

**Universidad San Francisco de Quito USFQ**  
**Colegio de Jurisprudencia**

Los Incentivos e Impuestos Ambientales en el Ecuador para la  
Protección al Medio Ambiente

**Linda Madero Jaramillo**

Director: Abogado Carlos Coronel

Trabajo de titulación presentado como requisito para la obtención  
de título de Abogada

Quito, 11 de julio de 2019

UNIVERSIDAD SAN FRANCISCO DE QUITO

Colegio de Jurisprudencia

HOJA DE APROBACIÓN DEL TRABAJO DE TITULACIÓN

“Los Incentivos e Impuestos Ambientales en el Ecuador para la Protección del Medio Ambiente”

Linda Madero

Carlos Coronel  
Director del Trabajo de Titulación

Oswaldo Santos  
Lector del Trabajo de Titulación

Hugo Echeverría  
Lector del Trabajo de Titulación

Juan Pablo Aguilar  
Decano del Colegio de Jurisprudencia (E)

Quito, julio del 2019

UNIVERSIDAD SAN FRANCISCO DE QUITO  
EVALUACIÓN DE DIRECTOR/ TRABAJO ESCRITO TESINA

TESINA: Los Incentivos e Impuestos Ambientales en el Ecuador para la Protección al Medio Ambiente

ALUMNO: Linda Madero Jaramillo

a) Importancia del problema presentado:

El tema reviste importancia de actualidad, pues el cuidado del medio ambiente es una obligación medular de los estados. Fenómenos como el calentamiento global, el cambio climático, el efecto invernadero, la contaminación de los mares y ríos, contaminación del aire, la disminución de la capa de ozono, son varios de los temas que están afectando al planeta sin que el Ecuador pueda estar ausente de aportar soluciones.

El desarrollo sustentable, la remediación son políticas obligatorias para el país, a fin de que los ciudadanos puedan vivir en un ambiente sano las cuales requieren de financiamiento para su consecución. De aquí que se vuelve necesario que el país incorpore políticas tributarias claras, enmarcadas dentro de los principios de la tributación que permitan por una parte una recaudación fiscal (ingresos) destinada a la conservación ambiental y por otra mecanismos que desestimen prácticas contaminantes y dañinas.

b) Trascendencia de la hipótesis planteada y contenido argumentativo de la investigación (la justificación de la hipótesis planteada).

A lo largo del trabajo materia del informe, se describen y delimitan los conceptos de impuestos e incentivos ambientales que se encuentran vigentes en la norma tributaria ecuatoriana.

La tesis parte analizando los impuestos centrales, los cuales a más de ser escasos, presentan falencias en cuanto a la estructuración de los elementos de la obligación tributaria y los fines para los cuales fueron creados. Con el contexto antes indicado, la estudiante pretende evidenciar que el Ecuador no cuenta con una política fiscal suficiente en materia ambiental.

Pare ello identifica el impuesto a la Contaminación Vehicular, concluyendo que no debe ser eliminado sino modificado, pues actualmente está generando una exacción tributaria ajena a la intencionalidad normativa, ya que castiga la tenencia del vehículo sin medir su calidad como agente contaminante. Así mismo cuestiona el hecho de que el destino de la recaudación del tributo no haya sido a las prácticas de remediación.

Es fiel copia  
original  
Alumna (Linda)  
01/03/2019

Posteriormente analiza el impuesto a Botellas Plásticas, sobre el cual aduce que si bien podría ser el más enfocado al cuidado ambiental ya que promueve la cultura del reciclaje, en la práctica se observa que tiene deficiencias de control por parte de las autoridades que han generado devoluciones indebidas. Así mismo el trabajo, hace un análisis de los incentivos fiscales vigentes, que están enfocados exclusivamente en beneficios referentes al Impuesto a la Renta.

La estudiante examina la legislación seccional y concluye que no existe una política de incentivos o impuestos sancionatorios al daño ambiental, sino exclusivamente constituyen políticas de control administrativo de índole sancionatorio a través de multas y contravenciones.

Finalmente a fin de evidenciar la hipótesis establecida, la estudiante analiza legislación comparada con países sudamericanos (Chile - Colombia) que de cierta manera se asemejan a la problemática ecuatoriana, a fin de brindar ideas que puedan ser incorporadas como posibles soluciones para incrementar la política ambiental en el Ecuador.

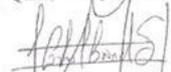
**c) Suficiencia y pertinencia de los documentos y materiales empleados.**

El material utilizado por el autor es pertinente y suficiente. En particular, el estudiante ha revisado los comentarios de la OCDE, convenios, doctrina y legislación ecuatoriana.

**d) Cumplimiento de las tareas encomendadas a lo largo de la investigación.**

El estudiante cumplió las tareas encomendadas a cabalidad, realizando los cambios e inclusiones que fueron sugeridas.

Quito, 27 de junio de 2019

  
Carlos Coronel Endara

*Es Fiel copia del original*

  
Alvaro Pineda  
01/08/2019

## Derechos de Autor

Por medio del presente documento certifico que he leído todas las Políticas y Manuales de la Universidad San Francisco de Quito USFQ, incluyendo la Política de Propiedad Intelectual USFQ, y estoy de acuerdo con su contenido, por lo que los derechos de propiedad intelectual del presente trabajo quedan sujetos a lo dispuesto en esas Políticas.

Asimismo, autorizo a la USFQ para que realice la digitalización y publicación de este trabajo en el repositorio virtual, de conformidad a lo dispuesto en el Art. 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior.

Firma del estudiante: \_\_\_\_\_

Nombres y apellidos: Linda Alexandra Madero Jaramillo

Código: 00124535

Cédula de Identidad: 1400617302

Lugar y fecha: Quito, 11 de julio de 2019

## **Dedicatoria**

*A Dios que ha sido mi guía y fortaleza todos los días de mi vida  
A mis padres Linda y Alex por su amor y apoyo en cumplir este sueño  
A mi hermana Camila por ser mi mejor amiga y compañera en cada proceso  
A la USFQ por los mejores 5 años de mi vida*

## **Resumen**

Frente a la contaminación ambiental que atraviesa el país, la política tributaria se ha visto en la obligación de implementar impuestos e incentivos ambientales. Estas figuras tributarias han sido creadas con la intención de combatir externalidades negativas producidas por las acciones de los ciudadanos y disminuir la contaminación al medio ambiente. Sin embargo, en base a la investigación realizada en el presente trabajo, se ha podido concluir que en el Ecuador no todos los impuestos ambientales cumplen con su fin extrafiscal, ni han combatido la contaminación ambiental, por consiguiente tienen que ser regulados. Además, es necesario que en el país se incluyan más impuestos e incentivos ambientales, debido a que existen actividades contaminadoras que no han sido controladas ni reguladas. Para poder conseguir una exitosa política tributaria en el Ecuador, se debería implementar los ajustes mencionados en esta tesis.

## **Abstract**

Due to the environmental contamination that our country goes through, taxation policy has had to implement different taxes as environmental stimulations. These policies have been created with the goal of fighting negative externalities produced by the society in general and to try to decrease contamination. However, based on the research and work that this thesis demonstrates, we can conclude that in Ecuador not all the environmental taxes imposed fulfill their “extra-fiscal” purpose. These taxes have not made an impact on environmental contamination and because of this, they should be regulated. Moreover, it is necessary to implement more taxes and environmental incentives because there are still a lot of activities that contaminate the surroundings, and they have never been regulated. In order to have a proper and complete taxation policy in Ecuador, we need to make the adjustments mentioned in this paper work.

## Tabla de contenido

<b>Introducción.....</b>	<b>1</b>
<b>1. Capítulo I: Sobre la protección al medio ambiente:.....</b>	<b>3</b>
<b>1.1. Principios ambientales en el derecho Internacional y en Ecuador .....</b>	<b>4</b>
1.1.1. Principio de Acción Preventiva.....	4
1.1.2. Principio de Precaución. -.....	5
1.1.3. Principio Contaminador- Pagador. -.....	6
1.1.4. Principio de Desarrollo Sostenible. - .....	7
<b>1.2. Política Tributaria Ambiental en el Ecuador .....</b>	<b>8</b>
1.2.1. Naturaleza como sujeto de derechos .....	8
1.2.2. Política tributaria ambiental ecuatoriana. - .....	9
<b>2. CAPITULO II: Legislación ecuatoriana sobre impuestos e incentivos ambientales.</b>	
- <b>11</b>	
<b>2.1. Administración Tributaria Central en la creación de impuestos ambientales. ....</b>	<b>12</b>
2.1.1. Impuestos Ambientales. - .....	14
2.1.2. Otros incentivos tributarios relacionados con el Impuesto a la Renta en la Ley de Régimen Tributario Interno. ....	29
2.1.3. Impuesto a los Consumos Especiales de vehículos híbridos o eléctricos. ....	32
2.1.4. Transferencia e importaciones con tarifa cero. ....	35
<b>2.2. Administración Tributaria Seccional .....</b>	<b>36</b>
2.2.1. Ordenanza General para la Determinación, Recaudación y Cobro por El Servicio Sanitario y Ambiental de Gestión Integral de Residuos y Desechos Sólidos que Presta la Empresa Pública Municipal de Aseo de Cuenca Emac Ep, .....	36
2.2.2. Ordenanza Metropolitana No 138 sobre el Manejo ambiental del Distrito Metropolitano de Quito. ....	37
<b>3. CAPÍTULO III: Incentivos Tributarios en la legislación comparada y Recomendaciones Fiscales en el Ecuador .....</b>	<b>39</b>
<b>3.1. Chile.....</b>	<b>39</b>
3.1.1. Impuesto a las emisiones fijas: .....	39
3.1.2. Impuesto a los combustibles: .....	41
<b>3.2. Colombia: .....</b>	<b>42</b>
3.2.1. Deducción por inversiones de control y mejoramiento del medio ambiente ..	42
3.2.2. Importación que no causa impuesto: .....	43
3.2.3. Impuesto Nacional a la Gasolina y al ACPM.....	44
<b>3.3. Alemania. -.....</b>	<b>46</b>
3.3.1. Ley de Calor Renovable y Programa de Incentivo de Mercado: .....	46
<b>3.4. Recomendaciones o propuestas fiscales:.....</b>	<b>47</b>
<b>Conclusiones. - .....</b>	<b>52</b>
<b>BIBLIOGRAFIA.....</b>	<b>55</b>

## **Introducción.**

Los problemas generados por la contaminación ambiental y el calentamiento global, han motivado a los Estados a tomar conciencia sobre la preservación del medio ambiente. Las medidas adoptadas para enfrentar esta problemática, han sido mayoritariamente de tipo legal. Es así como surge la creación de una variedad de impuestos e incentivos ambientales.

Los impuestos ambientales, han sido definidos como “[aquellos] cuya base imponible se considera de especial relevancia para el medio ambiente<sup>1</sup>”. Tal consideración si observamos uno de los elementos del tributo, esto es la base imponible, busca que el impuesto sea económicamente eficaz en el sentido de poder incidir en la conducta de los sujetos que perjudica al medio ambiente. Por otro lado, los incentivos ambientales, son tratamientos excepcionales a través de los cuales la administración tributaria deja de percibir ciertas cantidades de dinero para proporcionar conductas ecológicas favorables con el medio ambiente<sup>2</sup>.

En Ecuador es obligación del Estado, contrarrestar la contaminación ambiental y promover el buen vivir<sup>3</sup>. En concordancia con ello, la política tributaria ecuatoriana debe estar alineada con conductas sociales, ecológicas y económicamente sustentables<sup>4</sup>.

Es así que el Ecuador, al igual que varios otros países, da cumplimiento a esta obligación a través de la incorporación de instrumentos fiscales como impuestos e incentivos.

El problema jurídico identificado para el desarrollo del presente trabajo es: ¿la legislación tributaria ecuatoriana cuenta con los suficientes impuestos e incentivos ambientales acordes a la realidad y necesidad del país, para cumplir con la protección al medio ambiente y su fin extrafiscal?. Ante este problema, la hipótesis que se plantea es que si bien la política tributaria ecuatoriana incorpora en su ordenamiento jurídico impuestos e incentivos ambientales, podrían existir acciones de mejora.

---

<sup>1</sup> Jean Acqueatella y Alicia Bárcena. Política Fiscal y Medio Ambiente. Bases para una agenda en común. Chile: Naciones Unidas, 2005, p 106.

