

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES
UNIDAD DE ESTUDIOS DE POSGRADO
MAESTRIA EN DERECHO ADMINISTRATIVO Y POLÍTICAS PÚBLICAS



TEMA DE INVESTIGACIÓN:

“REGULACIÓN Y DESARROLLO DE LA ECO TRIBUTACIÓN EN EL SALVADOR”

TRABAJO DE INVESTIGACIÓN PARA OPTAR AL TÍTULO DE MÁSTER EN
DERECHO ADMINISTRATIVO Y POLÍTICAS PÚBLICAS

PRESENTADO POR:

ROBERTO JAVIER LÓPEZ CASTELLANOS

DOCENTE ASESOR:

WENDY VIRGINIA MULATO GARCÍA

CIUDAD UNIVERSITARIA, SAN SALVADOR, 09 DE OCTUBRE DE 2025

TRIBUNAL CALIFICADOR

PRESIDENTE

Msc. Nelson Armando Vaquerano Gutiérrez

SECRETARIO

Dr. Luis Alonso Ramírez Menéndez

VOCAL

Msc. Wendy Virginia Mulato García

AUTORIDADES UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

**MSC. JUAN ROSA QUINTANILLA
RECTOR**

**DRA. EVELYN BEATRIZ FARFÁN
VICERECTOR ACADEMICO**

**MSC. ROGER ARIAS
VICERECTOS ADMINISTRATIVO**

**LIC. PEDRO ROSALÍO ESCOBAR CASTANEDA
SECRETARIO GENERAL**

**AUTORIDADES FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS
SOCIALES**

**MSC. HUGO DAGOBERTO PINEDA ARGUETA
DECANO**

**MSC. OSCAR MAURICIO DUARTE GRANADOS
VICEDECANO**

**DR. JOSÉ HUMBERTO MORALES
COORDINADOR DE UNIDAD DE ESTUDIOS DE POSGRADO**

INDICE

RESUMEN.....	i
ABREVIATURAS	iii
INTRODUCCIÓN.....	iv
CAPITULO I REGIMEN DOCTRINARIO Y LEGAL DE LOS TRIBUTOS.....	9
I. DEFINICIÓN DE LOS TRIBUTOS.....	9
II. NATURALEZA DE LOS TRIBUTOS.....	15
III. NOTAS CARACTERISTICAS DEL TRIBUTO.....	17
IV. CLASIFICACIÓN DE LOS TRIBUTOS	22
1) LOS IMPUESTOS	23
2) LAS TASAS.....	27
3) CONTRIBUCIONES ESPECIALES.....	31
V. FINES DE LOS TRIBUTOS	35
VI. FINES EXTRAFISCALES DE LOS TRIBUTOS	37
CAPITULO II. DESARROLLO SUSTENTABLE O SOSTENIBLE Y SU RELACIÓN CON EL DERECHO AL MEDIO AMBIENTE SANO Y HERRAMIENTA DE POLITICA FISCAL..	40
I. NOCION PRELIMINAR	40
II. DERECHO A UN MEDIO AMBIENTE SANO.....	42
III. DEFINICIÓN DEL DESARROLLO SOSTENIBLE	45
IV. LAS DIMENSIONES DEL DESARROLLO SOSTENIBLE	49
V. PRINCIPIOS DE DESARROLLO SOSTENIBLE	50
1) Principio de pensamiento holístico.....	50
2) Principio de precaución.....	50
3) Principio de equidad intergeneracional y/o de insustitubilidad y mantenibilidad y desarrollo de los capitales naturales	51
4) Principio de innovación y utilización de tecnologías sostenibles.....	51
5) Principio de irreversibilidad cero.....	51
6) Principio de sostenibilidad global	51
VI. TRATADOS INTERNACIONALES, CONVENIOS Y DEMAS CUMBRES EN MATERIA DE DESARROLLO SOSTENIBLE	53
CAPITULO III. DERECHO TRIBUTARIO AMBIENTAL O ECO TRIBUTACIÓN.....	66
I. Desarrollo histórico del derecho tributario ambiental.....	66
II. Principales cuestiones terminológicas del derecho tributario ambiental	70

III.	Denominaciones o acepciones del derecho tributario ambiental	74
IV.	Noción conceptual. Definición	75
V.	Principios del Derecho Tributario Ambiental	78
1)	Principio el que contamina paga.....	78
2)	Principio de responsabilidad	80
3)	Principio de eficiencia.....	81
4)	Principio Preventivo	81
5)	Principio de realismo	82
6)	Principio de justicia ambiental.....	82
VI.	Características de los tributos ambientales	83
VII.	Elementos y principales instrumentos de eco tributación.....	84
1)	Tributos ambientales	85
1.1)	Noción conceptual.....	85
1.2)	Funciones	87
1.3)	Clasificación	88
1.3.1)	Impuestos ambientales	88
1.3.2)	Tasas ambientales.....	92
1.3.3)	Contribuciones especiales ambientales.	94
2)	Incentivos fiscales al medio ambiente.....	95
2.1)	Exenciones tributarias ambientales.....	97
2.2)	Deducciones tributarias ambientales.	97
VIII.	Legislación comparada. Principales instrumentos de tributación ambiental.....	98
CAPITULO IV. DESARROLLO DEL DERECHO TRIBUTARIO AMBIENTAL O ECO		
TRIBUTACIÓN EN EL SALVADOR		
I.	Desarrollo de la tributación ambiental en El Salvador	105
II.	Principales ventajas de la implementación de tributos ambientales en El Salvador.	109
III.	Desarrollo Normativo. Fines y Alcance.	111
IV.	Propuestas de nueva tributación ambiental	130
CONCLUSIONES.....		134
RECOMENDACIONES.....		137
BIBLIOGRAFIA.....		139

RESUMEN

En la actualidad gracias a los avances tecnológicos y desarrollos económicos de muchos países a nivel internacional, se han obtenido importantes progresos para la humanidad que han contribuido a facilitar la vida de las personas. Sin embargo, no debe perderse de vista y a la vez debe ser objeto de preocupación los distintos efectos adversos que se pueden generar producto de dichos avances, pues la vida en el planeta depende de muchos factores, entre ellos el medio ambiente.

En atención a ello, desde hace mucho tiempo, a nivel internacional se ha procurado generar la normativa y los insumos o herramientas necesarias para garantizar que la estadía del ser humano en la tierra sea la menos nociva para el medio ambiente, creando normas, e instrumentos enfocados en la prevención o erradicación de prácticas atentatorias con el medio ambiente, principalmente de las prácticas empresariales que pueden generar altos índices de contaminación por mal manejo de desechos, o uso excesivo de materiales contaminantes derivados de una determinada actividad económica.

En tal sentido, la creciente necesidad de tutelar y proteger el medio ambiente de cualquier tipo de contaminante ha potenciado el uso de mecanismos o herramientas diversas para eliminar o cuanto menos reducir las practicas contaminantes o incentivar conductas que tutelan al medio ambiente para poder menguar el impacto del hombre en los recursos naturales que tiene a su disposición.

En ese contexto, nació una ramificación especial del derecho tributario, el cual en principio da la impresión que la normativa impositiva de un país no tiene ninguna relación con la protección o tutela del medio ambiente; no obstante, gracias a los esfuerzos de diferentes tratadistas, organismos internacionales y normativas internas de diferentes países, se ha nutrido y desarrollado el denominado derecho tributario ambiental, como parte de los ejes estratégicos de la nueva tributación implementada en las últimas décadas, cuyo objetivo principal es elevar la tributación

para aquellos contribuyentes que con sus conductas contaminen de forma directa o indirecta al medio ambiente.

Aun cuando El Salvador es un país con una extensión territorial reducida, cuenta con biodiversidad ambiental y un conjunto de ecosistemas diversos y ricos en muchos componentes que necesitan su protección; ante ello, resulta relevante sumar esfuerzos además de los ya ejecutados por medio de las autoridades correspondientes, desarrollar y proponer los elementos principales que brinda la eco tributación para poder implementarlos a mediano y largo plazo en el país y garantizar un medio ambiente sano libre de todo contaminantes o en su caso responsabilizar mediante la vía impositiva aquel que con sus conductas contamine el medio ambiente.

En tal sentido, el estudio del derecho tributario, permitirá en primer lugar conocer los aspectos principales derivados de dicha especialidad, sus componentes, alcances y principios, y además conocer la experiencia de diferentes países que han desarrollado e implementando en sus políticas públicas y normativas internas las prerrogativas del derecho tributario ambiental; pero lo más importante radica en utilizar todo los insumos anteriores para identificar el avance del mismo en El Salvador para proponer en lo pertinente las propuestas de cambio que resulten idóneas conforme a la realidad del país.

En consecuencia, se estudia y conoce todos los componentes principales sobre la eco tributación y en su caso, para proponer las políticas y reformas que resulten pertinente implementar en el sistema tributario salvadoreño, inspirados en la finalidad de respeto al medio ambiente y bajo los parámetros de los principios del derecho tributario en la creación de tributos o en el reconocimiento de beneficios o exoneraciones fiscales.

ABREVIATURAS

AP	Administración Pública
Art.	Artículo.
Arts.	Artículos
Cn	Constitución de República
CT	Código Tributario
CEMIT	Centro de Monitoreo e Incidencia Fiscal
CIAT	Centro Interamericano de Administraciones Tributarias
DGII	Dirección General de Impuestos Internos
FUNDE	Fundación Nacional para el Desarrollo
Inc.	Inciso
LGTM	Ley General Tributaria Municipal
LFIIMTE	Ley de Fomento a la Importación de vehículos híbridos y eléctricos
H	
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
Pág	Página
SIGET	Superintendencia General de Electricidad y Telecomunicaciones
TAIIA	Tribunal de Apelaciones de Impuestos Internos y Aduanas

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de investigación que se denomina "REGULACIÓN Y DESARROLLO DE LA ECO TRIBUTACIÓN EN EL SALVADOR", se fundamenta en indagar y conocer los principales fundamentos teóricos y legales de la eco tributación como parte de los componentes de las nuevas formas de contribución tributaria a nivel mundial enfocadas en la protección a mediano y largo plazo del bien jurídico denominado medio ambiente.

El nacimiento de la eco tributación deriva de la unión de los principales postulados del derecho tributario, como la configuración de tributos, el hecho generador, exenciones, beneficios y prerrogativas fiscales y planes o políticas públicas en materia fiscal con los mecanismos de protección y tutela del medio ambiente, estos últimos desarrollados por el derecho ambiental, principalmente en la garantía del desarrollo sostenible como un parámetro de control y límite que busca nivelar el desarrollo presente sin menoscabar o comprometer el bien común de las futuras generaciones.

El nacimiento y desarrollo de la eco tributación no es de reciente data, pues en diversos países tanto a nivel centroamericano, latinoamericano y del resto del mundo se han adoptado diversas políticas y normativas enfocadas en proteger el medio ambiente por medio de la tributación.

De hecho, el desarrollo de la eco tributación ha sido paulatino mediante la instauración de principios, reglas y aspectos comunes creados principalmente por organismos internacionales reguladores del derecho tributario internacional, ante la incipiente preocupación de la protección al medio ambiente, creando mecanismos y principios como el de "quien contamina paga" y toda una regulación completa de tributos, exenciones o beneficios fiscales enfocados en la tutela del desarrollo sostenible por las inevitables consecuencias del desarrollo económico, tecnológico y social que tienen que afrontar los diferentes países.

En El Salvador, la regulación de la eco tributación ha sido más lenta que en el resto de ordenamientos jurídicos, dados los diferentes enfoques de las políticas medio ambientales adoptadas en los últimos treinta años, ajenos al derecho tributario, y, pese a su efectividad, ha resultado necesario adoptar modelos de otros países para implementar los principales aspectos de esta especial forma de tributación. En los últimos años, se han promulgado diversas leyes que reflejan un significativo avance en la materia; sin embargo, resulta necesario establecer los principales componentes teóricos legales de la eco tributación y sus principales repercusiones en el país, particularmente con respecto a la incorporación de estos instrumentos en las políticas medioambientales nacionales.

En razón de lo anterior, se establece como enunciado del problema, el siguiente: ¿Cuáles son las principales políticas del derecho tributario ambiental que pueden implementarse en El Salvador para garantizar el desarrollo sostenible y la protección del medio ambiente?

En ese contexto, en el presente trabajo de investigación se utilizó el método de investigación deductivo, es decir, partiendo de los aspectos doctrinarios básicos del derecho tributario para luego desarrollar la incipiente teoría del derecho tributario ambiental o eco tributación, con sus principales componentes básicos y regulación propia de la teoría general.

Adicionalmente, se utilizó del método de análisis y síntesis para desglosar e integrar la información recopilada y desarrollar una teoría general sobre la eco tributación aplicable a la legislación salvadoreña y sus principales incidencias en el ámbito práctico. Asimismo, al utilizar los métodos de cotejo mediante el estudio de legislación comparada, se pretende conocer los avances, retos y solución de problemas que ha generado la instauración y desarrollo de la eco tributación a nivel mundial desde el enfoque o metodología de investigación cualitativo mediante el análisis de documentos de diferentes categorías y contenido y así obtener un panorama amplio y extenso del problema investigado.

En ese sentido, se retoman los aspectos principales del derecho ambiental, enfocados en la figura del desarrollo sostenible como el principal bien jurídico objeto de tutela por el derecho tributario ambiental, utilizando el método deductivo y análisis y síntesis de información y documentación para el desarrollo de la figura en cuestión y su impacto en las principales regulaciones de los tributos ambientales, dotándole de objeto de tutela para el resguardo del medio ambiente.

La investigación se enfoca, además, en un sistema cualitativo para poder obtener un mejor panorama del problema a nivel documental, legal, y derecho comparado, para conocer la teoría general de la eco tributación, sus implicaciones y consecuencia, los aspectos reguladores tomados en cuenta por otros países en la implementación en su legislación nacional y su impacto en el desarrollo a nivel nacional de sus principales postulados.

Los objetivos planteados en el presente trabajo de investigación se encaminan a estudiar las ventajas, medidas o políticas desarrolladas por el derecho tributario ambiental para garantizar el desarrollo sostenible con el objetivo de tutelar y proteger el medio ambiente en El Salvador.

De forma más detallada, entre los objetivos específicos se encuentra el Identificar las principales instituciones jurídicas del derecho tributario, sus características y elementos principales para verificar su aplicación y alcances. además, el desglosar los aspectos teórico-doctrinales y normativos del desarrollo sostenible y sus principales componentes como bien jurídico tutelado por el derecho ambiental. De igual manera, analizar los conceptos e instituciones básicos del derecho tributario ambiental, así como del contenido teórico, normativo, derecho comparado y sus principales implicaciones en cuanto a sus componentes y directrices. Finalmente, se busca examinar el desarrollo teórico, normativo y practico, así como los avances de la eco tributación en El Salvador, para la creación y propuesta de políticas públicas enfocadas en la contribución de la eco tributación en el país y tutelar el medio ambiente garantizando el desarrollo sostenible.

Por tanto, con la investigación se pretende identificar las principales instituciones jurídicas del derecho tributario, sus características y elementos principales para verificar su aplicación y alcance. Asimismo, se busca desglosar los aspectos teórico-doctrinales y normativos del desarrollo sostenible y sus principales componentes como bien jurídico tutelado por el derecho ambiental. De igual manera, se pretende analizar los conceptos e instituciones básicos del derecho tributario ambiental, así como del contenido teórico, normativo, derecho comparado y sus principales implicaciones en cuanto a sus componentes y directrices. Finalmente, se propone examinar el desarrollo teórico, normativo y práctico, así como los avances de la eco tributación en El Salvador, para la creación y propuesta de políticas públicas enfocadas en la contribución de la eco tributación en el país y tutelar el medio ambiente garantizando el desarrollo sostenible.

En cuanto a su delimitación espacial, el trabajo de investigación se circunscribe en un primer momento al estudio general de la eco tributación, para concluir en la aplicación de la figura en cuestión de carácter innovativo en la normativa legal de El Salvador, así como de las políticas públicas que se han generado o que se puedan generar en ocasión de la aplicación de las principales regulaciones y directrices de la eco tributación

Para ejecutar el trabajo de investigación, se hace una separación en cuatro capítulos utilizando una metodología deductiva, por cuanto la misma se desarrolla conforme a la dogmática vigente para concluir en la implementación e implicaciones de la eco tributación en el Salvador.

En ese orden de ideas, el capítulo primero, desarrolla los aspectos generales doctrinarios en relación a la teoría general de los tributos y sus aspectos básicos como fundamento general para conocer las instituciones jurídicas del derecho tributario, tales como la clasificación y concepto de los tributos, la figura de las exenciones y los beneficios y prerrogativas fiscales derivados de las políticas públicas en materia tributaria, con especial énfasis en los tributos parafiscales y los bienes jurídicos que pretenden tutelar dichos tributos y sus finalidades principales.

Con los aspectos introductorios del capítulo I, se desarrolla en el capítulo II uno de los principales bienes jurídicos tutelados por los tributos parafiscales, que sirve como preámbulo a la eco tributación, el denominado como el desarrollo sostenible, como principal bien jurídico objeto de tutela por los tributos extrafiscales en materia de derecho ambiental, el cual sirve como fundamento principal para la creación del derecho tributario ambiental, sus principales componentes, desarrollo internacional y nacional y el enlace para la creación de tributos ambientales.

En el capítulo III, se estudia la teoría general del derecho tributario ambiental, tomando como parámetros los aspectos doctrinarios, técnicos, estudios de organismos internacionales, y experiencia de la eco tributación de otros países a nivel latinoamericano e internacional desde el componente normativo para identificar el objeto de estudio, los principales componentes de dicha subrama y sus implicaciones más relevantes.

Así, conforme a los aportes dogmáticos recopilados, será posible establecer un panorama completo y exhaustivo en el capítulo IV, del desarrollo de la eco tributación en el Salvador, sus avances y sus implicaciones tanto desde el plano normativo, y doctrinario desde el derecho ambiental y el derecho tributario, y proponer en su caso las recomendaciones que resulten de los resultados obtenidos, e ilustrar suficientemente al lector conforme a la experiencia de otros países como desarrollar de mejor manera la eco tributación en El Salvador.

CAPITULO I REGIMEN DOCTRINARIO Y LEGAL DE LOS TRIBUTOS

I. DEFINICIÓN DE LOS TRIBUTOS

La noción conceptual del tributo ha sido objeto de diferentes conceptualizaciones en cuanto a su contenido, el cual depende principalmente del alcance que los autores o diferentes legislaciones han querido dotarle a dicho instituto tributario, encontrándose aquellos que limitan su terminología en cuanto a su enfoque como ingreso público y por el otro lado, siempre conservando el primer aspecto pero adecuándole la integración de los principios formales y materiales del derecho tributario, en especial el de capacidad contributiva.

El termino tributo no siempre ha sido utilizado de forma unánime en la doctrina para referirse a los ingresos tributarios exigidos por el Estado, pues algún sector de la doctrina los ha categorizado como contribuciones. En palabras de Raúl Rodríguez Lobato, la figura de las contribuciones abarca todos los ingresos del Estado cuya utilidad esta referida a sufragar los gastos del Estado, dividiéndolas en contribuciones voluntarias y contribuciones forzadas, adecuando a esta ultima la figura de los tributos¹. No obstante, para efectos terminológicos, se utilizará la palabra tributo en el presente estudio.

Una primera definición entiende al tributo como *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 le demanda el cumplimiento de sus fines*².

En la misma línea Carlos M. Giuliani Fonrouge, lo define como *una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de*

¹ Raúl, Rodríguez Lobato. Derecho Fiscal. Segunda Edición. (México, Editorial Oxford), 5. Al respecto, La Constitución de la República de El Salvador, decreto número 38, del quince de diciembre del año mil novecientos ochenta y tres, publicado en el diario oficial, número 234, tomo número 281, del dieciséis de diciembre de mil novecientos ochenta y tres, mantiene resabios de la conceptualización del tributo con el termino contribución, pues al analizar el artículo 131 ordinal 6º, establece: *“Corresponde a la asamblea legislativa... 6) decretar impuestos, tasas y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos, en relación equitativa.”* En igual sentido, los artículos 195 ordinal 1º, 204 ordinal 1º, 223 ordinal 4º, 231, 262, por mencionar algunos ejemplos.

² Héctor B, Villegas. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Tomo Único, Séptima Edición Ampliada y Actualizada. (Buenos Aires, Argentina, Ediciones Depalma, 2001), 67.

*imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público*³; El referido autor, citando al doctrinario Ernst Blumenstein, complementa la definición anterior, al expresar que los tributos *son las prestaciones pecuniarias que el Estado o un ente público autorizado al efecto por aquél, en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos sometidos a la misma.*

El tratadista Sergio Francisco De la Garza, entiende el significado de tributo como *las prestaciones en dinero o en especie que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines*.⁴ Asimismo, Dino Jarach, lo conceptualiza al tributo como *el objeto de una relación jurídica con fuente en la ley, por virtud de la cual el Estado u otra entidad pública tiene la pretensión y uno o más sujetos la obligación de dar una suma de dinero*.⁵

Incluso, autores más recientes, continúan dotándole al concepto de tributo la misma categoría recaudatoria, pues Fernando Gómez Favacho lo define como *la norma que tiene como antecedente una hipótesis no prohibida por otra norma y que implica por imposición legal una relación jurídica modalizada como obligatoria, consistente en el deber que tiene el contribuyente de llevar dinero al fisco*⁶.

Las concepciones anteriores están enfocadas de forma directa en dotar a la figura del tributo como un ingreso público cuyo fin principal es brindar recursos al Estado como ejercicio del poder tributario derivado de la misma naturaleza jurídica del Ente Estatal.

Tomando como punto de partida dichos conceptos, es posible evidenciar tres aspectos delimitadores básicos, los cuales son: 1) se trata de una prestación pecuniaria exigida obligatoriamente, por regla general de carácter dineraria y

³ Carlos M, Giuliani Fonrouge, Susana Camila, Navarrine y otros. Derecho Financiero. Volumen I. Quinta Edición. (Buenos Aires. Argentina Ediciones de Depalma, 1993), 283.

⁴ Sergio Francisco, De la Garza. Derecho Financiero Mexicano. Vigésimo Octava edición. (México, Editorial Porrúa, 2008), 321

⁵ Dino, Jarach. El Hecho Imponible, teoría general del derecho tributario sustantivo. Tercera Edición, (Buenos Aires, Argentina, Editorial Abeledo Perrot, 2001), 15.

⁶ F. G., Favacho. *Manual de derecho tributario: definiendo el concepto de tributo*. (Ediciones Olejnik, 2020). <https://elibro.net/es/ereader/upes/248157?page=142>

excepcionalmente en especie⁷; 2) únicamente el Estado o un Ente Público tiene la potestad de exigir la referida prestación pecuniaria; y 3) existe una finalidad claramente determinada, consistente en dotar de medios económicos al Estado para la satisfacción de las necesidades públicas y/o el pago de los gastos públicos.

Por su parte, el autor doctrinario Ramón Valdés Costa, en su libro Curso de Derecho Tributario, al referirse a las notas características del tributo, tomando como base la concepción latinoamericana, menciona cuatro principales, siendo: 1) Su fuente en la ley; 2) la creación de un vínculo personal; 3) la naturaleza pecuniaria de la prestación; y 4) la afectación del producto a fines estatales⁸. Con dichos caracteres, el referido doctrinario define al tributo como *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.*⁹, la cual tiene elementos comunes advertidas en las primeras definiciones, incluyendo como punto adicional la figura del hecho generador, como presupuesto que da nacimiento al tributo.

En el ámbito normativo, en una primera aproximación, el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), en coordinación con el Banco Interamericano de Desarrollo (BID) y otros organismos cooperantes, en mayo del año dos mil quince, crearon un modelo de código tributario cuyo enfoque basado en la experiencia iberoamericana, retoma en el artículo 2, una definición del tributo con elementos análogos a las definiciones antes citadas, estableciendo al respecto que

⁷ Pablo José, Huapaya Garriazo, Fredy Richard Llaque Sánchez y otros. Manual de Derecho Tributario. (Perú, Instituto Aduanero y Tributario, 2023), 29. Al respecto, los citados autores establecen que la regla general es que los tributos sean prestaciones en dinero, pues permite tener una disponibilidad líquida e inmediata de los recursos públicos a favor del Estado; sin embargo, no se descarta la posibilidad que se puedan pagar tributos en especie, siempre que la normativa aplicable lo permita y no resulte más costoso para el Estado recaudar de esa manera.

⁸ Ramón, Valdés Costa. Curso de Derecho Tributario. Segunda Edición. (Santa Fe de Bogotá, Colombia, Editorial Temis), 72 al 78. Al respecto, el referido autor establece que los tributos devienen exclusivamente de la ley, garantizando el principio de legalidad; asimismo, los tributos crean un vínculo de naturaleza obligacional derivada de una relación jurídica entre dos sujetos, el Estado y los contribuyentes que crea la prestación u obligación tributaria; que dicha prestación es de naturaleza pecuniaria, la cual puede consistir en una suma de dinero y que al convertirse en ingresos públicos, es afectado para ser destinado al cumplimiento de los fines del Estado.

⁹ Ibid. Valdés Costa, Ramon. 78

tributos son *las prestaciones pecuniarias que el Estado exige en ejercicio de su potestad tributaria y como consecuencia de la realización del hecho imponible previsto en la ley, al que ésta vincula el deber de contribuir, con el objeto de satisfacer necesidades públicas.*¹⁰

Misma conceptualización maneja el Código Tributario de El Salvador, en el artículo 11 señalando que *los tributos son las obligaciones que establece el Estado, en ejercicio de su poder de imperio cuya prestación en dinero se exige con el propósito de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.*¹¹; En las mismas circunstancias lo señala el artículo 3 de la Ley General Tributaria Municipal, al señalar que *son tributos municipales, las prestaciones, generalmente en dinero, que los municipios en el ejercicio de su potestad tributaria exigen a los contribuyentes o responsables, en virtud de una ley u ordenanza para el cumplimiento de sus fines.*¹²

Ahora bien, las definiciones anteriores, incluyendo las que se encuentran en las normativas salvadoreñas vigentes señaladas, conceptualizan al tributo desde el punto de vista de un ingreso público, el cual continúa siendo la principal fuente de recaudación de recursos para la Administración Pública; sin embargo, aun manteniendo dicha característica, se le ha dotado de elementos adicionales a la definición de tributo que han venido a complementar la conceptualización estudiada.

Por ejemplo, doctrinarios como Luis María Cazorla Prieto, complementando la concepción tradicional del tributo, lo amplía al sostener que el tributo es el *ingreso de derecho público de un ente público que admitiendo diversas variedades y destinado a nutrir el gasto público en general consiste en una prestación patrimonial dineraria legalmente establecida con arreglo a la capacidad económica del llamado a satisfacerla*¹³.

¹⁰ Código Modelo para Latinoamérica de Código Tributario (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2015). Art 2.

¹¹ Código Tributario (El Salvador, Asamblea Legislativa, 2001), Art 11.

¹² Ley General Tributaria Municipal. (El Salvador, Asamblea Legislativa, 1991)

¹³ Luis María, Cazorla Prieto. Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Segunda Edición. (España, Aranzandi Editorial. 2001), 287-288

Como se puede apreciar, la definición anterior sin restarle mérito a las citadas previamente, pretende complementarlas incluyendo un elemento muy importante que sirve como límite material tanto en la creación de los tributos como en la aplicación de los mismos por parte de la Administración, y a la vez dotarle de legitimidad al momento de su ejecución; dicho aspecto es la capacidad contributiva, entendida como una garantía a favor de los ciudadanos que su aporte o contribución al sostenimiento de los gastos públicos estará medido en atención a indicadores objetivos y claros previamente definidos por la ley, resultando, toda apropiación fuera del margen de dichos indicadores arbitraria e ilegal.

Sin duda, el hecho de adecuar a la definición del tributo la figura de la capacidad contributiva es trascendental para delimitar el alcance de la figura, sin embargo, la misma concepción del tributo trae implícita la capacidad económica del obligado a pagarla, de tal forma, tributo y capacidad económica son dos conceptos comunes, no coexistiendo uno sin el otro, aun cuando existan supuestos en que se configuren tributos sin atender la capacidad económica del obligado a su cumplimiento.

Ahora bien, el tributo siempre conservando su carácter recaudatorio, y limitado a la capacidad económica del obligado a su cumplimiento, ha venido ampliando su campo de aplicación, principalmente en relación a dotarle mayores fines del que en su concepción ya trae aparejado. Lo anterior no implica, que un tributo pierda su finalidad recaudatoria, pues eso sería imposible, sino que, siempre manteniendo su principal función, se le adhieren otros fines de carácter general o específico dependiendo de lo que busque el que ostenta el poder tributario.

En ese sentido, el español Juan Martín Queralt y otros, citando la normativa tributaria española, al hacer un análisis del tributo, refieren que *los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos pueden servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la constitución*¹⁴.

¹⁴ Juan Martín, Queralt, y otros. Curso de Derecho Financiero y Tributario. Vigésima Novena Edición. (Madrid. España. Editorial Tecnos), 67. La Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria, dispone expresamente en el artículo 2.1.- *los son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una*

Dichos componentes, si bien no forman parte de la definición del tributo en estricto sentido, ha incorporado una serie de elementos o características que en el pasado sería impensable asociarlo a las cargas impositivas de un Estado, lo que en la doctrina se denominan tributos parafiscales. Precisamente, al dotar una determinada figura jurídica de una finalidad distinta, requiere de la realización del análisis de congruencia o legitimidad para evitar posibles vulneraciones o afectación de derechos en la aplicación de estos.

Los fines extrafiscales, no deben ser la razón principal que motive la creación de un tributo, pues precisamente, el fin recaudatorio es parte de la esencia del tributo; en tal sentido, en palabras de Héctor Belisario Villegas, el fin extrafiscal, no debe constituir la esencia jurídica del tributo, sino de forma accesoria o complementaria, utilizada por el Estado para satisfacer ciertos objetivos económicos, sociales o de otra índole a favor de los ciudadanos¹⁵.

Precisamente, Martín Queralt, indica que la finalidad esencial de todo tributo debe ser siempre sin excepciones posibilitar la financiación del gasto público, pero de forma excepcional pueden establecerse objetivos diferentes con relevancia constitucional, colocando como ejemplos, la creación de empleos, políticas de estímulo del desarrollo económico, o el fomento de determinadas actividades¹⁶.

Una circunstancia destacable al que hace alusión Queralt, al citar pronunciamiento del Tribunal Constitucional Español con referencia 19/2012, establece *las finalidades extrafiscales no pueden excluir de modo absoluto las recaudatorias, esenciales en la concepción constitucional de la facultad de establecer tributos, pues si la finalidad recaudatoria está ausente existirá una vulneración constitucional*

Administración Pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos. Los tributos además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución.

¹⁵ Catalina, García Vizcaíno. Derecho Tributario, consideraciones económicas y jurídicas. Tomo I. Parte General. (Buenos Aires, Argentina, Editorial Depalma, 1996), 41

¹⁶ Juan Martín, Queralt, y otros. Curso de Derecho Financiero y Tributario. Vigésima Novena Edición. (Madrid. España, Editorial Tecnos), 74.

*cuando se ponga de manifiesto el propósito de utilizar el caparazón formal del poder tributario, despojado de su finalidad intrínseca.*¹⁷.

En términos similares se ha pronunciado la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de El Salvador, al citar en la sentencia de inconstitucionalidad con referencia 21-2004 de las once horas y cuarenta minutos del día veintinueve de abril del año dos mil cinco: *“el carácter contributivo, es lo que caracteriza al tributo como institución, lo cual significa que, al lado de esta finalidad principal, no pueden los tributos ser utilizados con otros propósitos o finalidades, que incluso pueden alcanzar, en determinados supuestos, una significación superior a la estrictamente contributiva...”*.

De tal manera, no resulta legalmente válido, hablar de tributos sin dotarles su finalidad recaudatoria, sin embargo, en atención a parámetros constitucionales y tomando en cuenta circunstancias económicas, sociales o de otra índole, se le puede aparejar una finalidad extrafiscal al tributo, sin que adolezca de ilegalidad su creación y su cobro a los obligados de su pago.

En consecuencia, de la verificación de los elementos anteriores, se puede construir una definición que contenga los aspectos principales e inherentes de los tributos, siendo definido, por tanto, como **los ingresos de derecho público exigidos por el Estado en el ejercicio de su poder de imperio y exigidos coactivamente en atención a la capacidad contributiva del obligado para la financiación del gasto público de forma general o como instrumentos para la creación de políticas económicas, sociales u otra índole, bajo los límites de la Constitución y la Ley.**

II. NATURALEZA DE LOS TRIBUTOS

Los tributos han tenido desde su concepción una serie de usos y manifestaciones, sin embargo, su naturaleza se ha mantenido incólume desde su concepción, pues es parte de su propia existencia el ser un instrumento recaudatorio para una entidad

¹⁷ Ibid. Juan Martín, Queralt, y otros. 70.

pública, sea el Estado, municipalidad, institución descentralizada u otras. Sin embargo, la forma material en cómo se ha recaudado es lo que ha variado desde sus orígenes.

En un primer momento, al tributo se le asociaba como una carga real, desde una manifestación eminentemente privatista y luego, a través de las convenciones sociales, se le llegó a considerar como una contraprestación al servicio público efectuada contractualmente, es decir, eran asimilados a los precios derivados del cumplimiento de un contrato entre el Estado y los particulares¹⁸, lo cual hoy en día sería inaceptable, pues los tributos en ninguna circunstancia pueden tener una fuente de carácter privada, ni derivarse de una obligación contractual.

Con posterioridad, ante el descarte de las teorías privatistas, surgen las teorías publicistas, creadas principalmente en Europa, dotándole una concepción diferente al tributo como ingreso del ente público derivado de una obligación unilateral, impuesta coercitivamente por dicho ente público en virtud de su poder de imperio.

En tal sentido, el tributo es una institución jurídica de derecho público¹⁹, pues engloba una obligación pública a cargo de los ciudadanos de contribuir en el sostenimiento de los gastos del Estado, y a la vez es una potestad de la Administración Pública su recaudación y cobro, estando por consiguiente completamente separado de la disposición o libre voluntad de los ciudadanos, pues es coactivo e impuesto de forma unilateral por el mismo Estado, en el ejercicio de su poder de imponer tributariamente.

En el mismo sentido, lo ha categorizado Héctor Belisario Villegas, al indicar que el tributo es una institución de derecho público justificado por la misma sujeción a la potestad tributaria del Estado²⁰. Lo anterior, permite adecuar de forma plena la

¹⁸ Catalina, García Vizcaíno. Derecho Tributario, consideraciones económicas y jurídicas. Tomo I. Parte General. (Buenos Aires, Argentina, Editorial Depalma. 1996), 43

¹⁹ J. V., Troya Jaramillo. Manual de Derecho Tributario: (ed.). (Corporación de Estudios y Publicaciones, 2014). <https://elibro.net/es/ereader/upes/115041?page=10>

²⁰ Héctor Belisario, Villegas. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. 7ma Edición, ampliada y actualizada. (Buenos Aires, Argentina, Editorial Depalma. 2001), 71

concepción del tributo y su naturaleza impositiva, como un ingreso de derecho público a favor del Estado.

III. NOTAS CARACTERISTICAS DEL TRIBUTO

Conforme al análisis efectuado de las diferentes definiciones, y sin el ánimo de ser reiterativo, es posible identificar las características o elementos esenciales de los tributos, es decir, aquellas circunstancias que no deben faltar bajo ningún sentido al momento de la creación de un tributo y cuando se aplica el mismo.

Estos elementos característicos, han sido discutidos por diferentes autores, con la finalidad de identificar lo que es esencial (aquellos elementos que de faltar u omitirse deja de ser tributo o se convierte en otro tipo de ingreso público), de aquellos que no son esenciales (circunstancias que pueden omitirse al configurarse un tributo sin que afecte su naturaleza como tal).

