy importante el derecho al medio ambiente, estableciendo como una obligación del Estado y de los ciudadanos el preservarlo.

El impuesto a las botellas plásticas, si bien es conforme a la teoría de un auténtico impuesto verde, puesto que su finalidad sin duda es disminuir hasta eliminar la contaminación, aunque exista una potencial recaudación; nos presenta la duda en el sentido de si una institución configurada de este modo puede considerarse un verdadero tributo (en caso de existir recaudación nula), pues se ha entendido al menos por la doctrina clásica, que es finalidad de los tributos procurar ingresos al fisco.

Tomando en consideración todo lo señalado, el impuesto es sin duda tanto por sus características generales como particulares el mejor instrumento a ser utilizado por las políticas públicas para la protección del derecho al medio ambiente sano en el Ecuador; y, contemplando que las políticas públicas son de acuerdo a nuestra Constitución auténticas garantías constitucionales, no dudamos en señalar que el impuesto es entonces un mecanismo de garantía constitucional para la protección del derecho al medio ambiente en el Ecuador.

Bibliografía

- Acquatella, J. (2001). *Aplicación de instrumentos económicos en la gestión ambiental en América Latina y el Caribe*. CEPAL.
- Aguilar, G. e Iza, A. (2005). *Manual de Derecho Ambiental en Centroamérica*. Diseños SA
- Aizega Zubillga, J. (2001). *La utilización extrafiscal de los impuestos y los principios de justicia tributaria*. Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco.
- Alzamora Valdéz, M. (19637). *Introducción a la ciencia del derecho*. Ediciones Peruanas.
- Amaya Navas, O. (2010). *La Constitución Ecológica de Colombia*. (2da ed.). Universidad Externado de Colombia.
- Arnaldo, A. (2007). *Impuestos Ambientales*. Osmar.
- Arrijoja Vizcaíno, A. (20098). *Derecho Fiscal*. Themis.
- Asturgo, E. (2007). *Serie de política y derecho ambiental*. Alemania: UICN.
- Ataliba, G. (1987). *Hipótesis de incidencia tributaria*. Instituto Peruano de Derecho Tributario.
- Ávila Santamaría, R. (2008). Las garantías: *herramientas indispensables* para el cumplimiento de los derechos. Avances conceptuales en la Constitución del 2008. En R. Ávila Santamaría, A. Grijalva Jiménez y R. Martínez Dalmau. (Coords.), *Desafíos constitucionales: la Constitución ecuatoriana del 2008 en perspectiva* (pp. 89-109). Ministerio de Justicia y Derechos Humanos.
- Base de Datos Integrada de Controversias Comerciales de América Latina y el Caribe. (1969). Acuerdo de Integración Subregional Andino (Acuerdo de Cartagena) http://idatd.cepal.org/Normativas/CAN/Espanol/Acuerdo_de_Cartagena.pdf
- Bazdresch, L. (1990). *Garantías Constitucionales, curso Introductorio*. (4° ed.). Trillas
- Berliri, A. (1964). *Principios de Derecho Tributario*. Editorial de Derecho Financiero.
- Bocchiardo, J. (2003). *Derecho Tributario Sustantivo o Material*. Astrea.
- Borja, R. (2018). Costo Social. En Enciclopedia de la Política de Rodrigo Borja. https://www.encyclopediadelapolitica.org/costo_social
- Bustamante Fuentes, C. (2013). *Nueva Justicia Constitucional. Neoconstitucionalismo Derechos y Garantías. Teoría y Práctica*. Editorial Jurídica del Ecuador.
- Cabanellas, G. (1999). *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*. Heliesta.
- Calvo Ortega, R. (2004). *Curso de Derecho Financiero y Derecho Tributario*. Civitas.
- Cámara Barroso, M. (2014). *La armonización del impuesto sobre hidrocarburos en la Unión Europea*. Dykinson.
- Casás, J. (2003). *Principios jurídicos de la tributación*. Astrea.
- Castiblanco, C. (2007). *Alcances y limitaciones de la valoración ambiental económica y servicios ambientales*. Universidad Externado de Colombia.
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias [CIAT]. (2015). Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. CIAT
- Código Civil de la República Argentina. (1871). Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, Argentina.
- Código Civil del Ecuador [CCE]. (2005, 24 de junio). Congreso Nacional. Suplemento No. 46, Ecuador.
- Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones de Ecuador. (2010, 29 de diciembre). Asamblea Nacional. Ley 0, Registro Oficial Suplemento 351, Ecuador.
- Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización [COOTAD]. (2010), Registro Oficial Suplemento 303, Ecuador.