<sup>2</sup> Susana Bokobo. *Gravámenes e incentivos fiscales ambientales*. Madrid: Civitas. 2000, p 127.

<sup>3</sup> Constitución de la República del Ecuador. Artículo 387. Registro Oficial No 449 de 20 de octubre de 2018

<sup>4</sup> Ibidem. Artículo 300.

El presente trabajo está dividido en tres capítulos: el primer capítulo está enfocado en el análisis de los principios ambientales desde una perspectiva nacional e internacional; la forma en la que los mismos han influido en las actuaciones estatales y consideraciones clave para la comprensión del presente trabajo, como la definición de naturaleza como sujeto de derechos y los considerandos de la política tributaria ambiental en el Ecuador. En el segundo capítulo, se abordarán los impuestos e incentivos ambientales más relevantes reconocidos en los diferentes cuerpos normativos y ordenanzas del Ecuador; se analizará su efectividad y finalidad. Finalmente, en el tercer capítulo se analizará legislación comparada en temas de impuestos ambientales; aquello con la finalidad de establecer recomendaciones fiscales que podrían ser aplicables en el Ecuador.

## 1. Capítulo I: Sobre la protección al medio ambiente:

La contaminación ambiental y el cambio climático<sup>5</sup>, son temas que han tomado mayor relevancia e impacto en la actualidad. Los Estados se han visto en la obligación de intervenir permanentemente a través de sus tres poderes, para poder reducir esta problemática. Esta afirmación se ve reflejada a través de la implementación de políticas ambientales y tributarias, jurisprudencia en pro del medio ambiente y demás. En este capítulo se realizará un análisis de los principios ambientales, considerados a nivel internacional y nacional; la forma en que los mismos han influido en las actuaciones estatales y consideraciones clave como la definición de naturaleza como sujeto de derechos y los considerandos de la política tributaria ambiental en el Ecuador.

Previo al análisis de cada uno de los principios, es importante clarificar el concepto del derecho ambiental internacional, el cuál ha sido definido por el doctrinario Hermilo López Bassols como: “la rama jurídica del derecho internacional que regula la protección y salvaguardia del medio ambiente, incluyendo sus aspectos terrestre, marítimo y espacial<sup>6</sup>”. Esta rama del derecho es de suma importancia para los intereses económicos de un país.<sup>7</sup>

Pero, ¿Por qué es importante un ambiente sano? No se puede dejar de lado que el ambiente sano ha sido considerado un derecho humano<sup>8</sup>. Al hablar de un derecho humano, el ambiente sano va de la mano con derechos como el de la vida y la salud; por lo que, merece la misma protección normativa con la cual cuentan los demás. En apoyo a esta aseveración, se puede observar la emisión de la Opinión Consultiva OC-23-17 del 15 de noviembre de 2017 de la Corte Interamericana de Derechos Humanos donde determina

---

<sup>5</sup> La Convención Marco sobre el Cambio Climático (CMCC), en su artículo 1, define el “cambio climático” como un cambio de clima atribuido directa o indirectamente a la actividad humana que altera la composición de la atmósfera mundial y que se suma a la variabilidad natural del clima observado durante períodos de tiempo comparables

<sup>6</sup> López Bassols Emilio. Manual de derecho internacional público contemporáneo e instrumentos básicos. Edición numerada. México. 2000, p 222.

<sup>7</sup> En este punto cabe señalar lo mencionado por Diego Uribe Vargas, quien sostiene que ha existido una purga entre los países desarrollados y los países en vía de desarrollo, debido a que no se consideraba justo que los países desarrollados hayan alcanzado ese estatus económico a expensas de la utilización de procedimientos perjudiciales para el medio ambiente los cuales no generaban los grandes costos que puede significar en la actualidad el desarrollo económico con cumplimiento a los estándares ambientales. Es decir, los países desarrollados han logrado un incremento económico a costa del medio ambiente. Uribe Vargas y Cárdenas Fabián. Derecho Internacional Ambiental. Fundación Universidad de Bogotá Jorge Tadeo Lozano. Colombia. 2010, p 49.

<sup>8</sup> Andaluz, Carlos. Manual de derecho ambiental. Ed. Proterra. Lima – Perú. (2006), p. 752.

que el derecho a un medio ambiente sano es un derecho humano autónomo<sup>9</sup>. Ante esto, el Derecho Internacional, ha establecido los principios internacionales para la protección al medio ambiente; los cuales deben ser cumplidos a cabalidad por los Estados. Tales principios son: acción preventiva, precaución, responsabilidad común pero diferenciada, cooperación, contaminador-pagador, soberanía de los Estados sobre sus propios recursos naturales y la prohibición de causar daños ambientales más allá de la jurisdicción nacional y de desarrollo sostenible. Estos vienen a ser pautas de comportamiento para contrarrestar o disminuir los efectos nocivos de la contaminación ambiental, y se encuentran reconocidos en instrumentos internacionales como la Declaración de Estocolmo de 1972<sup>10</sup> y la Declaración de Rio de 1992<sup>11</sup>.

## **1.1.Principios ambientales en el derecho Internacional y en Ecuador**

Los principios ambientales que se detallan en esta sección, son: acción preventiva, precaución, contaminador-pagador y desarrollo sostenible. Estos principios son reconocidos tanto a nivel internacional como a nivel nacional.

### **1.1.1. Principio de Acción Preventiva**

El principio de acción preventiva, tiene por objetivo “prevenir cualquier daño al medio ambiente, reduciendo, limitando o controlando las actividades que pueden causar o provocar un riesgo en la producción de tal perjuicio<sup>12</sup>”. Para la procedencia de este principio, debe existir un riesgo negativo al medio ambiente, este requisito es fundamental puesto que, en caso de no existir un riesgo no existiría objeto de la acción preventiva. La Declaración de Rio de 1992, en su apartado catorce (14) hace alusión al principio de acción

---

<sup>9</sup> Corte Interamericana de Derechos Humanos. Opinión consultiva OC-23/17 – Obligaciones estatales en relación con el medio ambiente en el marco de la protección y garantía de los derechos a la vida y a la integridad personal, 15 de noviembre de 2017, párrafo 1.

<sup>10</sup> Primer texto que recogió el derecho a las personas a vivir en un medio ambiente sano. Tiene características antropocéntricas, ya que busca proteger al medio ambiente cuando genera un beneficio económico al ser humano

<sup>11</sup> Aquí se establecieron los llamados derechos de acción ambiental. Contienen 27 principios

<sup>12</sup> Sands Phillipe, *Principles of International Environmental Law*, Secons Edition, Cambridge University Press, Cambridge, 2003, p 246. Citado en Juan Uribe Vargas y Fabian Cárdenas Cateña. *Derecho internacional ambiental*. Ed Jaime Melo. Colombia. 2010, p 186.

preventiva: “los Estados deberían cooperar efectivamente para desalentar o evitar la reubicación y la transferencia a otros Estados de cualesquier actividad y sustancias que causen degradación ambiental grave o se consideren nocivas para la salud humana<sup>13</sup>”.

Ecuador reconoce este principio a través del artículo 396 de la Constitución de la República del Ecuador; que señala: “el Estado es quien debe adoptar políticas y medidas *oportunas* que eviten los impactos ambientales negativos.” (énfasis añadido) Por otro lado, el Código Orgánico del Ambiente, dispone que el derecho a vivir en un medio ambiente sano y equilibrado comprende la prevención, el control y la reparación de los daños ambientales<sup>14</sup>.

### **1.1.2. Principio de Precaución. -**

El principio de precaución, se implementó como refuerzo al principio de acción preventiva. La finalidad de este principio si bien se alinea con el principio de acción preventiva, su aplicabilidad es diferente, pues hace un análisis de los efectos que produce la incertidumbre científica y sus posibles daños. Se encuentra recogido en la Declaración de Río de 1992:

Principio 15. Con el fin de proteger el medio ambiente, los Estados deberán aplicar ampliamente el criterio de precaución conforme a sus capacidades. Cuando haya peligro de daño grave o irreversible, la falta de certeza científica absoluta no deberá utilizarse como razón para postergar la adopción de medidas eficaces en función de los costos para impedir la degradación del medio ambiente<sup>15</sup>.

La precaución al igual que el principio de acción preventiva, está contemplado en el artículo 396 de la Constitución de la República del Ecuador. Vale señalar que también lo reconoce el Código Orgánico del Ambiente, el cual en su parte pertinente dispone que: “el Estado a través de sus autoridades competentes tiene la obligación de adoptar medidas de protección para el medio ambiente destinadas a evitar, reducir, *mitigar* o cesar la afectación”<sup>16</sup>.

---

<sup>13</sup> Declaración de Río (1992). Principio 14.

<sup>14</sup> Código Orgánico del Ambiente. Artículo 9. Registro Oficial Suplemento 983 del 12 de abril de 2017.

<sup>15</sup> Declaración de Río (1992). Principio 15.

<sup>16</sup> Código Orgánico del Ambiente. Artículo 9 numeral 7. Registro Oficial Suplemento 983 del 12 de abril de 2017.

### **1.1.3. Principio Contaminador- Pagador. -**

El principio contaminador - pagador, también ha sido llamado como principio del que contamina paga. Como resulta lógico entender, es un principio cuyo objetivo es imputar al causante de la afectación ambiental, la obligación de incorporar en sus costos medidas reales y oportunas para evitar, prevenir o reducir la contaminación<sup>17</sup>.

En base al Acuerdo Ministerial 028:

El principio Contaminador-Pagador es la obligación que tienen todos los operadores de actividades que impliquen riesgo ambiental de internalizar los costos ambientales, asumiendo los gastos de prevención y control de la contaminación así como aquellos necesarios para restaurar los ecosistemas en caso de daños ambientales, teniendo debidamente en cuenta el interés público, los derechos de la naturaleza y el derecho a vivir en un ambiente sano y ecológicamente equilibrado. El principio en mención se aplica además en los procedimientos sancionatorios o en los de determinación de obligaciones administrativas o tributarias de pago<sup>18</sup>.

Este principio busca fomentar el uso racional de los escasos recursos ambientales y evitar las distorsiones a la inversión internacional y al comercio<sup>19</sup>, caso contrario se tiene que internalizar los costos medio ambientales establecidos por las autoridades públicas. En apoyo a lo mencionado en líneas anteriores, la Convención de Estocolmo del año 2004 reafirmó:

El principio 16 de la Declaración de Río sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo que estipula que las autoridades nacionales deberían procurar fomentar la internalización de los costos ambientales y el uso de instrumentos económicos, teniendo en cuenta el criterio de que el que 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<sup>20</sup>.

Este es uno de los principios base para la creación de los impuestos ambientales, debido a que busca establecer un “valor” a la actividad contaminadora, con lo cual se toma en cuenta los costos de producción y consumo de ciertos bienes para equiparar los costos sociales con los privados.

---

<sup>17</sup> *Ibíd.* Artículo 9 numeral 4.

<sup>18</sup> Ministerio del Ambiente, Acuerdo Ministerial No. 28, Acuerdo Ministerial No. 86, 2 de octubre de 2009, publicado en el Registro Oficial 64 del 11 de noviembre de 2009.

<sup>19</sup> Uribe Vargas y Cárdenas Fabián. *Derecho Internacional Ambiental*. Fundación Universidad de Bogotá Jorge Tadeo Lozano. Colombia. 2010, p 227.

<sup>20</sup> Convención de Estocolmo sobre contaminantes orgánicos persistentes. (2004).

#### **1.1.4. Principio de Desarrollo Sostenible. -**

El principio de desarrollo sostenible, es reconocido en el informe Bruntland desarrollado por la Comisión Mundial Sobre Medio Ambiente y Desarrollo para la Organización de las Naciones Unidas, y lo ha definido como: “desarrollo que responde a las necesidades del presente sin comprometer la capacidad de las generaciones futuras de responder a las suyas.<sup>21</sup>”, con lo cual se pretende conservar los recursos naturales a pesar del paso del tiempo,<sup>22</sup> evitando con esto que se realicen malas prácticas ambientales a través de procesos que perjudiquen a recursos vitales como son los bosques, agua y suelo, ya que su renovación tiene un proceso lento (de esta manera también se protege a la existencia humana y su armonía con la naturaleza). Por otro lado, la Ley de Gestión Ambiental lo define como el mejoramiento de la calidad humana dentro de la capacidad de carga de los ecosistemas; implican la satisfacción de las necesidades actuales, sin comprometer las necesidades de las futuras generaciones<sup>23</sup>. Este principio además, intenta unificar aspectos sociales, económicos y ambientales y reconoce la vinculación que tienen entre ellos con el propósito de lograr un desarrollo sostenible en todas sus dimensiones<sup>24</sup>.