Como ha sido mencionado en los puntos anteriores, Ramon Valdés Costa, ha identificado cuatro características esenciales, las cuales las resume en: 1) el origen del tributo tiene una fuente legal; 2) Se genera un carácter personal del vínculo, es decir una prestación obligacional; 3) la naturaleza pecuniaria de la prestación es eminentemente en una suma de dinero, y 4) la afectación del producto debe ser destinado a fines estatales.²¹

Por su parte, Sergio Francisco De la Garza, señala como caracteres esenciales del tributo, los siguientes: 1) es una contraprestación en dinero o en especie; 2) es una obligación ex lege; 3) derivan de un servicio inherente al Estado; y 4) el destino debe ser para la satisfacción de los gastos públicos.²²

Además, Luis María Cazorla Prieto, establece que son: 1) Ingreso de derecho público; 2) es un ingreso de los entes públicos; 3) es un ingreso que consiste en una prestación de contenido patrimonial; 4) es una prestación establecida por ley; 5) no

²¹ Ramón, Valdés Costa. Curso de Derecho Tributario. Segunda Edición. (Santa Fe de Bogotá, Colombia, Editorial Temis), 72 al 78.

²² Sergio Francisco, De La Garza. Derecho Financiero Mexicano. Vigésima Edición. (México, Editorial Porrúa), 331-339.

constituye nunca una sanción que deba satisfacerse por un ilícito; y 6) es una prestación legalmente establecida con base en el principio de capacidad económica del llamado a satisfacerla.²³

Tomando de base los tres autores citados, las características esenciales de los tributos podemos desglosarlas de la siguiente manera: 1) Es un ingreso de derecho público de contenido patrimonial derivado de la ley; 2) su determinación y cuantificación debe medirse conforme al principio de capacidad contributiva; y 3) su finalidad es dotar de recursos al Estado para la satisfacción de los gastos públicos y excepcionalmente pueden tener otros fines adicionales.

En el caso de la primera característica, los tributos son considerados ingresos de derecho público, pues la potestad tributaria es atribuida exclusivamente a un ente público previamente conferida por una ley, generalmente, dicha potestad puede ejercerla el Estado de forma general, las Municipalidades y Entidades Autónomas de forma particular. Además, el tributo debe ser creado de forma general por una ley en sentido formal, en atención al principio *nullum tributum sine lege*²⁴. Pues, hay garantía o legitimidad en cuanto, quienes ostentan la representación de los ciudadanos tengan la convicción de crear los tributos que conforme a la capacidad contributiva el pueblo pueda soportar.

En El Salvador, dicha potestad es confiada a la Asamblea Legislativa, como Órgano encargado de la creación, modificación o derogación de los diferentes tributos y al Ministerio de Hacienda para su aplicación y recaudación, conforme lo establece el artículo 131 ordinal 6º Cn.; sin embargo, existe una excepción, ya que, la

²³ Luis María, Cazorla Prieto. Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Segunda Edición. (España, Aranzandi Editorial. 2001), 287-288

²⁴ C. A. R., Molina, Y. C. G, Suárez, &, X. C. G., Caicedo. Principios constitucionales que rigen el sistema tributario. (Dixi, 2013), 66-77. Al respecto, el citado autor, al referirse al aforismo *nullum tributum sine lege*, lo relaciona con el principio de legalidad tributaria, en virtud del cual *todo tributo debe estar contemplado expresamente por una ley con el fin de generar seguridad jurídica al contribuyente, y que el Congreso por mandato constitucional está facultado para crear, modificar, suprimir o aumentar los tributos*. Dichos preceptos se encuentran contemplados en la Constitución de la República de El Salvador, en el artículo 131 ordinal 6º, al establecer que le corresponde a la Asamblea Legislativa la potestad exclusiva de crear, modificar y derogar tributos. (Constitución de la República de El Salvador. Decreto Número 38, del quince de diciembre de mil novecientos ochenta y tres, publicado en el Diario Oficial número 234, tomo número 281, del dieciséis de diciembre de mil novecientos ochenta y tres.)

Constitución de la República de El Salvador ha dotado de poder tributario a las municipalidades, para que puedan a través de ordenanzas o reglamentos crear tasas o contribuciones especiales, lo cual, no debe entenderse como contradictorio al principio de legalidad, sino que resulta complementario en atención a las potestades que tiene conferido el municipio para el cumplimiento de sus fines, tal como lo establece el artículo 204 ordinal 1º Cn²⁵, relacionados con los artículos 3 ordinal 1º del Código Municipal²⁶ y 3 de la Ley General Tributaria Municipal.²⁷

Además, todo tributo genera siempre una prestación obligacional para el sujeto pasivo, es decir, una obligación tributaria que se materializa en una suma dineraria; así lo ha determinado el código tributario, pues el citar la definición que contiene el artículo 11 de dicha normativa, establece que la prestación derivada del tributo es en dinero; así también lo ha determinado el artículo 3 de la Ley General Tributaria Municipal, pues indica que los tributos municipales son prestaciones generalmente en dinero, advirtiendo, a diferencia del código tributario, en el ámbito municipal podría ser posible la existencia de tributos en especie.

Tanto la doctrina, como otras legislaciones internacionales permiten la configuración de tributos en especie, es decir aquellos que generan una prestación o cumplimiento del mismo con la entrega de bienes. En el caso de la legislación nacional, no se tiene la configuración expresa de la misma, sin embargo, tomando en cuenta las definiciones anteriormente planteadas, así como de la necesidad por parte del Estado de contar con ingresos disponibles para emplearlos de forma directa en el presupuesto nacional, no están permitidos este tipo de tributos en la legislación nacional, sin que ello afecte la característica esencial de la figura en comento.

En relación con la segunda característica, la capacidad contributiva se convierte en un límite material en la creación y aplicación de los tributos, y como tal se vuelve

²⁵ Art 204 Constitución de la República de El Salvador. - *“...la autonomía del municipio comprende. 1. Crear, modificar, y suprimir tasas y contribuciones especiales para la realización de obras determinadas dentro de los límites que una ley general establezca...”*

²⁶ Decreto Legislativo número 274, del treinta y uno de enero de mil novecientos ochenta y seis, publicado en el Diario Oficial número 23, tomo número 290 del cinco de febrero de mil novecientos ochenta y seis.

²⁷ Decreto Legislativo número 86, del diecisiete de octubre de mil novecientos noventa y uno, publicado en el Diario Oficial número 242, tomo 313 del veintiuno de diciembre de mil novecientos noventa y uno.

imprescindible al hablar de este tipo de cargas impositivas, pues no debe existir, o si lo existe sería ilegal, tributos que no tengan como parámetro la capacidad económica de los obligados a pagarla.

La regla de la capacidad contributiva como parámetro en la determinación de los tributos es entendida como *la capacidad económica de poder contribuir a los gastos públicos, que originan los servicios generales proporcionados por el Estado y que benefician a la colectividad*²⁸; es decir, se convierte en el principal parámetro para controlar las cargas impositivas que un ciudadano legítimamente puede soportar.

La Constitución de la República de El Salvador, no lo regula expresamente bajo dicha denominación, pero el artículo 131 ordinal 6º, establece que los tributos deben ser creados en relación equitativa, derivándose del principio de equidad tributaria, respecto del cual la jurisprudencia de la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia ha indicado que la capacidad contributiva es uno de los elementos de la equidad tributaria.²⁹

Finalmente, en relación a la tercera característica, referida a que los tributos constituyen mecanismos idóneos para dotar de recursos al Estado para la satisfacción de las necesidades públicas y el pago de sus gastos, sin duda, constituye la razón de la existencia de los mismos, es decir, es parte de la esencia y naturaleza misma del tributo, pues estos nacieron con dicha finalidad, implicando, que de existir un tributo cuya finalidad no sea la recaudatoria, no es tributo en ningún sentido.

Dicho aspecto, es de vital importancia, puesto que el Estado tiene diversas fuentes de ingresos en donde puede obtener recursos para sufragar los gastos públicos, tales como los ingresos generados por la deuda pública, ingresos generados por la explotación de servicios públicos, ingresos generados por el uso o explotación del dominio público, ingresos derivados de apoyo humanitario por medio de donaciones

²⁸ G. N., Herrera. El principio de la capacidad contributiva. (*Derecho & sociedad*, 2006). 101-106. El citado autor hace referencia, a que el principio de capacidad contributiva tiene como principales características, primero el ser el límite material del poder tributario, y segundo es considerado como la causa necesaria e insoslayable para la existencia del tributo.

²⁹ Sentencia de la Sala de lo Constitucional con referencia 699-200 del 24/05/2002.

o ayuda internacional, entre otros, sin embargo, los tributos se convierten en la fuente principal de ingresos para el Estado, siendo considerados como ingresos ordinarios en virtud de la potestad tributaria brindada por la ley para su respectivo cobro.

En atención a ello, se puede indicar que el tributo tiene carácter contributivo³⁰, es decir, su finalidad o destino es cubrir los gastos públicos que tiene el Estado que este debe cubrir para el cumplimiento de sus fines y las necesidades públicas de la población, de tal manera, formaran parte de la hacienda pública (Art 223 ordinal 4º Cn), y formaran parte de un solo fondo o patrimonio común que el Estado repartirá de forma equitativa y discrecional según sus lineamientos y formas de trabajo (Art 224 Cn).

Sin perjuicio de lo anterior, tal como fue advertido al momento de la construcción de la definición de tributo, los tributos pueden perseguir fines extrafiscales, es decir en atención al cumplimiento de objetivos económicos, sociales, culturales o de otra índole, se le pueden dotar finalidades anexas a la recaudatoria al tributo, sin que ello signifique una mutación de la figura como tal, pues como lo menciona la doctrina salvadoreña, dichas finalidades extrafiscales deben siempre acompañar los fines recaudatorios o contributivos y nunca sustituirlos.³¹

Precisamente por la idea anterior, Carlos M. Giuliani Fonrouge, prefirió no atribuir la característica citada a los tributos, pues consideraba que no es de la esencia de dicha figura jurídica la finalidad recaudatoria, al existir las finalidades extrafiscales, sin embargo, como ha sido explicado, la finalidad recaudatoria no debe faltar en la configuración de un tributo, y los fines extrafiscales en caso de acontecer deben ser complementarios o anexas a la primera finalidad.³²

Tomando en cuenta lo anterior, identificando las principales finalidades de los tributos, tanto de forma general como de carácter excepcional, nunca un tributo

³⁰ Silvia Lizette, Kuri de Mendoza y otros. Manual de Derecho Financiero. Primera Edición. (El Salvador, Centro de Investigación y Capacitación, 1993), 241

³¹ Ibid. Silvia Lizette, Kuri de Mendoza y otros. 241

³² Carlos M. Giuliani, Fonrouge. Derecho Financiero. Volumen I. Quinta Edición (actualizada por Susana Camila Navarrine y Rubén Oscar Asorey), (Buenos Aires, Argentina, Editorial Depalma 1993). 290

puede tener una finalidad sancionatoria, ya que complementando, lo expresado por Luis María Cazorla Prieto u otros doctrinarios, el tributo no se genera por un ilícito o como consecuencia de un incumplimiento legal, pues, precisamente la diferencia entre el tributo y la sanción se determina en atención a su finalidad, el primero con las particularidades previamente señaladas, mientras que la segunda con una finalidad preventiva o de castigo.

En síntesis, las características antes desglosadas son las que dotan de contenido o razón de ser a la figura del tributo y sin las cuales, no existe el tributo o se convierte en otra especie de ingreso público distinta al tributo.

IV. CLASIFICACIÓN DE LOS TRIBUTOS

Como figura jurídica los tributos suelen clasificarse en tres categorías principales, las cuales son: impuestos, tasas y contribuciones especiales. Dicha clasificación, es la que regula el modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias del año dos mil quince, el cual en el artículo 2 señala la triple clasificación antes señalada.³³; el Código Tributario también recoge dicha clasificación, en el artículo 11, mientras que la Ley General Tributaria Municipal en el artículo 3.

Lo anterior es de trascendencia jurídica, pues el tributo es considerado como el género, y los impuestos, tasas y contribuciones especiales son considerados las especies del tributo, lo que implica una aproximación conceptual cuyo tronco común es determinado por la definición, naturaleza y características del tributo con las particularidades que tienen cada uno de dichas especies tributarias.

La doctrina no ha sido unánime en relación a la clasificación antes señalada, sin embargo, es la más aceptada por la mayoría de los autores de derecho tributario; ante ello, autores como Héctor B. Villegas o Ramón Valdés Costa, citando Gerardo Ataliba, prefieren clasificar los tributos en vinculados y no vinculados; los primeros son aquellos que para el nacimiento de la obligación tributaria depende la ocurrencia de una actuación estatal a favor del obligado que constituye el hecho generador del

³³ Modelo del Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), Un enfoque basado en la experiencia iberoamericana. BID, Cooperación Alemana, GIZ. Ciudad de Panamá, Panamá. 2015

mismo, incluyéndose en dicha categoría a las tasas y a las contribuciones especiales; mientras que en los tributos no vinculados el hecho generador está totalmente desvinculado de toda actuación o actividad estatal, incluyéndose en esta categoría a los impuestos.³⁴

Para efectos de delimitar las especies tributarias se procederá a analizar cada uno de dichas categorías jurídicas, según lo siguiente:

1) LOS IMPUESTOS

Los impuestos son definidos 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*³⁵.

En el compilado doctrinario cuyos directores son Miguel Angel Collado Yurrita y Gracia María Luchena Mozo, al definir los impuestos retoman lo establecido en el artículo 2.2 letra c) de la Ley General Tributaria Española, y señalan que *son impuestos los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos, o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente*.³⁶

Una concepción más clásica es la expuesta por Giuliani Fonrouge, al expresar *son impuestos las prestaciones en dinero o en especie, exigidas por el Estado en virtud del poder de imperio, a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles*. Dicha definición puede asociarse más a la del tributo, sin embargo, el citado autor tiene una definición propia para el tributo y la presente para los impuestos, denotando los aspectos claves más importantes del impuesto como tributo.³⁷

³⁴ Héctor Belisario, Villegas. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. 7ma Edición, ampliada y actualizada. (Buenos Aires, Argentina, Editorial Depalma, 2001). 69

³⁵ Ibid. Villegas, Héctor Belisario. 72

³⁶ Miguel Ángel, Collado Yurrita, Gracia María, Luchena Mozo. Derecho financiero y tributario. Parte General, Cuarta edición. (Barcelona, España, Editorial Atelier, 2015), 238.

³⁷ Carlos M. Giuliani, Fonrouge. Derecho Financiero. Volumen I. Quinta Edición (actualizada por Susana Camila Navarrine y Rubén Oscar Asorey), (Buenos Aires, Argentina, Editorial Depalma 1993), 291. Como parte de la definición expuesta por el citado autor, señala como características las siguientes: a) una obligación de dar

La autora Bertha Graciela Pompa García al citar la normativa fiscal mexicana, el Código Fiscal define a los impuestos como *las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma, y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.* (Art 2 fracción I Código Fiscal)³⁸.

Según consideraciones del autor mexicano Emilio Margáin Manatou, la definición que brinda el Código Fiscal mexicano no ilustra de forma suficiente la conceptualización del tributo pues se centra en establecer lo que no es tributo al separarlas de las aportaciones de seguridad, contribuciones de mejora y los derechos.³⁹

Por su parte, el autor José Vicente Troya Jaramillo, citando a Sergio Francisco de la Garza, indica que el impuesto *es una prestación tributaria obligatoria ex lege cuyo presupuesto de hecho no es una actividad del Estado referida al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos*⁴⁰.

La normativa nacional, los define como *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* (Art 11 Código Tributario de El Salvador), o *los tributos exigidos por los municipios, sin contraprestación alguna individualizada* (artículo 4 Ley General Tributaria Municipal).

Al respecto, tomando de base las definiciones antes citadas, es preciso identificar las características esenciales de los impuestos, de los cuales, citando a Silvia Lizette Kuri de Mendoza, los impuestos pertenecen a la categoría jurídica de los tributos, consistente en una prestación contributiva generalmente pecuniaria y que

dinero o cosas, b) emanada del poder de imperio estatal; c) establecida por ley; d) aplicable a personas individuales o colectivas; e) Que reflejen capacidad económica.

³⁸ Arturo, Pueblita Fernández, y otros. Manual de Derecho Tributario. Primera Edición. (México, Academia Mexicana de Derecho Fiscal. Tirant Lo Blanch. 2021). 31

³⁹ Emilio Margáin, Manatou. La Base Imponible. Primera Edición (México, Editorial Porrúa, 2009). 25

⁴⁰ José Vicente, Troya Jaramillo. Manual de Derecho Tributario. (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2014). eLibro.

su hecho imponible es independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente.⁴¹

En relación con lo anterior, el elemento fundamental diferenciador del impuesto es la ausencia de contraprestación por el pago de este, el cual debe entenderse en que el presupuesto de hecho del impuesto no tiene en su configuración la realización de actividad administrativa alguna por parte de la Administración Pública para legitimar el cobro de la misma.

La doctrina ha sido crítica en cuanto al empleo del término “contraprestación” en la definición del tributo, pues dicha figura hace alusión a los efectos que se producen para efectos contractuales en cuanto a la exigibilidad de las obligaciones generadas en una relación jurídica privada, dando lugar a equívocos al entender que los impuestos tienen un sentido bilateral y no como realmente son, al tratarse de prestaciones unilaterales impuestas coactivamente por el Estado.

En tal sentido, aun cuando dicho termino es utilizado en la definición legal del Código Tributario de El Salvador, la terminología correcta debe ser que los impuestos son exigidos sin hacer relación de actividad administrativa especificada por parte de la Administración a favor del obligado al pago de este.

En otros términos, lo recaudado por los impuestos está destinado a los gastos generales corrientes del Estado previstos en el presupuesto general de la nación, no obstante, Ramón Valdés Costa puntualiza que pueden existir impuestos que tengan un destino especial, sin que se afecte la característica propia del impuesto, pues como el citado autor cita, el impuesto se produce cuando una persona se adecua al hecho generador del mismo independientemente del destino concreto que la ley le asigne o que el Estado decida atribuirle a las cantidades recaudadas.⁴²

⁴¹ Silvia Lizette, Kuri de Mendoza, y otros. Manual de Derecho Financiero. Primera Edición. (El Salvador, Centro de Investigación y Capacitación, 1993). 244.

⁴² Ramón, Valdés Costa. Curso de Derecho Tributario. Segunda Edición. (Santa Fe de Bogotá, Colombia, Editorial Temis). 105. El autor hace una distinción que debe tomarse en consideración, pues el hecho que los impuestos en su definición tengan como elemento la falta de una actuación directa por parte de la Administración Pública, es únicamente para efectos jurídicos, es decir, para el nacimiento y configuración del hecho generador del impuesto; no obstante, desde el punto de vista político y económico, los Ingresos que el

Como consecuencia de lo anterior, en los impuestos no hay un sujeto determinado o un sujeto determinable destinatario de dichos tributos, puesto que una vez estos son cobrados y recaudados, ingresan a ser parte del fondo general de la nación, al cual el Estado debe destinarlos ya sea para cubrir gastos públicos o satisfacer necesidades públicas de los ciudadanos.

Así lo ha sostenido Catalino García Vizcaino al expresar que por medio del impuesto son retribuidos servicios indivisibles⁴³ prestados por el Estado, ante los cuales, aun cuando sean útiles a toda la comunidad, es imposible particularizarlos en relación a personas determinadas (la defensa nacional, seguridad pública, educación, salud, entre otros).

Otro de los componentes de la definición del impuesto, está en la forma de su materialización, pues expresamente se introduce que los impuestos se vuelven exigibles toda vez que los sujetos pasivos se adecuen al hecho generador del mismo, el cual puede estar constituido por actos, negocios o hechos de naturaleza económica y jurídica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del obligado a su pago.

Con ello, la única forma en como el Estado puede exigir el cobro de un impuesto es cuando un sujeto realice el hecho generador que debe estar previamente contemplado en la ley como supuesto de gravamen de un impuesto determinado. Sobre dicho punto, algunos doctrinarios al analizar el término “*actos, negocios o hechos de naturaleza económica*”, y el separarlo de los actos de naturaleza jurídica, es impropio, pues por la misma naturaleza del impuesto y del principio de legalidad que debe imperar, todos los actos son eminentemente jurídicos⁴⁴.

Estado recibe en concepto de impuestos, vuelven a la comunidad, a los mismos ciudadanos mediante la prestación de los servicios públicos y citando a B. Griziotti, desde este componente, se habla de *un cambio indirecto de bienes y servicios a lo que hace relación el principio de la equivalencia en materia financiera*.

⁴³ Catalina, García Vizcaíno. Derecho Tributario, consideraciones económicas y jurídicas. Tomo I. Parte General. (Buenos Aires, Argentina, Editorial Depalma. 1996). 46.

⁴⁴ Luis María, Cazorla Prieto. Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Segunda Edición. (España, Aranzandi Editorial. 2001). 293.

Una aproximación más acertada sería que los actos, negocios o hechos son de naturaleza jurídica y que derivan de actos, negocios o hechos económicos realizados por los sujetos pasivos.

Finalmente, otra nota conceptual, ya retomada previamente en la definición de los tributos, es que deben de poner de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto obligado a su pago. Esta nota característica no es exclusiva de los impuestos, pues debe estar presente en todas las categorías tributarias, sin embargo, es en el impuesto donde se vuelve más relevante, pues es condición *sine qua non* para la existencia y legitimación del impuesto al momento de su configuración.

2) LAS TASAS

La legislación tributaria ha definido a las tasas como el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado al contribuyente (Art 14 Código Tributario); o como los tributos que se generan en ocasión de los servicios públicos de naturaleza administrativa o jurídica prestados por los municipios (Art 5 Ley General Tributaria Municipal).

El parámetro principal de las definiciones legales anteriores establece la característica esencial de las tasas, consistente en la realización de un servicio público individualizado al contribuyente, lo que también es conocida como la contraprestación derivada por el pago de la tasa en cuestión, término el cual ha sido cuestionado al hablar de los impuestos para evitar la falsa apreciación que los tributos son bilaterales o que derivan de la voluntad de los intervinientes.

Por su parte, Juan Martín Queralt, retomando la definición contenida en la ley general tributaria española, establece que las tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o

recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado.⁴⁵.

En el régimen mexicano, las tasas tributarias son conocidas como derechos, y estos son definidos como las contribuciones determinadas en la ley por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, así como por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la nación.

En virtud de lo anterior, tomando como parámetro lo establecido por Ramon Valdés Costa, los elementos característicos de las tasas consistirán, en primer lugar, que su exigibilidad deriva precisamente de determinadas actividades del Estado que deben estar relacionadas directamente con el contribuyente.

Dicha característica es la más uniforme en la doctrina, pues el hecho generador de las tasas indiscutiblemente será una actividad del estado, ya sea materializada a través de la prestación de un servicio público, o la autorización para el aprovechamiento del dominio público, de forma particular. Como efecto principal, al tratarse del hecho generador de la tasa, la actividad pública debe necesariamente existir o por lo menos prestarse por parte de la Administración Pública, sin el cual se convertiría en un cobro ilegal pues si no hay actividad estatal no hay hecho generador de la tasa.

Ahora bien, cuando la definición legal contenida en el Código Tributario utiliza la expresión “*prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado al contribuyente*”, con ello, no significa que sea potestativa la realización del servicio por parte de la Administración Pública, sino que bastara que el servicio o actividad

⁴⁵ Juan Martin, Queralt, y otros. Curso de Derecho Financiero y Tributario. Vigésima Novena Edición. (Madrid. España, Editorial Tecnos). 83. Al analizar la definición contenida en la normativa española, se advierte que es mucho más integral que la contenida en la normativa tributaria salvadoreña, pues desde la noción conceptual se procuró diferenciar la figura de las tasas tributarias respecto de los precios públicos, los cuales son definidos como las contraprestaciones recibidas por un ente público como consecuencia de la prestación de servicios o realización de actividades administrativas cuando es voluntaria su solicitud o recepción, y ese servicio es prestado o la actividad es realizada también por el sector privado. En la normativa tributaria salvadoreña, únicamente en el inciso 2º del artículo 14 Código Tributario, se hace mención que no son tasas la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado; en dicho inciso, se introduce la figura de los precios públicos, entendidos como aquellos que aun cuando los cobre y perciba la Administración Pública, se traten de servicios o actividades no inherentes o esenciales que sean de solicitud o recepción voluntaria y se presten o realicen conjuntamente por el sector privado.

esté disponible para el obligado a su pago, aunque no lo utilice de forma efectiva⁴⁶; es decir, la utilización o prestación potencial es referida al sujeto beneficiario, pues habrá lugar al cobro de la tasa cuando la Administración brinde o realice la actividad estatal independientemente sea utilizado o no por el obligado a su pago, debiendo tener la posibilidad de usarlo y que este último por mera liberalidad decida no utilizarlo.

Derivado de lo anterior, se cuestiona por doctrinarios como Ramon Valdés Costa la ventaja económica que puede implicar el servicio prestado por la Administración Pública, lo cual no debe confundirse con el beneficio que debe implicar obligatoriamente la tasa al beneficiario, sino en que en la prestación del servicio debe garantizarse su óptimo funcionamiento por parte de la Administración Pública, independientemente proporcione ventajas o no al obligado al pago del mismo, complementando lo expuesto en el párrafo anterior en cuanto a la prestación efectiva del servicio.

Como segundo elemento característico, las tasas tributarias pueden ser cobradas en razón de servicios o actividades públicas divisibles, pues resulta de su esencia el identificar o individualizar a quienes reciben las prestaciones que serán siempre los que resulten obligados al pago de la tasa en cuestión. Dicho aspecto, es el que diferencia las tasas de los impuestos, pues por regla general los impuestos financian servicios públicos indivisibles, y aun cuando de forma excepcional un impuesto puede financiar un servicio divisible, una tasa no puede ser cobrada en virtud de un servicio público indivisible, pues perdería la esencia de la misma y, por lo tanto, la vuelve inconstitucional⁴⁷.

Otro de los elementos diferenciadores de las tasas es la naturaleza jurídica de la prestación estatal, pues para que se pueda cobrar una tasa tributaria, el servicio debe tratarse de aquellos que son inherentes al Estado, y que por su propia

⁴⁶ Ramón, Valdés Costa. Curso de Derecho Tributario. Segunda Edición. (Santa Fe de Bogotá, Colombia, Editorial Temis). 154.

⁴⁷ Existe múltiple jurisprudencia de la Sala de lo Constitucional y Sala de lo Contencioso Administrativo que contempla la aplicación efectiva del principio de reserva de ley, contemplándolo como una verdadera garantía y límite formal para el establecimiento de la tributación.

funcionalidad no pueden ser prestados por particulares en ninguna circunstancia, pues se tratarán de servicios divisibles que surgen de la misma soberanía del Estado.

Dicha característica, es expresada en las definiciones citadas cuando hacen relación a que el servicio público que debe realizarse por la administración pública deriva de actividades en régimen de derecho público, mencionando los servicios esenciales expresados anteriormente. En la definición del Código Tributario, no se maneja de forma expresa, sino a través de la exclusión que en el inciso 2º del referido artículo 14, se hace, pues indica que no son tasas las contraprestaciones recibidas por una persona en pago de servicios no inherentes al Estado, pues estos últimos darán lugar al pago de precios públicos.

Siguiendo las ideas de Ramon Valdés Costa, los servicios que resultan ser inherentes al estado pueden ser actos jurídicos subjetivos de carácter administrativos o jurisdiccionales, ya sean, actos de autorización, permiso e inspección y de policía en general.⁴⁸

Además, como aspecto característico de la tasa, es el destino de lo recaudado por el referido tributo, pues es parte de la esencia de la tasa que el producto de esta sea destinado a la financiación del servicio que preste la Administración Pública en una proporción equivalente a lo que el obligado a su pago este obligado a soportar por el mismo, es decir, el ingreso público obtenido de una tasa, no puede tener un fin diferente por el cual ha nacido, pues de acontecer dicho aspecto, podría incurrir en una ilegalidad el órgano estatal que se aproveche del mismo, independientemente sea utilizado para fines lícitos o ilícitos.

Finalmente, como aspecto complementario de la característica anterior es la razonable equivalencia que debe existir entre el costo del servicio y el cobro que se

⁴⁸ Ibid. Ramon, Valdés Costa. 150. Al respecto, en el ámbito municipal, la distinción entre actividades inherentes administrativas o jurisdiccionales, el artículo 129 de la Ley General Tributaria Municipal, hace la distinción entre servicios administrativos o jurídicos, indicando el artículo 130 los servicios de alumbrado público, aseo, ornato, baños y lavaderos públicos, entre otros. En el caso de servicios jurídicos, el artículo 131 menciona los servicios de auténticas de firmas, emisión de certificaciones y constancias, licencias, matriculas, permisos, entre otros.

hará a las personas obligadas a su pago, lo cual en atención al criterio de Ramon Valdés Costa, se requiere que no exista una notoria desproporción entre el producto de la tasa y el costo total del servicio, y por ello, dicho autor le denomina que debe existir una razonable equivalencia, pues resultará impráctico suponer o exigir una equivalencia total o estricta, siendo prudente que dicha razonabilidad sea determinada al momento de la creación de la tasa tributaria⁴⁹.

3) CONTRIBUCIONES ESPECIALES

Las contribuciones son definidas por Héctor Belisario Villegas quien retoma lo expuesto por Carlos M. Giuliani Fonrouge, como *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*.⁵⁰.

Lenin José Andara Suárez, siguiendo la línea de los doctrinarios relacionados, indica que las contribuciones especiales surgen originariamente cuando se ejecutaba una obra pública y revalorizaba los inmuebles aledaños, adicionando aquellas obligaciones nacidas de beneficios que se reciben a título individual o colectivo⁵¹, a lo cual, Giuliani Fonrouge denomina contribución especial de mejora y que ha sido aceptado por la doctrina general del derecho tributario.

En el ámbito nacional, el Código Tributario define a las contribuciones especiales en el artículo 15 como 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. Por su parte, el artículo 6 de la ley general tributaria municipal, lo define como el tributo que se caracteriza porque el contribuyente recibe real o presuntamente un beneficio especial, derivado de la ejecución de obras públicas o de actividades determinadas, realizadas por los municipios.

⁴⁹ Ibid. Ramon, Valdés Costa. 162

⁵⁰ Héctor Belisario, Villegas. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. 7ma Edición, ampliada y actualizada. (Buenos Aires, Argentina, Editorial Depalma. 2001). 104.

⁵¹ Lenin José, Andara Suárez. Manual de Derecho Tributario I, Derecho Sustantivo. Segunda Edición. (Mérida, Andara Editor, 2020), 80.

Dichas definiciones, adoptan mayoritariamente la definición y valoraciones doctrinarias citadas, tomando como parámetro la realización de obras públicas o de actividades determinadas que generan un beneficio o ventaja para el obligado al pago del referido tributo.

En razón de lo anterior, este tributo al igual que las tasas se rigen por el principio del beneficio, en virtud del cual, existirá una actividad administrativa por parte del Estado que reporte una ventaja o interés al particular que se encuentra obligado al pago del tributo. Pero a diferencia de la tasa tributaria, el beneficio individual que debe producir en el beneficiario es parte de los elementos característicos de las contribuciones especiales, pues es imprescindible que el hecho que se toma como productor del beneficio sea idóneo para originarlo.⁵²

Como complemento de lo expuesto, la ventaja que produce la obra, hecho o acto realizado por la Administración Pública, debe asimismo procurar un beneficio general, pues naturalmente, al tratarse de un acto efectuado por el Estado, este debe responder a fines de índole general, pues habrá un beneficio para toda la comunidad el cual se logra por la vinculación del gravamen con actividades estatales de beneficio general.

En tal sentido, la actividad efectuada por el Estado, debe generar en primera instancia un beneficio colectivo y la satisfacción de una necesidad pública en procura del bien común, pero además, como consecuencia de lo anterior, se producirá una ventaja individual que puede materializarse en la revalorización inmobiliaria de un bien que incremente el patrimonio del beneficiario o tratándose de actividades estatales que impliquen un beneficio totalmente identificable, y es lo que precisamente lo diferencia con la tasa tributaria, estudiada anteriormente.

⁵² Ibid. Héctor Belisario, Villegas. 105. Al respecto, el referido doctrinario indique que aun cuando el beneficio que debe existir en las contribuciones especiales es un elemento esencial, solo tiene eficacia en el momento de redacción de la norma que prevé el tributo, pues será el legislador el que debe establecer o conjeturar que la obra, gasto o actividad pública procurará una ventaja al futuro obligado; de tal manera, será irrelevante que el obligado obtenga o no el beneficio, en el sentido de ver efectivamente acrecentado su patrimonio y en consecuencia su capacidad de pago, pero bajo esas mismas ideas, si la obra, acto o hecho no refleja normativamente la obtención de dicho beneficio, el cobro de la contribución especial se vuelve ilegal.

Precisamente, es lo destacado por Silvia Lizette Kuri de Mendoza y otros doctrinarios, al establecer que la ventaja o beneficio de las contribuciones especiales no se dirige inmediatamente al beneficiario, sino que a la colectividad y como efecto de lo anterior repercute en favor del obligado a su pago⁵³.

Otras características propias de las contribuciones especiales a palabras de Miguel Ángel Collado Yurrita y Gracia María Luchena Mozo, es que se trata de un tributo afectado, lo cual implica que las cantidades recaudadas por contribuciones especiales solo podrán destinarse a sufragar los gastos de la obra o servicio por cuya razón se hubiesen exigido⁵⁴.

Asimismo, importa destacar, respecto de las contribuciones especiales, que el producto que se genera del cobro de las mismas debe destinarse exclusivamente al financiamiento de la actividad estatal cuyo funcionamiento constituye el presupuesto de hecho de la obligación y además, la afectación de la contribución debe vincularse necesariamente con el costo de la obra o servicio, aplicándosele el mismo término que Ramon Valdés Costa cita pues bastará con la razonable equivalencia entre el costo de la obra o servicio y el financiamiento del mismo para legitimar el cobro de la contribución especial en cuanto a su cuantía.

Finalmente, para complementar el análisis de las contribuciones especiales, un importante sector de la doctrina le ha dado categoría de dicho tributo a las contribuciones de mejoras, considerándolas como las únicas contribuciones en

⁵³ Silvia Lizette, Kuri de Mendoza, y otros. Manual de Derecho Financiero. Primera Edición (El Salvador, Centro de Investigación y Capacitación, 1993), 256. Al respecto, siguiendo la misma línea, los doctrinarios Jesús Quintana Valtierra y Jorge Rojas Yáñez se han pronunciado en cuanto a los beneficios generales y particulares que se producen en razón de una contribución especial, y al respecto indican: *“a veces el Estado, al dar satisfacción a una necesidad pública, al propio tiempo que provee al interés general de todos los ciudadanos, proporciona, por la propia índole de las cosas, una particular utilidad a quienes se encuentran en una situación especial respecto a la satisfacción de la necesidad. Así, en el caso de la apertura o del arreglo de una arteria urbana, al propio tiempo que se consigue una mejora en los medios de comunicación y en la estética de la ciudad, se produce una ventaja especial para los propietarios de los inmuebles que confinan con la nueva vía.”* (Jesús, Quintana Valtierra, y Rojas Yáñez. Derecho Tributario Mexicano. 4ta edición (México, Editorial Trilla. 1999). Página 89).

⁵⁴ Miguel Ángel, Collado Yurrita, Gracia María, Luchena Mozo. Derecho financiero y tributario. Parte General. Cuarta edición (Barcelona, España, Editorial Atelier, 2015). 252.

algunos casos o llamadas también como las contribuciones especiales en estricto sentido.

