

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES
SEMINARIO DE GRADUACIÓN EN CIENCIAS JURÍDICAS AÑO 2010.
PLAN DE ESTUDIOS 1993



**“INSTRUMENTOS TRIBUTARIOS PARA LA PROTECCION DEL MEDIO
AMBIENTE EN EL SALVADOR”**

**TRABAJO DE INVESTIGACIÓN PARA OBTENER EL GRADO DE:
LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS**

PRESENTAN:

**NORMA JOHANNA CORNEJO GONZALEZ
JESSICA LISETH HERNANDEZ ESCOBAR
TERESA DEL CARMEN HERNANDEZ HENRIQUEZ.**

**LIC. EUGENIO TEVEZ.
DOCENTE DIRECTOR DE SEMINARIO**

CIUDAD UNIVERSITARIA, SAN SALVADOR, NOVIEMBRE DE 2010.

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

INGENIERO RUFINO ANTONIO QUEZADA SÁNCHEZ
RECTOR

ARQUITECTO MIGUEL ÁNGEL PÉREZ RAMOS
VICERRECTOR ACADÉMICO

LICENCIADO OSCAR NOÉ NAVARRETE ROMERO
VICERRECTOR ADMINISTRATIVO

LICENCIADO DOUGLAS VLADIMIR ALFARO CHÁVEZ
SECRETARIA GENERAL

DOCTOR RENÉ MADECADEL PERLA JIMÉNEZ
FISCAL GENERAL.

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

DOCTOR JOSÉ HUMBERTO MORALES
DECANO

LICENCIADO OSCAR MAURICIO DUARTE GRANADOS
VICEDECANO

LICENCIADO FRANCISCO ALBERTO GRANADOS
SECRETARIO

DOCTOR JULIO ALFREDO OLIVO GRANADINO
DIRECTOR ESCUELAS DE CIENCIAS JURÍDICAS

LICENCIADO EUGENIO TEVEZ
DOCENTE DIRECTOR DE SEMINARIO.

INDICE

	Pág.
INTRODUCCIÓN	i
ABREVIATURAS	v
CAPÍTULO I	
ASPECTOS CONSTITUCIONALES Y LEGALES DE LA TRIBUTACIÓN AMBIENTAL	
1.- PLANTEAMIENTO DE LA CUESTIÓN.....	1
1.1.- FASES NORMATIVAS DE PROTECCIÓN DEL AMBIENTE	4
A. LA PROTECCIÓN INTERNACIONAL DEL AMBIENTE	6
1.2.- PROTECCIÓN JURÍDICA INTERNA DEL AMBIENTE	13
1.3.- EL BIEN JURÍDICO AMBIENTAL COMO FUNDAMENTO DE LA FISCALIDAD AMBIENTAL.....	20
1.4.- FUNDAMENTO LEGAL DE LA FISCALIDAD AMBIENTAL	25
1.5.- EL PRINCIPIO DE PROTECCIÓN AMBIENTAL	28
1.6.- MECANISMOS JURÍDICO-PÚBLICOS DE PROTECCIÓN AMBIENTAL.....	29
A. EL DERECHO ADMINISTRATIVO	32
B. EL DERECHO CIVIL Y PENAL	34
1.7.- LAS MEDIDAS DE REGULACIÓN DIRECTA <i>VERSUS</i> LOS MECANISMOS ECONÓMICOS	39
1.8.- ALGUNAS REFLEXIONES SOBRE EL IMPACTO AMBIENTAL	42
A. DISMINUCIÓN DE LA OZONOSFERA	45
B. EL CAMBIO CLIMÁTICO.....	48
C. CALENTAMIENTO GLOBAL	52
D. NECESIDAD DE LOS TRIBUTOS AMBIENTALES	55

CAPITULO II

DERECHO TRIBUTARIO AMBIENTAL

2.2. DIVISIÓN DEL DERECHO TRIBUTARIO	57
2.1. DEFINICIÓN	57
2.2 DIVISIÓN DEL DERECHO TRIBUTARIO	57
a) Derecho Tributario Material	57
b) Derecho Formal o Administrativo	58
2.3 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL DERECHO TRIBUTARIO	59
2.3.1 PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA	59
2.3.2 PRINCIPIO DE IGUALDAD	60
2.3.3 PRINCIPIO DE GENERALIDAD	60
2.3.4 PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD	61
2.3.5 PRINCIPIO DE LEGALIDAD	61
2.3.6 PRINCIPIO DE NO CONFISCACIÓN	61
2.4 OBJETO DE ESTUDIO	62
2.4.1 LOS TRIBUTOS	62
2.4.2. CLASIFICACIÓN DE LOS TRIBUTOS	63
2. 4.2.1. IMPUESTOS	63
A) Clasificación de los impuestos	64
i. Impuestos directos	64
ii. Impuestos indirectos	64
2.4.2.2 TASAS	65
A) Características esenciales de las tasas	65
2.4.2.3 CONTRIBUCIONES ESPECIALES	66
2.4.2.3.1 CLASIFICACIÓN	67
A) Contribución de mejoras.....	67
B) El peaje	67
C) Contribuciones parafiscales	68

2.5 FINES DE LOS TRIBUTOS	68
---------------------------------	----

CAPITULO III

LA FISCALIDAD AMBIENTAL

3.- ASPECTOS GENERALES DE LA FISCALIDAD AMBIENTAL	71
A. EL ORDENAMIENTO TERRITORIAL	73
B. LA EVALUACIÓN AMBIENTAL.....	75
C. LA ECOAUDITORÍA.....	77

3.1.- JUSTIFICACIÓN MATERIAL DE LOS TRIBUTOS AMBIENTALES	79
---	----

3.2.- FUNDAMENTO ECONÓMICO DE LOS TRIBUTOS AMBIENTALES.....	82
A. LAS RENTAS DE LA ESCASEZ	85
B. EL ENTE ENCARGADO DE INTERNALIZAR LOS PRECIO	88
C. LA EFICIENCIA AMBIENTAL COMO INTERNALIDADES	91

3.3.- PRINCIPIOS QUE RIGEN LA FISCALIDAD AMBIENTAL	93
A. EL PRINCIPIO DE JUSTICIA AMBIENTAL	96
B. EL PRINCIPIO QUIEN CONTAMINA PAGA	99

a) Aspectos esenciales en torno a principio “quien contamina, paga” ...	102
---	-----

3.4.- LOS INCENTIVOS AMBIENTALES	105
A. EL ECOETIQUETADO	106
B. EL PREMIO NACIONAL DEL MEDIO AMBIENTE	108
C. LOS BENEFICIOS O BONIFICACIONES FISCALES....	109
3.5.- LOS TRIBUTOS AMBIENTALES COMO DESINCENTIVOS FISCALES	112
3.6.- REFLEJO DE LA ECONOMÍA EN LA FISCALIDAD AMBIENTAL.....	113
3.7.- LOS TRIBUTOS AMBIENTALES COMO MECANISMOS TRIBUTARIOS DE PROTECCIÓN AMBIENTAL	115
A. LA CALIFICACIÓN AMBIENTAL DE UN TRIBUTO ...	116
a) La temporalidad de los tributos ambientales	119

CAPITULO IV

LA FISCALIDAD AMBIENTAL DIRECTA E INDIRECTA

4.- PLANTEAMIENTO DE LA CUESTIÓN.....	121
4.1.- LA FISCALIDAD AMBIENTAL DIRECTA	123
A. LOS IMPUESTOS AMBIENTALES.....	125
B. LAS TASAS AMBIENTALES	127
a) Tipos de tasas ambientales	128
4.2.- LA FISCALIDAD AMBIENTAL INDIRECTA.....	131
4.3.- BALANCE FINAL.....	132

CAPITULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	135
5.1. CONCLUSIONES	135

5.2. RECOMENDACIONES	139
BIBLIOGRAFÍA	141
LEGISLACIÓN	150
CONVENIOS INTERNACIONALES.....	153
JURISPRUDENCIA	156

AGRADECIMIENTOS

A nuestro Padre Celestial por permitirme financiar este esfuerzo y por no dejarnos perder la esperanza a pesar de todas las adversidades que se nos presentaron y superamos.

A mis padres por darme la vida, por ser un apoyo constante y darme la seguridad y el valor que me impulso a cumplir uno de mis tantos sueños. Sobre todo a mi Madre porque a pesar de la distancia siempre has estado presente en cada instante de mi vida.

A mis dos hijas Eileen y Katherine que son el motor que impulsa mi vida que con sus sonrisas hacen que todo sea más fácil.

A mi esposo por ser tan incondicional, por motivarme en esos momentos que sentía desvanecer, por siempre estar a mi lado y además porque siempre me ayudo con las notas usando sus influencias.

A mis amigos de la universidad, pero sobretodo a mi grupo de tesis porque sé que este logro no hubiera tenido el mismo final sin su presencia

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

-.NORMA JOHANNA CORNEJO GONZALEZ.-

AGRADECIMIENTOS

A nuestro Padre Celestial por permitirme financiar este esfuerzo y por no dejarnos perder la esperanza a pesar de todas las adversidades que se nos presentaron y superamos.

A mis padres, a mi padre por ser el motor que impulsa mi vida en esfuerzo y superación, llegando a la cima de mis estudios gracias a ti. A mi madre por darme la vida, por ser un apoyo constante y darme la seguridad y el valor que me impulso a cumplir uno de mis tantos sueños y que siempre ha estado para extender su mano de amor.

A mi hermano César por ser el hermano incondicional, el que necesito y el que quiero y con el que disfruto cada ocurrencia.

A mi mejor amigo Gerson y su familia, el cual ha sido un ejemplo de perseverancia, superación, responsabilidad, lealtad, y honestidad.

A mis amigos de la universidad, pero sobretodo a mi excepcional compañero de siempre César, por ser mi aliado en todos los cursos realizados.

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

-.JESSICA LISETH HERNÁNDEZ ESCOBAR.-

AGRADECIMIENTOS

A mi Dios Todo Poderoso, por darme la Vida, por ayudarme a terminar este proyecto, gracias por darme la fuerza y el coraje para hacer este sueño realidad, por estar conmigo en cada momento de mi vida, por cada regalo de gracia que me has dado y que inmerecidamente he recibido, esto es una prueba más de tu Fidelidad, gracias porque me has iluminado y guiado, porque sin tí no hubiera podido salir a delante.

A mis padres, por su lucha constante para darme lo mejor que en la vida he podido recibir, por brindarme la mejor educación, por sus sacrificios diarios para cultivar en mí lo que ahora soy.

A mi padre, por ser mi guía, mi maestro, mi amigo, mi apoyo incondicional en cada etapa de mi vida, por ser parte de esta carrera, ya que conjuntamente trabajamos y este triunfo no hubiese sido posible sin su ayuda.

A mi madre, por sus desvelos día a día para ayudarme a culminar esta etapa, por su paciencia, por sus consejos, por impulsarme cuando sentía caer.

-.TERESA DEL CARMEN HERNÁNDEZ HENRIQUEZ.-

INTRODUCCIÓN

El objetivo de esta tesina es conocer aquellos instrumentos tributarios que los Estados, utilizan como política pública para proteger el medio ambiente, asimismo, el estudio de los fundamentos de la tributación ambiental, la descripción de los instrumentos tributarios que se han puesto en práctica con el fin de proteger el medio ambiente, y hacer referencia en los instrumentos tributados que se han impuesto en España y Colombia para ilustrar, así como determinar si en El Salvador existen los instrumentos tributarios para la protección del medio ambiente. Este tema resulta de vital importancia para la administración estatal encargada de los recursos naturales y de los tributos, porque del buen uso de las herramientas fiscales depende en buena parte una protección ambiental adecuada y resulta importante para los gestores privados, ya que el conocimiento de sus obligaciones permite la internalización de los costes provocados por la contaminación.

La estructura que se seguirá en este trabajo consiste en la descripción de una parte general del medio ambiente, contemplada en el Capítulo I, en la cual se desarrollarán los aspectos más importantes del medioambiente, como son: la constitucionalización del ambiente, y su consiguiente transformación a un bien jurídico constitucional fuertemente protegido y desarrollado por la legislación infraconstitucional, con el fin de evitar el deterioro ambiental que se propicia a través de la actividad humana, que genera consecuencias sumamente dañinas que tienen una escala global, siendo un ejemplo palpable de ello el cambio climático cuya principal causa es la acción contaminante del ser humano a escala mundial. De igual manera se comprenden, en las fases de juridificación del ambiente, comenzando por

el sistema jurídico interno hasta llegar a la compleja regulación internacional del mismo.

Es importante destacar que forma parte del contenido del Capítulo tres, el fundamento constitucional y material que poseen los tributos ambientales, como mecanismos altamente eficientes para contrarrestar el fenómeno concreto de la contaminación, y a partir de allí, se perfila claramente la necesidad de que los Estados adopten políticas económicas encaminadas a disminuir los efectos de la contaminación ambiental, generándose así, las bases para justificar las políticas estatales para la protección del medio ambiente, y sobre todo la utilización de los instrumentos tributarios para la protección del medio ambiente, los impuestos verdes y los incentivos fiscales ambientales, empalmados directamente a la existencia de los mecanismos jurídicos que existen, como son los de carácter administrativo, civil, penal.

En el Capítulo II, se hace una inclusión directa a los aspectos generales de la fiscalidad ambiental, se analiza la compleja relación que guardan los mecanismos tributarios con los dispositivos eminentemente ambientales, como es el caso del ordenamiento territorial, de las ecoauditorías y la evaluación ambiental, destacando su perfecta complementariedad. Luego se aborda la problemática de la justificación de los tributos ambientales, aunado al fundamento económico de los mismos, que residen en la existencia de precios defectuosos de los productos que son extraídos del ambiente, al no incorporarse el precio efectivo que representa el daño ambiental ocasionado, incluyéndose nada más los costes de producción, produciendo con ello, un mercado anti-ambiente. En seguida tiene lugar, un estudio acerca de los principios que rigen la fiscalidad ambiental, es decir, del principio de justicia ambiental y en especial del principio quien contamina paga, y relativa funcionalización en el sistema económico actual.

Se trata ulteriormente en Capítulo II, un esbozo en torno, a los incentivos ambientales, de los cuales los incentivos fiscales son algunos, los cuales giran en función de un reconocimiento positivo, para los agentes económicos que realizan acciones respetuosas con el ambiente al momento de llevar a cabo la producción, incentivos de los cuales podemos nombrar, el ecoetiquetado, el premio nacional del medio ambiente y los beneficios o bonificaciones ambientales. Seguidamente se aborda el carácter de desincentivo fiscal que poseen los tributos ambientales, para culminar con el reflejo que los tributos verdes tienen en la el sistema económico, y su operacionalización como auténticos mecanismos tributarios de protección ambiental.

En el plano del Capítulo III, se aborda el tema de la fiscalidad ambiental directa y la fiscalidad ambiental indirecta. La fiscalidad ambiental directa nace del problema de la contaminación concretamente determinado en el tiempo y en el espacio, y de allí, es que las categorías tributarias surgen para contrarrestar el meollo contaminante específico, en cambio, en la fiscalidad ambiental directa, se parte del sistema tributario ya implementado del Estado, que nada tiene que ver con la protección y conservación del medio ambiente, y se incluyen en sus categorías tributarias particulares las ideas de la justicia ambiental.

En la actualidad la fiscalidad ambiental directa todavía experimenta su etapa de desarrollo debido, a lo altamente complejo y difícil que resulta calcular, el supuesto generador contaminante, y su importe en términos económicos, sin embargo, el auxilio de las ciencias naturales y de otra índole permite, que se vaya avanzando en esta materia. Desde el óbice anterior resulta que la implementación de la fiscalidad ambiental indirecta, proporciona soluciones

inmediatas para el presente, y a la vez, se encarga de preparar el escenario para una aplicación rigurosa de la tributación ambiental directa.

De tal manera que, el desarrollo del Derecho ambiental tributario se presenta como una panacea actual que vive los inicios de su desarrollo, pero que promete ser la herramienta más eficaz en la lucha global contra la contaminación ambiental, y la razón es que abate el problema desde el talón de Aquiles del sistema actual de mercado, esto es, el elemento financiero, y por ende la capacidad de frenar las acciones contaminantes aparecen como una consecuencia lógica, es preciso seguir actualizando y acrecentando el contenido de esta nueva disciplina especial, como es el Derecho tributario ambiental, los beneficios si bien no es de esperarlos en periodo de tiempo inmediato, serán un hecho en un futuro próximo, y las futuras generaciones podrán gozar de los bienes ambientales que todavía se pueden rescatar, y en ello precisamente radica la importancia del trabajo que en lo sucesivo se desarrolla.

Y finalmente el capítulo cinco se concluye con un conjunto de conclusiones generales y Recomendaciones que pretenden crear una conciencia de responsabilidad tributo ambiental y por último la bibliografía utilizada y anexos por medio de los cuales se establecerán otros elementos comparativos del tema que nos compete en nuestra investigación.

ABREVIATURAS

AA.VV.	Autores Varios
Art. /arts.	Artículo/artículos
CIDH	Corte Interamericana de Derechos Humanos
Cit.	Citado
Cn.	Constitución
CNUMAD	Conferencia de la Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente y Desarrollo.
CE	Constitución Española
CP	Código Penal
Cn	Constitución Salvadoreña
CT	Código Tributario
D.E.	Decreto Ejecutivo
D.L.	Decreto Legislativo
D.O.	Diario Oficial
Ed.	Edición
LANP	Ley de Áreas Naturales Protegidas
LCVS	Ley de Conservación de Vida Silvestre
LF	Ley Forestal
LFAES	Ley del Fondo Ambiental de El Salvador
LGTM	Ley General Tributaria Municipal
LMA	Ley del Medio Ambiente Salvadoreña
LSAV	Ley de Sanidad Animal y Vegetal
RLMA	Reglamento de la Ley del Medio Ambiente
Nº/núm.	Número
ONU	Organización de las Naciones Unidas
Ord.	Ordinal
P/pp.	Página/páginas

REAR	Reglamento Especial de Aguas Residuales
REMIDS	Reglamento Especial sobre el Manejo Integral de los Desechos Sólidos
REMSRD	Reglamento Especial en materia de Sustancias, Residuos y Desechos Peligrosos
RENTC	Reglamento Especial de Normas Técnicas de Calidad Ambiental
RDA	Revista de Derecho Ambiental
Ref.	Referencia
RECSACO	El Reglamento Especial sobre el control de las Sustancias Agotadoras de la Capa de Ozono
RGLMA	Reglamento General de la Ley del Medio Ambiente
SC	Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia
SCA	Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia
Ss.	Siguientes
STS	Sentencias del Tribunal Supremo
TS	Tribunal Supremo Español
Vol.	Volumen

CAPITULO I

ASPECTOS CONSTITUCIONALES Y LEGALES DE LA TRIBUTACIÓN AMBIENTAL

1.- PLANTEAMIENTO DE LA CUESTIÓN

Para abordar de una mejor manera la problemática que nos ocupa en el presente trabajo, se hace menester tener presente una aproximación de los mecanismos jurídicos de protección ambiental, de la dimensión constitucional y legal de la fiscalización ambiental. El marco constitucional de la tributación ambiental es imprescindible, en tanto que, como entiende el Derecho constitucional moderno, el referente de la norma primaria es una necesidad técnica para solucionar cualquier cuestión jurídica¹, por insignificante que sea o que parezca, cuanto más si se trata de un problema colosal como es la protección de ambiente, que se ha erigido incluso como un bien jurídico constitucional por disposición expresa del constituyente². Desde la óptica anterior se requiere tener presente lo que es el bien jurídico del ambiente, así como su fundamento constitucional y sus proyecciones normativas, para tener un asidero suficiente a efecto de entrar al problema de la tributación ambiental³.

Por otra parte, las normas constitucionales que se ocupan de la protección del ambiente han sido el motor de impulso del legislador, concretándose en

¹ VICENTE GIMÉNEZ. T., “*Orden ambiental-Orden jurídico. Interdependencia, participación y condicionalidad*”, en AA. VV., *La Justicia ecológica y protección del medio ambiente*, coord.: Teresa Vicente Jiménez, Trota, Madrid, 2002, pp. 41 y ss.

² VICENTE GIMÉNEZ. T., “*El objeto de la ecología y sus implicaciones en el orden ético*”, en AA. VV., *La Justicia ecológica y protección del medio ambiente*, coord.: Teresa Vicente Jiménez, Trota, Madrid, 2002, pp. 13 y ss.

³ En efecto si se pretende construir una tesis o teoría al margen de la Constitución la misma será letra muerta, porque en la actualidad cualquier consideración jurídica tiene que pasar por el necesario filtro de la ley suprema, para que sus razonamientos componente adquieran valides.

una infinidad de leyes que tienen por objeto la protección ambiental desde un plano más concreto, a través de diversas formas materiales tomando en cuenta el carácter multifacético del medio, y donde encontramos la regulación específica de la fiscalización ambiental⁴. El engranaje normativo constitucional y legal, constituyen el precedente jurídico que le dan fisonomía propia a los tributos ambientales, distinguiéndolo esencialmente del sistema tributario común, respecto del cual observa escisiones significantes, en parte debido a las distintas finalidades que guían estos diversos sistemas de tributación.

No existe una definición única del bien jurídico del ambiente. La expresión ambiente tiene su raíz sajona en la expresión “environment” (neologismo del verbo francés environner), la que podría traducirse literalmente como: lo que rodea o, lo que circunda; de ahí que algunos autores prefieren hablar de entorno antes que de ambiente⁵. Es por eso que sobre este punto hay discrepancia en la doctrina y en la práctica⁶. Al respecto MARTÍN MATEO comprende que: “el medio ambiente incluiría aquellos elementos naturales de titularidad común y de características dinámicas, en definitiva, el agua y el aire, vehículos básicos de transmisión, soporte y factores esenciales para la

⁴ D. ROSATTI. H., *“Derecho ambiental constitucional, Rubinzal-Culzoni”*, Buenos Aires, 2004, p. 49.

⁵ Vid. a: CANO, G. J., *“Derecho Política y Administraciones Ambientales”*, Depalma, Buenos Aires, 1978, p. 21. Y VALLS M. F., *Manual de derecho ambiental*, 2ª ed., Buenos Aires, 1993, p. 2.

⁶ A nivel doctrinario el medio ambiente a sido definido por varios autores entre ellos DA SILVA, J. A., *Directo Ambiental Constitucional*, Malheiros, Sao Paulo, 1997, p. 2. Como Interacción del Conjunto de electos naturales, artificiales y culturales, que propician el desenvolvimiento equilibrado de la vida en todas sus formas. En el mismo sentido es definido por SABSAY. D. y ONAINDIA, J., *La Constitución de los Argentinos*, Errepar, Buenos Aires, 1997, p. 149. Como el conjunto de de elementos naturales, artificiales o creados por el hombre, físicos, químicos y biológicos, que posibilitan la existencia, transformación y desarrollo de organismos vivos.

existencia del hombre sobre la tierra”⁷. La concepción de este es autor es de corte naturalística y restrictiva ya que aproxima la definición del medio ambiente al ámbito del entorno natural, esto es, aire, agua, ruido y vegetación⁸.

Frente a esta concepción restrictiva del ambiente, pueden encontrarse otras con pretensiones omnicomprendivas, por ejemplo la expresada por MORENO TRUJILLO, al argumentar que el medio es: “el conjunto equilibrado de componentes naturales que conforman una determinada zona en un determinado momento, que representa el sustrato físico de la actividad de todo ser vivo, y es susceptible de modificación por la acción humana”⁹. Y para ORTEGA ÁLVAREZ: “el medio ambiente es el conjunto de las condiciones que permiten la existencia y la producción de la vida en el planeta tierra”¹⁰. Como se percibe estas definiciones de ambiente son muy amplias y tienen como referente necesario la existencia humana, es por ello que son antropocéntricas, ya que el centro de todos los procesos vitales que se expresan en la tierra es precisamente el hombre y su actividad.

⁷ MARTÍN MATEO, R., *Tratado de Derecho Ambiental*, Vol. 3, Trivium, Navarra, 2003, p. 21.

⁸ También otros de los autores que se encuentran identificados con esta tendencia doctrinal, restringida se tienen a DE LA CUETARA MARTINEZ, J. M., Administración local y medio ambiente. Funciones medios y problemas, en “Revista de Estudios de Vida Local”, núm. 207, 1980, p. 415; BALBOA DE PAZ, C., “Sistema legal de protección al medio ambiente”, El consultor, núm. 38, 1993, pp. 771-772; y CALVO CACHORRO, M., Sanciones Medio Ambientales, Marcial Pons, Madrid, 1999, p. 13.

⁹ MORENO TRUJILLO, E., *La Protección jurídica-privada del medio ambiente y la responsabilidad de su deterioro*, Bosch, Barcelona, 1991, p. 2. En semejante sentido SÁNCHEZ-FRIERA GONZALEZ. M. del C. Responsabilidad Civil del Empresario por deterioro del medio ambiente, Bosch, Barcelona 1994, p. 18. En la Conferencia de Estocolmo de 1972, se llegó a una definición también de forma amplia de medio ambiente: “como aquel conjunto de elementos físicos, químicos, biológicos y de factores sociales capaces de causar efectos directos o indirectos, a corto o largo plazo, sobre los seres vivos y las actividades humanas”.

¹⁰ ORTEGA ÁLVAREZ, L., *Lecciones del medio ambiente*. 2ª ed., Lex Nova, Valladolid, 2000, p. 43.

El medio ambiente definido como el: “conjunto de circunstancias físicas que rodean a los seres vivos” y, por extensión el “conjunto de circunstancias físicas, culturales, económicas, sociales, etc., que rodean a las personas”, adquiere una dimensión compleja y extensa. Esta definición amplia del ambiente coincide con el sentido de la expresión en diversos documentos internacionales y en algunos tratados administrativos y doctrinales, que identifican el ambiente con un objeto amplísimo, equivalente al conjunto de elementos físicos, psíquicos y sociales que condicionan la vida del ser humano¹¹.

Desde las definiciones anteriores se percibe que la existencia y las relaciones del hombre también forman parte de lo que se debe entender por el ambiente, por lo que para esta concepción no basta, la formación meramente natural del planeta. Y la razón de incluir al hombre como parte del ambiente es lógica, si partimos del hecho, que este vive y desenvuelve sus relaciones interpersonales, con referencia al ambiente. En efecto, no se puede concebir hoy en día una concepción del ambiente separada del hombre, toda vez es el mismo hombre el que influye decisivamente en la integridad natural del medio que lo rodea¹².

1.1.- FASES NORMATIVAS DE PROTECCIÓN DEL AMBIENTE

La protección normativa del ambiente se decanta a nivel nacional e internacional, generándose por ello, diferentes fases de protección del ambiente que se complementan para integrarse en un todo, no obstante, semejante dispersión de la regulación jurídico-ambiental. El interés de la

¹¹MARTÍNEZ DE VELASCO, H. J., “*La protección Jurisdiccional del medio ambiente*”, en AA.VV., *La protección administrativa del Medio Ambiente*, Cuadernos de Derecho Judicial, Madrid, 1994, p. 125.

¹² ORTEGA ALVAREZ, L., “*El concepto de medio ambiente*”, en AA.VV., *Lecciones de derecho del medio ambiente*, segunda edición, Ed. Lex nova, Valladolid, 2000, 7 y ss.

comunidad internacional por la conservación y restauración del medio ha llevado a la elaboración de un sinnúmero de instrumentos ambientales, tanto regionales, como globales, con el objeto de minimizar los efectos universales de la degradación ambiental, que se proyectan en los dos problemas principales que son la afectación de la capa de ozono y el fenómeno del calentamiento global, que como es lógico no son los únicos pero si a escala mundial son los más graves y progresivos¹³.

La legislación ambiental por su parte se caracteriza por su fragmentariedad y mayor dispersión, pues, a través de la configuración de una serie de instrumentos en forma de leyes o reglamentos se trata de resolver cuestiones muy concretas y particulares, lo que ha permitido la juridificación del Derecho ambiental de manera indiscutible. Ahora bien el legislador, se ha tomado la tarea de idear soluciones jurídicas concretas a problemas ambientales también de corte particular, y de allí, la proliferación de numerosas leyes y reglamentos básicos y no básicos que versan sobre la protección del medio.

La juridificación del ambiente por medio de normas internacionales y nacionales, desvela el gran interés que posee en engranaje estatal en la conservación, restauración y protección de lo que es el ambiente, a partir como es lógico de las pinceladas constitucionales, sobre dichos aspectos. Dentro de todos esos mecanismos jurídicos ambientales se viene desarrollando una categoría muy especial de los mismos, y que va cobrando auge y gran importancia en la actualidad, como lo son los mecanismos económicos de protección ambiental, que tratan de impedir la degradación

¹³ De allí que la doctrina se refiera al fenómeno normativo del ambiente, como fases de juridificación, ya que, implica la resolución jurídica de los problemas ambientales, en primer lugar los la ley suprema, luego por las normas infra constitucionales, hasta llegar a la protección ambiental a manos de los tratados internacionales. Lo que requiere cierta sistematización, para poder resolver de mejor forma los problemas concretos mediante la normativa correspondiente.

ambiental y la restauración del medio regulando de forma especial las relaciones económicas que tienen un sentido antiambientalista, siendo los tributos ecológicos una de esas herramientas jurídico-económicas de protección del medio, y que serán objeto de análisis a lo largo de la presente obra¹⁴.

A. LA PROTECCIÓN INTERNACIONAL DEL AMBIENTE

El ambiente ha sido objeto de protección intensa por parte de la comunidad internacional y, ello devine de considerar al medio como un bien jurídico de carácter universal, que le incumbe a la humanidad toda¹⁵. El Salvador ha ratificado una serie de tratados y acuerdo transnacionales que se ha erigido como normas jurídicas de la República, y por eso, es que se considera al derecho ambiental de corte internacionalista. Los tratados y acuerdos internacionales celebrados por El Salvador, siguen la misma estela de la legislación ambiental, en tanto que se especializan para proteger aspectos puntuales del ambiente¹⁶.

Convenio de Basilea sobre el control de los Movimientos Transfronterizos de los Desechos Peligrosos y su Eliminación de 1989, en el párrafo 1° del preámbulo, se estima que: “Conscientes de que los desechos peligrosos y otros desechos y sus movimientos transfronterizos pueden causar daños a la salud humana y al medio ambiente representan la generación y la

¹⁴ Se puede decir que por su naturaleza financiera sus efectos alcanzan las entrañas más íntimas de sistema económico, que como es sabido es demasiado voraz, y con ello se centra en el lugar en donde se pueden resolver exactamente los problemas ambientales de la actualidad.

¹⁵ HERRERA MOLINA. P. M., “*La dimensión internacional del ambiente en tratados comunitarios*”, en AA.VV., *La protección fiscal del medio ambiente, aspectos económicos y jurídicos*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2002, p. 112 y ss.

¹⁶ RUBIO FERNÁNDEZ, E. M., “*Expansión de la legislación ambiental: su dimensión internacional*”, en AA.VV., *Justicia Ecológica y Protección del medio ambiente*, Coordinadora Teresa Vicente Jiménez, Trota, Madrid, 2002, *passim*.

complejidad cada vez mayores de los desechos peligrosos y otros desechos, así como sus movimientos transfronterizos”. Así este Convenio tiene por objeto proteger el ambiente mundial, a través del control de los desechos peligrosos¹⁷.

Como reflejo regional del Convenio anterior, los Gobiernos de las Repúblicas de Costa Rica, El Salvador, Guatemala, Honduras, Nicaragua y Panamá, los días 9, 10 y 11 de diciembre del año de 1992, convinieron en formular el Acuerdo Regional sobre Movimiento Transfronterizo de Desechos Peligrosos, el que según el Art. 3 se prohíbe de forma general la importación de desechos tóxicos, en el siguiente sentido: “Los países centroamericanos firmantes de este Acuerdo tomarán todas las medidas legales, administrativas u otras que fueren apropiadas dentro de las áreas bajo su jurisdicción, para prohibir la importación y tránsito de desechos considerados peligrosos, hacia Centro América desde países que no sean Partes de este Acuerdo. Para el cumplimiento de los objetivos de este Acuerdo las Partes: (...)”¹⁸.

¹⁷ Convenio de Basilea sobre el control de los Movimientos Transfronterizos de los Desechos Peligrosos y su Eliminación de 1989. El Órgano Ejecutivo en el Ramo de Relaciones Exteriores, acordó aprobarlo en todas sus partes por medio del D. E. núm. 181, de fecha 5 de abril de 1991, y someterlo a consideración de la Asamblea Legislativa, para su ratificación, convirtiéndose en ley de la República a través del D.L. N° 752, del 19 de abril de 1991, publicado en el D.O. N° 115, Tomo 311, del 24 de junio de 1991.

¹⁸ Acuerdo Regional sobre Movimiento Transfronterizo de Desechos Peligrosos. El acuerdo fue adoptado en la XIII cumbre de presidentes del istmo centroamericano, y se realizó en Panamá, los días 9, 10 y 11, diciembre 1992. Y fue ratificado por D.L. N° 443, del 21 de enero de 1993, publicado en el D.O. N° 59, Tomo 335, del 4 de abril de 1997. El preámbulo del Acuerdo reza de la siguiente forma:

“Los Gobiernos de las Repúblicas de Costa Rica, El Salvador, Guatemala, Honduras, Nicaragua y Panamá,

Considerando que hay evidencia de gestiones por parte de personas naturales y jurídicas para la importación de Desechos Peligrosos hacia la Región Centroamericana y reconociendo la necesidad de tomar acciones inmediatas ante el tráfico ilegal de tales desechos.

Conscientes de los daños irreversibles que pueden causarse a la salud humana y a los recursos naturales.

El Acuerdo sobre el Programa Internacional para la Conservación de los Delfines de 1999, tiene por objetivo según el Art. II: 1. Reducir progresivamente la mortalidad incidental de delfines en la pesquería de atún con red de cerco en el Área del Acuerdo a niveles cercanos a cero, a través del establecimiento de límites anuales; (...). Este es otro de los instrumentos internacionales que expanden las fronteras nacionales de la vigencia del ambiente¹⁹.

En igual sentido se encuentra la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático, suscrita en Río de Janeiro, República Federativa del Brasil, el día 13 de junio de 1992, en el primer y segundo párrafo del preámbulo se justifica la formulación de Convenio en el siguiente sentido:

Reconociendo la soberanía de los Estados para prohibir la importación y el tránsito de desechos peligrosos a través de sus territorios por razones de seguridad sanitarias y ambientales.

Reconociendo también el creciente consenso en Centro América para prohibir el movimiento transfronterizo de los desechos peligrosos y su eliminación en los países del istmo.

Convencidos además, que es necesario emitir regulaciones que controlen eficazmente el movimiento transfronterizo de los desechos peligrosos.

Manifestando también su compromiso para enfrentar de manera responsable el problema de los desechos peligrosos originados dentro y fuera de la región centroamericana; y (...)."

¹⁹ Acuerdo sobre el Programa Internacional para la Conservación de los Delfines de 1999. El Órgano Ejecutivo en el Ramo de Relaciones Exteriores, acordó aprobar el Acuerdo sobre el Programa Internacional para la Conservación de los Delfines, en todas sus partes y someterlo a consideración de la Honorable Asamblea Legislativa, por medio del D.E. núm. 259, de fecha 07/04/1999. Y se convirtió en ley por medio del D.L. núm. 600, del 6 de mayo de 1999, publicado en el D.O. núm. 97, Tomo 343, del 26 de mayo de 1999, y el instrumento de Ratificación de fecha 15 de julio de 1999, publicado en el D.O. Nº 34, Tomo 346, del 17 de febrero de 2000.

En numerales 2 y 3 del mismo Art. II, se enmarcan los siguientes objetivos: "2. Con el propósito de eliminar la mortalidad de delfines en esta pesquería, buscar métodos ambientalmente adecuados para capturar atunes aleta amarilla grandes no asociados con delfines; y

3. Asegurar la sostenibilidad a largo plazo de las poblaciones de atún en el Área del Acuerdo, así como la de los recursos marinos vivos relacionados con esta pesquería; tomando en cuenta la interrelación entre especies en el ecosistema, particularmente por lo que hace a, entre otros, evitar, reducir y minimizar la captura incidental y los descartes de atunes juveniles y especies no objetivo".

“Reconociendo que los cambios del clima de la Tierra y sus efectos adversos son una preocupación común en toda la humanidad.

Preocupadas por que las actividades humanas han ido aumentando sustancialmente las concentraciones de gases de efecto invernadero en la atmósfera, y porque ese aumento intensifica el efecto invernadero natural, lo cual dará como resultado, en promedio, un calentamiento adicional de la superficie y la atmósfera de la Tierra y puede afectar adversamente a los ecosistemas naturales y a la humanidad”. Este Convenio es una de las normativas más importante en la conservación mundial del ambiente, el cual debe ser respetado en El Salvador por ser ley de la República según el Art. 144 Cn²⁰.

Los Ministros de Relaciones Exteriores de las Repúblicas de Costa Rica, El Salvador, Guatemala, Honduras, Nicaragua y Panamá, acuerdan formular en el marco del Sistema de Integración Centroamericano, formularon el Convenio Regional sobre Cambios Climáticos, suscrito en la ciudad de Guatemala, República de Guatemala, el 29 de octubre de 1993, siendo el objetivo principal conforme al Art. 1: “Los Estados deben proteger el sistema climático en beneficio de las generaciones presentes y futuras, sobre la base de la equidad y de conformidad con sus responsabilidades y sus capacidades, para asegurar que la producción de alimentos no se vea amenazada y permitir que el desarrollo económico de los Estados continúe”. Así esta convención viene a complementarse normativamente con la

²⁰ Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático. El Órgano Ejecutivo en el Ramo de Relaciones Exteriores, acordó aprobarlo por medio del D. E. núm. 668, de fecha 11 de junio de 1995, en todas sus partes y someterlo a consideración de la Asamblea Legislativa, y se convierte en el ley por medio D.L. N° 424, del 10 de agosto de 1995, publicado en el D.O. N° 157, Tomo 328, del 28 de agosto de 1995.

Convención de las NNUU sobre el cambio climático, para formar un entramado mayor consistencia jurídica en la protección de ambiente²¹.

Más recientemente se ha formulado el Protocolo de Kyoto de la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático de las Naciones Unidas, suscrito en la ciudad de Nueva York, Estados Unidos de América, el 8 de Junio del año 1998. Este Protocolo se basa en la idea de desarrollo sostenible, a partir de que realiza la regulación jurídica del mismo, con ello se configura como un instrumento transnacional que incide de forma directa en la protección del ambiente²².

El Salvador también tiene por ley el Convenio de Viena para la Protección de la Capa de Ozono, firmado en Viena el 22 de marzo de 1985, en el marco de la Conferencia de Plenipotenciarios sobre la Protección de la Capa de Ozono, como producto del Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente (PNUMA), el que tiene como objeto principal la protección de la ozonósfera, según el Art. 1: “Las Partes tomarán las medidas apropiadas, de conformidad con las disposiciones del presente Convenio y de los protocolos

²¹ Convenio Regional sobre Cambios Climáticos. El Órgano Ejecutivo en el Ramo de Relaciones Exteriores, acordó por medio del Acuerdo N° 164. De fecha 3 de marzo de 1994, probarlo en todas sus partes y someterlo a consideración de la Asamblea Legislativa, la que convirtió en ley por D.L. N° 66, del 14 de julio de 1994, publicado en el D.O. N° 154, Tomo N° 324, del 23 de agosto de 1994 y cuyo instrumento de ratificación fue publicado en el D.O. N° 154, Tomo 328, del 23 de agosto de 1995. En el cuarto párrafo del preámbulo se comprende que: “PREOCUPADOS porque las actividades humanas han ido aumentando sustancialmente las concentraciones de gases de efecto invernadero en la atmósfera, y porque ese aumento intensifica el efecto de invernadero natural, lo cual dará como resultado, en promedio, un calentamiento adicional de la superficie y la atmósfera de la tierra y puede afectar adversamente a los ecosistemas naturales y a la Humanidad; (...)”. Lo que constituye una de la justificación de la formulación del instrumento.