Entonces, se entiende que el desarrollo sostenible busca asegurar que se cumplan las necesidades del ser humano de vivir en un medio ambiente sano y equilibrado, sin que esto implique un menoscabo o uso excesivo de los recursos naturales, asegurando de esta manera el desarrollo de las futuras generaciones.

Para esto, el Estado debe velar porque el desarrollo económico en el país sea sostenible por medio de la implementación de políticas y normas ambientales que permitan acceder a una producción menos contaminante. Para esto, se tiene que incorporar los costos de las externalidades negativas a las actividades económicas, por medio del uso de instrumentos tributarios como los impuestos e incentivos ambientales.

---

<sup>21</sup>Comisión Mundial sobre Medio Ambiente, 1987.

<sup>22</sup> Es decir, hay que evitar que se realicen malas prácticas en los procesos que perjudiquen a recursos vitales como son los bosques, agua, suelo ya que su renovación tiene un proceso lento.

<sup>23</sup> Ley de Gestión Ambiental. Disposición final, glosario de definiciones. Registro Oficial No. 418 de 10 de septiembre de 2004.

<sup>24</sup> Castor Diaz. Los objetivos de desarrollo sostenible: un principio de naturaleza inciertay varias dimensiones fragmentadas Sustainable development goals: an unpredictableand fragmented principle. <https://dun.unav.edu/bitstream/10171/45759/1/8210-32139-1-PB.pdf> (acceso: 02/02/2019).

## **1.2. Política Tributaria Ambiental en el Ecuador**

La Constitución de la República del Ecuador del 2008, reconoció al medio ambiente como un derecho fundamental y calificó a la naturaleza como sujeto de derechos. Partiendo de esta disposición resulta lógico entender el enfoque de la política tributaria ambiental y la protección al medio ambiente por parte del Estado ecuatoriano.

### **1.2.1. Naturaleza como sujeto de derechos**

El artículo 10 de la Constitución de la República del Ecuador de 2008, establece que:

Las personas, comunidades, pueblos, nacionalidades y colectivos son titulares y gozarán de los derechos reconocidos en la Constitución y los instrumentos internacionales. (...)  
La naturaleza será sujeto de aquellos derechos reconocidos en la Constitución (...)

La Carta Magna, al reconocer a la naturaleza como un sujeto de derechos, busca defenderla en base a consideraciones de las comunidades ancestrales, para quienes la naturaleza si es un todo en la cual se vive en permanente interrelación con ella<sup>25</sup>. Al ser el Ecuador un territorio multiétnico y pluricultural, perseverar a la naturaleza, vendría a ser un objetivo esencial para alcanzar el buen vivir mediante un medio ambiente sano y ecológicamente equilibrado, es un nuevo pacto social que se plantea y que se busca conseguir con la colaboración de todos.

La Constitución se alinea a la teoría biocéntrica, la cual establece que la naturaleza posee derechos intrínsecos independientes a los derechos de las personas. De forma que, se cambia la visión antropocéntrica convencional, la cual veía a la naturaleza como un conjunto de bienes y servicios en función de las necesidades humanas. Es decir, la naturaleza era considerada como un derecho de propiedad por parte de los ciudadanos<sup>26</sup>.

---

<sup>25</sup> Macías Luis Fernando. “El constitucionalismo ambiental en la nueva Constitución de Ecuador. Un reto a la tradición constitucional”. *Iuris Dictio*. Vol 12, Num 14. (2011) p 159.

<sup>26</sup> Gudynas Eduardo. Derechos de la naturaleza. Ética biométrica y políticas ambientales. Ed Abya- Yala. Quito. 2016, p 99.

Con el reconocimiento que hace nuestra Constitución a la naturaleza, se entiende que una de sus finalidades es conseguir que el ciudadano ecuatoriano comprenda a la naturaleza como su complemento<sup>27</sup>. Por lo que, la visión antropocéntrica donde no existe conciencia ecológica y todo gira en torno al ser humano, queda totalmente excluida de nuestra Constitución.

Reconocer a la naturaleza como sujeto de derechos, involucra un cambio en las actuaciones de la sociedad, las cuales deben estar enfocadas a la protección del medio ambiente<sup>28</sup>. Es decir, existe una obligación ética de participar conjuntamente, al mencionar esto, no quiero decir que el ser humano no pueda hacer uso de la naturaleza, por el contrario puede “usar los recursos naturales de forma racional, sustentable y sostenible<sup>29</sup>”, entonces en palabras del jurista Zaffaroni “no se excluyen las satisfacciones de necesidades vitales pues la vida es un continuo en que todos sobrevivimos, pero excluye la crueldad por simple comodidad y el abuso innecesario<sup>30</sup>”.

### **1.2.2. Política tributaria ambiental ecuatoriana. -**

Doctrinariamente, “la política tributaria ambiental, busca generar recursos, desalentar prácticas ambientales nocivas e incentivar acciones beneficiosas para el medio ambiente<sup>31</sup>” Ahora bien, aterrizando a la realidad ecuatoriana, la Constitución de la República del Ecuador del 2008, ha incorporado principios ambientales básicos. La creación de tales principios, ha generado la obligación en el Estado ecuatoriano de velar por su cumplimiento. En apoyo a dicha directriz, nuestra Constitución establece que “la política tributaria debe promover la redistribución, y estimular el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas *ecológicas*, sociales y económicamente sustentables<sup>32</sup>”

---

<sup>27</sup> De esta forma y en palabras de Ricardo Crespo, “se puede producir que los jueces y administradores públicos, así como los ciudadanos otorguen mayor visibilidad y fuerza a nuestras responsabilidades éticas y deberes jurídicos con la naturaleza.

<sup>28</sup> Eugenio Zaffaroni. La Pachamama y el Ser Humano. 1ª Edición. Buenos Aires: Colihue, 2011, p. 83.

<sup>29</sup> Constitución de la República del Ecuador. Artículo 83 numeral 6. Registro Oficial No 449 de 20 de octubre de 2018.

<sup>30</sup> Eugenio Zaffaroni. La Pachamama y el Ser Humano. 1ª Edición. Buenos Aires: Colihue, 2011, p. 85.

<sup>31</sup> Celia Bustamante et al. Nuevos Tributos sobre Derecho Tributario. Ed: Luis Toscano. Quito: Corporación Editora Nacional. 2006, p 119.

<sup>32</sup> Constitución de la República del Ecuador. Artículo 300. Registro Oficial No 449 de 20 de octubre de 2018.

(énfasis añadido). El objetivo de esta ideología es evitar la explotación excesiva de recursos naturales, para concientizar el costo que generan estas acciones y entender que el beneficio es mínimo en comparación al daño.

Parte de la política tributaria implementada por el Ecuador, ha sido la compensación pecuniaria al daño ocasionado al medio ambiente. Es decir, “asignan un valor monetario al impacto de estos procesos y de la naturaleza, así como los bienes y servicios que ella presta, de tal manera que los agentes económicos incorporen esta información en sus decisiones<sup>33</sup>”. El objetivo de esto es evitar la explotación excesiva de recursos naturales y poder calcular el costo-beneficio de estas acciones. Sin embargo, esta solución ha sido bastante cuestionada, se ha entendido que la compensación o indemnización pecuniaria dan al ambiente un valor económico, elevando su susceptibilidad de ser confundidos con un bien o un servicio. En este sentido, parecería que se retoma la visión antropocéntrica. Estas medidas vienen a ser adecuadas para la solución de los daños y conflictos entre los ciudadanos, pero pasarían a ser insuficientes para la conservación de la naturaleza<sup>34</sup>.

El Estado ecuatoriano, por medio de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de Ingresos del Estado, estableció impuestos ambientales con el fin de combatir varias externalidades como la contaminación vehicular y el uso de botellas plásticas. Por otro lado, la legislación ecuatoriana cuenta con tributos, como el Impuesto a los Consumos Especiales que grava el consumo de determinados bienes suntuarios, a fin de desincentivar conductas que perjudiquen al medio ambiente o la salud humana, tal es el caso de bebidas azucaradas, alcohólicas, vehículos eléctricos, cocinas de inducción. Con esto, lo que el Estado pretende lograr, no es el incremento de los ingresos fiscales, sino por el contrario, cambiar los patrones de consumo y producción que tiene la sociedad<sup>35</sup>.

---

<sup>33</sup> Oliva Nicolás et al. Impuestos verdes: ¿Una alternativa viable para el Ecuador? Servicio de Rentas Internas del Ecuador. 2011, p 16.

<sup>34</sup> Gudynas Eduardo. Derechos de la naturaleza. Ética biométrica y políticas ambientales. Ed Abya- Yala. Quito. 2016, p 173

<sup>35</sup> Almeida María Dolores. Política fiscal ambiental en el Ecuador. Impreso en Naciones Unidas. Santiago. 2016, p. 20.

En base a lo analizado, se determina que la intención del Estado ecuatoriano, con la creación de estos impuestos, ante todo busca influir en el comportamiento de los administrados y lograr un cambio hacia uno más ecológico<sup>36</sup>, combatiendo así las externalidades negativas que producen costos sociales superiores a los beneficios privados. En doctrina se ha determinado que ante esta problemática, los Estados tienen dos opciones: i) comando o control<sup>37</sup>, medida que se basa en la utilización de regulaciones o normativas de ley que incluyen licencias de funcionamiento, límites o prohibiciones; y ii) mecanismos de mercado o instrumentos económicos, que buscan corregir los precios de bienes y servicios para que incorporen el costo social<sup>38</sup>, es aquí donde se incluyen los impuestos ambientales.

## **2. CAPITULO II: Legislación ecuatoriana sobre impuestos e incentivos ambientales. -**

Los instrumentos tributarios se encuentran regulados por la administración tributaria que es el ente acreedor del tributo<sup>39</sup>, quien es la encargada de administrar, recaudar y fiscalizar los tributos establecidos a nivel nacional<sup>40</sup>. Además, está dotada de diversas atribuciones y facultades por ley, tales facultades son la reglamentaria, la determinadora, la sancionatoria y la recaudatoria. La administración tributaria en el Ecuador se divide en central, seccional y de excepción<sup>41</sup>, siendo dichas administraciones las llamadas a aplicar la política tributaria, la cual a su vez debe incluir la obligación de cuidar el medio ambiente según el Art. 300 de la Constitución de la República del Ecuador.

Con la finalidad de identificar y determinar la eficiencia de los impuestos e incentivos ambientales existentes en el Ecuador, en el presente capítulo se analizarán estas figuras tributarias consideradas mayormente relevantes en materia ambiental. Se abordará primero los impuestos regulados por la Administración Tributaria Central con los incentivos

---

<sup>36</sup>Almeida María Dolores. Política fiscal ambiental en el Ecuador. Impreso en Naciones Unidas. Santiago. 2016, p. 20.

<sup>37</sup>Oliva Nicolás et al. Impuestos verdes: ¿Una alternativa viable para el Ecuador? Servicio de Rentas Internas del Ecuador. 2011, p 12.

<sup>38</sup>Ibídem, p 12.

<sup>39</sup>Código Tributario. Artículo 23. Registro Oficial Suplemento 38. De 14 de junio de 2005.

<sup>40</sup>Miguel Ángel Valdivia. *Administración Tributaria*. Perú: Imprenta Unión, 2014, p.2014.

<sup>41</sup>Estas administraciones se encuentran reguladas en los artículos 64, 65 y 66 del Código Tributario

ambientales que se han incorporado y después dos ordenanzas municipales establecidas por la Administración Tributaria Seccional.

### **2.1. Administración Tributaria Central en la creación de impuestos ambientales.**

La iniciativa en materia tributaria, le corresponde al Presidente de la República, siendo el Servicio de Rentas Internas (órgano adscrito a la función ejecutiva) entidad que está representada por el Director General<sup>42</sup>, quien administra la recaudación tributaria de los impuestos centrales (aplicación nacional), cuyo propósito primario se apega a financiar el presupuesto general del Estado (gasto corriente).

Como ya se había mencionado anteriormente, desde una perspectiva constitucional dentro del ámbito de análisis, la política tributaria debe promover las conductas ecológicamente responsables. Adicionalmente la Constitución de la República del Ecuador, dispone que es responsabilidad de los ecuatorianos preservar un ambiente sano y utilizar los recursos naturales de un modo racional, sustentable y sostenible<sup>43</sup>. Con la intención de cumplir con lo establecido en la carta magna, la administración tributaria central ha incorporado una serie de impuestos ambientales.