Código Orgánico Integral Penal [COIP]. (2014), Registro Oficial 180, Ecuador.

Código Tributario de Bolivia. (2003). Honorable Congreso Nacional. Ley No. 2492, Bolivia.

Código Tributario Ecuatoriano. (2005). Tribunal Constitucional. Codificación No. 2005-09, Ecuador

Comisión Andina de Juristas [CAJ]. (2004). *El enfoque de los derechos humanos en las políticas públicas*. CAJ.

Comisión Económica para América Latina y el Caribe [CEPAL] (s.f.). Impuestos Ambientales. <http://www.cepal.org/publicaciones>

Consejo de las Comunidades Europeas. (1974, 3 de marzo). Resolución No. L 194/4.

Constitución de la República del Ecuador [CRE]. (2008). Decreto 0, Registro Oficial 449, Ecuador.

Constitución Política de la República Mexicana [CPRM]. (1857). Congreso Extraordinario Constituyente. México.

Constitución Política de la República Mexicana [CPRM]. (1917). Congreso Extraordinario Constituyente. México.

Convención Americana Sobre Derechos Humanos [CADH] (Pacto de San José), 7 al 22 de noviembre, 1969. https://www.oas.org/dil/esp/tratados_b-32_convencion_americana_sobre_derechos_humanos.htm.

Dalla Vía, A. (2000). Las garantías en el derecho constitucional argentino. En *Revista Argentina de Derecho Constitucional*, Tomo I, No. 2.

De La Garza, S. (2008). *Derecho Financiero Mexicano*. Porrúa.

Decisión 182, Sistema Andino “José Celestino Mutis” sobre agricultura, seguridad alimentaria y conservación del ambiente. (1983, 7 de septiembre). Gaceta Oficial No. 02.

Decisión 345, Régimen Común de Protección a los derechos de los Obtentores de Variedades Vegetales [Modificada por la Decisión 366]. (1993, 29 de octubre). Gaceta Oficial No. 142.

Decisión 391, Régimen Común sobre Acceso a los Recursos Genéticos. (1996, 17 de julio). Gaceta Oficial No. 212.

Decisión 406, Codificación del Acuerdo de Integración Subregional Andino, Acuerdo de Cartagena. (1997, 3 de junio). Comunidad Andina. Gaceta Oficial No.273.

Decisión 425. (1997, 18 de diciembre). Comunidad Andina. Gaceta Oficial No.314.

Decisión 435, Comité Andino de Autoridades Ambientales [CAAM]. (1998, 17 de junio). Comunidad Andina. Gaceta Oficial No. 347.

Decisión 436, Norma Andina para el Registro y Control de Plaguicidas Químicos de uso agrícola. (1998, 17 de junio). Comunidad Andina. Gaceta Oficial No. 347.

Decisión 486, Régimen Común sobre Propiedad Industrial. (2000, 19 de septiembre). Comunidad Andina. Gaceta Oficial No. 600.

Decisión 529, Creación del Comité Andino para la Prevención y Atención de Desastres (CAPRADE). (2002). Comunidad Andina. Gaceta Oficial No. 814.

Decisión 596, Creación del Consejo de Ministros de Medio Ambiente y Desarrollo Sostenible de la Comunidad Andina. (2004, 11 de julio). Comunidad Andina. Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena No. 1092.

Declaración de Río sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo, 3 al 14 de junio, 1992, <https://www.un.org/spanish/esa/sustdev/agenda21/riodeclaration.htm>

Díaz, V. (Dir.). (2004). *Tratado de tributación política y economía tributaria*. (1ra. ed., Vol. 2). Astrea.

Directiva 2003/96/CE. (2003, 27 de octubre). Parlamento Europeo y del Consejo de la Unión Europea.

Directiva 2006/38/CE. (2006, 17 de mayo). Parlamento Europeo y del Consejo de la Unión Europea.

Falcón y Tella, R. (1996). Las medidas tributarias medioambientales. En J. Esteve. (Coord.), *Derecho del*

medio ambiente y Administración Local. Civitas.