²² Protocolo de Kyoto de la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático de las Naciones Unidas. El Órgano Ejecutivo en el Ramo de Relaciones Exteriores, acordó la aprobarlo en todas sus partes del protocolo de Kyoto, por medio del A. E. núm. 715, de fecha 24 de agosto de 1998 y, ratificado por D.L. N° 414, del 17 de septiembre de 1998, publicado en el D.O. N° 192, Tomo 341, del 15 octubre de 1998.

en vigor que sean parte, para proteger la salud humana y el medio ambiente contra los efectos adversos resultantes o que puedan resultar de las actividades humanas que modifiquen o puedan modificar la capa de ozono”²³. A la par de este Convenio se ratificó al mismo tiempo por El Salvador, el Protocolo de Montreal relativo a las Substancias Agotadoras de la Capa de Ozono, adoptado en la ciudad de Montreal, Canadá, el 16 de septiembre de 1987, en la Conferencia de Plenipotenciarios sobre el Protocolo relativo a los Clorofluorocarbonos del Convenio de Viena para la Protección de la Capa de Ozono²⁴.

Otro instrumento protector del ambiente es el Protocolo de Cartagena sobre Seguridad de la Biotecnología del Convenio sobre la Diversidad Biológica, suscrito el 24 de mayo del 2000 durante la V Reunión de la Conferencia de las Partes de la Convención de Diversidad Biológica, realizada en Nairobi, Kenia, del 15 al 26 de mayo del mismo del 2000. En el cuarto párrafo del preámbulo se reconoce que: “la biotecnología moderna tiene grandes posibilidades de contribuir al bienestar humano si se desarrolla y utiliza con medidas de seguridad adecuadas para el medio ambiente y la salud humana (...)”. El objetivo esencia se contiene en el Art. 1, el que consiste garantizar una protección optima de protección, en la esfera de la transferencia, manipulación y utilización seguras de los organismo vivos modificados, como consecuencia de la biotecnología moderna, y que pueda generar efectos

²³ Convenio de Viena para la Protección de la Capa de Ozono. El Órgano Ejecutivo en el Ramo de Relaciones Exteriores, acordó aprobarlo por medio del Acuerdo N° 675 de fecha 16 de noviembre de 1992, en todas sus partes y someterlo a consideración de la Honorable Asamblea Legislativa, quien lo convierte en ley por medio del D.L. N° 395, del 26 de noviembre de 1992, publicado en el D.O. N° 55, Tomo N° 326, del 20 de marzo de 1995.

²⁴ Protocolo de Montreal relativo a las Substancias Agotadoras de la Capa de Ozono. El Órgano Ejecutivo en el Ramo de Relaciones Exteriores, acordó aprobarlo por medio del Acuerdo N° 675 de fecha 16 de noviembre de 1992, en todas sus partes y someterlo a consideración de la Honorable Asamblea Legislativa, quien lo convierte en ley por medio del D.L. N° 395, del 26 de noviembre de 1992, publicado en el D.O. N° 55, Tomo N° 326, del 20 de marzo de 1995.

adversos para la conservación y la utilización sostenible de la diversidad biológica, habida cuenta de los riesgos que se puedan proyectar en la salud humana, y cuyo enfoque primordial se centra en los movimientos transfronterizos²⁵.

El Tratado entre las Repúblicas de El Salvador, Guatemala y Honduras para la ejecución del Plan Trifinio, fue suscrito en la ciudad de Guatemala, República de Guatemala, el día 31 de octubre de 1997, se formula como proyección de la suscripción que se hizo el día 12 de noviembre de 1986, del Acuerdo de Cooperación Técnica del Plan de Desarrollo Integral en la Región Fronteriza de El Salvador, Guatemala y Honduras, denominado Plan Trifinio, el cual fue ratificado por los tres países. El tratado de ejecución en relación al Trifinio, en el Art. 3 prescribe que: “Las Partes reconocen la Región del Trifinio como área de especial interés de los países, que representa una unidad ecológica indivisible, en la que sólo una acción conjunta y coordinada de los tres países podrá dar solución satisfactoria a los problemas de sus poblaciones y al manejo sostenible de sus recursos naturales”. Por medio de este instrumento se declara el Trifinio como zona protegida ambientalmente²⁶.

Estos instrumentos internacionales anteriores no son los únicos, que se encargan de la protección del ambiente, hay otros que incluso se refieren a la conservación del medio de forma indirecta, como los instrumentos

²⁵ Protocolo de Cartagena sobre Seguridad de la Biotecnología del Convenio sobre la Diversidad Biológica. Aprobado por el Órgano Ejecutivo en el Ramo de Relaciones Exteriores, por medio del Acuerdo N° 39, de fecha 3 de febrero del presente año. Ratificado por el D. L. N° 1224, veintitrés días del mes de abril del año dos mil tres.

²⁶ El Tratado entre las Repúblicas de El Salvador, Guatemala y Honduras para la ejecución del Plan Trifinio. Aprobado por el Órgano Ejecutivo en el Ramo de Relaciones Exteriores, por medio del A.E. núm. 78, de fecha 28 de enero de 1998. Ratificado por D.L. N° 230, del 2 de marzo de 1998, publicado en el D.O. N° 57, Tomo 338, del 24 de marzo de 1998.

internacionales atinentes a la salud, los que se refieren a la regulación de la energía eléctrica o nuclear, los que tienen por objeto el control de las aguas, entre otros, los que en cierta medida sobrepasan el contenido de la presente investigación²⁷.

1.2.- PROTECCIÓN JURÍDICA INTERNA DEL AMBIENTE

La relación del hombre y su medio más determinante y palpable en la actualidad, viene dada por el afán de protección jurídica del ambiente. El medio es objeto de atención jurídica y, ha sido objeto protección en la mayoría sino en todos de los ordenamientos nacionales y por la comunidad internacional. La protección del medio ambiente se configura como una función pública, para cuya exacta comprensión conviene reflexionar sobre el alcance que cabe otorgar a los elementos conceptuales implicados: el medio ambiente, su protección y el contenido de la específica función de protección ambiental²⁸.

Para la protección y conservación del medio ambiente en la legislación salvadoreña, en la LMA se establece que toda persona tiene derecho a vivir en un ambiente sano y que todos los ciudadanos estamos obligados a la protección del medio ambiente de acuerdo al Art. 1 LMA. El objeto de la creación de esta ley es: Art. 1.- “La presente ley tiene por objeto desarrollar las disposiciones de la Constitución de la República Art. 65, 69, 101, 117 Cn, que se refiere a la protección, conservación y recuperación del medio ambiente; el uso sostenible de los recursos naturales que permitan mejorar la

²⁷ Por ello es que se habla de fragmentariedad del Derecho ambiental, ya que existe una infinidad de normas que se refieren directa o indirectamente a la protección de la ecológica. Y este cuerpo normativo tanto nacional como internacional es de difícil sistematización.

²⁸ La preocupación por recuperar y conservar el ambiente, esta determinada por la posibilidad de supervivencia que le otorga al ser humano, pues, en tanto, haya ambiente existen los insumos naturales que viabilizan la el sostenimiento de la vida humana.

calidad de vida de las presentes y futuras generaciones; (...)²⁹. Esta disposición reafirma la tesis de la íntima relación que hay entre el hombre y el ambiente que lo circunda.

La Constitución como ley suprema es la primera normativa que retoma el problema de la protección del ambiente. El Art. 117 Inc. 1° Cn determina que: “Es deber del Estado proteger los recursos naturales, así como la diversidad e integridad del medio ambiente, para garantizar el desarrollo sostenible”³⁰. Con ello la protección constitucional del ambiente gira sobre los parámetros del desarrollo sostenible. La orientación garantista ambiental de la carta magna, debe ser irradiada inexonerablemente a toda la normatividad infraconstitucional, la que debe reflejar fielmente la política ambiental diseñada por la Constitución.

La protección jurídica del ambiente se comprende dentro de la denominada política ambiental, la que se desarrolla expresamente y, en primer termino por la LMA, cuyos principios de orientación se establecen en el Art. 2 LMA. La política ambiental se diseña a partir de un conjunto de principios, estrategias y acciones, emitidas por el Consejo de Ministros, y realizada por

²⁹ El Art. 1 LMA sigue prescribiendo que: “ (...) así como también, normar la gestión ambiental, pública y privada y la protección ambiental como obligación básica del Estado, los municipios y los habitantes en general; y asegurar la aplicación de los tratados o convenios internacionales celebrados por El Salvador en esta materia”. Tan importe se considera la protección del ambiente, que el legislador ha considerado velar por la integridad de los recursos de forma centralizada y descentralizada para lograr una mayor eficacia.

³⁰ Y el Inc. 2° y 3° del Art. 117 Cn, con el afán de reforzar la protección del ambiente prescribe que: “Se declara de interés social la protección, conservación, aprovechamiento racional, restauración o sustitución de los recursos naturales, en los términos que establezca la Ley.

Se prohíbe la introducción al territorio nacional de residuos nucleares y desechos tóxicos”. Con esta disposición se pretende dotar a los recursos naturales de productividad, durabilidad, y de eficiencia para lograr el desarrollo social del hombre.

el Ministerio del Medio Ambiente y Recursos Naturales, y por el Sistema Nacional de Gestión del Medio Ambiente, según el Art. 3 LMA³¹.

La LMA no es la única ley que se encarga de la protección del ambiente, el legislador salvadoreño, ha formulado una serie de leyes que desarrollan el contenido completo de la política ambiental. El entramado normativo que desarrolla la política ambiental, se constituye por normatividad que protege el ambiente desde diversos enfoques jurídicos, que inciden directa o indirectamente en conservación del medio.

En el sentido anterior la Ley de Áreas Naturales Protegidas (en adelante LANP), la que según el Art. 1 tiene por objeto: “La presente Ley tiene por objeto regular el establecimiento del régimen legal, administración, manejo e incremento de las Áreas Naturales Protegidas, con el fin de conservar la diversidad biológica, asegurar el funcionamiento de los procesos ecológicos esenciales y garantizar la perpetuidad de los sistemas naturales, a través de un manejo sostenible para beneficio de los habitantes del país”. La protección del ambiente se hace en esta ley por medio de la conservación de la fauna y la flora nacional³².

³¹ Expresa literalmente el Art. 3 LMA que: “La política nacional del medio ambiente es un conjunto de principios, estrategias y acciones, emitidas por el Consejo de Ministros, y realizada por el Ministerio del Medio Ambiente y Recursos Naturales, que en lo sucesivo de esta ley podrá llamarse el Ministerio y por el Sistema Nacional de Gestión del Medio Ambiente.

El Ministerio, presentará dicha política al Consejo de Ministros para su aprobación. Esta política se actualizará por lo menos cada cinco años, a fin de asegurar en el país un desarrollo sostenible y sustentable.

La política nacional del medio ambiente deberá guiar la acción de la administración pública, central y municipal, en la ejecución de planes y programas de desarrollo”. Así la política ambiental no consiste en decisiones imprevista y antojadiza, sino que implica una serie de actos concatenados basados en el plan y la racionalidad, para la salvaguarda del ambiente.

³² Ley de Áreas Naturales Protegidas. D. L. núm. 579, de fecha 08/02/2005, publicada en el D. O. núm. 32, T. 366, de fecha 15/02/2005. Los considerandos de esta ley reflejan el efecto irradiante de la Cn, en cuanto a la protección jurídica del ambiente, en relación directa con el desarrollo sostenido.

Por su parte la Ley de Conservación de Vida Silvestre según su Art. 1 tiene por objeto: “La presente Ley tiene por objeto la protección restauración, manejo, aprovechamiento y conservación de la vida silvestre. Esto incluye la regulación de actividades como la cacería, recolección y comercialización, así como las demás formas de uso y aprovechamiento de este recurso”. Esta ley protege una parcela del ambiente, que es la referida a la vida de las especies silvestres³³.

La Ley de Sanidad Animal y Vegetal es otro instrumento legal que abona al desarrollo de la política ambiental, cuyo Art. 1 prescribe que: “La presente Ley tiene por objeto establecer las disposiciones para la protección sanitaria de los vegetales y animales.

Las acciones que desarrolle el Ministerio de Agricultura y Ganadería con motivo de la aplicación de esta Ley, deberán estar en armonía con la defensa de los recursos naturales, la protección del medio ambiente y la salud humana”. He aquí otra herramienta legislativa que incide directamente en la protección jurídica del ambiente³⁴.

³³ Ley de Conservación de Vida Silvestre fue emitida por D. L. núm. 144, de fecha 14/04/1994, publicado en el D. O. núm. 86, T. 323, de fecha 25/05/1994. Cuyos considerandos razonan que: “I.- Que de conformidad al Art. 117 de la Constitución de la República se declara de interés social la protección, restauración, desarrollo y aprovechamiento de los recursos naturales y que dicha protección, conservación y mejoramiento de los recursos naturales y del medio serán objeto de leyes especiales.

II.- Que la vida silvestre es imprescindible para conservar un medio ambiente sano y en equilibrio, que sustenta una gran variedad de recursos naturales renovables; (...). Es palpable el reflejo político ambiental que hereda de la carta magna.

³⁴ Ley de Sanidad Animal y Vegetal, fue emitida por D.L. núm. 524, de fecha 30/11/95, publicada en el D.O. núm. 234, T. 329, de fecha 18/12/1995. Los considerandos de esta ley reflejan el sentir ambiental derivado de la Cn, en el sentido siguiente: “I.-Que la protección del medio ambiente, de los recursos naturales y de la salud humana está en estrecha relación con las actividades que se desarrollan en el sector agropecuario y particularmente con las medidas de prevención, control y erradicación de las plagas y enfermedades de los vegetales y animales que afectan la producción nacional; (...). Con esta normativa se hace palpable el desarrollo legislativo del principio de protección y conservación del medio.

El Reglamento Especial sobre el control de las Sustancias Agotadoras de la Capa de Ozono, tiene por objeto proteger la capa de ozono, y determina en su Art. 1 que: “el presente reglamento tiene por objeto regular en el país la importación y el consumo de las sustancias agotadoras de la capa de ozono para contribuir a la protección de la capa de Ozono Estratosférica y el cumplimiento de las obligaciones que emanan de los instrumentos internacionales que El salvador ha ratificado en la materia”. Así el encausamiento de este Reglamento a la política ambiental es evidente³⁵.

El Reglamento Especial de Aguas Residuales por su parte protege el ambiente desde la regulación del manejo de las aguas residuales, y consagra en el Art. 1 que: “El presente Reglamento tiene por objeto velar por que las aguas residuales no alteren la calidad de los medios receptores, para contribuir a la recuperación, protección y aprovechamiento sostenible del recurso hídrico respecto de los efectos de la contaminación”. Y con ello, se esta protegiendo de forma directa el ambiente³⁶.

³⁵ El Reglamento Especial sobre el control de las Sustancias Agotadoras de la Capa de Ozono. D.E. núm. 38, de fecha 31/05/2000, publicado en D.O. núm. 111, T. 347, de fecha 01/06/2000. Esta normativa sigue el lineamiento constitucional impuesto por el Art. 117 Cn, y ello se refleja en los primeros tres considerandos del reglamento, así: “I. Que de conformidad al Art. 117, Inc. 2° de la Constitución, la protección, conservación y mejoramiento de los recursos naturales y del medio serán objeto de las leyes especiales; II. Que asimismo, la Constitución establece que el Estado controlara las condiciones ambientales que puedan afectar la salud y el bienestar; III. Que la capa de ozono estratosférica es un recurso natural del planeta cuya función principal es la de filtrar la radiación ultravioleta; (...)”. Este es uno de los instrumentos de control directo más importante, en la lucha contra el daño ambiental, ya que el problema que trata de neutralizar ha alcanzado dimensiones planetarias.

³⁶ Reglamento Especial de Aguas Residuales. D. E. núm. 39, de fecha 31/05/2000, publicado en el D.O. núm. 101, T. 347, de fecha 01/06/2000. En considerando I del Reglamento se razona que: “Que de conformidad al Art. 117 Inc. 2° de la Constitución, es de interés social la protección, restauración, desarrollo y aprovechamiento de los recursos naturales; (...)”. Se denota el efecto irradiante de la Cn respecto de la protección del ambiente.

En igual sentido proteccionista ambiental se encuentra el Reglamento Especial de Normas Técnicas de Calidad Ambiental, el que tiene por objeto según su Art. 1: “(...) determinar los lineamientos o directrices para el establecimiento de las normas técnicas de calidad ambiental en los medios receptores, y los mecanismos de aplicación de dichas normas, relativo a la protección de la atmosfera, el agua, el suelo y la bio-diversidad”. Este Reglamento es otro mecanismo jurídico de protección del ambiente³⁷.

El Reglamento Especial en materia de Sustancias, Residuos y Desechos Peligrosos, por su parte protege el medio de elementos residuales o desechos, que tienen una incidencia negativa en la naturaleza, así según el Art. 1 el objeto del Reglamento es: “Las presentes disposiciones tienen por objeto reglamentar la ley del medio ambiente, (...), en lo que se refiere a las actividades relacionadas con sustancias, residuos y desechos peligrosos”³⁸. Y en semejante sentido proteccionista se encuentra el Reglamento Especial sobre el Manejo Integral de los Desechos Sólidos, cuyo objeto es la regulación es según el Art. 1, del manejo de los desechos sólidos no peligrosos, que se originan en los domicilios, en los establecimientos comerciales, instituciones privadas o públicas y en por la industria³⁹.

³⁷ Reglamento Especial de Normas Técnicas de Calidad Ambiental. D.E. núm. 40, de fecha 31/05/2000, publicado en el D.O. núm. 101, T. 347, de fecha 01/06/2000.

³⁸ Reglamento Especial en materia de Sustancias, Residuos y Desechos Peligrosos, D.E. núm. 41, de fecha 31/05/2000, publicado en el D.O. núm. 101, T. 347, de fecha 01/06/2000. El considerando III razona que: “Que es una necesidad urgente para la preservación del medio ambiente y la salud pública, dictar medidas que minimicen los riesgos de la contaminación por sustancias, residuos y desechos peligrosos”. Este es otro mecanismo de control directo, que versa sobre la integridad de la salud y del medio con el fin de que mantengan su pureza del mismo, libre de contaminación por sustancias contaminantes.

³⁹ Reglamento Especial sobre el Manejo Integral de los Desechos Sólidos. D. E. núm. 42, de fecha 31/05/2000, publicado en el D.O. núm. 101, T. 347, de fecha 01/06/2000. En el considerando I del reglamento establece que: “Que el manejo y la disposición de los desechos sólidos constituyen unos de los principales objetivos ambientales nacionales, los que dañan la salud y causan problemas de contaminación, cuando no son confrontados con una política preventiva y global;”. Entrampándose directamente con la vigencia del Art. 117 Cn.

Sobre la idea de la sostenibilidad de los recursos naturales para el sostén y conservación del ambiente, se decreto la Ley Forestal, cuyo objetivo según el Art. 1 es: “(...) establecer disposiciones que permitan el incremento, manejo y aprovechamiento en forma sostenible de los recursos forestales y el desarrollo de la industria maderera; los recursos forestales son parte del patrimonio natural de la Nación y corresponde al Estado su protección y manejo”. La ley Forestal conjuga expresamente en su regulación la protección jurídica del ambiente con el desarrollo sostenible, tal como la Constitución lo irradia⁴⁰.

La parte financiera para lograr los objetivos concretos de la política ambiental se regula por la Ley del Fondo Ambiental de El Salvador, en cuyo Art. 1 establece que: “El objeto del FONAES será la captación de recursos financieros y la administración de los mismos, para el financiamiento de planes, programa, proyectos y cualquier actividad tendiente a la protección, conservación, mejoramiento, restauración y el uso racional de los recursos naturales y el medio ambiente, de conformidad con las prioridades establecidas en la Estrategia Nacional del Medio Ambiente”. En dicha ley se crea en el Art. 2 la entidad autónoma encargada del desarrollo de la misma, cuyo nombre según la ley es FONAES⁴¹.

⁴⁰ Ley Forestal. D.L. núm. 852, de fecha 22/05/2002, publicado en el D.O. núm. 110, T. 355, de fecha 17/06/2002. Y el Inc. 1° y 2° del Art. 1 determina que: “Declárase de interés económico el desarrollo forestal del país desde el establecimiento de la población hasta el aprovechamiento final y todas sus formas de valor agregado.

Asimismo, esta Ley busca establecer las condiciones para estimular la participación del sector privado en la reforestación del territorio nacional con fines productivos, quedando fuera de esta regulación las Áreas Naturales Protegidas y los bosques Salados”. Importante la regulación de esta ley que tiene un sentido restaurador de más que todo de la flora y los bosques, que han sufrido en gran medida la sobreexplotación de sus recursos.

⁴¹ Ley del Fondo Ambiental de El Salvador fue dictada por D.L. núm. 23, de fecha 16/06/1994, publicado en el D.O. núm. 120, T. 323, de fecha 29/06/1994.

Las leyes anteriores no agotan toda la amalgama normativa protectora del medio. El Art. 117 Cn, ha generado una revulsión en la política ambiental, sin embargo, sería una casuística tediosa el hecho de abordar cada una de las leyes y reglamentos, que desde el enfoque de salud, se lindan de forma directa o indirecta con la conservación del ambiente, lo importante es destacar, las principales normas que regulan la cuestión, y trascendencia jurídica que tiene el tratamiento de la conservación y recuperación de cada aspecto del ambiente.

1.3.- EL BIEN JURÍDICO AMBIENTAL COMO FUNDAMENTO DE LA FISCALIDAD AMBIENTAL

El Art. 117 de la Cn al establece que: “Es deber del Estado proteger los recursos naturales, así como la diversidad e integridad del medio ambiente, para garantizar el desarrollo sostenible.

Se declara de interés social la protección, conservación, aprovechamiento racional, restauración o sustitución de los recursos naturales, en los términos que establezca la ley”⁴². La incorporación del derecho a un medio ambiente sano a escala constitucional ha significado acoger en forma decidida y prioritaria un sistema normativo ecologista, que busca proteger y conservar los recursos naturales con miras a un desarrollo sostenible, y es en este

⁴² La Constitución fue emitida por Decreto núm. 38, de la Asamblea Constituyente del día 15 de Diciembre de 1983, publicado en el Diario Oficial N° 234, Tomo N° 281, de 16 de Diciembre de 1983. La Constitución entro en vigencia el día veinte de Diciembre de mil novecientos ochenta y tres por imperativo de su Art. 274. De tal manera que podemos decir sin lugar a dudas que tenemos un ecologismo constitucional, toda vez que es la ley suprema la que establece las directrices y principios que han de guiar la política ambiental, brindando como es lógico, es suficiente espacio para que el legislador tenga un marco de discreción suficiente para poder, como para poder realizar las previsiones de la ley suprema. Lo que si no puede el legislador es infringir con su actuación el sentir de los principios y directrices establecidos por la Constitución.

contexto en que debemos ubicar el sentido teleológico de la tributación ambiental (vid. infra)⁴³.

El Art. 117 Cn es de crucial importancia como basamento de los tributos ambientales, por lo que es necesario conocer bien su reflejo normativo. En primer lugar, el Art. 117 Cn establece el bien jurídico del ambiente, y partiendo del sentido amplio del medio, el ambiente como bien jurídico constitucional, es una relación social concreta de carácter dialéctica y dual, ya que afirma una relación, que es aquella realizada por las personas que respetan los recursos naturales, la diversidad biológica, y en fin todo aquello que es el sustrato físico del ambiente; y la relación social que se niega es toda aquella interacción de los habitantes del Estado, que generan un detrimento sensible en el ambiente. Los tributos ambientales están cimentados en la lógica jurídica de la relación dialéctica y dual que configura el bien jurídico constitucional del ambiente, por ello es vital tener esto presente⁴⁴.

El bien jurídico ambiental según ANDRÉS BETANCOR está conformado por el ecosistema y el conjunto sistemático de elementos naturales en el que los seres humanos ocupan una situación de pertenencia y dependencia; teniendo dos facetas, por un lado, es el conjunto de elementos objetivos (recursos naturales) y, por otro, el elemento subjetivo determinado por los seres humanos que integran un sistema ecológico o ambiental denominado abreviadamente ecosistema; partiendo de esta definición, podemos afirmar

⁴³ JORDÁ CAPITÁN, E., *“El derecho a un medio ambiente adecuado”*, Ed. Aranzadi, Madrid, 2001, p. 41.

⁴⁴ La razón de los tributos es combatir todas aquellas relaciones de personas que atentan contra el ambiente, por medio de la imposición económica, que deben de soportar, por el deterioro causado a los recursos. Pero también es de tener presente que esta disposición declara que todos los habitantes son titulares de los recursos del medio, y por tanto su explotación debe racionalmente aprovechar a todos no sólo a unos cuantos.

que el derecho ambiental regula las relaciones entre los seres humanos y el medio ambiente, y que la Constitución no puede ser extraña a esa perspectiva dada su condición de norma suprema del ordenamiento jurídico⁴⁵.

El derecho a un medio ambiente sano, como bien jurídico constitucional, es el primer pilar de la tributación ambiental, pues el hecho de que esté reconocido en sede constitucional hace que todo el ordenamiento se informe de la necesidad de proteger el medio ambiente mediante el uso de los instrumentos fiscales o no que sean necesarios⁴⁶. HERRERA MOLINA considera que el ambiente es un bien jurídico que ha sido constitucionalizado y, es objeto de protección jurídica por una serie de leyes infraconstitucionales, que tienen un precepto constitucional como base y pináculo, que informa la totalidad de ese ordenamiento jurídico ambiental, incluido el derecho tributario⁴⁷. Este valor superior no obliga a la utilización de alguna medida de protección del medio ambiente en específico; abarca todas las posibilidades del legislador para la creación, aplicación y seguimiento de instrumentos para defensa del medio ambiente, entre ellos, los instrumentos financieros⁴⁸.

La elevación de este bien a rango constitucional, ha realizado su importancia y reconocimiento en el ámbito económico y social. Es así como las constituciones de mediados de siglo pasado y algunas anteriores reconocen

⁴⁵ BETANCOR RODRÍGUEZ, A., *"Instituciones de derecho ambiental"*, La Ley, Madrid, 2001, p. 371.

⁴⁶ MADRIGAL CORDERO, P., *"Derecho Ambiental en Centro América"*, Escuela Judicial de Costa Rica, San José, 1995, 45.

⁴⁷ Con semejante criterio HERRERA MOLINA, P., *Derecho Tributario Ambiental*, Marcial Pons, Madrid, 2000, p. 5.

⁴⁸ LÓPEZ MENUJO, F., *"Planteamiento constitucional del medio ambiente. Distribución de competencias Estado-Comunidades Autónomas"*, en AA.VV., *Protección Administrativa del Medio Ambiente*, Cuadernos de Derecho Judicial, núm. 28, Madrid, 1994, p. 33.

el derecho a un medio ambiente sano; este derecho establecido en sede constitucional es la base para el desarrollo legislativo ordinario, que otorga a los poderes públicos las herramientas jurídicas necesarias para cumplir y hacer cumplir el mandato constitucional, destacando de entre todas esas herramientas lo que es el sistema de fiscalización ambiental, debido al efecto inhibitor del daño al ambiente⁴⁹.

El Art. 117 Cn también puede ser visto como la norma constitutiva del derecho a gozar de un ambiente sano tomando en cuenta la conformación constitucional de la política estatal relativa al medio, si bien nuestra Constitución no enuncia expresamente dentro del catálogo de derechos fundamentales el derecho a un medio ambiente sano, son embargo, es imprescindible reconocer que las obligaciones prescritas en el Art. 117 Cn, y otras disposiciones de la ley suprema no importan un contenido prestacional en favor de los recursos naturales –lo cual es jurídicamente imposible–, sino a favor de las personas que conforman la colectividad, es decir, de quienes satisfacen sus necesidades materiales mediante el aprovechamiento de tales recursos, y allí que el Art. 117 Cn sea el foco principal de donde dimanen obligaciones prestacionales en forma de tributos, pues todo derecho contrasta con su correlativa obligación, y es por ello la fiscalización ambiental es un medio para lograr la vigencia del derecho al ambiente sano⁵⁰.

⁴⁹ AMAYA NAVAS, O., *“Justicia ambiental. Las acciones judiciales para la defensa del medio ambiente”*, Universidad Externado de Colombia, 2001, pp. 229 a la 258. Las primeras menciones a la problemática ambiental en las constituciones vienen dadas en regímenes situados al margen del Estado social de derecho. El texto más antiguo, dice, es seguramente la Constitución de Polonia del 22 de junio de 1952 que, con una formulación en la que coincide la española de 1978, señala que los ciudadanos de la República tienen derecho al aprovechamiento de los valores del ambiente natural y el deber de defenderlos; a la misma filosofía responde la Constitución de Yugoslavia (1960), Bulgaria (1971) y Hungría (1972).

⁵⁰ JORDANO FRAGA, J., *“La Protección del Derecho a un Medio Ambiente Adecuado”*, Ed. Bosch, Barcelona, 1995, 1 y ss. Siguiendo el contenido del Art. 117 Cn, el Art. A. de la LMA reconoce expresamente que: “a) Todos los habitantes tienen derecho a un medio ambiente sano y ecológicamente equilibrado. Es obligación del Estado tutelar, promover y defender

La regulación de las obligaciones del Estado en relación con la política ambiental y los límites prescritos a esa actividad, son establecidos en favor de la persona humana, lo que conlleva ineludiblemente al reconocimiento de que tal derecho a gozar de un medio ambiente sano tiene rango constitucional, y consecuentemente es obligación del Estado proteger a las personas en la conservación y defensa del mismo⁵¹. Todo ello porque el derecho a la vida, analizado en su ínsita relación con el principio de la dignidad de la persona humana y la concepción personalista que inspira la Constitución salvadoreña, no significa una simple existencia psico-biológica, sino que implica una existencia propia de su calidad humana, en la que obviamente el entorno ambiental o ecológico desempeña un papel primordial. La fiscalización ambiental al estar inmersa en la política ambiental del Estado, es una herramienta eficaz que implica la transferencia de la obligación estatal de proteger el ambiente, hacia los ciudadanos los que quedan conminados al respeto y protección del medio, y sobre esta mecánica giran los tributos ambientales al ser una carga cuantificable económicamente que debe sufrir el sujeto pasivo con motivo de interacción con el ambiente⁵².

este derecho de forma activa y sistemática, como requisito para asegurar la armonía entre los seres humanos y la naturaleza;(…)”.

⁵¹ De allí que en la actualidad se hable por los ambientalistas de una ecología antropocéntrica, ya que el hombre como núcleo del ambiente, es el que irradia la fuerza conservadora del mismo, debido a la simbiosis que existe entre la persona y el ambiente, pues, solo el mismo hombre puede detener una mayor daño en el ambiente a manos del mismo hombre.

⁵² Los agentes mercantiles o industriales al extraer productos del ambiente, están generando un deterioro del mismo, es por ello que si ellos impactan negativamente con su conducta en la integridad ambiental, ellos deben de resarcir el daño causado, y el pago de tributos verdes precisamente busca que se corrija el daño material que se la ha causado al ambiente, debido a la extracción de los recursos para su aprovechamiento económico. Si los tributos ambientales no existieran, podría haber, sanciones como multas e indemnizaciones por el daño ambiental, pero la actividad mercantil nunca podría girar en torno de la protección del medio ambiente, por una de las virtudes de la fiscalidad ambiental, es el hecho de que produce una adaptabilidad de la actividad mercantil al respeto ambiental.

1.4.- FUNDAMENTO LEGAL DE LA FISCALIDAD AMBIENTAL

En el ordenamiento jurídico interno de El Salvador el Art. 5 de la Ley de Medio Ambiente (en adelante LMA), define el medio ambiente como: “El sistema de elementos bióticos, abióticos, socioeconómicos, culturales y estéticos que interactúan entre sí, con los individuos y con la comunidad en la que viven, determinando su relación y sobrevivencia, en el tiempo y el espacio”⁵³. La definición que establece el Art. 5 LMA, es de carácter amplio, y se entrapa directamente con las relaciones del hombre, por ello nos parece que la orientación legislativa es de carácter atinada y es conforme con la carta magna⁵⁴.

Según la definición que da la LMA del ambiente, este está conformado por los elementos el medio natural como el agua, aire, suelo, las piedras, los minerales (elementos abióticos), y la flora y fauna, (elementos bióticos), así como también, el ambiente construido por los seres humanos como las edificaciones, vías de comunicación entre otros y el medio ambiente social compuesto por los sistemas sociales, culturales (donde puede incluirse los monumentos y el patrimonio cultural, así como la basura, el ruido), económicos y políticos, los cuales. Estos dos últimos constituyen el medio ambiente artificial que ha sido creado para la satisfacción de las necesidades humanas fundadas para su existencia, pero al mismo tiempo el ser humano según esta definición forma parte también del medio ambiente, en un determinado tiempo y espacio, por tanto, se entiende al ser humano como parte integral de ese conjunto y, en esa medida los seres humanos dejan un

⁵³ La ley de Medio Ambiente de El Salvador, fue emitida por D.L. núm. 233 de fecha 2 de marzo de 1998, publicado en el D.O. núm. 79, T. 339, de fecha 4 de mayo de 1998.

⁵⁴ LOZANO CUTANDA, B., “*Manual de Derecho Administrativo Ambiental*”, 3ª ed., Dykinson, Madrid, 2003, p. 17. El concepto jurídico de medio ambiente se incorpora, además de los recursos naturales, otros elementos que no son de la naturaleza, sino la historia, los monumentos, el paisaje, constituyendo este último una noción estética, cuyos ingredientes son naturales.

elemento extraño al ambiente y, se convierte en un elemento más del mismo⁵⁵.

Del Art. 117 Cn nace el deber general de proteger el ambiente, que es el correlativo del derecho subjetivo contenido en la Constitución. Desde el momento en que la Cn declara de interés social la protección del ambiente, hace nacer, la conservación del mismo como incumbencia de todos los habitantes, los que estamos obligados al estricto respeto de los recursos naturales y a toda faceta constitutiva del ambiente. Este deber esta íntimamente relacionado con el derecho de información ambiental que tienen las personas y del la concientización sobre la protección ambiental que debe realizar el Estado⁵⁶.

Al respecto en el Art. 42 LMA que: “Toda persona natural o jurídica, el Estado y sus entes descentralizados están obligados, a evitar las acciones deteriorantes del medio ambiente, a prevenir, controlar, vigilar y denunciar ante las autoridades competentes la contaminación que pueda perjudicar la salud, la calidad de vida de la población y los ecosistemas, especialmente las actividades que provoquen contaminación de la atmósfera, el agua, el suelo y el medio costero marino”. Todos estamos obligados a velar por la

⁵⁵ Y no podía ser de otra manera si partimos de la orientación antropocéntrica de la Constitución, y con ello la recuperación y conservación jurídica del ambiente, tiene como eje central el desarrollo de la persona humana, tal como lo establece el Art. 1 Cn.

⁵⁶ El Art. 41 LMA al respecto consagra que: “El Ministerio promoverá con las instituciones educativas, organismos no gubernamentales ambientalistas, el sector empresarial y los medios de comunicación, la formulación y desarrollo de programas de concientización ambiental”. Y el Art. 30 LMA refiere lo siguiente: “El Ministerio y las Instituciones del Sistema Nacional de Gestión del Medio Ambiente, deberán recopilar, actualizar y publicar la información ambiental que les corresponda manejar.

Las Instituciones que conforman el Sistema Nacional de Gestión del Medio Ambiente, deben suministrar la información que les solicite el Ministerio, la cual será de libre acceso al público”.

preservación del ambiente que nos rodea, e incluso a estar atentos de que otros no le causen efectos altamente nocivos⁵⁷.

En cuanto al objeto de la presente investigación, el deber de proteger el ambiente se refleja de forma muy peculiar en las entidades comerciales e industriales que conforman el sistema económico, y con ello, los tributos tienen un sentido ecológico que hacen reafirmar la vigencia constitucional del Art. 117 Cn, el que tiene inmerso la idea de la justicia ambiental y económica en relación al Art. 1 Cn⁵⁸. El sentimiento de justicia ambiental que tiene la fiscalidad ambiental se plasma de forma concreta en el Art. 32 LMA “El Ministerio, conjuntamente con el Ministerio de Economía y el de Hacienda, previa consulta con el Consejo Nacional de Desarrollo Sostenible, elaborará programas de incentivos y desincentivos ambientales para facilitar la reconversión de procesos y actividades contaminantes, o que hagan uso excesivo o ineficiente de los recursos naturales (...)”. El Inc. de esta disposición se refiere de manera especial a la efectiva implementación de beneficios fiscales para las personas, empresas o industrias que realicen actividades que respeten el ambiente⁵⁹.

⁵⁷ VICENTE JIMÉNEZ. T., “El nuevo paradigma de la justicia ecológica”, en AA. VV., La Justicia ecológica y protección del medio ambiente, coord.: Teresa Vicente Jiménez, Trota, Madrid, 2002, p. 59 y ss.

⁵⁸ En el preámbulo de la Cn la justicia aparece como uno de los principales valores de nuestra sociedad, así: “Nosotros, representantes del pueblo salvadoreño reunidos en asamblea constituyente, puesta nuestra confianza en dios, nuestra voluntad en los altos destinos de la patria y en ejercicio de la potestad soberana que el pueblo de el salvador nos ha conferido, animados del ferviente deseo de establecer los fundamentos de la convivencia nacional con base en el respeto a la dignidad de la persona humana, en la construcción de una sociedad mas justa, esencia de la democracia y al espíritu de libertad y justicia, valores de nuestra herencia humanista, decretamos, sancionamos y proclamamos, la siguiente CONSTITUCION (...)”.

⁵⁹ Así el Inc. 2° y 3° del Art. 32 LMA consagra que: “Estos programas se incluirán, además en las leyes que contengan beneficios fiscales para quienes realicen procesos, actividades, proyectos o productos ambientalmente sanos o apoyen la conservación de los recursos naturales.

El Banco Multisectorial de Inversiones establecerá líneas de crédito para que el sistema financiero apoye a la pequeña, mediana y microempresa, a fin de que puedan

1.5.- EL PRINCIPIO DE PROTECCIÓN AMBIENTAL

El derecho al medio ambiente como principio fundamental que ilumina toda la actividad estatal permite al Estado utilizar mecanismos tributarios para protegerlo y fijar las políticas estatales de control y planificación en el uso y sostenimiento de los recursos naturales⁶⁰. La tarea de la administración dirigida a la protección del medio ambiente no está regulada en concreto por la Constitución; la norma fundamental no fija cuáles serán los mecanismos para lograr esa defensa; de allí que, más de contenerse un derecho subjetivo en el Art. 117 Cn, se erige el “principio de protección ambiental”, desde el que se irradia a todo el orden infraconstitucional, lubricando al sistema jurídico de ecohumanismo o de antropocentrismo ecológico, orientándolo hacia el logro de los fines contenidos en la carta magna⁶¹.

El Estado puede utilizar las herramientas jurídicas que considere pertinentes en aras de obtener una protección ambiental adecuada, con tal que se ajuste a las ideas rectoras del principio de protección ambiental contenido en el Art. 117 Cn; el uso del derecho tributario para cumplir los fines constitucionales puede constituirse como una herramienta más de salvaguardia ambiental, que hunde sus raíces en la constitucionalización del derecho al ambiente⁶².

oportunamente adaptarse a las disposiciones de la presente ley”. Y con ello el sistema jurídico de la fiscalidad ambiental está integrado por incentivos fiscales que son beneficios económicos para ayudar a los que realicen actividades con respeto al medio; y por otro lado están los desincentivos fiscales, que no son más que gravámenes económicos que tienen el fin de frenar las actividades que no respetan el medio ambiente.

⁶⁰ BUSTAMANTE ALSINA, J., *“Derecho Ambiental: Fundamentación y Normativa”*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1995, passim. En el campo del Derecho ambiental se ha llegado a considerar que la fiscalidad ambiental es la herramienta más importante en la lucha contra la contaminación ambiental.