En estas contribuciones de mejoras, el beneficio de los contribuyentes deriva de obras públicas. El doctrinario Héctor B. Villegas, cita como ejemplo de este tipo de contribuciones cuando el ente público construye un desagüe. Un jardín o una plaza pública, genera la valorización de los inmuebles colindantes o cercanos generando como consecuencia un beneficio directo a los dueños de los inmuebles pues genera un aumento del valor de los bienes inmuebles. En virtud de ello, se legitima el cobro de la contribución especial de mejora a aquellos que serán beneficiados con la obra pública en cuestión.⁵⁵

Naturalmente, el cobro de una contribución de mejora resultará legítimo mientras este en ejecución la obra pública que genere su pago, una vez terminada la obra, también cesa el cobro de la contribución especial.

En la normativa tributaria, el Código Tributario en el inciso segundo del artículo 15, define a las contribuciones de mejoras como aquellos tributos instituidos 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. Todos los elementos antes señalados se adecuan a la citada definición legal.

Aun cuando un amplio sector de la doctrina le dota la principal categoría de contribución únicamente a las de mejoras, no implica que este tributo sea utilizado solo para la realización de obras públicas por parte de la Administración Pública, sino que también puede realizar determinados servicios públicos o actividades públicas siempre que reflejen un beneficio para un destinatario determinado.

⁵⁵ Ibid. Héctor Belisario, Villegas. 106. El referido autor señala como elementos principales de las contribuciones de mejoras, los siguientes: 1) La prestación personal que recae sobre el respectivo beneficiario de la obra pública que se va a ejecutar; 2) el beneficio derivado de la obra pública a favor de persona determinada; 3) proporción razonable entre el presunto beneficio obtenido y la contribución exigida; y 4) Que el destino del producto sea efectivamente al financiamiento de la obra.

Otra de las tipologías de las contribuciones especiales, es la llamada contribución de seguridad social, que según algunos doctrinarios también son conocidas como contribuciones parafiscales⁵⁶, las cuales son recabadas por ciertos entes públicos para asegurar su funcionamiento autónomo. Entre dichas contribuciones, Héctor B. Villegas, indica que dan lugar a dicha categoría de parafiscales las destinadas a la previsión social, cámaras agrícolas, fondos forestales, bolsas de comercio, colegios profesionales, entre otras.

La legislación tributaria, ha decidido por llamarlas contribuciones de mejoras, haciendo relación exclusivamente a la prestación que está a cargo de patronos y trabajadores cuyo destino es la financiación del servicio de salud y previsión social (Art 15 inciso 3 del Código Tributario), dotándole la categoría de tributo a las prestaciones previsionales y de seguro social que por mandato de ley un sector determinado está en la obligación de pagar y cuyo beneficio se encuentra regulado en la asistencia social y la previsión futura de la pensión de los beneficiarios.

V. FINES DE LOS TRIBUTOS

Tal como ya ha sido retomado previamente al momento de definir los tributos, y citando a Catalina García Vizcaino, podemos clasificar en atención a la finalidad los tributos financieros y los tributos de ordenamiento; los primeros tienen por finalidad única aportar medios al tesoro público, desglosándose en una finalidad fiscal, mientras que los segundos tienen como una finalidad adicional para cumplir objetivos de política económica o social, denominada también finalidad extrafiscal.⁵⁷

Por fines extrafiscales, citando a Jorge Bravo Cucci, se entenderán aquellos que tienen por objetivo la obtención de aspectos distintos a la recaudación de dinero por parte del Estado por el cumplimiento de sus fines. El hecho que se le doten de finalidades extrafiscales a un tributo no debe escapar del requisito del respeto al

⁵⁶ Ibid. Héctor Belisario, Villegas. 114. Tres son las características principales que Héctor B. Villegas le establece a las contribuciones especiales parafiscales, las cuales son: a) su producto no se incluye generalmente en los presupuestos estatales o municipales; b) no son recaudados por los organismos específicamente fiscales del Estado; y c) no ingresan en las tesorerías estatales, sino directamente en los entes recaudadores y administradores de los fondos.

⁵⁷ Catalina, García Vizcaíno. Derecho Tributario, consideraciones económicas y jurídicas. Tomo I. Parte General. (Buenos Aires, Argentina, Editorial Depalma, 1996). 46.

principio de capacidad contributiva, en tal sentido, al momento de la creación de un tributo de esta naturaleza debe considerarse si resulta ser idóneo, necesario y si la afectación a la capacidad económica es proporcional a los fines buscados.⁵⁸

De igual manera, son considerados como aquellos que rebasan o van más allá de la finalidad originalmente concebida para los tributos⁵⁹; entre esas categorías citadas por el investigador cita fines mediatos de política económica que abarcan la agricultura, industria, energía, investigación, económica social, comercio exterior, desarrollo económico regional, ahorro, fomento empresarial, entre otras.

Las referidas finalidades extrafiscales, tal como ya sido expuesto anteriormente, resultan complementarias o accesorias al fin recaudatorio, y no sustituyen en ningún sentido a dicha finalidad, pues no puede concebirse tributo sin su elemento prestacional. Lo anterior, es precisamente la idea de autores como Carlos M Giuliani Fonrouge o Dino Jarach, al negarles la característica de esencial al fin recaudatorio de los tributos, sin embargo, tal como ya ha sido desarrollado previamente, la referida característica siempre es considerada como esencial, pero que en determinados casos se le añadirá una finalidad complementaria en atención a situaciones económicas, sociales, políticas o de otra naturaleza.

Dicha noción, sigue sosteniendo Catalina García Vizcaino ha venido desarrollándose por muchos años, pues esas finalidades extrafiscales, pueden ser el fundamento para la creación de un tributo, colocando al fin recaudatorio como secundario, pero no ausente e incluso el Estado puede renunciar a obtener los recursos derivados del tributo creando dificultades para el acaecimiento del hecho gravado, o exonerando a los obligados a su pago con el objetivo de obtener otros resultados sociales o económicos que se consideren preferibles⁶⁰.

⁵⁸ J. B., Cucci. Los fines extrafiscales de los tributos. (*Foro jurídico*, 2014), 236-241.

⁵⁹ A., López Padilla. El fin extrafiscal de los tributos y su fundamento a la luz de los principios constitucionales. (2012). 40. El referido investigador, cita lo expuesto por el profesor Yebra que sostiene: *“el Estado utiliza los impuestos para intervenir en la economía privada, pero con los impuestos se pueden alcanzar otras metas no estrictamente económicas, como las políticas, sociales, culturales, etc.*

⁶⁰ Ibid. Catalina, García Vizcaino. 77 y 78

En tal sentido, para efectos de categorizar los fines de los tributos, le adecuamos la característica esencial del carácter contributivo⁶¹, y adicionalmente puede tener fines extrafiscales, ya sea como razón principal para la creación del tributo, como un aspecto secundario o incluso de forma excepcional (a través de beneficios fiscales) como sustituto de forma temporal.

VI. FINES EXTRAFISCALES DE LOS TRIBUTOS

Determinando la existencia de los fines extrafiscales de los tributos y sin eliminar la nota esencial y característica de estos en su dimensión contributiva, es pertinente indicar algunos de los actos u operaciones que para el creador del tributo pueden cubrir esas nociones extrafiscales.

Por ejemplo, para Jorge Ernesto Cucci, es considerado como un tributo extrafiscal el impuesto selectivo al consumo del Perú, consistente en un impuesto monofásico, con tasas diferenciales y aplicables a determinadas operaciones los cuales implican transferencias de bienes suntuarios, tales como alcohol, tabaco, combustibles, juegos de azar y apuestas. El efecto de dicho gravamen mayor al resto genera un efecto regresivo, que busca desincentivar su consumo⁶², a lo que Héctor B. Villegas denomina una finalidad moral del impuesto, y le dota de una finalidad preventiva, pues su consumo excesivo puede ser dañino a la salud de las personas.⁶³

Catalino Vizcaino por su parte les da esta categoría a los tributos aduaneros, desde el punto de vista económico financiero, buscando el proteccionismo al desarrollo

⁶¹ Fernando, Pérez Royo. Derecho Financiero y Tributario, parte general. 8va edición (Madrid, España, Editorial Civitas, 1998). 34. El referido autor indica que los tributos tienen como finalidad principal el servir para la financiación de los gastos públicos o necesidades colectivas, siendo la razón de ser del tributo y lo que lo diferencia de otras prestaciones de carácter público como las multas administrativas.

⁶² Ibid. Jorge Bravo Cucci. 240.

⁶³ Ibid. Héctor Belisario Villegas. 87-88. El referido doctrinario cita el fundamento para gravar con mayor intensidad los tributos a las bebidas gaseosas a John Stuart Mill, pues en su obra principios de economía política de 1859, expresó que, al ser dañinos para la salud, un mayor gravamen a las bebidas alcohólicas produciría un desincentivo a su consumo y, por lo tanto, además de admisible resulta ser aconsejable. En El Salvador se cuenta con una ley reguladora de la producción y comercialización del alcohol y de las bebidas alcohólicas, contenida en el decreto legislativo número 640, del veintiséis de febrero de mil novecientos noventa y seis, publicada en el diario oficial número 47, tomo 330, del siete de marzo de mil novecientos noventa y seis, la cual en el aspecto tributario regula un impuesto específico y ad-valorem que incrementa al valor de dicho producto.

local de ciertos bienes o mercancías, cobrando derechos aduaneros altos con relación a mercaderías producidas en el país, sin afectar la economía del mercado que el Estado debe respetar para evitar alteraciones de este.⁶⁴

En la investigación efectuada por el citado autor, al hacer una comparación de la legislación mexicana con la argentina, acota que, en el último país citado, se consideran como tributos extrafiscales las contribuciones de seguridad social y las contribuciones de mejora pues persiguen una finalidad diferente a la recaudatoria.

En consecuencia, los fines extrafiscales de los tributos, deben responder a un fin público que legitime la creación del mismo y faculte al Estado para efectos de exigir su cobro y recaudación. Lo anterior tiene su respaldo en lo dispuesto en el artículo 231 de la Constitución de la República, el cual dispone que *no pueden imponerse contribuciones sino en virtud de una Ley y para el servicio público*.

En ese sentido, para determinar los parámetros para identificar que puede ser objeto de gravamen por un tributo, es necesario establecer el fin que será gravado, y dicho fin debe ser eminentemente de naturaleza pública y que responda a una necesidad pública que el Estado debe cubrir.

Para la determinación de los servicios públicos no es muy complicado fijar el fin y necesidad pública que cubrirá, sin embargo, dicha labor se vuelve más compleja cuando se le dota a un tributo de un fin diferente al recaudatorio. Para efectos de poder cumplir con dicha labor, y verificar el estricto cumplimiento de lo dispuesto en la Constitución de la República, debe verificarse el fin público principal que se pretende tutelar, y la labor integradora que complementará a un servicio público ya existente que por medio de la tributación se pretende cubrir.

Por ello, los fines extrafiscales que pueden motivar la creación de un tributo, deben quedar de manera clara en la ley de creación del mismo, para efectos de dilucidar cualquier duda que se pueda generar al momento de su cobro y recaudación. Por ejemplo, los tributos que gravan el consumo de productos como el alcohol, tabaco o bebidas gaseosas, determinando su función de desincentivar su consumo para

⁶⁴ Ibid. Catalina, García Vizcaino. 45.

garantizar el derecho a la salud, e integrándose al servicio público ya existente que el Estado ha creado para garantizar dicho derecho.

Otro de los ejemplos antes citados, en relación a la protección de la producción nacional, cuando se gravan con mayores tributos las importaciones de determinados bienes con el objetivo de garantizar un fin público y a su vez legitima el cobro y recaudación del mismo, pues responde a un fin público y a un servicio público delimitado en la ley, conforme a los parámetros establecidos por el citado artículo 231 de la Constitución de la República.

CAPITULO II. DESARROLLO SUSTENTABLE O SOSTENIBLE Y SU RELACIÓN CON EL DERECHO AL MEDIO AMBIENTE SANO Y HERRAMIENTA DE POLITICA FISCAL

I. NOCION PRELIMINAR

Desde la antigüedad, el ser humano ha procurado obtener su beneficio a través del empleo de las herramientas y actividades económicas que puede tener a disposición para la obtención de utilidades o réditos económicos de diferente índole. La historia evidencia que el ser humano por naturaleza ha buscado los insumos para su supervivencia y derivado de ello, encontrando oportunidad en el uso y explotación de los recursos naturales y del medio ambiente en general para efectos de generar un desarrollo económico, social y de cualquier otra índole.

Gracias a ello, las sociedades han crecido, produciéndose un avance en la humanidad significativo que ha mejorado el nivel de vida y las oportunidades de las que puede valerse el hombre para innovar en las formas de vivir plenamente.

No obstante, a mayor avance de la humanidad, ha significado de igual manera un detrimento o deterioro del medio ambiente, agotamiento de los recursos naturales, destrucción de ecosistemas naturales, erosiones de bosques, contaminación de mares, extinción de flora y fauna, entre otros, cuyos responsables son los seres humanos, al realizar una explotación y uso de los recursos medioambientales de forma inapropiada o en exceso sin pensar en las consecuencias negativas que ello puede generar a las presentes generaciones a corto y mediano plazo, y a las futuras generaciones a largo plazo.

Así lo ha establecido el doctrinario Henry Alexander Mejía al establecer la creciente preocupación de los países a nivel internacional de limitar y controlar las acciones que dañan o impactan negativamente al medio ambiente, indicando, que de continuar con la utilización irracional de los recursos y la contaminación del medio ambiente pone en peligro la especie humana, animal y vegetal en el mundo⁶⁵

⁶⁵ Henry Alexander Mejía. Responsabilidades por Daños al Medio Ambiente. Primera edición (El Salvador, Unidad técnica del Sector de Justicia, 2014), 31 y 32.

Ante ello, surgió la necesidad de regular a través de una normativa y regulaciones especiales el tratamiento que debe tener el ser humano con el medio ambiente, pues si se sigue aprovechando de los recursos que el medio ambiente proporciona sin control ni limitaciones, llegará un momento en que la vida en el planeta tierra será imposible de sostener.

Han sido varias los insumos y herramientas ejecutadas, sin embargo, una de las más destacables es la creación y desarrollo del derecho ambiental, como un ordenamiento jurídico nacional con aportes internacionales, cuyo propósito es tutelar, resguardar y proteger el medio ambiente implementando acciones correctivas para mitigar o eliminar prácticas que dañan el medio ambiente, así como de acciones preventivas que buscan evitar actos cuya consecuencia sea el daño o deterioro ambiental. En palabras del Doctor Henry Mejía, se hace necesario instrumentalizar el derecho como medio regulador para lograr detener la degradación del ambiente y establecer los mecanismos de la protección y conservación del mismo, para garantizar el bienestar colectivo de las generaciones venideras⁶⁶.

Ese aspecto, es conocido doctrinariamente como el desarrollo sostenible, y es uno de las figuras medioambientales más importantes de regulación del medio ambiente, ya que, además de consolidar la garantía del medio ambiente, también procura realizar actos que traigan como beneficio garantizar que podamos gozar del medio ambiente en la presente generación y que las generaciones que venideras puedan gozar en iguales condiciones de los beneficios que brinda el medio ambiente a la salud, integridad y demás aspectos esenciales para una vida digna del ser humano.

En virtud de lo anterior, es por medio del derecho ambiental que se busca la conservación del medio ambiente, pero a pesar de los significativos esfuerzos y desarrollo que ha tenido el derecho ambiental, ha existido la necesidad de tomar

⁶⁶ Ibid. 32. El autor Mejía retoma la frase *ubi societas ibi ius* cuyo significado es “donde hay sociedad hay derecho”, enfocando la necesidad de regular a través del derecho todas las conductas de los seres humanos en sociedad y principalmente en materia ambiental que, por acciones nocivas u omisiones en la protección del medio ambiente, se pueden generar daños irreparables a corto, mediano o largo plazo.

aspectos de otras disciplinas jurídicas y no jurídicas con el objetivo de cumplir con el objetivo principal, pues de existir un daño al medio ambiente, este puede llegar a ser irreparable y por lo tanto, es en la mitigación y prevención que el enfoque ha dado mayores herramientas y respecto del cual se ha recibido el apoyo de otras ramas del derecho para encauzar el objetivo.

Una de dichas problemáticas es precisamente el desarrollo económico, que se genera por la explotación de los recursos naturales o ejercicio de una práctica comercial que se encuentra tutelado por el derecho mercantil principalmente y sobre el cual, debe garantizar un equilibrio razonable entre el desarrollo económico y el desarrollo sostenible para evitar perjuicios mayores de difícil reparación y garantizar a todas las personas el derecho que tiene a un medio ambiente sano.

II. DERECHO A UN MEDIO AMBIENTE SANO

Para efectos de delimitar la concepción del derecho al medio ambiente sano, es preciso conceptualizar en primer lugar el derecho del medio ambiente; ante ello, los autores Alejandro Ferro Negrete y Pedro Luis López Sela, citando a Silvia Jaquenod define el derecho ambiental como la disciplina jurídica que investiga, estudia y analiza las diferentes relaciones entre los bienes naturales y la actividad antrópica, orientando la regulación jurídica de las conductas y actitudes humanas respecto al uso, explotación y aprovechamiento de recursos naturales, conservación de la naturaleza y protección del ambiente”.⁶⁷

Por su parte los autores Luis Ortega Álvarez y Consuelo Alonso García, establecen que en la definición del derecho al medio ambiente se comprenden tres acepciones principales, el primero el del medio ambiente, en su acepción natural que comprendería los recursos naturales, la fauna y la flora, una segunda acepción que incluye al medio ambiente en su esfera social con los conceptos de bienestar, calidad de vida y desarrollo de las personas, y una tercera acepción en donde se

⁶⁷ Alejandro Ferro Negrete y Pedro Luis López Sela. Derecho Ambiental. (México, IURE editores, 2017), 14

incluye la ordenación del territorio y las infraestructuras, como el hábitat urbano, los transportes, entre otros⁶⁸.

De las tres acepciones, el termino más importante que constituye el objeto de estudio y protección, es el medio ambiente, este término es definido en un sentido amplio como *un bien indefinido, complejo e integrado de muchísimos factores que se influyen recíprocamente constituyendo un sistema de equilibrio*⁶⁹.

En un sentido estricto, se entiende por medio ambiente *aquellos elementos naturales de titularidad común y de características dinámicas, tales como el agua, el aire, y factores esenciales para la existencia del hombre sobre la tierra; o la síntesis histórica de las relaciones de intercambio entre sociedad y naturaleza en términos de espacio y tiempo*⁷⁰.

El artículo 5 de la Ley de Medio Ambiente⁷¹, define al 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.

Conforme a lo anterior, el objeto principal de regulación del derecho ambiental es la protección y conservación del medio ambiente, el cual ha tenido un reconocimiento a nivel constitucional y legal; en tal sentido, el Doctor Henry Alexander Mejía ha señalado que el derecho a un medio ambiente sano, fue reconocido de forma tardía, pues conforme lo señala en un primer momento se encontraba dentro del derecho a la salud, regulándolo de una manera más expresa hasta en la Constitución de la República de El Salvador de 1983 (actualmente vigente), en el artículo 117, al disponer *“es deber del Estado proteger los recursos naturales, así como la*

⁶⁸ Luis Ortega Álvarez y Consuelo Alonso García. Tratado de Derecho Ambiental. (Tirant lo Blanch, Valencia, 2013), 34.

⁶⁹ R. de Vicente Domingo, J.P. Fernández Gimeno y otros. Derecho Ambiental Español. (Valencia, España, Tirant Lo Blanch, 2001), 27

⁷⁰ Ibid. 29

⁷¹ Ley de Medio Ambiente (El Salvador: Asamblea Legislativa, 1998), Art 5.

*diversidad e integridad del medio ambiente, para garantizar el desarrollo sostenible*⁷².

El reconocimiento constitucional antes referido, establece el derecho que tienen todos los ciudadanos al medio ambiente y es deber del Estado garantizarlo y ejecutar las medidas y políticas públicas necesarias que estén encaminadas a su protección y conservación para garantizar el desarrollo sostenible. Si bien, el referido artículo, no contempla la expresión “medio ambiente sano”, se entenderá que el alcance del derecho lleva implícito dicho aspecto, pues no será suficiente solo reconocer el derecho al medio ambiente, sino que, desde el punto de vista antropocentrista, deberá garantizarse el medio ambiente sano, es decir, libre de contaminación y que resulte integrador de los demás derechos de los ciudadanos.

La labor de protección y tutela no es única del Estado, pues al ciudadano le corresponde también la obligación de garantizar su protección a través de sus acciones, pero es claro, que el Estado debe tener un papel activo en generar las herramientas y los insumos necesarios que busquen potenciar la conservación del medio ambiente y que este sea sano.

El derecho a un medio ambiente sano puede definirse como el derecho de las personas a desarrollarse en un medio adecuado, saludable y propicio para la vida humana⁷³. Dicha concepción, brinda un estatus garantista para las presentes generaciones, pero condiciona que ese medio “adecuado”, “saludable” y “propicio para la vida humana”, debe mantenerse a tal punto que permita gozar en las mismas condiciones a las generaciones futuras sin que se vean limitados por escasez de los recursos naturales o problemas derivados por contaminación.

Es innegable que para garantizar el derecho al medio ambiente sano debe procurarse ejercer las acciones y mecanismos de protección y conservación que garanticen la sostenibilidad de las mismas en el tiempo y la total cobertura en el medio ambiente, todo ello, garantizado a través del desarrollo sostenible.

⁷² Constitución de la República de El Salvador. (El Salvador: Asamblea Legislativa, 1983), Art 117.

⁷³ Elena de Luis García. El Medio Ambiente Sano: la consolidación de un derecho. (Bolivia, 2018), 5.

III. DEFINICIÓN DEL DESARROLLO SOSTENIBLE

Una primera aproximación conceptual del desarrollo sostenible, podemos asociarla a su terminología tradicional y general, entendida como *“Desarrollo sostenible es aquel que satisface las necesidades actuales sin comprometer la capacidad de las generaciones futuras para satisfacer sus propias necesidades”*⁷⁴.

Conforme a dicha concepción, se busca generar un equilibrio mediante el cual se satisfacen las necesidades actuales presentes sin menoscabar o comprometer las necesidades de las futuras generaciones. Dichas necesidades pueden ser desde las más generales y básicas, hasta determinar las más específicas y propias de cada generación. En principio debe garantizarse de forma efectiva que las presentes generaciones pueden vivir en condiciones dignas y que su bienestar no comprometa el bienestar de las futuras generaciones que le sucederán a las actuales.

Los autores Xercavins J. y Cervantes G, identifican aspectos principales de la definición en cuestión señalando 3 términos principales, los cuales son:

El primer aspecto, la solidaridad intrageneracional, hace relación a satisfacer las necesidades actuales, en el cual se guarde relación de equilibrio entre los recursos escasos y que decrecen con rapidez, y su proporción en su consumo, pues el exceso en el consumo de dichos recursos puede generar una indebida distribución de los mismos e implicaría que el resto no tendrá el mínimo necesario. Por tanto, la distribución equitativa (solidaridad intra-generacional) se convierte en un requisito previo para cumplir el objetivo básico de preservar y perdurar la vida (solidaridad intergeneracional)

El segundo de los aspectos planteados hace relación a la solidaridad intergeneracional. Conforme a dicho aspecto, se pretende no comprometer la capacidad de las generaciones futuras de satisfacer sus propias necesidades; vuelve a hablar por tanto de necesidades, ahora en una perspectiva de futuro y habla, por tanto, de solidaridad intergeneracional.

⁷⁴ Xercavins, J. Cayuela, D. y Cervantes, G. Desarrollo sostenible (España, Barcelona: Universitat Politècnica de Catalunya, 2015), 76.

El tercer aspecto por considerar son las necesidades, como aspecto central de la definición, pues se busca un punto de encuentro entre la solidaridad intrageneracional y la intergeneracional; ante ello, resulta relevante identificar cuáles necesidades y de quiénes son las necesidades para satisfacer para poder definir estrategias y tácticas para lograr la sostenibilidad entre las actuales y futuras generaciones.⁷⁵

Según otras fuentes bibliográficas, el desarrollo sostenible, también es denominado como desarrollo sustentable y deriva de la unión entre las ciencias económicas y el medio ambiente, es decir, existe una brecha entre lo que la economía puede proporcionarle al ser humano, pero también hay una línea imaginaria entre la afectación o injerencia que puede generarse al medio ambiente. En ese punto, entra el desarrollo sostenible, como una herramienta capaz de armonizar los avances de la economía y el resguardo del medio ambiente.

El término de desarrollo sostenible o sustentable deriva de los trabajos desarrollados por la Comisión Mundial sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo creada por la Asamblea General de la Organización de las Naciones Unidas en el año de 1987, a través del documento denominado “Nuestro futuro común o informe brundtland”, en el cual aunado a la definición anteriormente citada, se estableció una ampliación en el concepto de la misma, añadiendo lo siguiente

“en el pasado, nos preocupábamos de los efectos del crecimiento económico sobre el medio ambiente. Ahora nos vemos obligados a preocuparnos de la presión ecológica -el deterioro de los suelos, las aguas, la atmosfera y los bosques- sobre nuestras perspectivas económicas. En el pasado más reciente nos hemos visto obligados a hacer frente a un notable aumento de la interdependencia económica de las naciones. Y ahora estamos obligados a acostumbrarnos a una creciente interdependencia ecológica entre esas mismas naciones. La ecología y la economía se entreveran cada vez más –

⁷⁵ Ibid. 77.

en los planos local, regional, nacional y mundial- hasta formar una red inconsútil de causas y efectos.

El desarrollo sustentable conlleva un proceso de cambio social en el cual la explotación de los recursos, el sentido de las inversiones, la orientación del desarrollo tecnológico y las reformas institucionales se realizan en forma armónica, ampliándose el potencial actual y futuro para satisfacer las necesidades y aspiraciones humanas.”⁷⁶

En el mismo sentido ha sido desarrollado el término por la Organización de las Naciones Unidas en los objetivos de desarrollo sostenible, pues indica que el desarrollo sostenible implica cómo debemos vivir hoy si queremos un futuro mejor, ocupándose de las necesidades presentes sin comprometer las oportunidades de las generaciones futuras de cumplir con las suyas.

A su vez, menciona que cuando existe un desarrollo sostenible, todo el mundo tiene acceso a un trabajo digno, una atención sanitaria y una educación de calidad. La utilización de los recursos naturales evita la contaminación y las pérdidas permanentes para el medio ambiente. Las decisiones de políticas públicas garantizan que nadie se quede atrás debido a situaciones de inferioridad o discriminación.⁷⁷

Un aspecto que destaca la Organización de las Naciones Unidas es que el desarrollo sostenible pretende equilibrar en un mismo parámetro el crecimiento económico, inclusión social y protección del medio ambiente. Si una sobresale sobre las otras dos, puede generar situaciones de desigualdad, contaminación e insostenibilidad económica en el presente y en el futuro de las generaciones afectadas.

Ahora bien, al referirnos al concepto de las necesidades actuales y futuras que se pretenden tutelar con el desarrollo sostenible se suele diferenciar entre necesidades primarias y secundarias. Las primarias serían aquellas que permanecen inalterables

⁷⁶ Víctor Amaury Simental Franco. Desarrollo Sostenible y Responsabilidad Social. (Ciudad de México: Tirant lo Blanch, UVM editorial, 2020), 179.

⁷⁷ <https://www.un.org/sustainabledevelopment/es/2023/08/what-is-sustainable-development/>

en el tiempo porque resultan necesarias para la supervivencia (alimentación, vestido, vivienda, etc.). El resto de las necesidades serían secundarias o sociales, las cuales resultarían infinitas y variarían según las culturas y sus cambios⁷⁸.

Posteriormente, se ha establecido un cambio de objeto de la definición de la figura del desarrollo sostenible, no enfocada en las necesidades sino en los capitales disponibles, definiéndolo como *Un desarrollo sostenible es aquel mediante el cual las generaciones actuales utilizan los capitales disponibles (en función de criterios socialmente aceptables y deseables, ecológicamente viables y no degradantes, y económicamente realizables con tecnologías apropiadas), dejando a las futuras generaciones unos capitales no menores ni con más carencias que los que las generaciones actuales tienen a su disposición*⁷⁹.

En cuanto al nuevo enfoque de la definición del desarrollo sostenible, se determinan cuáles son los capitales que es necesario identificar para garantizar el desarrollo sostenible, y al respecto se señalan el capital natural compuesto de recursos naturales, biodiversidad, el ecosistema y sus servicios; el capital humano, social, cultural comprendiendo conocimientos, capacidades, patrimonio y diversidad cultural, multiculturalidad, cohesión, participación, organización; y el capital económico financiero, infraestructural tecnologías, hecho por el ser humano.

Conforme a todo lo expuesto, el desarrollo sostenible pretende comprender las interacciones entre tres sistemas complejos: la economía mundial, la sociedad global y el medio ambiente físico de la Tierra⁸⁰; tal cual es mencionado por Xercavins, J. Cayuela, D. y Cervantes, G, al señalar que la sostenibilidad ha de ser ambiental, social y económica, o sea, ha de utilizar criterios ecológicamente viables y no degradantes, ser socialmente aceptada y deseada, y económicamente realizable con tecnologías apropiadas, y ha de facilitar, finalmente, para el futuro, los correspondientes capitales naturales, sociales y económicos.

⁷⁸ Xercavins, J. Cayuela, D. y Cervantes, G. Desarrollo sostenible (España, Barcelona: Universitat Politècnica de Catalunya, 2015), 77

⁷⁹ Ibid. 80

⁸⁰ SACHS, Jeffrey D.; VERNIS, Ramon Vilà. *La era del desarrollo sostenible*. (Barcelona: Deusto, 2015), 10

En la legislación nacional, la Ley del Medio Ambiente⁸¹, establece una definición de desarrollo sostenible, en el sentido siguiente *“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 dicha definición se retoman las concepciones antes señaladas para equilibrar los aspectos principales del mismo.

IV. LAS DIMENSIONES DEL DESARROLLO SOSTENIBLE

Tal como ha sido señalado en la definición del desarrollo sostenible, existen aspectos destacables del desarrollo sostenible que establecen el alcance de la figura desde un plano económico, social, político y ambiental.

Para esos efectos, Rolf Moller en su investigación denominada Principios de Desarrollo Sostenible para América Latina, señala cuatro dimensiones principales, las cuales las detalla en el sentido siguiente:

En la dimensión ambiental o ecológica, el desarrollo sostenible busca garantizar que la intervención del ser humano y sus efectos respeten y procuren el cuidado del medio ambiente, pues de no medirse pueden llegar a tales dimensiones que afecten la totalidad de la tierra y el medio ambiente, lo cual, puede poner en peligro hasta la base natural de la misma existencia humana.

En la dimensión social, se trata de definir los principios para crear relaciones y condiciones sociales justas en un país o en una sociedad. En el centro del enfoque se encuentran los bienes sociales básicos que son vistos como imprescindibles para una sociedad justa, tales como la vida misma, la salud, la satisfacción de las necesidades básicas (alimentos, vestido, vivienda), y recursos sociales, como son la tolerancia, la solidaridad, la capacidad de integración social, la orientación hacia el bien común, el sentido de derecho y justicia y las condiciones para una vida digna individual.

Con relación a la dimensión económica, el desarrollo sostenible, se materializa en que la producción se debe realizar con el mínimo de insumos y costos; bajo criterios

⁸¹ Ley de Medio Ambiente (El Salvador: Asamblea Legislativa, 1998), Art 5.

ambientales se debe evitar despilfarros de insumos, lo que es conocido como “ecoeficiencia”.

Finalmente, la dimensión institucional política del desarrollo sostenible significa que se debe, de alguna manera, regular el comportamiento de individuos y colectivos a través de instituciones públicas y privadas para garantizar la participación de los ciudadanos en los procesos en los que pueden resultar afectados o con incidencia en su esfera individual.⁸²

V. PRINCIPIOS DE DESARROLLO SOSTENIBLE

Existe una multiplicidad de principios que desarrollan los postulados básicos del desarrollo sostenible, sin embargo, para efectos del estudio en el cual se aborda la figura, se toman de base dos conjuntos de principios principales.

Para ese efecto se retoman los principios expuestos por los autores Xercavins, J. Cayuela, D. y Cervantes, G, que señalan los siguientes principios⁸³:

1) Principio de pensamiento holístico

Conforme al presente principio los problemas y temas de sostenibilidad son complejos y multidisciplinarios y han de tener en cuenta e integrar, en su análisis y en su solución, todas sus dimensiones y factores. Es decir, los componentes económicos, sociales, ambientales y políticos y todos los elementos que garanticen de forma plena un verdadero desarrollo sostenible.

2) Principio de precaución

Dicho principio establece un margen de actuación medido por la cautela y prevención, pues los autores citados señalan que, si existe duda de los efectos de cualquier acto o avance, se tiene que aplicar este principio y actuar con prudencia; se impone una actitud de vigilante anticipación que identifique y descarte de entrada las vías que podrían llevar hacia desenlaces catastróficos, aunque la probabilidad de esto parezca pequeña y las vías alternativas más difíciles u onerosas.

⁸² Rolf Moller. Principios de Desarrollo Sostenible Para América Latina (Colombia, Cali, Universidad del Valle, 2010), 3 y 4.

⁸³ Xercavins, J. Cayuela, D. y Cervantes, G. Desarrollo sostenible (España, Barcelona: Universitat Politècnica de Catalunya, 2015), 83.

La aplicación del presente principio es vital, pues el desarrollo sostenible busca evitar efectos nocivos peligrosos que puedan comprometer las futuras generaciones en sus diferentes dimensiones.

3) Principio de equidad intergeneracional y/o de insustitubilidad y mantenibilidad y desarrollo de los capitales naturales

Con el principio en referencia se establece que la equidad intergeneracional sólo se puede garantizar al ser conscientes que existen recursos y capitales que no se pueden sustituir y una vez agotados no hay manera de reponerlos.

En virtud de lo anterior, existirá un compromiso de las actuales generaciones de conservar o en su caso de usar racionalmente los recursos o capitales que no son renovables para que las futuras generaciones puedan tener en su caso acceso a los mismos, con iguales condiciones que las actuales.

4) Principio de innovación y utilización de tecnologías sostenibles

Se debe favorecer decididamente la innovación y la utilización de tecnologías que aumenten la eficiencia en el uso de recursos (aumentando la cantidad de “valor” obtenido por la unidad de recurso) minimizando los residuos producidos, que tiendan a desarrollar, enriquecer e incluso aumentar los capitales disponibles y que tiendan a la desmaterialización de la actividad económica.

5) Principio de irreversibilidad cero

Así como se busca generar o incentivar el uso de actividades o tecnologías que garanticen el desarrollo sostenible, así debe evitarse, menguarse o eliminarse todos aquellos actos o tecnologías que impacten negativamente al desarrollo sostenible presente y futuro.

6) Principio de sostenibilidad global

El desarrollo sostenible, o será global o no será; no podemos pensar que un desarrollo local es sostenible si lo es a costa del impacto en otros lugares y/o pueblos del planeta. Finalmente, la preservación global y futura de los bienes comunes del planeta es un principio fundamental, irrenunciable y de obligado cumplimiento.

Por su parte también son retomados postulados o principios expuestos por Rolf Moller, en el sentido siguiente⁸⁴:

Principio 1: Se deben evitar peligros y riesgos no justificables para la salud humana como consecuencia de impactos ambientales negativos causados por el ser humano.

Principio 2: Para todos los miembros de una sociedad se debe garantizar un mínimo de satisfacción de las necesidades básicas (vivienda, alimentación, ropa, salud) y del aseguramiento contra riesgos centrales de la vida (enfermedades, invalidez).