- Faúndez Ledesma, H. (2004). *El sistema internacional de protección de los derechos humanos. Aspectos Institucionales y Procesales*. IIDH.
- Fernández, A. (2001). Las políticas públicas. En M. Caminal., *Manual de Ciencia Política*. Tecnos.
- Ferrajoli, L. (1995). *Derecho y Razón. Teoría del garantismo penal*. Trotta.
- Ferrajoli, L. (2001). Estado de Derecho: entre pasado y futuro. En *Cambio de paradigmas en la filosofía política*. Cuadernos del Seminario Público / Fundación J. March.
- Ferrajoli, L. (2006). *Garantismo una discusión sobre derecho y democracia*. Trotta.
- Figuerola Neri, A. (2000). *Fiscalidad y Medio Ambiente en México*. Porrúa.
- Franco del Pozo, M. (2000). *El derecho humano a un medio ambiente adecuado*. Universidad de Deusto.
- Gaceta Judicial No. 2393-2394. (1975, 27 de febrero). Corte Suprema de Justicia de Colombia (CSJC), Colombia.
- Gago Rodríguez, A., Labandeira, X., y Labeaga, J. M. (2008). *Imposición ambiental y reforma fiscal verde: tendencias recientes y análisis de propuestas*. Universidad de Vigo.
- García Novoa, C. (2010). *El concepto de tributo*. Tax Editor Editor.
- Gelsi Bidart, A. (2006). *De derechos, deberes y garantías del hombre común*. IB.
- Giampietro Borrás, G. (1959). *Las tasas en la hacienda pública*. Facultad de Derecho y Ciencias Sociales / Universidad de la República.
- Giannini, A. (1956). *El concepto fundamental de tributo*. Unet.
- Giannini, A. (1957). *Instituciones de Derecho Tributario*. Editorial de Derecho Financiero.
- Giuliani Fonrouge, C. (1984). *Derecho Financiero*. Depalma.
- González García, E., y Lejeune, E. (1997). *Derecho Tributario I*. Plaza Universidad.
- Heady, C. (2002). Opciones para el uso de recursos fiscales derivados de impuestos ambientales. En G. Moreno Arellano, P. Mendoza, y S. Ávila Forcada. (Comp.). *Impuestos ambientales, lecciones en países de la OCDE y experiencias en México*. Instituto Nacional de Ecología.
- Herrera, P. y Buñuel, M. (2003). Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina. *Documentos - Instituto de Estudios Fiscales* (18) 1-77.
- Hobbes, T. (1994). *Leviatan*. Gernika S. A.
- Subdirección General de Estudios del Sector Exterior. (2002). La reforma fiscal verde: objetivos, logros y aplicación. *Boletín económico de ICE* 1 (2717). <http://www.revistasice.com/index.php/BICE/article/view/2783>.
- Jaramillo Díaz, C. (2009). *Curso de Derecho Constitucional*. Universidad Central del Ecuador.
- Jaramillo Huilcapi, V. (2011). *Las Garantías Jurisdiccionales en el Sistema Jurídico Ecuatoriano*. Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Jiménez Hernández, J. (1998). *El tributo como instrumento de protección ambiental*. Comares.
- Jiménez Herrero, L. (1989). *Medio ambiente y desarrollo alternativo*. IEPALA.
- Kelsen, H. (1995). *Teoría General del Derecho y del Estado*. Universidad Autónoma de México.
- Kluth, W. (1997). *Protección del medio ambiente mediante tributos ecológicos en la República Federal Alemana*. Porrúa.
- Lewin Figuerola, A. (2002). *Principios Constitucionales del Derecho Tributario*. U. de los Andes / ICDT.
- Ley 12/1995. (1995, 29 de diciembre). Impuesto sobre la Contaminación Atmosférica. Boletín Oficial de Estado, España.

Ley 58/2003, General Tributaria. (2003, 17 de diciembre). Jefatura del Estado. Legislación consolidada, Boletín Oficial de Estado No. 302, España.

Ley de Aguas Nacionales. (1992, 1 de diciembre). Cámara de Diputados del H. Congreso de La Unión. DOF 06-01-2020, México.

Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado. (2011, 24 de noviembre). Registro Oficial 583, Ecuador.

Ley de Gestión Ambiental del Ecuador. (2004, 10 de septiembre). Registro Oficial Suplemento 418, Ecuador.

Ley de Impuesto sobre a la Renta. (1994). Congreso de los Estados Unidos Mexicanos. México.

Ley del Medio Ambiente. (1992, 23 de marzo). Honorable Congreso Nacional. Ley No. 1333, Bolivia.

Ley General del Ambiente. (1994). Corte Suprema de Justicia. Decreto No. 104-1993. Honduras.

Ley Foral 10/1988. (1998, 29 de diciembre). Saneamiento de las Aguas Residuales de Navarra. Boletín Oficial de Estado 32, España.