⁶¹ MARTÍNEZ DE VELASCO, H. J. *“La protección Jurisdiccional del medio ambiente”*, en AA.VV., *La protección administrativa del Medio Ambiente*, Cuadernos de Derecho Judicial Madrid, 1994, pp. 218 y ss.

⁶² VELASCO CABALLERO, F., *“El medio ambiente en la constitución”: ¿Derecho público subjetivo y/o principio rector?*, en *“Revista Andaluza de Administración Pública”*, núm. 19, 1994, passim.

En efecto, el principio rector contenido en el Art. 117 Cn, constituye la base sobre la que se deben diseñar todos los mecanismos jurídicos de protección al ambiente, como consecuencia, se desliga la aplicación vinculadora de los poderes públicos y de los particulares en general. Conforme a lo anterior la diversidad de mecanismos normativos que tienen por objeto la protección del medio ambiente, tienen su basamento último en la Constitución, y en especial los mecanismos tributarios que inciden en la conservación ambiental⁶³. Es necesario determinar la ubicación de la fiscalidad ambiental, en torno a los demás mecanismos jurídicos que se han diseñado para la protección del ambiente, con el fin de lograr una mayor sistematización⁶⁴.

1.6.-MECANISMOS JURÍDICO-PÚBLICOS DE PROTECCIÓN AMBIENTAL

Para lograr la protección, conservación y restauración del ambiente se han formulado una serie de medidas de carácter legislativo, de diversa índole que en menor o mayor medida contribuyen a la finalidad del principio establecido en el Art. 117 Cn. Este sistema jurídico de protección ambiental es un entramado muy complejo, que no es nada baladí estudiarlo y sistematizarlo, no obstante, es posible llevar a cabo, una sistematización aproximada de las diversas facetas de protección jurídica ambiental, con el objetivo de ubicar la protección fiscal del ambiente que venimos trabajando⁶⁵.

⁶³ PÉREZ MORENO, ESCRIBANO COLLADO, P., Y LÓPEZ GONZALEZ, J. I., Desarrollo legislativo de la constitución en materia de medio ambiente, en "Revista de Administración Pública", núm. 103, 1984, pp. 370 y ss.

⁶⁴ El problema de la sistematización, es un fenómeno que incluso tiene lugar dentro de las categorías internas de la fiscalidad ambiental, así se han ensayado muchas clasificaciones unas de carácter superfluo y otras con un reflejo objetivo, pero una de las clasificaciones de se han agudizado en la actualidad es la que entiende que los tributos pueden ser directos o indirectos.

⁶⁵ Hasta hace pocos años que se han logrado sistematizar de mejor manera los instrumentos para la protección del ambiente, cada autor realizaba la clasificación que mejor le parecía, sin embargo, se percibió que de entre esa infinidad de mecanismos había dos tipos de semejanzas comunes en ellos, así, podían proteger al ambiente por medio de la formulación

Hay consenso de los autores en admitir que existen mecanismos jurídicos “administrativos”, o de “control directo” para protección del medio ambiente, de los que a la vez se derivan una serie de medidas concretas que abonan a la minimización del impacto negativo ambiental. Así en el plano del derecho administrativo, se distinguen entre la protección administrativa general y la especial⁶⁶. Pero también existen los mecanismos eminentemente ambientales que son propios del Derecho ambiental, los que se estudiarán infra (vid. Cap. II) y que constituyen medidas paralelas que derivan y tienen su cimiento en el Art. 117 Cn. Preferimos la denominación de “instrumentos regulatorios”, toda vez que no necesariamente es el derecho administrativo en sentido estricto el realiza la tarea de protección fiscal, también intervienen otras ramas del Derecho como la civil, y la penal⁶⁷.

Por otro lado, están los mecanismos “económicos” de protección ambiental dentro de los que se encuentran los tributos, tasas y cánones ambientales, la ecoauditoría, las ayudas financieras, los créditos de emisiones, la fijación de tarifas para algunos servicios y la fiscalidad de algunos productos, lo que conforman lo que es el sistema de la fiscalidad ambiental, que prácticamente es un mecanismo impositivo sumamente especializado respecto del derecho tributario común. Como una tercera categoría de instrumentos jurídicos-públicos de protección ambiental se encuentran los instrumentos “voluntarios”, que implican una negociación entre la administración pública y los contaminadores. En el presente acápite sólo nos ocuparemos de los

directa de mandatos o prohibición, o bien, por medio de la sensibilidad económica que representan las relaciones económicas en juego, y sobre esa diferencia es que se va desarrollando la actual ciencia ecológica.

⁶⁶ DE MIGUEL PERALES. C.: “*Derecho Español del Medio Ambiente*”, cit., p. 83 y ss.

⁶⁷ YÁBAR STERLING. A: “*Instrumentos Jurídico-Públicos de protección del medio ambiente. Enumeración y caracterización de los mismos*”, en AA.VV., *La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2002, p. 127.

instrumentos de regulación directa y de los económicos, por ser los que tienen un reflejo más palpable en nuestra legislación⁶⁸.

Los instrumentos de regulación directa, básicamente se configuran por reglamentos, licencias o permisos ambientales, normas de calidad, normas que determinan estándares, y por los supuestos normativos que prevén niveles mínimos y máximos de contaminación ambiental. Estas normas se caracterizan ser medidas institucionales que influyen de forma directa en la conducta de los sujetos obligados por las mismas, de tal manera que se regulan los procesos de producción, y restringen la realización de ciertas actividades nocivas al ambiente. De no cumplirse estos mandatos y prohibiciones directas se genera la aplicación de una serie de sanciones pecuniarias, penales o de otro tipo, que deben ser cumplidas por el infractor⁶⁹.

Distintos son los mecanismos económicos de protección ambiental, los cuales abonan a los fines de la justicia ambiental, desde la perspectiva de incentivos o desincentivos fiscales o monetarios, que inciden directamente en la libre voluntad de los agentes contaminantes, para que adopten procesos o conductas más limpias para el ambiente. Estos instrumentos se basan en una relación de transferencia financiera, en la que quedan afectados con un mayor representación económica, aquellas actividades disponibles para los contaminadores que generen más contaminación ambiental, por lo que el los

⁶⁸ YÁBAR STERLING. A: *“Instrumentos Jurídico-Públicos de protección del medio ambiente. Enumeración y caracterización de los mismos”*, cit. pp. 132 y ss. Esta autora junto a los tributos o cargas financieras están las ayudas financieras o subvenciones, los sistemas de depósitos y devolución, los sistemas de creación de mercados, los incentivos al cumplimiento de obligaciones, y los mecanismos económicos también pueden ser directos o indirectos.

⁶⁹ YÁBAR STERLING. A: *“Instrumentos Jurídico-Públicos de protección del medio ambiente. Enumeración y caracterización de los mismos”*, cit. p. 127.

agentes económicos tienen plena libertad de elegir si beneficiarse financieramente por la adopción de procesos limpios o, por sufrir una mayor carga impositiva por la realización de procesos contaminantes o más contaminantes⁷⁰. A continuación se hará un esbozo normativo acerca del contenido de los instrumentos de regulación directa para luego arribar al análisis de los mecanismos económicos.

A. EL DERECHO ADMINISTRATIVO

En el derecho administrativo ambiental general, se establecen los parámetros generales de protección del ambiente, a cargo del gobierno, que en nuestro caso se representa por el Ministerio del Medio Ambiente y Recursos naturales y por el Sistema Nacional de Gestión del Medio Ambiente, que constituyen los entes ejecutivos de la concreción de la política ambiental, y cuya norma rectora constituye la LMA⁷¹.

⁷⁰ YÁBAR STERLING. A: *“Instrumentos Jurídico-Públicos de protección del medio ambiente. Enumeración y caracterización de los mismos”*, cit. p. 128. Sin embargo, una vez que adopte un determinado proceso de disposición económica, las consecuencias financieras conminadas a las mismas son coercitivas.

⁷¹ En este sentido el Art. 3 LMA determina que: “La política nacional del medio ambiente es un conjunto de principios, estrategias y acciones, emitidas por el Consejo de Ministros, y realizada por el Ministerio del Medio Ambiente y Recursos Naturales, que en lo sucesivo de esta ley podrá llamarse el Ministerio y por el Sistema Nacional de Gestión del Medio Ambiente.

El Ministerio, presentará dicha política al Consejo de Ministros para su aprobación. Esta política se actualizará por lo menos cada cinco años, a fin de asegurar en el país un desarrollo sostenible y sustentable.

La política nacional del medio ambiente deberá guiar la acción de la administración pública, central y municipal, en la ejecución de planes y programas de desarrollo”. Así la protección del medio ambiente tiene un organismo especializado en ello, lo que permite un mejor tratamiento de los problemas ecológicos. Sobre la protección administrativa del medio ambiente vid. con más detalle a: SORO MATEO. S., et al: “El derecho administrativo y la protección del medio ambiente”, en AA. VV., *La Justicia ecológica y protección del medio ambiente*, coord.: Teresa Vicente Giménez, Trota, Madrid, 2002, pp. 163 y ss.

En cuanto al derecho administrativo sectorial, se regula por una serie de instrumentos legales que protegen aspectos específicos del ambiente. En tal sentido están Ley de Áreas Naturales Protegidas, Ley de Conservación de Vida Silvestre, Ley de Sanidad Animal y Vegetal, El Reglamento Especial sobre el control de las Sustancias Agotadoras de la Capa de Ozono, Reglamento Especial de Aguas Residuales, Reglamento Especial de Normas Técnicas de Calidad Ambiental, Reglamento Especial en materia de Sustancias, Residuos y Desechos Peligrosos, Reglamento Especial sobre el Manejo Integral de los Desechos Sólidos, Ley Forestal. Como se percibe del nombre de estas leyes, se deduce que la regulación que realizan en torno al ambiente, es directa y se ubica en una particularidad, estableciéndose en ellas los entes particulares encargados de la protección, de específico bien jurídico ambiental⁷².

Especial consideración merece, en el seno de Derecho administrativo el proceso administrativo sancionatorio, que es un mecanismo directo y efectivo para disuadir y reprimir, conductas anti-ambientales. La LMA regula expresamente el proceso administrativo sancionatorio manifestando en el Art. 91 que: “El procedimiento administrativo sancionatorio se iniciará de oficio, por denuncia o por aviso ante el Ministerio.

Cuando la Policía Nacional Civil, Concejos Municipales, Fiscalía General de la República o Procuraduría para la Defensa de los Derechos Humanos, tuvieren conocimiento por cualquier medio de una infracción ambiental, procederán de inmediato a inspeccionar el lugar o lugares donde se hubiese cometido la infracción.

El acta de inspección que al efecto se levante, constituirá prueba del cometimiento de la misma. Y con ello, la protección del ambiente accede a su

⁷² DE MIGUEL PERALES. C., op. cit., p. 139 y ss.

conservación estatal administrativa incluso violenta, pues, según el Art. 14 Cn, habilita al Órgano ejecutivo al uso del ius puniendi⁷³. Es claro que el Estado ha hecho un gran uso de los mecanismos legislativos de protección directa, en el campo del Derecho administrativo ambiental.

B. EL DERECHO CIVIL Y PENAL

El Derecho civil también establece mecanismos directos de protección ambiental, por medio de la responsabilidad civil extracontractual. Como lo observa DE MIGUEL PERALES, la base de responsabilidad del derecho civil se cimienta en el daño, y entrampado al Derecho ambiental, hay que perfilar el daño ambiental, para hacer la responsabilidad civil por una acción u omisión que ocasionó perjuicio al medio⁷⁴. Con el derecho civil no busca prevenir daños al ambiente, sino sólo, lograr su reparación si es que es posible, o la indemnización por los efectos del daño causado⁷⁵. En el sentido anterior el Art. 100 LMA al regular expresamente sobre la responsabilidad civil prescribe que: “El Estado, entes descentralizados y toda persona natural o jurídica que por acción u omisión deteriore el medio ambiente, está obligado a reparar los daños y perjuicios ocasionados.

⁷³ Que en puridad de términos establece que: “Corresponde únicamente al Órgano Judicial la facultad de imponer penas. No obstante la autoridad administrativa podrá sancionar, mediante resolución o sentencia y previo el debido proceso, las contravenciones a las leyes, reglamentos u ordenanzas, con arresto hasta por cinco días o con multa, la cual podrá permutarse por servicios sociales prestados a la comunidad”. Y es por ello que el Inc. final del Art. 91 LMA establece la presunción de inocencia en el siguiente sentido: “Se presume la inocencia del supuesto infractor durante todo el procedimiento sancionatorio”. Y el catalogo de las infracciones administrativas se encuentra regulado a partir del Art. 86 LMA.

⁷⁴ DIEZ-PICAZO JIMÉNEZ, G., “Responsabilidad civil ambiental”, en AA.VV., Responsabilidad ambiental: Penal, Civil y administrativa, Ecoiuris, Madrid, 2003, P. 166 y ss.

⁷⁵ En tal sentido el Art. 102 LMA, al referirse al proceso civil de daños prescribe que: “Las acciones civiles contempladas en esta ley se tramitarán en juicio sumario, en la forma establecida en el Código de Procedimientos Civiles teniendo el Juez la facultad de recabar las pruebas que considere pertinentes que le permitan establecer los extremos de los hechos controvertidos en el proceso. Las pruebas se evaluarán de conformidad a las reglas de la sana crítica”.

Cuando sea posible, deberá restaurar los ecosistemas dañados o realizar acciones compensatorias en los casos que el daño sea irreversible”. Con ello, la inclusión del tipo de responsabilidad personal y directa por daños al ambiente, para proteger el ambiente tiene carta de naturaleza legal⁷⁶.

En el Derecho penal también hay previsiones que tienen por objetivo la protección y conservación directa del ambiente, con ello la protección de bien jurídico constitucional ambiental, tiene el apoyo del poder más violento del Estado, pues, las conductas nocivas al ambiente y, que además, son las más anti-ambientales, son objeto de criminalización por medio de una serie de tipos penales, que se deben guiar por el principio de mínima intervención, para no provocar una intervención penal ambiental de primera ratio⁷⁷. El Art. 105 LMA, hace el enlace ambiental penal de la siguiente forma: “El que como consecuencia de infringir las disposiciones establecidas en la presente ley incurriere en delito, será sancionado de conformidad a lo establecido en el Código Penal”. Sin embargo, la delimitación entre lo ambiental y lo penal es difusa y requiere investigaciones en el sentido de deslindar ambas responsabilidades⁷⁸.

⁷⁶ Cfr. también los Incs. 3º, 4º y 5º del mismo Art. 100 LMA. Consultar sobre la misma cuestión a: BOLAÑOS, F., “El impacto biológico. Problema ambiental contemporáneo”, cit., pp. 1 y ss. CABANILLAS SÁNCHEZ, A., La reparación de los daños al medio ambiente, cit., p. 7 y ss.; CAFFERATTA, N. A., Daño Ambiental/Jurisprudencia, cit., pp. 2 y ss.; CASAS, S., “Responsabilidad por Daños al Medio Ambiente”, cit., pp. 131 y ss.; CASTAÑÓN DEL VALLE, M., “La responsabilidad administrativa ambiental”, cit., p. 45. DE MIGUEL PERALES, C. Responsabilidad Civil por Daños al Medio Ambiente, cit., passim. GARRIDO CORDOBERA, L., Los daños colectivos y la reparación, cit., passim; MOSSET ITURRASPE, J., “El daño ambiental y el derecho privado”, cit., passim; PELLE, W. D., “El daño ambiental en el derecho civil argentino y comparado”, cit., passim; POZUELO PÉREZ, L., “La reparación del daño al medio ambiente”, cit., p. 32 y ss.

⁷⁷ Sobre la forma en que el Derecho penal tutela al medio ambiente vid. con más detalle a: SESSANO GOENAGA. C., “La protección penal el medio ambiente. Peculiaridades de su tratamiento jurídico”, en AA. VV., La Justicia ecológica y protección del medio ambiente, coord.: Teresa Vicente Giménez, Trota, Madrid, 2002, pp. 217 y ss.

⁷⁸ Y el Art. 106 sobre el ejercicio de la acción penal consagra que: “La acción penal ambiental es pública y su ejercicio corresponde a la Fiscalía General de la República, sin

En el Art. 263-A CP, se establece la condición de procesabilidad de los injustos ambientales penales, en el sentido de que se deben concluir por la autoridad administrativa los procedimientos establecidos en la LMA, para acceder a la jurisdicción penal⁷⁹. Pero esta disposición no deja claro, las condiciones de procesabilidad, y como debe entenderse la conclusión de los procesos contenidos en la LMA administrativo sancionatorio y civil, por la autoridad administrativa. Si el supuesto infractor es liberado de responsabilidad en el proceso administrativo o en el civil, no cabe pretender, ejercitar la acción penal por una acción declarada lícita en otro orden normativo. Por otro lado, no toda infracción en el orden administrativo o en el civil tiene su conversión automática al matiz penal, sólo las acciones más graves deben ser objeto de enjuiciamiento penal⁸⁰. Y las infracciones graves son las que están indicadas en el Art. 87 LMA.

Ahora bien, el CP tipifica las conductas atentatorias contra el ambiente a partir del Art. 255. Con ello las conductas anti-ambientales más nocivas, son materia de inhibición ciudadana a través de la prevención general, y en caso de penalidad concreta de prevención especial, y por ende, la protección penal del ambiente, es también una decisión de política-criminal del Estado. El Art. 255 CP penaliza la Contaminación ambiental y, en el Art. 256 CP se establece un tipo cualificado de contaminación ambiental, en tanto que el Art.

perjuicio de que las personas naturales o jurídicas puedan ejercitar su derecho de acción personal de acuerdo a lo previsto en la presente Ley y el Código Procesal Penal”.

⁷⁹ Código Penal de El Salvador. Decreto Legislativo 1030, aprobado el 26 de abril de 1997 por la Asamblea Legislativa, publicado en el D.O. núm. 105, T. 335, de fecha 10/06/97. Es expreso el Art. 263-A CP al establecer que: “La acción proveniente de cada uno de los delitos comprendidos en el presente capítulo, solamente podrá promoverse después de que la autoridad administrativa competente haya concluido los procedimientos correspondientes de conformidad con la Ley del Medio Ambiente”. Y ello para preservar el principio de fragmentariedad y de mínima intervención penal.

⁸⁰ El Art. 86 LMA tipifica las infracciones ambientales y realiza un catalogo cerrado de las mismas y constituyen el referente obligatoria para perfilar la responsabilidad penal.

257 CP recoge la forma culposa de las anteriores conductas criminales. Estas conductas constituyen delitos de infracción de deber especial, en tanto, que como figuras abiertas hay que buscar el núcleo del injusto en la normativa ambiental, pero también son delitos de peligro abstracto, por lo que en la realidad hay que realizar el juicio de peligro concreto a la salud o la vida de determinadas personas⁸¹.

En cambio del 258 CP se protege de forma directa al ambiente de conductas que generen resultados materiales nocivos y graves al ambiente. El Art. 258 CP protege la integridad de los bosques, a través del tipo de Depredación de bosques, exceptuándose a los agricultores que realizan actividades culturales en los bosques⁸². El Art. 259 CP reafirma la protección directa de

⁸¹ El Art. 255 CPP prescribe que: “*El que provocare o realizare directa o indirectamente, emisiones, radiaciones o vertidos de cualquier naturaleza en el suelo, atmósfera, aguas terrestres superficiales, subterráneas o marítimas, en contravención a las leyes y reglamentos respectivos y que pusiere en peligro grave la salud o calidad de vida de las personas o el equilibrio de los sistemas ecológicos o del medio ambiente, será sancionado con prisión de cuatro a ocho años*”. Y el Art. 256 cualifica la conducta anterior al determinar que: “En los casos del artículo anterior, la pena será de seis a diez años de prisión si el hecho se atribuyere a persona jurídica, pública o privada, que funcionare sin el correspondiente permiso ambiental o clandestinamente o haya desobedecido las disposiciones expresas de la autoridad ambiental para que corrigiere o suspendiere sus operaciones; hubiere aportado información falsa para obtener el permiso ambiental correspondiente o hubiere impedido u obstaculizado la inspección por la autoridad del medio ambiente”. Por su parte el Art. 257 CP consagra la forma privilegiada de las conductas anteriores en el siguiente sentido: “En los casos a que se refieren los artículos anteriores si el agente actuare con culpa, será sancionado con prisión de uno a tres años”. Estos tipos penales como bien se desprende de su descripción son delitos especiales, toda vez que los controles directos del Derecho ambiental son los puntos de partida para la configuración del injusto.

⁸² El Art. 258 CP prescribe que: “*El que destruyere, quemare, talare o dañare, en todo o en parte, bosques u otras formaciones vegetales naturales o cultivadas que estuvieren legalmente protegidas, será sancionado con prisión de tres a seis años. Se exceptúan de cualquier pena los agricultores que realicen labores agrícolas estrictamente culturales*”. Esta disposición como las demás se caracterizan por establecen mandatos y prohibiciones directas para respeto del ambiente por parte de los ciudadanos, por las podemos caracterizar como instrumentos de protección ambiental de tipo directo y legislativo.

flora protegida y el Art. 260 CP recalca la protección directa de la fauna y, el Art. 261 CP de la fauna protegida⁸³.

Tampoco cabe procesar penalmente todas las infracciones graves contenidas en el Art. 86 LMA, pues el primer filtro, lo establece el Art. 263 Inc. 1° CP, al expresar que si el autor del daño, realiza su reparación en los casos en que es posible, no tendrá responsabilidad penal⁸⁴. Esta disposición deja entrever un parámetro aprovechable para la diferenciación de los injustos ambientales que pueden convertirse en injustos penales, así podemos afirmar que, si el daño cometido es susceptible de ser reparado por el autor y éste, lo hace oportuna y voluntariamente, entonces no aplica la responsabilidad penal. De lo contrario, si el perjuicio es tal, que no admite reparación alguna, por más que haya voluntad reparadora debe proceder la declaración de la responsabilidad penal. Desde lo anterior podemos decir que el legislador ha realizado todo un complejo normativo, a través del que protege de manera directa al ambiente, ya sea estableciendo mandatos o bien prohibiendo determinadas acciones u omisiones anti-ambientales.

⁸³ Así el Art. 260 CP consagra expresamente que: El que empleare para la caza o la pesca veneno, medios explosivos u otros instrumentos o artes susceptibles de generar una eficacia destructiva semejante, será sancionado con prisión de uno a tres años”. Y el Art. 261 reza que: “El que cazare o pescare especies amenazadas, realizare actividades que impidieren o dificultaren su reproducción o contraviniendo las leyes o reglamentos protectores de las especies de fauna silvestre, comerciare con las mismas o con sus restos, será sancionado con prisión de tres a cinco años.

La sanción se aumentará en un tercio del máximo de lo señalado en el inciso anterior, si se tratare de especies catalogadas en peligro de extinción”. En definitiva, el legislador se ha valido de normas de control directo para proteger el ambiente penal, desde una perspectiva penal, y no podía ser de otra forma tomando en cuenta que los tipos se basan en mandatos y prohibiciones directas.

⁸⁴ En sentido estricto el Art. 263 Inc. 1° prescribe que: “En los casos previstos en este Capítulo, cuando así procediere, si el autor voluntaria y oportunamente reparare el daño ocasionado, no incurrirá en pena alguna”. En esta disposición el legislador, ha considerado la exoneración penal, por medio de la aplicación de instrumentos de protección voluntaria, que es otra forma de instrumentos para protección ambiental según la doctrina moderna.

1.7.- LAS MEDIDAS DE REGULACIÓN DIRECTA VERSUS LOS MECANISMOS ECONÓMICOS

La doctrina ambiental esta dividida en torno a que tipo de instrumentos son más efectivos para responder de mejor manera a los problemas ambientales, así se habla de que los instrumentos legislativos son mejores para contrarrestar el deterioro ambiental, o bien que los instrumentos económicos están en mejores condiciones para velar por la protección del ambiente⁸⁵. No obstante, está polémica va más allá, y se discute de forma más especial, la preferencia de ciertos instrumentos económicos en detrimento de otras medidas económicas, por lo que el tema no es pacífico y nada baladí y, la cuestión se vuelve más compleja si hablamos de la aplicación de los mismos en diversos sistemas normativos jurídicos y regiones ecológicas.

Los instrumentos legislativos de regulación directa han sido los medios tradicionales para luchar contra la contaminación ambiental, y los mismos se basan en decisiones políticas concretas, a través de los que se pretende reducir los concretos problemas ambientales, utilizando para ello un sistema tasado de los niveles de emisión, pero además se configuran los medios, planes y estrategias para objetivizar las metas ambientales trazadas. Los controles directos se basan en la intercambiabilidad de mandatos y prohibiciones, ya que conminan a los productores y consumidores a tomar ciertas decisiones para el logro de la reducción⁸⁶.

⁸⁵ YÁBAR STERLING. A: "*La polémica 'medidas administrativas versus instrumentos económicos'*". Impuestos versus controles directos", en AA.VV., La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2002, p. 158.

⁸⁶ Podemos decir que la mayoría de instrumentos ambientales que protegen parcelas determinadas de la realidad ecológica, se basa en normas de control directo, por que son muchas y diversas, por ello, es que son una opción legislativa muy importante a criterio del legislador.

Los controles directos pueden consistir en mandatos o bien en conductas prohibitivas, que evitan actuaciones nocivas para el ambiente. La realización concreta de los elementos subjetivos y objetivos en que se formula el supuesto de hecho de la norma de control, desliga la imposición de una sanción jurídica, que puede ser de diversa índole como administrativa, civil o hasta penal, de tal manera, que el aspecto coercitivo es un componente sobresaliente en la efectividad de la consecuencia jurídica. Pero por lo general, el cumplimiento forzoso consiste en multas, indemnizaciones, resarcimientos que tienen un reflejo económico, de allí, es que se considera que los precios sancionatorios son semejantes a los impuestos o tasas verdes⁸⁷. Si los agentes obedecen los mandatos o no realicen las prohibiciones, estipuladas por las normas de control se estima que su actividad es legal, por el contrario, su actividad ha de considerarse ilícita, y se deben castigar con multa o pago.

En cuanto a los impuestos o cargas fiscales, la mecánica es diferente ya que no hay mandatos ni prohibiciones expresas que conminen al contaminador a tomar cual o tal elección para no sufrir los castigos normativos, aunque haya estándares de emisiones, y como el pago del gravamen gira en torno al volumen o medición de la actividad emisora, no hay prescripciones que manden o prohíban, la actividad de los agentes. Simplemente el pago determinado por determinada causación de emisión, es por ello que nunca se puede llegar a tildar de legal o ilegal la actividad de los contaminadores. Entre más se contamina más carga soporta el agente contaminador y ese precisamente es el efecto disuasorio de los tributos fiscales, es por ello es

⁸⁷ En los controles directos al obligarse de forma directa a los contaminadores a la realización de los supuestos normativos, se les exige que generen determinada cantidad de ciertos productos y aplicar en base a esa cantidad las medidas reductoras de la contaminación ambiental, o bien, se les obliga a no sobrepasar determinados niveles de emisión contaminante.

que a la par se han establecido una serie de beneficios fiscales para aquellos que propician técnicas limpias o realizan investigaciones para la implementación de procesos ambientales limpios⁸⁸.

Como lo observa YÁBAR STERLING, no es totalmente conveniente hacerle frente al problema de la contaminación ambiental, sólo con la implementación de controles directos, ya que la información sobre el problema se les brinda a los contaminadores posteriormente, limitada, y parcial, de las acciones y consecuencias nocivas de las que son autores, y con ello se fomenta una política ambiental correctora no preventiva. En cambio, actualmente los instrumentos económicos, son más recomendables por varias razones, en primer lugar, porque los efectos son transmitidos por medio de los mercados, y estos debido a la aplicación de la búsqueda de más ganancias por medios costes, así la eficiencia económica es un motor para la ejecución de los fines que persiguen los tributos ambientales, en segundo lugar, el control recaudatorio se controla y realiza por la misma mecánicas de las relaciones de mercado, y con ello las posibilidades de transferencia de la información sobre la razón de ser de las cargas es mayor y efectiva⁸⁹.

No podemos negar la existencia difundida de los medios de control directo, tanto en nuestro ordenamiento jurídico, como en la mayoría de los sistemas normativos extranjeros. Y en cierta medida tampoco podemos negar su eficacia, por ello es que un sistema de protección ambiental, que reúna los caracteres de efectivo y eficaz debe ser mixto, y apoyar tanto en instrumentos de control directo como en mecanismos económicos, así la lucha contra el deterioro ambiental el doble, con esto que se configura una

⁸⁸ YÁBAR STERLING. A: “*La polémica ‘medidas administrativas versus instrumentos económicos’*. *Impuestos versus controles directos*”, cit., p. 161 y 162.

⁸⁹ YÁBAR STERLING. A: “*La polémica ‘medidas administrativas versus instrumentos económicos’*. *Impuestos versus controles directos*”, cit., p. 162.

especie de complementariedad que ha de matizarse tomando en cuenta la realidad ambiental a la que se le está haciendo frente, pero no solo eso, también, la existencia de los controles directos, como barrera complementaria permitirá diseñar con mayor holganza un mejor sistema de fiscalidad ambiental.

1.8.- ALGUNAS REFLEXIONES SOBRE EL IMPACTO AMBIENTAL

Aun cuando los problemas ambientales son tan antiguos como el hombre mismo, la magnitud en la que se presentan en nuestro tiempo es distinta. La actual problemática ambiental por la que atraviesa nuestro planeta se deriva de una serie de perturbaciones, resultado de las actividades humanas desde tiempos muy tempranos que datan de la época de Platón; sin embargo, es hasta los años sesenta cuando la preocupación por el medio ambiente se acrecientan, sobre todo en los países altamente industrializado de Europa y Norteamérica, debido a la acumulación de desechos producidos por las actividades industriales, es decir, la contaminación del agua, aire y suelos, que trascendieron hasta la salud humana y ambiental⁹⁰.

⁹⁰ Sobre los daños al medio ambiente vid. con más detenimiento a: BOLAÑOS, F., *“El impacto biológico. Problema ambiental contemporáneo”*, Colección Posgrado, núm. 7, UNAM, México, 1990, pp. 1 y ss. CABANILLAS SANCHEZ, A., La reparación de los daños al medio ambiente, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1996, p. 7 y ss; CAFFERATTA, N. A, Daño Ambiental/Jurisprudencia, en “Revista Jurídica La Ley”, Año LXIII núm., 131, Buenos Aires, julio, 2003, pp. 2 y ss; CASAS, S., “Responsabilidad por Daños al Medio Ambiente”, en AA. VV., Lecturas sobre el Derecho al Medio Ambiente, Universidad Externado de Colombia, T. III, Bogotá 2002, pp. 131 y ss; CASTAÑON DEL VALLE, M., “La responsabilidad administrativa ambiental”, en AA.VV., Responsabilidad ambiental, Ecoiuris, Madrid, 2003, p. 45. DE MIGUEL PERALES, C. Responsabilidad Civil por Daños al Medio Ambiente, Segunda Edición, Ed. Civitas, Madrid 1997, passim. GARRIDO CORDOBERA, L., Los daños colectivos y la reparación, Universidad, Buenos Aires, 1993, passim; MOSSET ITURRASPE, J., “El daño ambiental y el derecho privado”, en AAVV., El Daño Ambiental, Rubinzal Culzoni, Buenos Aires, 1999, passim; PELLE, W. D., “El daño ambiental en el derecho civil argentino y comparado”, en Derecho ambiental (su actualidad de cara al tercer milenio), en AA. VV., Coordinada por Eduardo Pablo Jiménez, Ed. Ediar, Buenos Aires, 2004; POZUELO PEREZ, L., “La reparación del daño al medio ambiente”, en AA.VV.,

Cuando comenzaron a surgir problemas de salud en los humanos debido a la contaminación del aire y del agua, registrándose incluso se registró un aumento en la muerte de personas relacionado con la contaminación, el hombre se dio cuenta de que la situación ambiental se encontraba en un punto alarmante y, que algo debía hacerse para evitar mayores catástrofes derivadas de la perturbaciones ambientales provocadas por él. Por ello, se organizaron reuniones internacionales con carácter primeramente científico y posteriormente político, a fin de orientar la acción de los diferentes gobiernos en relación al medio ambiente y el desarrollo económico-social, ya que, no solamente se encontraba en peligro la calidad de vida sino la vida misma en nuestro planeta⁹¹.

Se podría decir que, actualmente las perturbaciones ambientales de mayor alcance y preocupación a nivel mundial son: la destrucción sostenida de la capa de ozono (ozonósfera) cuya aniquilación (sin necesidad de llegar al 100%), tornaría imposible la vida continental, insular, aérea y oceánica superficial del planeta⁹²; la continuada contaminación del océano mundial

Estudios sobre la Protección Penal del medio ambiente en el ordenamiento jurídico español, Dirigida por Agustín Jorge Barreiro, Comares, Granada, 2005, 32 y ss.

⁹¹ BOLAÑOS, F., op. cit., pp. 8 y 9.

⁹² STRAUSS, W. y MAINWARING S., Contaminación del aire: Causas, efectos y soluciones, Trillas, México, 1990, pp. 9 y 10. Manifiesta que la capa que se extiende sobre la superficie terrestre hasta cerca de 10 km. es llamada **troposfera**. En esta capa la temperatura disminuye en proporción inversa a la altura, eso quiere decir que a mayor altura la temperatura será menor. La temperatura mínima al final de la tropósfera es de -50C. La Troposfera contiene las tres cuartas partes de todas las moléculas de la atmósfera. Esta capa está en movimiento continuo, y casi todos los fenómenos meteorológicos ocurren en ella. Cada límite entre dos capas atmosféricas se llama pausa, y el prefijo perteneciente a la capa más baja se coloca antes de la palabra "pausa". Por este método, el límite entre la troposfera y la capa más alta inmediata (estratosfera) se llama tropopausa. La siguiente capa es la **Estratosfera**, la cual se extiende desde los 10 km. y termina hasta los 50 Km. de altitud. Aquí, la temperatura aumenta proporcionalmente a la altura; a mayor altura, mayor temperatura. En el límite superior de la estratosfera, la temperatura alcanza casi 25 °C. La causa de este aumento en la temperatura es la capa de ozono (Ozonósfera). Por encima de la Estratosfera está la **Mesosfera**. La mesosfera se extiende desde el límite de la estratosfera (Estratopausa) hasta los 80 km. hacia el espacio

que incide fundamentalmente en la base de la cadena alimentaria, podría afectar la adecuación tanto de organismos pelágicos como bentónicos⁹³, hasta un grado tal en el que el reclutamiento poblacional no fuera suficiente para mantener niveles de sobrevivencia en las poblaciones, ello aunado a la sobreexplotación humana del océano que puede llevar a la extinción funcional a un número cada vez mayor de especies⁹⁴.

Por otra parte, la erosión derivada del mal uso del suelo y la desertificación que de ella se deriva, junto con el gradual cambio climático, son dos aspectos importantes y complementarios entre sí, de la perturbación humana a nivel continental e insular, ya que elimina hábitats y relaciones tróficas y, conduce tanto a la eliminación de poblaciones como la desaparición gradual de especies y subespecies a nivel local y global. La tala indiscriminada de las selvas tropicales del planeta con la consiguiente destrucción de hábitats y la extinción correlativa de especies tanto in situ como ex situ, cuyos efectos son la perturbación del clima del planeta, la reducción de la diversidad genética, la pérdida de suelos y el incremento de la escurrentía⁹⁵. En igual sentido, la devastación de los bosques templados por la lluvia ácida, que sigue el patrón de perturbación ecológica del cinturón ecuatorial. También deben considerarse la contaminación generalizada de tierras, aguas y aire por desechos tóxicos y radiaciones⁹⁶.

Sin embargo, la problemática ambiental no se refiere específicamente a la contaminación per se, sino que su problemática se encuentra íntimamente asociada a los modelos de desarrollo económico, social y el progreso de la

⁹³ BOLAÑOS, F., op. cit., p. 9.

⁹⁴ KAPLAN, M., "*La crisis ambiental: análisis y alternativas*", en AA. VV., Responsabilidad jurídica por el daño ambiental, Universidad Autónoma de México-Petrolera Mexicana e Instituto de Investigaciones Jurídicas, México DF., 1998, passim.

⁹⁵ CAFFERATTA, N. A., Daño Ambiental/Jurisprudencia, cit., p. 2.

⁹⁶ BOLAÑOS, F., "*El impacto biológico. Problema ambiental contemporáneo*", cit., p. 2.

humanidad que no contemplan las externalidades del impacto ambiental en las transacciones comerciales. Las mencionadas perturbaciones son la causa de lo que hoy conocemos como cambio global, el cual por supuesto, tiene origen en causas naturales, además de las causas humanas⁹⁷. Por ello, debemos recordar que la tierra funciona como un sistema o conjunto de sistemas interrelacionados por ciertas leyes de funcionamiento, que tienen una lógica interna y que denominamos como procesos. Así, tenemos que el cambio global puede definirse como: aquellas alteraciones en los sistemas naturales, físicos o biológicos que regulan el sistema terrestre, cuyos impactos afectan a todo el planeta⁹⁸.

La problemática ambiental de carácter mundial puede ser sintetizada en las siguientes cuestiones básicas: destrucción de selvas tropicales y degradación del suelo, la contaminación de agua, suelo y aire, la pérdida de biodiversidad, el cambio climático y el calentamiento de la tierra efecto invernadero. La resolución de estos problemas nada triviales, se refleja en el contenido de los instrumentos internacionales y en las legislaciones internas. Pero de manera especial, podemos decir que los instrumentos fiscales mitigan de manera muy peculiar esta problemática universal, al frenar en buena medida las acciones de los agentes contaminantes, por medio de la elevación de los precios en el valor de los productos y servicios.

A. DISMINUCIÓN DE LA OZONOSFERA

La presencia de vida sobre nuestro planeta no sería posible sin nuestra atmósfera actual. Muchos planetas en nuestro sistema solar tienen una atmósfera, pero la estructura de la atmósfera terrestre es la ideal para el

⁹⁷ MOSSET ITURRASPE, J., "El daño ambiental y el derecho privado", cit., pp. 2 y ss.

⁹⁸ LUDEVID ANGLDA, M., El cambio global en el medio ambiente. Introducción a sus causas humanas, Alfaomega, México, 1998, pp. 49 y 50.

origen y la perpetuación de la vida como la conocemos. Su constitución hace que la atmósfera terrestre sea muy especial⁹⁹, pues, está formada por cuatro capas concéntricas sobrepuestas que se extienden hasta 80 kilómetros; la divergencia en la temperatura de las diferentes capas las permite diferenciar¹⁰⁰.

El ozono absorbe la radiación ultravioleta que rompe moléculas de Oxígeno (O₂), engendrando átomos libres de Oxígeno (O), los cuales se conectan otra vez para construir Ozono (O₃). En este tipo de reacciones químicas, la transformación de energía luminosa en energía química engendra calor que provoca un mayor movimiento molecular. Ésta es la razón del aumento en la temperatura de la estratosfera, la ozonósfera tiene una influencia esencial en la vida, dado que detiene las emisiones solares que son mortales para todos los organismos, los componentes más importantes para la vida en la tierra son el oxígeno y el dióxido de carbono, pues, mantienen su equilibrio natural¹⁰¹.

⁹⁹ BOLAÑOS, F., op, cit., p. 302. La atmósfera es una masa gaseosa de unos 2000 km de espesor, la cual está compuesta por una serie de elementos como el nitrógeno, oxígeno, dióxido de carbono, etc., y que unos 25 km de altura sobre la superficie de la tierra se encuentra un delicado velo, que protege el planeta de los rayos del sol. Este velo es precisamente lo que se conoce como capa de ozono, la cual resulta modificada por influencia de la actividad humana.