Principio 3: Para todos los miembros de una sociedad se debe garantizar la posibilidad de asegurar su existencia a través de actividades libremente realizadas.

Principio 4: El uso de los recursos naturales y del medioambiente se debe distribuir bajo criterios de justicia y con la correcta participación de todos los afectados.

Principio 5: Las diferencias extremas en la distribución de ingresos y la propiedad de bienes deben ser reducidas.

Principio 6: El nivel de uso de los recursos naturales renovables no debe superar su capacidad de regeneración natural y no debe poner en peligro la capacidad de desempeño y funcionamiento de los ecosistemas respectivos.

Principio 7: Se debe mantener en el tiempo el alcance de las reservas existentes comprobadas de los recursos naturales no renovables.

Principio 8: La liberación de residuos y emisiones en todas sus formas no debe superar la capacidad de recepción del medio ambiente y de los ecosistemas.

Principio 9: Se deben evitar riesgos tecnológicos que podrían tener consecuencias catastróficas.

⁸⁴ Rolf Moller. Principios de Desarrollo Sostenible Para América Latina (Colombia, Cali, Universidad del Valle, 2010), 7 y 8.

Principio10: Se debe desarrollar el capital material, humano y de conocimiento, de tal manera que se pueda mantener o mejorar la capacidad económica.

A modo de síntesis, ambas clasificaciones de principios de desarrollo sostenible implican una serie de aspectos básicos que potencian o garantizan las dimensiones del desarrollo sostenible y su aplicación efectiva en las diferentes relaciones entre las personas y los recursos naturales, con el objetivo principal de armonizar los interés, necesidades y capitales de las presentes generaciones sin menoscabar los mismos aspectos de las futuras generaciones en iguales condiciones de disposición y disfrute de los mismos.

VI. TRATADOS INTERNACIONALES, CONVENIOS Y DEMAS CUMBRES EN MATERIA DE DESARROLLO SOSTENIBLE

Con el crecimiento del derecho del medio ambiente, reconocido como un derecho de tercera generación y como consecuencia de la necesidad de la protección, tutela y resguardo del medio ambiente, se han adoptado una serie de instrumentos, tratados, convenios o demás instrumentos jurídicos con el objetivo de tutelar el derecho al medio ambiente y el desarrollo sostenible como uno de los elementos configuradores del referido derecho.

Entre las cumbres o convenios más relevantes encontramos:

i) Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente, Estocolmo 1972

Conocida también como la primera conferencia mundial sobre el medio ambiente, celebrada en Estocolmo, Suecia, en 1972. La referida declaración, contenía 26 principios, los cuales colocaron las cuestiones ambientales en el primer plano de las preocupaciones internacionales y marcó el inicio de un diálogo entre los países industrializados y en desarrollo sobre el vínculo entre el crecimiento económico, la contaminación del aire, el agua y los océanos y el bienestar de las personas de todo el mundo.

El plan de acción constaba de tres tipos generales de acción: a) El programa global de evaluación del medio humano (Vigilancia mundial); b) Las actividades de

ordenación del medio humano; c) Las medidas internacionales auxiliares de la acción nacional e internacional de evaluación y ordenación. Además, estos tipos generales de acción se desglosaron en 109 recomendaciones.⁸⁵

El resultado de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente se plasmó en un informe en donde se plasmaron los principios antes referidos, enfocados en la protección y tutela del medio ambiente y el avance del desarrollo sostenible. Entre dichos principios se pueden destacar algunos que hacen relación de forma directa o indirecta al desarrollo sostenible, siendo los siguientes:

- 1) Principio 1. El hombre tiene el derecho fundamental a la libertad, la igualdad y el disfrute de condiciones de vida adecuadas en un medio de calidad tal que le permita llevar una vida digna y gozar de bienestar, y tiene la solemne obligación de proteger y mejorar el medio para las generaciones presentes y futuras.
- 2) Principio 2. Los recursos naturales de la Tierra, incluidos el aire, el agua, la tierra, la flora y la fauna y especialmente muestras representativas de los ecosistemas naturales, deben preservarse en beneficio de las generaciones presentes y futuras mediante una cuidadosa planificación u ordenación.
- 3) Principio 3. Debe mantenerse y, siempre que sea posible, restaurarse o mejorarse la capacidad de la Tierra para producir recursos vitales renovables
- 4) Principio 4. El hombre tiene la responsabilidad especial de preservar y administrar juiciosamente el patrimonio de la flora y fauna silvestres y su hábitat, que se encuentran actualmente en grave peligro por una combinación de factores adversos.
- 5) Principio 5. Los recursos no renovables de la Tierra deben emplearse de forma que se evite el peligro de su futuro agotamiento y se asegure que toda la humanidad comparte los beneficios de tal empleo.
- 6) Principio 6. Debe ponerse fin a la descarga de sustancias tóxicas o de otras materias y a la liberación de calor, en cantidades o concentraciones tales que

⁸⁵ <https://www.un.org/es/conferences/environment/stockholm1972>.

el medio no pueda neutralizarlas, para que no causen daños graves o irreparables a los ecosistemas.

- 7) Principio 7. Los Estados deberán tomar todas las medidas posibles para impedir la contaminación de los mares por sustancias que puedan poner en peligro la salud del hombre, dañar los recursos vivos y la vida marina.
- 8) Principio 8. El desarrollo económico y social es indispensable para asegurar al hombre un ambiente de vida y trabajo favorable y crear en la Tierra las condiciones necesarias para mejorar la calidad de la vida.
- 9) Principio 11. Las políticas ambientales de todos los Estados deberían estar encaminadas a aumentar el potencial de crecimiento actual o futuro de los países en desarrollo y no deberían menoscabar ese potencial ni obstaculizar el logro de mejores condiciones de vida para todos.
- 10) Principio 13. A fin de lograr una más racional ordenación de los recursos y mejorar así las condiciones ambientales, los Estados deberían adoptar un enfoque integrado y coordinado de la planificación de su desarrollo de modo que quede asegurada la compatibilidad del desarrollo con la necesidad de proteger y mejorar el medio humano en beneficio de su población⁸⁶.

Dichos principios, buscan establecer en un primer momento los conceptos principales de tutela y protección del medio ambiente, los cuales se buscan en atención a la garantía del desarrollo sostenible que desde los años setenta se vienen impulsando acciones con el fin de mitigar los efectos nocivos de la contaminación ambiental y el equilibrio que debe existir entre los componentes sociales, económicos, culturales y medio ambientales.

ii) Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo, Rio de Janeiro.

⁸⁶ Informe de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Humano, Estocolmo, 5 a 16 de junio de 1972, Organización de las Naciones Unidas.

La Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo (CNUMAD), también conocida como la 'Cumbre para la Tierra', se celebró en Río de Janeiro, Brasil, del 3 al 14 de junio de 1992.⁸⁷

La conferencia de Río de Janeiro destacó cómo los diferentes factores sociales, económicos y ambientales son interdependientes y evolucionan juntos, y cómo el éxito en un sector requiere que la acción en otros sectores se mantenga en el tiempo. El objetivo principal de la 'Cumbre para la Tierra' de Río fue producir una agenda amplia y un nuevo plan para la acción internacional sobre cuestiones ambientales y de desarrollo que ayudaría a orientar la cooperación internacional y la política de desarrollo en el siglo XXI.

La 'Cumbre para la Tierra' concluyó que el concepto de desarrollo sostenible era un objetivo alcanzable para todas las personas del mundo, independientemente de que fueran a nivel local, nacional, regional o internacional. También reconoció que integrar y equilibrar las preocupaciones económicas, sociales y ambientales para satisfacer nuestras necesidades es vital para mantener la vida humana en el planeta y que ese enfoque integrado es posible. La conferencia también reconoció que la integración y el equilibrio de las preocupaciones económicas, sociales y medioambientales requería nuevas percepciones de la forma en que producimos y consumimos, la forma en que vivimos y trabajamos, y la forma en que tomamos decisiones. Este concepto fue revolucionario para su época y provocó un animado debate dentro de los gobiernos y entre los gobiernos y sus ciudadanos sobre cómo garantizar la sostenibilidad del desarrollo.

Como parte de los resultados de la Conferencia, fue emitido el programa 21, el cual contempla estrategias para invertir y lograr un desarrollo sostenible en el siglo XXI; además, surgió la Declaración de Río que contemplan 27 principios de desarrollo sostenible, la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático, el Convenio sobre la Diversidad Biológica y la Declaración sobre los Principios de

⁸⁷ <https://www.un.org/es/conferences/environment/rio1992>

la Ordenación, la Conservación y el Desarrollo Sostenible de los bosques de todos tipo.

En el caso del Programa 21, se identificó el problema generado por el comercio y la corriente financiera desmedida y sin control, haciendo énfasis en que son los países en vías de desarrollo los que sufren la mayor parte del problema, pues se identifican problemas como la deuda externa, la financiación insuficiente para el desarrollo, las barreras que oponen los mercados del Norte y las caídas de los precios de los artículos básicos que dominan muchas economías en función de la producción, el empleo y las utilidades devengadas de la exportación.

Para ese efecto, se contemplan propuestas para 1) liberalizar el comercio, 2) lograr que haya un apoyo recíproco entre el comercio y el medio ambiente, 3) ofrecer recursos financieros adecuados, 4) hacer frente a la deuda internacional y 5) fomentar las políticas macroeconómicas favorables al medio ambiente y el desarrollo.

Señaló el referido programa que el desarrollo sostenible exige que aumenten las inversiones en los países en desarrollo y que se dé un empleo eficaz a los recursos financieros y fomentar condiciones macroeconómicas que alentaran un medio ambiente económico internacional estable y pronosticable, inclusive con tasas de interés y de tipos de cambio críticos estables, el estímulo del ahorro y la reducción de los déficits fiscales.

Ante ello, en el capítulo 8 de la sección I del programa, se establece la obligatoriedad de la formulación de políticas para el desarrollo sostenible en donde converjan los factores económicos, sociales y ambientales, proponiendo la plena integración de las cuestiones ambientales y de desarrollo en la adopción de decisiones del Gobierno en materia de políticas económicas, sociales, fiscales, energéticas, agrícolas, de transportes, de comercio y de otra índole.

Desde el programa se potenció la utilización de mecanismos fiscales como parámetro para mantener el desarrollo sostenible, indicando que los precios, los mercados y las políticas fiscales y económicas del Gobierno desempeñan una

función complementaria en la formulación de políticas ambientales. En tal sentido, se establece que los gastos en el medio ambiente deberían incorporarse en las decisiones de los productores y consumidores, a fin de cambiar el curso de la tendencia a tratar el medio ambiente como si fuera un “bien gratuito” y a traspasar esos costos a otros sectores de la sociedad, a otros países o a las generaciones futuras.

El otro instrumento denominado Declaración de Río sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo, tomando como fuente la conferencia de Estocolmo de 1972, identificó 27 principios para la protección del medio ambiente⁸⁸, destacando los siguientes:

- 1) Principio 1. Los seres humanos constituyen el centro de las preocupaciones relacionadas con el desarrollo sostenible. tienen derecho a una vida saludable y productiva en armonía con la naturaleza.
- 2) Principio 2. Los Estados tienen el derecho soberano de aprovechar sus propios recursos según sus propias políticas ambientales y de desarrollo, y la responsabilidad de velar porque las actividades realizadas dentro de su jurisdicción o bajo su control no causen daños al medio ambiente de otros Estados o de zonas que estén fuera de los límites de la jurisdicción nacional.
- 3) Principio 3. El derecho al desarrollo debe ejercerse en forma tal que responda equitativamente a las necesidades de desarrollo y ambientales de las generaciones presentes y futuras.
- 4) Principio 4. A fin de alcanzar el desarrollo sostenible, la protección del medio ambiente deberá constituir parte integrante del proceso de desarrollo y no podrá considerarse en forma aisladas
- 5) Principio 7. Los Estados deberán cooperar con espíritu de solidaridad mundial para conservar, proteger y restablecer la salud y la integridad del ecosistema de la tierra.
- 6) Principio 8. Para alcanzar el desarrollo sostenible y una mejor calidad de vida para todas las personas, los Estados deberían reducir y eliminar las

⁸⁸ Informe de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo, Río de Janeiro, 3 al 14 de junio de 1992. Anexo I que contiene la Declaración de Río sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo.

modalidades de producción y consumo insostenibles y fomentar políticas demográficas apropiadas.

- 7) Principio 9. Los Estados deberían cooperar en el fortalecimiento de su propia capacidad de lograr el desarrollo sostenible, aumentando el saber científico mediante el intercambio de conocimientos científicos y tecnológicos, e intensificando el desarrollo, la adaptación, la difusión y la transferencia de tecnologías, entre éstas, tecnologías nuevas e innovadoras.
- 8) Principio 12. Los Estados deberían cooperar en la promoción de un sistema económico internacional favorable y abierto que llevara al crecimiento económico y el desarrollo sostenible de todos los países, a fin de abordar en mejor forma los problemas de la degradación ambiental.
- 9) Principio 13. Los Estados deberán desarrollar la legislación nacional relativa a la responsabilidad y la indemnización respecto de las víctimas de la contaminación y otros daños ambientales.
- 10) Principio 14. Los Estados deberían cooperar efectivamente para desalentar o evitar la reubicación y la transferencia a otros Estados de cualesquiera actividades y sustancias que causen degradación ambiental grave o se consideren nocivas para la salud humana.
- 11) Principio 16. Las autoridades nacionales deberían procurar fomentar la internalización de los costos ambientales y el uso de instrumentos económicos, teniendo en cuenta el criterio según el cual quien contamina debe, en principio, cargar con los costos de la contaminación, teniendo debidamente en cuenta el interés público y sin distorsionar el comercio ni las inversiones internacionales.

Con la conferencia de Río de 1992, se evidenció un desarrollo significativo en materia de desarrollo sostenible, y se reconoció un principio básico del que “contamina paga”, el cual ha servido de fundamento para la génesis y fundamentos del derecho tributario ambiental en las últimas décadas.

En palabras de doctores especialistas Antoni Pigrau Solé y Mar Campins Eritja la conferencia de Río de 1992 introdujo un cambio de rumbo en la acción

internacional, reorientándola hacia la integración de la protección del medio ambiente y las necesidades de desarrollo⁸⁹. En efecto, sentó las bases para impulsar medidas de protección del medio ambiente desde diferentes enfoques impulsadas por el desarrollo sostenible y estableció las bases del principio “el que contamina paga”.

iii) Cumbre Mundial sobre el Desarrollo Sostenible, de Johannesburgo

Primera Cumbre Mundial sobre el Desarrollo Sostenible se celebró en Johannesburgo (Sudáfrica), del 26 de agosto al 4 de septiembre de 2002⁹⁰, como resultado se emitió un informe final en donde se aprobó una declaración política y un plan de aplicación de las decisiones en los que destacan con claridad los objetivos económicos y sociales sobre los ambientales. Desarrolló, el acceso a los servicios básicos, tales como el suministro de agua potable, el saneamiento, vivienda adecuada, energía, atención de la salud, seguridad alimentaria, protección de la biodiversidad, mejoramiento de los recursos humanos, entre otros.

Producto de la cumbre en donde participaron muchos países, se adoptó una Declaración Política y un Plan de Implementación que incluyó disposiciones que cubren un conjunto de actividades y medidas a considerarse para lograr un desarrollo que tenga en cuenta el respeto por el medio ambiente, potenciando el desarrollo sostenible a nivel mundial⁹¹.

Entre los acuerdos tomados por los diferentes países fue el compromiso a construir una sociedad mundial humanitaria, equitativa y generosa, consciente de la necesidad de respetar la dignidad y derechos humanos de las personas, entre ellos el medio ambiente e impulsar las medidas pertinentes a nivel local, nacional, regional y mundial para garantizar el desarrollo sostenible.

Según lo establecido en el informe de la Cumbre se identifican los problemas principales que se encuentran latentes a nivel mundial, y el compromiso de buscar

⁸⁹ Antoni Pigrau Solé y Mar Campins Eritja. Derecho Internacional del Medio Ambiente. (Valencia, España, Tirant Lo Blanch, 2025), 220.

⁹⁰ Ibid. 219

⁹¹ <https://www.un.org/es/conferences/environment/johannesburg2002>

la manera de resolver la erradicación de la pobreza, la modificación de pautas insostenibles de producción y consumo y la protección y ordenación de la base de recursos naturales para el desarrollo social y económico, los cuales se convirtieron en objetivos primordiales y requisitos fundamentales para garantizar el desarrollo sostenible.

El elemento principal por destacar es el tema del medio ambiente, el cual reconocen los estados participantes que está deteriorándose con el paso de los años a pesar de los esfuerzos ejecutados, pues a nivel mundial se identifican problemas tales como la pérdida de biodiversidad; agotamiento de las poblaciones de peces; la desertificación, los efectos adversos del cambio del clima, los desastres naturales, la contaminación del aire, el agua y los mares, entre otros.

Entre los aspectos destacados convenidos en la Cumbre se establecen los parámetros enfocados en el desarrollo sostenible señalando al respecto la exigencia de una perspectiva a largo plazo y una amplia participación en la formulación de políticas, la adopción de decisiones y la ejecución de actividades a todos los niveles.

En la resolución número 2 relacionada con el plan de aplicación de las decisiones de la Cumbre Mundial sobre el Desarrollo Sostenible, entre las medidas adoptadas se destaca que todos los países deben promover modalidades sostenibles de consumo y producción.

En tal sentido, Los gobiernos y las organizaciones internacionales competentes, el sector privado y todos los grupos principales deben desempeñar un papel activo con miras a modificar las modalidades insostenibles de consumo y producción, ya sea a través de la eficiencia y sostenibilidad de la utilización de los recursos y los procesos de producción y la reducción de la degradación de los recursos, la contaminación y los desechos, afrontando y, si procede, desvinculando el crecimiento económico y la degradación del medio ambiente.

Para cumplir con dicho compromiso deben crearse instrumentos, medidas y mecanismos de vigilancia y evaluación, para promover modalidades sostenibles de producción y consumo, y reducir las consecuencias para el medio ambiente,

impulsando inversiones, programas y centros de producción menos contaminantes y medidas de eficiencia ecológica que armonicen un equilibrio entre el desarrollo económico y la sostenibilidad ambiental⁹².

iv) Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Desarrollo Sostenible, Rio+20

La Organización de las Naciones Unidas, como parte del seguimiento a los compromisos adquiridos en las décadas anteriores, llevó a cabo la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Desarrollo Sostenible del 20 al 22 de junio del año 2012, en Rio de Janeiro, Brasil, el cual fue conocido como Rio+20 o “Al nivel más alto posible”, el cual dio como resultado el consolidado de un documento que fue denominado “El futuro que queremos”, el cual desarrolló un conjunto de Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS), basándose en los Objetivos de Desarrollo del Milenio (ODM) y convergiendo con la agenda para el desarrollo después de 2015⁹³.

La Conferencia también adoptó directrices innovadoras sobre políticas de economía verde y puso en marcha una estrategia para financiar el desarrollo sostenible, y adoptó decisiones con miras al futuro en varias esferas temáticas, incluidas la energía, la seguridad alimentaria, los océanos y las ciudades.

Uno de los aspectos que se desarrolló en Rio+20 fue el concepto de economía verde, entendida como la economía que asegura el desarrollo sostenible y no fomenta la degradación ambiental, respecto del cual entre uno de sus fines se encuentra promover el crecimiento económico sostenido e inclusivo, fomentar la innovación, ofrecer oportunidades, beneficios y empoderamiento para todos y respetar todos los derechos humanos.

La economía verde, complementó los fundamentos del desarrollo sostenible, el cual aun cuando fue reconocido en la declaración de Rio+20, no se trata de un término novedoso, pues sus primeros cimientos fueron en el año de 1984 los autores Oscar Vargas y otros lo definen como *“un sistema de actividades económicas*

⁹² Informe de la Cumbre Mundial sobre el Desarrollo Sostenible, Johannesburgo (Sudáfrica), 26 de agosto a 4 de septiembre de 2002, Organización de las Naciones Unidas

⁹³ <https://www.un.org/es/conferences/environment/rio2012>

*relacionadas con la producción, distribución y consumo de bienes y servicios que resulta en mejoras del bienestar humano en el largo plazo, sin comprometer a las generaciones futuras a riesgos ambientales y escasez ecológicas significativas*⁹⁴

En iguales términos destacan Adelaida Ojeda Beltrán, Silvana María Botero Quintero y Rafael Antonio Jiménez Quintero que la economía ambiental, trata de tener un sistema económico, que proporcione bienes y servicios, pero que permita el soporte de los ecosistemas, generando un equilibrio entre los recursos necesarios para la producción y energía necesaria de tipo renovable y el beneficio económico, en busca del bienestar social, que también se dirige a la eficiencia económica⁹⁵.

Para la implementación de la economía verde es necesario incentivar los sectores de la producción que inciden directamente con el ambiente, mediante el uso de alternativas viables y razonables por parte del sector público en general, y en su caso la adopción de medidas, tales como:

- a) La construcción con eficiencia energética.
- b) Aumento en los estándares de emisiones para vehículos.
- c) El aumento de porcentaje de la matriz energética de los países con energías renovables.
- d) El manejo económico de los residuos y del reciclaje.
- e) El desarrollo urbano planificado y del transporte, donde se tengan en cuenta medios alternativos.
- f) El ecoetiquetado de productos de consumo masivo.

Dichos aspectos, permiten delimitar algunas de las medidas que contribuyen a potenciar de mejor manera la economía verde, que a la vez establece parámetros para garantizar el desarrollo sostenible ante diferentes herramientas e insumos que deben implementarse en los diferentes sectores de la economía.

⁹⁴ Oscar Iván Vargas Pineda, Juan Manuel Trujillo González, y Marco Aurelio Torres Mora. La economía verde: un cambio ambiental y social necesario en el mundo actual. (Colombia, RIAA, 8(2), 2017) 175-186.

⁹⁵ D. B., Hidalgo, y Y. M. Perez. Eficiencia energética, competitividad empresarial y economía verde. (Colombia, Revista Publicando, 3(9), 2016) 447-466.

Rio+20 se centró en objetivos ambientales, destacando entre otros detener la pérdida de la biodiversidad, mantener y restaurar los niveles de las pesquerías en los océanos, acceso al agua potable, equilibrar la actividad minera con su impacto ambiental, enfocado en la dimensión económica del desarrollo sostenible y el resguardo del medio ambiente⁹⁶.

v) Cumbre de las Naciones Unidas sobre el Desarrollo Sostenible, Nueva York, 2015

La Cumbre de las Naciones Unidas para la adopción de la agenda de desarrollo sostenible de 2015 se celebró del 25 al 27 de septiembre de 2015, en Nueva York, que tuvo como propósito establecer un plan denominado “Transformar nuestro mundo”, del cual se deriva la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible, el cual incluyó una declaración, 17 objetivos de desarrollo sostenible y 169 metas.

El objetivo del plan consistió en encontrar nuevas formas de mejorar la vida de las personas del mundo, erradicar la pobreza, promover la prosperidad y el bienestar para todos, proteger el medio ambiente y luchar contra el cambio climático⁹⁷.

La Agenda 2030 de desarrollo sostenible, continúa implementándose a través de los 17 Objetivos de Desarrollo Sostenible, abarcando metas sociales, económicas y ambientales que buscan cerrar la brecha de género, erradicar el hambre, promocionar la acción climática o buscar la paz y la transparencia, entre otros propósitos⁹⁸.

vi) La Carta de la Tierra

La Carta de la Tierra es un documento con dieciséis principios que inspiran un movimiento global que busca construir un mundo más justo, sostenible y pacífico. Es el resultado de una década de diálogo mundial sobre valores comunes. La Carta

⁹⁶ Antoni Pigrau Solé y Mar Campins Eritja. Derecho Internacional del Medio Ambiente. (Valencia, España, Tirant Lo Blanch, 2025), 220.

⁹⁷ <https://sustainabledevelopment.un.org/post2015/summit>

⁹⁸ <https://www.pactomundial.org/noticia/agenda-2030-de-la-onu-hacia-donde-vamos/>

ofrece un nuevo sentido de interdependencia y responsabilidad compartida para el bienestar de las personas, la gran comunidad de vida y las generaciones futuras.

Entre los principios destacables en materia de desarrollo sostenible se encuentran:

- 1) Principio 4. Asegurar que los frutos y la belleza de la Tierra se preserven para las generaciones presentes y futuras. Reconocer que la libertad de acción de cada generación se encuentra condicionada por las necesidades de las generaciones futuras.
- 2) Principio 5. Proteger y restaurar la integridad de los sistemas ecológicos de la Tierra, con especial preocupación por la diversidad biológica y los procesos naturales que sustentan la vida.
- 3) Principio 6. Evitar dañar como el mejor método de protección ambiental y cuando el conocimiento sea limitado, proceder con precaución.
- 4) Principio 7. Adoptar patrones de producción, consumo y reproducción que salvaguarden las capacidades regenerativas de la Tierra, los derechos humanos y el bienestar comunitario.
- 5) Principio 8. Impulsar el estudio de la sostenibilidad ecológica y promover el intercambio abierto y la extensa aplicación del conocimiento adquirido.
- 6) Principio 10. Asegurar que las actividades e instituciones económicas, a todo nivel, promuevan el desarrollo humano de forma equitativa y sostenible.

CAPITULO III. DERECHO TRIBUTARIO AMBIENTAL O ECO TRIBUTACIÓN

I. Desarrollo histórico del derecho tributario ambiental

La constante y urgente necesidad de proteger al medio ambiente no es de reciente data, pues ya desde la segunda mitad del siglo XX se dieron a conocer y se implementaron acciones, estrategias y medidas encaminadas a proteger el medio ambiente, pues la preocupación en el agotamiento de los recursos naturales y el deterioro de los ecosistemas fue cada vez más palpable con los eventos históricos marcados tras la segunda guerra mundial, lo que motivó buscar mayores y mejores herramientas o mecanismos de protección del medio ambiente.

En la Conferencia de Estocolmo 1972, también llamada Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente se marca el inicio del derecho ambiental internacional, pues fue la primera cumbre a nivel global en relación con el medio ambiente, creando el Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente (PNUMA), y adoptando 26 principios y un plan de acción, el cual consistía en acciones de evaluación global del medio humano, actividades de ordenación y medidas internacionales para apoyar ese plan de forma interna y externa⁹⁹.

En el ámbito del derecho tributario ambiental, desde la década de 1970 se empezó a escuchar sobre dicha tendencia, pues se evidenció un mecanismo de control poco convencional para esa época en la cual se aprovechaba del ámbito económico para influenciar de manera positiva a la protección y tutela del medio ambiente; ejemplos de ello, citando al doctrinario Rodolfo Salassa Boix, se establece el sistema de gestión del agua en Francia y Holanda, o Finlandia quien es considerado el primer país en crear e implementar un tributo sobre la emisión de CO₂ en 1990, siguiéndole Noruega y Suecia en 1991 y Dinamarca en 1992¹⁰⁰.

El referido autor citado, establece que, en el siglo XXI, la gran mayoría de países tiene regulado algún tipo de tributo medioambiental derivado de la creciente

⁹⁹ <https://www.un.org/es/conferences/environment/stockholm1972>

¹⁰⁰ Rodolfo Salassa Boix. La Protección Ambiental a Través del Derecho Fiscal. (Córdoba, Editorial Advocatus, 2015) 26.

utilización de los tributos extrafiscales, los cuales se fundamentaban como instrumento de estabilidad y desarrollo económico para efectos del control y delimitación de las actividades económicas en respeto del medio ambiente.

Los abogados Fernando Rulli, Leonardo Martín Saumell y otros, identificaron para el caso de Argentina, el desarrollo del derecho tributario ambiental de forma paralela al derecho medioambiental, pues señalan que la constitución argentina de 1994 incorporó como nuevos derechos el derecho al medio ambiente, inspirado en los aspectos siguientes: a) derecho a tener un ambiente con las características señaladas, b) deber de preservar el medio ambiente, c) obligación de reparar el daño causado, d) obligación para las autoridades nacionales, provinciales y municipales de proteger el medio ambiente y e) distribución de competencias.¹⁰¹

En razón de los componentes anteriores, podemos separar 4 fases bien identificables del desarrollo del derecho tributario ambiental; la primera fase surgió hacia fines de la década de los años ochenta del siglo XX y se consolidó en los noventa en el marco de reformas llevadas a cabo sobre todo en Europa.

La idea básica que sirvió de base a los tributos ambientales fue recurrir al uso del mecanismo de precios, por su capacidad de brindar información e influir sobre los incentivos, para corregir las distorsiones que ocasionan el deterioro del medio ambiente y un aprovechamiento no sustentable de los recursos naturales, inspirados en el principio de “el que contamina paga”, por lo que la principal fuente de desarrollo en la primera fase se derivó de los denominados impuestos “pigouvianos”, los cuales son entendidos como tributos que recaen sobre actividades u operaciones que generan un efecto negativo para el medio ambiente y son aplicados para corregir o eliminar la externalidad negativa identificada.¹⁰²

¹⁰¹ Fernando Rulli, Leonardo Martín Saumell, y otros. Instrumentos Tributarios en la Gestión Ambiental. (Argentina, Provincia de Mendoza-Consejo Nacional de Inversiones,2011) 17.

¹⁰² Edwar Sandoval Otero. Impuestos Pigouvianos, una alternativa para corregir los efectos negativos producidos por la contaminación al medio ambiente. (Colombia, Corporación Universitaria Comfacauca, 2018), 12. El conocido economista Arthur Cecil Pigou, nacido en 1877, sentó las bases en 1920 con su teoría sobre el bienestar en relación al tratamiento que debe efectuarse respecto de las externalidades negativas que pueden afectar de una u otra manera componentes o bienes protegidos, entre esos el medio ambiente. El referido autor expresaba la necesidad de corregir o eliminar las externalidades negativas que impactan al medio ambiente a través de la instauración de impuestos que desincentivarán el consumo de bienes nocivos a los ecosistemas existente.

Conforme a dichos impuestos pigouvianos, cuando se impone un impuesto sobre un bien contaminante, directamente generara una disminución a la producción de bienes contaminantes, logrando una mayor recaudación tributaria y una reducción en la contaminación. En ese sentido, los tributos medioambientales buscan desincentivar el consumo o uso de bienes o productos que generan efectos negativos al medio ambiente y salud de las personas, cuyo propósito será generar un estímulo en el cambio de productos más amigables al medio ambiente.¹⁰³

Aunado a lo anterior, el principio quien contamina paga, fue introducido por la Organización para el Crecimiento y Desarrollo Económico OCDE en 1972, estipulando que el responsable de causar la contaminación del medio ambiente debe asumir los costos de las medidas de prevención, control y restauración, es decir, cuanto mayor sea la proporción de los costos asumidos por el que contamina, mayor será el cumplimiento del principio.

En ese sentido, para el autor Michel Prieur, establece la necesidad de internalizar los costos ambientales, apoyado en la teoría económica, es decir contabilizarlos para que formen parte del valor de los productos y servicios; con lo anterior, hace que el contaminador pague por sus impactos a los daños ocasionados al medio ambiente.

Posteriormente, se consolidó el concepto de desarrollo sostenible en la Cumbre de la Tierra de Río de 1992, lo cual tuvo como resultado la Declaración de Río sobre el Medio Ambiente para el establecimiento de principios hacia el desarrollo sostenible y decisiones ambientales. Los objetivos fundamentales fueron reconciliar el desarrollo socioeconómico, abordar temas sobre los problemas sociales de pobreza, sentar bases del desarrollo sostenible y el establecimiento de un marco institucional normativo que permita la correcta aplicación de un desarrollo sostenible en el presente y para las futuras generaciones con la implementación de los denominados impuestos verdes.

¹⁰³ Ibid. 16.

Más tarde, en una segunda fase, sobre todo en Finlandia en 1997, Alemania en 1999, y el Reino Unido en 1996, si bien los instrumentos tributarios aplicados fueron similares a los utilizados anteriormente, los gobiernos recurrieron de manera explícita a lo que se conoce como medidas de “reciclaje fiscal”, lo que implica que una parte de los recursos provenientes de nuevos impuestos ambientales fuera utilizada para financiar compensaciones, como, por ejemplo, la reducción de las contribuciones a la seguridad social o los impuestos al trabajo. De este modo, se buscaba, simultáneamente, controlar la externalidad negativa y fomentar el empleo, lo que se definió como “doble dividendo”¹⁰⁴.

La tercera fase incluyó el uso de impuestos más diversos, como aquéllos sobre los residuos sólidos, e incorporó una visión menos rígida, donde los ingresos fiscales no tienen un destino específico, contribuyendo, incluso, a la consolidación de las finanzas públicas.

En una cuarta fase, más heterogénea, se aplican, tanto procesos de “reciclaje fiscal” como estrategias impositivas ambientales de diverso tipo, tales como impuestos específicos, combinados con esquemas de subsidios y con la emisión de bonos verdes. Todo ello, ha dado lugar a que, en la actualidad, se observen impuestos verdes concentrados en productos energéticos, vehículos automotores y en actividades que generan contaminación de recursos hídricos y diversas clases de residuos¹⁰⁵.

Sin lugar a dudas, el derecho tributario ambiental ha tenido un arranque significativo con la constitucionalización del derecho al medio ambiente, a finales del siglo XX en adelante, contemplando la protección del medio ambiente como un derecho humano fundamental y el deber del Estado para su tutela, brindando una garantía de peso para garantizar el desarrollo sostenible; su efecto principal será promover

¹⁰⁴ Ronaldo Seroa de Motta. *Tributación Ambiental, macroeconomía y medio ambiente en América Latina: aspectos conceptuales y el caso de Brasil*. (Santiago de Chile, Cepal, Eclac, División de Desarrollo económico, 2001), 33. Según el referido autor, el doble dividendo se establece en la determinación de un doble beneficio, por un lado, de incentivar prácticas amigables al medio ambiente y de financiamiento del gasto público.

¹⁰⁵ Juan Pablo Jiménez, Luis Miguel Galindo y otros. *Hacia Administraciones Tributarias Verdes: requisitos, capacidades y transformaciones ante los retos ambientales y climáticos*. (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias -CIAT-, 2024), 12.

la corresponsabilidad de los agentes privados para prevenir y reparar los daños que puedan ocasionar al medio ambiente.

II. Principales cuestiones terminológicas del derecho tributario ambiental
En el ámbito del derecho tributario ambiental, hay términos de uso común, así como teorías claves que han dado contenido y desarrollo al derecho tributario ambiental; en ese sentido, sin ser exhaustivos se identificaran algunas de las principales.

1) Teoría del desarrollo sostenible

El término del desarrollo sostenible ha sido desarrollado ampliamente en el capítulo II de la presente investigación, como uno de los fines que pueden adoptar los tributos en el derecho tributario ambiental, explicándose en dicho capítulo, que el término se desarrolló de forma preliminar a partir de la Conferencia de Estocolmo de 1972, pero fue en el Informe Brundtland¹⁰⁶ en donde se determinó el desarrollo duradero, es decir, aquel desarrollo que satisface las necesidades del presente sin comprometer la capacidad de las futuras generaciones para satisfacer las propias.

En palabras de Linsdey Katerin Bocanegra Gamboa, el desarrollo sostenible se le considera que tiene la combinación de diversas disciplinas que aborda una realidad abarcadora y múltiple, y que dicha articulación son los procesos de la economía, ecología, de la sociedad, de la política, de la tecnología, de la cultura, requiriendo en sí un esfuerzo adicional de reducción y tratamiento analítico de las relaciones e interrelaciones de la totalidad¹⁰⁷.