Ley No. 1, Legislación Forestal de la República de Panamá. (1994, 3 de febrero). Autoridad Nacional del Ambiente. G.O 22.470, Panamá.

Ley No. 73, Sistema Tributario. (1994, 4 de agosto). Asamblea Nacional del Poder Popular, Cuba.

Ley Sobre Bases Generales del Medio Ambiente. (1994, 1 de marzo). Ministerio Secretaría General de la Presidencia. Ley 19300, Chile.

Merino Collado, M. (2011). *Fines extrafiscales sus límites constitucionales*. Porrúa.

Micheli, A. (1975). *Curso de Derecho Tributario*. Editorial de Derecho Financiero.

Mola, E. (2002). *La Defensa del Medio Humano*. Ed. Servicio Central de Publicaciones.

Montaño Galarza, C. (2004). *La obligación de contribuir y los principios de la tributación en las constituciones de los estados miembros de la Comunidad Andina*. En *Tópicos fiscales internacionales contemporáneos* (pp. 207-258). Universidad de Guadalajara.

Montaño Galarza, C. (2006). *Manual de Derecho Tributario Internacional*. Corporación Editora Nacional / Universidad Andina Simón Bolívar.

Montero Traibel, J. (1977). *Derecho Tributario Moderno*. Fundación de la Cultura Universitaria.

Norregaard, J. y Reppelin-Hill, V. (2000). *Control de contaminación mediante el uso de impuestos y licencias negociables*. FMI.

OCDE. (s.f.). Impuestos. <http://www.oecd.org>.

OCDE. (1991). *Environmental Policy: How to apply economic instruments*. OCDE.

OCDE. (2012). *El sistema tributario, la innovación ambiental y el medio ambiente*. OCDE.

OEA y BID. (1961). *Modelo de Código Tributario para América Latina*. Unión Panamericana.

Oliva Pérez, N., Rivadeneira Alava, A., Serrano Mancilla, A., Martín Carrillo, S., y Cadena Aldaz, V. (2011). *Impuestos Verdes: ¿una alternativa viable para el Ecuador?* Centro de Estudios Fiscales.

Ordóñez, G. (2013). *Manual de análisis y diseño de políticas públicas*. Universidad Externado de Colombia.

Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales [PIDESC]. (1969). Asamblea General. Registro Oficial 101.

Palos Sosa, M. (2012). *El tributo ambiental local*. UNAM.

Pérez Royo, F. (2010). *Derecho Financiero y Tributario Parte General*. CIVITAS.

Pisarello, G. (2007). *Los derechos sociales y sus garantías. Elementos para una reconstrucción*. Trotta.

Plazas Vega, M. (2006). *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*. Temis.

Plazas Vega, M. (2010). *Derecho Tributario Comunitario. La armonización tributaria en el Sistema Andino de Integración*. Legis.