¹⁰⁰ STRAUSS, W. y MAINWARING S., op. cit., pp. 9 y 10. Manifiesta que la capa que se extiende sobre la superficie terrestre hasta cerca de 10 km. es llamada troposfera. En esta capa la temperatura disminuye en proporción inversa a la altura, eso quiere decir que a mayor altura la temperatura será menor. La temperatura mínima al final de la tropósfera es de -50C. La Troposfera contiene las tres cuartas partes de todas las moléculas de la atmósfera. Esta capa está en movimiento continuo, y casi todos los fenómenos meteorológicos ocurren en ella. Cada límite entre dos capas atmosféricas se llama pausa, y el prefijo perteneciente a la capa más baja se coloca antes de la palabra "pausa". Por este método, el límite entre la troposfera y la capa más alta inmediata (estratosfera) se llama tropopausa. La siguiente capa es la Estratosfera, la cual se extiende desde los 10 km. y termina hasta los 50 Km. de altitud. Aquí, la temperatura aumenta proporcionalmente a la altura; a mayor altura, mayor temperatura. En el límite superior de la estratosfera, la temperatura alcanza casi 25 °C. La causa de este aumento en la temperatura es la capa de ozono (Ozonósfera). Por encima de la Estratosfera está la Mesosfera. La mesosfera se extiende desde el límite de la estratosfera (Estratopausa) hasta los 80 km. hacia el espacio.

¹⁰¹ STRAUSS, W. y MAINWARING, S., op. cit, p. 11.

A través de función clorofila las plantas absorben el dióxido de carbono y el agua, y esto aunado a la acción de la luz del sol, hace posible la producción de oxígeno. Este proceso es esencial para el mantenimiento de dicho equilibrio, sin embargo, este equilibrio atmosférico puede resultar alterado por emisiones antropógenas de gases contaminantes, como los clorofluorocarbonos, produciéndose entonces un tipo de contaminación atmosférica¹⁰².

En la década de los ochenta se hizo patente el problema de la destrucción de la capa de ozono, afectada por un agujero creciente, que permite que la filtración de la radiación ultravioleta procedente de la luz solar, llegue directamente a la superficie de la tierra¹⁰³. Se llegó a la conclusión de que las emisiones de algunos gases, como los arriba mencionados, plantean problemas de dimensión planetaria, al afectar al conjunto de la atmósfera, dando muestras de la creciente mundialización de los problemas ambientales¹⁰⁴. De allí viene la gran trascendencia que tienen los tributos que

¹⁰² STRAUSS, W. y MAINWARING, S., op. cit, p. 12.

¹⁰³ STRAUSS, W. y MAINWARING, S., op. cit, p. 11.

¹⁰⁴ El efecto de la disminución del ozono sobre la superficie terrestre es el aumento de los niveles de radiación ultravioleta-B. Este tipo de radiación daña a los seres humanos, animales y plantas. Los incrementos en dicha radiación han sido observados no sólo bajo el agujero de ozono en la Antártica, sino en otros sitios como los Alpes en Europa y, Canadá en América del Norte. Las mismas moléculas de ozono que nos protegen de la radiación del sol (UV) en la estratosfera pueden causar problemas de salud en personas y animales cuando se forman cerca de la superficie de la tierra. La pérdida de ozono en la alta atmósfera produce que los rayos ultravioleta incrementen los niveles de ozono en la superficie terrestre, sobre todo, en áreas urbanas y suburbanas, alcanzando concentraciones potencialmente nocivas (en combinación con otros contaminantes) durante las primeras horas del día. El ozono en la superficie de la tierra se forma cuando los gases provenientes de vehículos y algunos otros químicos normalmente usados en la industria, se mezclan en presencia de la fuerte luz solar¹⁰⁴. Cuando estas concentraciones de ozono llegan a ser bastante altas, ellas pueden hacer difícil el proceso de respiración, sobre todo en aquellas personas que padecen asma y otro tipo de enfermedades respiratorias.

Hoy se estima que los índices de cáncer de piel aumentaron debido a la disminución del ozono. El tipo más común de cáncer de piel, el denominado no-melanoma, es causa de las exposiciones a la radiación UV-B durante varios años. Las defensas de una persona para combatir las infecciones dependen de la fortaleza de su sistema inmunológico. Se sabe que

cargan las acciones contaminantes de la capa de ozono, ya que es un problema que debe ser frenado a toda costa, y la fiscalidad ofrece soluciones muy satisfactorias en este sentido.

B. EL CAMBIO CLIMÁTICO

El estudio del clima es un campo de investigación complejo y en rápida evolución, debido a la gran cantidad de factores que intervienen. El clima de la tierra nunca ha sido estático. Como consecuencia de alteraciones en el balance energético, está sometido a variaciones en todas las escalas temporales, desde decenios a miles de años. Entre las variaciones climáticas más destacables que se han producido a lo largo de la historia de la tierra, figura el ciclo de unos 100.000 años, de períodos glaciares, seguido de períodos interglaciares¹⁰⁵. Y por cambio climático¹⁰⁶, se entiende una

la exposición a la luz ultravioleta reduce la efectividad del sistema inmunológico, no sólo relacionándose con las infecciones a la piel sino también con aquellas verificables en otras partes del organismo.

En el ambiente marino la pérdida del fitoplancton, base de la cadena alimentaría marina, ha sido observada como causa del aumento de la radiación ultravioleta. Bajo el agujero de ozono en la Antártida la productividad del fitoplancton decreció entre el 6 y el 12 por ciento.

Para algunas especies, un aumento de radiación UV-B implica la formación de cáncer de piel. Esto se ha estudiado en cabras, vacas, gatos, perros, ovejas y animales de laboratorio y probablemente esté señalando que se trata de una característica común a varias especies. Las infecciones en bovinos pueden agravarse con un aumento de la radiación UV-B.

En muchas plantas la radiación UV-B puede tener los siguientes efectos adversos: alterar su forma y dañar crecimiento de plantas; reducir el crecimiento de los árboles; cambiar los tiempos de florecimiento; hacer que las plantas sean más vulnerables a las enfermedades y que produzcan sustancias tóxicas. Incluso podría haber pérdidas de biodiversidad y especies. Entre los cultivos en los que se registraron efectos negativos debido a la incidencia de la radiación UV-B figuran la soja y el arroz.

¹⁰⁵ Seguramente el “cambio climático” es el tema, del que podemos hablar, más recurrente en la prensa actual. Quizá por ello esa uno de los problemas de los que se ocupan los políticos. La mayoría de los periodistas que hablan sobre el cambio climático no saben de lo que hablan. Normalmente confunden tiempo con clima y, se preocupan por el cambio climático cuando hay unos valores excepcionales en el tiempo diario. Pero hablemos seriamente de qué consecuencias tendría el cambio climático.

¹⁰⁶ LUDEVID ANGLADA, M., op. cit., p. 39. Manifiesta que se llama cambio climático a la variación global del clima de la Tierra. Es debido a causas naturales y también a la acción

conversión del clima atribuido directa o indirectamente a la actividad humana que altera la composición de la atmósfera mundial y que se suma a la variabilidad natural del clima observada durante períodos de tiempo comparables¹⁰⁷.

El calentamiento global y el cambio climático, junto con la búsqueda de un desarrollo sostenible, son los asuntos que producen más reuniones y eventos a nivel internacional y reúne a gran número de líderes políticos. La Convención Marco de las Naciones Unidas sobre Cambio Climático, lo define como “el cambio originado en el clima directa o indirectamente por la acción del hombre y que se suma a la variabilidad natural del clima”. Tal y como se recoge en esta definición, el clima sufre una variabilidad natural, pero es mucho más lenta y progresiva que la que está ocurriendo hoy en día¹⁰⁸.

del hombre y se producen a muy diversas escalas de tiempo y sobre todos los parámetros climáticos: temperatura, precipitaciones, nubosidad etc.

¹⁰⁷ ÁLVAREZ, C., “*Lecciones del medio ambiente*”, 1ª ed., Lex Nova, Valladolid, 2005, p. 43.

¹⁰⁸ Del mismo criterio es INEGI, Estadísticas del medio ambiente, Tomo I, México, 2001, p. 62. Actualmente, existe un fuerte consenso científico que el clima global se verá alterado significativamente, en el siglo XXI, como resultado del aumento de concentraciones de gases invernadero tales como el dióxido de carbono, metano, óxidos nitrosos y clorofluorocarbonos. Estos gases están atrapando una porción creciente de radiación infrarroja terrestre y se espera que harán aumentar la temperatura planetaria entre 1,5 y 4,5° C°. Como respuesta a esto, se estima que los patrones de precipitación global, también se alteren. Aunque existe un acuerdo general sobre estas conclusiones, hay una gran incertidumbre con respecto a las magnitudes y las tasas de estos cambios a escalas regionales. De igual forma BENAVIDES ARIAS, J. *El Calentamiento Global*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2004, p. 48. Siguiendo a este autor, a lo largo de sus más de 4000 millones de vida, la Tierra ha sufrido gran cantidad de cambios climáticos. Solamente en los últimos dos millones de años se han alternado glaciaciones y épocas de clima cálido que han afectado de forma determinante a todas las formas de vida en la tierra y, ha supuesto grandes cambios e incluso la desaparición de ecosistemas enteros, a pesar de que la temperatura media de la tierra, sólo ha variado unos cinco o seis grados entre una época climática y otra. Sin ir demasiado lejos en el tiempo, en el 11.500 BC, o hace 13.500 años, se produjo un cambio climático espectacular, cuando la tierra se calentó y subió el nivel del mar, provocando inundaciones, creando el mar báltico, el mar negro y, eliminando a todos los animales mayores que un coyote del norte de América, todos estos sucesos no ocurrieron de golpe, pero sí, en pocos cientos de año.

La actividad del hombre a escala global es un factor que incide negativamente en el cambio climático, principalmente el consumo de combustibles fósiles, está provocando que la capa de gases de efecto invernadero que rodea la tierra sea más gruesa. Cada vez es más la energía solar que se ve atrapada en la atmósfera y, una parte mayor del carbono mundial en forma de dióxido de carbono se deposita en el aire, en vez de los árboles, el suelo y los depósitos subterráneos. Ciclones y huracanes más frecuentes y poderosos, inundaciones y sequías más numerosas e intensas, son cosas que ya están ocurriendo y no es creíble atribuirlos a la causalidad¹⁰⁹.

Las temperaturas del aire ártico, aumentaron aproximadamente 5°C durante el siglo XX, es decir, 10 veces más que la media de la temperatura de la superficie mundial. En la zona ártica rusa, los edificios se están derrumbando debido a que el permafrost capa de hielo, que se encuentra bajo sus cimientos se ha derretido¹¹⁰. Por estas razones de gran peso, es que

¹⁰⁹ ROSALES, J., "*Los principales problemas ambientales*", Civitas, Madrid, 2006, p. 34. El término "efecto de invernadero" se refiere es la retención del calor del Sol en la atmósfera de la tierra por parte de una capa de gases en la atmósfera. Sin ellos la vida tal como la conocemos no sería posible, ya que el planeta sería demasiado frío. Entre estos gases se encuentran el dióxido de carbono, el óxido nitroso y el metano, que son liberados por la industria, la agricultura y la combustión de combustibles fósiles.

¹¹⁰ ÁLVAREZ, C, op. cit., p. 48. La energía recibida por la Tierra desde el Sol, debe ser balanceada por la radiación emitida desde la superficie terrestre. En la ausencia de cualquier atmósfera, la temperatura superficial sería aproximadamente -18 °C. Esta es conocida como la temperatura efectiva de radiación terrestre. De hecho la temperatura superficial terrestre, es de aproximadamente 15 °C.

Según la cantidad de radiación infrarroja que emite la tierra – 240 W.m² –, sabemos que su temperatura debería ser de unos -18°C. Pero lo cierto es que la Tierra tiene una temperatura media de de 15°C. La diferencia entre la energía a la que equivalen estos 15 °C y, la realmente emitida es la que se devuelve al espacio más lentamente, porque queda atrapada por las nubes y, ciertos gases atmosféricos como el dióxido de carbono, el metano y el óxido de nitrógeno, por lo que estos gases reciben el nombre de gases de efecto invernadero. Así que el efecto invernadero es un fenómeno natural y necesario, ya que es responsable de estos 33 grados de diferencia tan beneficiosos para la vida en el planeta, tal y como la conocemos hoy.

tenemos un fundamento material sólido para viabilizar un sistema tributario ambiental que controle efectivamente estos problemas, con el fin de lograr un desarrollo sostenible respetuoso del ambiente.

La razón de la discrepancia de temperatura, es que la atmósfera es casi transparente a la radiación de onda corta, pero absorbe la mayor parte de la radiación de onda larga emitida por la superficie terrestre. Varios componentes atmosféricos, tales como el vapor de agua, el dióxido de carbono, tienen frecuencias moleculares vibratorias en el rango espectral de la radiación terrestre emitida. Estos gases de invernadero absorben y reemiten la radiación de onda larga, devolviéndola a la superficie terrestre, causando el aumento de temperatura, fenómeno denominado “efecto invernadero”¹¹¹. Es patente que los instrumentos administrativos son los más

Pero las nubes tienen otro papel muy importante, ya que reflejan la luz del Sol. Así que teniendo en cuenta que se calcula que el calentamiento de la Tierra por el efecto invernadero supone unos 30 W.m², mientras que el enfriamiento por ese reflejo de parte de la radiación es de 50 W.m², resulta que el efecto invernadero natural supone un enfriamiento resultante de 20 W.m², en contra del calentamiento global que produce el efecto invernadero producido por la acción humana.

Otros factores que influyen en el clima son los denominados mecanismos forzados de radiación, que pueden ser internos y externos. Los mecanismos externos se dan a escalas de tiempo de milenios e incluyen variaciones de la órbita terrestre, que fuerzan cambios entre condiciones glaciales e interglaciares, e incluso cambios físicos en el sol, como las manchas solares que ocurren cada 11 años. Los mecanismos internos son la composición atmosférica, cuyos cambios están directamente relacionados con el clima, sobre todo en el caso de los gases de efecto invernadero, tal y como hemos comentado antes; y la actividad volcánica, ya que las emisiones de polvo y gases de las erupciones se mantienen durante varios años en la atmósfera y producen descensos en las temperaturas. En conclusión, el clima terrestre es algo tremendamente complicado, ya que en él influyen la atmósfera, los océanos, las capas de hielo, los seres vivos y el suelo. Es decir, todos los flujos de materia y energía que se dan en nuestro planeta.

¹¹¹ BUSTAMANTE LÓPEZ, D., *“Lecciones de Derecho Ambiental”*. 1ª ed., Civitas, Madrid, 2003, p. 29. El vidrio de un invernadero similar a la atmósfera es transparente a la luz solar y opaca a la radiación terrestre, pero confina el aire a su interior, evitando que se pueda escapar el aire caliente. Por ello, en realidad, el proceso involucrado es distinto y el nombre es bastante engañoso, el interior de un invernadero se mantiene tibio, pues el vidrio inhibe la pérdida de calor a través de convección hacia el aire que lo rodea. Por ello, el fenómeno atmosférico se basa en un proceso distinto al de un invernadero, pero el término se ha popularizado tanto, que ya no hay forma de establecer un término más exacto.

utilizados para combatir este problema, pero el diseño de tributos ambientales combinados daría mejores resultados.

C. EL CALENTAMIENTO GLOBAL

La temperatura media de la Tierra ha aumentado 0.6°C en los últimos 100 años, pero es muy difícil saber si este incremento se debe a causas naturales o puede achacarse a actividades humanas, debido a que el clima es un sistema tremendamente complejo en el que influyen gran cantidad de factores¹¹².

Para analizar las variaciones en el clima y su relación con ciertas variables se crean complejos modelos con base en sistemas de ecuaciones que intentan simular su comportamiento real y, tratan de hacer predicciones sobre su desarrollo. Estos modelos, al margen de pequeñas diferencias entre ellos,

Una de las muchas amenazas a los sistemas del sostén de la vida, resulta directamente de un aumento en el uso de los recursos. La quema de combustibles fósiles, la tala y quema de bosques, liberan dióxido de carbono. La acumulación de este gas, junto con otros, atrapa la radiación solar cerca de la superficie terrestre, causando un calentamiento global¹¹¹. Esto podría en los próximos 45 años, aumentar el nivel del mar lo suficiente como para inundar ciudades costeras en zonas bajas y deltas de ríos. También alteraría drásticamente la producción agrícola internacional y los sistemas de intercambio.

Uno de los resultados del efecto invernadero, es mantener una concentración de vapor de agua en la baja troposfera, mucho más alta de la que sería posible en las bajas temperaturas, que tuvieran lugar si no existiese el fenómeno. Se especula que en Venus, el volcanismo elevó las temperaturas hasta el punto que no se pudieron formar los océanos, y el vapor resultante produjo un efecto invernadero, exacerbado, más aún, por la liberación de dióxido de carbono en rocas carbonatadas, terminando en temperaturas superficiales de más de 400°C¹¹¹.

¹¹² ROSALES, J., "*Los principales problemas ambientales*", cit. p. 7. Aquí empezamos a encontrar interacciones de importancia entre el clima y las especies naturales. Si al final el cambio de clima no se produce la distribución de las especies no variará, pero se tenderán a fortalecer las especies secundarias de cada biocenosis que estén más adaptadas a las condiciones extremas. Si el cambio de clima se produce esto significará una rápida redistribución de las especies naturales, comenzando por las más oportunistas y las más amoldables. Habrá un importante estrés climático, pero al final se habrá de alcanzar un nuevo sistema de equilibrio en el que quizá desaparezcan ciertas especies, pero en el que se favorecerán otras.

han coincidido en establecer una relación directa entre el calentamiento global y, el aumento de la concentración de gases de efecto invernadero en la atmósfera por la acción humana. De hecho, podemos afirmar que el conjunto de evidencias sugiere un cierto grado de influencia humana en el clima global¹¹³.

No obstante, muchos científicos dudan de que exista relación entre el calentamiento global y la acción humana, sobre todo porque opinan que los modelos climáticos existentes son insuficientes y, poco satisfactorios en relación a la complejidad del funcionamiento del clima. Pero a pesar de que existan estas posturas en contra, la gravedad de las consecuencias del calentamiento global hace que sea imprescindible tomar medidas para al menos reducir las emisiones de gases de efecto invernadero¹¹⁴, y las

¹¹³ ROSALES, J., “*Los principales problemas ambientales*”, cit. pp. 7 y ss. Para empezar hay que determinar si hay cambio climático o no, y qué significa esto. Como sabemos hay dos definiciones antagónicas de clima: el estado medio de la atmósfera y la sucesión de tipos de tiempo en ciclos anuales. Sabemos, también, que según esta definición no se ha producido un cambio de clima en ninguna parte del mundo. Sólo se puede hablar de cambio si tenemos en la mente la antigua concepción del clima como el estado medio de la atmósfera.

¹¹⁴ BUSTAMANTE LÓPEZ, D., op. cit., p. 31 y 32. Los cambios en el clima en relación a la economía, aunque sean pequeños, han de ser catastróficos. Debemos tener en cuenta que nuestra economía depende mucho de las previsiones de futuro. Se invierte en función de los beneficios que se confía tener. Si las previsiones no se cumplen tenemos una crisis económica, que puede afectar a una sola empresa o a toda la economía. Estas previsiones se hacen confiando en que las características externas a la empresa se mantienen: políticas, legales, geográficas y etc. Si alguna de estas características falla, el proyecto suele fracasar. Entre estas características se encuentra el clima; que debe de ser regular; lo más cercano a los valores medios históricos que se han venido recogiendo. Así, un empresario agrícola siembra un determinado cultivo porque confía en que la tierra es buena, tiene los medios de cultivo y el clima, normalmente, es favorable. Si ese año hay una sequía la inversión se pierde. Se ha dicho la inversión y no la cosecha, ya que debido a un mercado mundial y diversificado una mala cosecha en un punto no implica subalimentación en nuestro mundo moderno. En realidad no sólo las pérdidas de inversiones se han de producir en la agricultura. Hemos puesto este ejemplo porque es el más obvio y porque los márgenes de los cultivos suelen ser muy estrechos; pero también puede haber pérdidas en la inversión en el turismo, si el cambio del clima hace que la región deje de ser un destino favorable, en las redes de comunicaciones, si se ven afectadas por los valores extremos del tiempo, o en la industria, si por un cambio climático pierden los recursos del factor tierra. Lo peor podría ser, de seguir subiendo rápidamente el nivel del mar, que las ciudades costeras, con toda la inversión que hay allí acumulada, quedasen inundadas. Así pues, donde más radicalmente

medidas fiscales aparecen como una opción jurídica que proporciona soluciones concretas en estos problemas de gran calado para la sociedad.

Hasta hace poco las previsiones hablaban de entre 1.5 y 4.5°C pero actualmente sabemos que el calentamiento se producirá con retraso con respecto al aumento en la concentración de gases de efecto invernadero, ya que los océanos más fríos absorberán gran parte del aumento de temperatura, de modo que la IPCC prevé para el año 2100 un calentamiento de entre 1.0 y 3.5°C. Estas variaciones de temperatura pueden parecer insignificantes, pero supondrán transformaciones muy importantes¹¹⁵.

Entre las consecuencias más trascendentales que se prevé generará el calentamiento están: las áreas desérticas serán más cálidas pero no más húmedas, lo que provocará graves consecuencias, sobre todo donde el agua escasea, como en África y Oriente Medio; casi la mitad de los glaciares se fundirán y si tenemos en cuenta que el 11% de la superficie terrestre es hielo, resultan bastante creíbles las previsiones sobre el aumento del nivel del mar de entre 0.4 y 0.65 m, haciendo desaparecer muchas zonas costeras; las precipitaciones aumentarán entre un 3 y un 15%; muchas tierras de cultivo, podrían perderse, al convertirse en desiertos. En resumen, aún con las predicciones más optimistas, estos cambios en el clima es el más rápido de todos los que han ocurrido a lo largo de la historia de nuestro planeta y supondrán grandes impactos adversos para la humanidad¹¹⁶.

incidirían los cambios en el clima serían en el sistema económico. Esta reflexión tiene un corolario. Contrariamente a lo que sucede, que los más conservacionistas son los ecologistas, estos deberían estar poco preocupados por el futuro de la vida en el planeta (al margen de que por motivos sentimentales quiera ver un bosque concreto en una determinada ubicación). Quienes deberían ser más conservacionistas habrían de ser los grandes empresarios, pues son sus inversiones las que están en riesgo inminente.

¹¹⁵ BENAVIDES ARIAS, J., op. cit., p. 48.

¹¹⁶ BENAVIDES ARIAS, J., op. cit., p. 49. Como es sabido los climas se definen entre unos umbrales máximos y mínimos, y que si no se rebasan esos umbrales no hay cambio

D. NECESIDAD DE LOS TRIBUTOS AMBIENTALES

De los problemas anteriores fácilmente podemos llegar a entender la necesidad real que tenemos de la implementación de un sistema tributario ambiental, que refleje una mitigación concreta de los problemas ambientales más grandes que tiene el ser humano. La aplicación de los tributos verdes, pueden operar a partir de fuentes de contaminación tan difusa, como las emitidas por medios de transporte que utilizan combustible, fósil –ya sean estos terrestres, marítimos y aéreos, como los residuos y desechos tóxicos, así como también los agentes químicos que se utilizan en la agricultura¹¹⁷.

Los tributos ambientales tienen un contexto tan complejo, ya que los mismos no sólo se configuran sobre sus fundamentos económicos y materiales, como son la inclusión de los costes del daño ambiental que produce la extracción ambiental de los bienes y servicios, sino que están afectos a la idea de reducción de la contaminación global regional. Con esto que las categorías fiscales ambientales traducen otros ideales como: su sentido incentivante de cambio de conductas contaminantes a acciones limpias para el ambiente, propiciando la innovación tecnológico-ambiental. Pero también, generan un aumento considerable en la renta fiscal, dotando de más recursos al Estado para luchar contra las acciones contaminantes¹¹⁸.

climático. No obstante, es innegable que en los últimos años ha habido un corrimiento de la sucesión de tipos de tiempos, que presenta valores que tienden a estar más cerca de estos umbrales, lo que quiere decir que presentan unos valores más extremos (sin llegar a modificar el clima). Así pues, no debemos de hablar de cambio climático como cambio del clima, sino de cambios en el clima.

¹¹⁷ Hay mucho que investigar en torno a los tributos ambientales, pero los resultados a los que se prevé que podemos llegar son un buen incentivo, para ir perfilando el diamante en bruto que representa la fiscalidad ambiental.

¹¹⁸ KAPLAN, M., “*La crisis ambiental: análisis y alternativas*”, cit., p. 10 y ss. Por lo tanto podemos concluir, sin asomo de duda que la justificación de los tributos ambientales está

El uso de los tributos ambientales debe ser aumentado, pues al corregir las señales de precios y las distorsiones de las que padece el mercado actual, abona considerablemente al cambio de la estructura mercantil, produciendo con ello muchos beneficios a la sociedad, y más que todo si tomamos en cuenta que los hechos generadores, son amplios y diversos. Surge por ende la necesidad de realizar un diseño de la estructura fiscal, que viabilice la eficacia de los tributos verdes, lo que desde luego debe tener por base un complejo investigativo científico, que determine el alcance de los efectos a desplegarse por la imposición¹¹⁹.

más que justificada, por un entramado de situación de tipo, material como es la contaminación ambiental, como de tipo económico, representado por las externalidades de los costos sociales que representan las acciones mercantiles contaminantes.

¹¹⁹ YÁBAR STERLING. A: *"La polémica 'medidas administrativas versus instrumentos económicos'. Impuestos versus controles directos"*, cit., p. 161 y 162. Si bien es cierto que los tributos verdes pueden aumentar considerablemente la renta, ello no es el objetivo principal, siendo el lo transcendental, la reorientación concreta de las conductas contaminantes hacia acciones que respeten el ambiente. Tampoco hay que olvidarnos que los tributos son un especie de medidas estatales que tienen por fin apalear la contaminación, y existen diversidad de otra índole, es por ello que el tema de la coordinación de las medidas ambientales, tiene gran importancia, y debe ser tomada en cuenta para lograr una mejor efectividad de las medidas fiscales.

CAPITULO II

DERECHO TRIBUTARIO AMBIENTAL

2. NOCIONES GENERALES DE DERECHO TRIBUTARIO

2.1. DEFINICIÓN.

Existen diversas definiciones de Derecho Tributario y para esta investigación consideramos de mayor importancia las siguientes: Según Héctor Villegas, el derecho tributario en sentido extenso es: “una rama del derecho público que estudia las normas jurídicas a través de las cuales el Estado ejerce su poder tributario con el propósito de obtener de los particulares ingresos que sirvan para sufragar el gasto público en aras de la consecución del bien común”. “el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, regulándolos en sus distintos aspectos” Dino Jarach, expresa que el derecho tributario forma parte del estudio de las ciencias de las finanzas y lo define como “El conjunto de normas y principios del derecho que atañe a los tributos y, especialmente, a los impuestos”.¹²⁰

2.2 DIVISIÓN DEL DERECHO TRIBUTARIO

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

c) Derecho Tributario Material:

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

¹²⁰ JACOBO, Mario E. “Manual Básico de Introducción de Derecho Tributario”. Editorial Montevideo. Uruguay 2007. Pág. 89

necesaria y suficiente para el nacimiento de la obligación y las excepciones correspondientes (exoneraciones): de los sujetos, acreedor y deudor, por deuda propia y ajena, y del objeto de obligación, estableciendo su cuantía o los elementos necesarios para fijarla, así como sus garantías y privilegios. Son normas que establecen en forma abstracta derechos y obligaciones, para cuando se realicen la hipótesis de hecho prevista en ellas.¹²¹

d) Derecho Formal o Administrativo:

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

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

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

¹²¹ JAROCH, Dino. “Curso Superior de Derecho Tributario”. Edición Nueva Actualizada. Editorial Buenos Aires. Argentina 1969. Pág. 13.

de legalidad por la propia Administración en cualquier momento, circunstancias ambas incompatibles con la sentencia ejecutoriada.¹²²

2.3 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL DERECHO TRIBUTARIO

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

2.3.1 PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

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

La exigencia del deber de contribuir se fundamenta en la capacidad económica, que se define como “una serie de índices que revelan de forma parcial la disponibilidad económica del sujeto, su capacidad de contribución y que pueden ser, por tanto, utilizados como objeto de gravamen”. Nuestra Constitución lo regula de forma implícita en el Artículo 131 Orinal 6º, el cual establece que corresponde a la Asamblea Legislativa: Decretar impuestos, tasas, y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos, en relación equitativa.¹²³

¹²² VALDES COSTA, R. Curso de Derecho Tributario. Tomo I. Editorial Montevideo. Uruguay 1970. Pág. 142

¹²³ KURI DE MENDOZA, S. “Manual de Derecho Financiero”. Editorial Centro de Investigación y Capacitación proyecto de Reforma Judicial. 1ª Edición. México 1993, Pág.65

2.3.2 PRINCIPIO DE IGUALDAD

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

Además de representar una igualdad ante la Ley, debe de existir igualdad en la aplicación de circunstancias iguales debe de existir una misma resolución. Nuestra Constitución lo regula en el Artículo 3 de la Constitución.

A) la discriminación entre los distintos contribuyentes siempre que el criterio para establecer las distintas categorías sea razonable.

B) la progresividad del impuesto

C) y exige la igualdad en todo el territorio es decir la uniformidad y generalidad en todo el país de los impuestos que se establezcan.

2.3.3 PRINCIPIO DE GENERALIDAD

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

La generalidad no implica que todos y cada uno de los miembros de la comunidad tengan que pagar una misma cantidad de dinero, pues sería injusto hacer pagar a quienes no pueden, como tampoco sería justo que todos contribuyesen con un mismo importe. Por ello, el principio de

generalidad se atempera con la aplicación de otro principio, el principio de capacidad económica. Todos tienen que pagar tributos, pero, naturalmente, todos los que puedan, esto es, quienes tengan capacidad económica para soportar la carga que representan.¹²⁴

2.3.4 PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD

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

2.3.5 PRINCIPIO DE LEGALIDAD

Este principio incorpora un doble carácter por una parte el principio de reserva de ley, el cual establece que determinadas regulaciones solo pueden ser adoptadas por una ley , regulado en el Artículo 231 de la Constitución y el 131 Ordinal 6º, y el principio de legalidad de la Administración, es decir, que toda actuación de la autoridad competente debe de estar justificada por una ley previa¹²⁵

2.3.6 PRINCIPIO DE NO CONFISCACIÓN

No hay un criterio parejo que defina este principio en particular pero se explica de la siguiente manera: que el tributo no puede ser tan excesivo hasta el grado de agotar la fuente generadora. Nuestra Constitución lo regula en el Artículo 106

¹²⁴ Como señala PONT MESTRES, es un principio que prohíbe el privilegio, esto es la exoneración caprichosa e injustificada. PONT MESTRES, M.: La justicia tributaria y su formulación constitucional, Civitas REDF, núm. 31, 1981, pág. 373.

¹²⁵ Ibídem, Pág. 72

2.4 OBJETO DE ESTUDIO

2.4.1 LOS TRIBUTOS

Los cuales constituyen una obligación de realizar una prestación pecuniaria a favor de un ente público para subvenir a las necesidades de este, que la ley hace nacer directamente de la realización de ciertos hechos que ella misma establece ¹²⁶ (Artículo 11 del Código Tributario).

Es la prestación pecuniaria, destinada a cubrir los gastos públicos, que el contribuyente está obligado a pagar al Estado en cuanto ocurre el hecho previsto en la ley como presupuesto de su obligación. "Los tributos son las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de sus fines".

Comprende los siguientes elementos

• Prestaciones en dinero: las prestaciones sean en dinero, aunque no es forzoso que así suceda, no altera la estructura jurídica básica del tributo que esta se realice en especie. Es suficiente que la prestación sea pecuniariamente valuable para que constituya un tributo, siempre que concurren los demás elementos característicos y siempre que la legislación vigente no disponga lo contrario.

• Exigidas en ejercicio de poder de imperio: elemento esencial del tributo es la coacción, o sea, la facultad de compeler al pago de la prestación requerida y que el Estado ejerce en virtud de su poder de imperio (potestad tributaria). La coacción se manifiesta especialmente en la prescindencia de la voluntad del obligado en cuanto a la creación del tributo que le será exigible.

¹²⁶ JACOBO, Mario E. Ob. Cit., Pág. 21

- En virtud de una ley: no hay tributo sin ley previa que establezca, lo cual significa un límite formal a la coacción. El hecho de estar contenido el tributo en ley significa someterlo al Principio de Legalidad enunciado en el aforismo latino "nullum tributum sine lege". A su vez, como todas las leyes que establecen obligaciones, la norma tributaria es una regla hipotética cuyo mandato se concreta cuando ocurre la circunstancia fáctica condicionante prevista en ella como presupuesto de la obligación.

2.4.2. CLASIFICACIÓN DE LOS TRIBUTOS

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

2.4.2.1. IMPUESTOS.

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

Los impuestos son tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica, que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como posesión de un patrimonio, la circulación de bienes o la adquisición o gasto de la renta.

El Artículo 13 del CT define impuesto, así: "Impuesto es el tributo exigido sin contraprestación, cuyo hecho generador está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo".

El tributo es exigido a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos impositivos, el cual está caracterizado por su naturaleza reveladora, por lo menos, de la posibilidad de contribuir en alguna medida al sostenimiento del Estado. Si bien la valoración del legislador es discrecional, debe estar idealmente en función de su capacidad contributiva.¹²⁷

El hecho generador es totalmente ajeno a una actividad Estatal determinada.

El impuesto se adeuda pura y simplemente por el acaecimiento del hecho previsto en la norma que se refiere a una situación relativa al contribuyente.

A) Clasificación de los impuestos.

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

iii. Impuestos directos

Es el que se exige de la misma persona que se pretende o desea que lo paguen. Gravan manifestaciones inmediatas de capacidad contributiva. Son los que gravan la renta o la riqueza.

iv. Impuesto indirecto

Son aquellos que se exigen a una persona con la esperanza y la intención de que este se indemnizara a expensas de alguna otra. Gravan manifestaciones mediatas de capacidad contributiva, en función del

¹²⁷ JACOBO, Mario E. Ob. Cit., Pág. 23

consumo. Son los que gravan el uso o desplazamiento de esta renta o riqueza

2.4.2.2 Tasas.

La tasa es un tributo cuyo hecho generador está integrado con una actividad del Estado divisible, hallándose esa actividad relacionada directamente con el contribuyente.¹²⁸

Se define las tasas como aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización de dominio público, la prestación de un servicio público o la realización por la Administración de una actividad que se refiera, afecte o beneficie, de modo particular, al sujeto pasivo.

El Artículo 14 CT define Tasa así: “Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado al contribuyente.

No es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado”.

A) Características esenciales de las tasas

- Carácter tributario de la tasas, siendo una prestación que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio. La circunstancia de tratarse de una prestación exigida coactivamente por el Estado, es justamente lo que asigna a la tasa el carácter de tributo, ya que de lo contrario nos hallaremos con un precio.

- Únicamente puede ser creada por ley.

¹²⁸ VALDÉS COSTA, R. Ob. Cit., Pág. 271

- Conceptúa que su hecho generador se integra con una actividad que el Estado cumple y que está vinculada con el obligado al pago.

- Circunstancia de que el producto de la recaudación sea exclusivamente destinado al servicio respectivo.¹²⁹

2.4.2.3 CONTRIBUCIONES ESPECIALES

Son los tributos debidos en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o gastos públicos o de especiales actividades del Estado.

Las contribuciones especiales son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes, como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.

El Artículo 15 CT define Contribución Especial así: “ Contribución especial es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituyan el presupuesto de la obligación.

La contribución de mejora es la instituida para costear la obra pública que produce una valorización inmobiliaria y tiene como límite total el gasto realizado y como límite individual el incremento de valor del inmueble beneficiado.

¹²⁹ Ibídem, Pág.271

La contribución de seguridad social es la prestación a cargo de patronos y trabajadores integrantes de los grupos beneficiados, destinada a la financiación del servicio de salud y previsión”.

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

2.4.2.3.1 CLASIFICACIÓN

D) Contribución de mejoras

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

E) El peaje

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

Las condiciones requeridas para ello son:

- Que el quantum del gravamen sea lo suficientemente bajo y razonable en relación a los usuarios de la obra pública por cuyo aprovechamiento se cobra peaje.
- Que el hecho imponible se integre por la sola circunstancia de circular en los vehículos que la ley determine. TM Que exista una vía accesible de comunicación alternativa.

- Que sea establecido, en cuanto a sus elementos esenciales, por ley especial previa.

F) Contribuciones parafiscales

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

La diferencia entre tasas, contribuciones especiales e impuestos, se centra, en las primeras, el devengo o realización del hecho imponible es obra conjunta de la Administración pública y del particular que provoca o pide la actividad administrativa. En los impuestos el devengo o realización del hecho imponible es obra exclusiva del particular. En la contribución especial, es la Administración pública, la que a su sola iniciativa, y en función de la inversión realizada, genera el nacimiento de la correspondiente obligación tributaria.

2.5 FINES DE LOS TRIBUTOS

La finalidad básica que fundamenta la imposición de tributos es la de obtener ingresos (finalidad recaudatoria) para financiar las actividades del Estado, el tributo no constituye nunca la sanción de un comportamiento ilícito. La doctrina moderna reconoce ampliamente que los tributos, no solo atienden a la finalidad recaudatoria, sino a otras finalidades no recaudatorias o extra fiscales. De hecho, es raro encontrar actualmente figuras tributarias

en que el elemento fiscal y el extra fiscal no aparezcan en una u otra medida entremezclados.¹³⁰

A efectos clasificatorios, podemos identificar las finalidades extra fiscales de los tributos en las siguientes categorías: $\frac{3}{4}$ Redistributivas: Atribuyen al sistema tributario la función de influir en la relación comparativa de las situaciones patrimoniales de los individuos, de modo que ésta resulte modificada al observar las situaciones antes y después de la aplicación del tributo. $\frac{3}{4}$ Promoción de Comportamientos: Atribuyen al sistema tributario la función de orientar los comportamientos de los contribuyentes en un sentido que no se seguiría, o si seguiría en menor intensidad, en ausencia del tributo. Esta función modernamente se liga a comportamientos de carácter económico, de modo que se busca alterar las decisiones económicas de los contribuyentes en relación a como resultarían del mero juego de mercado.

Así, se alientan los comportamientos queridos mediante la concesión de tratos tributarios favorables, comúnmente llamados “incentivos fiscales” para promover la inversión en determinadas actividades.

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

Afirmamos que la finalidad básica que fundamenta la imposición de tributos es la de obtener ingresos (finalidad recaudatoria) para financiar las

¹³⁰ Ibídem, Pág.38

actividades del Estado. La diferencia entre tributo y las multas, radica en la conexión entre tributo y necesidad pública, ya que la finalidad básica de las multas y sanciones es intimidar y castigar en relación con un determinado comportamiento. Mientras que el tributo no constituye nunca la sanción de un comportamiento ilícito.

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

CAPITULO III

LA FISCALIDAD AMBIENTAL

3.- ASPECTOS GENERALES DE LA FISCALIDAD AMBIENTAL

Las expresiones “fiscalidad ambiental” o la denominada “tributación ambiental”, hacen referencia a una serie de categorías impositivas, que tienen por contenido especial, la consecución de un fin medio ecológico, que es la protección, conservación y restauración del ambiente. Luego se requiere matizar algunas precisiones terminológicas, en torno al fenómeno de los tributos en relación al ambiente, así se habla de “impuestos ambientales”, “impuestos verdes”, “impuestos ecológicos”, “tributos ecológicos”, “ecotasas”, “canon ecológico”, entre otros¹³¹. Es importante no confundir las figuras entre sí, ya que las mismas al poseer un cimiento técnico-tributario, es necesario que se diferencien perfectamente¹³². Así la expresión tributos ya sea aunada a las expresiones ecológicos o ambientales, son el género de las tipologías impositivas; en tanto que, impuestos ambientales, impuestos ecológicos o verdes son equivalentes, por su parte, las ecotasas y los cánones ambientales son sinónimos¹³³.