Es de gran importancia entender que los impuestos ambientales que ya fueron tratados anteriormente, “son pagos forzosos a favor del Estado por los cuales no hay una contraprestación por parte del último en procura de conservar el medio ambiente<sup>44</sup>”. Según la Comisión Económica para América Latina (en adelante CEPAL), todo impuesto que tenga alguna relación con el medio ambiente “es aquel cuya base imponible consiste en la unidad física de algún material que tiene un impacto negativo, comprobado y específico sobre el medio ambiente<sup>45</sup>”.

---

<sup>42</sup> Ley de Creación de Rentas Internas. Artículo 5. Registro Oficial 206. De 2 de diciembre de 1997.

<sup>43</sup> Constitución de la República del Ecuador. Artículo 83. Registro Oficial No 449 de 20 de octubre de 2018

<sup>44</sup> Musgravre, R y Musgrave, P. Hacienda Pública Teórica y Aplicada. Madrid: Interamericana de España S.A, quinta edición (1991), p 78.

<sup>45</sup> Comisión Económica para América Latina y el Caribe (Cepal). Guía Metodológica Instrumentos económicos para la gestión ambiental. Naciones Unidas. Chile: 2015, p 11.

En nuestro país tanto la necesidad de implementación de este tipo de impuestos ambientales, cuanto su concepción han sido acogidos con cargo a la administración central, por lo que hay que analizar los impuestos verdes, que fueron implementados por el entonces Presidente de la República del Ecuador economista Rafael Correa, el 24 de noviembre de 2011 y que se encuentran regulados en la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de Ingresos del Estado, que lastimosamente ingresaron al ordenamiento jurídico por el Ministerio de la Ley, bajo una ley económica urgente, es decir no fueron debatidos por la Asamblea Nacional con la seriedad y profundidad que la problemática demandaba. Los impuestos a la Contaminación Vehicular y a las Botellas Plásticas fueron creados, en razón de que la contaminación es un problema general y tangible que afecta a todos los ciudadanos por igual y tiene lugar por los impactos negativos de las conductas humanas<sup>46</sup>.

En palabras de Arthur Pigou, este objetivo es viable, desalentando la actividad que causa una externalidad negativa con la creación de una externalidad positiva, por medio de un subsidio que contrarreste los daños ambientales mediante un cobro monetario<sup>47</sup>. Es decir, ante la existencia de estos impuestos, la cuantía adecuada sería aquella que internalice los costos haciendo que el costo marginal privado, sea equiparable con el costo marginal social.

Ahora bien, el derecho tributario moderno, abarca una doble finalidad, ya no está dirigido únicamente en la obtención de recursos (fin fiscal), sino que pretende dirigir la economía entre otros objetivos<sup>48</sup> persiguiendo fines extrafiscales. Así los fines fiscales del tributo, velan por la recaudación de dinero para las arcas del Estado, mientras que la fines extrafiscales persiguen un objetivo de carácter no fiscal, con independencia de que secundariamente proporcione ingresos públicos<sup>49</sup>. El fin extrafiscal de los impuestos antes señalados (Contaminación y Botellas Plásticas), se basa en la protección al medio ambiente y es aquí donde surgen los impuestos ambientales.

---

<sup>46</sup> Ley de Fomento Ambiental y Optimización de Ingresos del Estado. Exposición de motivos. Registro Oficial Suplemento 583. 24 de noviembre de 2011.

<sup>47</sup> Yáñez Henríquez, José. Impuesto Pigouviano. 2017 [en línea]. [consulta: 12 de marzo 2019]. <http://repositorio.uchile.cl/handle/2250/147168> p, 163.

<sup>48</sup> Daniel Yacolta. Derecho Tributario Ambiental. Perú: Depósito legal de la Biblioteca Nacional de Perú. 2009, p 43.

<sup>49</sup> I. Mateo. Análisis y crítica de un impuesto de ordenamiento moral. Civitas, REDF, nm 39, 1983, p 344. Citado en Andrea Amatucci. Tratado del Derecho Tributario. Temis: Bogotá. 2001, p359.

### 2.1.1. Impuestos Ambientales. -

Los impuestos ambientales tienen varias consideraciones en la doctrina, se definen “como cualquier pago obligatorio y no retributivo al gobierno central, gravado sobre una base imponible que se entiende, debe tener alguna relevancia para el medioambiente<sup>50</sup>”.

También la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) lo define como aquellos cuya base imponible es una unidad física, o una aproximación, que tiene un impacto negativo específico comprobado en el medio ambiente. También se los conoce como impuestos que gravan actividades negativas del productor o consumidor, es decir la contaminación al ambiente, haciendo abstracción de la renta y los beneficios<sup>51</sup>.

Por otro lado, el tributo ambiental tiene dos finalidades:

Desde la perspectiva económica la finalidad es internalizar la externalidad, que el contaminador asuma el costo ambiental y no lo transfiera a la sociedad. Y desde la perspectiva del derecho, es obligar al sujeto pasivo a pagar por un hecho imponible que denote capacidad económica vinculada a un elemento ambiental, o bien sea por su consumo o deterioro, en una correspondencia entre el beneficio económico y el coste ambiental

En definitiva, estos impuestos ambientales desincentivan prácticas contrarias al medio ambiente, al mismo tiempo que coadyuvan con el levantamiento de las cargas públicas ambientales en base a criterios de justicia ambiental<sup>52</sup>.

Por otro lado, “los incentivos ambientales, desplazan sumas de dinero público hacia los agentes contaminadores para alentar su comportamiento reduccionista del daño ambiental que producen o pueden hacerlo<sup>53</sup>”. Desde el punto de vista jurídico, se lo puede apreciar en base a dos consideraciones: i) por un lado es un estímulo para fomentar determinadas

---

<sup>50</sup> OCDE. Environmentally related taxes in OECD Countries – Issues and Strategies. OCDE, 2001..

<sup>51</sup> Eckard Rehbinder. *Regulación medioambiental mediante incentivos económicos y fiscales en un sistema federalista, en derecho Medioambiental de la Unión Europea*, citado por Scalone, *Tratado de tributación, política y economía tributaria*, p. 606.

<sup>52</sup> Cristibal Borrero. “La proyección del principio de capacidad económica en el marco de los tributos ambientales”. *Derecho Tributario Ambiental*. Perú: Grijley E.I.R.L. 2009, p 87.

<sup>53</sup> Daniel Yacolta. *Derecho tributario ambiental*. Perú: Grijley E.I.R.L. 2009, p 46.

actividades económicas; y, por otro ii) es el cumplimiento oportuno de la obligación tributaria que genera una recompensa o premio<sup>54</sup>. También se lo define como “tratamientos excepcionales, que por medio de ellos la administración tributaria deja de percibir ciertas cantidades de dinero, para proporcionar conductas ecológicas favorables con el medio ambiente<sup>55</sup>”.

Ahora bien, en el Ecuador esta figura de los incentivos ambientales, si se encuentran regulados en diferentes cuerpos normativos, empezando por el Artículo 89 de la Constitución del Ecuador que prescribe:

Art 89. El Estado tomará medidas orientadas a la consecución de los siguientes objetivos:  
2. Establecer estímulos tributarios a quienes realicen acciones ambientalmente sanas.

Por otro lado, también la Ley de Gestión Ambiental que señala:

Art 35. El estado establecerá incentivos económicos para las actividades productivas que se enmarquen en la protección del medio ambiente y el manejo sustentable

En la legislación ecuatoriana, existen dos figuras de impuestos ambientales encaminadas a proteger el medio ambiente que se encuentran reguladas en la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de Ingresos del Estado y que se detallarán a continuación; no obstante cabe mencionar que en la presente ley, solo se han incorporado impuestos ambientales, mas no incentivos hacia los administrados, permitiendo concluir que esta normativa tributaria tenga el carácter de financiera.

### **2.1.1.1. Impuesto a las Botellas Plásticas:**

El uso de las botellas plásticas es progresivo y diario en el Ecuador, así como el mundo. Estos objetos son elaborados con componentes químicos nocivos. El tiempo que toman en descomponerse va de entre 100 a 1000 años<sup>56</sup>. Esto definitivamente constituye una problemática para el medio ambiente, pero una de las soluciones que se ha planteado es

---

<sup>54</sup> Cecilia Bustamante. *Incentivos fiscales a las Actividades Agrícolas y Forestales*. En L. Toscano, *Nuevos estudios sobre el derecho tributario*. Quito: Corporación editora Nacional. 2006, p 52.

<sup>55</sup> Susana Bokobo. *Gravámenes e incentivos fiscales ambientales*. Madrid: Civitas. 2000, p 127.

<sup>56</sup> Empresa Pública Metropolitana de Aseo. Plástico tarda 100 años en descomponerse, Reutilízalo. <http://www.emaseo.gob.ec/plastico-tarda-100-anos-descomponerse-reutilizalo/> (acceso:13/03/2019).

el reciclaje de las botellas. Este proceso consiste en la recirculación de los desperdicios en el propio proceso productivo de determinado objeto<sup>57</sup>. Ante esta realidad, se ha creado el impuesto a las botellas plásticas en base al principio del que contamina paga, ya que este tiene como objetivo el “gravar actividades degradantes de trascendencia económica o realizadas desde elementos patrimoniales, siempre que aparezcan configuradas como presupuesto de hecho<sup>58</sup>”. En el presente la actividad contaminadora y por ende gravada se enfoca en castigar a quien embotella e importa botellas plásticas, de tal manera que no sea la sociedad quien asuma los costos ambientales (pese a que son quienes consumen).

Para el efecto, conviene realizar un análisis de los elementos de la obligación tributaria que componen este tributo: i) El hecho generador es el embotellamiento de botellas plásticas no retornables<sup>59</sup>, ii) La tarifa aplicable es de dos centavos de dólar por botella plástica; iii) Los sujetos pasivos, son “los embotelladores de bebidas contenidas en botellas plásticas gravadas con este impuesto; y quienes realizan importaciones de bebidas contenidas en botellas plásticas gravadas con este impuesto<sup>60</sup>”. La norma remarca que la devolución de este impuesto, únicamente podrá ser sustentada con los comprobantes de ventas válidos para que de esta manera se devuelva lo justo y no se tergiverse el objetivo del impuesto que es incentivar conductas amigables con el medio ambiente. El impuesto será devuelto, exclusivamente a quienes cumplan la labor de reciclar, a través de los centros de acopio, recicladores, importadores y embotelladores (valor del impuesto por el número de botellas recicladas o el equivalente en quilogramos).

Este impuesto tiene como objetivo central, el incentivar a los contribuyentes y en general a la sociedad en el proceso de reciclaje, de tal manera que sus desperdicios recirculen en

---

<sup>57</sup> Ley de Fomento Ambiental y Optimización de Ingresos del Estado. Exposición de motivos. Registro Oficial Suplemento 583. 24 de noviembre de 2011.

<sup>58</sup> Cristibal Borrero. “La proyección del principio de capacidad económica en el marco de los tributos ambientales”. *Derecho Tributario Ambiental*. Perú: Grijley E.I.R.L. 2009, p 88.

<sup>59</sup> Pudiendo ser estas de bebidas alcohólicas o no alcohólicas, gaseosas o no gaseosas, agua y también las botellas plásticas importadas al momento de su desaduanización. Ley de Fomento Ambiental y Optimización de Ingresos del Estado. Capítulo II artículo innumerado 5. Registro Oficial Suplemento 583. 24 de noviembre de 2011.

<sup>60</sup> Ley de Fomento Ambiental y Optimización de Ingresos del Estado. Capítulo II artículo innumerado 5.. Registro Oficial Suplemento 583. 24 de noviembre de 2011

el propio proceso productivo y no dejen huellas de contaminación<sup>61</sup>. Con esto, se espera generar una conciencia ambiental en la sociedad, y cumplir con dos deberes constitucionales por parte del Estado que son: i) el reconocimiento del derecho a los ecuatorianos y ecuatorianas a vivir y desarrollarse en un ambiente sano y equilibrado, y por otro, ii) el deber y responsabilidad de los ciudadanos de interponer el interés general sobre el particular conforme al buen vivir y el respeto a la naturaleza<sup>62</sup>.