- Ponce de León, E. (2001). *Temas de derecho comunitario ambiental andino*. Universidad Externado de Colombia.
- Protocolo Adicional a la Convención Americana de Derechos Humanos en Materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales “Protocolo de San Salvador”. (1993). Registro Oficial 175.
- Queralt, J., Casado, G., Tejerizo, J., y Lozano, C. (2000b). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Tecnos.
- Queralt, J., Lozano, C., y Tejerizo, J. (2000a). *Derecho Tributario*. Arazandi.
- Raison, Lamoner y Roncaiolo. (1977). *Ambiente*. Enciclopedia Einaudi.
- Real Academia Española y Asociación de Academias de la Lengua Española. (s.f.). Garantía. En *Diccionario de la lengua española*. <https://dle.rae.es/garant%C3%ADa>.
- Rivadeneira, R., Salgado, M., Benavides, G., Cedeño, T., y Vargas, E. (2000) Garantías Constitucionales. INREDH.
- Rodríguez Méndez, M. (2001). *El doble dividendo de la imposición ambiental una puesta al día*. Instituto de Estudios Fiscales.
- Rojo Parada, R., y Flores Quisbert, R. (2013). *Manual de derecho internacional ambiental*. Impresiones Gráficas.
- Rosembuj, T. (1995). *Los tributos y la protección del medio ambiente*. Marcial Pons / Ediciones Jurídicas.
- Rousseau, J. (1969). *El Contrato Social*. Aguilar.
- Rozo Gutiérrez, C. (2003). Las funciones extrafiscales del tributo a propósito de la tributación medioambiental en el ordenamiento jurídico colombiano. *Revista de derecho foro: derecho de la competencia* (1), 159-201.
- Saluso, M. (2008). *Regulación ambiental: los bosques nativos*. Universidad de Belgrano. https://mpra.ub.uni-muenchen.de/16662/1/MPRA_paper_16662.pdf.
- Sánchez Macías, J. (Edit.). (2005). *Economía, derecho y tributación*. Ediciones Universidad de Salamanca.
- Sarmiento, J. (Dir.). (2005). *Derecho Público Teoría del Estado y de la Constitución Derecho Constitucional Derecho Administrativo*. (2da ed.). Ediciones Ciudad de Argentina.
- Schindel, Á. (2003). Concepto y especies de tributos. En H. García (Dir.). *Tratado de Tributación*. Astrea.
- Sentencia 37/1987. (1987, 14 de abril). Tribunal Constitucional Español.
- Sentencia 196/1994. (1994, 10 de noviembre). Corte Constitucional de Colombia.
- Sentencia 185/1995. (1995, 14 de diciembre). Corte Constitucional de Colombia.
- Sentencia 43-2006. (2006). Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, San Salvador.
- Sentencia C-094/93. (1993). Corte Constitucional de Colombia (M.P. Dr. José Gregorio Hernández, M. P.).
- Sentencia C-264/93. (1993). Corte Constitucional de Colombia. (M.P. Dr. Carlos Gaviria Díaz, M. P.).
- Sentencia C-059. (1994, 17 de febrero). Corte Constitucional de Colombia.
- Sentencia C- 1300. (2005). Corte Constitucional de Colombia. Expediente D-5807 (Dr. Marco Gerardo Monroy Cabra, M.P.).
- Sentencia C-040/03. (2003, 28 de enero). Corte Constitucional de Colombia. (Dra. Clara Inés Vargas Hernández).
- Sentencia C-449/15. (2015). Corte Constitucional de Colombia. (María Victoria Calle Correa Presidenta, M.P.).
- Sentencia Exp. 5527. (1994, 5 de agosto). Consejo de Estado de Colombia. (C.P. Consuelo Sarria Olcos).
- Sentencia Exp. 432. (1997, 22 de mayo). Consejo de Estado de Colombia.

- Sentencia Exp. 436. (1997, 22 de mayo). Consejo de Estado de Colombia.
- Sentencia No. 0042-2004-AI/TC. (2004). Tribunal Constitucional de Perú.
- Silva Portero, C. (2008). Las Garantías de los Derechos ¿Invención o Reconstrucción? En R. Ávila Santamaría. *Neoconstitucionalismo y sociedad* (pp. 51-48). Ministerio de Justicia y Derechos Humanos.
- Simón, E. (1993). *El principio de legalidad o reserva de ley tributaria*. Universidad Autónoma de Sinaloa / Universidad de Salamanca.
- Storini, C. (2009). Las Garantías Constitucionales de los Derechos Fundamentales en la Constitución Ecuatoriana de 2008. En S. Andrade, A. Grijalva y C. Storini. (Eds.), *La nueva Constitución del Ecuador Estado, Derechos e Instituciones*. Universidad Andina Simón Bolívar / Corporación Editora Nacional.
- Tarsitano, A. (2005). *El principio de capacidad contributiva. Un enfoque dogmático*. En P. Pistone y H. Taveira. (Coor.). *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional*. Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma S.R.L.
- Troya Jaramillo, J. (1999). El nuevo derecho constitucional tributario ecuatoriano. En *Estudios en memoria de Ramón Valdés Costa*. Editorial Fundación de la Cultura Universitaria.
- Troya Jaramillo, J. (2009). El destino de las contribuciones al gasto público. *Revista Jurídica online*, 245-256.
- Troya Jaramillo, J. (2014). *Manual de derecho tributario*. Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Valdés Costa, R. (1996). *Curso de Derecho Tributario*. Depalma / Temis / Marcial Pons.
- Valdivieso Ortega, G. (2013). *La tasa, un tributo que ha sido desnaturalizado en Ecuador*. Universidad Andina Simón Bolívar.
- Vargas Velásquez, A. (1999). *El Estado y las políticas públicas*. Almudena Editores
- Villegas, H. (1984). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Depalma.
- Zárate Marco, A., Vallés, J., y Trueba, C. (2001). Descentralización fiscal y tributación ambiental. El caso del agua en España. *Papeles de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales* (24), 1-55.

ISBN: 978-9942-923-68-4