¹³¹ GHERSHI. C. A, LOVEGE. G. Y WEINGARTEN. C., “*Daños al ecosistema y al medio ambiente*”, Astrea, Buenos Aires, 2004, pp. 93 y ss.

¹³² FIGUEROA NERI. A., Tributos ambientales en México. Una revisión de su evolución y problemas, trabajo disponible en el sitio web:

<http://chloe.dgsca.unam.mx/bmd/bolmex114/11402.pdf>, y YAGIÚE BALLESTER. i., Impuestos Verdes Autonómicos vs Principios Tributarios del Ordenamiento Español, trabajo disponible en el sitio web:

<http://revistas.ucm.es/cca/11391987/articulos/OBMD9999110331A.PDF>, p. 331 y ss.; LÓPEZ GUZMÁN GUZMÁN. T.J., y LARA DE VICENTE. F., Efectos distributivos de los tributos ecológicos. Apuntes metodológicos, disponible en el sitio web<

http://www.cmq.edu.mx/documentos/Revista/revista19/LopezGuzman_est_volv_num19_2005.pdf, y de igual forma: ADAM MARTÍNEZ. F. G., Tributos ecológicos de las comunidades autónomas, trabajo disponible en <http://www.revistaestudiosregionales.com/pdfs/pdf420.pdf>, p. 16 y ss.

¹³³ ALARCÓN GARCÍA, “*La Fiscalidad Ambiental*”, cit., p. 265. La importancia de no confundir estas categorías, pues, las mismas tienen su fundamento legal en la diferenciación

El derecho tributario ambiental, es otra opción legislativa para lograr los fines constitucionales trazados por el Art. 117 Cn. Como en los anteriores mecanismos jurídicos de protección ambiental, en este campo, también se seleccionan legislativamente conductas nocivas para el medio, y se tipifican para convertirse en hechos generadores de gravámenes o bases impositivas¹³⁴. Pero así como se formulan conductas tributarias que inhiben a las personas de afectar negativamente el ambiente, también hay activantes tributarios que propician conductas de respecto al medio ambiente, como en seguida se verá. Ya sean éstas o aquellas quedan comprendidas dentro de las medidas fiscales de protección ambiental¹³⁵.

Podemos decir que todas las actividades estatales que tengan por finalidad la protección conservación y restauración del ambiente, quedan englobadas en la denominada gestión ambiental¹³⁶. Con ello la fiscalidad ambiental queda englobada dentro de la gestión pública ambiental, y ésta constituye el motor encargado de la realización concreta de la política ambiental. La

que realiza el Código Tributario, a partir del Art. 12 del mismo, y sobre dicha funcionalidad legal es que se lleva acabo la aplicación de la tributación ambiental.

¹³⁴ Pero ya no con base a la idea mandato o prohibición sino desde una perspectiva de inhibición debido al gravamen económico que subyace en la mecánica del tributo. Entre mayor es el volumen de conductas contaminantes mayor será el importe a pagar, por ello, que se disminuye la actividad anti-ambiental, o bien, se propicia la transformación de los procesos productivos a otros más limpios.

¹³⁵ ALARCÓN GARCÍA, "*La Fiscalidad Ambiental*" cit., p. 266. Vid también a: GRAU CREUS. M., "Política medioambiental: la formación de la agenda gubernamental en el Estado español", en AA. VV., *La Justicia ecológica y protección del medio ambiente*, coord.: Teresa Vicente Giménez, Trota, Madrid, 2002, pp. 83 y ss.

¹³⁶ El Art. 5 Inc. define gestión pública ambiental como: "Todas las actividades o mandatos legales que realiza o ejecuta el Estado o las municipalidades en relación al medio ambiente con consecuencia o impacto en el mismo". Y para ello el Art. 6 LMA prescribe que: "Créase el Sistema Nacional de Gestión del Medio Ambiente, formado por el Ministerio que será su coordinador, las unidades ambientales en cada Ministerio y las instituciones autónomas y municipales, se llamará SINAMA y tendrá como finalidad establecer, poner en funcionamiento y mantener en las entidades e instituciones del sector público los principios, normas, programación, dirección y coordinación de la gestión ambiental del Estado".

tributación fiscal por ende, tiene su base última en la política ambiental del Estado, y así se comprende en el Art. 11 e) LMA¹³⁷.

Dentro de la política ambiental, coexiste el control tributario de las conductas nocivas al ambiente, y otra serie de medidas, entre las que destacan los impuestos verdes, las ecotasas y las contribuciones especiales, pero no son las únicas; además están las ecoauditorías, el ordenamiento del territorio, la evaluación ambiental, el ecoetiquetado. Las ecoauditorías y el ecoetiquetado, también son medidas de corte fiscal, que ayudan a disuadir el fenómeno de la degradación ambiental. Todas estas medidas se gestionan de forma interrelacionada y conjunta para lograr los fines constitucionales plasmados en el Art. 117 Cn, por lo que precisa dar un esbozo de las mismas, destacando su relación con la fiscalidad ambiental¹³⁸.

A. EL ORDENAMIENTO TERRITORIAL

La ordenación del territorio es una técnica de gestión ambiental de carácter preventiva, a través de la que los recursos naturales son identificados, distribuidos y asignados en unidades localizables territorialmente, con el objeto de lograr un desarrollo equilibrado y racional de los mismos en un Estado determinado. El Art. 13 LMA al respecto prescribe que: “Previo a su aprobación, toda política, plan o programa de Desarrollo y ordenamiento del

¹³⁷ Es expreso el Art. 11 LMA en tal sentido, al manifestar que: “Son instrumentos de la política del medio ambiente: (...)”

e) Los Programas de Incentivos y Desincentivos Ambientales; (...)”.

¹³⁸ Es importante ubicar cada sistemáticamente cada una de las medidas implementadas por la política ambiental y concretadas por la gestión ambiental, pues, ello ayuda al mejor entendimiento de la compleja protección que cada medida refleja, identificando adecuadamente su radia de acción. El legislador conociendo lo importante de la ordenación territorial establece en el Art. Art. 11 LMA que: “Son instrumentos de la política del medio ambiente: (...)”

a) El Ordenamiento Ambiental dentro de los Planes Nacionales o Regionales de Desarrollo y de Ordenamiento Territorial; (...)”. Tan importante es, que lo coloco como primer medida del catálogo de instrumentos de la política ambiental.

Territorio de carácter nacional, regional o local, deberá incorporar el régimen ambiental”. Con la utilización de los recursos que se visualiza en relación a un territorio determinado. Como implica la solución de problemas ambientales por sectores espaciales, se hace viable el apoyo de la población para poder resolver según su forma de comportamiento cultural específico, los problemas ambientales de su localidad¹³⁹.

Pero la solución de los problemas ambientales en una unidad especial permite tener a la vez, una visión global, una vez identificados los sectores territoriales, y la clasificación de los mismos, destacando aquellos espacios que necesitan más atención ambiental, por ende, más participación ciudadana¹⁴⁰. Ello para lograr la finalidad primordial de esta medida, que es lograr, un desarrollo igualitario, entre las distintas regiones identificando, mejorando la calidad de vida de las personas que viven en las distintas zonas trazadas. Y ello implica, implementar una adecuada política del suelo y de tributación ambiental¹⁴¹. El Art. 14 LMA establece los criterios a tener en cuenta para llevar a cabo la ordenación del territorio de la mejor forma posible¹⁴².

¹³⁹ JAQUENOD DE ZSÖGÖN. S., *Iniciación al Derecho ambiental*, Dykinson, Madrid, 1996, p. 88. En relación a ello el Art. 8 LMA prescribe que: “Las Instituciones integrantes del Sistema Nacional de Gestión del Medio Ambiente previamente a la aprobación de sus políticas, planes y programas, consultará para su gestión ambiental, con las organizaciones de participación a nivel regional, departamental y local”. Lo determinante es tener presente que el problema del deterioro ambiental es una cuestión que le incumbe a todos los habitantes, y por ello, es que los mismos en conjunto deben de propiciar las soluciones.

¹⁴⁰ Así el Art. 10 LMA determina que: “El Ministerio del Medio Ambiente y en lo que corresponda, las demás instituciones del Estado, adoptarán políticas y programas específicamente dirigidos a promover la participación de las comunidades en actividades y obras destinadas a la prevención del deterioro ambiental”. Es sumamente importante la participación ciudadana ya que la resolución de un problema tan grande requiere de muchas personas para su solución.

¹⁴¹ JAQUENOD DE ZSÖGÖN, *op. cit.*, pp. 89 y 90.

¹⁴² El Art. 14 LMA comprende los criterios de ordenación territorial a tener en cuenta para la protección efectiva del medio ambiente.

El ordenamiento territorial se conjuga con la fiscalidad ambiental, en el sentido generar gravámenes más altos en las zonas más dañadas ambientalmente, y con la consiguiente, implementaciones de mayores incentivos fiscales. Pero también, la identificación de los problemas ambientales en la unidad es espacio determinado, hace más fácil, la aplicación del método de estimación objetiva, para el cálculo de la base imponible, en atención al territorio, y las distintas variables ambientales que se conjugan en el mismo espacio¹⁴³.

B. LA EVALUACIÓN AMBIENTAL

Los distintos componentes del ambiente, tiene una capacidad determinada para recobrar su vitalidad, luego de cierta acción negativa realizada sobre ellos¹⁴⁴. Para determinar la capacidad regeneración de determinado rubro ambiental, como los ríos, los lagos, el suelo, la atmosfera, entre otros, es menester realizar un procedimiento evaluación ambiental para diagnosticar el impacto ambiental, de cierta acción humana como por ejemplo la construcción de un edificio. El Art 5 Inc. 26° LMA define evaluación ambiental como: “El proceso o conjunto de procedimientos, que permite al Estado, en base a un estudio de impacto ambiental, estimar los efectos y consecuencias que la ejecución de una determinada obra, actividad o proyecto puedan causar sobre el ambiente, asegurar la ejecución y seguimiento de las medidas que puedan prevenir, eliminar, corregir, atender, compensar o

¹⁴³ En semejante sentido vid. a: ALARCÓN GARCÍA, La Fiscalidad Ambiental... cit., p. 271 y ss. El Art. 15 LMA establece varios parámetros muy importantes para desarrollar una fiscalidad ambiental adecuada en relación al territorio.

¹⁴⁴ Por ejemplo el Art. 5 Inc. 31° de la LMA define niveles permisibles de concentración como: “Valores o parámetros que establecen el máximo grado de concentración de contaminantes que pueden ser vertidos en una fuente, ducto o chimenea, en lugares en donde se efectúa un monitoreo o control de los contaminantes durante el proceso de Producción o la realización de una actividad”. Esta es una auténtica norma abstracta de regulación directa.

potenciar, según sea el caso, dichos impactos”. El procedimiento de evaluación ambiental tiene su cimiento en un estudio de impacto ambiental, que es un diagnóstico técnico-científico, realizado por especialistas o peritos, en relación al daño negativo o positivo que una obra, construcción u otra acción humana pueda generar sobre el ambiente, incluyéndose también el análisis de su solución y seguimiento¹⁴⁵.

El estudio del impacto ambiental es la herramienta más segura para la estimación objetiva, de las acciones nocivas al ambiente, como de la cuantificación exacta de los daños ambientales. A tenor del Art. 18 LMA, el estudio ambiental analiza las actividades económicas e industriales que tienen un efecto negativo o positivo en el ambiente, lo que da pie a la regulación tributaria de las relaciones económicas¹⁴⁶. Luego de realizado el estudio el trámite de evaluación sigue hacia la obtención del permiso ambiental para realizar determinada actividad económica o industrial con efectos ambientales¹⁴⁷.

¹⁴⁵ El Art. 5 Inc. 25 LMA define estudio de impacto ambiental como: “Instrumento de diagnóstico, evaluación, planificación y control, constituido por un conjunto de actividades técnicas y científicas realizadas por un equipo multidisciplinario, destinadas a la identificación, predicción y control de los impactos ambientales, positivos y negativos, de una actividad, obra o proyecto, durante todo su ciclo vital, y sus alternativas, presentado en un informe técnico; y realizado según los criterios establecidos legalmente”. El estudio del impacto ambiental, es el conjunto de acciones científicas en virtud de las cuales se determina por excelencia el importe adecuado de los gravámenes ecológicos, y de allí, su gran importancia en la fiscalidad ambiental.

¹⁴⁶ El Art. 18 LMA consagra que el estudio del impacto ambiental: “Es un conjunto de acciones y procedimientos que aseguran que las actividades, obras o proyectos que tengan un impacto ambiental negativo en el ambiente o en la calidad de vida de la población, se sometan desde la fase de preinversión a los procedimientos que identifiquen y cuantifiquen dichos impactos y recomienden las medidas que los prevengan, atenúen, compensen o potencien, según sea el caso, seleccionando la alternativa que mejor garantice la protección del medio ambiente”. Así el estudio del impacto ambiental es una medida preventiva de la degradación ambiental. Pero además sirve de base para el cálculo de los importes adecuados de los tributos verdes para poder mantener la integridad y mejoramiento del ambiente.

¹⁴⁷ Es el Art. 21 LMA el que determina las obras y actividades sujetas a la evaluación ambiental a través de un catálogo.

La relación de esta técnica de la política ambiental con la fiscalidad ambiental, es muy determinante, ya que desde los estudios de impacto ambiental, es que se identifican las conductas que generan una lesividad al ambiente, así como la gravedad de las mismas, lo que implica realizar mediciones técnico-científicas. Es por medio del estudio del impacto ambiental, que se calcula también la base imponible de los tributos ambientales. Con ello la interrelación con la fiscalidad ambiental es esencial, para la efectiva determinación de las tipologías tributarias.

C. LA ECOAUDITORÍA

La ecoauditorías es una técnica de la política ambiental de suma importancia, ya que a través de la esta, se realizan controles frecuentes, concretos, directos y documentados de las empresas e industrias que generan impactos ambientales, con la finalidad de que dichas entidades reduzcan al mínimo la nocividad al ambiente¹⁴⁸. El Art. 27 LMA regula las ecoauditorías comprendiendo que las entidades que realicen actividades con efectos ambientales y que tengan permiso ambiental, serán sometidas a la auditoria ambiental¹⁴⁹.

Las auditorias ambientales se realizan de forma periódica, frecuente y aleatoriamente con el fin de verificar si las entidades sujetas a la misma, cumplen con las obligaciones ambientales, al pie de la letra, o si por el

¹⁴⁸ JAQUENOD DE ZSÖGÖN, op. cit., p. 98.

¹⁴⁹ Así el Art. 27 LMA regula las auditorías de evaluación ambiental, en el siguiente sentido: “Para asegurar el cumplimiento de las condiciones, fijadas en el permiso ambiental, por el titular de obras o proyectos, el Ministerio, realizará auditorías de evaluación ambiental de acuerdo a los siguientes requisitos: (...)”. En materia de fiscalidad es muy importante este mecanismo, porque arroja luz acerca de los agentes contaminantes, que están pagando los impuestos que le corresponden, en contraste con el volumen de sus acciones negativas.

contrario hacen caso omiso de sus deberes¹⁵⁰. Las ecoauditorías deben ser realizadas por profesionales que tengan la capacidad de hacer estudios de impactos ambientales, al revisar la documentación de las empresas. De la evaluación realizada por los ecoauditores, pueden surgir incluso más obligaciones fiscales, o sanciones de tipo tributario si se observan irregularidades, conforme al Art. 27 ltr. c), en igual sentido, la este tipo de auditoria, es crucial para el efectivo cumplimiento y control de la fiscalidad directa, pues, esta no se basa en aspectos económicos, sino en los complejos, estudios científicos sobre el impacto ambiental que realizan los expertos o peritos, como lo auditores ecológicos.

Desde lo anterior las ecoauditorías permiten conocer aspectos como: las cantidades de vertidos nocivos, sus fuentes, puntos y sus tipos en relación a determinado ámbito espacial; conocer la cantidad, entidad y las fuentes de las emisiones atmosféricas, sus riesgos y aspectos jurídicos; en relación a los suelos permiten conocer, qué suelos están contaminados, en qué medida y porqué sustancias contaminantes, así como su diagnostico y posible solución¹⁵¹. Las auditorias permiten conocer los residuos producidos, su tipología y el tratamiento material y jurídico que se les brinda; en igual sentido, se determina por auditoria el nivel de las emisiones de ruidos y vibraciones, su fuente y acatamiento jurídico, también es objeto de la

¹⁵⁰ El Art. 27 ltr. a) y b) prescriben que: “a) Las auditorías se realizarán periódicamente o aleatoria, en la forma que establezca el reglamento de la presente ley; b) El Ministerio, se basará en dichas auditorías para establecer las obligaciones que deberá cumplir el titular o propietario de la obra o proyecto en relación al permiso ambiental; y c) La auditoría de evaluación ambiental constituirá la base para los programas de autorregulación para las actividades, obras o proyectos, que se acojan a dicho programa”. Las auditorias han sido comprendidas para el legislador, como una condición para asegurar la eficiencia del sistema fiscal ecológico.

¹⁵¹ De tal manera que las ecoauditoría permiten resolver de una forma real y objetiva, uno de los problemas de los tributos con base en el principio quien contamina paga, que es la determinación concreta de las actividades que generan un deterioro ecológico, para el calculo de lo que se debe invertir en su restauración o mejoramiento.

auditoria todo tipo de impacto que generen las entidades auditadas, así como el uso o aprovechamiento de los recursos naturales, todo lo que puede dar lugar, a la determinación del hecho generador y de la base imponible de los tributos ambientales¹⁵².

Las ecoauditorías son herramientas que combinadas con la fiscalidad ambiental pueden generar buenos resultados, uno de los aspectos en que se relaciona, es determinar si las empresas están declarando, sin irregularidades los tributos ambientales. Si la contaminación que reflejan en sus documentos y que es objeto de gravamen, es la que efectivamente llevan a cabo, o por el contrario, los índices de contaminación materiales y reales con coinciden con los que se enmarcan en los documentos auditados. Pero también, el estudio de los efectos de las actividades de los entes contaminantes, puede aportar indicadores o parámetros, sobre los que fundar el método de estimación objetiva del cálculo de la base imponible¹⁵³.

3.1.- JUSTIFICACIÓN MATERIAL DE LOS TRIBUTOS AMBIENTALES

La ideación de la tributación ambiental no es algo que devino de la nada o por capricho, al contrario, nacen de la lógica del propio sistema económico. El problema se genera con el desarrollo industrial y el avance de las ciencias económicas, y como bien lo apunta YÁBAR STERLING, los economistas desde el inicio de las ciencias económicas siempre estuvieron conscientes de que la naturaleza brindaba recursos escasos tanto cuantitativamente –como

¹⁵² JAQUENOD DE ZSÖGÖN, op. cit., pp. 101 y 102. Así la visión objetiva del estado del medio ambiente, es una de las virtudes que puede proporcionar el informe producto de las auditorias.

¹⁵³ ALARCÓN GARCÍA, “*La Fiscalidad Ambiental*” cit., p. 271 y ss. De allí, la gran complejidad que entraña el hecho de estimar el importe del tributos, pues, no se puede aplicar la misma tarifa a las diferentes entidades y en regiones diferentes del Estado, por ello, es que la mejor forma de configurar el tributo es de una manera diferenciada.

el carbón, la tierra, la madera entre otros– o cualitativamente –como el agua pura, el aire no contaminado, la capa de ozono–, con el ello el concepto de la “escasez” vienen a ser una término medular en las ciencias económicas¹⁵⁴.

De tal manera que, teniendo presente el problema real y objetivo de la escasez las ciencias económicas, debieron formular estrategias, propuestas concretas y sistemas analíticos para solucionar la escasez, ya sea si se refería a un sujeto particular u organizado, en un tiempo y espacio determinado en el sistema ecológico global¹⁵⁵. Sin embargo, se percibe en la realidad el gran daño que han causado las empresas mercantiles basadas en los sistemas analíticos económicos modernos, hay recursos que están al borde de extinguirse totalmente, la degradación de la capa de ozono y la contaminación de los ríos debido a las emisiones de sustancias contaminantes, como productos transferibles en el sistema económico. De allí, que YÁBAR STERLING exprese que: “Se responsabiliza a los economistas por no haber reparado en el agotamiento de los recursos que paralelamente podía producirse, ni tampoco de los recursos ambientales podían resultar perjudicados en tan gran medida por los desechos de los procesos productivos desarrollados con la finalidad de crecer aceleradamente (...)”. Aduciendo más adelante que el crecimiento económico acelerado ha superado con creces a la capacidad de asimilación

¹⁵⁴: YÁBAR STERLING. A.: “La *temática ambiental en las doctrinas económicas del siglo XX*”, en AA.VV., La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2002, p. 41.

¹⁵⁵ Tal parece que la naturaleza humana impregnada en la sed de riqueza de los agentes económicas, y el afán del desarrollo económico por los economistas pudo más que el sentido razonable de mantener la frágil integridad del ambiente, pero lo bueno es que todavía podemos hacer algo, en especial desde el campo del Derecho ambiental, para minimizar en cierta medida el daño ambiental.

del ambiente, para reciclar los residuos contaminantes y, para reproducir nuevamente los recursos gastados en el proceso productivo¹⁵⁶.

Lejos de ser los economistas los que resolvieran el problema ambiental y lo pusieran en evidencia como les correspondía, han sido los ecologistas los encargados de desvelar lo que por mucho tiempo se ha mantenido de forma callada y pasiva, esto es, la efectiva degradación del ambiente y sus recursos, sin que se tome en cuenta los costes representados por la rehabilitación ecológica, luego de producidos los daños al ambiente. De tal manera que el subsistema económico, se ha presentado como un sistema determinante cuando en verdad en un subsistema que debe girar en torno a la protección, conservación y restauración del sistema global ecológico¹⁵⁷.

El desfase entre el subsistema económico y el sistema natural implica una brecha profunda y hasta inversamente proporcional, pues, entre mayor es el desarrollo económico más deplorable puede ser el daño ambiental requerido para lograrlo, esa incompatibilidad hace casi imposible en la actualidad que se pueda salvar la brecha entre el actual sistema económico y la protección del sistema ecológico. De lo anterior se deduce, que las utilidades obtenidas en el subsistema económico, no incluyen los gastos que ocasionan en el

¹⁵⁶ YÁBAR STERLING. A.: *“La temática ambiental en las doctrinas económicas del siglo XX”*, cit. p. 42. De lo que se desprende la importancia de la tributación ambiental, ya que, al aumentar el precio debido a la internacionalización de los costes ambientales, se debe generar la consecuencia necesaria de una disminución en el volumen de extracción del bien, lo que impactara positivamente en la capacidad de asimilación y renovación del ambiente.

¹⁵⁷ STERLING. A.: *“La temática ambiental en las doctrinas económicas del siglo XX”*, cit. p. 43. Con ello la lógica del mercado es una lógica perversa, que ha ocultado lo perjudicial que es generar volúmenes determinados de bienes y productos extraídos del ambiente, sin que se compense esa situación con la subsanación concreta de las zonas ambientales afectadas específicamente, por medio de la inclusión de los precios de rehabilitación ambiental correspondientes.

medio ambiente por su degradación, solo los que se generan con motivos de los gastos de producción económica¹⁵⁸.

3.2.- FUNDAMENTO ECONÓMICO DE LOS TRIBUTOS AMBIENTALES

Partiendo de la situación planteada anteriormente, acerca del funcionamiento del mecanismo utilizado para la asignación de precios a los bienes, servicios y factores de producción, y sus concretas deficiencias, que consisten en la no transferencia de los costos del daño ambiental que representan los mismos, así muchos de los bienes y servicios que se comercializan en el sistema de mercado actual, tienen un valor inferior al que realmente le corresponden. A los valores no incluidos en el precio de los productos y bienes del mercado la doctrina les denomina “externalidades”, que no son más que las deficiencias del valor real de los bienes y servicios que se transfieren en el mercado, llamados también “costes sociales” o costes “externos”¹⁵⁹.

Durante las últimas ocho décadas se ha percibido que la mayor frecuencia de los costos no reflejados en el valor de los bienes, productos y servicios, provienen del ámbito del medio ambiente y de forma más específica de los recursos naturales, y por tanto, ha recibido de forma directa el impacto de las deficiencias en forma de externalidades. Nunca han sido pagados los daños para terceros que provienen de la contaminación de la capa de ozono, o la de la contaminación de mares y ríos, debido a vertidos de aguas y residuos tóxicos o peligrosos para la salud, o la sobreexplotación de determinados

¹⁵⁸ Si el mercado actual sigue operando en la forma en que la ha venido haciendo, la consecuencia necesaria será la devastación total del ambiente global, y ello traerá como resultado lógico, la extinción misma del ser humano, de tal manera que la lucha contra la degradación ecológica, no es sino, la lucha de la prolongación de la especie humana en el planeta.

¹⁵⁹ YÁBAR STERLING. A.: *“La temática ambiental en las doctrinas económicas del siglo XX”*, cit. p. 45.

recursos ambientales como los arboles madereros, de las ballenas y de otras especies animales, lo que ha implicado una degradación seria, pero que no ha sido saldada por ninguno de los que han provocado semejantes daños ambientales¹⁶⁰.

El estudio del deterioro ambiental, su identificación, tratamiento o rehabilitación ha sido objeto de diversas investigaciones científicas, con el fin último de proteger el medio ambiente. Así surge la necesidad de adaptar el subsistema económico hacia la conservación del sistema ecológico global, lo que desde luego requiere de una compleja ingeniería jurídica y científica, pues, el impacto ambiental de los diversos componentes del ambiente requiere de conocimientos especializados en muchas ramas de las ciencias tanto naturales como sociales. Pero es más que lógica y necesaria la adaptación del subsistema mercantil al sistema ecológico global, si tomamos en cuenta que es el mercado el que necesita vorazmente de la utilización de productos y bienes provenientes del ambiente, y ello para generar otros bienes y servicios que cada día son más amplios, por lo que el peligro y el deterioro de los delicados equilibrios naturales es un problema muy agudo¹⁶¹.

Precisamente la naturaleza caótica y deficiente del sistema económico y su pronunciado efecto deteriorante para el ambiente, es la razón de ser de los mecanismos económicos para la protección ambiental, pues, porque los tributos ambientales, por su propia naturaleza recolectora de activos provenientes de las propias entrañas del mercado, viene a funcionar no como algo extraño al mercado, sino como un inhibidor endógeno natural del sistema, que funciona con la propia lógica de las relaciones económicas, y en

¹⁶⁰ YÁBAR STERLING. A.: *“La temática ambiental en las doctrinas económicas del siglo XX”*, cit. p. 46.

¹⁶¹ YÁBAR STERLING. A.: *“La temática ambiental en las doctrinas económicas del siglo XX”*, cit. pp. 44 y 45.

el que los costes sociales o ambientales saltan en un plano paralelo a los costes o beneficios privados¹⁶².

En la LMA se fundamenta el mecanismo de funcionamiento básico de los costes ambientales en el Art. 2, que es donde se consagran los principios rectores de la política ambiental, y se prescribe en el ltr. d) que: “Es responsabilidad de la sociedad en general, del Estado y de toda persona natural y jurídica, reponer o compensar los recursos naturales que utiliza para asegurar su existencia, satisfacer sus necesidades básicas, de crecimiento y desarrollo, así como enmarcar sus acciones, para atenuar o mitigar su impacto en el medio ambiente; por consiguiente se procurará la eliminación de los patrones de producción y consumo no sostenible; sin defecto de las sanciones a que esta ley diere lugar; (...)”. Más claro no pudo haber sido el legislador salvadoreño, en la instauración de la implementación en el sistema mercantil de la aplicación y funcionamiento efectivo del mecanismo de deducción del valor de los costos ambientales, causados por la transferencia de bienes que se originen en el ambiente.

Podemos decir que la “internacionalización” de los valores que representan los costes ambientales, es un imperativo que nace del deterioro no a propia realidad ambiental, y de la comprensión del legislador, y ello implica calcular el precio real de los bienes originados en el ambiente, sumando para ello los costes privados y ambientales, siendo el mecanismo más idóneo para ello, la fiscalidad ambiental, ya que es el instrumento que permite transferir hacia los bienes y productos, la compensación ambiental y la consiguiente la

¹⁶² También llama la atención la actitud pasiva del Estado, que se ha conformado con percibir los impuestos aun a conste de la degradación ambiental, no solo los economistas y agentes económicos han tenido responsabilidad por el caos ecológico causado, el Estado ha tenido una forma de ser complaciente, convirtiéndose en una especie de cómplice de que ahora tiene bajo su responsabilidad los errores fatales que bien hubiera podido detener, con las mismas acciones que en la actualidad, pretende resolver el asunto.

eliminación de los patrones de producción y consumo no sostenible tal como lo pretende el legislador¹⁶³.

A. LAS RENTAS DE LA ESCASEZ

Las rentas de la escasez son beneficios económicos que obtiene un agente mercantil o industrial, que mantienen equilibradas sus relaciones económicas en el tiempo, y que se encuentra inmerso en un sistema de mercado, en donde la competencia perfecta no existe¹⁶⁴. La renta de la escasez surge cuando se explotan económicamente ciertos bienes, que se encuentran escasos en la sociedad o en el mercado, de tal manera que la rareza la insuficiencia del bien, permite que su explotador obtenga beneficios concretos. La tierra fértil siempre se ha considerado un bien escaso, no así la tierra infértil, de tal manera que el agente mercantil que explota por medio de la producción de frutos o bienes, la tierra fértil, está obteniendo rentas propiciadas por la abundancia de las tierras infértiles¹⁶⁵.

Pero con la observancia del inevitable deterioro del medio ambiente y con el afán de protección, conservación y restauración, se ha generado la necesidad de internalizar los costes de su explotación y agotamiento, en los

¹⁶³ No es que con la internacionalización de los costes ambientales se le haya cuantificado el deterioro a la naturaleza, sino al contrario, implica tener presente el sentimiento de protección ambiental, y evitar que se siga abusando de la misma forma en que hasta hoy en día se hace, pues, no cabe duda que una mayor elevación del precio implicará un freno en la explotación ambiental de los recursos naturales. Y desde luego hay daños imposibles de calcular económicamente, por ejemplo, el deterioro de la capa de ozono, la contaminación de los ríos y mares, y la extinción de muchos recursos naturales, de los que mínimamente o ya no se podrá disponer, son costes que deben ser pagados, sino por medio de capital, posiblemente a costa de la propia supervivencia de la especie humana.

¹⁶⁴ YÁBAR STERLING. A.: *“La temática ambiental en las doctrinas económicas del siglo XX”*, cit. pp. 44 y 49.

¹⁶⁵ Los beneficios obtenidos por las tierras fértiles contrastan con la abundancia de las tierras infértiles, y como estas existen en abundancia, se propicia el éxito de la producción de las tierras fértiles, pero es una producción que debe tener siempre el referente de la escasez.

productos que derivan del medio, que sucede tanto con los recursos naturales renovables y no renovables. En los recursos no ampliables no renovables, existe un precio marginal que no es calculado en el precio de enajenación de los mismos en el mercado, y con ello su verdadero costo social no internalizado por los agentes mercantiles o industriales.

De igual forma, el desarrollo sostenible no es un factor ambiental incluido en los costes de los bienes y productos no ampliables de procedencia ambiental, y sin embargo, debe tomarse en cuenta según el Art. 2 ltr. d), el que prescribe que: “por consiguiente se procurará la eliminación de los patrones de producción y consumo no sostenible; (...)”. Por su parte el Art. 5 Inc. 13° LMA, comprende que desarrollo sostenible: “Es el mejoramiento de la calidad de vida de las presentes generaciones, con desarrollo económico, democracia política, equidad y equilibrio ecológico, sin menoscabo de la calidad de vida de las generaciones venideras”. Con ello, el valor social para asegurar el disfrute de los recursos no renovables por las generaciones futuras debe internalizarse en el valor presente de los bienes y productos con procedencia ambiental¹⁶⁶.

Se debe pagar el precio marginal de utilización de los recursos no ampliables, siempre que el agente se dedique, a la comercialización del mismo en un tiempo determinado. Este coste marginal se debe reflejar una disminución de beneficios para el agente mercantil o industrial, debido al incremento del valor del bien o producto. Pero mientras no se pague en el presente el precio estimado de aseguración intergeneracional, se está generando una renta de la escasez, en la que el único beneficiado, del detrimento del gozo de los recursos no ampliables, es aprovechado por el

¹⁶⁶ Y ello implica calcularle a los bienes y productos un costo mayor a los incurridos por su extracción del medio ambiente, debiendo ser por ello mucho mayor.

agente en el presente, lo cual es una deficiencia intrasistemáticas del mercado de dichos productos¹⁶⁷.

Los recursos renovables adolecen del mismo problema que los anteriores, y también generan renta de la escasez, pues, en ellos tampoco se internaliza el precio de la depreciación ambiental que ocasiona su extracción, ni mucho menos se incluye el precio para asegurar que las generaciones futuras gocen de los mismos. Con ello, los mercados presentes adolecen de un mecanismo de deducción de precios totalmente imperfecto, que representa una deficiencia por el impago del deterioro ambiental, y un desfase temporal al no calcular un precio justo, que posibilite el hecho de que las naciones futuras puedan tener el gozo de dichos bienes. Y la no coincidencia de ambas dimensiones temporales, es decir, de la generación presente y de las futuras no permite realizar un cálculo concreto, aunado a la imposibilidad que las generaciones futuras no pueden decidir en el presente, el precio de los recursos, hacen difícil la internacionalización de dichos coste que reclaman ser efectivamente calculados para mitigar el deterioro ambiental en el presente¹⁶⁸.

¹⁶⁷ En efecto no calcular el valor para que el producto no renovable pueda llegar a ser gozado por las generaciones futuras, implica que su valor es un precio actual eminentemente relativo, que sólo propicia el costo privado, y deja absolutamente olvidado el valor futuro.

¹⁶⁸ YÁBAR STERLING. A.: *“La temática ambiental en las doctrinas económicas del siglo XX”*, cit. p. 50. El calculo si no perfecto, pero aproximado del valor marginal de extracción ambiental de los bienes y productos, es un problema muy difícil de resolver, y es objeto propio de la fiscalidad ambiental, la que atientas y con ensayos, pero haciendo un trabajo que le correspondía a los economistas, está tratando de resolver la cuestión de la mejor forma posible, aún falta mucho camino por recorrer, pero los frutos valdrán mucho la pena.

B. EL ENTE ENCARGADO DE INTERNALIZAR LOS PRECIOS

La externalización de los costes ambientales en los bienes y productos extraídos del ambiente, deben ser pagados y en el tiempo presente, de ello ya no hay duda en la doctrina económica y ambiental, pero el problema sigue en otro plano, y es ¿Quién debe fijar los el valor de los costes ambientales? Y la solución se decanta por dos posibilidades opuestas, por una parte se propugna que sea el mercado el que fije los precios sociales, y por otra parte, se estima que debe ser el Estado la entidad encargada de la fijación de los precios que se deben internalizar en los bienes extraídos del medio ambiente. De esta manera queda fija la polémica en torno a la a que ente debe defender los interés del medio ambiente y de las generaciones futuras, y luego, deviene el problema de ¿Cómo fijar el costo adecuado que valen los recursos ambientales? Es decir, cómo y qué precio fijar como valor que se haya de internalizar como coste ambiental¹⁶⁹.

Los partidarios de la institución pública o “pigouvianos”, consideran que el Estado es la institución más idónea para defender los intereses medio ambientales, pues, esta en condiciones de poder determinar el precio real de los bienes incorporando para ello el valor de depreciación ambiental y, además tiene las condiciones favorables para lograr la defensa de los intereses en juego. El Estado como principalmente encargado de la protección, conservación y restauración del medio ambiente, para lo cual a destinado incluso instituciones específicas para ello en la actualidad, ha percibido perfectamente los indicios o señales externos, que reflejan un incremento en el valor comercial de los bienes y productos que son extraídos del ambiente¹⁷⁰.

¹⁶⁹ Sobre tal aspecto vid. infra cap. III, 3.1 en adelante.

¹⁷⁰ YÁBAR STERLING. A.: “*La temática ambiental en las doctrinas económicas del siglo XX*”, cit. p. 46. Como bien se entiende, el sistema de mercado actual al centrarse en los simples

Esta corriente se ha desplegado a lo largo del siglo XX, y parece que la ciudadanía a tenido a bien, dotar al Estado de la facultad de velar por la integridad del ambiente, tal como lo revela la inclusión de este derecho en la mayoría de constituciones más avanzadas, entre la que se encuentra la salvadoreña, pues, el Art. 117 Cn regula expresamente el derecho al medio ambiente, y con ello ubica al aparato estatal como garante normativo primario¹⁷¹. Independientemente de que se piense –como lo observa también YÁBAR STERLING– de que la sociedad civil le ha delegado, funciones indebidas o hasta extralimitadas, lo cierto es que la conciencia por la protección del ambiente, poco a poco va en aumento, tal como están las cosas en la actualidad, y no cabe duda, que la coercitividad de que dispone el engranaje estatal, es un factor muy importante en la defensa del ambiente¹⁷².

Desde las ciencias económicas, existen posturas que consideran que el Estado no es el ente indicado para velar por los intereses ambientales o sociales, sino que el propio sistema mercantil o el mercado, quienes así piensan se denominan “coasianos”, para estos el engranaje estatal no se encuentra en condiciones de calcular los precios relacionados con los costes

procesos de producción y de enriquecimiento privado, aunado al hecho de que los costes externos de los bienes no dejan pistas o señales de su apreciación dentro del mercado, han generado la ausencia de mecanismos que permitan la deducción real del precios de los productos, y ello es una de las principales falencias del mercado moderno.

¹⁷¹ Lo que se confirma aun más con la creación de organismos especializados en la protección del medio ambiente, para realizar de manera más eficaz y eficiente posible.

¹⁷² YÁBAR STERLING. A.: *“La temática ambiental en las doctrinas económicas del siglo XX”*, cit. p. 48. La solución contraria acarrearía serios problemas, primero habría que diseñar un mercado, que no persiga como fin primordial el animo de lucro, sino la integridad ambiental, lo que llevaría años en concretizarlo, luego, se tendría que configurar los entes específicos de vigilancia y de funcionamiento del mercado, y hacer un sin de ajustes normativos para lograr el cometido, para después, experimentar la eficiencia o no del mercado como garante del medio, tomando en cuenta que ha sido el que ha generado el deterioro ambiental tal como lo conocemos, aún estando consciente de ello.

ambientales, en cambio, el propio mercado puede perfectamente fijar, y defender las externalidades de los bienes, productos y servicios. Pero para que el mercado pueda realizar esta importante finalidad, debe de estar dotado de una correcta estructura de derechos de propiedad, y además el derecho de dominio debe poseer los caracteres de: universalidad, exclusividad, transferibilidad, y fuerza vinculante¹⁷³.

Sólo si el agente mercantil o industrial posee un derecho de propiedad así configurado, puede defender de la mejor manera posible, los recursos ambientales de los que es titular, y velará por la óptima utilización de los mismos, y no solo eso, sino que además, estará en condiciones de calcular los costes de depreciación del ambiente por la extracción de los mismos¹⁷⁴. Sin embargo, los pigouvianos no tienen en cuenta en este razonamiento muchos factores básicos del funcionamiento de cualquier mercado, así la libre competencia es un factor que siempre tiende a aminorar los precios de los productos, basada en la oferta y la demanda de los compradores, pero también hay costos de transacción que hay que pagar que cambian la idoneidad de que el sector privado protegerá mejor los intereses ambientales¹⁷⁵.

No es de recibo la postura de los pigouvianos por muchas razones, en primer lugar, la constitucionalización del derecho al ambiente y, la consiguiente obligación del Estado de ser el primer ente protector es un hecho, y adoptar

¹⁷³ YÁBAR STERLING. A.: *“La temática ambiental en las doctrinas económicas del siglo XX”*, cit. p. 47.