Entonces para entender de mejor manera este impuesto, podría señalar que su manejo se base en un sistema de depósito (reembolso) que “consiste en la realización de un pago (depósito) al adquirir algún producto que contenga o que implique la generación de residuos. Posteriormente, al regresar el residuo a un centro de acopio, el reciclador y en general quienes están en la cadena de recolección, recibe el depósito que pagó al agente contaminante en un principio<sup>63</sup>”

Si bien esto es curioso a primera vista, podría resultar cuestionable, debido a que los dos centavos de dólar que se cobra a los embotelladores y a los importadores de estas botellas, no se mantienen en las arcas fiscales, en razón de que el Estado no recauda, o al menos no en mayor medida o de manera definitiva, ya que el impuesto al final se reintegra. De aquí que es un impuesto que de alguna manera ha sido cuestionado por la Administración Tributaria. De ello viene la pregunta ¿esto debería seguirse tratando como un tributo administrado por el SRI o podría ser considerado como un gravamen administrativo y de mero control? En base a una entrevista realizada al Ingeniero Raúl Villafuerte, quien es Director Administrativo Financiero de una actor importante del reciclaje en el país,<sup>64</sup> mencionó que al ser el SRI un ente recaudador, su enfoque siempre estará enfocado en los ingresos que puedan ingresar a la caja fiscal, por consiguiente menciona que este tema ambiental debería ser administrado por el Ministerio del Ambiente o Ministerio de Bienestar Social, en razón de que no hay ingresos económicos para el Estado y es más de un

---

<sup>61</sup> Ley de Fomento Ambiental y Optimización de Ingresos del Estado. Exposición de motivos. Registro Oficial Suplemento 583. 24 de noviembre de 2011.

<sup>62</sup> Constitución de la República del Ecuador. Artículo 387. Registro Oficial No 449 de 20 de octubre de 2018.

<sup>63</sup> Nils Axel Braathen. El uso de esquemas de depósito reembolso en la OCDE. <http://www2.inecc.gob.mx/publicaciones2/libros/373/uso.html> (acceso: 20/05/2019).

<sup>64</sup> Empresa Recicladora Reciplasticos S.A. del 100% de botellas recicladas en el país, el 40% pertenece a esta empresa.

tema de control ambiental. No obstante, no está de acuerdo con que se pretenda eliminar esta figura (de tributo) por el hecho de no generar excedentes al erario nacional, debido a que el objetivo de esta figura tributaria no es la recaudación en sí, sino promover el reciclaje de las botellas plásticas, objetivo que se cumple según el informe de la última sesión del Ministerio de la Producción donde se arrojaron datos de que siete (7) de cada diez (10) botellas son recuperadas y procesadas en el país<sup>65</sup>.

A más de lo mencionado, debe señalarse un aspecto negativo al inicio de la aplicación de este tributo, en donde el ex Director del Servicio de Rentas Internas, Carlos Marx Carrasco, en el Marco del Foro Ambiental Tributario, sostuvo que las botellas plásticas recicladas sobrepasaron al número de elaboración de las mismas en el 2012, 2013 y 2014. Por ejemplo, hasta julio de 2013 se fabricaron 609 millones de botellas plásticas no retornables, pero la devolución de los dos centavos se hizo por 689 millones de botellas<sup>66</sup>. Esto permite concluir que existió un ingreso indebido (contrabando) de estos bienes y que el verdadero incentivo para algunos fue el lucro indebido. Con ello se verifica la distorsión en el objetivo central de este impuesto, propio de un país como el Ecuador que no tiene una verdadera conciencia ambiental vista desde la óptica de los impuestos verdes.

Adicionalmente, resulta importante entender que la cuantía del tributo, que son los dos centavos de dólar se traslada al precio en el consumidor, dando la posibilidad de que el agente contaminante no esté asumiendo verdaderamente la carga del impuesto.

En base a lo mencionado hasta el momento, el impuesto a las botellas plásticas, presenta ciertas inconsistencias como son: i) el hecho de que quieren tratarlo como un tema administrativo, ii) no existe certeza de que no exista una devolución indebida, y iii) el pago de dos centavos de dólar al causante de la contaminación se cargue al consumidor. No obstante, lo señalado, en mi criterio si se ha logrado de alguna manera incentivar la cultura de reciclaje en el país, por ende, el fin extrafiscal podría verse cumplido en cierta manera, pero se podría mejorar.

---

<sup>66</sup> Vanegas Alex, “El tributo a las botellas plásticas se distorsiona, afirma Director del SRI”. El Universo. 17/07/2013, p. 4.

En conclusión, para poder incrementar la eficiencia del impuesto a las botellas plásticas es necesario establecer propuestas de control para que la devolución sea menor o igual a la recaudación para lo cual no solo debe verse involucrada la autoridad tributaria sino además los ministerios del ramo. Así mismo, deberían implementarse medidas como el aumento de los centros de acopio para canalizar las devoluciones, así como inspecciones a los centros de acopio y a los recicladores para verificar la aplicación de un adecuado proceso de reciclaje, establecer fedatarios en los ingresos de la frontera del país para frenar el ingreso de botellas plásticas de los países vecinos (contrabando), certificar a los proveedores mayores de 15tn; y, otras medidas de esta índole asegurarían un verdadero proceso de control, recaudación y devolución de este impuesto ambiental.

A pesar de todas las irregularidades expuestas en líneas anteriores, el impuesto a las botellas plásticas en el Ecuador ha sido efectivo a nivel de objetivo, en razón de haber protegido al medio ambiente por medio del reciclaje. En base a la información levantada respecto al año 2012, el reciclaje subió a 80% y en el 2013 subió al 100%<sup>67</sup>. Estos datos no demuestran sino el cumplimiento del objetivo de este impuesto. Para finalizar, cabe acotar que a más de generar beneficios ambientales, desde el punto de vista social, el reciclaje ha generado puestos de trabajo en el país, permitiendo a los recicladores informales (chamberos) recibir una remuneración económica por su labor<sup>68</sup>, como también un reconocimiento por parte de los gobiernos locales al ser parte de la Red Nacional de Recicladores.

### **2.1.1.2. Impuesto a la contaminación vehicular (IACV). -**

Para desincentivar las practicas más contaminantes, el Estado ecuatoriano por iniciativa presidencial creó este impuesto a partir de un principio básico de la legislación ambiental, que es el que contamina paga<sup>69</sup> debido a que el impuesto a la contaminación vehicular

---

<sup>67</sup> Ministerio del Ambiente. Ecuador incremento la recolección de botellas PET en 2012. <http://www.ambiente.gob.ec/ecuador-incremento-la-recoleccion-de-botellas-pet-en-2012/>. (acceso:25/03/2019).

<sup>68</sup> En base a la entrevista realizada al Ingeniero Raúl Villafuerte, quien es Director Administrativo Financiero de la empresa Reciplasticos (la principal recicladora del país) supo acotar que una familia en Guayaquil al mes llega a reciclar tonelada y media de botellas plásticas, generando un ingreso de \$ 630 dólares.

<sup>69</sup> Proyecto de Ley Derogatoria al Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular. Primer debate.

grava “la contaminación del ambiente producida por el uso de vehículos motorizados de transporte terrestre<sup>70</sup>”.

Los elementos de la relación tributaria que componen este impuesto son: i) El sujeto activo de este impuesto es el Estado ecuatoriano y lo administra a través del Servicio de Rentas Internas (en adelante SRI), ii) El sujeto pasivo pueden ser “personas naturales, sucesiones indivisas y sociedades nacionales o extranjeras, propietarias de vehículos motorizados de transporte terrestre<sup>71</sup>” cuyo cilindraje supere los 1500cc, iii) El hecho generador es la contaminación vehicular producida por vehículos motorizados de transporte terrestre<sup>72</sup>.

Este impuesto, se introdujo con la intención de combatir las externalidades negativas causantes de la contaminación del CO<sub>2</sub>, y cumplir con uno de los objetivos de la política fiscal como es “la generación de incentivos para la inversión en los diferentes sectores de la economía y para la producción de bienes y servicios socialmente deseables y ambientalmente aceptables<sup>73</sup>”. Es por eso que este impuesto se basa en el desincentivo al uso de vehículos contaminantes por su alto cilindraje y mayor antigüedad.

---

<sup>70</sup> Ley de Régimen Tributario Interno. Capítulo I. Artículo innumerado 1. Registro oficial suplemento 463. De 17 de noviembre de 2014.

<sup>71</sup> Ley de Régimen Tributario Interno. Capítulo I. Artículo innumerado 3. Registro oficial suplemento 463. De 17 de noviembre de 2014.

<sup>72</sup> Este impuesto establece exenciones a ciertos vehículos motorizados de transporte terrestre, siempre que cumplan con los requisitos establecidos en la Ley de Régimen Tributario Interno. **Art. ...** - Exenciones.- Están exonerados del pago de este impuesto los siguientes vehículos motorizados de transporte terrestre:

1. Los vehículos de propiedad de las entidades del sector público, según la definición del artículo 225 de la Constitución de la República;
2. Los vehículos destinados al transporte público de pasajeros, que cuenten con el permiso para su operación, conforme lo determina la Ley Orgánica de Transporte Terrestre, Tránsito y Seguridad Vial;
3. Los vehículos de transporte escolar, taxis y demás modalidades del transporte comercial, que cuenten con el respectivo título habilitante, conforme lo determina la Ley Orgánica de Transporte Terrestre, Tránsito y Seguridad Vial;
4. Los vehículos motorizados de transporte terrestre que estén directamente relacionados con la actividad productiva del contribuyente, conforme lo disponga el correspondiente Reglamento;
5. Las ambulancias y hospitales rodantes;
6. Los vehículos considerados como clásicos, conforme los requisitos y condiciones que se dispongan en el correspondiente Reglamento; y,
7. Los vehículos eléctricos

<sup>73</sup> *Ibidem*. Artículo 285.

No quiero dejar de mencionar a la par, el incentivo fiscal a la compra de vehículos eléctricos amigables con el medio ambiente; que cumplen con el derecho de los ecuatorianos y ecuatorianas a vivir y desarrollarse en un medio ambiente sano mediante la reducción de la contaminación ambiental<sup>74</sup>.

Regresando al impuesto a la contaminación, el cálculo toma dos consideraciones principales: i) el cilindraje del motor, y ii) el factor de ajuste. En la siguiente tabla se aprecia el cilindraje:

Tramo cilindraje automóviles y bicicletas	\$/CC
Menor a 1.500 cc	0.00
1.501 - 2.000 cc	0.08
2.001 - 2.500 cc	0.09
2.501 - 3.000 cc	0.11
3.001 - 3.500 cc	0.12
3.501 - 4.000 cc	0.24
Más de 4.000 cc	0.35

*Ilustración 1 Fuente: Información obtenida por la página del SRI*

Posteriormente se toma en cuenta el factor de ajuste: “un porcentaje relacionado con el nivel de contaminación ambiental, provocado por vehículos motorizados de transporte terrestre en relación a los años de antigüedad<sup>75</sup>”. A continuación, la tabla publicada en el portal del SRI:

Tramo de antigüedad (años) – automóviles	factor (FA)
Menor a 5 años	0%
De 5 a 10 años	5%
De 11 a 15 años	10%
De 16 a 20 años	15%
Mayor a 20 años	20%

<sup>74</sup> Ley de Fomento Ambiental y Optimización de Ingresos del Estado. Exposición de motivos. Registro Oficial Suplemento 583. 24 de noviembre de 2011.

<sup>75</sup> Constitución de la República del Ecuador. Artículo 387. Registro Oficial No 449 de 20 de octubre de 2018.

Híbridos	-20%
----------	------

*Ilustración 2 Fuente: información obtenida de la página del SRI*

Todo esto en base a la siguiente formula:  $[(b - 1500) t] (1+FA)$

Donde:

\***b**= Base imponible (cilindraje en centímetros cúbicos)

\***t**= Valor de imposición específica

\***FA**= Factor de ajuste

A modo ejemplificativo, un vehículo que tiene un cilindraje de 3.500 cc, deberá pagar un impuesto a la contaminación vehicular de USD \$254 en base a la siguiente ecuación:

$$[(3500 - 1500) 0.12] (1+10\%)$$

$$[(2000) 0.12] (1+10\%)$$

$$= 264$$

Ahora bien, es necesario hacer un análisis sobre la efectividad o no de este impuesto, en la reducción de la contaminación ambiental y el cambio de comportamiento en los sujetos pasivos.