2) Extrafiscalidad

Para hablar de la extrafiscalidad en los tributos, reiterados autores han puntualizado que no existe la extrafiscalidad de forma aislada, pues, todos los tributos por su

¹⁰⁶ Informe de la Comisión Mundial sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo, conocido como “Nuestro Futuro Común” o “Informe Brundtland”. 1987. En síntesis la Comisión señala que “*el desarrollo duradero no es un estado de armonía fijo, sino un proceso de cambio por el que la explotación de los recursos, la dirección de las inversiones, la orientación de los progresos tecnológicos y la modificación de las instituciones se vuelven acordes con las necesidades presentes tan bien como con las futuras.*” Esto implica armonizar el crecimiento económico con el desarrollo sostenible bajo la línea del respeto del medio ambiente.

¹⁰⁷ Linsdey Katerin Bocanegra Gamboa. La Implementación de los Tributos Medioambientales en la Legislación Peruana con el Fin de Garantizar el Principio Contaminador-pagador. (tesis para obtener el título profesional de abogada, Perú, Universidad Cesar Vallejo, 2016), 19.

propia naturaleza tienen una finalidad recaudatoria; en tal sentido, el término se adecua más a tributos con fines que van más allá de lo estrictamente recaudatorio.¹⁰⁸

En tal sentido, la extrafiscalidad, hará relación a los fines adicionales que puede tener un tributo que servirá en su caso para dotarle de una finalidad complementaria a la típica recaudatoria o fiscal de la que no se puede despojar. El autor Rodolfo Boix antes citado recomienda para efectos de evitar confusión utilizar el término “ultrafiscal”, para denominarlos “tributos ultrafiscales”, o bien llamarlos también como “tributos con fines extrafiscales”, para referirse puntualmente a gravámenes que están dotados por la ley de finalidades adicionales a la fiscal.

3) Teoría de las externalidades en el medio ambiente

Una externalidad es entendida como el “efecto negativo o positivo de la producción o consumo de algunos agentes sobre la producción o consumo de otros, por los cuales no se realiza ningún pago o cobro”; en otras palabras, Las externalidades se definen como decisiones de consumo, producción e inversión que toman individuos, los hogares y las empresas y que afectan a terceros que no participan directamente en esas transacciones¹⁰⁹.

En virtud de lo anterior, Vásquez Manzanares sostiene que el origen de las externalidades radica en el deterioro o mala utilización de los recursos naturales por una inadecuada delimitación de los derechos de propiedad y en la ausencia de un marco institucional que permita la compensación por externalidades, otorgando incentivos a los agentes económicos, para alcanzar un óptimo uso de los recursos.

Derivado de ello, las externalidades pueden ser positivas o negativas, siendo estas últimas las que pueden generar un daño irreparable al medio ambiente. Para ello, cuando dichas externalidades negativas impactan en el medio ambiente, aumentan

¹⁰⁸ Rodolfo Salassa Boix. La Protección Ambiental a Través del Derecho Fiscal. (Córdoba, Editorial Advocatus, 2015) 27. El referido autor retoma lo expuesto por Naveira de Casanova, para efectos de puntualizar que todos los tributos tienen una finalidad recaudatoria, pero ciertos tributos pueden tener una finalidad extrafiscal claramente determinable.

¹⁰⁹ Víctor Manuel, Vásquez Manzanares. Externalidades y Medioambiente. (Málaga, Revista Iberoamericana de Organización de Empresas y Marketing, 2014) 2.

los costos sociales de la producción, y solo con la incorporación de principios como el que contamina paga, permite remediar los daños causados¹¹⁰

Según Leonardo Vera, existen al menos cuatro grandes mecanismos de gestión pública para resolver o mitigar el problema de las externalidades: 1) el gobierno puede imponer multas; 2) puede subvencionar los gastos para reducir las externalidades negativas; 3) puede dictar normas y prohibiciones para atenuar las externalidades negativas que imponen unos grupos a otros; o intentar definir, a través del sistema jurídico, un conjunto de derechos de propiedad que disuada a los individuos de ocasionar externalidades negativas, y 4) puede influir sobre los incentivos imponiendo impuestos ambientales¹¹¹.

Para Linsdey Katerin Bocanegra Gamboa, en el caso de los costos externos negativos de una determinada actividad se basa en internalizar hacia el agente económico toda la responsabilidad a través de un proceso decisorio teniendo como medio el tributo, siendo así que la sociedad no absorba las externalidades negativas¹¹².

4) Teoría de Coase.

Para efectos históricos y trazabilidad previo al reconocimiento por medio de instrumentos internacionales, la presente teoría establece el principio de el que contamina paga, el cual pone como punto de partida las estrategias a implementar para adecuar la intervención directa del Estado en la solución de las problemáticas generadas por el sector privado, al no asumir los costos reales derivados del desgaste o daño que pueden ocasionar al medio ambiente con sus acciones.

¹¹⁰ Franco Lammoglia. Derechos Difusos, sus externalidades y su relación con el desarrollo sustentable. (Ciudad de México, Tirant Lo Blanch, 2022), 43. El referido autor señala que las externalidades negativas constituyen una carga para el mercado, crea distorsiones en la cual se generan beneficios para unos, pero costos (en algunos casos irreparables) para todos, significando una falla en el modelo de desarrollo económico que puede derivarse de una mala o ausencia total regulación oportuna para mitigar los impactos del mismo.

¹¹¹ Leonardo Vera. Impuestos Ambientales y Equidad: desafíos para América Latina y el Caribe. (Bogotá, Colombia, Fes Tributación, 2019), 7.

¹¹² Linsdey Katerin Bocanegra Gamboa. La Implementación de los Tributos Medioambientales en la Legislación Peruana con el Fin de Garantizar el Principio Contaminador-pagador. (tesis para obtener el título profesional de abogada, Perú, Universidad Cesar Vallejo, 2016), 20.

Una de dichas estrategias ha sido a través de los tributos ambientales los cuales se convierten en un indicador de asunción de pago por parte de aquel que realiza actos que de forma directa o indirecta dañen el medio ambiente y su impacto medirá el grado de responsabilidad y la cuantía del tributo.

Para algunos autores, sintetizado por Bocanegra Gamboa, la aplicación del teorema de Coase presenta restricciones en atención a los siguientes aspectos: a) Los costos de transacción de los arreglos privados, acuerdos y seguimiento de su cumplimiento, etc. resultaría elevados para las partes, b) No se cuenta con una información confiable, c) Existen otras externalidades difíciles de cuantificar y d) Los arreglos pueden ser eficientes para las partes, pero no para el marco jurídico de la economía.

5) Teoría de Pigou

Dicha teoría fue desarrollada por Arthur Cecil Pigou, muchos años atrás, en concreto, en 1920, quien planteó “la necesidad de la intervención del Estado ante la existencia de discrepancias en los beneficios marginales y privados”, en otras palabras, establece que los gobiernos deben someter a los contaminadores a un impuesto que compensará el perjuicio causado a terceros.

Conforme lo señala Bocanegra Gamboa, con dicha teoría se crearon los impuestos medioambientales y en virtud de ello, por muchos años a dichos tributos se les denominó Impuestos Pigouvianos, los que tuvieron como propósito principal buscar una estrategia para disminuir el daño ambiental y sus factores causantes, quien lo denominó externalidades, basándose en la intervención del estado para restringir las actividades generadoras de dicho daño a través de la imposición de tributos, también ofrece una subvención al causante del daño para que pueda cubrir los costos y adoptar una tecnología menos contaminante.¹¹³

6) El bien jurídico ambiental como fundamento de la fiscalidad ambiental

¹¹³ Ibid. Linsdey Katerin Bocanegra Gamboa. 21

Existe un punto de partida que une tanto el derecho tributario, como al derecho ambiental, y este lo constituye el bien jurídico tutelado, que se establece como finalidad extrafiscal para el cobro de un tributo; en ese sentido, el bien jurídico ambiental conforme lo señala 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 ecosistema¹¹⁴.

Tomando como parámetro lo anterior, el derecho a un medio ambiente sano se convierte en un derecho y a la vez en un bien jurídico tutelado por parte del derecho ambiental, y a la vez se convierte en el fin extrafiscal que genera la creación del derecho tributario ambiental para efectos de lograr la protección y tutela de dicho derecho para garantizar el desarrollo sostenible o sustentable ampliamente desarrollado en el capítulo II del presente trabajo de investigación.

III. Denominaciones o acepciones del derecho tributario ambiental

Por la naturaleza multidisciplinaria del área objeto de estudio, la cual mezcla los aspectos principales del derecho ambiental con el derecho tributario, la acepción más tradicional y conocida de la presente área es derecho tributario ambiental. Sin embargo, Rodolfo Salassa Boix, desglosa diferentes acepciones con los cuales pueden ser identificados los tributos ambientales, denominándolos como “tributos ecológicos”, “tributos verdes”, “eco tasa o eco tributo”. A sus consideraciones, el término más adecuado debe ser tributos ambientales¹¹⁵.

¹¹⁴ Andrés Bentacor Rodríguez. Instituciones de Derecho Ambiental. (Madrid, España, La Ley, 2001), 371.

¹¹⁵ Rodolfo Salassa Boix. La Protección Ambiental a Través del Derecho Fiscal. (Córdoba, Editorial Advocatus, 2015) 27.

Otros términos igualmente aceptados, en la doctrina son “fiscalidad ambiental” o “tributación ambiental”, que tienen como propósito denotar el uso de imposiciones tributarias con la consecución de un fin ecológico¹¹⁶

El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias -CIAT-, los denomina tributación verde, y son manejados como el enfoque tributario que busca fomentar el desarrollo sostenible y la protección del medio ambiente mediante el uso de instrumentos fiscales.

Más recientemente, también se refiere a los tributos ambientales como parte integrante de la Reforma Tributaria Ambiental, conocido por sus siglas como RTA, y es dicho término que se utiliza en los documentos oficiales emitidos por el CIAT en los últimos años.

IV. Noción conceptual. Definición

La noción del derecho tributario ambiental es diversa y se han conceptualizado varias definiciones de este para establecer su alcance y sus principales componentes; a continuación, se han desglosado diferentes definiciones que permitirá conocer sus elementos principales.

El Derecho Ambiental Tributario se define como un instrumento jurídico innovador que combina la función fiscal con objetivos ecológicos, constituyendo una manifestación del compromiso del Estado en la protección del medio ambiente. No se trata únicamente de una rama del Derecho Tributario ni del Derecho Ambiental, sino de una disciplina autónoma que articula ambos campos para fomentar un modelo de desarrollo sostenible. Su importancia actual radica en que contribuye a la internalización de costos ambientales y a la construcción de políticas públicas coherentes con los desafíos del cambio climático y la justicia intergeneracional.¹¹⁷

Otra aproximación del derecho tributario ambiental, la podemos entender como la rama del derecho que estudia el establecimiento de los impuestos, tasas y

¹¹⁶ C. A. Gherishi, G. Lovege y C. Weingarten. *Daños al Ecosistema y al Medio Ambiente*. (Buenos Aires, Argentina, Editorial Astrea, 2004), 93.

¹¹⁷ E. Gómez Luna. *Derecho tributario ambiental: fundamentos, principios y aplicación*. (Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2017)

contribuciones, que incentivan a la protección del medio ambiente al imponer los llamados impuestos verdes para perjuicios ocasionados de la contaminación, implementando la política ambiental de la extrafiscalidad.

Una tercera definición expuesta por Pedro Molina Herrera establece que el Derecho Tributario Ambiental es una rama del derecho que regula la imposición de tributos con fines ecológicos, orientados principalmente a modificar comportamientos que impactan negativamente al medio ambiente. Su propósito central es incentivar prácticas sostenibles y desincentivar actividades contaminantes, manteniendo como función complementaria la recaudación de recursos. Estos ingresos pueden destinarse al financiamiento de políticas y acciones orientadas a la protección y restauración del entorno natural¹¹⁸.

Esto significa que es una especialización dentro del derecho tributario que utiliza instrumentos fiscales (como impuestos, tasas o contribuciones) para proteger el medio ambiente, cuyo enfoque principal no es recaudar dinero, como ocurre con la mayoría de los impuestos tradicionales, sino influir en el comportamiento de las personas y empresas para que adopten prácticas más sostenibles.

Continúa expresando Pedro Molina, que el derecho tributario ambiental se configura como la introducción del interés ambiental en el sistema tributario, promoviendo que los tributos respondan a objetivos ecológicos como herramientas de tutela para mitigar los daños producidos por el actuar del hombre en el ámbito económico u otro sector en el medio ambiente.

Uno de los componentes principales de las definiciones anteriores es la figura del tributo ambiental, los cuales funcionan como incentivos o sanciones económicas. Es decir, buscan que quienes contaminan más, paguen más, y quienes adoptan prácticas responsables con el entorno, reciban beneficios o paguen menos. De esta forma, se desalienta el daño ambiental y se promueven alternativas más amigables con la naturaleza.

¹¹⁸ Pedro M. Herrera Molina. Derecho Tributario Ambiental. (Madrid, España, Marcial Pons, 2000), 56

María Elena Páez Medina, define al tributo medioambiental como aquella figura contributiva, a través de la cual el Estado, y sus entidades políticas con poder tributario, se auxilian en la búsqueda de sus objetivos de protección al entorno natural que refiere la Constitución y cuyo mecanismo consiste fundamentalmente en el establecimiento selectivo de hechos imponibles sobre determinadas actuaciones de incidencia ecológica, para que modifiquen, inhiban o reduzcan aquellos comportamientos catalogados como dañinos para la biósfera, amén de que paralelamente como cualquier gravamen deban observar invariablemente el cumplimiento de los principios de justicia tributaria, entre ellos el de capacidad contributiva, y constituyan por sí mismas fuentes de financiación y/o de recuperación de costes¹¹⁹.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos -que se abrevia OCDE- define el impuesto verde como aquel tributo el cual tiene base imponible, que es una unidad física (o un sustituto de ella) que tiene un impacto negativo específico y comprobado en el medio ambiente.¹²⁰ En otras palabras, se trata de instrumentos tributarios que, por el lado del ingreso público, pretenden producir cambios en el comportamiento y en las inversiones de individuos y empresas, orientados a generar menores emisiones de Gases de Efecto Invernadero o a propiciar un uso sustentable de los recursos naturales, reduciendo, finalmente, el impacto sobre el medio ambiente.

Por otra parte, Rodolfo Boix indica que el tributo ambiental puede ser definido como un pago obligatorio que deben realizar los agentes que emiten sustancias contaminantes, a partir o no de un determinado nivel mínimo, siendo calculado por la aplicación de un tipo impositivo, fijo o variable, a una base imponible relacionada con el nivel de descargas al medio natural¹²¹

¹¹⁹ María Elena Páez Medina. La Capacidad Contributiva en los Tributos Medioambientales. (Salamanca, España, Tesis Doctoral, 2012), 137

¹²⁰ OCDE, <https://www.oecd.org/en/data/indicators/environmental-tax.html>. 2017

¹²¹ Rodolfo Salassa Boix. La Protección Ambiental a Través del Derecho Fiscal. (Córdoba, Editorial Advocatus, 2015) 27.

La recaudación de fondos no es el objetivo principal para los tributos ambientales, pero los recursos obtenidos pueden ser utilizados para financiar proyectos ecológicos dentro de la sociedad, como la restauración de ecosistemas, el desarrollo de energías limpias o la educación ambiental, entre otros.

El Derecho Tributario Ambiental busca armonizar el sistema tributario con los objetivos de sostenibilidad, utilizando los impuestos no solo como una fuente de ingresos, sino como una herramienta para transformar conductas en favor del medio ambiente.

En ese sentido, de las definiciones planteadas, es posible colegir que el derecho tributario ambiental o la tributación ambiental no sólo incluye una serie de tributos que son aplicados a las actividades que afectan al ambiente, sino también el establecimiento de estímulos fiscales para promover la reducción de contaminantes o desalentar las actividades que causan contaminación¹²².

V. Principios del Derecho Tributario Ambiental

Existen una diversidad de principios que fundamentan el derecho tributario ambiental, muchos de los cuales ya han sido retomados en los puntos anteriores, no obstante, se detallan cuáles son y sus principales aportes al área objeto de investigación.

1) Principio el que contamina paga

El presente principio fue reconocido como principio 16 de la Declaración de Río de 1992, basado en que todas las autoridades nacionales deben procurar fomentar la internalización de todos los costos ambientales como el uso de instrumentos económicos, teniendo el criterio sobre el que contamina debe en principio realizar la carga de los costos de la contaminación del medio ambiente, teniendo en cuenta

¹²² José Juan González Márquez. La Tributación Ambiental. Segunda Edición. (México, Revista Iberoamericana de Derecho, Cultura y Ambiente, 2022), 1.

el interés público, así mismo en no distorsionar el comercio y las inversiones internacionales¹²³.

Este principio económico y jurídico permite establecer a criterio de Pedro Fernández Zabala, la relación que justifica la equivalencia entre el costo que la contaminación genera para el medio ambiente y al mismo tiempo permite que los costos de la contaminación sean asumidos por la persona responsable de su generación, y no por toda la sociedad¹²⁴.

En virtud de lo anterior, el presente principio pretende servir como herramienta de justicia para sociedad, pues establece un grado de responsabilidad directo al causante de la contaminación para que asuma el costo de sus acciones dañinas al medio ambiente y no asuma las consecuencias la sociedad directa o indirectamente involucrada, en tal sentido, señala Pedro Zabala que al crear tributos ambientales, el Estado ha tomado la decisión política de asignar ciertos gastos y costos de prevención y reparación del daño ambiental a los productores y consumidores de los bienes y servicios contaminantes que producen el daño a través de cargas o gravámenes impositivos¹²⁵.

Como principal efecto, este principio económico pone de manifiesto la necesidad de reflejar en el precio las externalidades negativas que las actividades contaminadoras producen, buscando la internalización de los costes debidos al deterioro ambiental que se genere por la realización de ciertos hechos o servicios¹²⁶.

Los llamados al devengo de los tributos ambientales son los contaminadores, y deben ser los sujetos pasivos de la exacción tributaria ambiental cuyo hecho generador nace en torno a acciones contaminantes, que pueden provenir desde

¹²³ Linsley Katerin Bocanegra Gamboa. La Implementación de los Tributos Medioambientales en la Legislación Peruana con el Fin de Garantizar el Principio Contaminador-pagador. (tesis para obtener el título profesional de abogada, Perú, Universidad Cesar Vallejo, 2016), 22

¹²⁴ Pedro Fernández Zabala. Impuestos Verdes en Mercados Regulados. Tesis para optar al grado de Magister en Derecho Ambiental (Santiago de Chile, Universidad de Chile, 2016), 19.

¹²⁵ Ibid. 20

¹²⁶ Norma Johanna Cornejo González, Jessica Liseth Hernández Escobar y Teresa del Carmen Hernández Henríquez. Instrumentos Tributarios para la Protección del Medio Ambiente en El Salvador. Trabajo de Investigación para obtener el grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas. (El Salvador, Universidad de El Salvador, 2010), 99.

actividades económicas o desde elementos patrimoniales, lo cual se verificará con la garantía y respeto del principio de capacidad contributiva¹²⁷.

María Elena Páez Medina puntualiza tres sentidos diferentes que pregona el presente principio, los cuales son: a) aquel principio de eficiencia económica, un instrumento de internalización de externalidades; b) un principio que resguarda la exigencia de protección de los intercambios internacionales a fin de evitar distorsiones en el comercio internacional; y c) el instrumento que abraza valoraciones de tipo equitativo, con miras a que el costo de la protección del ambiente sea a cargo de quienes causan situaciones de daño, en vez de la colectividad entera¹²⁸.

Como corolario de lo anterior, el citado principio no tiene una finalidad retributiva sino disuasoria, pues busca incentivar negativamente la acción contaminadora, basando 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 actuar¹²⁹.

2) Principio de responsabilidad

Este principio se encuentra contenido en el Principio 13 de la Declaración de Río sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo, al señalar que “los Estados deberán desarrollar la legislación nacional relativa a la responsabilidad y la indemnización

¹²⁷ Carmen Judith Yáñez Villavicencio. Estudio Dogmático y Practico de los Tributos Ambientales en los países miembros de la Comunidad Andina. Trabajo de Investigación para obtener el grado de maestra en derecho tributario. (Ecuador, Universidad Andina Simón Bolívar, 2018), 60. La referida profesional puntualiza que los tributos ambientales no deben separarse del cumplimiento de las reglas del principio de capacidad contributiva, pues de hacerlo implicará vulnerar la legalidad del tributo y por lo tanto debe expresarse o manifestarse un índice de capacidad contributiva al momento de establecer el tributo en cuestión.

¹²⁸ María Elena Páez Medina. La Capacidad Contributiva en los Tributos Medioambientales. (Salamanca, España, Tesis Doctoral, 2012), 206

¹²⁹ Norma Johanna Cornejo González, Jessica Liseth Hernández Escobar y Teresa del Carmen Hernández Henríquez. Instrumentos Tributarios para la Protección del Medio Ambiente en El Salvador. Trabajo de Investigación para obtener el grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas. (El Salvador, Universidad de El Salvador, 2010), 101

respecto de las víctimas de la contaminación y otros daños ambientales. Los Estados deberán cooperar asimismo de manera expedita y más decidida en la elaboración de nuevas leyes internacionales sobre responsabilidad e indemnización por los efectos adversos de los daños ambientales causados por las actividades realizadas dentro de su jurisdicción, o bajo su control, en zonas situadas fuera de su jurisdicción.

Conforme lo señala Pedro Zavala el presente principio viene a reforzar la idea detrás del principio de “quien contamina paga”, dado que explica que el contaminante debe pagar los costos asociados a su contaminación debido a que él es el responsable por el daño que le causa al medio ambiente y la sociedad, y también es responsable de reparar los daños que aquella contaminación genere¹³⁰.

3) Principio de eficiencia

Conforme los postulados principales del presente principio y en opinión de Pedro Zavala, las medidas que adopte la autoridad para enfrentar los problemas ambientales deben implicar que sean al menor costo social posible, y que se privilegie, además, instrumentos que permitan la mejor asignación de los recursos que, tanto el sector público como el privado, destinen a la solución del problema.

Es decir, el referido doctrinario señala que los problemas ambientales deben ser solucionados con el menor costo social posible, deben privilegiarse los instrumentos que permitan la mejor asignación de recursos, y, por consiguiente, debe promoverse la utilización de los instrumentos económicos ambientales, siendo uno de dichos mecanismos, los impuestos verdes en sus distintas modalidades.¹³¹

4) Principio Preventivo

Este principio se encuentra contenido en el Principio 15 de la Declaración de Río sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo, el cual dispone que, con el fin de proteger el medio ambiente, los Estados deben aplicar ampliamente el criterio de precaución

¹³⁰ Pedro Fernández Zabala. Impuestos Verdes en Mercados Regulados. Tesis para optar al grado de Magister en Derecho Ambiental (Santiago de Chile, Universidad de Chile, 2016), 22

¹³¹ Ibid. Pedro Fernández Zabala. 23

conforme a sus capacidades, y cuando exista peligro de daño grave o irreversible, la falta de certeza científica absoluta no debe utilizarse como razón para postergar la adopción de medidas eficaces en función de los costos para impedir la degradación del medio ambiente.

El maestro Pedro Zavala establece que el presente principio sirve de sustento al establecimiento de impuestos ambientales, ya que éstos pueden actuar como mecanismo para evitar la verificación de daños, a consecuencia de la acumulación de contaminantes¹³².

5) Principio de realismo

El principio de realismo establece que los objetivos ambientales deben ser alcanzables, considerando la magnitud de los problemas ambientales existentes, la forma y oportunidad en que se pretenda abordarlos y los recursos y medios con que se cuente para ello. Se reconoce que los problemas ambientales se han generado durante años y que la recuperación tomará tiempo, por lo que se requiere que la aplicación de programas se planifique en los plazos necesarios para dar resultados. Para Zavala, al tener que buscar y establecer soluciones alcanzables, reales y concretas para dar solución a la problemática ambiental, los impuestos ambientales aparecen como una opción viable para reducir la emisión de contaminantes de manera práctica y realista, al ser una herramienta eficaz para modificar las conductas de las personas¹³³.

6) Principio de justicia ambiental

Conforme lo señala Vicente Jiménez, el presente principio se refleja más concretamente 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. Por consiguiente, 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

¹³² Ibidem. Pedro Fernández Zabala. 24

¹³³ Ibidem. Pedro Fernández Zavala. 24.

distribución proporcional, cuya configuración no debe quedar reducida en función directa del objeto que transita en la comercialización¹³⁴.

VI. Características de los tributos ambientales

Como categoría general, los tributos ambientales presentan una serie de características o aspectos propios de los mismos que pueden puntualizarse conforme lo expuesto por Luis Alberto García Pérez, los cuales se citan de la siguiente manera:

- a) Los tributos medioambientales son instrumentos eficaces para la internacionalización de las externalidades, pues gracias a ello, se permite la incorporación directa a los costos de los bienes o servicios el impacto o perjuicio al medio ambiente que puede ocasionar al medio ambiente, materializando de forma plena el principio del contaminador-pagador
- b) también la eco tributación puede garantizar el efecto contrario expuesto en el punto a), pues se pueden proporcionar incentivos para que los consumidores o incluso los productores redireccionen sus pautas de comportamiento o consumo utilizando bienes o servicios más amigables al medio ambiente, estimulando la innovación y cambios estructurales.
- c) Los tributos verdes pueden aumentar la renta fiscal para los Estados, y por tener una finalidad extrafiscal, los recursos obtenidos pueden ser utilizados para mejorar el gasto en medio ambiente y financiar políticas ambientales de protección y resguardo de este.
- d) Sirven para crear políticas públicas más eficaces, pues con ellas se pueden hacer enfoques ambientales prioritarios para mitigar las fuentes de contaminación “normalizadas” en el uso de bienes o servicios dentro de la sociedad; estos incluirán a modo de ejemplo las emisiones de gases contaminantes del transporte en todas sus modalidades, los desechos sólidos, el uso de los recursos naturales renovables y no renovables y los

¹³⁴ Vicente Giménez T. El Nuevo Paradigma de la Justicia Ecológica. (Madrid, España, Trota, 2002), 59.

agentes químicos utilizados en diferentes sectores, sobre todo el agrícola como los pesticidas, fertilizantes, entre otros¹³⁵.

Los supuestos anteriores se convierten en características propias de los tributos ambientales y pueden ser utilizados por parte del Estado en sus políticas de protección al medio ambiente para mitigar posibles efectos no controlados y tutelados de forma tardía pues sus fines extrafiscales les permiten tener un margen de maniobra más amplio que los tributos tradicionales.

VII. Elementos y principales instrumentos de eco tributación

El derecho tributario ambiental puede manifestarse de diferentes maneras, dependiendo del enfoque que le pretenda dar el Estado para mitigar daños o proteger (medidas preventivas o correctivas), al medio ambiente. Esos elementos se convierten en los principales instrumentos de la eco tributación y su margen de efectividad estará controlado por el mismo Estado en cuanto su implementación y beneficios para la política ambiental y la política fiscal.

Estos elementos o herramientas se categorizan de la siguiente manera:

- Tributos ambientales, enfocados en la creación de obligaciones de naturaleza impositiva, cuya finalidad está dirigida a mitigar o desincentivar la producción, uso o consumo de bienes y servicios por parte de los productores y consumidores. Estos pueden ser impuestos, tasas y contribuciones especiales.
- Exenciones fiscales, o beneficios fiscales que buscan incentivar la producción, uso o consumo de bienes y servicios que son amigables al medio ambiente. Con este tipo de medidas se busca, generar un hábito de

¹³⁵ Luis Alberto García Pérez. Fiscalidad Medioambiental. Trabajo de Investigación de grado en Administración y Dirección de Empresas. (Valladolid, Universidad de Valladolid, 2021), 11. Siguiendo el análisis del autor citado, expresa que entre otras características más puntuales se encuentran: 1) se tratan de tributos con fines ultra fiscales, es decir tendrán dos finalidades, una recaudatoria y la otra proteccionista o correctiva; 2) al tener la consideración de tributos deben respetar los principios generales del derecho tributario, pues de lo contrario se convierten en tributos ilegales; 3) suelen tener una aceptación social más alta que el resto de tributos, pues por su propia finalidad tienen un costo político bajo en cuanto a la percepción social; y 4) los tributos medioambientales tienen un efecto temporal, pues su cobro pretende eliminar o al menos reducir prácticas dañinas al medio ambiente y por consiguiente su cuantía debe ser elevada para incidir en la voluntad del productor y del consumidor;

sostenibilidad entre las necesidades del ser humano y la tutela del medio ambiente y el beneficio de usar y consumir bienes o servicios que protegen al medio ambiente sobre otros que tienen el efecto contrario. Y

- Beneficios tributarios de preservación del medio ambiente. Estos se materializan de manera prioritaria pero no única en la consecución de beneficios tributarios a los agentes económicos que realicen actos de protección al medio ambiente; usualmente se evidencian a través de deducciones en los tributos tradicionales que servirá para disminuir la carga fiscal de los mismos.

Probablemente, los instrumentos antes enunciados no sean los únicos o adopten denominaciones o categorías diferentes, sin embargo, son los principales y se han convertido en los principales insumos de regulación y control de derecho tributario ambiental en diferentes países. A continuación, se analizarán cada uno de ellos para conocer su alcance y sus principales componentes.

1) Tributos ambientales

1.1) *Noción conceptual*

Como ya ha sido abordado en los puntos anteriores, los tributos ambientales hacen referencia al conjunto de tributos, o de elementos tributarios, de un sistema fiscal, cuyo objeto es la consecución de un fin extrafiscal materializado en preservar y mejorar el medioambiente. Bajo ese supuesto, Gloria Alarcón García, los define como *aquella prestación pecuniaria de carácter obligatorio, cuya finalidad o legitimación se encuentra en la mejora o protección del medio ambiente*¹³⁶.

Federico Martin Palmero, define a los tributos ambientales como aquellos instrumentos de política económica ambiental, que consisten en pagos de carácter obligatorio, que deben realizar al sector público, los agentes que emiten sustancias

¹³⁶ Gloria Alarcón García. ¿Son los tributos ambientales una opción para la financiación de las HHPP? Reflexiones sobre la fiscalidad ambiental autonómica. Cuaderno Interdisciplinar de Desarrollo Sostenible (Murcia, 2012), 3.

contaminantes o que desarrollen actividades con impacto sobre el medio ambiente¹³⁷.

Leonardo Vera, con el afán de crear una definición sobre los tributos ambientales retoma las ideas de la Comisión Europea, la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) y la Agencia Europea de Medio Ambiente, las cuales definen los impuestos ambientales como aquellos cuya base imponible consiste en una unidad física (o similar) de algún bien material que tiene un impacto negativo, comprobado y específico, sobre el medioambiente¹³⁸.

Conforme otra definición, los tributos ambientales o tributos verdes son aquellos que gravan las actividades contaminantes o perjudiciales para un uso sostenible de los recursos naturales¹³⁹.

Al analizar las definiciones antes citadas, se evidencian puntos comunes, el primero es el carácter prestacional del tributo, es decir no se pierde la naturaleza contributiva del tributo y segundo, la finalidad extrafiscal que se le asocia mismo, pues hay coincidencia que el objetivo es proteger o tutelar el medio ambiente, o eliminar o mitigar actividades que se consideran contaminantes o perjudiciales para el mismo y que afectan el desarrollo sostenible.

Derivado de lo anterior, la definición de los tributos ambientales, puede tener un alcance o visión amplia o restringida según los enfoques que sean estudiados, en virtud de ello, desde un punto de vista amplio será tributo ambiental aquel que con su aplicación pueda mejorar o resguardar el medio ambiente, en cambio desde un punto de vista restringido, delimita que para ser considerado como un tributo o instrumento ambiental su recaudación debe estar destinada a finalidades de protección ambiental¹⁴⁰.

¹³⁷ Federico Martin Palmero. Desarrollo Sostenible y Huella Ecológica. (Coruña, España, editorial Netbiblo, 2004), 205.

¹³⁸ Leonardo Vera. Impuestos Ambientales y equidad: desafíos para América Latina y el Caribe. (Bogotá, Colombia, Fes Tributación, 2019), 6 al 8.

¹³⁹ Fernando Rulli, Leonardo Martín Saumell, y otros. Instrumentos Tributarios en la Gestión Ambiental. (Argentina, Provincia de Mendoza-Consejo Nacional de Inversiones,2011) 44.

¹⁴⁰ Ibid. Federico Martin Palmero. 73

Al interpretar lo expuesto por Federico Martin Palmero, para considerar un tributo ambiental como tal sus dos finalidades (la recaudatoria y la preventiva) deben tener un fin de tutela y protección al medio ambiente, es decir, no solo debe funcionar como mecanismo de prevención y corrección del medio ambiente, sino que además su recaudación deberá destinarse a políticas o planes de protección al medio ambiente. Conforme a las consideraciones ya efectuadas, no se considera obligatorio que todos los tributos ambientales cumplan con su enfoque amplio y restringido, pero debe ser lo ideal.

1.2) *Funciones*

La función de los tributos ambientales es desincentivar prácticas o conductas que dañan al medio ambiente, materializado en la producción, uso o consumo de bienes o servicios por parte de proveedores o consumidores que dañan en menor o mayor medida al medio ambiente. Gloria Alarcón García le apareja dos tipos de funciones, la primera que constituyen una importante fuente de ingresos para hacer frente a las mejoras ambientales (prevención-corrección- restauración) y por otra parte representan medio de disuasión o de contención de comportamiento generadores de efectos ambientales negativos¹⁴¹.

No obstante, para los efectos disuasorios de los tributos ambientales, su función principal será represiva y reparadora, pues implica que al aplicarlos sobre actividades que repercuten negativamente sobre el medio ambiente busca su eliminación o mitigación y que, en su caso, al asumir el riesgo de seguir realizando dichos actos que sean considerados los costos ambientales y asumidos por el directamente responsable de dichos actos¹⁴².

El efecto represivo, correctivo o modificador de los tributos ambientales será a consideración de José Juan González Márquez, permitirá que el producto que cumpla con determinados requisitos legales de protección ambiental obtenga algún

¹⁴¹ Ibid. Gloria Alarcón García. 14.

¹⁴² Noe Alexander Cortez Alfaro, Verónica Tatiana Martínez Espinal, Yancy Herminia Moya García y otros. Los Incentivos Fiscales Ambientales como Instrumentos Tributarios para la Protección del Medio Ambiente en El Salvador. Trabajo de Investigación para obtener el grado de licenciado en ciencias jurídicas. (El Salvador, Universidad de El Salvador, 2009), 58.

tipo de incentivo fiscal, es decir, reducción o exención impositiva en todas o en algunas de las etapas de producción, logrando un balance de los costos probablemente más altos que acarrea una producción más limpia, al tiempo que se logra la internalización del costo por contaminar y en definitiva, la reducción de la contaminación. Pero, además, se materializará en el cobro de tributos más elevados a las actividades productivas más contaminantes, a fin de contrarrestar el daño que una actividad genera al ambiente a pesar de realizarse dentro del marco legal¹⁴³.

1.3) Clasificación

Hay múltiples clasificaciones que se pueden efectuar sobre los tributos ambientales, no obstante, se retomaran conforme a la clasificación tradicional de los tributos, dotándoles de la denominación respectiva, siendo, impuestos ambientales, tasas ambientales y contribuciones especiales ambientales.

1.3.1) Impuestos ambientales

Conforme lo señala Carmen Judith Yáñez Villavicencio, citando a Nicolás Oliva Pérez, el impuesto ambiental puede ser entendido como *“aquella obligación monetaria o en especies de los ciudadanos con el Estado, sin contraprestación directa, cuyo objetivo es incentivar conductas ecológicas responsables o cuyo efecto recae en alterar la conducta de los sujetos pasivos de manera favorable para el medio ambiente*¹⁴⁴.