¹⁷⁴ El derecho de dominio así concebido le brinda razones suficientes a su titular para aprovecharlos de la mejor manera posible, ya que, si incurre en eventuales pérdidas por el mal manejo serán absorbidas por su propio capital, y tendrá como es lógico pérdidas personales.

¹⁷⁵ YÁBAR STERLING. A.: *“La temática ambiental en las doctrinas económicas del siglo XX”*, cit. p. 48 y 49.

la tesis del sector privado implicaría deconstitucionalizar el derecho al ambiente, y derogar todo un sistema de leyes y reglamento que son el desarrollo normativo del Art. 117 Cn. Luego habría que instalarse el nuevo sistema jurídico basado en la protección ambiental por la empresa privada, y esperar que la voluntad del engranaje mercantil e industrial deberás protejan los interés ambientales, en el marco del vaivén natural del sistema económico¹⁷⁶.

C. LA EFICIENCIA AMBIENTAL COMO INTERNALIDADES

Es un hecho que el sistema de mercado actual, posee un funcionamiento sumamente deficiente en torno al mecanismo de deducción de los precios de los bienes y productos, que se extraen en el ambiente. Ya las ciencias economías habían reparado en el hecho de que numerosas actividades económicas, de consumo o de producción generaban en su desarrollo perjuicios o beneficios para terceros que no intervenían directamente en dichas actividades mercantiles, a los que se les llamó “externalidades”. Así se trató por la ciencia economía estudiar los defectos concretos del mercado, en aquellos casos en los que la actividad mercantil producía paralelamente más que todo perjuicio para terceros no involucrados, para luego aconsejar los mecanismos más idóneos para calcular los precios correspondientes que incluyeran los constes totales tanto privados como sociales de la actividad¹⁷⁷.

¹⁷⁶ Como se logra apreciar para permitir que el mercado sea el principal garante de los intereses ecológicos se requiere invertir muchos recursos económicos y humanos, y disponer de un tiempo indefinido para su instauración. Por ello es que en actualidad la solución que ofrece las mejores condiciones para la protección del medio ambiente, son los instrumentos económicos o la fiscalidad ambiental, porque permite el entrampe directo de la eficacia estatal conjugado con las relaciones del sistema económico sobre la base de un sistema jurídico ya existente pero con la suficiente maleabilidad para perfeccionarlo para la realización concreta de semejante finalidad ecológica.

¹⁷⁷ YÁBAR STERLING. A.: “*La temática ambiental en las doctrinas económicas del siglo XX*”, cit. p. 53.

En la década de los cincuenta se formaliza la teoría de los efectos externos que producen disfunciones en el mercado, percibiéndose que las deficiencias tenían su origen en una relación de interdependencia existente entre las utilidades y la actividad de producción, las que se ubican en un mismo plano espacial común, el que no es posible ser captado por la particular visión del mercado. La ineficiencia del mercado está determinada por las externalidades o efectos externos, representativos de perjuicios para terceros particulares u otros agentes mercantiles, debido a que nuestra realidad objetiva es compleja e interdependiente entre sus componentes, de tal manera si se afecta uno de ellos, otro también será resentido, como es el caso de la depreciación ambiental que no ha sido calculada ni pagada, no obstante, la intensiva extracción de sus recursos¹⁷⁸.

En contraposición la eficiencia económica, exige que sean transferidos o internalizados los costes sociales paralelamente a los costes privados de la actividad económica, de tal manera que ambos sean equiparados para que la colectividad que sufre el menoscabo ambiental, sea compensada con la posibilidad de poder mantener la integridad del sistema ecológica. Para que los precios puedan equilibrarse para realizar la eficiencia colectiva, se deben revelar ambos precios, y así en los procesos económicos no enriquecerá una porción de la sociedad en detrimento de otra que sufre los deterioros ambientales ecológicos. Pero la internacionalización genera también una efectiva lubricación y distribución equitativa de las riquezas ambientales¹⁷⁹.

¹⁷⁸ YÁBAR STERLING. A.: *“La temática ambiental en las doctrinas económicas del siglo XX”*, cit. p. 54. Hace falta ejercer mayor presión para la efectiva distribución de un bien que le corresponde no sólo a determinada sociedad, como la salvadoreña, sino a toda la humanidad, pero cada sociedad particular está llamada a manejar de la mejor manera posible, los bienes ambientales ubicados en su región espacial.

¹⁷⁹ En este sentido es expreso el Art. 2 ltr. b) LMA al disponer que: *“El desarrollo económico y social debe ser compatible y equilibrado con el medio ambiente; tomando en consideración el interés social señalado en el Art. 117 de la Constitución; (...)”*. Si el derecho al ambiente le corresponde a todos los habitantes, también el disfrute que se deriva de la explotación de los

En la actualidad las externalidades están ubicadas en el marco ambiental, de donde depende la calidad de vida de los ciudadanos, por lo que es una categoría de la doctrina ambiental con aplicación económica. El desarrollo eficiente del medio ambiente y de la distribución justa de los recursos que nos proporciona, depende de la adecuada implementación de mecanismos eficaces que reflejen o internalicen los costos reales de los bienes y servicios, he aquí, la importancia de la fiscalidad ambiental, que se presenta como el instrumento moderno capaz de lograr la eficiencia del medio ambiente en el seno del sistema económico. Por ello es preciso, que las categorías que forman parte de la fiscalidad ambiental, sean desarrolladas lo más técnica y científicamente posible, con el objeto de erradicar las deficiencias del mercado corrigiendo la existencia de las externalidades¹⁸⁰.

3.3.- PRINCIPIOS QUE RIGEN LA FISCALIDAD AMBIENTAL

Dentro de los principios que rigen el Derecho ambiental, están aquellos que de forma especial inciden y configuran la fiscalidad ambiental. En el Art. 117 Cn, se establecen tres principios básicos que inciden directamente en la integridad natural del ambiente, que es la finalidad primordial de la carta magna. No obstante se viene reconociendo que de la previsión constitucional

recursos naturales, es un derecho que le debe corresponder a la sociedad en general, de lo contrario, estaríamos hablando de un derecho ilusorio y risible, que sólo poseen los agentes mercantiles o industriales, entonces el texto constitucional sería una norma sin vida normativa, por ello es preciso hacer consciencia de la justicia ambiental que se irradia a partir de la carta magna. El establecimiento de un ecologismo antropocéntrico, si bien no es un objetivo fácil de lograr, pero si es tarea de todos en los diferentes niveles del conglomerado social, las cartas están echadas, falta poner en movimiento el efectivo respeto por la protección, conservación y restauración del sistema ecológico global.

¹⁸⁰ No en vano se considera que en la actualidad los tributos ambientales son la herramienta más efectiva contra las deficiencias del mercado, es decir, contra el deterioro ambiental ocasionado por las relaciones mercantiles, y ello que el desarrollo sistemático de sus categorías todavía se está perfeccionando, así que podemos decir que la fiscalidad ambiental está llamada a realizar una tarea colosal, y es la resolución del mercado económico global, para evitar un mayor daño del ambiente del planeta.

referente a la ecología, se desprenden tres principios básicos sobre los cuales se asienta en último término la fiscalidad ambiental. Estos principios son: el principio de protección ambiental, el principio de conservación ambiental y el principio de restauración ambiental. Es enfático el Art. 117 Inc. 2º en consagrar estos lineamientos básicos, al prescribir que: “Se declara de interés social la protección, conservación, aprovechamiento racional, restauración o sustitución de los recursos naturales, en los términos que establezca la Ley”. Por ello resulta menester por lo menos hacer un esbozo de los mismos, y por que su incidencia en el ámbito de los tributos ambientales es decisiva, y estos no pueden salirse cause normativo trazados por aquellos¹⁸¹.

El sistema económico en la búsqueda de la realización de la riqueza, ha causado un deterioro muy considerable al ambiente, se ha sobreexplotado determinados recursos que el Estado, ha optado por mantener su integridad, en virtud del principio conservacionista, como es caso de las áreas protegidas donde existe determinada flora y también cierta fauna¹⁸². Como lo atisba CANOSA USERA conforme al principio conservacionista el Estado ha retirado del mercado muchos productos que se extraen del ambiente, debido al deterioro causado por la explotación en la que no externalizaron los costes ambientales, y los ha afectado solamente al disfrute del derecho al medio ambiente¹⁸³. En este caso, la conservación es más viable por medio de las

¹⁸¹ CANOSA USERA. R.: “*Relevancia constitucional de lo ambiental*”, en AA.VV., La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2002, p. 84.

¹⁸² Cfr. Art. 5 In. 6º LMA.

¹⁸³ CANOSA USERA. R.: “*Relevancia constitucional de lo ambiental*”, op. cit., p. 92. El Art. 1 LMA recalca este principio constitucional de conservación como uno de los objetos de la LMA. También se consagra en los Arts. 2 ltr. m), las áreas naturales protegidas se basan en el principio de conservación tal como lo describe el Art. 5 In. 3º LMA.

normas de control directo, toda vez que no habiendo comercialización no puede haber impuestos verdes.

El principio proteccionista del ambiente es otro de los objetivos de la LMA según su Art. 1. La protección se encarna en una serie de medidas prácticas con el fin de evitar el deterioro y propiciar la conservación del ambiente. Tanto énfasis le da el legislador a este principio que en el Art. 2 ltr. K) LMA consagra que: “Se potencia la obtención del cambio de conducta sobre el castigo con el fin de estimular la creación de una cultura proteccionista del medio ambiente; (...)”. Conforme al principio proteccionista es que se prohíben una gran gama de conductas catalogadas como contaminantes, y la intensidad de la sanción va en torno a la importancia del bien ambiental que está en juego¹⁸⁴.

No es suficiente conservar y proteger como bien lo apunta CANOSA USERA, es menester mejorar y restaurar la condición de los recursos naturales de los que disponemos, para lograr la máxima situación de disfrute del ser humano¹⁸⁵. Depende de la naturaleza del bien ambiental, para determinar la aplicación concreta de este principio de mejora del entorno ecológico, y más intensa será si el bien ya tiene un alto grado de deterioro, por ello es que las medidas pueden ser acciones directas o bien, orientaciones que promuevan un cambio de conducta más respetuoso del ambiente, tal como lo regula el Art. 2 ltr. I) LMA, al prescribir que es necesario: “Adoptar regulaciones que permitan la obtención de metas encaminadas a mejorar el medio ambiente, propiciando una amplia gama de opciones posibles para su cumplimiento, apoyados por incentivos económicos que estimulen la generación de acciones minimizantes de los efectos negativos al medio ambiente; (...)”.

¹⁸⁴ CANOSA USERA. R.: “*Relevancia constitucional de lo ambiental*”, op. cit., p. 93.

¹⁸⁵ CANOSA USERA. R.: “*Relevancia constitucional de lo ambiental*”, op. cit., pp. 93 y 94.

Que es un principio que va más acorde con la fiscalidad ambiental y las finalidades que ésta persigue¹⁸⁶.

Estos tres principios obedecen a la lógica de un principio superior que se encuentra consagrado como uno de los valores o pilares principales de la carta magna, que es principio de justicia ambiental que se deriva del Art. 1 Cn en relación al Art. 117 Cn. El principio de justicia ambiental se centra ahí, donde existe un tráfico económico que ignora, todas las consecuencias que se derivan por las actividades de producción y consumo, dejando de lado los beneficios que por Constitución le corresponden a la colectividad. Se trata entonces de determinar el valor de lo justo ecológico en el campo de las transacciones ecológicas, como en seguida se infra verá¹⁸⁷.

A. EL PRINCIPIO DE JUSTICIA AMBIENTAL

El principio de justicia ecológica aparece como criterio principal, de toda la ingeniería ambiental, y en especial de la fiscalidad ambiental, que es el tema que nos ocupa. La justicia ambiental, no es un mero baremo formal que no haya de tener más trascendencia que un simple discurso teórico, por el contrario, al encarnarse en la Constitución adquiere una dimensión normativa considerable, porque se trata incluso de un principio constitucional, que tiene mayor jerarquía que las demás normas constitucionales, con ello la

¹⁸⁶ Si bien es cierto que la fiscalidad ambiental, es una herramienta anti-deterioro ambiental, no está diseñada para evitar que se desarrollen las relaciones del sistema de mercado, pero sí la encausa para que sean más respetuosas del medio ambiente, a través del cambio de conducta de los agentes contaminantes.

¹⁸⁷ Con ello, la categoría moderna de externalidad de costes, adquiere una nueva dimensión y es tratada desde un punto de vista constitucional, toda vez que los defectos que representan en el mercado que representan las externalidades, en realidad no son simples deficiencias, sino que llevan inhibida profunda situación de injusticia que no se puede seguir tolerando a la luz de la ley suprema.

irradiación y vinculación normativa de este principio debe ser palpable en materia ambiental¹⁸⁸.

La eficacia material de este principio se refleja más concretamente como lo observa VICENTE JIMÉNEZ, en las estructuras básicas de la sociedad, en relación a la distribución de los bienes de corte colectivo, con base en “una medida racional objetiva y concreta (...)”¹⁸⁹. Hay que partir de la naturaleza de bien jurídico constitucional que posee en ambiente, y por ende su goce debe ser un ejercicio asegurado para todos y cada uno de los habitantes del Estado, según lo dispone el Art. 117 Cn. No hay recursos naturales que puedan tildarse de privados, sino –y más bien–, colectivos, es más el disfrute no es privativo de las generaciones presentes, sino que existe el derecho potencial de que las generaciones futuras gocen de los bienes ambientales como la generación presenta, sin menos derecho que ésta¹⁹⁰.

Cuando determinadas personas deciden convertirse en agentes mercantiles, e ingresar al sistema económico, para transferir bienes y productos que previamente se han extraído del ambiente, el principio de justicia ambiental, exige que se desligue una efectiva retribución y consiguiente distribución proporcional, cuya configuración no debe quedar reducida en función directa del objeto que transita en la comercialización. La determinación de lo justo, se debe de integrar con base en la multiplicidad de circunstancias sociales y

¹⁸⁸ VICENTE JIMÉNEZ. T.: *“El nuevo paradigma de la justicia ecológica”*, en AA. VV., *La Justicia ecológica y protección del medio ambiente*, coord.: Teresa Vicente Giménez, Trota, Madrid, 2002, p. 59.

¹⁸⁹ VICENTE JIMÉNEZ. T.: *“El nuevo paradigma de la justicia ecológica”*, op., cit. p. 59 y 60.

¹⁹⁰ VICENTE JIMÉNEZ. T., *“Proyección de la justicia ecológica en la ordenación política y jurídica del medio ambiente”*. El Art. 45 CE como marco constitucional del régimen político-jurídico de la ecología”, en AA. VV., *La Justicia ecológica y protección del medio ambiente*, coord.: Teresa Vicente Giménez, Trota, Madrid, 2002, pp. 71 y ss.

privadas que abonan a la formación final del bien o producto, que permiten su colocación en el mercado¹⁹¹.

El meollo del asunto radica en la adjudicación de lo que le corresponde al agente, por la conducta realizada que genera una serie de efectos ecológicos en el tiempo y en el espacio crónico y diacrónico, para lo que es necesario el entendimiento concreto de los fenómenos naturales que se producen por la acción particular. Son las normas el vehículo a través de las se ha de realizar la justicia ambiental, determinando en el caso específico qué es lo que le corresponde al agente mercantil o industrial, a partir de la identidad funcional de ecosistema que se ha afectado¹⁹².

La justicia ambiental está directamente referida a los ecosistemas, no olvidemos que la justicia ambiental busca la conservación, protección y mejoramiento y restauración del ambiente. Estos aspectos propician la efectividad del medio, y a su vez la efectividad del disfrute del ambiente se traduce concretamente en la “durabilidad”, “productividad” y la “eficiencia”, que constituyen los límites necesarios del desarrollo del hombre y de la sociedad. En la medida en que los actos de los agentes mercantiles, inmersos en el mercado logren la durabilidad, productividad y efectividad de

¹⁹¹ VICENTE GIMÉNEZ. T., “*El nuevo paradigma de la justicia ecológica*”, op., cit. p. 59 y 60. Esta autora se refiere certeramente a los efectos que se deben desprender del principio de justicia ambiental, así: “En efecto, el proceso de justicia como retribución, objetivado en función de la analogía, permite un esquema racional no sólo de reciprocidad, sino también de complementariedad; lo que relativiza – aun integrándola– la simple relación lineal de tensión entre los sujetos del acto”. Y cuando se trata de la enajenación comercial de bienes originados en el ambiente, la colectividad es un sujeto del acto que debe ser compensado.

¹⁹² La realización de la justicia ecológica es muy compleja ya que se encuentra circunscrita en el ámbito específico de operatividad de la norma aplicada, la que va en función de un territorio determinado, de la naturaleza de los recursos naturales existentes en ese territorio determinado, a la condición de vida de los habitantes afectados, y a la depreciación que cause la conducta del agente mercantil, lo que en la mayoría de situaciones requerirá un estudio científico que cuantifique el daño ambiental.

los recursos naturales, podemos decir que el acto es justo¹⁹³. Desde lo anterior, la justicia ecológica no está supeditada a un periodo de tiempo determinado, sino que teniendo presente lo histórico se centra en la relación presente-futuro, con el fin de propiciar el goce del ambiente a generaciones futuras¹⁹⁴.

B. EL PRINCIPIO QUIEN CONTAMINA PAGA

El principio “quién contamina, paga” cimienta la creación de tributos ambientales, y es opción del legislador buscar las bases necesarias para la creación de mecanismos tributarios de protección ambiental; este principio económico pone de manifiesto la necesidad de reflejar en el precio las externalidades negativas que las actividades contaminadoras producen. Este principio básico del derecho del medio ambiente, nació de las ciencias económicas, y busca la internalización de los costes debidos al deterioro ambiental¹⁹⁵.

Este principio no impone la exigencia de tributos, es un precepto de resultados según el cual el coste de la lucha contra la contaminación debe recaer sobre los agentes contaminantes; por esto el principio constituye una opción para el legislador ordinario, que puede encontrar en él un criterio de

¹⁹³ VICENTE GIMÉNEZ. T.: “*El nuevo paradigma de la justicia ecológica*”, op., cit. pp. 64 y 65.

¹⁹⁴ Precisamente aplicación de la fiscalidad ambiental para poder deducir de los precios de los productos y bienes los costes ambientales, para invertir luego en el ecosistema afectado, para poder lograr la renovación de lo extraído en el caso de los recursos renovables, y su perdurabilidad en el caso de los no ampliables. Con ello los tributos ecológicos desarrollan las ideas de retribución y distribución del aprovechamiento de los recursos naturales, propiciando así una mayor productividad, durabilidad y eficiencia del sistema ecológico global.

¹⁹⁵ CASTROVIEJO BOLÍVAR, M., Quien contamina paga. Un paso decisivo en su aplicación con la directiva sobre responsabilidad ambiental, en “*Revista Interdisciplinaria de Gestión Ambiental*”, núm. 65, 2004, *passim*.

imputación de responsabilidades en casos concretos. El principio es un criterio de justicia a la hora de proceder a la imputación de los costes ambientales¹⁹⁶. El fundamento legal de este principio se encuentra en el Art. 2 LMA al consagra expresamente que: “f) La contaminación del medio ambiente o alguno de sus elementos, que impida o deteriore sus procesos esenciales, conllevará como obligación la restauración o compensación del daño causado debiendo indemnizar al Estado o a cualquier persona natural o jurídica afectada en su caso, conforme a la presente ley;”. Las acciones contaminantes deben resarcir el daño social que han causado debido al deterioro o degradación del medio.

El principio “quien contamina, paga” es expresión del principio de solidaridad, no como sacrificio de los más ricos frente a los desamparados, sino desde la vertiente equitativa de la solidaridad. Es justo que quienes contaminen contribuyan a compensar los costes originados por su actuación; se trata de establecer unas condiciones equitativas para que todos los ciudadanos puedan gozar de un “mínimo ambiental” apropiado para su desarrollo¹⁹⁷. No se trata aquí de hacer una nueva ley del Talión, y “castigar” al contaminador con un impuesto; no son los tributos ambientales instrumentos sancionadores de conductas irrespetuosas del medio ambiente, sino medios para conseguir una protección del mismo; el principio está destinado a reglamentar la imputación de los costes de las medidas de prevención y contaminación ya generada.

No es un “principio absoluto”, ni siquiera en el marco de la tributación ambiental, y por esto los impuestos ambientales deben nacer a la vida

¹⁹⁶ CASTROVIEJO BOLÍVAR, M., op. cit., 32.

¹⁹⁷ Así lo atisba BORRERO MORO, C., “*La tributación ambiental en España*”, Tecnos, Madrid, 1999, p. 48.

jurídica, teniendo en cuenta los principios tributarios, especialmente el de capacidad económica¹⁹⁸; el contaminador debe asumir el coste de adaptar su actividad a las normas reguladoras de control de la contaminación.

No tiene una finalidad retributiva sino disuasoria, busca incentivar negativamente la acción contaminadora. Se ha dicho que quien pueda pagar, puede contaminar; pero no estamos aquí frente a la compra del derecho a contaminar, por esto el impuesto en su estructura debe reflejar el coste del daño, la capacidad contaminante la capacidad económica del contaminador¹⁹⁹.

El principio “quien contamina, paga” basa su acción en la determinación del contaminador, debiendo identificarse varias posibilidades para identificarlo, así: quién contamina directamente, es decir, el sujeto que hace la emisión; quién produce materias primas contaminantes; quién participa en todo el proceso productivo contaminante; quién colabora a producir la contaminación pudiendo evitarla por encontrarse en una situación adecuada para actuar. El principio permite hacer recaer los costes entre los contaminadores y será el legislador quien determine qué sujeto responderá más favorablemente a la medida tributaria, teniendo en cuenta que el fin predominantemente extrafiscal del tributo es la protección del medio ambiente²⁰⁰.

¹⁹⁸ BORRERO MORO, op. cit., p. 174. Los distintos autores que imputan un carácter sancionador a los tributos con fines extrafiscales, de modo general, y a los tributos ambientales, de modo particular, basan su afirmación en la siguiente idea: los tributos extrafiscales, y concretamente los ambientales, no respetan las exigencias del principio de capacidad económica. No obstante, se ha llegado a propugnar que los sujetos que producen bienes susceptibles de ser adquiridos por personas con cierto nivel económico, sean los que paguen el tributo verde, en cambio, si se trata de recursos que son necesarios para personas de bajos nivel económico que no sea cobrado el tributo verde, y que luego se supla el coste social con la redistribución de los bienes afectados.

¹⁹⁹ BORRERO MORO, C., “*La tributación ambiental en España*”, Tecnos, Madrid, 1999, p. 49.

²⁰⁰ CASTROVIEJO BOLÍVAR, M., op. cit., p. 36.

Por lo que respecta a cuánto debe pagar el sujeto pasivo, es decir, la base imponible a la que se verá sometido el contaminador, el legislador debe tener en cuenta no solamente el daño causado, sino también el coste de recuperación del recurso y los elementos técnicos que le permitan hacerse una imagen, lo más precisa posible, del coste económico que el contaminador se está ahorrando al llevar a cabo su actividad, ha de tener como fin proteger el medio ambiente²⁰¹.

Este principio está relacionado con el principio de proporcionalidad que exige que no se supere el importe del daño o coste de evitar la contaminación, según el caso. El principio “quien contamina, paga” demanda que el presupuesto de hecho del tributo ambiental recaiga sobre operaciones contaminantes y, que la cuantía del mismo se determine en virtud del perjuicio ambiental que se produce²⁰².

a) Aspectos esenciales en torno a principio “quien contamina, paga”

Una de las primeras cuestiones que se le imputan al principio en mención, viabiliza un derecho de contaminar con el pago efectuado. ¿Acaso con el pago de la contaminación se propicia más el deterioro ambiental? La denominación del principio hacer pensar que se consolida y se licita el daño al ambiente, sin embargo, un análisis más detenido lleva a conclusiones diferentes. En efecto, si la tributación ambiental se basa en el principio quien contamina, paga, es preciso matizar que el tributo representa el valor de un coste social que es internalizado, cuyo destino consiste en el financiamiento

²⁰¹ ROSEMBUJ. T., op. cit., p. 78.

²⁰² ROSEMBUJ. T., op. cit., p. 79 y ss.

de una actividad purificadora o correctora del efecto contaminador de la actividad gravada²⁰³.

Pero para que el tributo ambiental cumpla con sus objetivos fiscales, y el principio en comento permita el logro de la justicia ambiental, es menester que: debe de operar un aumento del precio del bien o producto debido a la inclusión de los costes ambientales gravados, y como resultado de elevación del costo se debe percibir una disminución de la producción del bien. De tal manera que el principio quien contamina paga, abona al desarrollo del nuevo paradigma de la justicia ambiental, en la medida en que se refleje en él una internacionalización de las responsabilidades tributarias y, una mitigación de las actividades que producen el deterioro ambiental²⁰⁴.

Los tributos como mecanismos correctores de las deficiencias de los procesos económicos de producción y consumo, bajo la lógica del principio desarrollado, exige que el rendimiento de los tributos se apliquen al financiamientos de la eliminación de los costes sociales, es decir, del deterioro ambiental, lo que como bien lo entiende PÉREZ DE AYALA, se ha reflejar por medio del gasto público correspondiente²⁰⁵. Lo esencial en este

²⁰³ PÉREZ DE AYALA Y LÓPEZ DE AYALA. J. L.: *“Consideraciones jurídicas. El principio ‘quien contamina, paga’, como principio de justicia del tributo”*, en AA.VV., La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2002, p. 148.

²⁰⁴ PÉREZ DE AYALA Y LÓPEZ DE AYALA. J. L.: *“Consideraciones jurídicas. El principio ‘quien contamina, paga’, cit.*, p. 149. Este autor razona acertadamente que cuando la producción de un bien genera costes sociales, y estos no se internalizan en el mismo, y por ende no son pagados, la consecuencia inmediata es que se está produciendo una cantidad superior de dicho producto que no es optimo desde el punto de vista del bienestar social. En cambio, si se internaliza el valor de los costes sociales se puede decir que el volumen de producción del bien abona al bienestar de la sociedad.

²⁰⁵ PÉREZ DE AYALA Y LÓPEZ DE AYALA. J. L.: *“Consideraciones jurídicas. El principio ‘quien contamina, paga’, cit.*, p. 149.

aspecto es que los capitales obtenidos debido a la recaudación fiscal se correspondan con la realización de los gastos correctores²⁰⁶.

De igual forma es de tener cuidado, de no desvirtuar el fin de justicia ambiental que guía la eficacia recaudadora del principio quien contamina paga. Pues no siempre será justo, conminar con un pago al que contamina, por ello se aconseja un sistema de tributación progresivo y diferenciado, que grave las actividades anti-ambientales de los sujetos que poseen mejor condición de vida, debido a lo alto de sus ingresos. Y no internalizar los costos ambientales de bienes y productos que van a ser consumidos por ciertas clases de personas con un nivel bajo de ingresos. Luego hacer bascular las cantidades de capital provenientes de los sujetos con mejor condición social, hacia los costes ambientales que implica la utilización de productos por los de menor condición social²⁰⁷.

Pero la asociación del principio en estudio con los costes sociales generan otra serie de problemas, de solución nada baladí, y que no obstante es preciso por lo menos esbozar. Una de las primeras cuestiones a resolver es: qué actividades de producción son las que producen costes ambientales, para llevar a cabo la internacionalización de los mismos, y que actividades económicas no causan los costes sociales para no ser gravadas injustamente. En segundo lugar, se ha de definir qué sectores dentro del

²⁰⁶ Lo cual es una situación difícil de resolver, pues, la recaudación fiscal de determinados productos debería de servir para la corrección específica del daño o deterioro que generaron esos bienes específicamente. Ello para lograr un especie de legitimación del los tributos basados en el principio quien contamina paga.

²⁰⁷ PÉREZ DE AYALA Y LÓPEZ DE AYALA. J. L.: *“Consideraciones jurídicas. El principio ‘quien contamina, paga’*, cit., p. 151. Sólo de esta forma podemos decir que el principio quien contamina paga, está diseñado para la realización de la justicia ambiental, y de la justa redistribución de la riqueza, por ello es que no es un principio absoluto, sino relativo que tiene la capacidad de acoplarse perfectamente a los fines constitucionales.

mercado serán los sujetos pasivos del tributo, y luego qué bienes y productos serán objeto del tributo verde. Una vez fijados los supuestos anteriores, es menester en tercer término, determinar los volúmenes de contaminación para estimar el calculo impositivo, lo cual es una tarea sumamente difícil de realizar por los especiales económicos y ecológicos. Y por último se debe concretizar las tarifas o el sistema del importe de los tributos, según las diferentes actividades con el fin de que la justicia ambiental se realice²⁰⁸.

3.4.- LOS INCENTIVOS AMBIENTALES

Los incentivos ambientales son un conjunto de medidas que pretenden la protección del medio ambiente, por medio de un sistema de “premios”, para las actividades económicas que se desarrollen con respecto del ambiente. En tal sentido el Art. 32 LMA consagra que: “El Ministerio, conjuntamente con el Ministerio de Economía y el de Hacienda, previa consulta con el Consejo Nacional de Desarrollo Sostenible, elaborará programas de incentivos y desincentivos ambientales para facilitar la reconversión de procesos y actividades contaminantes, o que hagan uso excesivo o ineficiente de los recursos naturales”. Con ello los incentivos ambientales, y en especial, los tributarios buscan la transformación o conversión de conductas anti-ambientales²⁰⁹.

²⁰⁸ PÉREZ DE AYALA Y LÓPEZ DE AYALA. J. L.: “*Consideraciones jurídicas. El principio ‘quien contamina, paga’*”, cit., p. 152. Como se percibe los problemas que rodean la aplicación del principio quien contamina paga, no son nada triviales, y sin embargo determinan que la política fiscal ambiental sea efectiva para la consecución de los fines trazados por la carta magna.

²⁰⁹ Con mayor profundidad sobre la aplicación de los beneficios fiscales vid. a: HERRERA MOLINA. P. H., “El uso de beneficios fiscales para la protección del medio ambiente”, en AA.VV., “La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos”, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2002, pp. 287 y ss.

Este sistema de “premios” es un complemento de para los sistemas de gravámenes, ya que en la medida en que se vayan realizando los objetivos que buscan los tributos, se debe reconocer en los sujetos obligados, que sus conducta está abondo a la integridad ambiental,

Tanta importancia tienen por su parte los incentivos fiscales que el legislador los contemplo expresamente en el Reglamento de la LMA, determinando el Art. 55 que: “Los instrumentos para el programa de incentivos y desincentivos ambientales podrán ser de mercado, de naturaleza fiscal, crediticios, voluntarios, de servicios ambientales y otros afines a la materia. Su aplicación deberá someterse a un proceso de evaluación de los impactos económicos, sociales, jurídicos y ambientales”. Con ello queda expresamente revelado, el hecho de que la determinación de los incentivos y desincentivos fiscales, no tiene apoyo en análisis económicos, sino en evaluaciones de impacto ambiental.

El Artículo 54 de Reglamento de la LMA establece los objetivos del programa de los incentivos y desincentivos ambientales, y los entronca directamente con la disminución de conductas que atentan contra el medio ambiente. Aplicados al campo de los gravámenes tributarios, se generan poderosas y efectivas herramientas para la disminución de los daños ambientales, pues se reflejan el conductas disuasorias y preventivas los impactos negativos²¹⁰.

A. EL ECOETIQUETADO

El ecoetiquetado constituye un instrumento que de la política ambiental que, persigue la conversión de procesos contaminantes a procesos ambientalmente limpios, para lo que se otorga un distintivo ecológico, que se

de tal manera que se apoya financieramente para que su respeto por la naturaleza siga creciendo.

²¹⁰ En sentido el Art. 54 RLMA determina que: “El programa de incentivos ambientales tendrá los siguiente objetivos como mínimo: a. promover la reconversión de actividades y procesos contaminantes o que hagan uso excesivo o ineficiente de los recursos naturales; b. estimular a los empresarios a incorporar en sus actividades productivas, procesos y servicios y tecnologías menos contaminantes, a través de la gestión de la prevención de la contaminación hacia procesos de producción más limpia, por medio de cooperaciones técnica y financiera, nacional e internacional; (...)”.

anexa al producto, cuya tiempo de vida implica respeto al ambiente o un procedimiento de formación que mínimamente daña al ambiente. Lo que implica educación del mercado, pues, poco a poco, las personas prefieren comprar productos con nulos o mínimos grados de lesividad ambiental²¹¹.

Sólo en la medida en que los productos respeten ciertos parámetros jurídicos en torno al ambiente, se les otorgará la etiqueta verde. Aquellos productos que estén hechos en base a contaminantes o productos peligrosos para el ambiente y para las personas, no pueden obtener el distintivo de la etiqueta ecológica. El Art. 38 LMA establece la implementación de la etiqueta verde como un incentivo de fiscalidad ambiental, con el fin de reconducir las actividades económicas, con respeto al ambiente²¹².

El 57 RLMA al referirse a ecoetiquetado comprende que: “De acuerdo al Art. 38 de la Ley, las ecoetiquetas o sellos verdes serán considerados como incentivos para los productores; los mismos tendrán como propósito promover procesos y actividades que prevengan la contaminación para el

²¹¹ JAQUENOD DE ZSÖGÖN, op. cit., p. 105. De allí la razón de ser del Art. 30 LMA, al prescribir que: “El Ministerio y las Instituciones del Sistema Nacional de Gestión del Medio Ambiente, deberán recopilar, actualizar y publicar la información ambiental que les corresponda manejar.

Las Instituciones que conforman el Sistema Nacional de Gestión del Medio Ambiente, deben suministrar la información que les solicite el Ministerio, la cual será de libre acceso al público”.

²¹² Así el Art. 38 LMA comprende: “El reglamento de la presente Ley contendrá las normas y procedimientos para regular la acreditación y registro de los organismos que certifiquen los procesos y productos ambientalmente sanos, o provenientes del aprovechamiento sostenible de los recursos naturales.

Las organizaciones u organismos registrados emitirán el sello verde o ecoetiquetado a productos o procesos ambientalmente sanos, previa certificación del Ministerio”. Esto constituye el boleto de entrada para un mercado futura en el que, sólo las empresas no contaminantes tendrán una capacidad competitiva muy significativa.

uso sostenible y eficiente de los recursos naturales”. Más claro no puedo ser el legislador en torno a la finalidad de los sellos verdes²¹³.

En la medida en que los productos son etiquetados con el sello verde, se entiende que los mismos son respetuosos con el medio ambiente, y por ende, merman en ello los gravámenes tributarios, pues, no es lógico incentivar y a la vez desincentivar determinado producto, máxime si tomamos en cuenta que los productos ecoetiquetados han realizado concretamente el principio de justicia ecológica contenido en el Art. 117 Cn. Así en la medida en que opere el sello verde debe verse desplazado el efecto agravante de los impuestos verdes, de las ecotasas y de las contribuciones especiales, y en especial, de los gravámenes directos de fiscalidad ambiental²¹⁴.

B. EL PREMIO NACIONAL DEL MEDIO AMBIENTE

En el salvador se otorga el premio nacional del medio ambiente por el presidente de la República, a la persona, empresas o instituciones que haya desarrollado actividades importantes de protección al ambiente. Este premio fue creado como un incentivo ambiental por el Art. 37 LMA²¹⁵. Con ello se

²¹³ El art. 58 RLMA establece que: “El ministerio formulará y desarrollará un programa de ecoetiquetado que tendrá como objetivo:

a. promover la disminución de la contaminación en la producción y el consumo de los bienes y los servicios;
b. estimular el uso de tecnologías ambientales adecuadas o sanas y de producción limpia;
c. fomentar la eficiencia en la utilización de las materias primas; y
d. fomentar la investigación y el análisis de los ciclos de vida de los productos desde la utilización de las materias primas, hasta la producción, utilización y eliminación”. Así los incentivos fiscales como el sello verde son válvulas de escape, despresurizan las cargas que representan los tributos ambientales, pero siempre en la misma línea de acciones no contaminantes.

²¹⁴ Con ello la fiscalidad ambiental se desarrolla bajo una lógica dialéctica, en donde los tributos son las cargas negativas del mercado y, los incentivos permiten que el mercado se encause a conductas respetuosas, teniendo en cuenta que se beneficiara con ello.

²¹⁵ El Art. 37 LMA prescribe que: “Créase el Premio Nacional del Medio Ambiente, que será otorgado anualmente por el Presidente de la República, a las personas, empresas, proyectos

denota la preocupación por el legislador salvadoreño, creando incluso, incentivos particulares que pretende la conversión o transformación de conductas ambientalmente limpias.

El RLMA al llevar a cabo la regulación jurídica del premio nacional del medio ambiente, determina que: “De acuerdo a lo dispuesto en el Art. 37 de la Ley, el premio nacional del medio ambiente constituye un incentivo a personas naturales, corporaciones, fundaciones, instituciones públicas o privadas, tanto nacionales como extranjeras; éstas últimas con domicilio permanente en el país, que por medio de sus procesos productivos y proyectos, realicen contribuciones sobresalientes en favor de la conservación del medio ambiente y del uso sostenible de los recursos naturales”. Con esto se activa en las personas empresas e instituciones a tener conductas respetuosas del ambiente.

El Ministerio del Medio Ambiente es la entidad estatal encargada del otorgamiento del premio, a través de la conformación de un comité organizador, debiendo hacer cada año, un tribunal de personas expertas en los temas ambientales, para formar el jurado, que serán los encargados de la evaluación de los trabajos de las personas que compiten por el premio. Las bases del concurso son establecidas por medio de Decreto ejecutivo²¹⁶.

C. LOS BENEFICIOS O BONIFICACIONES FISCALES

Las normas tributarias extrafiscales se reconducen a la categoría genérica de exenciones tributarias. La exención tributaria es el efecto de ciertos

o instituciones, que durante el año se hayan destacado en actividades de protección del medio ambiente o en la ejecución de procesos ambientalmente sanos en el país”. La proposición de soluciones concretas para mitigar los problemas ambientales, que son ofrecidas por cualquier persona o entidad, es tomada en cuenta y beneficiada dado el realce que tiene en la actualidad la problemática ambiental.

²¹⁶ Cfr. Art. 56 Inc. 1° y 2° RLMA.

supuestos de hecho incluidos en el ámbito del hecho imponible cuya realización, pese a ello, no da lugar al surgimiento de la obligación tributaria de pago, constituyendo, pues, una excepción a los efectos normales derivados de la realización de aquel; entre tributo y exención se dan efectos opuestos, la exención sólo llega a definirse como negación del propio impuesto²¹⁷.

Las exenciones extrafiscales son aquellas que están dirigidas a la consecución directa de fines constitucionales, y están fundadas en principios y objetivos ajenos al principio de capacidad económica; el establecimiento de una exención extrafiscal presupone no permitir el nacimiento de la obligación tributaria al cumplirse los supuestos de hecho determinados por la norma²¹⁸.

Los efectos desgravatorios de las exenciones fiscales ambientales traen consigo efectos extrafiscales que estarán dirigidos a incentivar conductas ambientalmente correctas. Los incentivos fiscales ambientales son medidas

²¹⁷ Ello es producto de lo establecido en el Art. 33 LMA, según el que: “El Ministerio estimulará a los empresarios a incorporar en su actividad productiva, procesos y tecnologías ambientalmente adecuadas, utilizando los programas de incentivos y desincentivos, y promoviendo la cooperación nacional e internacional financiera y técnica”. Lo que constituye un norma de engarce para la instauración de un sistema económico respetuoso del medio ambiente.