La legislación establece que este impuesto fue implementado en lineamiento con el principio del que contamina paga<sup>76</sup>. Bajo este entendido se castiga a quien contamina en función del nivel de contaminación, pero en la realidad como está concebido el tributo el objetivo no se cumple, pues se castiga al dueño de un vehículo. Si bien este impuesto toma en cuenta el factor cilindraje y antigüedad<sup>77</sup>, se considera que no son suficientes para alcanzar el fin extrafiscal de este impuesto, debido a que esto no mide el verdadero uso del vehículo, es decir este impuesto recae sobre el vehículo como tal, independiente al uso que se otorgue al mismo. En contraposición a estos factores, un impuesto directo podría ser a la gasolina como lo hacen otras jurisdicciones, puesto que de esta manera sí

<sup>76</sup> Código Orgánico del Ambiente. Artículo 9 numeral 7. Registro Oficial Suplemento 983 del 12 de abril de 2017.

<sup>77</sup> Por ejemplo, un vehículo cuyo cilindraje es de 5000cc consumirá gasolina en mayores cantidades que un vehículo cuyo cilindraje es 1800cc. En relación al factor antigüedad, se lo toma en cuenta por poseer tecnología menos amigable con el medio ambiente en comparación con un vehículo moderno.

se habría podido calcular el uso exacto e incidir en la conducta de las personas<sup>78</sup>. Sin embargo, en el caso del Ecuador esta posibilidad es a mi juicio inviable pues el combustible se encuentra subsidiado (ayuda de Estado).

Ante este cuestionamiento, la Defensoría del Pueblo también se ha pronunciado al respecto, reconociendo el derecho de la población a vivir y desarrollarse en un ambiente sano y equilibrado, por ende considera que es de vital importancia que se establezcan políticas públicas que preserven el medio ambiente al mismo tiempo que desincentiven conductas contaminadoras. No obstante, también se manifestó acerca del alcance de la normativa y la cuestionó<sup>79</sup>, ya que mencionó que no se estaba cumpliendo con el objetivo de este instrumento fiscal que se basa en el principio de “quien más contamina paga”, debido a que no se estaba cobrando el impuesto en base al uso que se dé al automóvil, sino al cilindraje y a los años de antigüedad del mismo; entonces una persona que posea un auto antiguo y que lo use pocas veces tendría que pagar mucho más que una persona que posea un auto moderno, pero que le dé mayor uso y por consiguiente tenga un nivel más alto de contaminación, es decir no había proporcionalidad en el cobro y pago.

Por otro lado, también se ha criticado la finalidad del impuesto, ya que al ser este ambiental, la recaudación que se obtenga debía estar totalmente (100%) destinada al sostenimiento del medio ambiente mediante financiamiento de programas de política ambiental de prevención o remediación<sup>80</sup>. Sin embargo, en ninguna parte de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de Ingresos del Estado, se especifica el destino de los ingresos de este impuesto, solo se menciona que serán destinados en la protección del medio ambiente y que serán depositados en la Cuenta Corriente única del Tesoro Nacional<sup>81</sup>. Razón

---

<sup>78</sup> Alcívar Valencia Natalia. Evaluación del Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular: análisis comparativo con otros países de América Latina. Tesis Maestría. Universidad Andina Simón Bolívar. Quito, 2016, p 38.

<sup>79</sup> Defensoría Del Pueblo. Pronunciamiento De La Defensoría Del Pueblo Frente Al Impuesto Ambiental A La Contaminación Vehicular (Impuesto Verde). <https://www.dpe.gob.ec/pronunciamiento-de-la-defensoria-del-pueblo-frente-al-impuesto-ambiental-a-la-contaminacion-vehicular-impuesto-verde/> (acceso:07/03/19).

<sup>80</sup> Oliva Nicolás et al. Impuestos verdes: ¿Una alternativa viable para el Ecuador? Servicio de Rentas Internas del Ecuador. 2011, p 15.

<sup>81</sup> Reglamento de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de Ingresos del Estado. Registro Oficial Suplemento 608 de 30 de diciembre de 2011.

por la cual existen cuestionamientos ciertos, de que estos ingresos no se destinaron a la protección del medio ambiente “sino para gastos permanentes, salarios, mantenimiento del Estado e intereses de deuda<sup>82</sup>”

Segundo, ¿por qué el transporte público está exento del pago de este impuesto? Este tipo de transporte utiliza diésel y representa el 21% de la contaminación ambiental. Produce 16.87 millones de toneladas de dióxido de carbono de las emisiones del sector nacional.<sup>83</sup> En otras palabras, estos son los medios de transporte que más contaminan. Como era lógico, instituciones como la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (en adelante OCDE) apoyan la eliminación de la exención de este tipo de impuestos en el transporte público; “las emisiones de dióxido de carbono relacionadas con el transporte aumentarían un 58% para 2030, motivo por el cual se debe eliminar cualquier exención fiscal<sup>84</sup>”. En el Ecuador el transporte público aún cuenta con la exención de este impuesto, por lo que se considera que ésta es una razón más para sostener que este tributo no está enfocado en su totalidad en disminuir la contaminación.

Cabe acotar que las exenciones se establecen en razón de orden público o ambiental, no obstante, esta exención parece no funcionar así, ya que se estableció para evitar un gasto al Estado a costa de la contaminación ambiental. Entonces es necesario hacer un test de proporcionalidad, ¿cuál interés es mayor para el Estado?; la productividad de carácter económico, o la protección medio ambiental, debido a que, si es la segunda, no se puede excluir del pago de este impuesto a un grupo de transporte que más contaminación produce.

Por otra parte, la realidad de la economía en el Ecuador es bastante crítica, carencia de plazas de empleo, salarios desproporcionales al gasto por el que incurre una familia promedio, entre otros. Esto nos lleva a preguntarnos si ¿tienen los ecuatorianos la capacidad

---

<sup>82</sup>Mayra Pacheco. “Vacío legal sobre el debate del impuesto verde en la Asamblea”. El comercio. (28/01/2019), p 1. Explicación hecha por el Ministerio de Finanzas en una entrevista para el este Diario.

<sup>83</sup> Oficio No. MAE-MAE-2018-18-58-O de 6 de noviembre de 2018, dirigido a la Sra. Lic. Jeannine del Cisne Cruz Vaca.

<sup>84</sup> OECD (2008), *OECD Environmental Outlook to 2030*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264040519-en>, p. 11.

para cambiar su vehículo motorizado a uno híbrido o eléctrico? Definitivamente no. ¿tienen los ecuatorianos la capacidad económica para hacer frente a tal cantidad de impuestos? Tampoco. Según un estudio emitido por la Cámara de Industrias y Producción, la alta tributación en un país está justificada siempre y cuando satisfaga todos los requerimientos vitales de una sociedad, no obstante en Ecuador esto no siempre pasa así, ya que la sociedad tiene que asumir otros costos adicionales para mantener una calidad de vida buena<sup>85</sup>. Parte de la crítica a este impuesto es que es sumamente riguroso. Por ejemplo, la segunda disposición transitoria de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de Ingresos del Estado estableció que:

Los vehículos de transporte terrestre de motor mayor a 2500 centímetros cúbicos y, de una antigüedad de más de 5 años, contados desde el respectivo año de fabricación del vehículo, tendrán una rebaja del 80% del valor del correspondiente impuesto a la contaminación vehicular a pagar, durante 3 años contados a partir del ejercicio fiscal en el que se empiece a aplicar este impuesto. Durante los años cuarto y quinto, la rebaja será del 50%<sup>86</sup>.

Si bien esta disposición demuestra parte de flexibilidad, la misma es únicamente transitoria. La crítica y desacuerdo de una importante parte de la población a este impuesto, también se enfoca en que recauda un valor bastante generoso y el Estado no invierte tal monto en proyectos en pro de la naturaleza.<sup>87</sup>

Por las consideraciones explicadas y otras más, actualmente el Presidente de la República, quien cuenta con iniciativa para presentar ante la Asamblea Nacional proyectos de ley que creen, modifiquen o supriman impuestos, aumenten el gasto público o modifiquen la división político administrativa del país<sup>88</sup>, presentó el proyecto de ley para la eliminación del impuesto a la contaminación vehicular. Una de las razones por las cuales se pide la eliminación de este impuesto, es la desproporcionalidad en su aplicación. Pues este afectó

---

<sup>85</sup>Cámara de Industrias y Producción. (2013). Estudio la carga tributaria en el Ecuador (Primera ed., Vol. 1). Quito, Ecuador. Citado en Gamboa Darwin. Contribución al Impuesto a la Contaminación Vehicular periodo 2012-2015. Maestría en Tributación y Finanzas. Universidad de Guayaquil. Guayaquil. 2016.

<sup>86</sup> Ley de Fomento Ambiental y Optimización Ingresos del Estado, Verde. Artículo 16. Segunda Disposición Transitoria. Registro Oficial Suplemento 583. De 24 de noviembre de 2011.

<sup>87</sup> Oliva Nicolás et al. Impuestos verdes: ¿Una alternativa viable para el Ecuador? Servicio de Rentas Internas del Ecuador. 2011, p 15.

<sup>88</sup> Constitución de la República del Ecuador. Artículo 135. Registro Oficial No 449 de 20 de octubre de 2018.

principalmente a la clase media-baja, y a las personas que tienen vehículos con grandes cilindrajes destinados a su fuente de ingresos (como los agricultores, constructores). Se sostiene que no ha logrado promover una conducta social ambientalmente responsable<sup>89</sup>, debido a que los administrados no han disminuido el uso de sus vehículos ni se ha logrado que opten por vehículos más modernos, por consiguiente no ha bajado la contaminación vehicular y no se ha cumplido con la finalidad extrafiscal del impuesto.

Ahora bien, en el primer debate para calificar este proyecto de ley se expresaron posiciones a favor y en contra de la eliminación del impuesto verde. Los asambleístas Homero Catanier y Fabricio Villamar están a favor de que la Asamblea Nacional (que cuenta con la facultad legal y constitucional<sup>90</sup>) modifique y regule la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de Ingresos del Estado, en razón de que no ha cumplido con los objetivos bajo los cuales fue planteada como es disminuir la contaminación y desincentivar conductas contaminantes, además de que los ingresos que se han obtenido a lo largo de estos años por este impuesto que ascienden a \$ 900 millones de dólares no fueron empleados en remediar los problemas ambientales ni en promover la salud de los ecuatorianos<sup>91</sup>. Por ende, como una regulación interesante, el Asambleísta Fabricio Villamar propone que en la reforma se incluya la siguiente disposición:

Los tributos recaudados por el Estado cuyo hecho generador sea la contaminación ambiental serán liquidados y entregados trimestralmente a los gobiernos autónomos descentralizados para ser utilizados exclusivamente en proyectos, obras y políticas públicas de remediación, saneamiento ambiental, transporte Público amigable con el medio ambiente, aceras y ciclo vías, investigación y desarrollo nacional de tecnología que propenda al cuidado del ambiente<sup>92</sup>.

---

<sup>89</sup> Los ingresos que percibió el Estado por el cobro de este impuesto en 2018 fueron de 119.487.000 millones de dólares, un rubro relativamente bajo en comparación con otros impuestos como el ICE a la cerveza que generó ingresos en el mismo año de 238.955.00 millones de dólares, es decir el doble, demostrando que de entre alrededor de 15 impuestos, este es uno de los que menos recauda. Este impuesto venía a ser una carga demasiado pesada para los ecuatorianos y no era justificada ya que el destino de estos ingresos no era 100% para la regeneración y protección del medio ambiente “sino para gastos permanentes, salarios, mantenimiento del Estado e intereses de deuda. Proyecto de Ley Derogatoria al Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular. (Impuesto Verde). 31/05/2019.

<sup>90</sup> Constitución de la República del Ecuador. Artículo 120 numeral 7. Registro Oficial No 449 de 20 de octubre de 2018.

<sup>91</sup> Proyecto de Ley Derogatoria al Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular. Primer debate.

<sup>92</sup> Proyecto de Ley Derogatoria al Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular. Primer debate.

Ante estas declaraciones, la Comisión Especializada Permanente del Desarrollo Económico, Productivo y la Microempresa que está a cargo de la revisión de este proyecto, se pronunció y estableció la importancia de analizar este proyecto para la eliminación del “impuesto verde”, debido a que además es un impuesto que carece de sentido, debido a que “a mayor antigüedad sube el valor del impuesto, a pesar de que el vehículo con los años se deprecia, es decir hay una relación inversamente proporcional<sup>93</sup>” y termina siendo un impuesto confiscatorio por no cumplir con el principio ambiental sobre el cual fue creado que es el que contamina paga.<sup>94</sup> A más de esto, menciona que es un impuesto que no cumple con los principios de proporcionalidad y razonabilidad, ya que es un impuesto regresivo porque mientras el vehículo se deteriora y se deprecia con el paso del tiempo, el impuesto aumenta<sup>95</sup>.