La referida doctrinaria puntualiza algunas características propias de los tributos ambientales, siendo la primera el de proporcionar un beneficio general. En segundo lugar, el tributo ambiental es considerado una prestación ex lege compulsiva que no tiene correspondencia entre el beneficio que proporciona y la cuantía de su pago; y en tercer lugar, que su hecho imponible se dibuja tipificando magnitudes u objetos contaminantes, o conductas ambientalmente indeseables que se basan en el impacto, tipo o cantidad dañina al ambiente; por tanto, indica la maestra en cuestión

¹⁴³ José Juan González Márquez. La Tributación Ambiental. Revista Iberoamericana de Derecho, Cultura y Ambiente (México, AIDCA, 2022), 4.

¹⁴⁴ Carmen Judith Yáñez Villavicencio. Estudio dogmático y Practico de los Tributos ambientales en los países miembros de la Comunidad Andina. Trabajo de Investigación para optar al grado de máster en derecho tributario. (Ecuador, Universidad Andina Simón Bolívar, 2018), 27.

que su fin de gravarlas tiene el propósito de aminorarlas o sustituirlas por otras que sean amigables con el medio ambiente.

Sin embargo su nota más característica será que recae en su esencia impositiva y radica en “la representación del costo de contaminación o degradación de recursos naturales, obligando al contaminador a pagar por los servicios ambientales que se sirve; en tal sentido, el hecho imponible surgirá de observar la capacidad contributiva sostenible” del sujeto pasivo (combinación entre su capacidad contributiva y su capacidad contaminante, entendida esta última como la posibilidad cierta de contaminar con su conducta haciendo uso y disfrute de bienes ambientales)¹⁴⁵.

Además, conforme lo destaca María Elena Páez Medina, los impuestos resultan un mecanismo de corrección medioambiental que pretenden influir en las motivaciones y en los comportamientos, principalmente incrementando el precio de servicios y productos contaminantes o recayendo sobre el patrimonio contaminante. Por medio de ello, se orienta al contribuyente hacia un comportamiento deseable ecológicamente, para proteger el medio ambiente y sin olvidar que son fuentes de financiación para el propio Estado¹⁴⁶.

Se hace énfasis, que a pesar de que los impuestos ambientales se fundamentan en el principio del que contamina paga, no se puede desconocer la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, sino que es imperativo respetarla integralmente, pudiendo advertirse esta conforme lo señala Carmen Judith Yáñez Villavicencio identificando índices de capacidad contributiva e hitos de riqueza que evidencie daño ambiental, sea por medio de objetos o conductas¹⁴⁷.

En cuanto a los elementos principales del impuesto ambiental, se destaca el hecho imponible ambiental y los sujetos obligados. Para ello Fernando Rulli, Leonardo Martín Saumell y otros doctrinarios, sostienen que el hecho imponible en materia

¹⁴⁵ Fernando Rulli, Leonardo Martín Saumell, y otros. Instrumentos Tributarios en la Gestión Ambiental. (Argentina, Provincia de Mendoza-Consejo Nacional de Inversiones,2011) 52.

¹⁴⁶ María Elena Páez Medina. La Capacidad Contributiva en los Tributos Medioambientales. (Salamanca, España, Tesis Doctoral, 2012), 78

¹⁴⁷ Ibid. Carmen Judith Yáñez Villavicencio. 27

ambiental tiene la complejidad de que debe ser un hecho de la realidad social demostrativo de una conducta o situación antiecológica merecedora de corrección o desincentivo, pero además demostrativa (aunque sea indirectamente), de riqueza gravable.

El criterio más exacto para individualizar el tributo ambiental supone la determinación de que la configuración de este debe observar, como supuesto de hecho gravable, una actividad que incida negativamente en el medio ambiente, es decir que debe recoger actuaciones degradadoras del medio ambiente, una “actividad contaminante”, real o potencial, sobre un bien ambiental.

En cuanto al sujeto pasivo, se pueden mencionar los siguientes: 1) quien contamina directamente (fabricación y/o consumidor); 2) quien produce bienes cuyo consumo contamina 3) todos los integrantes de una cadena productiva contaminantes 4) quien contamina y esté en condiciones de evitarla.

Para cada cuestión será el legislador quien deberá elegir el sujeto legal conveniente para hacerlo responsable del tributo de que se trate, logrando que en cada caso sea el sujeto contaminador el que en definitiva soporte la prevención o el daño causado al ambiente, de manera que siempre el llamado a realizar el sacrificio económico sea quien tenga una relación concreta y medible con la actividad contaminante¹⁴⁸.

Ahora bien, los impuestos ambientales pueden desglosarse en atención a la finalidad que van a perseguir, para ello, resulta ilustrativa la clasificación efectuada en el trabajo de investigación elaborado por Noé Alexander Cortez Alfaro, Verónica Tatiana Martínez Espinal, Yancy Herminia Moya García y otros, citando a Dino Jarach, clasificándolos de la siguiente manera:

- Según su objetivo:
 - a) Exacciones sobre emisiones, que pueden derivar gravámenes relacionados directamente con la contaminación real o estimada, provocada con la producción de ruido.

¹⁴⁸ Ibid. Fernando Rulli, Leonardo Martín Saumell, y otros. 56 al 59.

- b) Exacciones sobre productos, aplicados a materias primas y productos intermedios como abonos, plaguicidas, grava natural, aguas subterráneas o productos finales. y
- Según los objetivos ambientales:
 - a) Impuestos de cobertura de costos, creados para cubrir los costos de los servicios ambientales y de las medidas de control.
 - b) Impuestos incentivos, creados para modificar el comportamiento y las actitudes empresariales de productores y consumidores, para utilizar estrategias más provechosas para la protección ambiental.
 - c) Impuestos de finalidad financiera, creados para aumentar la recaudación y financiar planes de protección ambiental¹⁴⁹.

Edwar Sandoval Otero, señala como ejemplos de impuestos ambientales, el impuesto sobre el uso de combustibles fósiles, impuesto a la emisión de contaminantes en la industria, que pueden generar efectos negativos sobre el medio ambiente y la salud de las personas. También identifica el impuesto al consumo de bolsas plásticas, impuesto al carbono, impuesto específicos sobre el consumo de cigarrillos y productos del tabaco, u otros que su uso puede generar un impacto al medio ambiente de forma negativa¹⁵⁰.

El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias -CIAT- por su parte, señala los impuestos al carbono que se aplican sobre las emisiones de gases de efecto invernadero y del consumo de combustibles fósiles, o los impuestos a la contaminación que se aplican a las empresas que generan contaminación ambiental para poder internalizar los costos ambientales asociados, o los impuestos sobre la extracción de recursos naturales que gravan la extracción de recursos naturales no renovables para efectos de desincentivar su sobreexplotación y fomentar su uso sostenible.

¹⁴⁹ Noe Alexander Cortez Alfaro, Verónica Tatiana Martínez Espinal, Yancy Herminia Moya García y otros. Los Incentivos Fiscales Ambientales como Instrumentos Tributarios para la Protección del Medio Ambiente en El Salvador. Trabajo de Investigación para obtener el grado de licenciado en ciencias jurídicas. (El Salvador, Universidad de El Salvador, 2009), 60

¹⁵⁰ Edwar Sandoval Otero. Impuestos Pigouvianos. (Colombia, CUC, 2018), 16.

Finalmente, Luis Alberto García Pérez, señala una clasificación de los impuestos ambientales conforme a lo establecido por el Instituto Nacional de Estadística y la Oficina Europea de Estadística, señalando 1) Impuestos sobre la energía: incluye los impuestos sobre productos energéticos, utilizados o no para el transporte, y los que gravan la emisión de gases; 2) Impuestos sobre el transporte: incluye los relacionados con la propiedad y el empleo de automóviles u otros medios de transporte, así como los servicios relacionados con el transporte; 3) Impuestos sobre la contaminación: emisión al aire y al agua de residuos sólidos y de contaminación acústica, salvo los impuestos sobre emisión de gases; 4) Impuestos sobre los recursos: la extracción de los recursos naturales que puede producir contaminación y erosión. Dicha clasificación es muy similar en cuanto a la expresada por el CIAT para categorizar a los impuestos ambientales¹⁵¹.

1.3.2) Tasas ambientales

Las tasas ambientales a consideración de María Elena Páez Medina compensan al Ente público por los gastos ocasionados o los beneficios obtenidos sobre los elementos públicos por un sujeto y puede inducir a la utilización más racional del medio ambiente¹⁵². Esto implicará en que, si la protección al medio ambiente lleve a implementar servicios obligatorios de elevado costo financiado con tasas, el sujeto contaminante percibirá los costos ambientales de su conducta y recibirá un incentivo a modificarla.

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 contaminación¹⁵³.

¹⁵¹ Luis Alberto García Pérez. Fiscalidad Medioambiental. Trabajo de Fin de Grado (Valladolid, CET, 2021), 16.

¹⁵² María Elena Páez Medina. La Capacidad Contributiva en los Tributos Medioambientales. (Salamanca, España, Tesis Doctoral, 2012), 75.

¹⁵³ Norma Johanna Cornejo González, Jessica Liseth Hernández Escobar y Teresa del Carmen Hernández Henríquez. Instrumentos Tributarios para la Protección del Medio Ambiente en El Salvador. Trabajo de Investigación para obtener el grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas. (El Salvador, Universidad de El Salvador, 2010), 128.

En razón de lo anteriormente expresado, las tasas resultan instrumentos fiscales eficientes en la búsqueda de la internalización de los costos ambientales, al permitir al contaminador, en cierta forma, manejar el monto, ya que, si invierte en tecnología limpia, que reduzca sus límites de contaminación, podrá reducir el costo que implica la tasa.

En este sentido, la tasa puede hacer confluir el objetivo de protección del ambiente (de la Administración) con el de disminución de sus costos (del administrado). En general, según la doctrina, dentro de las especies tributarias, las “tasas” son instrumentos tributarios más apropiados que los “impuestos” para hacer recaer en el sujeto contaminante los costes provocados por actividades contaminantes gravadas, pues una tasa dirigida hacia la protección del medio ambiente cumple además la ya analizada función redistributiva, en cuanto permite recuperar (al menos en parte) los gastos derivados de las acciones que el Estado debe emprender para llevar a cabo los fines de la política ambiental¹⁵⁴.

En tal sentido, a consideración personal, una tasa ambiental puede responder de mejor manera conforme lo señalado anteriormente al postulado del costo y el impacto de la actividad o servicio al medio ambiente.

Las tasas ambientales las podemos clasificar de la siguiente manera:

- Tasas por prestación de un servicio público ambiental, o tasa de recuperación de costos. Se trata de una tasa que se abona como contraprestación por el costo del servicio prestado por el Estado. Permite a la Administración recuperar el costo derivado de su prestación o mantenimiento, pero no suelen variar en función de la cuantía o tipo de contaminación o daño ambiental que cada uno produce.
- Tasas ambientales por utilización del dominio público: En este caso, el hecho imponible de la tasa es la utilización, pero también la degradación que su uso les ocasiona a los bienes ambientales.

¹⁵⁴ Fernando Rulli, Leonardo Martín Saumell, y otros. Instrumentos Tributarios en la Gestión Ambiental. (Argentina, Provincia de Mendoza-Consejo Nacional de Inversiones,2011) 52.

- Tasas ambientales por el dictado de actos administrativos. Se trata de tasas para el dictado de actos administrativos, como la expedición de autorizaciones, licencias, etc. En este caso, su carácter invariable hace que en general no produzcan un efecto de incentivo en la actividad de los sujetos.¹⁵⁵.

1.3.3) Contribuciones especiales ambientales.

Las contribuciones de tipo ambiental se fundamentan en la capacidad económica del sujeto pasivo, basada principalmente en el beneficio que obtiene en términos de valoración por la instalación o ampliación de un servicio público o por la realización de una obra pública de carácter ambiental. Es decir que se requiere que el contribuyente reciba una ventaja particular, frente a los demás.¹⁵⁶

Gloria Alarcón García establece que se considera ambiental una contribución especial se denominan porque van destinadas a financiar las obras o los servicios públicos ambientales, cuando representan un aumento de valor de los bienes o la obtención de un beneficio, como puede ser el caso de la ejecución de obras hidráulicas con carácter medioambiental¹⁵⁷.

En términos más concretos, la contribución especial ambiental tendrá como objeto principal la instalación o ampliación de un servicio público ambiental o por la realización de una obra pública de carácter ambiental, derivando en tal sentido, su hecho imponible el beneficio reportado por el beneficiario por las obras financiadas, agregando como ejemplo adicional al que nos comparte Gloria Alarcón García el de la construcción de plantas depuradoras de agua, o sistema de control fluvial de aguas u otras similares¹⁵⁸.

¹⁵⁵ Ibid. Fernando Rulli, Leonardo Martín Saumell, y otros. 53.

¹⁵⁶ Ibidem. Fernando Rulli, Leonardo Martín Saumell, y otros. 53.

¹⁵⁷ Gloria Alarcón García. ¿Son los tributos ambientales una opción para la financiación de las HHPP? Reflexiones sobre la fiscalidad ambiental autonómica. Cuaderno Interdisciplinar de Desarrollo Sostenible (Murcia, 2012), 8.

¹⁵⁸ Norma Johanna Cornejo González, Jessica Liseth Hernández Escobar y Teresa del Carmen Hernández Henríquez. Instrumentos Tributarios para la Protección del Medio Ambiente en El Salvador. Trabajo de Investigación para obtener el grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas. (El Salvador, Universidad de El Salvador, 2010), 129.

2) *Incentivos fiscales al medio ambiente*

Los incentivos fiscales son definidos como el estímulo que en relación con una determinada conducta puede provocar el reconocimiento de un beneficio fiscal¹⁵⁹. Dichos incentivos fiscales consistirán en su caso por exenciones o reducciones considerables de los impuestos, los cuales estarán representados por ser privilegios que conlleva el otorgamiento de ciertos beneficios que pueden gozar determinados contribuyentes al cumplir ciertos requisitos establecidos en la ley.

El incentivo tributario ambiental según lo establecido por Retamal Valenzuela es *una herramienta de la política fiscal encaminada a la protección del medio ambiente, consistente en el uso de estímulos dirigidos a los contribuyentes, para el caso que éstos adopten conductas encaminadas a ese fin, las que deben de estar previamente determinadas al momento de la instauración del incentivo*¹⁶⁰.

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

En materia de derecho tributario ambiental su otorgamiento podrá estar encaminado a la realización de actos o conductas que tengan como propósito proteger o tutelar el medio ambiente o para potenciar el uso de ciertos bienes o servicios más ventajosos para el medio ambiente en sustitución de otros que pueden producir el efecto contrario. Los beneficios fiscales ambientales pueden consistir en exenciones fiscales para empresas que adopten tecnologías limpias, créditos fiscales para inversiones en energías renovables y deducciones fiscales para la investigación y el desarrollo de tecnologías verdes, o en general de inversión en tecnologías y proyectos que reduzcan el impacto ambiental.

Los incentivos fiscales tienen como finalidad aminorar la carga tributaria del contribuyente que realiza determinadas inversiones seleccionadas por el legislador

¹⁵⁹ Noe Alexander Cortez Alfaro, Verónica Tatiana Martínez Espinal, Yancy Herminia Moya García y otros. Los Incentivos Fiscales Ambientales como Instrumentos Tributarios para la Protección del Medio Ambiente en El Salvador. Trabajo de Investigación para obtener el grado de licenciado en ciencias jurídicas. (El Salvador, Universidad de El Salvador, 2009), 72.

¹⁶⁰ Retamal Valenzuela J. Incentivos Tributarios Ambientales, Una vía Limpia hacia el Desarrollo Sostenible. (Chile, Editorial jurídica la Ley, 2003), 1.

en cumplimiento de una determinada política económica y fiscal, ya sea estructural o permanente, pues pueden existir incentivos aplicables a la protección del medio ambiente y además otras que permitan estimular el desarrollo de actividades económicas o de interés social que de igual manera tengan como propósito incentivarlas pues generan un mayor impacto al medio ambiente¹⁶¹.

Un incentivo fiscal ambiental tendrá por su parte la finalidad de reducir las emisiones contaminantes y no incrementar la recaudación, invocando la primera el principio de neutralidad fiscal, La finalidad implícita en la creación e implementación de los incentivos fiscales ambientales es fomentar e incentivar la no generación o, en su caso, la disminución de la contaminación. Por ello se establecen exenciones fiscales ambientales y bonificaciones para quienes invierten en tecnologías limpias, y en la utilización de mayor cantidad de recursos renovables, que minimicen o reduzcan los vertidos o procesos que contaminen.

En ese sentido, Olamn Segura clasifica los incentivos fiscales en directos e indirectos. Los directos representan incentivos en dinero, en especie o mixtos que se pueden ejemplificar en subsidios, subvenciones, créditos, fondos rotatorios, alimentos, insumos agrícolas, herramientas, equipos, carreteras, entre otros. Mientras que los incentivos fiscales indirectos se pueden destacar las deducciones y exenciones tributarias, avales, garantías y seguros por mencionar algunos¹⁶².

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

¹⁶¹ Ibid. Noe Alexander Cortez Alfaro, Verónica Tatiana Martínez Espinal, Yancy Herminia Moya García y otros. 75.

¹⁶² Olamn Segura B. Los Incentivos Forestales en Costa Rica, políticas Económicas del Sector. (Costa Rica, Editorial Fundación Una, 1992), 24.

Entre las modalidades de beneficios fiscales, encontramos, las exenciones y las deducciones tributarias, explicadas en el siguiente sentido:

2.1) Exenciones tributarias ambientales.

Las exenciones en materia ambiental se presentan desde una doble perspectiva: por un lado, los relativos a las exenciones articuladas en el seno de tributos ambientales con el objetivo de ajustar su configuración jurídica a los principios de justicia que lo inspiran; por el otro, los referidos, propiamente, a la articulación de exenciones "ambientales", tanto en el ámbito de tributos ambientales, como en aquellos establecidos con carácter general.

En tal sentido, el establecimiento de exenciones tributarias se presenta como una exigencia de los principios de justicia que inspiran el tributo ambiental. Así, la articulación de exenciones tributarias en el seno de éste viene a codefinir su hecho imponible, a través de una mejor proyección de los principios que lo informan. Por ejemplo, se pueden declarar exentas las emisiones contaminantes, o parte de las mismas, que se realicen en un determinado espacio geográfico, caracterizado por su escasa actividad contaminante¹⁶³.

2.2) Deducciones tributarias ambientales.

Las deducciones ambientales son una forma de premio fiscal que otorga la ley a los contribuyentes que realizan o invierten en actos o situaciones que tienen como propósito tutelar el medio ambiente. Estos incentivos buscan fomentar la sostenibilidad y reducir el impacto negativo de las actividades humanas en el planeta. Pueden incluir la deducción del impuesto a la renta por donaciones o inversiones en proyectos ambientales, o el acceso a créditos fiscales por la implementación de tecnologías, etc.

El fin principal de las deducciones ambientales es incentivar a las empresas a adoptar prácticas más sostenibles y responsables, reduciendo su impacto ambiental y promoviendo el desarrollo de una economía verde; sí se podrá disminuir la contaminación atmosférica y acústica, la gestión de aguas residuales, fomentar la

¹⁶³ Cristóbal J. Borrero Moro. *Tributación Ambiental en España. Trabajo de Investigación* (España, Universidad de Valencia), 251.

eficiencia energética y el uso de energías renovables e impulsar la movilidad y el transporte sostenibles.

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

Existen tres tipos de deducciones por inversiones ambientales de forma general que han sido adoptadas por algunos países, siendo las siguientes:

- a) Deducciones por inversiones consistentes en instalaciones destinadas a la protección del medio ambiente.
- b) Deducciones por adquisición de vehículos no contaminantes.
- c) Deducciones por energías renovables¹⁶⁴.

VIII. Legislación comparada. Principales instrumentos de tributación ambiental

Conforme a las consideraciones ya establecidas en los puntos anteriores, ha quedado evidenciado el amplio desarrollo y componentes que abarca el derecho tributario ambiental a nivel mundial, pues más que un área del derecho técnica y doctrinaria ha sido la inminente necesidad y urgencia por tutelar y proteger el medio ambiente, el que ha establecido diferentes situaciones o ejemplos en el campo de los tributos verdes.

En atención a ello, se dedica este apartado para hacer una breve relación de algunos países, según distintas fuentes consultadas, de la implementación de las

¹⁶⁴ Ibid. Noe Alexander Cortez Alfaro, Verónica Tatiana Martínez Espinal, Yancy Herminia Moya García y otros. 97.

herramientas de políticas tributaria ambiental para efectos de evidenciar sus principales aspectos y falencias en relación a sus componentes doctrinarios.

Para tales efectos, se toma como base los documentos de trabajos emitidos por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias -CIAT-, actualizado hasta el año 2024 y el estudio realizado por Leonardo Vera¹⁶⁵ en relación con los tributos implementados en los países de Latinoamérica.

1) Bolivia

Leonardo Vera detalla que en Bolivia el más importante impuesto ambiental es el impuesto a la utilidad de las empresas mineras, que hasta la ley 1777 (17/03/97) era del 25% establecido para toda actividad industrial o comercial. Bolivia aplica una alícuota especial a la minería de 12,5% mediante la ley 3787, que se hace efectivo cuando los precios de los minerales son mayores a los precios establecidos para la acreditación de la renta minera contra el impuesto a la utilidad de las empresas.

2) Brasil

En Brasil los tributos encontrados en la legislación nacional son tasas que tienen fines reguladores y que buscan controlar el aprovechamiento y la explotación indiscriminada de los recursos naturales no renovables como es el caso de los minerales y el agua. Además, Vera señala que se encuentran las tasas al orden territorial aplicables en cada municipio bajo la reglamentación de los estados federales.

Existen las tasas por recolección y tratamiento de residuos sólidos, que buscan recaudar fondos, a través de los sobrepagos cobrados en la prestación de los servicios de recolección de basuras, tratamiento de residuos domésticos y comerciales, y la eliminación de estos, permitiendo así financiar proyectos que contribuyan a disminuir la afectación del medio ambiente.

¹⁶⁵ Leonardo Vera. Impuestos Ambientales y Equidad: desafíos para América Latina y el Caribe. (Bogotá, Colombia, Fes Tributación, 2019), 21.

3) Chile

En Chile el sistema tributario registra algunos impuestos ambientales. El impuesto específico a los combustibles creado en el año 2011, que se concibe como un impuesto que busca la reducción del consumo de combustibles contaminantes y el desincentivo a la compra de nuevos vehículos.

El impuesto al tabaco de 1974 es considerado un tributo ambiental porque cumple con uno los propósitos fundamentales en términos ambientales, desincentivar su consumo, así como también busca internalizar, en los precios del tabaco y sus derivados los costos que genera para el Estado chileno el consumo de cigarrillo en materia de salud pública.

El impuesto específico a la actividad minera que se remonta al año 2005, El impuesto específico a la actividad minera es un impuesto con características del tradicional impuesto de renta, grava las utilidades operacionales provenientes de la extracción de minerales. Su objetivo es compensar fiscalmente la explotación de los recursos no renovables

El más reciente el impuesto al carbono que entró en vigencia en 2018, el cual, con el apoyo del Banco Mundial mediante la Alianza de Preparación para los Mercados de Carbono o Partnership for Market Readiness (PMR), Chile está poniendo en práctica un impuesto empresarial de 5 dólares por tonelada emitida de carbono.

4) Colombia

Colombia ha tenido mayores experiencias con relación a los tributos ambientales, mencionando entre estos el de aprovechamiento forestal, el de la utilización de aguas y vertimientos puntuales, el de transferencias del sector eléctrico y sobretasa a los peajes (que principalmente están regulados por la ley 99 de 2013);

Mediante la reforma tributaria del 2016 se incluyeron en el listado de tributos ambientales colombianos el impuesto al carbono, que recae principalmente en el uso de la gasolina, y el impuesto al uso de las bolsas plásticas.

5) Ecuador

En el caso de Ecuador, en el año 2011 se estableció en la reforma fiscal una ley conocida como ley de fomento ambiental y optimización de ingresos del Estado, con un título específico denominado Impuestos ambientales en donde se definen dos tributos ambientales. El primero ellos, el impuesto ambiental a la contaminación vehicular tiene consideraciones extrafiscales, en tanto busca cambios de comportamiento en el consumo de automotores, fijando una mayor carga tributaria a aquellos vehículos que producen mayor contaminación ambiental a través de las emisiones de gases.

En segundo lugar, se encuentra el impuesto redimible a las botellas plásticas no retornables, siendo este un tributo novedoso que incentiva comportamientos amigables con el medio ambiente, tanto en el sector empresarial como en la sociedad consumidora. Según lo expresado por Leonardo Vera¹⁶⁶, el Estado ecuatoriano grava el embotellamiento mediante el uso de botellas plásticas no retornables, pero además este impuesto es redimible para quien recolecta, entrega y retorna los recipientes para su tratamiento, impulsando de esta manera procesos efectivos de reciclaje.

Un aspecto destacado es lo regulado en materia de deducciones para efectos del impuesto sobre la renta en el Ecuador, pues considera como deducibles la ley orgánica del régimen tributario interno, la depreciación y amortización de bienes, maquinarias, equipos y tecnologías destinadas a la implementación de mecanismos de producción más limpia, mecanismos de generación de energía de fuente renovable o que reduzcan el impacto ambiental¹⁶⁷.

6) México

En México desde 1991 se tiene vigente derechos de descarga de aguas residuales. Actualmente, el impuesto se cobra sobre el desecho, continuo u ocasional, de aguas

¹⁶⁶ Ibidem, Leonardo Vera. 21.

¹⁶⁷ Carmen Judith Yáñez Villavicencio. Estudio dogmático y Practico de los Tributos ambientales en los países miembros de la Comunidad Andina. Trabajo de Investigación para optar al grado de máster en derecho tributario. (Ecuador, Universidad Andina Simón Bolívar, 2018), 92.

residuales en cualquiera de los cuerpos receptores (terrenos, ríos, mar, humedales u otros bienes nacionales), por parte de personas naturales o jurídicas.

En el año 2014 México a través de la reforma fiscal de ese año introdujo el término de “impuestos ambientales”, denominando como tal al impuesto a los combustibles fósiles o impuesto al carbono y al impuesto a los plaguicidas, cuyo propósito de inclusión en el sistema tributario mexicano es desalentar conductas que afecten negativamente al medio ambiente.¹⁶⁸

En síntesis, se citan los resultados de forma resumida de lo expuesto por Leonardo Vera en materia de tributos ambientales en diferentes países de Latinoamérica, para efectos de evidenciar los intentos a nivel de país de incrementar los tributos ambientales para eliminar o erradicar las externalidades negativas provocadas por actos o conductas que son dañinas al medio ambiente, ante ello, es muy importante, que a pesar que ya existen muchos países que tienen en sus regulaciones, impuestos al carbono, al uso de plásticos, al control y medida de los recursos naturales no renovables, aún hay mucho por desarrollar en relación a este ámbito de aplicación.

IX. Garantía de la eco tributación y su armonía con la facilitación del comercio

Tal como ha sido desarrollado en los puntos anteriores, la configuración de nuevos tributos implica hacer las valoraciones desde el punto de vista económico, pues gravar actos, o situaciones jurídicas implicara un desincentivo no solo para el consumidor, sino también para el productor o proveedor de los bienes que tiene un mayor costo de producción y como tal debe aumentar el valor de los referidos bienes.

Para la eco tributación, se tiene plena conciencia que la instauración de los tributos ambientales en los sectores considerados por el Estado como más contaminantes al medio ambiente implicará que su consumo disminuya, pero que no desaparezca;

¹⁶⁸ Ibidem. Leonardo Vera. 18 al 21. El referido autor cita diferentes países de Latinoamérica y su situación en relación con el derecho tributario ambiental.

es decir, se internalizan en los costos el impacto en la utilización de bienes dañinos al medio ambiente a través de los tributos, pero se garantiza siempre que el mercado en donde estos tienen mayor incidencia se mantenga de forma usual.

Por el otro lado, también encontramos otros tipos de incentivos fiscales que la eco tributación garantiza de forma plena, gracias a los beneficios fiscales o exenciones que pueden gozar una serie de bienes o servicios que guardan armonía con el medio ambiente y respecto de estos se potencia su comercialización. Para ello, se aprovecha de los diferentes mecanismos aprobados por el derecho internacional y se busca garantizar la facilitación del comercio en los diferentes países.

En razón de lo anterior, puede existir un pleno desarrollo de la eco tributación y también una plena facilitación del comercio, libre de obstáculos, y garante del libre comercio que constituye uno de los principios fundamentales a nivel internacional.

Conforme lo establece la Organización Mundial del Comercio, el acuerdo de facilitación del comercio, vigente en El Salvador, pretende reducir los costos del comercio e impulsar el comercio mundial y serían los países más pobres los que más se beneficiarían.

Dicho objetivo, no se ve limitado con la implementación de los tributos ambientales, pues la finalidad de estos a pesar de crear nuevos tributos por un lado, buscan también generar incentivos a través de beneficios fiscales de otro tipo de bienes que son más amigables al medio ambiente, e integrando de forma plena ambos aspectos, se puede impulsar a través de la facilitación del comercio, mayor producción y consumo y bienes y servicios que resguarden el medio ambiente y establecer mejores mecanismos de beneficios económicos para los países.

En síntesis, la facilitación del comercio se relaciona con la simplificación y armonización de los procedimientos y flujos de información asociados con la importación y exportación de bienes. Asimismo, se enfoca en reducir el tiempo y costo para realizar transacciones comerciales, es decir, en eliminar barreras en las fronteras. La facilitación del comercio es un vehículo para el desarrollo económico, una mayor competitividad internacional, la integración regional y una inserción

estratégica de los países en desarrollo a las cadenas de valor, y como consecuencia, la instauración de los tributos medioambientales, no pueden verse como obstáculos técnicos al comercio, y muchos menos a los criterios y parámetros internacionales que tutelan la facilitación del mismo, sino que deben integrarse para que se impulse la facilitación en bienes y servicios que protegen al medio ambiente, dotándoles de exenciones fiscales o deducciones tributarias que desarrollan mucho más ese tipo de bienes y por el contrario disminuir el intercambio de bienes y servicios que tienen la finalidad contraria, lo cual no significa ello que se elimine o que se hagan barreras económicas, sino de limitar su producción en ventaja de otros que si reporten un verdadero beneficio de forma total al desarrollo económico y medio ambiental.

CAPITULO IV. DESARROLLO DEL DERECHO TRIBUTARIO AMBIENTAL O ECO TRIBUTACIÓN EN EL SALVADOR

I. Desarrollo de la tributación ambiental en El Salvador

En El Salvador, el desarrollo del derecho tributario ambiental no se ha materializado como disciplina de estudio, ni tampoco ha sido reconocido formalmente como un mecanismo de política fiscal y de defensa del medio ambiente; pese a ello, es posible advertir muchos supuestos de aplicación y desarrollo como en otros países donde se le ha sido reconocido como disciplina formal, con el establecimiento de incentivos, exenciones, y tributos que tienen un componente ambiental, que si bien, no se les reconoce expresamente la finalidad extrafiscal, si cumplen con dicha función de tutela del medio ambiente.

En ese sentido, para referirnos a su génesis, un precedente, o un comienzo del derecho tributario ambiental en nuestro medio, es necesario referirnos a los primeros cimientos del derecho ambiental en El Salvador a través de una integración de varios elementos derivados en una construcción progresiva y multidimensional que integra principios constitucionales, prácticas administrativas, instrumentos tributarios locales e impulso académico. En virtud de ello, su origen no emana de una norma específica, sino de una confluencia normativa e institucional encaminada a que el sistema tributario contribuya a la protección del medio ambiente.

El punto de partida se encuentra en una norma de rango constitucional. Desde su promulgación en 1841¹⁶⁹, la cual ya contemplaba competencias municipales orientadas a la salubridad y el ornato local. Con el tiempo, esas bases se consolidaron y se expandieron hacia una visión moderna del deber estatal de proteger el entorno natural.

¹⁶⁹ Constitución de El Salvador (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador. 1841) Art 62. El referido artículo establecía lo siguiente: “...*La ley demarca las poblaciones o lugares en que deba haber municipalidad. Forma este poder originariamente el conjunto de vecinos que estén en ejercicio de los derechos de ciudadano: son sus objetos la conservación, progreso, salubridad, comodidad, y ornato de sus vecindarios: la administración o inversión de sus fondos; y la policía de seguridad con subordinación al Gobierno; más en ningún caso le estará reunido ramo alguno del poder judicial...*”

Posteriormente, según lo establecido por Henry Alexander Mejía, fue dictado en 1906 la ordenanza municipal sobre aseo, calles públicas y construcción de edificios en San Salvador y posteriormente la Constitución política de 1950¹⁷⁰ estableció que los ríos ya no serían propiedad de los particulares cuando estos nacieran y terminaran en los límites de un particular, complementándose con la Ley de Riego y Avenamiento de 1970¹⁷¹ estableciendo que los recursos hidráulicos son bienes nacionales.

En el año de 1973 fue emitida la Ley Forestal¹⁷², que ya contemplaba de forma expresa medidas de protección a los recursos forestales del país y además creó el Servicio Forestal y de Fauna como dependencia en ese entonces del Ministerio de Agricultura y Ganadería.

El referido autor Henry Mejía, además señala la creación de delitos en el Código Penal que atentaban contra los bienes jurídicos de recursos naturales y el proceso de reforma agraria que introdujo la figura de la propiedad privada en función social.

En el año de 1990 donde se instauró el Consejo Nacional del Medio Ambiente, con la finalidad de coordinar y gestionar los temas ambientales en el país y la creación de herramientas e insumos para la protección de este. Derivado de ello, en 1994 fue creada la Secretaría Nacional del Medio Ambiente, a quien se le atribuyó la competencia de ejercer la política ambiental, hasta 1997 que fue creado el Ministerio del Medio Ambiente y Recursos Naturales.

Fue hasta en el año de 1998 que se aprobó la Ley del Medio Ambiente y en el año 2000 el Reglamento General de la Ley de Medio Ambiente, cuyos propósitos fueron la consecuencia de un sistema sólido de protección y tutela del medio ambiente, teniendo como protagonista al Ministerio de Medio Ambiente y Recursos Naturales como principal ejecutor de las políticas medioambientales en El Salvador¹⁷³.

¹⁷⁰ Constitución de El Salvador (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador. 1950)

¹⁷¹ Ley de Riego y Avenamiento (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador. 1970)

¹⁷² Ley Forestal (El Salvador: Asamblea Legislativa. 1973)

¹⁷³ Henry Alexander Mejía. Responsabilidad por Daños al Medio Ambiente. (El Salvador, Unidad Técnica Ejecutiva, 2014), 48-49.

Con posterioridad, se han emitido otro tipo de normativas en materia de medio ambiente, tales como una nueva ley forestal en el año 2002, la ley de áreas naturales protegidas del año 2005, reglamentos de ejecución a la ley de medio ambiente, como el Reglamento Especial sobre el Control de las Sustancias Agotadoras de la Capa de Ozono, Reglamento Especial de Aguas Residuales, entre otros¹⁷⁴.

Los ejemplos anteriores, aunado a una serie de políticas medioambientales emitidas en El Salvador en los últimos años se han enmarcado en el ámbito del derecho ambiental, sin que se haga relación o mención de forma expresa a las políticas fiscales con propósito de tutela al medio ambiente, significando entonces la falta de regulación expresa del derecho tributario ambiental en el país; no obstante lo anterior, El Salvador no ha quedado fuera de la aplicación de políticas fiscales medioambientales, pues se han tenido muchos ejemplos de tributos o beneficios fiscales con finalidad extrafiscal, aunado al hecho, que a nivel internacional, tanto de organismos internacionales como de otros países se han impulsado nuevos mecanismos de protección al medio ambiente, respecto del cual, El Salvador ha tenido que encaminarse y adoptar estas medidas para unirse a los esfuerzo llevados a cabos a nivel mundial en cuanto al tema del medio ambiente.