²¹⁸ Al respecto el Art. 54 RLMA establece: “El programa de incentivos ambientales tendrá los siguientes objetivos como mínimo: a. promover la reconversión de actividades y procesos contaminantes o que hagan uso excesivo o ineficiente de los recursos naturales; b. estimular a los empresarios a incorporar en sus actividades productivas, procesos y servicios y tecnologías menos contaminantes, a través de la gestión de la prevención de la contaminación hacia procesos de producción más limpia, por medio de cooperaciones técnica y financiera, nacional e internacional; c. promover mecanismos de financiamiento especiales para el medio ambiente, para cubrir los costos de la readecuación, con recursos privados, de cooperación internacional y con recursos propios; d. apoyar a los gobiernos municipales, a los sectores gubernamentales y no gubernamentales en la gestión de recursos, a través de las cooperaciones técnica y financiera, nacional e internacional, para ser destinada a actividades y proyectos de conservación, recuperación y producción más limpia; y e. posibilitar la información sobre nuevos procesos de producción limpia y de nuevos mercados ecológicos”.

tributarias que se presentan al contaminador, como medios para hacer más sostenible la actividad que desarrolla, pues, con estas ayudas disminuye el número de empresas que quiebran por no poder cumplir las medidas ambientales²¹⁹.

En el caso del medio ambiente, el uso de exenciones extrafiscales permite el establecimiento de supuestos de hecho que configuren la realización de conductas benévolas con el ambiente, que permitan un desarrollo sostenible o que reduzcan el uso de los recursos naturales, a cambio de una exención que beneficia al sujeto pasivo y que permite al Estado cumplir con su función de protección ambiental²²⁰.

El efecto negativo de los incentivos puede manifestarse en el hecho de que si la política se basa más en gastos fiscales que en tributos ambientales puede ocurrir que se reduzca la contaminación de cada empresa, pero que globalmente aumente, haciendo más pesado el gasto público, por lo que tendrá que recurrirse a otros tributos. También pueden convertirse en instrumento de protección de los sectores concernidos, ya que es muy difícil distinguir cuando una ayuda financiera es justa y cuándo no lo es, y esto vislumbra el riesgo de proteccionismo²²¹.

²¹⁹ Es innegable que la puesta en marcha de medidas reguladoras de la actividad contaminadora genera para las empresas una pérdida en sus ganancias al tener que incluir los costes de la contaminación en sus precios, la implantación de medidas ambientales puede ser promocionada por medio de incentivos fiscales, como se da en los casos de la deducción al impuesto de sociedades por inversión ambiental en España y la exención del IVA en Colombia por inversiones de carácter ambiental.

²²⁰ Las exenciones constituyen las piezas que le brinda la dialéctica a la tributación ambiental, proporcionando un sistema de contrapeso, que hace más fluida la imposición.

²²¹ Es por ello que la mecánica de la tributación ambiental debe ser el producto de una constante evolución técnico-científica, que se base en datos fiables.

3.5.- LOS TRIBUTOS AMBIENTALES COMO DESINCENTIVOS FISCALES

Los tributos fiscales forman parte de la herramienta genérica de los desincentivos ambientales, los que a la vez forman parte del programa de incentivos y desincentivos ambientales, cuya norma fundadora lo constituye el Art 55 RLMA. Los objetivos de los desincentivos fiscales consisten en provocar la transformación de la conducta de las entidades económicas para que realicen actividades ambientalmente limpias²²². Tanto la fiscalidad directa como indirecta queda englobada en el campo de los desincentivos fiscales. La fiscalidad directa es aquella que grava de forma inmediata las emisiones contaminantes o los gravámenes sobre los productos cuyo procesamiento representa un daño ambiental. En tanto que, la fiscalidad indirecta se refiere a la inyección de la justicia ambiental a los diferentes tributos existente por la ley en el Estado²²³.

El sentimiento de protección de los tributos fiscales ambientales esta determinado por el fin extrafiscal que persiguen. Y por ello la mecánica de su funcionamiento es totalmente diferente de los tributos comunes. Mientras que los tributos ordinarios se decantan por una dimensión económica que tiene como base la producción de riqueza, lo tributos ambientales, buscan el desarrollo sostenido, con base en la utilización racional de los recursos naturales.

Desde la perspectiva anterior los tributos fiscales está llamados a cumplir una función disuasoria de los daños ambientales, y aunque no pretender sofocar las relaciones económicas, para detener los procesos de producción, si

²²² Tal como lo establece el Art. 55 RLMA: “Los instrumentos para el programa de incentivos y desincentivos ambientales podrán ser de mercado, de naturaleza fiscal, crediticios, voluntarios, de servicios ambientales y otros afines a la materia. Su aplicación deberá someterse a un proceso de evaluación de los impactos económicos, sociales, jurídicos y ambientales”.

²²³ Vid. infra 3.9 y 3.10.

pretender ir frenando en la medida de lo posible los procesos económicos que afectan negativamente el ambiente, previendo además, un cambio o conversión de dichos proceso hacia actividades limpias²²⁴.

3.6.- REFLEJO DE LA ECONOMÍA EN LA FISCALIDAD AMBIENTAL

Actualmente se destaca las relaciones entre el sistema económico y el medio ambiente, tendiéndose unas interrelaciones dialécticas, en las que se hace menester establecer un equilibrio, en aras de hacer funcional ambos fenómenos. El punto de confluencia entre la economía de empresa y el ambiente, viene determinado en principio por lo que constituye el desarrollo sostenido, que es concepto que se impregna directamente en la Constitución, la que estima en el Art. 117 que: “Es deber del Estado proteger los recursos naturales, así como la diversidad e integridad del medio ambiente, para garantizar el desarrollo sostenible”. El desarrollo sustentable implica entrapar directamente las formas de producción de la empresa con el respeto al ambiente²²⁵.

El desarrollo sostenible conlleva en sí una proyección a futuro, a través de una planeación, mediante la que se deben aprovechar los recursos configurados por el ambiente, cuidando de postergar su utilidad para las

²²⁴ Finalidad recogida en el Art. 54 RLMA en el que se consigna que: “El programa de incentivos ambientales tendrá los siguiente objetivos como mínimo: a. promover la reconversión de actividades y procesos contaminantes o que hagan uso excesivo o ineficiente de los recursos naturales;

b. estimular a los empresarios a incorporar en sus actividades productivas, procesos y servicios y tecnologías menos contaminantes, a través de la gestión de la prevención de la contaminación hacia procesos de producción más limpia, por medio de cooperaciones técnica y financiera, nacional e internacional;

²²⁵ ZARKIN CORTÉS. S. S., “*Derecho de protección al ambiente*”, Porrúa, México D. F., 2000, pp. 1 y ss. Este autor considera que el pensamiento de la economía evoluciono hasta convertirse en el Derecho ambiental, lo cual no es una conclusión muy feliz, si tomamos en cuenta que los economistas siempre han tenido presente los problemas ambientales en torno a la actividad económica.

generaciones futuras, para que estas también puedan supervivir, y ello impele un tratamiento racional del medio ambiente. Ese tratamiento racional del ambiente debe proyectarse en toda actividad del hombre que se relacione directa o indirectamente con la vulneración del medio²²⁶.

Desde lo anterior las relaciones económicas aparecen como actividades que deben ser especialmente racionalizadas, pues, como es sabido, en el seno de la producción empresarial, es que se han realizado los daños ambientales más determinantes. No obstante, el sistema económico, se rige por una cultura férrea contenido en unas leyes y parámetros económicos que no pueden ser cambiados de la noche a la mañana. Y la cuestión se complica más, al comprender que es necesario disponer de los beneficios económicos, para la conservación y protección del ambiente, lo que se configura en una auténtica paradoja²²⁷.

Así todo mecanismo y medida que haya de incidir en el sistema económico, en el actual estado de la cuestión, no tiene por finalidad generar una revolución económico-ambiental, lo que sería contraproducente, sino más bien, transformar en cierta medida las relaciones del sistema económico, para que responda al nuevo paradigma del desarrollo sostenible, pues, así lo comprendió el constituyente, al llevar acabo la formulación normativa que contiene el Art. 117 Cn, con lo cual se abstuvo de realizar una revulsión ecológica²²⁸.

²²⁶ GUTIÉRREZ NÁJERA. R., "Introducción al estudio del derecho ambiental", 5ª ed., Porrúa, México D. F., 2003, pp. 133 y ss.

²²⁷ GUTIÉRREZ NÁJERA. R., op. cit., 134 y ss.

²²⁸ ZARKIN CORTÉS. S. S., op. cit., pp. 7 y ss.

3.7.- LOS TRIBUTOS AMBIENTALES COMO MECANISMOS TRIBUTARIOS DE PROTECCION AMBIENTAL

SAINZ DE BUJANDA define tributo así: “bajo la denominación de tributo queda comprendida toda prestación patrimonial obligatoria - habitualmente pecuniaria - establecida por la ley a cargo de personas físicas y jurídicas, que se encuentren en los supuestos de hecho que la propia ley determine y que vaya dirigida a dar satisfacción a los fines del Estado ya los restantes entes públicos - territoriales o institucionales - a que estén encomendados”²²⁹. Como vemos el tributo, en cuanto instituto jurídico, permite al Estado obtener recursos para atender sus necesidades de gasto público.

En el campo del medio ambiente, podemos definir los tributos ambientales como el género que agrupa las categorías tributarias ambientales y que tienen como fin principal de proteger el medio ambiente. Es esa finalidad la que será característica fundamental de un tributo ambiental. Las normas tributarias ambientales son manifestación de intervencionismo fiscal en busca de la protección de un bien jurídico “constitucionalizado”: el medio ambiente sano o adecuado²³⁰.

La fiscalidad ambiental apela a una redefinición de las funciones o fines de los tributos, y permea a todo el sistema tributario viéndose agotada en los impuestos. Los tributos ambientales deben procurar que los contaminadores

²²⁹ SAINZ DE BUJANDA, F., “Sistema de derecho financiero, Introducción” cit., p. 22. La doctrina tributaria es amplia de entre otra MENENDEZ MORENO. A., “Derecho financiero y tributario”, Lecciones de cátedra, Ex Nova, Valladolid, 2000, pp. 171 y ss. Este autor considera que: “el tributo, en cuanto concreta modalidad de ingreso público consiste en “una obligación legal y pecuniaria, fundamentada en, la capacidad económica de sus destinatarios pasivos, y establecida a favor de un ente publico, régimen de derecho público, para atender a sus necesidades económicas”.

²³⁰ ROSEMBUJ. “Los tributos y la protección del medio ambiente” cit., p. 280.

internalice los costes que produce la contaminación, incidiendo así en el comportamiento de los sujetos; deben fijar el precio correcto para que el derecho al uso del ambiente refleje su escasez y voluntad de conservación²³¹.

A. LA CALIFICACIÓN AMBIENTAL DE UN TRIBUTO

La doctrina se ha decantado por dos posiciones acerca de cuál es la característica esencial que debe cumplir un tributo para que pueda ser calificado de “ambiental”. La primera de esas posiciones propugna por que el tributo internalice los costes de la contaminación; la segunda considera que el hecho de incentivar acciones ecológicas es el rasgo fundamental de los tributos ambientales. Seguimos el criterio de ALARCÓN GARCÍA, que para que se configuren los tributos ambientales deben concurrir los aspectos siguientes: en primer lugar, definición de un vínculo entre el tributo y el problema ambiental que se quiere acometer; en segundo lugar, la capacidad para poder transformar las conductas de los sujetos contaminantes, en aras de la conservación del ambiente, y en tercer lugar, los tributos deben ser eficaces, lo que debe reflejarse en la capacidad recaudatoria y en su efectiva aplicación²³².

En relación al primer requisito, el tributo debe estar vinculado a la protección del ambiente, para lo que el legislador, auxiliarse de las evaluaciones técnicas que califican las conductas como nocivas al medio, para evitarlas o disminuirá en su convertirlas en el hecho generador, y esto conlleva también, realizar una evaluación del impacto ambiental realizado por la conducta

²³¹ MENÉNDEZ MORENO. A., op. cit., p. 173.

²³² ALARCÓN GARCÍA, op. cit., p. 270.

tipificada, en aras de cuantificar la deuda tributaria o la base imponible, y el tipo de gravamen²³³.

En torno a la determinación de la base imponible, se debe reflejar en términos tributarios el estimado concreto del impacto ambiental que genera el hecho generador, para lo que se pueden utilizar dos métodos: el primero, es el “método de estimación directa”, mediante el que se mide de forma inmediata, el objeto sometido a gravamen, y con ello se analiza y se mide el volumen del daño ambiental específico producido por la conducta²³⁴. Y esta el “método de estimación objetivo”, por el que la deducción de la base imponible, se hace de forma indirecta, atendiendo circunstancias particulares, en las que circunscribe el hecho generador, por ejemplo, la unidad familiar, el sector en que se realiza la conducta, el tipo de actividad que desempeña el sujeto activo o la empresa, entre otro. De lo que resulta que la medición del objeto de tributación y, por lo tanto, de la determinación de la base imponible, no refleja fielmente el reflejo del impacto ambiental en juego²³⁵.

²³³ ALARCÓN GARCÍA, op. cit., p. 271. Con ello los tributos ambientales tienen su cimiento en una evaluación del impacto ambiental, el que es definido por el Art. 5 Inc. 25°, de la siguiente forma: “Estudio de Impacto Ambiental: Instrumento de diagnóstico, evaluación, planificación y control, constituido por un conjunto de actividades técnicas y científicas realizadas por un equipo multidisciplinario, destinadas a la identificación, predicción y control de los impactos ambientales, positivos y negativos, de una actividad, obra o proyecto, durante todo su ciclo vital, y sus alternativas, presentado en un informe técnico; y realizado según los criterios establecidos legalmente”.

²³⁴ Por ejemplo si se gravan los vertidos de sustancias o la emisión de desechos sólidos, hay que medir el volumen de las sustancias o el peso concreto de los desechos sólidos, y calcular sobre tal medición. Este método tiene la ventaja de percibir de forma directa las dimensiones de la conducta nociva, por lo que el ajuste del tributo a la reparación, se puede estimar de la mejor forma posible.

²³⁵ ALARCÓN GARCÍA, op. cit., p. 271. Sin embargo, y como bien lo señala esta autora, hay caos en los que no es posible, aplicar la técnica o la ciencia para medir determinado impacto ambiental, pero existe la necesidad de contrarrestar los efectos de las conductas nocivas. Otras de las cuestiones importantes a resolver por el legislador es conveniencia de decantarse por un tipo de impuestos permanentes o eventuales, lo que dependerá de la naturaleza de la conducta nociva.

La internalización de los costes por los daños ambientales es clara en el caso de las tasas y las contribuciones especiales, ya que su finalidad es repartir entre los contaminadores el coste de los servicios ambientales. En el caso del impuesto, la internalización de los costes no se ve de manera directa, ya que la finalidad ambiental se cumple a través de la motivación de una conducta más acorde con la protección ambiental, se busca incentivar al contaminador hacia el logro de un fin extrafiscal²³⁶.

La protección del medio ambiente es el porqué del tributo ambiental, por ello consideramos que la internalización de los costes es básica para conducir hacia ese fin, pues es esa internalización la que hace cambiar la conducta del contaminador; sin embargo, la estructura de las normas no debe permitir que quien pueda pagar contamine, por lo que el tributo debe estar estructurado en forma tal que incentive al contaminador hacia una conducta más limpia, por estas razones consideramos que la internalización de los costes y los incentivos deben procurar estar ligados para que el tributo ambiental pueda conseguir su objetivo²³⁷.

El hecho de que los particulares vean cada vez con mejores ojos la protección del medio ambiente y que el común de las personas tenga por propios ciertos valores ecológicos, constituye una fácil vía para que las administraciones consigan nuevos ingresos por medio de mecanismos tributarios “vestidos de verde”²³⁸.

Teniendo en cuenta que los impuestos ambientales deben tener como fin la protección de medio ambiente, calificamos como falsos tributos ambientales

²³⁶ DE MIGUEL PERALES, op. cit., p. 334 y ss.

²³⁷ DE MIGUEL PERALES, op. cit., p. 335.

²³⁸ MENÉNDEZ MORENO. A., op. cit. P. 179.

aquellos que se presentan al contribuyente como ecológicos, cuando su fundamento es estrictamente recaudatorio y, su fin se aparta de la protección ambiental, como en el caso que se explica a continuación²³⁹.

a) La temporalidad de los tributos ambientales

Si se cumple el objetivo por el que se creó el tributo este debe desaparecer. Se puede introducir como incentivo hasta que se produzca una regulación de prohibición o mandato. Se busca alcanzar estándares de contaminación más aceptable, admitiendo a su vez el hecho de permitir un desarrollo sostenible. Para niveles de contaminación intolerable se deben introducir prohibiciones²⁴⁰.

El tributo debe procurar un cambio en la conducta del sujeto contaminador esto se hace posible si el legislador al momento de crear el tributo ha hecho un estudio exhaustivo de cada uno de los elementos propios de la estructura del instrumento fiscal, y los ha dirigido hacia el fin de protección del medio ambiente por medio de una nueva forma de actuar del contaminador²⁴¹.

En el caso de las tasas ambientales esta función incentivadora es palpable, ya que el sujeto pasivo paga por el uso de un bien o servicio ambiental y asume su costo, conociendo que el monto de la tasa varía según lo haga su conducta. Si nos referimos a los elementos ambientales que se integran a los impuestos recaudatorios vemos cómo la función incentivadora es tangible, ya que usualmente la realización de conductas protectoras con el medio

²³⁹ SAINZ DE BUJANDA, F., Sistema de derecho financiero, Introducción...cit., p. 23 y ss.

²⁴⁰ La temporalidad viene determinada por la reparación o restauración de ambiente, que tiene por base el hecho imponible y la base imponible.

²⁴¹ Para lo que se requiere como se ha venido matizando, que exista una evaluación ambiental, y un estudio ambiental, que determina la conducta nociva, y el daño causado y su cuantificación tributaria.

ambiente refleja para el contribuyente una reducción en el pago, lo que le inclina a encaminar su actuación hacia las acciones protectoras²⁴².

²⁴² Entre más limpia es la conducta menor será la imposición, y entre mas contaminadora será mayor el tributo a pagar.

CAPITULO IV

LA FISCALIDAD AMBIENTAL DIRECTA E INDIRECTA

4.- PLANTEAMIENTO DE LA CUESTIÓN

Una vez revisados los aspectos constitucionales y legales de la fiscalidad ambiental, así como el marco de la justicia ambiental en la que se encuentra inmersa, y los principios que la rigen, estamos en condiciones para hacer un esbozo, acerca del contenido sobre las categorías tributarias, que hacen posible la realización concreta de la recaudación, que además es inhibidora de la contaminación ambiental²⁴³, nos referimos a los tributos en especial, a los motores específicos con que cuenta la fiscalidad tributaria, para poder incidir de forma directa en la propias entrañas del mercado, a efecto de lograr un cambio real y objetivo, de depredador a un sistema respetuosos de la ecología²⁴⁴.

Sólo entendiendo la mecánica del mercado actual, y su impacto ecológico podemos llegar ha entender de forma segura que los tributos ambientales, son la herramienta más eficaz en la protección de ambiental, tal como lo

²⁴³ BRAÑES. R., Manual de Derecho ambiental, 2ª ed., Fundación Mexicana para la educación Ambiental, 2000, p. 210, y; VILLAR EZCURRA., Desarrollo sostenible y tributos ambientales, disponible en la pagina web: <http://:dea.uch.ceu.es/portals/8/articulos/05villar.pdf>, visita realizada el día 28/07/09, p. 123.

²⁴⁴ DE PRADA GARCÍA., A., "Aspectos filosóficos de la problemática ambiental", en AA.VV., La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2002, p. 17 y ss. es autor observa que un cambio de aptitud y actitud hacia el entorno ambiental, que implique una verdadera consciencia ecológica, y ello requiere de conocimientos y de una gran capacidad de información del Estado hacia todos los habitantes del territorio. Pero la consciencia ambiental no es algo que ya existe, sino solamente una pre-consciencia, pues, todavía llegamos a pensar que el ambiente y nosotros somos dos cosas distintas, y sin embargo, el hombre está inmerso en el ambiente y no puede salir de él, sin detrimento de su vida, de tal manera que somos uno con el sistema ecológico, y hasta que ello no se llegue a comprende a cabalidad, seguiremos afectando al ambiente como si se tratará de una casa extraña a nosotros.

razona DE PRADA GARCÍA²⁴⁵. Y es que el mercado actual tiene una lógica productora, que se basa en una sociedad de consumo, y por ello es un sistema voraz, cuyas repercusiones se observan a nivel ambiental. Con el fin de saciar a los consumidores, no se ha reparado por los agentes económicos, en la fragilidad del ambiente, no obstante, que su deterioro es un hecho innegable, y que la economía ya se había percatado de ello hace ya mucho tiempo²⁴⁶.

Podemos decir, que los tributos ambientales llegan a las fibras más sensibles del sistema económico, por ello su impacto es muy incisivo, y tiene una posibilidad muy real y objetiva de poder revolucionar las células del mercado, para convertirlo en un factor de protección ambiental, con el cambio del sentido y de las actividades económicas²⁴⁷. Y ello, sobre la base de la equiparación de los costes privados de producción con los costes ambientales ocasionada, optimizando de esa forma la oferta y la demanda de los bienes extraído de la ecología²⁴⁸.

Los impuestos fiscales logran que los agentes fiscales paguen los efectos negativos, que causan en el proceso de extracción de los bienes del ambiente²⁴⁹. Así es que comienza a incluirse en los actos específicos de comercio la idea la justicia ambiental, dotándose de un sentido diametralmente puesto, al que de ordinario han tenido. Lo que constituye el

²⁴⁵ DE PRADA GARCÍA, A., "Aspectos filosóficos de la problemática ambiental", op. cit., 24.

²⁴⁶ YÁBAR STERLING. A., "La temática ambiental en las doctrinas económicas del siglo XX", cit. pp. 42 y ss.

²⁴⁷ BAENA AGUILAR. Á., "Los impuestos como categoría tributaria de protección ambiental", en AA.VV., La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2002, pp. 185 y ss.

²⁴⁸ YÁBAR STERLING. A., "Justificación teórica-económica de la aplicación de impuestos para luchar contra la contaminación", en AA.VV., La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2002, p. 155 y ss.

²⁴⁹ YÁBAR STERLING. A., "Justificación teórica-económica de la aplicación de impuestos para luchar contra la contaminación", op. cit., 157.

punto de partida de la ideación tributaria concreta, aún en desarrollo debido a los problemas que debe enfrentar, y de allí es que a la par de la configuración de la fiscalidad ambiental se propongan otras soluciones, que se conciben incluso en detrimento de los tributos verdes²⁵⁰.

En torno a la configuración de los tributos en particular, podemos decir que la fiscalidad ambiental aun está en pleno desarrollo. De tal manera, que lo a continuación sólo es un esbozo sin ánimo de profundizar como se debe en el estado de la cuestión, pues se requiere una investigación más profundo sobre este aspecto, sin embargo, se revelan los rasgos más sobresalientes de cada una de las categorías tributarias, esto es: de los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales de carácter ambiental²⁵¹.

4.1.- LA FISCALIDAD AMBIENTAL DIRECTA

Los tributos ambientales han de ser entendidos de diferente forma que los tributos ordinarios del Estado. En principio hay que atender a su clasificación más general de los mismos, diferenciando entre “tributos sobre emisiones” y “tributos sobre productos”²⁵². Los primeros también se conocen como tributos de “ordenación” o “puros”, y estos tributos gravan de forma directa las conductas que emiten cargas contaminantes al medio, utilizando un método de deducción directa de la base imponible. En base a ello, la determinación

²⁵⁰: YÁBAR STERLING. A., “La polémica entre el control de la contaminación ambiental, vía precios y control vía cantidades”, en AA.VV., La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2002, pp. 172 y ss.

²⁵¹ CARDONA GONZALEZ. A. H., “La responsabilidad fiscal derivada por daño ambiental”, en AA.VV., Responsabilidad por daños al medio ambiente, 1ª ed., Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 2000, pp. 89 y ss.

²⁵² Sobre la clasificación de los tributos ambientales vid. con mayor detalle a: YÁBAR STERLING. A., “Instrumentos de jurídico-públicos de protección del medio ambiente. Enumeración y caracterización de los mismos”, en AA.VV., La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2002, p. 127 y ss.

del hecho generador y de la base imponible sólo es posible realizarla por medio de técnicas y ciencias que nada tienen que ver con el derecho y con la economía, pero sí se requiere de la intervención de peritos en la materia. Los tributos de ordenación reflejarán su máxima efectividad y finalidad cuando el Estado recaude 0.00 dólares, pues, ello implicará que ya no se está contaminando el ambiente²⁵³.

Los tributos sobre productos son aquellos que gravan la producción o el consumo de determinados productos, que generan un efecto negativo en el medio ambiente²⁵⁴. Estos tributos tienen un menor sentimiento de protección ambiental, ya que el medio se afecta negativamente, aunque, haya un pago de por medio. Estos tienen un método indirecto en el cálculo de la base imponible, toda vez que gravan el consumo de ciertos bienes, materias primas, intermedias o acabadas²⁵⁵.

Otros tributos ambientales de carácter directo son los tributos que se establecen en virtud de un problema ambiental, cuya solución por medio del dispositivo de gravamen tiene una localización territorial determinada²⁵⁶. Así hay tributos globales, cuando el problema ambiental que tienen por contenido, se encuentra en el planeta entero; los tributos regionales, son los que se imponen con base a un problema, que afecta a cierto número de Estados. Por último están los tributos ambientales internos, que son los que

²⁵³ ALARCÓN GARCÍA, op. cit., p. 270. De este aspecto complejo de estos tributos de emisiones, es que surgen los problemas de adaptación al sistema convencional de tributación estatal, al ser de muy difícil deducción por las autoridades fiscales.

²⁵⁴ CARDONA GONZÁLEZ. A. H., "La responsabilidad fiscal derivada por daño ambiental", cit., p. 99.

²⁵⁵ ALARCÓN GARCÍA, op. cit., p. 267. No obstante, este tipo de impuestos tienen una configuración más sencilla, se hace más viable su aplicación por las autoridades, y poseen mayor capacidad recaudatoria, que los tributos sobre emisiones. Por ello es que han tenido un mayor desarrollo que los tributos ambientales puros.

²⁵⁶ VILLAR EZCURRA., Desarrollo sostenible y tributos ambientales, cit., p. 127.

apalean problemas ambientales que se encuentran dentro de las fronteras de cada país, y estos a su vez se dividen en nacionales, departamentales, municipales y locales²⁵⁷.

A. LOS IMPUESTOS AMBIENTALES

El impuesto como tributo contributivo por excelencia, no presenta contraprestación administrativa alguna²⁵⁸. Los impuestos se pagan en virtud del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada ciudadano²⁵⁹.

El impuesto es un acto que implica la imposición de un deber tributario para un fin que pretende satisfacer el interés general, y este deber es señalado unilateralmente por la autoridad del Estado y el obligado no señala el destino del tributo, sino que su acto se limita a una sujeción a la autoridad que lo representa mediatamente a él, de suerte que el fin, de una u otra forma, no sólo es preestablecido por la expresión de la voluntad general, sino que vincula al contribuyente, en cuanto éste se beneficia del bien común que persigue toda la política tributaria. La definición de impuesto desde el punto

²⁵⁷ ALARCÓN GARCÍA, op. cit., p. 270.

²⁵⁸ El Artículo 13 del CT define impuesto, así: "Impuesto es el tributo exigido sin contraprestación, cuyo hecho generador está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo". Habría que matizar en virtud de este pincelazo legislativo de impuesto, la caracterización de los impuestos verdes.

²⁵⁹ VILLAR EZCURRA., Desarrollo sostenible y tributos ambientales, cit., p. 123 y ss. Con ello, los impuestos resuelven uno de los problemas de los tributos basados en el principio quien contamina paga, pues, en ellos no es imprescindible que haya una correspondencia de los capitales recaudados con motivo de cierto problema ambiental, con la inversión pública ambiental correspondiente. Y esto si seguimos el lineamiento general contenido en el Art 13 CT, el que establece la ausencia de contraprestación, y al final no es que no haya una contraprestación sino que la misma es indeterminada, pero determinable.

de vista general, nos sirve para examinar las peculiaridades de lo que llamaremos impuesto ambiental²⁶⁰.

Como se examinó en el capítulo anterior, los impuestos ambientales son impuestos extrafiscales, y su estructura generalmente no responde al principio de capacidad económica. El uso de este tipo de impuestos se admite por la jurisprudencia española, italiana y alemana, siempre y cuando el fin que persiga el impuesto tenga carácter constitucional y los derechos de los ciudadanos no sufran quebranto²⁶¹.

Para que un impuesto pueda calificarse de ambiental es necesario que su estructura contemple la protección ambiental como fin, y en éste no representa ningún papel el destino de la recaudación; de la misma forma, un impuesto ordinario no se transforma en ambiental por el hecho que su recaudación afecte a la protección del medio ambiente. Los impuestos ecológicos son gravámenes de ordenación y política pública de protección del entorno natural, son impuestos extrafiscales, sin que esto sea óbice para que el impuesto pierda su naturaleza recaudatoria y pueda proporcionar ingresos abundantes y estables²⁶².

Las opiniones sobre la eficiencia del impuesto como instrumento de protección ambiental no son unánimes, así TULLIO ROSEMBUJ considera que “el tributo ambiental por excelencia es el impuesto porque identifica a la

²⁶⁰ DE MIGUEL PERALES, op. cit., p. 434 y ss.

²⁶¹ HERRERA MOLINA, op. cit., p. 61.

²⁶² CARDONA GONZÁLEZ. A. H., “La responsabilidad fiscal derivada por daño ambiental”, cit., p.103. El fin extrafiscal que persigue el tributo ecológico, no algo que sea tan fácil explicar y de definir, por la razón de que hay un conjunto de condiciones a tomar en cuenta, pues, decir que hay un objetivo extrafiscal, la inversión del capital por los tributos verdes recaudados debe estar afecto, a la corrección ambiental que producen los las actividades de producción y consumo económico, de lo contrario el fin fiscal ordinario es una condición que persiste en los tributos.

perfección la globalidad que requiere una intervención colectiva que afecta a todos los ciudadanos; no menos importante, conlleva la correspondencia de la asignación de recursos a la finalidad ambiental en razón de la 'indispensable' solidaridad colectiva"²⁶³. SUSANA BOKOBO, por su parte, opina que las obligaciones ambientales no tienen la posibilidad de ser gravadas mediante impuestos, pues estos suponen una intervención en las economías privadas, que deben ser utilizadas para la financiación de los deberes públicos generales²⁶⁴.

Opinamos que el impuesto es un mecanismo de ordenación que permite al Estado la obtención de fines extrafiscales y, al mismo tiempo la recaudación de ingresos para cubrir los gastos estatales, el impuesto ambiental debe ser visto más como una herramienta para conseguir fines extrafiscales que como un medio de financiar dichos gastos, esto debido principalmente a su naturaleza jurídica que implica la prohibición de destinación específica²⁶⁵. El impuesto ambiental debe permitir un desarrollo sostenible, buscando fomentar la eficiencia ambiental, la producción limpia y las conductas ambientalmente correctas²⁶⁶.

B. LAS TASAS AMBIENTALES

Las tasas son el pago o retribución que se le hace a un ente público por un servicio público prestado. Esta definición casi unánime de los autores de fin de siglo, es matizada por algunos autores contemporáneos entendiéndose por tasa como una contraprestación voluntaria, satisfecha a la administración

²⁶³ ROSEMBUJ. T., op. cit., p. 130 y ss.

²⁶⁴ BOKOBO MOICHE, S., *Gravámenes e incentivos fiscales ambientales*, Civitas, Madrid, 2000, p. 238.

²⁶⁵ DE MIGUEL PERALES, op. cit., pp. 434 y ss.

²⁶⁶ DE MIGUEL PERALES, op. cit., p. 436.

estatal por un agente particular, cuyo importe es igual o inferior al coste, determinado con base en su capacidad económica, por una actividad o servicio público divisible²⁶⁷.

Las tasas son instrumentos fiscales eficientes en la búsqueda de la internalización de los costes ambientales, ya que permiten de algún modo al contaminador “manejar” su monto, ya que si el sujeto pasivo de la tasa invierte en tecnología limpia que reduzca sus límites de contaminación²⁶⁸, podrá reducir de igual manera el coste que implica la tasa, y en el mejor de los casos liberarse de ella. Esa disminución en el monto de la tarifa o su desaparición harían con fluir el objetivo de protección del medio ambiente de la administración con el objetivo de reducción de costes del contaminador²⁶⁹.

a) Tipos de tasas ambientales

Entre las tasas ambientales se encuentran aquellas que se originan por la prestación de un servicio público ambiental. El presupuesto de hecho de este tipo de tasas se basa en la prestación de un determinado servicio público con implicaciones ecológicas. Una tasa por la prestación de un servicio relacionado con la protección del medio ambiente carece en la mayoría de los casos de función incentivadora, debido a que el coste del servicio es igual e incluso menor que lo que podría costar al particular si tomase otra vía, por lo que le es indiferente dejar de contaminar o disminuir el nivel de

²⁶⁷ VILLAR EZCURRA., Desarrollo sostenible y tributos ambientales, cit., p. 124. Las tasas llevan implícitas la idea de inmediatez, toda vez que el gravamen se ve reflejado en una inversión concreta de Estado, correlacionada con la recaudación.

²⁶⁸ BRAÑES. R., Manual de Derecho ambiental, cit., pp. 210 y 211.

²⁶⁹ DE MIGUEL PERALES, op. cit., p. 435. Es de tener en cuenta que el criterio de la internacionalización de los costes ambientales, es el que permite percibir la naturaleza verde de la tasa. Así una tasa ambiental tiene perfectamente identificados en su importe el coste de los beneficios privados y el coste del efectivo deterioro ambiental, que tiene que soportar la colectividad entera.

contaminación²⁷⁰, por esta razón la tasa debe incluir los costes de protección y conservación del recurso protegido y, de esta manera cumplir una función incentivadora²⁷¹.

La tasa debe tener un carácter progresivo y diferenciado, así por ejemplo, la retirada de residuos se somete a una tarifa “progresiva” en función del volumen consumido o producido²⁷². Por ejemplo, la tasa por desechos de basura se puede cobrar por medio de etiquetas diferenciadas que pueden ser pegadas a cada bolsa; si la bolsa no tiene el adhesivo, la basura no se recoge; esto incita a las personas a hacer una recogida selectiva de sus desechos, eliminando solamente aquello que no se puede llevar a un punto de reciclaje; de esta forma¹²⁹se¹²⁹incentiva el reciclaje y se fomenta la compactación de los residuos orgánicos²⁷³.

También están las tasas ambientales por utilización del dominio público. En estas el Estado tiene la potestad deber de exigir tributos por la utilización de los bienes ambientales, para llevar a cabo, con las sumas recaudadas, las

²⁷⁰ VILLAR EZCURRA., Desarrollo sostenible y tributos ambientales, cit., p. 124 y ss. En las tasas a diferencia de lo que sucede en los impuestos, es necesario que hay una correspondencia clara entre los capitales recaudados, con la respectiva inversión ambiental correctora del deterioro ambiental ocasionado por la acción económica gravada que lo ha causado. Solo de este modo sería posible legitimar la aplicación de las tasas ambientales, pues, de lo contrario se trataría de una tasa sin fundamento alguno y por ende, sería evidentemente inconstitucional.

²⁷¹ La tasa es un tributo verde que se causa cuando se realiza la acción contaminante, sin embargo, se perfilan otros mecanismos económicos, como lo es la fianza para mitigar una acción nociva concreta, tal como lo entiende: RUIZ-RICO RUIZ. G., El Derecho constitucional al medio ambiente. Dimensión jurisdiccional, Tiran lo Blanch, Valencia, 2000, pp. 274 y ss.

²⁷² PASTORINO. L. F. El daño al ambiente, 1ª ed., LexisNexis, Buenos Aires, 2005, p. 353.

²⁷³ Hay muchas medidas que se pueden implementar para lograr un efectivo sistema de tributación ambiental, pero es sumamente necesario contar con la consciencia de la sociedad para que las medidas sean lo más efectivas posibles, si la sociedad no es concientizada acerca del respeto al medio ambiente, y no se le inculca patrones de conducta diferentes, la contaminación continuará de forma progresiva, hasta llegar a un punto en el que será imposible llevar a cabo, acciones de mejora o restauración por muy efectivo que sea el sistema de fiscalidad ambiental que se implemente.

tareas que la protección ambiental requiera²⁷⁴. Son ejemplo de este tipo de tasas los cánones por ocupación o utilización del dominio público marítimo terrestre. El hecho imponible en este tipo de tasas es, además de la utilización, la degradación que el uso de los bienes ambientales sufre. El gran problema de las tasas por utilización o aprovechamiento del dominio público es el método de cuantificación que las mismas tienen fijado por ley²⁷⁵.

Hay tasas ambientales por la realización de actos administrativos. En estas los actos administrativos a los que se aplican este tipo de tasas son los relacionados con la expedición de autorizaciones o licencias. Existen otro tipo de tasas ambientales que son contribuciones especiales con finalidad ambiental. Las contribuciones especiales con finalidad ambiental son obligaciones pecuniarias que se pagan a un ente público y, tienen fundamento en la capacidad económica del sujeto pasivo, la cual se concreta ya sea en el beneficio que se obtiene en términos de valoración por la instalación o ampliación de un servicio público ambiental o, por la realización de una obra pública de carácter ambiental. El hecho imponible de las contribuciones especiales ecológicas será el beneficio obtenido por obras, como pueden ser las plantas depuradoras de agua²⁷⁶.

Para estar frente a una contribución especial se requiere que con ocasión de la ejecución de una obra se produzca una ventaja particular frente a los demás residentes de la localidad; téngase presente que la doctrina no es

²⁷⁴ BRAÑES. R., Manual de Derecho ambiental, cit., p. 210.

²⁷⁵ DE MIGUEL PERALES, op. cit., p. 437. En efecto todavía existe un problema colosal en torno a la reducción del deterioro ambiental a términos monetarios, porque en realidad se debe de tomar en cuenta si lo que se recauda en verdad puede reparar el problema ambiental concreto causado, y qué tal si se generan efectos ecológicos irreversibles, en este caso el fundamento de los tributos se desploma sin más, ya que en verdad, no ha surtido ninguna consecuencia en pro del sistema ecológico.

²⁷⁶ ROSEMBUJ. T., op. cit., p. 137 y ss.

pacífica en lo que respecta a si el beneficio ha de ser especial o no, en relación con los demás individuos de la población²⁷⁷.

4.2.- LA FISCALIDAD AMBIENTAL INDIRECTA

La fiscalidad ambiental indirecta, es aquel fenómeno tributario mediante el que, partiendo del sistema de tipologías tributarias, en un sistema jurídico determinado, se agregan razones ambientales al funcionamiento de los tributos con el objeto de evitar en la medida de lo posible, conductas nocivas al ambiente. Por ello sólo comprenden una matización fiscal de los tributos existente, a la que ALARCÓN GARCÍA llama “yuxtaposición”²⁷⁸.

La finalidad extrafiscal es lo que permite encausar estos tributos dentro del sistema tributario ambiental, pues, en principio los tributos originales, nada tienen que ver con la protección jurídica del ambiente. Y ello porque la finalidad extrafiscal, hace hilvanar al tributo existente con la ejecución de la justicia ambiental. Pero una cuestión bien importante acerca de este tipo de tributación ambiental, es que si bien no pretende una revulsión o cambio total de las estructuras económicas actuales, no cabe duda que representan, en

²⁷⁷ DE LA CÁMARA, P. C., Análisis comparativo del sistema italiano y español del uso de contribuciones especiales para financiar la ejecución de obras hidráulicas medioambientales, *Fiscalidad Ambiental*, Barcelona, 1998, pp. 225 y ss. Y con mayor profundidad sobre las contribuciones especiales ecológicas consultar a: CHICO P., “Un apunte sobre la naturaleza jurídica y la valoración constitucional de las contribuciones especiales medioambientales”, en AA.VV., *La protección fiscal del medio ambiente, aspectos económicos y jurídicos*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2002, pp. 237 y ss.