Por otro lado, hubo opiniones contrarias a las mencionadas en párrafos anteriores. Estas fueron emitidas por parte de los personeros del Ministerio de Economía y Finanzas y del Servicio de Rentas Internas, quienes se pronunciaron sobre el destino de los ingresos de este impuesto verde y mencionaron “que si bien no existe una reasignación presupuestaria para este concepto, el promedio anual de los recursos son destinados al sector ambiental” y para esto presentaron informes detallados de estos valores entregados al sector ambiental.<sup>96</sup>

Ahora bien, en una posición personal estoy de acuerdo con las afirmaciones de los asambleístas. El impuesto a la contaminación vehicular no está cumpliendo con el principio rector sobre el cual fue creado, que es quien contamina paga, por lo que no se aplica el impuesto sobre el nivel de contaminación en sí, sino sobre el cilindraje y antigüedad de los vehículos, qué si bien si son medidores de la contaminación, no son los únicos. Por consiguiente, es necesario que la Asamblea Nacional, cumpla con sus atribuciones establecidas en la ley y modifique<sup>97</sup> este tributo ambiental, mas no lo elimine, debido a que es necesario mantener un impuesto ambiental que controle y regule este sector contaminante. Además, al incluir entre sus disposiciones que los ingresos obtenidos por el pago

---

<sup>93</sup> *Ibíd*em

<sup>94</sup> *Ibíd*em

<sup>95</sup> *Ibíd*em

<sup>96</sup> *Ibíd*em

<sup>97</sup> Ley Orgánica de la Función Legislativa. Artículo 7.

de este impuesto serán entregados a los GADS para ser utilizados exclusivamente en proyectos ambientales, están generando seguridad jurídica para los administrados, al tener una certeza de que se está trabajando en pro de la naturaleza y no se está recaudando para solventar gastos del Estado. Es decir hay una relación directa entre el pago del impuesto y el beneficio de fondo creado para fines ambientales volviéndose más aceptable<sup>98</sup>.

Además, al momento de regular cualquier impuesto ambiental, la Asamblea Nacional tiene que hacerlo en razón de los principios de generalidad (todos los que contaminen pagan, sin exenciones injustificadas) el de transparencia, equidad y eficiencia<sup>99</sup> a fin de cumplir con los lineamientos constitucionales del Ecuador y no elevar la carga tributaria sin justificación.

Por otro lado, en base a una entrevista realizada al Dr. Juan Carlos Mogrovejo<sup>100</sup>, manifestó que esta ley ingresó al Ordenamiento Jurídico Nacional bajo una ausencia de debate por parte de la Asamblea Nacional, afectando el principio de auto imposición de un Estado constitucional de derechos, dando como resultado ciertas inconsistencias en cuanto a la producción normativa de un proyecto con incidencia en la economía. Además, de que en la práctica no fue eficaz porque no se cumplió con el efecto disuasorio de la norma, considera que esto se debió a que no hubo los suficientes incentivos hacia los administrados y también porque no se tiene una política ambiental completa, es decir un impuesto ambiental no puede funcionar de manera aislada, no es suficiente, tiene que ir acompañado de otro tipo de medidas<sup>101</sup> para combatir un problema de contaminación como las emisiones de CO2.

---

<sup>98</sup> Arnaldo Antonio. Impuestos ambientales. Buenos Aires: Osmar D. Buyatti. 2007, 139.

<sup>99</sup> Proyecto de eliminación.

<sup>100</sup> Licenciado en Ciencias Sociales, Políticas y Económicas por la Universidad Nacional de Loja, Abogado y Doctor en Jurisprudencia por la Universidad Nacional de Loja, Magíster en Derecho mención Derecho Tributario por la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador y ahora Doctor en Derecho por la Universidad Pública de Navarra, España. Coordina el programa de Especialización Superior en Tributación en la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

<sup>101</sup> Medidas como: subvenciones o créditos blandos con tasas de interés bajas.

Conuerdo con lo mencionado, es necesario que el Estado implemente una política ambiental que abarque varios instrumentos e incentivos fiscales que coadyuven a combatir la contaminación del ambiente e internalizar los costes ambientales. Es decir, al tiempo de que promueven un cambio en la conducta de los actores económicos para reducir los niveles de contaminación o para evitarlos por completo, también son instrumentos que permiten recuperar los costes ambientales para prevenir o remedir el impacto a la atmósfera equiparando los costos sociales con los privados<sup>102</sup>.

### **2.1.2. Otros incentivos tributarios relacionados con el Impuesto a la Renta en la Ley de Régimen Tributario Interno.**

La Ley de Régimen Tributario Interno (en adelante LRTI) contiene incentivos tributarios para la protección al medio ambiente. El artículo 10 de la LRTI, dispone que para el cálculo de la base imponible, se pueden deducir ciertos gastos. Entre estos se encuentra la depreciación y amortización de maquinaria pesada, equipos y tecnología que generan una producción más limpia y amigable con el medio ambiente. Dichas máquinas deben utilizar energía de fuente renovable y generar reducción de gases de efecto invernadero. Gozarán de una reducción del 100% adicional, siempre que esto no sea producto de una disposición obligatoria de la autoridad ambiental como requisito para la licencia ambiental, sin que este valor supere el 5% de los ingresos totales<sup>103</sup>. Con esto, se busca incentivar tanto al sector público como al privado para que empiecen a utilizar nuevas prácticas productivas “como una herramienta para fomentar la competitividad del sector industrial y de servicios, comprometiéndolos con la protección y conservación del medio ambiente<sup>104</sup>.”

Las maquinarias pesadas consumen altas cantidades de combustible, debido a los largos periodos de tiempo que pasan funcionando<sup>105</sup>, esto ocasiona la emisión de mayor cantidad de dióxido de carbono. Este incentivo, contribuye sin lugar a dudas con la protección del

---

<sup>102</sup> Costo social= costo privado + coste externo (impuesto)

<sup>103</sup> Ley de Régimen Tributario Interno. Capítulo IV. Artículo 10 numeral 7. Registro Oficial Suplemento 463. De 17 de noviembre de 2014.

<sup>104</sup> Ministerio del Ambiente. *Punto Verde*. <http://www.ambiente.gob.ec/punto-verde/> (acceso: 20/02/2019).

<sup>105</sup> Secsa. Consumo de combustible por hora en excavadoras y maquinaria pesada. <http://ventamaquinaria.mx/consumo-combustible-hora-excavadoras-maquinaria-pesada/> (acceso: 25/03/2019).

medio ambiente; porque promueve una producción más limpia con la disminución del uso de los recursos naturales sin comprometer a las generaciones futuras.

Para los sectores que trabajen exclusivamente con maquinaria pesada, el proponer una depreciación del 100% adicional del gasto, en este tipo de muebles corporales siempre que los mismos contribuyan con la disminución de la contaminación para el medio ambiente, a mi criterio es un verdadero incentivo.

Por otro lado, en el artículo 9.1 de la LRTI establece un tipo de exenciones del pago del impuesto a la renta muy interesantes que se detallan a continuación

**Art. 9.1.-** Exoneración de pago del Impuesto a la Renta para el desarrollo de inversiones nuevas y productivas.- Las sociedades que se constituyan a partir de la vigencia del Código de la Producción así como también las sociedades nuevas que se constituyeren por sociedades existentes, con el objeto de realizar inversiones nuevas y productivas, gozarán de una exoneración del pago del impuesto a la renta durante cinco años, contados desde el primer año en el que se generen ingresos atribuibles directa y únicamente a la nueva inversión<sup>106</sup>.

Para que se pueda gozar de la exención, es necesario que sean inversiones nuevas y productivas y se enmarquen dentro de ciertos sectores económicos denominados prioritarios para el Estado. Como el propósito del presente trabajo, es analizar los instrumentos fiscales para la protección al medio ambiente, solo se analizarán los subsectores de los literales b y g de la presente norma.

El literal b de la presente ley establece que las inversiones nuevas y productivas que se enfoquen en el sector prioritario de la cadena forestal y agroforestal, y sus productos elaborados, se beneficiarán de la exención al pago del impuesto a la renta por el periodo de 5 años. Esta cadena productiva está enfocada en las actividades de producción y procesamiento de madera y productos procesados y finales en forma de muebles. “El incentivo

---

<sup>106</sup> Ley de Régimen Tributario Interno. Artículo 9.1. Registro oficial suplemento 463. De 17 de noviembre de 2014.

está encaminado a fomentar la producción de actividades<sup>107</sup> que permitan incrementar el valor agregado<sup>108</sup>. En otras palabras con esto, se incentiva económicamente a los inversionistas a trabajar con instrumentos de gestión ambiental relacionados con el desarrollo forestal sustentable, y de esta manera revertir el proceso del deterioro ambiental de los recursos naturales y mejorar las condiciones de vida de las ecuatorianas y los ecuatorianos.

Mientras que el literal g establece que las inversiones nuevas y productivas que se enfoquen en el sector prioritario de la energía renovable incluida la bioenergía o energía a partir de biomasa, gozarán de la exención del pago del impuesto a la renta. El Reglamento de Inversiones del Código de la Producción establece cuales son las actividades asociadas con este sector prioritario<sup>109</sup>. Sin embargo es importante entender que “la eficiencia energética es el conjunto de acciones destinadas a consumir la menor cantidad de energía posible al momento de realizar un proceso determinado, además es la renovación de la matriz energética promoviendo el uso de fuentes renovables, sin disminuir la calidad del producto generando un menor impacto posible<sup>110</sup>”. Por consiguiente el Estado al incluir esta exención, incentiva al inversionista a que trabaje en pro del medio ambiente y al

---

<sup>107</sup> Las actividades principales de este sector son: Producción de madera a través de planes de forestación, agroforestería, reforestación, instalación de aserraderos y de cepillado de madera, y acabado de madera, fabricación de hojas de madera, tableros, artículos de papel y cartón, corcho, paja y materiales trenzables, papel y cartón ondulado y corrugado, envases de papel y cartón; piezas de madera para carpintería y construcción; pasta de papel y cartón; recipientes de madera; y la extracción de madera que provenga de Planes y Programas de Aprovechamiento Forestal debidamente aprobados. Finalmente se incluye las nuevas actividades de comercialización y logística de valor agregado que reducen los costos entre los productores y el consumidor final.

<sup>108</sup> El Reglamento de Inversiones del Código Orgánico de la Producción. Artículo 17 del Registro Oficial Suplemento 450 de 17 de mayo de 2011.

<sup>109</sup> Integra a las actividades asociadas con la energía cuya fuente reside en fenómenos de la naturaleza, procesos o materiales susceptibles de ser transformados en energía aprovechable por la humanidad que se regeneran naturalmente, por lo que se encuentran disponibles de forma continua o periódica, tales como: Sol (energía solar), Viento (energía eólica), Ríos y Corrientes de Agua Dulce (energía hidroeléctrica de hasta 50 MW), Mares y Océanos (energía mareomotriz), Calor de la Tierra (energía geotérmica). Se incluye producción de biomasa a partir del establecimiento de plantaciones para producción de energía y el fomento a la producción de biocombustibles. Así también incluye las nuevas actividades de comercialización y logística de valor agregado que reducen los costos entre los productores y el consumidor final.

<sup>110</sup> Plan Maestro de Electrificación 2013-2022. *Aspectos de Sustentabilidad y Sostenibilidad Social y Ambiental* <https://www.regulacioneolica.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2015/12/Vol4-Aspectos-de-sustentabilidad-y-sostenibilidad-social-y-ambiental.pdf> (acceso: 29/05/2019).

mismo tiempo cumple con un deber constitucional que es “promover la eficiencia energética y el uso de prácticas ambientalmente limpias, así como de energías renovables (...)”<sup>111</sup>”

Por otro lado, respecto a los contratos de inversión, el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (COPCI), establece los lineamientos a seguir por parte del inversionista para suscribir el contrato de inversión. Además, da la posibilidad de que se incluyan los compromisos contractuales necesarios para la nueva inversión. Estos contratos generaran estabilidad sobre los incentivos tributarios mientras esté vigente el contrato<sup>112</sup>, de esta manera el Estado brinda a los inversionistas la seguridad jurídica de que su inversión gozará de los beneficios fiscales desde el primer año en el que se generen ingresos atribuibles directa y únicamente a la nueva inversión.