Un antecedente más explícito de la aplicación de tributos con finalidad ambiental se encuentra a nivel local. Existen ordenanzas municipales que gravan actividades o servicios relacionados con el medio ambiente, como tasas por el manejo de residuos o por uso de recursos naturales —aunque formalmente no se las denomine “impuestos ambientales”. En el ámbito doctrinal y técnico, estudios como el diagnóstico de La Fundación Nacional para el Desarrollo (FUNDE) y el Centro de Monitoreo e Incidencia Fiscal (CEMIF), del año 2020 han puesto en evidencia la ausencia de tributos claramente diseñados para proteger el entorno, al tiempo que proponen una nueva generación de instrumentos fiscales como impuestos sobre

¹⁷⁴ Ibid. 50.

emisiones de CO₂, plásticos de un solo uso o manejo de baterías que permitan al sistema tributario contribuir a la sostenibilidad ambiental nacional¹⁷⁵.

Señalan FUNDE y CEMIT que la ausencia de regulaciones apropiadas o la fragilidad de las mismas lleva a que muchas empresas industriales viertan sustancias contaminantes en ríos y quebradas, además de generar desechos tóxicos que no se tratan adecuadamente y emitir a la atmósfera gases contaminantes sin mayores restricciones.

Sostienen, además, que, a pesar de la imposición de sanciones, en el país no desaparecen los rellenos sanitarios que incineran los desechos sólidos a cielo abierto, contaminando el aire, además de no contar con la infraestructura adecuada que impida que los lixiviados penetren el suelo y los mantos acuíferos. Actualmente, una gran cantidad de talleres automotrices liberan en las calles sustancias que contaminan el suelo. También existen empresas fabricantes de pesticidas que causan daños irreversibles al suelo, el agua y a la salud de los habitantes del lugar donde están radicadas; en un segundo espacio, agricultores y empresas agrícolas siguen usando pesticidas y plaguicidas en sus cultivos sin mayor control.

Todo ello, produce un nivel de contaminación alto en los diferentes ecosistemas del país, y el principal responsable ha sido el agente económico producto de las actividades económicas que este explota sin importarle los daños causados al medio ambiente ni las consecuencias a futuro que sus actos pueden generar.

A nivel comparado, organizaciones internacionales como el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias -CIAT- han categorizado los tributos ambientales según su base imponible energía, transporte, contaminación— y han subrayado que, en El Salvador, como en otros países de la región, la recaudación mediante estos impuestos es aún muy baja, lo que refleja una aplicación incipiente de esta política fiscal ecológica.

¹⁷⁵ Fundación Nacional para El Desarrollo y Centro de Monitoreo e Incidencia Fiscal. Diagnóstico de la Tributación Ambiental en El Salvador. (El Salvador, FUNDE, 2020), 54.

II. Principales ventajas de la implementación de tributos ambientales en El Salvador.

Derivado de lo analizado a través de los capítulos I, II y III de la presente investigación y retomando lo analizado por FUNDE y CEMIF, quienes a su vez retoman a Carrera y Movellán, se identifican cuáles pueden ser las posibles ventajas o aspectos positivos que puede generar la implementación de tributos verdes en el país.

1) Responden al imperativo ambiental, al adecuarse a principios consagrados y bien establecidos a nivel internacional, como el de “quien contamina, paga” o el principio de responsabilidad del usuario¹⁷⁶.

Este principio es de vital importancia para el derecho tributario ambiental, y en general para garantizar la protección del medio ambiente, pues con dicho principio se identifica al principal responsable de los daños producidos al medio ambiente y se responsabiliza por sus actos en el sentido de que debe internalizar el costo que produce en el medio ambiente por su actividad y resarcir los daños ocasionados, sin que esto signifique un abuso en el mismo, pues deberá ponderarse conforme al impacto que este genere en el ecosistema dañado.

Hasta la fecha, el principio de quien contamina paga, no se encuentra expresamente regulado en la normativa tributaria, solo vía remisión a través de los tratados y convenios suscritos por El Salvador, sin embargo, será necesario su desarrollo más exhaustivo y expreso en la política fiscal de un país para regularizar dichas situaciones y que no se vean impedidas o limitadas por el principio de reserva de ley, independientemente de su calificación tributaria y sus efectos en los posibles responsables -o contribuyentes- en el momento de su cobro por parte de las autoridades fiscales.

En El Salvador, la aplicación de dicho principio deberá estar enfocado en un ámbito de prevención por regla general, y solo si resulta inevitable soportar el impacto

¹⁷⁶ Ibid. 23.

ambiental, nacerá el hecho generador y la respectiva obligación por el responsable. Por ejemplo, el sector de la producción de bebidas de diferentes categorías, necesitan de altas cantidades de agua potable para la producción de sus mercaderías, para ello, deberá medirse el impacto que su actividad económica produce a los ecosistemas acuíferos y así de demostrarse el mismo internalizar en los costos de producción un tributo ambiental para mitigar el daño producido a corto, mediano y largo plazo.

La idea principal de la aplicación del principio no es dar tampoco una potestad permisiva a las personas de contaminar sin importar el daño, sino en su caso, se buscará mitigar el impacto ambiental, previniéndolo y sino soportando económicamente el efecto producido en el medio ambiente afectado.

2) Hay evidencia de que son instrumentos mejores que la tradicional regulación medioambiental. Los elevados requisitos de información, los costos administrativos y la necesidad de utilizar regulaciones uniformes, entre agentes contaminantes, han socavado la eficiencia de la regulación tradicional¹⁷⁷.

3) Los IMA son una forma de imposición indirecta, lo que facilita su conexión con las líneas básicas de la reforma fiscal moderna.

4) Sus efectos económicos son importantes, pues estos tributos, además de internalizar los costes externos de la contaminación de forma eficiente, presentan otras propiedades importantes: a) Eficiencia estática, al incidir de forma distinta en los diferentes agentes y permitir su reacción se minimiza el coste total de controlar la contaminación; b) Eficiencia dinámica, al incentivar la innovación tecnológica frente a la adopción de tecnologías ya existentes. Los IMA crean un poderoso y constante incentivo para buscar innovaciones tecnológicas limpias que permiten reducir aún más las emisiones y hacerlo a un menor costo; c) Aumentan los ingresos para fines ambientales

¹⁷⁷ Ibid. 23

5) Crean beneficios medioambientales y económicos. La “teoría del doble dividendo” sugiere que la incorporación de los tributos ambientales (sobre todo los energéticos), al permitir reducir otros impuestos, como los que gravan el trabajo, el beneficio de las empresas, el ahorro de las familias y las contribuciones a la seguridad social puede mejorar tanto el medioambiente (primer dividendo) como la economía, vía incremento de la eficiencia en su sistema impositivo (segundo dividendo).

III. Desarrollo Normativo. Fines y Alcance.

A pesar de que en El Salvador no hay una política fiscal medioambiental expresa, tal como ha sido señalada en los puntos anteriores, si se cuenta con ejemplos de tributación ambiental, ya sea que se trate de tributos ambientales o beneficios fiscales, los cuales serán desglosados según el siguiente orden:

1) Tributos que recaen sobre los combustibles

El combustible deriva del crudo que a su vez proviene del petróleo, el cual es considerado un recurso natural no renovable o que tiene un proceso de producción muy lento en comparación a sus altos niveles de explotación a nivel mundial; en virtud de ello, es uno de los recursos naturales que a nivel mundial se le da un tributo ambiental, pues se busca con ello eliminar o disminuir su consumo excesivo para efectos de poder permitir a la naturaleza crear nuevos depósitos de petróleo antes que se acaben los existentes.

En El Salvador, se ha identificado que el combustible es uno de las mercaderías o productos que este afecto a mayor cantidad de tributos, esto en principio para disminuir el consumo de este, sin embargo, al tratarse de un producto inelástico, es decir que no tiene sustitutos en el mercado, es muy difícil menguar su consumo. Sin embargo, se pueden mencionar los siguientes tributos como ejemplos de tributos ambientales:

1.1) Fondo de Conservación Vial de El Salvador (FOVIAL)¹⁷⁸

A través de la Ley del Fondo de Conservación Vial se crea la contribución especial del fondo homónimo, el cual tiene como hecho generador conforme lo dispone el artículo 26 de dicha ley, la venta o cualquier forma de transferencia de propiedad de diésel y gasolinas o sus mezclas con otros carburantes que realicen importadores o refinadores. Además, en los casos de personas naturales o jurídicas que importen directamente dichos productos para su propio consumo, la contribución se generará en el momento que dichos productos ingresen al país.

Dicha contribución especial no constituye en estricto sentido un tributo ambiental, pues su hecho generador deriva de la venta de combustible, y que además, su recaudación tiene un fin determinado, el cual es servir de fuente de financiamiento para la conservación vial en el país, pues tal como lo establece uno de sus considerandos la Red Vial Nacional en buen estado representa sustanciales beneficios en términos de ahorro en consumo de combustible, repuestos, reparaciones de vehículos, pérdida de tiempo de los usuarios, disminución de accidentes y optimización en el uso de los recursos públicos; por lo que constituye un factor determinante en la competitividad y productividad de la industria, comercio, agricultura, turismo y demás sectores productivos de la sociedad.

De asociarlo como un tributo ambiental, en el único supuesto que puede entrar sería el de un tributo que busca disminuir el consumo del combustible, sin embargo, al tratarse de una contribución especial su finalidad ya está determinada y ese objeto no tiene un alcance ambiental.

1.2) Contribución al Transporte (COTRANS)

La ley Transitoria para la Estabilización de las Tarifas del Servicio de Transporte Público de Pasajeros Tipo Colectivo y Masivo¹⁷⁹, tiene por objeto establecer las

¹⁷⁸ Ley de Fondo de Conservación Vial (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 2000)

¹⁷⁹ Ley Transitoria para la Estabilización de las Tarifas del Servicio de Transporte Público de Pasajeros Tipo Colectivo y Masivo (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 2021). La referida ley es de carácter transitorio, pues por regla general año con año la Asamblea Legislativa aprueba una nueva ley en los mismos sentidos; la estudiada para el presente caso es el decreto legislativo número 257 del 22/12/2021, que estuvo vigente desde el uno de enero hasta el treinta y uno de diciembre del año dos mil veintidós; posteriormente

regulaciones necesarias e indispensables para coadyuvar a mantener la estabilidad de las tarifas que los usuarios pagan por el Servicio de Transporte Público de Pasajeros Tipo Colectivo y Masivo; para ese efecto se creó la contribución especial para la estabilización de las tarifas del servicio público de pasajeros tipo colectivo y masivo.

El hecho generador de la referida contribución especial es la venta o cualquier forma de transferencia de propiedad de diésel, diésel bajo en azufre, y gasolinas regular o especial, que realicen importadores o refinadores.

Bajo la misma circunstancia de la contribución anterior, en un sentido amplio podemos catalogarlo como un tributo ambiental únicamente por gravar un bien no renovable, con el objetivo de desincentivar su consumo; sin embargo, en virtud de su finalidad y al tratarse de fondos encaminados directamente al mantenimiento de la compensación que es pagada a los concesionarios del transporte público de pasajeros, en sentido estricto no podrá considerarse como un tributo ambiental, propiamente tal.

1.3) Contribución al Fondo de Estabilización Económica (FEFE)

El Decreto-Ley No. 762¹⁸⁰, emitido por la Junta Revolucionaria de Gobierno, de fecha 24 de julio de 1981, publicado en el Diario Oficial No. 150, Tomo No. 272, del 18 de agosto del mismo año, creó una contribución al fondo de estabilización económica, conocida como FEFE, con el fin de procurar la reactivación de la economía nacional y mantener un nivel adecuado de desarrollo.

Mediante dicho decreto ley establece una contribución por cada galón de gasolina, que aun cuando no lo denomina de esa manera el decreto que la contiene, es

su vigencia fue ampliada a través de reformas al referido decreto transitorio por medio del decreto legislativo número 617 del 21/12/2022, ampliando la vigencia hasta el 30/04/2024. Asimismo, por una nueva reforma al D.L. 257, del 22/04/2024 (Decreto 1000), se amplió el plazo de vigencia hasta el 31/08/2025, Finalmente, el D.L. 257, ha sido prorrogado mediante el D.L. 387 del 19/08/2025, ampliándose su vigencia hasta el 31/12/2026.

¹⁸⁰ Cuenta Especial de Estabilización y Fomento económico (El Salvador, Junta Revolucionaria de Gobierno, 1981).

considerado como un gravamen a los combustibles tal como lo detalla el decreto ley referido.

1.4) Impuesto Especial al Combustible (IEC)

Mediante decreto legislativo número 225¹⁸¹, del diecisiete de diciembre del año dos mil nueve, se aprobó la ley del impuesto especial sobre los combustibles, el cual creó un impuesto cuyo hecho generador, contemplado en el artículo 2 de dicha ley es la distribución de combustibles, realizada por el productor, importador o internador, así como el retiro o desafectación del inventario de estos, destinados para uso o consumo personal del productor, importador, internador o de terceros.

El impuesto en cuestión se genera en la distribución de los combustibles y constituye un impuesto general que grava directamente combustible.

En síntesis, como puede evidenciarse, los combustibles que derivan del crudo y este a su vez del petróleo, es uno de los productos en El Salvador con mayor carga tributaria, en atención a las contribuciones especiales e impuesto cobrado sobre el mismo, sin tomar en cuenta otros impuestos como el de transferencia de bienes muebles y prestación de servicios.

Si hacemos un análisis fiscal del mismo, el acumulado de tributos sobre los combustibles tendrán una incidencia en los consumidores, pues su propósito es de evitar el consumo excesivo del mismo, por ser un recurso natural no renovable. Sin embargo, al tratarse de un bien que no cuenta con muchas opciones o bienes con el que puede sustituirse, no se ha logrado el objetivo de menguar o mitigar su consumo, pues dicho bien constituye el principal mecanismo de energía de los vehículos de combustión fósil y el uso y consumo de este tipo de vehículos es alto en El Salvador.

Para efectos didácticos de la presente investigación, consideraremos todos los tributos como ambientales con un doble propósito, por un lado, recaudar ingresos

¹⁸¹ Ley de Impuesto Especial sobre Combustibles (El Salvador, Asamblea Legislativa, 2009).

al Estado y disminuir el consumo excesivo del mismo para tutelar la protección del recurso natural que por su naturaleza no es renovable a corto tiempo.

2) Otros tributos ambientales reconocidos en El Salvador.

La Fundación Nacional para el Desarrollo (FUNDE) y el Centro de Monitoreo e Incidencia Fiscal (CEMIF), en el Diagnóstico de la Tributación Ambiental en El Salvador, emitido en el año 2020, reconocieron la existencia de otros tributos ambientales en El Salvador, destacando entre ellos:

- i) Contribución especial por Azúcar extraída.
- ii) Impuesto Municipal a la extracción de Cemento de Metapán.
- iii) Tasas municipales por servicios de agua potable, servicio de alcantarillado, aseo público, recolección de desechos, acceso a parques, explotación de minas y canteras en diferentes municipios del país¹⁸².

Del análisis derivado por FUNDE y CEMIF, se puede evidenciar otros tipos de tributos ambientales vigentes en el país que se adecuan a las clasificaciones que existen de los tributos ambientales, en su mayoría los tributos municipales por el uso de recursos naturales o actos para evitar la contaminación del medio ambiente.

Dichos tributos se consideran como tributos verdes que cumplen con el principio del doble dividendo y de los fundamentos principales que inspiran el mismo, ya que por un lado sirven como fuente de recaudación y por el otro lado tienen una finalidad correctiva o preventiva en la protección del medio ambiente.

3) Ley de Incentivos fiscales para el Fomento de las Energías Renovables en la Generación de Electricidad¹⁸³

Desde el otro componente de la tributación ambiental se encuentran los incentivos fiscales que son beneficios de carácter impositivo que buscan potenciar el uso de bienes o acciones que tienen como propósito proteger el medio ambiente. Por sus

¹⁸² Fundación Nacional para El Desarrollo y Centro de Monitoreo e Incidencia Fiscal. Diagnóstico de la Tributación Ambiental en El Salvador. (El Salvador, FUNDE, 2020), 30.

¹⁸³ Ley de Incentivos Fiscales para el Fomento de las Energías Renovables en la Generación de Electricidad (El Salvador, Asamblea Legislativa, 2007).

beneficios se busca potenciar este tipo de prácticas pues son más ventajosas para el mismo.

El primero de dichas acciones beneficiosas al medio ambiente se encuentra el uso de energías renovables en la generación de electricidad; en virtud de ello, por medio del decreto legislativo número 462 que contiene la ley de incentivos fiscales para el fomento de las energías renovables en la generación de electricidad, del año 2007.

Dicha ley tiene por objeto en su artículo 1 promover la realización de inversiones en proyectos a partir del uso de fuentes renovables de energía, mediante el aprovechamiento de recursos tales como el hidráulico, geotérmico, eólico, solar, marino, biogás y la biomasa; así como cualquier otra fuente que a futuro sea identificada como renovable para la generación de energía eléctrica.

El artículo 2 de dicho cuerpo normativo el fomento del uso de fuentes renovables de energía, con el fin de contribuir a la protección del medio ambiente, al uso de los recursos renovables existentes en el país y al suministro eléctrico de calidad.

Los beneficiarios de los incentivos fiscales serán las personas naturales o jurídicas que sean titulares de nuevas inversiones en proyectos de instalación de centrales para la generación de energía eléctrica o en proyectos de ampliación de centrales de generación ya existentes, utilizando para ello fuentes renovables de energía.

Los beneficios e incentivos fiscales que pueden gozar las personas que tengan ese tipo de inversiones son:

- a) Durante los diez primeros años gozarán de exención total del pago de los derechos arancelarios de importación de maquinaria, equipos, materiales e insumos destinados exclusivamente para labores de preinversión y de inversión en la construcción y ampliación de las obras de las centrales para la generación de energía eléctrica, incluyendo la construcción o ampliación de la subestación, la línea de transmisión o subtransmisión, necesaria para transportar la energía desde la central de generación hasta las redes de transmisión y/o distribución eléctrica.

Dicha exención debe ser solicitada al ministerio de hacienda, al menos quince días antes de la importación de la maquinaria, equipos, materiales e insumos necesarios y destinados exclusivamente a desarrollar los proyectos de energías renovables, de conformidad con la documentación del proyecto avalada en la certificación emitida por la superintendencia general de electricidad y telecomunicaciones.

b) los ingresos derivados directamente de la generación de energía con base en fuente renovable gozarán de exención total del pago del impuesto sobre la renta por un período de cinco años en el caso de los proyectos superiores a 10 megavatios (mw); y de diez años en el caso de los proyectos de 10 o menos megavatios (mw); en ambos casos, contados a partir del ejercicio fiscal en que obtenga ingresos derivados de la generación de energía con base en fuente renovable; y,

c) exención total del pago de todo tipo de impuestos sobre los ingresos provenientes directamente de la venta de los “certificados de emisiones reducidas”, en lo sucesivo cer, en el marco del mecanismo para un desarrollo limpio (mdl) del protocolo de kyoto, o mercados de carbono similares, obtenidos por los proyectos calificados y beneficiados.

Para gozar de los beneficios fiscales referidos, el artículo 11 de la ley en estudio establece que el interesado debe presentar solicitud por escrito a la superintendencia general de electricidad y telecomunicaciones -SIGET-; con posterioridad a la presentación de la solicitud y dentro de los quince días hábiles siguientes, la SIGET podrá pedir aclaraciones adicionales al interesado, las cuales deberán ser entregadas en el plazo máximo de quince días hábiles.

La SIGET deberá resolver lo pertinente dentro de los cuarenta y cinco días hábiles, contados a partir del día hábil siguiente al de la presentación de la solicitud o de la presentación de las aclaraciones adicionales, según corresponda.

Finalmente de obtener la certificación favorable, el interesado solicitará los beneficios fiscales al ministerio de hacienda, el que con base en la certificación

emitida por SIGET que contiene la opinión técnica sobre los bienes, insumos y servicios que gocen de los incentivos fiscales y en la verificación que los sujetos titulares de las inversiones no tienen obligaciones tributarias pendientes, calificará el goce de los beneficios e incentivos fiscales contenidos mediante el acuerdo ejecutivo correspondiente, dentro de un plazo máximo de cuarenta y cinco días hábiles, contados a partir del día hábil siguiente al de la presentación de la solicitud, el cual deberá publicarse por dicho ministerio en el diario oficial.

El presente incentivo es un verdadero ejemplo de tributación verde en El Salvador.

4) Incentivos fiscales a los vehículos híbridos y eléctricos

En El Salvador, se aprobó el decreto legislativo número 738 del 22/04/2021, mediante la cual, con el objetivo de reducir el consumo de combustibles fósiles, disminuir la contaminación ambiental y los daños en la salud de los ciudadanos (Considerando II), se estatuye la ley de fomento e incentivos para la importación y uso de medios de transporte eléctricos e híbridos¹⁸⁴ -en adelante LFIIMTEH-, siendo parte de las estrategias impulsadas por el gobierno de El Salvador, para garantizar un medio ambiente sano en su componente preventivo.

La normativa en cuestión fue reformada mediante el decreto legislativo número 465 del 09/08/2022, observada por el Presidente de la Republica y avalada por la Asamblea en sesión plenaria del 22/04/2024, publicándose en el diario oficial número 85, tomo 443 del 7/05/2024, en la cual amplió los beneficios fiscales otorgados y modificó algunos presupuestos para acceder a dichos incentivos fiscales.

El artículo 1 de la LFIIMTEH establece la creación de incentivos fiscales y económicos, para potenciar la importación y uso de vehículos eléctricos e híbridos para el transporte de personas en el sector público como en el privado, advirtiendo un problema de carácter ambiental, derivado del uso de los vehículos de combustión

¹⁸⁴ ley de fomento e incentivos para la importación y uso de medios de transporte eléctricos e híbridos (El Salvador, Asamblea Legislativa, 2021).

fósil y garantizando la reducción de emisiones de dióxido de carbono, movilidad sostenible y la protección del medio ambiente.

El propósito de la ley es incentivar el ingreso de los vehículos eléctricos y híbridos como un mecanismo preventivo para disminuir el uso de los vehículos de combustión por el alto impacto en el medio ambiente que pueden generar, pues según lo manifestado en el objetivo número 7 de los Objetivos de Desarrollo Sostenible de la Organización de las Naciones Unidas, se debe eliminar el uso de los combustibles fósiles que suelen ser de los principales contaminantes causantes del efecto invernadero y del cambio climático en el mundo y los vehículos tradicionales de combustión funcionan con base a dichos componentes.

Un vehículo automotor eléctrico es aquel medio de transporte terrestre propulsado únicamente por un motor eléctrico alimentado por una batería que se carga mediante conexión a una fuente externa de alimentación eléctrica, mientras que un vehículo automotor híbrido es aquel propulsado con un motor de combustión interna y con un motor eléctrico alimentado por una batería que puede o no cargarse mediante conexión a una fuente externa de alimentación eléctrica, conforme lo dispone el artículo 2 LFIIMTEH.

La tecnología incorporada a los vehículos eléctricos e híbridos es vanguardista y amigable con el medio ambiente, pues la emisión de gases contaminantes es menor, tienen un mayor grado de eficiencia en cuanto a su rendimiento, los costos de mantenimiento son reducidos y tienen una mayor vida útil que un vehículo de combustión. A raíz de ello, conviene más el ingreso de este tipo de vehículos al país que los tradicionales vehículos de combustión fósil.

En razón de lo anterior, a través de la referida ley se ha creado el beneficio fiscal derivado de la importación de vehículos híbridos, eléctricos, bicicletas, velocípedos, ya sea que se traten de vehículos livianos de pasajeros (automóviles, microbuses, motocicletas, tricimotos), livianos de carga (pick ups y paneles, camiones), pesados de pasajeros (autobuses de todo tipo y cualquier otro con distinta denominación), y transportes de carga, según los parámetros del artículo 12 de la Ley de Transporte

Terrestre, Tránsito y Seguridad Vial¹⁸⁵ y Artículo 2 de la ley especial de transporte de carga por carretera¹⁸⁶ .

Los beneficios fiscales se encuentran regulados en el artículo 8 LFIIMTEH, los cuales consisten en establecer un derecho arancelario a la importación del cero por ciento (0%), al ingreso de vehículos automotores de los regulados en las leyes referidas en el párrafo anterior, de los clasificados arancelariamente en los incisos del Sistema Arancelario Centroamericano (SAC), contemplados en el artículo 10 LFIIMTEH.

Además, se establecen los siguientes beneficios fiscales a la importación (Art 8 LFIIMTEH):

a) Vehículos eléctricos e híbridos nuevos

Para el caso de vehículos eléctricos e híbridos nuevos, se establece una exención total del Impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios (IVA), y exención total del Impuesto Especial a la Primera Matrícula de Bienes en el Territorio Nacional.

Además, estarán exentos totalmente del pago de derechos anuales de refrenda de matrícula establecido en la ley de derechos fiscales por la circulación de vehículos, hasta por un plazo de 2 años, contados a partir del año de emisión de la primera tarjeta de circulación (Art 11 LFIIMTEH).

b) Vehículos eléctricos e híbridos usados

En el supuesto de los vehículos eléctricos e híbridos usados, se establece una exención del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios (IVA) y exención en un veinticinco por ciento (25%) del impuesto especial a la primera matrícula de bienes en el territorio nacional. Es decir, la única diferencia es que para el segundo de los tributos la exención abarcara únicamente el 25% del total del tributo a pagar.

¹⁸⁵ Ley de Transporte Terrestre, Tránsito y Seguridad Vial. (El Salvador, Asamblea Legislativa)

¹⁸⁶ ley especial de transporte de carga por carretera (El Salvador, Asamblea Legislativa)

Para gozar de dichos beneficios, el vehículo usado deberá tener una antigüedad menor a siete años contados desde su fabricación, al momento de la importación, y además no deberá tener ninguno de los títulos de procedencia de los contenidos en el artículo 9 LFIIMTEH o se trate de un vehículo dañado por inundación de agua dulce o salada.

Originalmente la ley contemplaba que el plazo de antigüedad de este tipo de vehículos usados fuera por un plazo menor a 3 años y que además deben de ser importados con baterías eléctricas nuevas, sin embargo, ello fue modificado con la reforma efectuada mediante decreto legislativo número 465 del 09/08/2022, observada por el Presidente de la Republica y avalada por la Asamblea en sesión plenaria del 22/04/2024, publicándose en el diario oficial número 85, tomo 443 del 7/05/2024, mediante el cual eliminó el requisito de las baterías nuevas y además el plazo de antigüedad subió a 7 años, para evitar restringir la importación de los vehículos a toda clase de importadores.

Asimismo, para gozar de los beneficios aludidos el vehículo eléctrico o híbrido usado deberá tener certificación del Viceministerio de Transporte por ella misma o por intermedio de otra persona en el que se evidencie que el vehículo se encuentra en óptimas condiciones a través de una revisión técnica vehicular, eliminándose a través de la reforma antes citada, el requisito que establecía que en el país existiesen talleres autorizados, pues ello no se le puede imputar directamente al importador.

c) Bicicletas y demás velocípedos

Para esta modalidad de transportes se establece la exención total del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA) generados por la importación de los mismos. No aplica lo dispuesto en la Ley del Impuesto a la Primera Matricula de Bienes, al no adecuarse a los presupuestos establecidos en el hecho generador de dicha ley.

d) Estaciones de recarga para vehículos eléctricos e híbridos

Además de los beneficios establecidos para los importadores de los vehículos eléctricos e híbridos, también se brinda un incentivo fiscal a los establecimientos de centros de recarga, los cuales según el artículo 2 LFIIMTEH, son todas aquellas personas naturales o jurídicas que se dediquen a la prestación de servicios de recarga de baterías para vehículos eléctricos e híbridos, según los cuales, gozaran del incentivo fiscal en el sentido de declararse a 0% de derechos arancelarios a la importación la importación de estaciones de recarga, así como de la exención total del Impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios generada por la importación de dichas estaciones de recarga.

A su vez, los ingresos obtenidos por dichos establecimientos por la prestación de servicios de recarga eléctrica estarán exentos del pago del Impuesto sobre la Renta por un período de cinco años contados a partir de la fecha en que se generen dichos ingresos, pero para ello, deberán contar con acuerdo emitido por el Ministerio de Hacienda, previa opinión favorable de SIGET y llevar registros contables separados de los ingresos exentos y los gravados del establecimiento que los declare.

4. Procedimiento administrativo para gozar de los beneficios fiscales y/o para revocarlos

Por la naturaleza de los beneficios otorgados es preciso mantener un control antes, durante y después de la importación de vehículos híbridos o eléctricos, para evitar abusos o excesos por parte de los distribuidores o importadores de cualquier tipo.

En atención a ello, el artículo 20 LFIIMTEH, establece que será competencia del Órgano Ejecutivo en el Ramo de Hacienda el otorgamiento de los beneficios fiscales a través del siguiente procedimiento:

El importador que desee traer un vehículo eléctrico o híbrido al país deberá presentar una solicitud al Ministerio de Hacienda por medio del cual pida la aplicación de los beneficios fiscales de la LFIIMTEH, debiendo el importador o interesado contar con solvencia tributaria vigente en donde se verifique que no hay deudas tributarias pendientes respecto del ejercicio inmediato anterior al de la

importación; además, deberá acreditar los demás presupuestos establecidos en la ley, ya sea que se trate de vehículos nuevos o usados.

Dicha solicitud deberá ser remitida a la Dirección General de Impuestos Internos para su calificación y verificación de los presupuestos legales, quien tendrá 3 días hábiles para emitir opinión técnica sobre la petición efectuada, la cual únicamente podrá solicitar aclaraciones en el plazo máximo de 3 días hábiles al importador o interesado y una vez atendidas las mismas, la Dirección General de Impuestos Internos tendrá 3 días hábiles emitiendo resolución favorable o desfavorable y dirigirla al Ministerio de Hacienda y al importador.

Si la resolución es favorable, de conformidad a lo dispuesto en el artículo 22 LFIIMTEH, el Ministerio de Hacienda, mediante acuerdo ejecutivo otorgará los beneficios a favor del importador o interesado y para ello contará con el plazo de 3 días hábiles contados a partir de la resolución de la Dirección General e informárselos al peticionante para que pueda proseguir con el procedimiento de despacho para el ingreso del vehículo beneficiado.

Si la resolución es desfavorable, conforme lo señala el artículo 23 LFIIMTEH, la Dirección General de Impuestos Internos deberá fundamentar el incumplimiento atribuido y notificar al interesado en el plazo máximo de tres días hábiles para efectos de interponer el recurso de apelación de considerarlo pertinente.

En el caso que los beneficios sean otorgados por parte del Ministerio de Hacienda, se deberá realizar el teledespacho, adjuntando entre otros documentos la resolución u opinión técnica favorable emitida por la Dirección General de Impuestos Internos o el Acuerdo Ejecutivo emitido por el Ministerio de Hacienda; no obstante, si al momento de la importación no se adjunta la referida documentación, el importador tendrá 30 días hábiles posteriores a la emisión de la nota de salida de los vehículos importados, el cual le servirá al interesado, en su caso para poder hacer la petición ante la autoridad competente.

El control sobre dichos bienes no termina con el ingreso en el país, pues el artículo 20 inciso segundo LFIIMTEH, dispone que tanto la Dirección General de Aduanas

como el Viceministerio de Transporte, tendrán competencias para ejercer la vigilancia, control, y fiscalización de los incentivos otorgados, pues precisamente, como lo dispone el artículo 13 LFIIMTEH, subsisten obligaciones para los importadores, distribuidores y comercializadores a mantener aun después de efectuada la importación.

Además, el control también será aplicable a los centros o estaciones de recarga de energía eléctrica, respecto de los lineamientos técnicos que la Superintendencia General de Electricidad y Telecomunicaciones le establezca y los requerimientos indicados en los artículos 14 y 15 LFIIMTEH.

En ese sentido el artículo 25 LFIIMTEH, establece la obligatoriedad a la Dirección General de Aduanas y al Viceministerio de Transporte, dentro del margen de sus propias competencias, informar al Ministerio de Hacienda los incumplimientos advertidos a la LFIIMTEH o lineamientos técnicos, y para ello se iniciará el procedimiento sancionatorio de revocación de los beneficios otorgados.

Para ese efecto, bastará con la notificación de las autoridades señaladas en el párrafo anterior al Ministerio de Hacienda para que esta última de por iniciado el procedimiento sancionatorio, debiendo brindarle el derecho de audiencia y defensa al presunto infractor en el plazo de 8 días hábiles para que presente los argumentos de descargo, así como el material probatorio para acreditar su posición, el cual en atención a la especialidad de la materia resultará aplicable el régimen probatorio regulado en el Código Tributario¹⁸⁷ a partir del artículo 200 y siguientes de dicha normativa.

Una vez terminado el plazo señalado en el párrafo anterior, con la respuesta o no del presunto infractor, el Ministerio de Hacienda contará con el plazo de 3 días hábiles para emitir resolución, mediante la cual se suspensa o no el beneficio fiscal otorgado, debiendo en uno u otro caso, fundamentar y motivar suficientemente los motivos de la decisión, notificar al interesado y se la habilitará el plazo para impugnar dicha resolución por medio del recurso de apelación.

¹⁸⁷ Código Tributario (El Salvador, Asamblea Legislativa, 2001).

5. Medios Impugnativos ante el rechazo o revocación de los beneficios fiscales

La Ley de fomento e incentivos para la importación y uso de medios de transporte eléctricos e híbridos, establece la posibilidad al importador o al interesado, de impugnar mediante el recurso de apelación, la resolución mediante la cual se le deniega el otorgamiento de los beneficios fiscales y además la resolución que revoca los beneficios fiscales ya concedidos, ambos emitidos por el Ministerio de Hacienda, en su caso mediante la Dirección General de Impuestos Internos. Dicho recurso de apelación es competencia del Tribunal de Apelaciones de Impuestos Internos y Aduanas (TAIIA).

La Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas¹⁸⁸, es la normativa reguladora del actuar del TAIIA, y además de normar el procedimiento administrativo impugnativo para el diligenciamiento del recurso de apelación conforme lo dispone el artículo 4 de la citada ley de Organización y Funcionamiento; además, en todo lo no reglado en la citada normativa se aplican las disposiciones contenidas la Ley de Procedimientos Administrativos, según lo dispuesto en el artículo 163 LPA.

Sin embargo, la LFIIMTEH, establece, el procedimiento de apelación en cuestión regulado en el artículo 27 LFIIMTEH tratándose de un trámite especial y diferente del regulado en la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas, pues simplifica las etapas del procedimiento de impugnación y establece plazos más expeditos para resolver el recurso en cuestión, señalando el plazo de treinta días posteriores a la fecha de interposición del recurso de apelación.

En ese sentido, el recurso de apelación debe ser presentado en el plazo de tres días hábiles ante el funcionario que emitió la resolución denegatoria de los beneficios fiscales o la que revoca los mismos, teniendo dicha autoridad la obligación de remitir el referido recurso el día hábil siguiente juntamente con el expediente administrativo original al TAIIA para verificar el cumplimiento de los presupuestos de admisibilidad,

¹⁸⁸ La Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas (El Salvador, Asamblea Legislativa, 1991).

contando para ello, de tres días hábiles para decidir sobre la admisión o rechazo del referido recurso presentado.

Una vez admitido el recurso de apelación, pueden suscitarse dos supuestos, el primero, que el recurrente en el recurso solicite la producción de prueba, al cual deberá habilitarse el plazo de 5 días hábiles para que presente todos los medios probatorios útiles, pertinentes y lícitos que estime conveniente, para que sean valorados por el TAIIA, al emitir sentencia; en el segundo supuesto, el recurrente no peticiona la producción de prueba, debiendo omitirse la etapa probatoria y pasando a la etapa de emitir sentencia con la documentación contenida en el expediente administrativo y las explicaciones brindadas en el recurso de apelación.