²⁷⁸ ALARCÓN GARCÍA, op. cit., p. 274. Pero siguiendo el criterio de la internacionalización de los costes ambientales, podemos decir, que la inversión del capital recaudado por la contribución especial, debe invertirse exactamente, en el ecosistema que fue afectado para que se pudiera producir tal tributo, no es un impuesto el que está en juego, sino precisamente un gravamen especial, cuya inversión recaudatoria también deber ser especial para poder ser legitimada.

cierta medida el advenimiento de un sistema de tributación directamente ambiental²⁷⁹.

La doctrina distingue entre impuestos ambientales en sentido amplio, que son aquellos que en su estructura contienen elementos que benefician al medio ambiente, los impuestos ambientales en sentido estricto, abarcando esta clase a los tributos incentivadores y los tributos afectados a finalidades ambientales. Los mecanismos fiscales clásicos para la implementación de tributos ambientales son los impuestos, tasas y contribuciones especiales²⁸⁰.

4.3.- BALANCE FINAL

El tema de la fiscalidad ambiental, si bien, se encuentra todavía en sus primeras fases de desarrollo, ya se perfila como un tema bastante complejo, debido a la naturaleza nada simple de las diversas partes que componen al ambiente²⁸¹. No obstante, la inclusión de la tributación ya es una realidad jurídica, que poco a poco, terminará por irradiar el sentimiento ecológico establecido por la Constitución. Aunque la cuestión se complica, si se toma

²⁷⁹ ALARCÓN GARCÍA, op. cit., pp. 274 y 275. En efecto, el sistema de fiscalidad ambiental que se comienza a implementar en la mayoría de países, e incluso a nivel internacional, a parte de la tarea inhibidora de la contaminación que está llamada a realizar, constituye el germen de un sistema tributario que ha de desplazar al existente, y será cuando todo el mecanismo de recaudación redistribuya equitativamente las riquezas producidas por la explotación sostenida del ambiente, entonces se podrá decir que, que el sistema ecológico global, es el núcleo a partir del cual está ideado el sistema de mercado. No está de más decir, que un sistema fiscal eminentemente ambiental, como se basa en un mercado perfecto, en donde todos los costes internos y externos que produce la actividad económica, son calculados e incluidos en los precios, generara la existencia de un mercado perfecto, propicio para el pleno desarrollo del hombre en la sociedad. Pero para que la fiscalidad ambiental llegue hasta ese periodo falta que perfeccionar cada una de las categorías que la componen, lo que desde luego ha de ser conforme a los conocimientos científicos entrampados al Derecho ambiental, el recorrido a penas va iniciando, pero con el sólo planteamiento de las cuestiones, la identificación de los problemas y las propuestas de soluciones, podemos decir que se ha avanzado bastante.

²⁸⁰ ROSEMBUJ. T., op. cit., p. 137 y ss.

²⁸¹ BRAÑES. R., Manual de Derecho ambiental, cit., p. 210.

en cuenta que no se busca el aniquilamiento de las relaciones de producción económica, sino sólo su conversión a procesos limpios²⁸².

La fiscalidad ambiental indirecta constituye el fenómeno jurídico encargado de llevar a cabo el soporte adecuado para poder implementar con rigor la fiscalidad directa. La tributación indirecta por tanto constituye el entronque hacia la implementación plena de la justicia ecológica cuyo beneficio se observa, en que parte de las tipologías tributarias ya existentes en el ordenamiento jurídico, de tal manera que son herramientas actuales e inmediatas para concretar en cierta medida los efectos irradiantes derivados del artículo 117 Cn²⁸³.

Las categorías tributarias indirectas como normas jurídicas de transvase tienen una eficacia limitada en la protección del ambiente, pues, al implicar una yuxtaposición en la que se cambia el contenido sensible de los tributos o la razón de ser, heredan al mismo tiempo las ideas de eficacia recaudadora con fines generales del Derecho Tributario común; sin embargo, la inmediatez de su utilización permite empezar a transformar el sistema jurídico tributario, hasta un estadio en el que la implementación de la fiscalidad directa sea totalmente posible²⁸⁴.

²⁸² CARDONA GONZÁLEZ. A. H., "La responsabilidad fiscal derivada por daño ambiental", cit., p. 94.

²⁸³ Sobre el traslape de las ideas ambientales en los tributos vid. con más agudeza a: HERRERA MOLINA. P. M., "Elementos cuantitativos", en AA.VV., La protección fiscal del medio ambiente, aspectos económicos y jurídicos, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2002, pp. 264 y ss.

²⁸⁴ DE ROSSELLO MORENO. C., "gestión de los tributos ambientales", en AA.VV., La protección fiscal del medio ambiente, aspectos económicos y jurídicos, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2002, pp. 272 y ss. Como bien apunta este autor, requiere de la implementación de un administración especializada en la aplicación de las categorías ambientales, y ello para brindar de mayor eficacia el sistema de recaudación tributaria ambiental.

No cabe duda que la fiscalidad directa es el mecanismo más idóneo en el Derecho Tributario que cumple con las exigencias de justicia ecológica derivadas del artículo 117 Cn., y ello es por una razón básica pues la regulación jurídica de las tipologías de gravamen recaen directamente sobre las conductas que afectan de forma inmediata al medio y de ahí la eficacia y eficiencia para reducir desde las ideas de desincentivación fiscal, los impactos ambientales de carácter negativo proyectándose en un tratamiento directo de las conductas económicas problemáticas²⁸⁵.

No obstante, el incipiente desarrollo de la fiscalidad ambiental directa se perfila actualmente como un instrumento a través del cual, será posible concretar una transformación y reconversión de los procesos económicos a procesos más tecnificados y conformes con el respeto al medio ambiente, teniendo como punto de equilibrio la utilización racional de los recursos, con el fin último de lograr un desarrollo sostenible, realizando así la paradigmática y fundamental justicia ambiental²⁸⁶.

²⁸⁵ Los tributos fiscales se relacionan con la reparación in natura, aunque no lo reconozca expresamente: COSTA. F. y otros: Derecho y reparación de daños. Tendencia jurisprudencial anotada y sistematizada. Daño al medio ambiente y al sistema ecológico. Responsabilidad civil, administrativa y penal, Universidad, Buenos Aires, 2001, pp. 60 y ss.

²⁸⁶ BRAÑES. R., Manual de Derecho ambiental, cit., pp. 210 y ss.

CAPITULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

5.1 CONCLUSIONES

El ser humano es parte esencial del ambiente, formando parte del mismo, de lo que podemos colegir que la protección del medio ambiente, implica también la protección del hombre y de sus condiciones de vida. Pero para que el ambiente sea efectivamente protegido se requiere que en la actualidad, la población en general tenga una conciencia ambiental bien desarrollada, y ello implica, conocer la mecánica actual de la contaminación a escala global, sus resultados concretos, y cómo es que por medio del Derecho ambiental se puede mitigar en gran medida, la catástrofe mundial que ha causado el hombre.

Los mecanismos esenciales que ha planteado la doctrina ambiental moderna giran en torno a la forma en que inciden en la protección ambiental. Así los instrumentos de protección directa, se basan en el establecimiento de conductas a partir de mandatos y prohibiciones inmediatas, ya sean civiles, administrativas, penales, entre otras. En cambio los mecanismos de protección económica, atienden la naturaleza mercantil de los fenómenos contaminantes, de tal manera que inhiben a los agentes de realizar acciones dañinas al ambiente, por medio de la imposición de importes económicos. La perfecta conjugación de las diversas clases de mecanismos de protección ambiental, brindan una respuesta más extensa y satisfactoria para contrarrestar el efecto contaminador.

La fiscalidad se rige por los principios generales del Derecho ambiental como el principio proteccionista, el principio conservacionista y el

de mejoramiento del entorno ambiental, los que establecen los objetivos últimos de la fiscalidad ecológica. No obstante, los principios que de forma especial determinan la mecánica específica de la fiscalidad ambiental, son el principio de justicia ecológica y el principio quien contamina paga. Y esto porque, permiten dotar de contenido y eficacia la naturaleza de los tributos, y permiten incidir en los procesos humanos que de forma constante y especial atentan contra el ambiente, esto es: la actividad económica.

El principio de justicia ecológica determina una efectiva retribución de todos los costes que se generan en los procesos económicos de producción y consumo. Pero es el principio quien contamina paga, el que a través de su flexibilidad, progresividad y carácter diferenciado, permite que se concrete de manera particular la justicia ambiental. Sin embargo, los problemas a que se enfrenta el principio no son nada baladí de resolver, y se requiere de conocimientos científicos para una adecuada solución de los problemas ambientales, ya que del concreto contenido del principio quien contamina paga, depende la funcionalización y eficacia de cada una de las categorías de tributos ambientales, ya sean de tributación directa o indirecta.

La fiscalidad ambiental, se articula mediante los impuestos, tasas y contribuciones especiales para poder lograr los objetivos de protección ambientales, trazados en la Constitución. Sin embargo, aunque se utilizan las mismas categorías del Derecho fiscal común, hay una escisión de fondo que no permite equiparlas, y es que los tributos ambientales tienen como fin específico, recaudar fondos de conductas nocivas, para corregir el deterioro del medio ambiente. En tanto que los tributos comunes están efectos a la viabilización del funcionamiento de todas las actividades del Estado que permiten el desarrollo individual y social de las personas.

Para que los impuestos puedan ser tildados de “verdes” deben de cumplir el fin ecológico al que están afectos, no es necesario que haya una correspondencia concreta con la reparación de las conductas anti-ambientales particulares de las cuales se ha recaudado, pero si es importante que se verifique la inversión en pro de la ecología. Es por ello, que es menester que se establezca un sistema de control identificador con el fin de justificar los gastos e inversiones ecológicas realizadas, es más el importe percibido por los impuestos debería de tener su propia tesorería con el fin de evitar arbitrariedad y la pérdida de legitimidad de la fiscalización ambiental.

Las tasas y contribuciones para que se puedan legitimar su carácter ambiental, se deben verificar la correspondencia entre la recaudación del capital de las conductas contaminantes específicas, con las respectivas obras correctoras de la integridad ambiental, que aquellas acciones produjeron. De lo contrario se perdería de hecho su legitimación y carácter ambiental, y se convertirían en una suerte de impuesto, los que incluso no serían ambientales, y ello implica establecer un perfecto sistema de control del las cantidades percibidas en calidad de tasas ambientales.

Los métodos de estimación del importe de los tributos no son el producto de decisiones caprichosas, sino por el contrario, la aplicación de los métodos de estimación deben de corresponder con la realidad ambiental específica, que más se adecua a la naturaleza de la conducta anti-ambiental que ha de ser gravada, para lo que tiene gran importancia, la ordenación territorial, la evolución ambiental y las auditorias ambientales. Por ello es preciso realizar un estudio técnico y jurídico con el sólo fin de determinar el método de estimación que se ha de aplicar a cada caso concreto que se ha identificado como problemático al medio ambiente.

Los tributos ambientales indirectos tienen la capacidad para realizar el trasvase del actual sistema económico, hacia un mercado ambiental-económico, capaz de poder expresar los factores nocivos del sistema ecológico, en los costes de los precios y de los bienes, para poder invertir los capitales necesarios en la protección, conservación y mejoramiento del ambiente, haciendo un mercado productivo, duradero y efectivo. En una segunda fase son los tributos directos los que han de lograr el objetivo final que se ha trazado el Derecho ambiental, que es la erradicación de una contaminación irracional que no tiene reflejo alguno en el sistema económico actual, por lo que la complementariedad de ambas fiscalidades es sumamente necesaria.

5.2. RECOMENDACIONES

El ambiente ha sido objeto de protección intensa por parte de la comunidad internacional y, ello devine de considerar al medio como un bien jurídico de carácter universal, que le incumbe a la humanidad toda.-

Sólo una aplicación adecuada de la tributación ambiental asegura que los bienes ambientales presentes puedan ser disfrutados por las generaciones futuras, las cuales no pueden participar en el presente ni del disfrute ni de la regulación de los bienes ecológicos.

El desarrollo del Derecho ambiental tributario se presenta como una panacea actual que vive los inicios de su desarrollo, pero que promete ser la herramienta más eficaz en la lucha global contra la contaminación ambiental, y la razón es que abate el problema desde el talón de Aquiles del sistema actual de mercado, esto es, el elemento financiero, y por ende la capacidad de frenar las acciones contaminantes aparecen como una consecuencia lógica, es preciso seguir actualizando y acrecentando el contenido de esta nueva disciplina especial, como es el Derecho tributario ambiental, los beneficios si bien no es de esperarlos en periodo de tiempo inmediato, serán un hecho en un futuro próximo, y las futuras generaciones podrán gozar de los bienes ambientales que todavía se pueden rescatar, y en ello precisamente radica la importancia del trabajo que en lo sucesivo se desarrolla.

El Fin último de la Tributación Ambiental, no radica en la recaudación financiera por parte del Estado Salvadoreño, ya que para ello ya se cuenta con una política estatal concreta para cada caso, (aunque al final sí que se recaude, como es lógico) sino conservar el medio ambiente, mejorarlo,

protegerlo y prevenir que se dañe; incluso podríamos decir que tienen una evidente pretensión ética, un factor moral, siendo parte de una Política Medio Ambiental, a través de los llamados Impuestos Verdes utilizando una eficaz realización los Incentivos Fiscales Ambientales, el Eco etiquetado y el Premio Nacional del Medio Ambiente, para que las Personas Naturales o Jurídicas en la elaboración de sus productos utilicen productos que no dañen el Medio Ambiente y de no cumplir con dichas regulaciones aumentarles los tributos así de manera indirecta preferirán la protección del Medio Ambiente.

Lógicamente, como ocurre con todos los derechos, éstos tienen su correspondiente deber: nos impone a todos la obligación de preservar y respetar el medio ambiente.

Sugerir la integración en la legislación Tributaria – Ambiental de El Salvador en la creación de una nueva legislación que las integre entre sí:

- Ley de los Tributos Ambientales
- Ley de Incentivos Fiscales Ambientales.

BIBLIOGRAFÍA

ADAM MARTÍNEZ. F. G., **“Tributos ecológicos de las comunidades autónomas”**, trabajo disponible en <http://www.revistaestudiosregionales.com/pdfs/pdf420.pdf>.

ALARCÓN GARCÍA. G.: **“La Fiscalidad Ambiental”**, en AA.VV., *La Justicia ecológica y protección del medio ambiente*, coord.: Teresa Vicente Jiménez, Colección Estructuras y Procesos. Serie Derecho, Trotta, Madrid, 2002.

ÁLVAREZ, C., **“Lecciones del medio ambiente”**, 1ª ed., Lex Nova, Valladolid, 2005.

AMAYA NAVAS, O., **“Justicia ambiental”**. *Las acciones judiciales para la defensa del medio ambiente*, Universidad Externado de Colombia, 2001.

BAENA AGUILAR. Á., **“Los impuestos como categoría tributaria de protección ambiental”**, en AA.VV., *La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2002.

BALBOA DE PAZ, C., **“Sistema legal de protección al medio ambiente”**, *El consultor*, núm. 38, 1993.

BAYONA DE PEROGORDO, J. J., y SOLER ROCH, M. T., **“Derecho Financiero”**, 2º edición., V. I, Librería Compas, Alicante, 1989.

BENAVIDES ARIAS, J. **“El Calentamiento Global”**, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2004.

BETANCOR RODRÍGUEZ, A., **“Instituciones de derecho ambiental”**, La Ley, Madrid, 2001.

BOKOBO MOICHE, S. **“Gravámenes e incentivos fiscales ambientales”**, Civitas, Madrid, 2000

BOLAÑOS, F., **“El impacto biológico. Problema ambiental contemporáneo”**, Colección Posgrado, núm. 7, UNAM, México, 1990.

BORRERO MORO, C., **“La tributación ambiental en España”**, Madrid, Tecnos, 1999.

BRAÑES. R., **“Manual de Derecho ambiental”**, 2ª ed., Fundación Mexicana para la educación Ambiental, 2000.

BUSTAMANTE ALSINA, J., **“Derecho Ambiental”**: *Fundamentación y Normativa*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1995.

BUSTAMANTE LÓPEZ, D., **“Lecciones de Derecho Ambiental”**. 1ª ed., Civitas, Madrid, 2003.

CABANILLAS SANCHEZ, A., **“La reparación de los daños al medio ambiente”**, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1996.

CAFFERATTA, N. A., **“Daño Ambiental/Jurisprudencia”**, en *“Revista Jurídica La Ley”*, Año LXIII núm., 131, Buenos Aires, julio, 2003.

CALVO CACHORRO, M., **“Sanciones Medio Ambientales”**, Marcial Pons, Madrid, 1999.

CANO, G. J., **“Derecho Política y Administraciones Ambientales”**, Depalma, Buenos Aires, 1978.

CANOSA USERA. R.: **“Relevancia constitucional de lo ambiental”**, en AA.VV., *La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2002.

CARDONA GONZÁLEZ. A. H., **“La responsabilidad fiscal derivada por daño ambiental”**, en AA.VV., *Responsabilidad por daños al medio ambiente*, 1ª ed., Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 2000.

CASADO OLLERO, G., **“Los fines no tributarios de los tributos”**. *Comentarios a la ley general tributaria y líneas, para su reforma*, Centro de Estudios Fiscales, Madrid, 2000.

CASAS, S., **“Responsabilidad por Daños al Medio Ambiente”**, en AA. VV., *Lecturas sobre el Derecho al Medio Ambiente*, Universidad Externado de Colombia, T. III, Bogotá 2002.

CASTAÑÓN DEL VALLE, M., **“La responsabilidad administrativa ambiental”**, en AA.VV., *Responsabilidad ambiental*, Ecoiuris, Madrid, 2003.

CASTROVIEJO BOLÍVAR, M., **“Quien contamina paga”**. *Un paso decisivo en su aplicación con la directiva sobre responsabilidad ambiental*, en *“Revista Interdisciplinar de Gestión Ambiental”*, núm. 65, 2004.

CHICO P., **“Un apunte sobre la naturaleza jurídica y la valoración constitucional de las contribuciones especiales medioambientales”**, en AA.VV., *La protección fiscal del medio ambiente, aspectos económicos y jurídicos*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2002.

COSTA. F. y otros: **“Derecho y reparación de daños”**. *Tendencia jurisprudencial anotada y sistematizada. Daño al medio ambiente y al sistema ecológico. Responsabilidad civil, administrativa y penal*, Universidad, Buenos Aires, 2001.

D. ROSATTI. H., **“Derecho ambiental constitucional”**, Rubinzal-Culzoni, Buenos Aires, 2004, p. 49.

DA SILVA, J. A., **“Directo Ambiental Constitucional”**, Malheiros, Sao Paulo, 1997.

DE LA CÁMARA, P. C., **“Análisis comparativo del sistema italiano y español del uso de contribuciones especiales para financiar la ejecución de obras hidráulicas medioambientales”**, Fiscalidad Ambiental, Barcelona, 1998.

DE LA CUETARA MARTÍNEZ, J. M., **“Administración local y medio ambiente. Funciones medios y problemas”**, en “Revista de Estudios de Vida Local”, núm. 207, 1980.

DE MIGUEL PERALES, C., **“Derecho Español del Medio Ambiente”**, 2ª ed., Madrid, Civitas, 2002.

–mismo autor: **“Responsabilidad Civil por Daños al Medio Ambiente”**, Segunda Edición, Ed. Civitas, Madrid 1997.

DE ROSSELLO MORENO. C., **“gestión de los tributos ambientales”**, en AA.VV., *La protección fiscal del medio ambiente, aspectos económicos y jurídicos*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2002.

DE PRADA GARCÍA., A., **“Aspectos filosóficos de la problemática ambiental”**, en AA.VV., *La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2002.

DIEZ-PICAZO JIMENEZ, G., **“Responsabilidad civil ambiental”**, en AA.VV., *Responsabilidad ambiental: Penal, Civil y administrativa*, Ecoiuris, Madrid, 2003

ESPINOSA, J. A., **“Manual de derecho tributario”**, Primera Parte. 2ª ed., Advocatus, Córdoba, 2004.

FIGUEROA NERI. A., **“Tributos ambientales en México”**. Una revisión de su evolución y problemas, trabajo disponible en el sitio web: <http://chloe.dgsca.unam.mx/bmd/bolmex114/11402.pdf>.

GARCÍA BELSUNCE, H., y otros, **“Tratados de Tributación”**, T. I, Astrea, Buenos Aires, 2003.

GARRIDO CORDOBERA, L., **“Los daños colectivos y la reparación”**, Universidad, Buenos Aires, 1993.

GHERSHI. C. A, LOVEGE. G. Y WEINGARTEN. C., **“Daños al ecosistema y al medio ambiente”**, Astrea, Buenos Aires, 2004.

GIULIANI FONROUGE, C. M., **“Derecho Financiero”**, Tomo I, 9ª ed., La Ley, Buenos Aires, 2004.

GRACIA PACHÓN, P., **“Mecanismos Tributarios Para la Protección Ambiental”**, en AA.VV., *Lecturas sobre Derecho del Medio Ambiente*, T. III, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 2002.

GRAU CREUS. M., **“Política medioambiental: la formación de la agenda gubernamental en el Estado español”**, en AA. VV., *La Justicia ecológica y protección del medio ambiente*, coord.: Teresa Vicente Giménez, Trota, Madrid, 2002.

GOLDENBERG, I. H. Y CAFFERATTA, N. A., **“Daño Ambiental”**, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 2001.

GUTIÉRREZ NÁJERA. R., **“Introducción al estudio del derecho ambiental”**, 5ª ed., Porrúa, México D. F., 2003.

HERRERA MOLINA. P. H., **“El uso de beneficios fiscales para la protección del medio ambiente”**, en AA.VV., *“La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos”*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2002.

–mismo autor: **“Elementos cuantitativos”**, en AA.VV., *La protección fiscal del medio ambiente, aspectos económicos y jurídicos*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2002.

–mismo autor: **“Derecho Tributario Ambiental”**, Marcial Pons, Madrid, 2000.

HELSEN, A., **“Derecho Tributario”**, Marcial Pons, Barcelona, 2005.

INEGI, **“Estadísticas del medio ambiente”**, Tomo I, México, 2001.

JAQUENOD DE ZSÖGÖN. S., **“Iniciación al Derecho ambiental”**, Dykinson, Madrid, 1996.

JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, J., **“El tributo como instrumento de protección ambiental”**, Granada 1998.

JORDÁ CAPITAN, E., **“El derecho a un medio ambiente adecuado”**, Ed. Aranzadi, Madrid, 2001.

JORDANO FRAGA, J., **“La Protección del Derecho a un Medio Ambiente Adecuado”**, Ed. Bosch, Barcelona, 1995.

KAPLAN, M., **“La crisis ambiental: análisis y alternativas”**, en AA. VV., *Responsabilidad jurídica por el daño ambiental*, Universidad Autónoma de México-Petrolera Mexicana e instituto de Investigaciones Jurídicas, México DF., 1998.

LOPEZ RAMON, F., **“Derechos Fundamentales, subjetivos y colectivos al medio ambiente”**, “Revista Española de Derecho Administrativo”, Civitas, Madrid, 1997.

LOPERENA ROTA, D., **“El derecho al medio ambiente adecuado”**, Civitas, Madrid, 1996.

LÓPEZ GUZMÁN GUZMÁN. T.J., y LARA DE VICENTE. F., **“Efectos distributivos de los tributos ecológicos”**. *Apuntes metodológicos*, disponible en el sitio web<. http://www.cmq.edu.mx/documentos/Revista/revista19/LopezGuzman_est_voIv_num19_2005.pdf.

LOPEZ MENUDO, F., **“Planteamiento constitucional del medio ambiente. Distribución de competencias Estado-Comunidades Autónomas”**, en AA.VV, *Protección Administrativa del Medio Ambiente*, Cuadernos de Derecho Judicial, núm. 28, Madrid, 1994.

LOZANO CUTANDA, B., **“Manual de Derecho Administrativo Ambiental”**, 3ª ed., Dykinson, Madrid, 2003.

LUDEVID ANGLADA, M., **“El cambio global en el medio ambiente. Introducción a sus causas humanas”**, Alfaomega, México, 1998.

MADRIGAL CORDERO, P., **“Derecho Ambiental en Centro América”**, Escuela Judicial de Costa Rica, San José, 1995.

MARTINEZ DE VELASCO, H. J., **“La protección Jurisdiccional del medio ambiente”**, en AA.VV., *La protección administrativa del Medio Ambiente*, Cuadernos de Derecho Judicial, Madrid, 1994.

MARTINEZ GARCIA. G., **“Naturaleza jurídica del derecho constitucional al medio ambiente”**, en Congreso Ambiental de derecho ambiental. Valencia, Clima y Medio Ambiente, 1996.

MARTÍN MATEO, R., **“Tratado de Derecho Ambiental”**, Vol. 3, Trivium, Navarra, 2003

ORTEGA ÁLVAREZ, L., **“Lecciones del medio ambiente”**. 2ª ed., Lex Nova, Valladolid, 2000.

MEZZETTI, L., **“La Constitución ambiental en el derecho público comparado: Modelos normativos, organización administrativa y situaciones jurídicas subjetivas”**, en AA.VV., *Lecturas sobre el derecho Al Medio Ambiente*, Universidad Externado de Colombia, Tomo III, Bogotá 2002.

DE MIGUEL PERALES, C. **“Responsabilidad Civil por Daños al Medio Ambiente”** Segunda Edición, Ed. Civitas, Madrid 1997.

MORENO TRUJILLO, E., **“La Protección jurídica-privada del medio ambiente y la responsabilidad de su deterioro”**, Bosch, Barcelona, 1991.

MOSSET ITURRASPE, J., **“El daño ambiental y el derecho privado”**, en AAVV., *El Daño Ambiental*, Rubinzal Culzoni, Buenos Aires, 1999.

ORTEGA ALVAREZ, L., **“El concepto de medio ambiente”**, en AA.VV., *Lecciones de derecho del medio ambiente*, segunda edición, Ed. Lex nova, Valladolid, 2000.

PASTORINO. L. F. **“El daño al ambiente”**, 1ª ed., LexisNexis, Buenos Aires, 2005.

PELLE, W. D., **“El daño ambiental en el derecho civil argentino y comparado”**, en *Derecho ambiental (su actualidad de cara al tercer milenio)*, en AA. VV., Coordinada por Eduardo Pablo Jiménez, Ed. Ediar, Buenos Aires, 2004.

PERALES, C. de M., **“Derecho Español del Medio Ambiente”**, 2ª ed., Civitas, Madrid, 2002.

PEREZ, I., **“Derecho ambiental”**, Ed., Mc Graw Hill, Bogotá, 2000.

PÉREZ DE AYALA Y LÓPEZ DE AYALA. J. L.: **“Consideraciones jurídicas”**. El principio ‘quien contamina, paga’, como principio de justicia del tributo”, en AA.VV., *La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2002.

PÉREZ MORENO, ESCRIBANO COLLADO, P., Y LÓPEZ GONZALEZ, J. I., **“Desarrollo legislativo de la constitución en materia de medio ambiente”**, en “Revista de Administración Pública”, núm. 103, 1984.

PÉREZ ROYA, F., **“Derecho Financiero y Tributario”**, Parte General, Civitas, Madrid, 1991.

POZUELO PEREZ, L., **“La reparación del daño al medio ambiente”**, en AA.VV., Estudios sobre la Protección Penal del medio ambiente en el ordenamiento jurídico español, Dirigida por Agustín Jorge Barreiro, Comares, Granada, 2005.

QUERALT, J. M. y otros, **“Curso de Derecho Financiero y Tributario”**, 12ª ed., Tecnos, Madrid, 2001.

ROSALES, J., **“Los principales problemas ambientales”**, Civitas, Madrid, 2006.

ROSEMBUJ. T., **“Los tributos y la protección del medio ambiente”**, Marcial Pons, Madrid, 1995.

RUBIO FERNANDEZ, E. M., **“Expansión de la legislación ambiental”**: su dimensión internacional”, en AA.VV., *Justicia Ecológica y Protección del medio ambiente*, Coordinadora Teresa Vicente Jiménez, Trota, Madrid, 2002.

RUIZ-RICO RUIZ. G., **“El Derecho constitucional al medio ambiente”**. Dimensión jurisdiccional, Tiran lo Blanch, Valencia, 2000.

SABENES, A., **“Manual de legislación ambiental en Guatemala”**, Centro de Derecho Ambiental y de los Recursos Naturales, San José de Costa Rica, 2002.

SABSAY. D. y ONAINDIA, J., **“La Constitución de los Argentinos”**, Errepar, Buenos Aires, 1997.

SAINZ DE BUJANDA, F., **“Sistema de derecho financiero”**, Introducción, vol. II, Universidad Complutense, Madrid, 1985,

–mismo autor: **“Lecciones de Derecho Financiero”**, 9ª edición, Universidad Complutense, Madrid, 1991.

SÁNCHEZ-FRIERA GONZALEZ. M. Del C., **“Responsabilidad Civil del Empresario por deterioro del medio ambiente”**, Bosch, Barcelona 1994.

SOLER, O. H., **“Derecho Tributario, Económico, Constitucional, Sustancial, Tributario y Penal”**, 2ª ed., La Ley, Aires Buenos, 2005.

STRAUSS, W. y MAINWARING S., **“Contaminación del aire: Causas, efectos y soluciones”**, Trillas, México, 1990.

VALLS M. F., **“Manual de derecho ambiental”**, 2ª ed., Buenos Aires, 1993.

VILLAR EZCURRA., **“Desarrollo sostenible y tributos ambientales”**, disponible en la pagina web: <http://:dea.uch.ceu.es/portals/8/articulos/05villar.pdf>., visita realizada el día 28/07/09.

VELASCO CABALLERO, F., **“El medio ambiente en la constitución”**: ¿Derecho público subjetivo y/o principio rector?, en “Revista Andaluza de Administración Pública”, núm. 19, 1994.

VICENTE GIMÉNEZ. T., **“El nuevo paradigma de la justicia ecológica”**, en AA. VV., *La Justicia ecológica y protección del medio ambiente*, coord.: Teresa Vicente Giménez , Trota, Madrid, 2002.

- misma autora: “Orden ambiental-Orden jurídico. Interdependencia, participación y condicionalidad”, en AA. VV., *La Justicia ecológica y protección del medio ambiente*, coord.: Teresa Vicente Jiménez, Trota, Madrid, 2002.

- misma autora: “El objeto de la ecología y sus implicaciones en el orden ético”, en AA. VV., *La Justicia ecológica y protección del medio ambiente*, coord.: Teresa Vicente Jiménez, Trota, Madrid, 2002.
- misma autora: “Proyección de la justicia ecológica en la ordenación política y jurídica del medio ambiente. El Art. 45 CE como marco constitucional del régimen político-jurídico de la ecología”, en AA. VV., *La Justicia ecológica y protección del medio ambiente*, coord.: Teresa Vicente Giménez, Trota, Madrid, 2002.

VILLAR EZCURRA., “**Desarrollo sostenible y tributos ambientales**”, disponible en la pagina web: <http://dea.uch.ceu.es/portals/8/articulos/05villar.pdf>., visita realizada el día 28/07/09.

VILLEGAS, H. B., “**Cursos de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**”, 9ª ed., Astrea, Buenos Aires, 2005.

YÁBAR STERLING. A: “**Instrumentos Jurídico-Públicos de protección del medio ambiente. Enumeración y caracterización de los mismos**”, en AA.VV., *La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2002

- misma autora. “La polémica ‘medidas administrativas versus instrumentos económicos’. Impuestos versus controles directos”, en AA.VV., *La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2002.
- misma autora: “Justificación teórica-económica de la aplicación de impuestos para luchar contra la contaminación”, en AA.VV., *La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2002.
- misma autora: “La polémica entre el control de la contaminación ambiental, vía precios y control vía cantidades”, en AA.VV., *La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2002.

YAGIÚE BALLESTER. i., “**Impuestos Verdes Autonómicos vs Principios Tributarios del Ordenamiento Español**”, trabajo disponible en el sitio web: <http://revistas.ucm.es/cca/11391987/articulos/OBMD9999110331A.PDF>.

ZARKIN CORTÉS. S. S., “**Derecho de protección al ambiente**”, Porrúa, México D. F., 2000

LEGISLACIÓN

- **Legislación salvadoreña**

Constitución, Decreto núm. 38, de la Asamblea Constituyente del día 15 de Diciembre de 1983, publicado en el Diario Oficial N° 234, Tomo N° 281, de 16 de Diciembre de 1983. La Constitución entro en vigencia el día veinte de Diciembre de mil novecientos ochenta y tres por imperativo de su Art. 274.

La ley de Medio Ambiente de El Salvador, fue emitida por D.L. núm. 233 de fecha 2 de marzo de 1998, publicado en el D.O. núm. 79, T. 339, de fecha 4 de mayo de 1998.

Ley de Áreas Naturales Protegidas. D.L. núm. 579, de fecha 08/02/2005, publicada en el D. O. núm. 32, T. 366, de fecha 15/02/2005.

Ley de Conservación de Vida Silvestre fue emitida por D. L. núm. 144, de fecha 14/04/1994, publicado en el D. O. núm. 86, T. 323, de fecha 25/05/1994.

Ley de Sanidad Animal y Vegetal, fue emitida por D.L. núm. 524, de fecha 30/11/95, publicada en el D.O. núm. 234, T. 329, de fecha 18/12/1995.

El Reglamento Especial sobre el control de las Sustancias Agotadoras de la Capa de Ozono. D.E. núm. 38, de fecha 31/05/2000, publicado en D.O. núm. 111, T. 347, de fecha 01/06/2000.

Reglamento Especial de Aguas Residuales. D. E. núm. 39, de fecha 31/05/2000, publicado en el D.O. núm. 101, T. 347, de fecha 01/06/2000.

Reglamento Especial de Normas Técnicas de Calidad Ambiental. D.E. núm. 40, de fecha 31/05/2000, publicado en el D.O. núm. 101, T. 347, de fecha 01/06/2000.

Reglamento Especial en materia de Sustancias, Residuos y Desechos Peligrosos, D.E. núm. 41, de fecha 31/05/2000, publicado en el D.O. núm. 101, T. 347, de fecha 01/06/2000.

Reglamento Especial sobre el Manejo Integral de los Desechos Sólidos. D. E. núm. 42, de fecha 31/05/2000, publicado en el D.O. núm. 101, T. 347, de fecha 01/06/2000.

Ley Forestal. D.L. núm. 852, de fecha 22/05/2002, publicado en el D.O. núm. 110, T. 355, de fecha 17/06/2002.

Ley del Fondo Ambiental de El Salvador fue dictada por D.L. núm. 23, de fecha 16/06/1994, publicado en el D.O. núm. 120, T. 323, de fecha 29/06/1994.

Código Tributario. D.L. núm. 230, de fecha 14/12/2000, publicado en el D.O. núm. 241, T. 349, de fecha 22/12/2000.

Reglamento General de la Ley del Medio Ambiente. D.L. núm. 17, de fecha 21 marzo de 2000, publicado en el D.O. núm. 73, de fecha 12 abril de 2000.

Ley General Tributaria Municipal. D.L. núm. 86, de fecha 17/10/91, publicada en el D.O. núm. 242, T. 343, de fecha 21/12/1991

- **Legislación Extranjera**

Constitución Española de 1978

Constitución de la República de Colombia

CONVENIOS Y DECLARACIONES INTERNACIONALES.

Convenio de Basilea sobre el control de los Movimientos Transfronterizos de los Desechos Peligrosos y su Eliminación de 1989.

El Órgano Ejecutivo en el Ramo de Relaciones Exteriores, acordó aprobarlo en todas sus partes por medio del D. E. núm. 181, de fecha 5 de abril de 1991, y someterlo a consideración de la Asamblea Legislativa, para su ratificación, convirtiéndose en ley de la República a través del D.L. N° 752, del 19 de abril de 1991, publicado en el D.O. N° 115, Tomo 311, del 24 de junio de 1991.

Acuerdo Regional sobre Movimiento Transfronterizo de Desechos Peligrosos.

El acuerdo fue adoptado en la XIII cumbre de presidentes del istmo centroamericano, y se realizó en Panamá, los días 9, 10 y 11, diciembre 1992. Y fue ratificado por D.L. N° 443, del 21 de enero de 1993, publicado en el D.O. N° 59, Tomo 335, del 4 de abril de 1997.

Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático.

El Órgano Ejecutivo en el Ramo de Relaciones Exteriores, acordó aprobarlo por medio del D. E. núm. 668, de fecha 11 de junio de 1995, en todas sus partes y someterlo a consideración de la Asamblea Legislativa, y se convierte en el ley por medio D.L. N° 424, del 10 de agosto de 1995, publicado en el D.O. N° 157, Tomo 328, del 28 de agosto de 1995.

Convenio Regional sobre Cambios Climáticos.

El Órgano Ejecutivo en el Ramo de Relaciones Exteriores, acordó por medio del Acuerdo N° 164. De fecha 3 de marzo de 1994, probarlo en todas sus partes y someterlo a consideración de la Asamblea Legislativa, la que convirtió en ley por D.L. N° 66, del 14 de julio de 1994, publicado en el D.O. N° 154, Tomo N° 324, del 23

de agosto de 1994 y cuyo instrumento de ratificación fue publicado en el D.O. N° 154, Tomo 328, del 23 de agosto de 1995.

Protocolo de Kyoto de la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático de las Naciones Unidas. El Órgano Ejecutivo en el Ramo de Relaciones Exteriores, acordó la aprobarlo en todas sus partes del protocolo de Kyoto, por medio del A. E. núm. 715, de fecha 24 de agosto de 1998 y, ratificado por D.L. N° 414, del 17 de septiembre de 1998, publicado en el D.O. N° 192, Tomo 341, del 15 octubre de 1998.

Convenio de Viena para la Protección de la Capa de Ozono. El Órgano Ejecutivo en el Ramo de Relaciones Exteriores, acordó aprobarlo por medio del Acuerdo N° 675 de fecha 16 de noviembre de 1992, en todas sus partes y someterlo a consideración de la Honorable Asamblea Legislativa, quien lo convierte en ley por medio del D.L. N° 395, del 26 de noviembre de 1992, publicado en el D.O. N° 55, Tomo N° 326, del 20 de marzo de 1995.

Protocolo de Montreal relativo a las Substancias Agotadoras de la Capa de Ozono. El Órgano Ejecutivo en el Ramo de Relaciones Exteriores, acordó aprobarlo por medio del Acuerdo N° 675 de fecha 16 de noviembre de 1992, en todas sus partes y someterlo a consideración de la Honorable Asamblea Legislativa, quien lo convierte en ley por medio del D.L. N° 395, del 26 de noviembre de 1992, publicado en el D.O. N° 55, Tomo N° 326, del 20 de marzo de 1995.

Protocolo de Cartagena sobre Seguridad de la Biotecnología del Convenio sobre la Diversidad Biológica. Aprobado por el Órgano Ejecutivo en el Ramo de Relaciones Exteriores, por medio del Acuerdo N° 39, de fecha

3 de febrero del presente año. Ratificado por el D. L. N° 1224, veintitrés días del mes de abril del año dos mil tres.

El Tratado entre las Repúblicas de el Salvador, Guatemala y Honduras para la ejecución del Plan Trifinio. Aprobado por el Órgano Ejecutivo en el Ramo de Relaciones Exteriores, por medio del A.E. núm. 78, de fecha 28 de enero de 1998. Ratificado por D.L. N° 230, del 2 de marzo de 1998, publicado en el D.O. N° 57, Tomo 338, del 24 de marzo de 1998.

JURISPRUDENCIA

- **Sala de lo Constitucional**

- Auto del proceso de Inc. Ref., 104,105.106/ 98 procesos acumulados) proveído el 26 de marzo de 1998.
- Sentencia de Inc., 104,105.106/ 98 procesos acumulados) pronunciada el 2 de diciembre de 1998
- Sentencia de Inconstitucionalidad, Ref. Inc. 5/93, pronunciada el 2 de julio de 1998.

- **Sala de lo Contencioso Administrativo.**

- Sentencia del 15 de diciembre de 97, Ref. 32-F-96
- Sentencia de 27 de febrero de 1998. Ref. 8 CH-92