En uno u otro caso, el TAIIA contará con el plazo de 30 días hábiles para resolver el recurso de apelación planteado, en la cual podrá confirmar, modificar o revocar los actos impugnados con la fundamentación y motivación requerida para dicho acto.

El reconocimiento de beneficios fiscales a la importación de vehículos híbridos y eléctricos representa un avance significativo vanguardista en materia de derecho tributario ambiental en El Salvador, el cual significa un hito muy importante para empezar a valorar la implementación de nuevos tributos ambientales que tengan una mayor incidencia en la protección y tutela del medio ambiente para garantizar un verdadero cambio y efectivizar el desarrollo sostenible.

5) Ley de Minería metálica

La minería metálica es entendida de forma general como la explotación de yacimientos naturales para extraer metales como oro, plata, cobre o hierro, que son útiles para la industria. Para la explotación de dicha minería metálica se lleva a cabo el ciclo minero, el cual es entendido como fases que comprenden los estudios, la exploración, explotación y extracción, procesamiento, comercialización, transporte y exportación de materia prima extraída o procesada y cierre de las actividades mineras metálicas.

La legislación en materia de minería metálica data desde 1922 con el Código de Minería emitido por Decreto Legislativo sin número, de fecha 17 de mayo de 1922,

publicado en el Diario Oficial número 183, Tomo 93, del 17 de agosto de ese mismo año.

Posteriormente, y teniendo de por medio otro tipo de reformas y cambios en la legislación, fue emitido en 1995 el decreto legislativo número 544 del veintidós de diciembre del referido año, que contiene la ley de minería, cuyo objeto de conformidad a lo establecido en el artículo 1 de dicha ley es regular los aspectos relacionados con la exploración, explotación, procesamiento y comercialización de los recursos naturales no renovables existentes en el suelo y subsuelo del territorio de la república; excepto los hidrocarburos en estado líquido o gaseoso que se regulan en leyes especiales, así como la extracción de material pétreo de ríos, playas y lagunas; y la extracción de sal obtenida por procesos de evaporación de aguas marinas la cual se encuentra regulada en el reglamento para el establecimiento de salineras y explotaciones con fines de acuicultura de los bosques salados.

De conformidad con dicha ley, los yacimientos minerales se clasifican en metálicos también llamados minas y no metálicos conocidos como canteras; reconociéndose por dicha ley tanto a las minas como canteras como recursos naturales no renovables y de la necesidad que se encuentren debidamente protegidos y tutelados.

En virtud de ello, se estableció por dicha ley que el único para autorizar la exploración y explotación de minas y canteras es el Estado y lo hará por medio de licencias o concesiones previo cumplimiento de los requisitos que establece la ley y dándole competencias al Ministerio de Economía para efectos de garantizar las disposiciones de la referida ley.

Por tratarse de recursos naturales no renovables, el artículo 17 de la referida ley estableció que la exploración y explotación de minas y canteras, así como el procesamiento de minerales deberá realizarse de acuerdo a las exigencias de la técnica e ingeniería de minas, así como las normas establecidas internacionalmente, de manera tal que se prevengan, controlen, minimicen y compensen los efectos negativos que puedan ser causados a las personas dentro

y fuera del área de exploración y explotación o al medio ambiente como consecuencia de dichas actividades mineras, en tal sentido se establece por la ley que se deberán tomar las medidas inmediatas y necesarias para evitar o reducir tales efectos y compensarlos con acciones de rehabilitación o restablecimiento.

Para efectos de poder explorar y explotar minas y canteras, se establece la existencia de una licencia de exploración debiendo pagar un canon de forma anticipada que se medirá por kilómetro cuadrado o fracción. Pero no solo ello, sino que, además, en el capítulo IX denominado régimen fiscal, en el cual se estableció que los titulares de licencias y concesiones deben cumplir con la titularidad de las obligaciones tributarias que tengan por obligación respetar, señalándose para el caso de los concesionarios el pago de una regalía.

Dicha regalía es definida en el artículo 64 de la Ley de Minería, estableciendo que es el pago de un porcentaje en dinero que el Titular de la concesión minera debe efectuar al Estado y a la Alcaldía Municipal respectiva, en compensación por la explotación y aprovechamiento de las sustancias mineras. Aun cuando no tiene la denominación de tributo, es en esencia un tributo de carácter ambiental que sirve para mitigar el impacto de la exploración y explotación de minas y canteras.

Para efectos del pago de la regalía su monto será fijado sobre el valor total de las ventas netas obtenidas en el período, los cuales deberán estar acordes al mercado internacional, se comprobará mediante las facturas correspondientes y deberán hacerse trimestralmente.

Como puede evidenciarse, ya la normativa salvadoreña desde 1995 contempló este tipo de figuras de naturaleza verde para efectos de controlar y proteger al medio ambiente.

Sin embargo, en el año 2017, fue emitido mediante decreto legislativo 639 la ley de prohibición de la minería metálica¹⁸⁹, el cual se debió principalmente a que, en el año 2010, el Programa de Medio Ambiente de las Naciones Unidas, clasificó a El Salvador como el segundo país de mayor deterioro ambiental en Las Américas

¹⁸⁹ Ley de Prohibición de la Minería Metálica (El Salvador, Asamblea Legislativa, 2017).

después de Haití. Por lo que la minería metálica, debido a su impacto ambiental en el recurso agua, se convierte en una amenaza para el desarrollo sostenible y bienestar de la familia salvadoreña. (considerando IV). además, que las actividades de exploración y explotación de minería metálica, constituyen un atentado a la salud de los habitantes del país, acarrea severos riesgos para el ambiente, caracterizándose por poner en peligro bosques, suelos y recursos hídricos, por el drenaje ácido, metales pesados y desechos altamente tóxicos, como mercurio, cianuro y otros; y por consumir cantidades importantes de agua en todas sus fases de operación, con la probabilidad de destruir paisajes, contaminar el aire y generar conflicto social (considerando V). y que la Evaluación Ambiental Estratégica del Sector Minero Metálico, realizada en 2011, por parte del Ministerio de Medio Ambiente y Recursos Naturales, concluyó que las condiciones de vulnerabilidad en El Salvador suponen una barrera importante a la posibilidad que el país pueda garantizar una minería metálica eficaz en el control de sus riesgos e impactos ambientales y sociales, y lograr una contribución positiva al desarrollo social y económico del país (considerando VI).

En tal sentido, en el artículo 1 de la referida ley se prohibió la minería metálica en el suelo y el subsuelo de todo el territorio del país incluyendo, actividades de: exploración, extracción, explotación y procesamiento, ya sea, a cielo abierto o subterráneo. También, se prohíbe el uso de químicos tóxicos, como cianuro, mercurio y otros, en cualquier proceso de minería metálica.

Con la implementación de la nueva ley, se derogó parcialmente las disposiciones de la ley de minería de 1995 en cuanto al otorgamiento de licencias de exploración y explotación del suelo y subsuelo.

Más adelante, en el año 2024, por medio del decreto legislativo número 187, fundamentado conforme al considerando III de dicha ley en mejorar la calidad de vida de la población a través del desarrollo económico, siempre respetando al medio ambiente, se derogó la ley de 2017 y se emitió una nueva ley general de minería metálica¹⁹⁰, cuyo objeto es la regulación de todos los aspectos relacionados

¹⁹⁰ Ley General de Minería Metálica. (El Salvador, Asamblea Legislativa, 2014).

con las acciones del Estado, relativas a estudios de reconocimiento superficial y prospección, exploración, explotación y extracción, procesamiento y comercialización de actividades extractivas mineras metálicas, incluyendo lo relativo al aprovechamiento de las sustancias minerales del suelo y del subsuelo comprendido en territorio nacional, así como del dominio marítimo, independientemente de su estado físico.

Entre las disposiciones legales se estableció que la clasificación de las actividades mineras es responsabilidad del Estado, además, que el Estado es el único autorizado para explorar, explotar, extraer y procesar las riquezas naturales del país, producto de la minería metálica.

La nueva ley de 2024 no contempla ninguna disposición de naturaleza tributaria, lo cual debería ser lo recomendable en virtud de que la exploración y explotación de minas y canteras puede traer consecuencias negativas para el medio ambiente, el cual sin control o protección puede ocasionar daños al medio ambiente. Para el caso en particular, hubiera sido idóneo en atención a los aspectos propios del derecho tributario ambiental que la explotación de minas y canteras fuera gravada con un tributo ambiental, para poder mitigar los efectos o daños que puede llegar a ocasionar dicha actividad al medio ambiente.

IV. Propuestas de nueva tributación ambiental

A pesar de todos los ejemplos suscitados en materia de tributación ambiental en el país, aun le hace falta mucho desarrollo al mismo, pues en comparación con otros países a nivel mundial, es necesario reforzar de mejor manera la política fiscal y la política de medio ambiente para poder integrarlos y crear nuevas herramientas de protección al medio ambiente, ya sea por tributos, incentivos, exenciones o deducciones fiscales que vengán a potenciar la protección y tutela de este.

La Fundación Nacional para El Desarrollo y el Centro de Monitoreo e Incidencia Fiscal, han propuesto en el año 2020 (y con vigencia en la actualidad), la implementación de los siguientes tributos ambientales:

a) Impuesto a las emisiones contaminantes o impuesto al carbono.

Los impuestos sobre emisiones contaminantes son impuestos ecológicos que gravan la emisión de gases y otras sustancias nocivas al medio ambiente. Su aplicación varía según la región, pudiendo ser un impuesto sobre las emisiones de carbono de vehículos, impuestos sobre emisiones de gases de efecto invernadero o impuestos sobre contaminantes en agua o suelo.

Este tipo de impuestos pueden potenciar la eliminación de prácticas contaminantes al medio ambiente, pero de ocasionar la práctica, deberán pagarse los impuestos respectivos para cubrir el impacto en el medio ambiente.

b) Impuesto a las baterías de vehículos

Por el alto impacto de las baterías de vehículos en el medio ambiente, es recomendable utilizar otras opciones que existan en el mercado o en su caso promover una cultura de reciclaje para evitar los contaminantes que estos pueden producir al medio ambiente. De colocarse tributos a este tipo de bienes, se buscará un uso responsable de los mismos y un desincentivo a mediano o largo plazo en su consumo.

c) Impuesto a los vertidos contaminantes

Un impuesto a los vertidos contaminantes es una carga financiera que se aplica a empresas o actividades que generan daños al medio ambiente, con el objetivo de hacerles responsables de los costos ambientales y promover prácticas más limpias. Estos impuestos pueden gravar la emisión de contaminantes al aire, agua o suelo, y los fondos recaudados suelen destinarse a la reparación ambiental o a programas de conservación¹⁹¹.

Este tipo de impuestos pueden recaer sobre la actividad económica y de contribuyentes en particular, pues derivado de muchas prácticas económicas, pueden generarse impactos ambientales de difícil recuperación. Este tipo de

¹⁹¹ <https://www.sciencedirect.com/topics/earth-and-planetary-sciences/pollutiontax>

actividades, son las que se denominan como la responsabilidad ambiental de las empresas, el cual, además de gravar con tributos ambientales, puede potenciarse la aplicación de exenciones o deducciones tributarias para que los contribuyentes opten por realizar prácticas más amigables al medio ambiente.

d) Impuesto al plástico de un solo uso

El impuesto al plástico de un solo uso grava los envases, embalajes y empaques plásticos no reutilizables, usualmente su tarifa o tasa se determina por cada gramo de productos no reutilizables. Dicho impuesto fue introducido en Colombia mediante en 2022 para fomentar la reducción del consumo de estos materiales, y en Ecuador en el mismo período.

El objetivo de este tipo de tributos es únicamente eliminar el uso, o disminuir el uso y consumo de plásticos no reutilizables, pues su descomposición usualmente es lenta y por los altos índices de uso de estos en el sector económico, se busca que todo aquel que, conociendo sus efectos contaminantes, decide seguirlo usando deberá pagar por la contaminación que este generando¹⁹².

e) Nuevo impuesto integral a los combustibles

A pesar de que en El Salvador existen muchos tributos que recaen sobre los combustibles, es menester hacer una revisión integral del referido tributo para efectos de lograr el verdadero efecto en gravar con impuestos ambientales dicho bien no renovable, pues su consumo no disminuye, sin importar cuantos tributos se coloquen sobre los combustibles.

Una verdadera forma de protección será de medir el impacto de la utilización del crudo derivado del petróleo o buscar otras alternativas como las ya mencionadas, relacionadas al uso de otro tipo de vehículos que no necesitan de combustión fósil para su normal funcionamiento.

¹⁹²<https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs>.

f) Impuesto por la exploración y explotación de minas y canteras.

En virtud de los cambios que se han dado en El Salvador, derivado de la nueva ley de minería metálica, debe ser de imperativo cumplimiento por parte del Estado de controlar la exploración y explotación de minas y canteras, pero además, conociendo los posibles efectos dañinos al medio ambiente, resulta prudente crear un tributo ambiental que asuma el inversionista o empresario por la concesión y licencias que le sean otorgados para intervenir minas y canteras, sin que ello, implique brindar total libertad al licenciatarario de agotar los recursos naturales del país, pues ello puede generar un impacto ambiental grave y dañar la salud de la población.

g) Creación de beneficios fiscales nuevos.

En El Salvador, tal como ya ha sido detallado en los puntos anteriores, existen varios incentivos fiscales para el uso de bienes o actos que son amigables o que se encuentren en sintonía con el medio ambiente, tales como el uso de energías renovables, vehículos híbridos o eléctricos, entre otros. Es preciso crear otro tipo de incentivos fiscales, no únicamente exenciones, sino que, además, pueden instaurarse deducciones fiscales en renta o IVA para disminuir el pago de impuestos por realizar prácticas que buscan tutelar el medio ambiente, o reducir la tasa de los tributos ya existentes siempre que se potencien actividades económicas más verdes.

En síntesis, las acciones encaminadas a la tutela del medio ambiente siempre son oportunas y el utilizar los fundamentos principales de la tributación ambiental de una manera más desarrollada en el país permitirá brindar una doble protección al medio ambiente y potenciará a El Salvador en pionero a nivel latinoamericano en políticas de tributación verde para la toma conciencia ambiental.

CONCLUSIONES

Conforme a la información obtenida derivada de la presente investigación se ha evidenciado la urgente necesidad de tomar acciones inmediatas para efectos de mitigar los daños producidos al medio ambiente a nivel mundial. Han terminado los días en los cuales, el ser humano solo debe buscar su bienestar individual y buscar un interés colectivo, para efectos de no realizar actos o tomar conductas que busquen un interés individual y egoísta y más integral y que no sea incompatible con el medio ambiente.

El avance de la humanidad en los aspectos económicos, sociales, culturales, tecnológicos u otros ha sido inminente en las últimas décadas, forjando con ello un desarrollo económico evidente en todos los aspectos de la sociedad, los cuales generan ventajas y prerrogativas a favor de la humanidad que facilitan la vida de las personas, tanto en su plano individual como en su plano colectivo.

Dichos avances han implicado una mejora significativa en muchos aspectos produciendo ventajas importantes para la colectividad; sin embargo, también ha propiciado aspectos negativos, pues el desarrollo económico y social de la humanidad sin control y medidas, suele ir en detrimento de otros aspectos vitales para la vida en el planeta, como lo es el medio ambiente, el cual desde la antigüedad hasta nuestros días constituye un pilar fundamental para garantizar un nivel de vida digno y sano de todas las personas.

En dicho contexto, es donde pueden integrarse la política fiscal con la política medioambiental en el contexto nacional, para efectos de crear mejores mecanismos de persuasión en el uso de los recursos naturales, explotación de ecosistemas, liberación de contaminantes o disposición de bienes que tienen un alto impacto en el medio ambiente. Lo anterior, se puede lograr a través de la implementación en el ámbito normativo de los principios medioambientales y a pesar de que ya existen ejemplos en El Salvador de dichos tributos, resulta necesario impulsar aun más dichos canales e instrumentos para dotarle de la fuerza necesaria para que puedan

cumplir con su cometido, sin perjuicio del cumplimiento de los principios generales del derecho tributario, principalmente el de capacidad contributiva.

El análisis efectuado ha evidenciado que el marco jurídico-tributario actual en El Salvador presenta insuficiencias y una aplicación dispersa de instrumentos fiscales verdes, lo que limita su capacidad para modificar efectivamente las conductas contaminantes y proteger el medio ambiente, pues, las medidas existentes no logran satisfacer los principios rectores de la política ambiental moderna, como el de "quien contamina paga," lo que se traduce en una falta de correspondencia entre el daño ecológico y la carga fiscal impuesta a las actividades productivas.

En respuesta a estas deficiencias, se propone un fortalecimiento estratégico de la Tributación Ambiental a través de la adopción de un conjunto de instrumentos fiscales específicos, que sean productos de verdaderos estudios de mercado para cimentar las políticas fiscales ambientales que resulten más viable en atención a la coyuntura social y económica de El Salvador.

La respuesta no será la emisión de nuevos tributos siempre, pues es conocido que dichas practicas son antipopulares en los países, sin embargo, la implementación de impuestos a las emisiones contaminantes, al plástico de un solo uso, a las baterías de vehículos, a los vertidos, un nuevo impuesto integral a los combustibles, y tributos a la minería metálica representara un avance significativo en materia de tributación ecológica, en lo que se puedan obtener los siguientes beneficios a corto, mediano y largo plazo, tales como:

Generar un doble dividendo, es decir, incrementar los ingresos públicos, que pueden ser redirigidos a la restauración ambiental, y simultáneamente internalizar los costos ambientales, desincentivando la contaminación.

Alinear las políticas nacionales con los estándares internacionales, para colocar al país a la vanguardia latinoamericana en la gestión de políticas fiscales verdes, siguiendo las tendencias exitosas del derecho comparado.

Además, lograr implementar de forma efectiva la aplicación efectiva de los tributos del derecho tributario ambiental, para armonizar la normativa tributaria vigente sin menoscabar o poner en duda los principios tributarios ya existentes.

En síntesis, la Tributación Ambiental se configura como una herramienta jurídica de doble propósito, en su componente recaudatorio que no debe faltar en cualquier clase de tributo sea cual fuese y conductual, es decir de desincentivar prácticas que pueden generar daños al medio ambiente o incentivar conductas que producen el efecto contrario para garantizar un verdadero desarrollo sostenible en el cual las necesidades de las presentes generaciones no comprometan el de las generaciones venideras.

Actualmente, no se tienen antecedentes directos en la vía jurisprudencial en relación a conflictos derivados de tributos medioambientales, no obstante, será preciso que los tribunales contencioso administrativos del país, nutran con sus decisiones judiciales la legitimidad y procedencia de los tributos ambientales para garantizar su aplicación y el cometimiento de los fines.

En consecuencia, su desarrollo pleno no solo fortalecerá la protección y tutela del medio ambiente al generar una conciencia fiscal ecológica, sino que también consolidará el compromiso del Estado con la sostenibilidad, trascendiendo la mera recaudación para convertirse en un pilar de la gestión ambiental y el desarrollo nacional, en el cual sin duda todos tenemos un grado de responsabilidad sobre el mismo.

RECOMENDACIONES

Producto de la investigación efectuada se proponen las siguientes recomendaciones:

- 1) Integrar la política fiscal y la política de medio ambiente para la creación de una nueva política que reconozca la tributación verde para desde los esfuerzos ya efectuados se generen oportunidades de mejora y prácticas que busquen la protección del medio ambiente.
- 2) Impulsar proyectos de ley en los que se creen verdaderos tributos ambientales en el país, para que El Salvador se convierta en vanguardista en la implementación de tributos verdes y sea reconocido internacionalmente como un Estado que garantiza plenamente el derecho al medio ambiente sano y su protección es un eje prioritario por parte del Gobierno.
- 3) Replantear los efectos que produce la explotación de los recursos naturales y en su caso promover las reformas que resulten pertinentes para gravar a los inversionistas que con sus actos puedan generar daños al medio ambiente. Un claro ejemplo es las licencias o concesiones que el Estado puede otorgar para la exploración y explotación de minas y canteras, las cuales debería tener un tributo ambiental que permita internalizar los costos generados en el medio ambiente de utilizar dichos recursos. La misma situación puede ocurrir con el combustible fósil, el agua, u otros recursos naturales sean renovables o no renovables.
- 4) Potenciar la creación de beneficios fiscales que promuevan practicas verdes en todos los sectores, ya sea en el sector productivo para usar de una determinada materia prima frente a otra por su alto nivel de contaminación o llevar a cabo ferias de reforestación o construcciones amigables que le permitan al contribuyente deducírselo de los principales tributos generales.
- 5) Una situación análoga puede ocurrir para el caso de los contribuyentes que hacen inversiones en planes, proyectos o bienes que buscan disminuir el impacto al medio ambiente. Usualmente, ese tipo de inversiones puede ser

mas oneroso de lo normal, sin embargo, sus beneficios pueden ser mayores si se llegase a permitir la deducibilidad de los costos o gastos asociados por proteger al medio ambiente.

En general, lo que resulta necesario es de dar a conocer y ampliar los efectos positivos que produce el derecho tributario ambiental para poder controlar los efectos dañinos al medio ambiente y generar conciencia en la población de que, sin el medio ambiente, la vida en el país es insostenible.

BIBLIOGRAFIA

LIBROS

- Raúl, Rodríguez Lobato. Derecho Fiscal. Segunda Edición. (México, Editorial Oxford).
- Héctor B, Villegas. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Tomo Único, Séptima Edición Ampliada y Actualizada. (Buenos Aires, Argentina, Ediciones Depalma, 2001).
- Carlos M, Giuliani Fonrouge, Susana Camila, Navarrine y otros. Derecho Financiero. Volumen I. Quinta Edición. (Buenos Aires. Argentina Ediciones de Depalma, 1993).
- Sergio Francisco, De la Garza. Derecho Financiero Mexicano. Vigésimo Octava edición. (México, Editorial Porrúa, 2008).
- Dino, Jarach. El Hecho Imponible, teoría general del derecho tributario sustantivo. Tercera Edición, (Buenos Aires, Argentina, Editorial Abeledo Perrot, 2001).
- F. G., Favacho. *Manual de derecho tributario: definiendo el concepto de tributo*. (Ediciones Olejnik, 2020)
- Pablo José, Huapaya Garriazo, Fredy Richard Llaque Sánchez y otros. Manual de Derecho Tributario. (Perú, Instituto Aduanero y Tributario, 2023)
- Ramón, Valdés Costa. Curso de Derecho Tributario. Segunda Edición. (Santa Fe de Bogotá, Colombia, Editorial Temis
- Luis María, Cazorla Prieto. Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Segunda Edición. (España, Aranzandi Editorial. 2001).
- Juan Martin, Queralt, y otros. Curso de Derecho Financiero y Tributario. Vigésima Novena Edición. (Madrid. España. Editorial Tecnos).
- Catalina, García Vizcaíno. Derecho Tributario, consideraciones económicas y jurídicas. Tomo I. Parte General. (Buenos Aires, Argentina, Editorial Depalma, 1996).

- J. V., Troya Jaramillo. Manual de Derecho Tributario: (ed.). (Corporación de Estudios y Publicaciones, 2014).
- C. A. R., Molina, Y. C. G, Suárez, &, X. C. G., Caicedo. Principios constitucionales que rigen el sistema tributario. (Dixi, 2013)
- G. N., Herrera. El principio de la capacidad contributiva. (*Derecho & sociedad*, 2006).
- Silvia Lizette, Kuri de Mendoza y otros. Manual de Derecho Financiero. Primera Edición. (El Salvador, Centro de Investigación y Capacitación, 1993.
- Miguel Ángel, Collado Yurrita, Gracia María, Luchena Mozo. Derecho financiero y tributario. Parte General, Cuarta edición. (Barcelona, España, Editorial Atelier, 2015
- Emilio Margáin, Manautou. La Base Imponible. Primera Edición (México, Editorial Porrúa, 2009
- José Vicente, Troya Jaramillo. Manual de Derecho Tributario. (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2014).
- Lenin José, Andara Suárez. Manual de Derecho Tributario I, Derecho Sustantivo. Segunda Edición. (Mérida, Andara Editor, 2020).
- J. B., Cucci. Los fines extrafiscales de los tributos. (*Foro jurídico*, 2014),
- A., López Padilla. El fin extrafiscal de los tributos y su fundamento a la luz de los principios constitucionales. (2012).
- Fernando, Pérez Royo. Derecho Financiero y Tributario, parte general. 8va edición (Madrid, España, Editorial Civitas, 1998).
- Henry Alexander Mejía. Responsabilidades por Daños al Medio Ambiente. Primera edición (El Salvador, Unidad técnica del Sector de Justicia, 2014)
- Alejandro Ferro Negrete y Pedro Luis López Sela. Derecho Ambiental. (México, IURE editores, 2017).
- Luis Ortega Álvarez y Consuelo Alonso García. Tratado de Derecho Ambiental. (Tirant lo Blanch, Valencia, 2013),
- R. de Vicente Domingo, J.P. Fernández Gimeno y otros. Derecho Ambiental Español. (Valencia, España, Tirant Lo Blanch, 2001)

- Elena de Luis García. El Medio Ambiente Sano: la consolidación de un derecho. (Bolivia, 2018),
- Xercavins, J. Cayuela, D. y Cervantes, G. Desarrollo sostenible (España, Barcelona: Universitat Politècnica de Catalunya, 2015),
- Víctor Amaury Simental Franco. Desarrollo Sostenible y Responsabilidad Social. (Ciudad de México: Tirant lo Blanch, UVM editorial, 2020
- SACHS, Jeffrey D.; VERNIS, Ramon Vilà. *La era del desarrollo sostenible*. (Barcelona: Deusto, 2015),
- Rolf Moller. Principios de Desarrollo Sostenible Para América Latina (Colombia, Cali, Universidad del Valle, 2010),
- Antoni Pigrau Solé y Mar Campins Eritja. Derecho Internacional del Medio Ambiente. (Valencia, España, Tirant Lo Blanch, 2025),
- Oscar Iván Vargas Pineda, Juan Manuel Trujillo González, y Marco Aurelio Torres Mora. La economía verde: un cambio ambiental y social necesario en el mundo actual. (Colombia, RIAA, 8(2), 2017
- D. B., Hidalgo, y Y. M. Perez. Eficiencia energética, competitividad empresarial y economía verde. (Colombia, Revista Publicando, 3(9), 2016)
- Fernando Rulli, Leonardo Martín Saumell, y otros. Instrumentos Tributarios en la Gestión Ambiental. (Argentina, Provincia de Mendoza-Consejo Nacional de Inversiones,2011)
- Edwar Sandoval Otero. Impuestos Pigouvianos, una alternativa para corregir los efectos negativos producidos por la contaminación al medio ambiente. (Colombia, Corporación Universitaria Comfacauca, 2018),
- Ronaldo Seroa de Motta. Tributación Ambiental, macroeconomía y medio ambiente en América Latina: aspectos conceptuales y el caso de Brasil. (Santiago de Chile, Cepal, Eclac, División de Desarrollo económico, 2001).
- Juan Pablo Jiménez, Luis Miguel Galindo y otros. Hacia Administraciones Tributarias Verdes: requisitos, capacidades y transformaciones ante los retos

ambientales y climáticos. (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias -CIAT-, 2024)

- Víctor Manuel, Vásquez Manzanares. Externalidades y Medioambiente. (Málaga, Revista Iberoamericana de Organización de Empresas y Marketing, 2014)
- Franco Lammoglia. Derechos Difusos, sus externalidades y su relación con el desarrollo sustentable. (Ciudad de México, Tirant Lo Blanch, 2022)
- Leonardo Vera. Impuestos Ambientales y Equidad: desafíos para América Latina y el Caribe. (Bogotá, Colombia, Fes Tributación, 2019)
- Andrés Bentacor Rodríguez. Instituciones de Derecho Ambiental. (Madrid, España, La Ley, 2001)
- C. A. Ghershi, G. Lovege y C. Weingarten. Daños al Ecosistema y al Medio Ambiente. (Buenos Aires, Argentina, Editorial Astrea, 2004)
- E. Gómez Luna. Derecho tributario ambiental: fundamentos, principios y aplicación. (Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2017)
- Pedro M. Herrera Molina. Derecho Tributario Ambiental. (Madrid, España, Marcial Pons, 2000)
- María Elena Páez Medina. La Capacidad Contributiva en los Tributos Medioambientales. (Salamanca, España, Tesis Doctoral, 2012)
- José Juan González Márquez. La Tributación Ambiental. Segunda Edición. (México, Revista Iberoamericana de Derecho, Cultura y Ambiente, 2022)
- Pedro Fernández Zabala. Impuestos Verdes en Mercados Regulados. Tesis para optar al grado de Magister en Derecho Ambiental (Santiago de Chile, Universidad de Chile, 2016),
- María Elena Páez Medina. La Capacidad Contributiva en los Tributos Medioambientales. (Salamanca, España, Tesis Doctoral, 2012),
- Vicente Giménez T. El Nuevo Paradigma de la Justicia Ecológica. (Madrid, España, Trota, 2002),
- Gloria Alarcón García. ¿Son los tributos ambientales una opción para la financiación de las HHPP? Reflexiones sobre la fiscalidad ambiental

autonómica. Cuaderno Interdisciplinar de Desarrollo Sostenible (Murcia, 2012)

- Fernando Rulli, Leonardo Martín Saumell, y otros. Instrumentos Tributarios en la Gestión Ambiental. (Argentina, Provincia de Mendoza-Consejo Nacional de Inversiones,2011)
- Edwar Sandoval Otero. Impuestos Pigouvianos. (Colombia, CUC, 2018),
- Retamal Valenzuela J. Incentivos Tributarios Ambientales, Una vía Limpia hacia el Desarrollo Sostenible. (Chile, Editorial jurídica la Ley, 2003)
- Olamn Segura B. Los Incentivos Forestales en Costa Rica, políticas Económicas del Sector.
- Cristóbal J. Borrero Moro. Tributación Ambiental en España. Trabajo de Investigación (España, Universidad de Valencia),
- Fundación Nacional para El Desarrollo y Centro de Monitoreo e Incidencia Fiscal. Diagnóstico de la Tributación Ambiental en El Salvador. (El Salvador, FUNDE, 2020),
- José Juan González Márquez. La Tributación Ambiental. Revista Iberoamericana de Derecho, Cultura y Ambiente (México, AIDCA, 2022).
- Albert, Hensel. Derecho Tributario. (Argentina, Ediciones Olejnik, 2023)
- Mario, Soto Figueroa. Derecho Tributario Internacional. (Mexico, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2017).
- Achille Donato, Giannini. Instituciones de Derecho Tributario. (Argentina, Ediciones Olejnik, 2022)

LEYES, INFORMES Y OTROS DOCUMENTOS

- Código Modelo para Latinoamérica de Código Tributario (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2015).
- Código Tributario (El Salvador, Asamblea Legislativa, 2001),
- Ley General Tributaria Municipal. (El Salvador, Asamblea Legislativa, 1991)
- Ley de Medio Ambiente (El Salvador: Asamblea Legislativa, 1998),

- Constitución de la República de El Salvador. (El Salvador: Asamblea Legislativa, 1983)
- Ley de Riego y Avenamiento (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador. 1970)
- Ley Forestal (El Salvador: Asamblea Legislativa. 1973)
- Ley de Fondo de Conservación Vial (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 2000)
- Ley Transitoria para la Estabilización de las Tarifas del Servicio de Transporte Público de Pasajeros Tipo Colectivo y Masivo (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 2021).
- Informe de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Humano, Estocolmo, 5 a 16 de junio de 1972, Organización de las Naciones Unidas.
- Informe de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo, Rio de Janeiro, 3 al 14 de junio de 1992. Anexo I que contiene la Declaración de Rio sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo.
- Informe de la Cumbre Mundial sobre el Desarrollo Sostenible, Johannesburgo (Sudáfrica), 26 de agosto a 4 de septiembre de 2002, Organización de las Naciones Unidas.
- Ley de Impuesto Especial sobre Combustibles (El Salvador, Asamblea Legislativa, 2009).
- Ley de Incentivos Fiscales para el Fomento de las Energías Renovables en la Generación de Electricidad (El Salvador, Asamblea Legislativa, 2007)
- Ley de Transporte Terrestre, Tránsito y Seguridad Vial. (El Salvador, Asamblea Legislativa)
- ley especial de transporte de carga por carretera (El Salvador, Asamblea Legislativa)
- Cuenta Especial de Estabilización y Fomento económico (El Salvador, Junta Revolucionaria de Gobierno, 1981).
- Ley de Incentivos Fiscales para el Fomento de las Energías Renovables en la Generación de Electricidad (El Salvador, Asamblea Legislativa, 2007).

- Ley de Prohibición de la Minería Metálica (El Salvador, Asamblea Legislativa, 2017).
- Ley General de Minería Metálica. (El Salvador, Asamblea Legislativa, 2014).
- Ley de Minería (El Salvador, Asamblea Legislativa, 1995).
- La Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas (El Salvador, Asamblea Legislativa, 1991).
- Reglamento General de la Ley de Medio Ambiente. (El Salvador, Presidencia de la República)
- Reglamento del Código Tributario (El Salvador, Presidencia de la República)
- Reglamento Especial en materia de Sustancias, Residuos y Desechos Peligrosos (El Salvador, Presidencia de la República)

SENTENCIAS

- Sentencia de la Sala de lo Constitucional con referencia 699-200 del 24/05/2002.

TESIS

- Linsdey Katerin Bocanegra Gamboa. La Implementación de los Tributos Medioambientales en la Legislación Peruana con el Fin de Garantizar el Principio Contaminador-pagador.. (tesis para obtener el título profesional de abogada, Perú, Universidad Cesar Vallejo)
- Norma Johanna Cornejo González, Jessica Liseth Hernández Escobar y Teresa del Carmen Hernández Henríquez. Instrumentos Tributarios para la Protección del Medio Ambiente en El Salvador. Trabajo de Investigación para obtener el grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas. (El Salvador, Universidad de El Salvador, 2010),
- Carmen Judith Yáñez Villavicencio. Estudio Dogmático y Practico de los Tributos Ambientales en los países miembros de la Comunidad Andina.

Trabajo de Investigación para obtener el grado de maestra en derecho tributario. (Ecuador, Universidad Andina Simón Bolívar, 2018),

- Norma Johanna Cornejo González, Jessica Liseth Hernández Escobar y Teresa del Carmen Hernández Henríquez. Instrumentos Tributarios para la Protección del Medio Ambiente en El Salvador. Trabajo de Investigación para obtener el grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas. (El Salvador, Universidad de El Salvador, 2010).
- Noe Alexander Cortez Alfaro, Verónica Tatiana Martínez Espinal, Yancy Herminia Moya García y otros. Los Incentivos Fiscales Ambientales como Instrumentos Tributarios para la Protección del Medio Ambiente en El Salvador. Trabajo de Investigación para obtener el grado de licenciado en ciencias jurídicas. (El Salvador, Universidad de El Salvador, 2009),
- Luis Alberto García Pérez. Fiscalidad Medioambiental. Trabajo de Investigación de grado en Administración y Dirección de Empresas. (Valladolid, Universidad de Valladolid, 2021

WEB

- <https://www.un.org/sustainabledevelopment/es>
- <https://www.un.org/es/conferences>
- <https://www.un.org/es/conferences/environment>
- <https://sustainabledevelopment.un.org/post2015/summit>
- <https://www.pactomundial.org/>
- <https://www.un.org/es/conferences/environment/stockholm1972>
- <https://www.oecd.org/en/data/indicators/environmental-tax.htm>