### **2.1.3. Impuesto a los Consumos Especiales de vehículos híbridos o eléctricos.**

Esta figura tributaria tiene una finalidad tanto fiscal como extrafiscal, debido a que no solo busca cumplir con los fines económicos, sino también con los sociales y regulatorios, para lograr una correcta distribución de la riqueza y también contribuir con el desarrollo económico. Este impuesto buscar dos objetivos:: i) por un lado castigar los bienes que generan un perjuicio para la salud humana y por consiguiente se los grava con una tarifa relativamente elevada para disminuir su adquisición en el mercado; ii) y por otro, los bienes de carácter suntuario o artículos de lujo que son gravados en razón de la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, debido a que adquieren estos bienes no en razón de una necesidad en sí, sino como un lujo, de esta manera la administración tributaria re-

---

<sup>111</sup> Constitución de la República del Ecuador. Artículo 413. Registro Oficial No 449 de 20 de octubre de 2018

<sup>112</sup> Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones. Artículo 25. Registro Oficial Suplemento 351 de 29 de diciembre de 2010.

cauda ingresos en forma distinta a la renta pero sin dejar a lado la equidad, en concordancia a la alta capacidad contributiva de los contribuyentes<sup>113</sup>. Entonces, este tipo de impuesto no recae de manera directa sobre los ingresos de los administrados sino más bien sobre el consumo de un bien.

Ahora bien, respecto a los vehículos eléctricos e híbridos tenían una exoneración tanto del ICE como del IVA. Tal incentivo nace por ser estos consumidores de menos combustible fósil; y, en consecuencia, generar menor cantidad de gases contaminantes<sup>114</sup>. El Ministerio Coordinador de la Producción, el Comité de Comercio Exterior y el SRI determinaron que a partir de 1800cc los niveles de contaminación suben tanto en los vehículos motorizados como en los híbridos. En base a tal descubrimiento, se determinó que los vehículos híbridos de hasta 3,5 toneladas y con un valor menor a \$ 35.000 no debían pagar ICE ni IVA. Mientras que los que si superan deben pagar de forma proporcional conforme la siguiente tabla:

<b>Vehículos motorizados híbridos o eléctricos de transporte terrestre de hasta 3.5 toneladas de carga, conforme el siguiente detalle:</b>	<b>Tarifa ICE</b>	<b>Tarifa IVA</b>
Vehículos híbridos o eléctricos cuyo precio de venta al público sea de hasta USD 35.000	0%	0%
Vehículos híbridos o eléctricos cuyo precio de venta al público sea superior a USD 35.000 y de hasta USD 40.000	8%	12%
Vehículos híbridos o eléctricos cuyo precio de venta al público sea superior a USD 40.000 y de hasta USD 50.000	14%	12%

<sup>113</sup> Karina Aguirre. *La Naturaleza y fiscalización de los impuestos ambientales: direccionamiento de los fondos recaudados por concepto de impuestos verdes*. Tesis de grado. Pontificia Universidad Católica del Ecuador. 2015, p 15.

<sup>114</sup> Almeida María Dolores. *Política Fiscal Ambiental en el Ecuador. Avances y Desafíos*. CEPAL. Santiago, 2016, p.26.

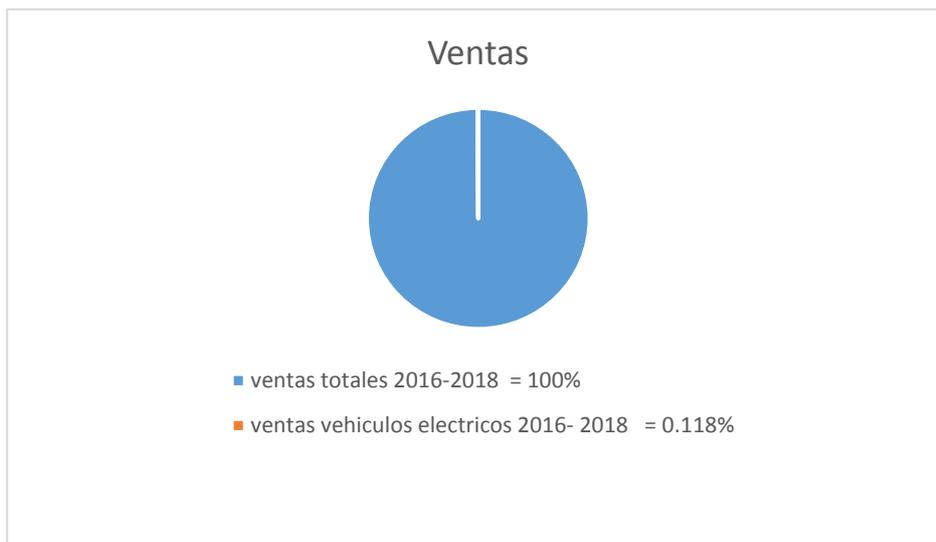
Vehículos híbridos o eléctricos cuyo precio de venta al público sea superior a USD 50.000 y de hasta USD 60.000	20%	12%
Vehículos híbridos o eléctricos cuyo precio de venta al público sea superior a USD 60.000 y de hasta USD 70.000	26%	12%
Vehículos híbridos o eléctricos cuyo precio de venta al público sea superior a USD 70.000	32%	12%

*Ilustración 3 Fuente: información obtenida de la página del SRI*

Estando de acuerdo con esta disposición sobre los vehículos híbridos, se comenta que no resulta lógico el cobro del ICE a los vehículos eléctricos que tengan un valor superior a los \$35.000. Pensando únicamente en el fin extra fiscal de este impuesto, debido a que este vehículo no produce CO2 son 100% amigables con el medio ambiente, por ende incluir un impuesto no tendría un verídico fundamento a más de ser considerado como un vehículo de lujo.

Además de que el Estado ecuatoriano, ha buscado incentivar a las personas para que adquieran este tipo de vehículos. Sin embargo, la práctica demuestra que el gravamen con este impuesto a los vehículos con valor de \$35.000 o más produce un efecto totalmente contrario. Según información obtenida por el Anuario de la Asociación de Empresas Automotrices del Ecuador (en adelante AEADE), las ventas de vehículos eléctricos en el país durante el periodo 2016 a 2018, fueron únicamente de 362 unidades sobre un total 306.247 unidades vendidas en general<sup>115</sup>.

<sup>115</sup> Aeade. *Anuario 2018*. <http://www.aeade.net/wp-content/uploads/2019/03/Anuario%202018.pdf> (acceso:24/05/2018).



*Fuente: Anuario Aeade 2018 I Grafico 1*

Con esta información se determina que no existen ventas significativas de este tipo de vehículos que no producen nada de CO<sub>2</sub> a la atmosfera. No se está logrando la finalidad de dicho incentivo, razón por la cual es improcedente gravar con este impuesto la adquisición de vehículos eléctricos.

#### **2.1.4. Transferencia e importaciones con tarifa cero.**

La Ley de Régimen Tributario Interno en su artículo 55 establece una sección destinada a las transferencias e importaciones con tarifa cero por ciento del IVA, misma que en su numeral 14 incluye a los vehículos eléctricos de transporte particular, público y de carga. Esta sección fue incluida, en una perspectiva amplia, debido a que responde a una justificación social y económica que es el incentivar a la adquisición de este tipo de vehículos amigable con el medio ambiente. Entonces, esta tarifa del IVA podría considerarse como un verdadero incentivo tributario para la protección del medio ambiente, en base a las consideraciones mencionadas, además, incorpora la transferencia e importación con tarifa cero para “las baterías, cargadores, cargadores para las electrolinerías para vehículos híbridos y eléctricos<sup>116</sup>” con esto se complementa el incentivo a la compra de este tipo de vehículos y se reduce la contaminación por el uso de combustibles fósiles.

---

<sup>116</sup> Ley de Régimen Tributario Interno. Artículo 55 numeral 18. Registro oficial suplemento 463. De 17 de noviembre de 2014.

## **2.2. Administración Tributaria Seccional**

La administración tributaria seccional, corresponde explícitamente al ámbito provincial y municipal. Están administradas por autoridades como el Prefecto Provincial y el Alcalde. Son ejercidos mediante las dependencias, direcciones u órganos administrativos que la ley disponga,<sup>117</sup> principalmente a través de los jefes de los departamentos financieros y de los tesoreros municipales.

El Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (en adelante COOTAD), regula a los Gobiernos Autónomos Descentralizados y les faculta a dictar normas de carácter general mediante ordenanzas, acuerdos y resoluciones.<sup>118</sup> Actualmente no se cuenta con ordenanzas que contengan estímulos tributarios ni compensatorios. Los incentivos que se han establecido son de otra naturaleza, por ejemplo reconocimientos públicos. La presente sección se enfocará en el análisis de dos ordenanzas, una de Quito y otra de Cuenca que a mi criterio podrían ser las ciudades que mayormente han propugnado por el cuidado al medio ambiente.

### **2.2.1. Ordenanza General para la Determinación, Recaudación y Cobro por El Servicio Sanitario y Ambiental de Gestión Integral de Residuos y Desechos Sólidos que Presta la Empresa Pública Municipal de Aseo de Cuenca Emac Ep,**

La presente ordenanza determina la tasa que se debe pagar por los beneficiarios del servicio sanitario y ambiental. Estos consisten en los servicios públicos de limpieza, barrido, recolección, reciclaje, tratamiento y disposición final de los desechos sólidos, comunes e infecciosos por parte de la Empresa Pública Municipal de Aseo de Cuenca (EMAC EP). La composición de la tasa a pagar, se determina de acuerdo a los diferentes aportes que paguen los sujetos pasivos en base a diferentes parámetros y en base a la distinción de la cantidad de contaminación que produzcan.

---

<sup>117</sup> Código Tributario. Artículo 65. Registro Oficial Suplemento 38. De 14 de junio de 2005.

<sup>118</sup> Código Orgánico de Organización Territorial. Artículo 7. Registro Oficial Suplemento 303. De 19 de octubre de 2010.

Dentro de esta ordenanza se contempla un incentivo bastante interesante. El artículo 9 ofrece “un incentivo a los contribuyentes que demuestren responsabilidad ambiental y un apropiado manejo de los desechos sólidos, mismo que consiste en un reconocimiento público otorgado por la EMAC EP a través de un Certificado o Sello Verde”.

No obstante, debo mencionar que definitivamente este no es un incentivo tributario económico, únicamente es un reconocimiento al cuidado ambiental y al aprovechamiento adecuado de residuos sólidos que realicen las personas naturales o jurídicas.

### **2.2.2. Ordenanza Metropolitana No 138 sobre el Manejo ambiental del Distrito Metropolitano de Quito.**

El objetivo de esta ordenanza es:

Establecer y regular las etapas, procesos y requisitos del Sistema de Manejo Ambiental del Municipio del Distrito Metropolitano de Quito (en adelante MDMQ), para la prevención, regularización, seguimiento y control ambiental de los riesgos e impactos ambientales que generen o puedan generar los diferentes proyectos, obras y actividades a ejecutarse, así como aquellos que se encuentran en operación, dentro de la jurisdicción territorial del Distrito Metropolitano de Quito (en adelante DMQ)<sup>119</sup>.

Esta norma establece que los administrados podrán acceder a los incentivos que se encuentren detallados en el programa de Distinción Ambiental Metropolitana “Quito Sostenible” (DAM-QS), mismo que consiste en otorgar una distinción a las empresas, instituciones, colectivos, barrios y personas que realicen buenas prácticas ambientales y ayuden a reducir la contaminación ambiental<sup>120</sup>. Además, incorpora una exoneración del proceso de seguimiento para el próximo año a los administrados que demuestren una reducción gradual de la carga contaminante en un periodo de 3 años consecutivos, mediante verificación de la autoridad ambiental distrital<sup>121</sup>

---

<sup>119</sup> Ordenanza Metropolitana No 138 sobre el Manejo ambiental del Distrito Metropolitano de Quito. Artículo 1. Registro Oficial Suplemento 583 de 20 de septiembre de 2016.

<sup>120</sup> Distinción ambiental Quito Sostenible. DAM QS 2019. <http://www.distincion.quitoambiente.gob.ec> (acceso:10/04/2019).

<sup>121</sup> *Ibidem*. Artículo 27.

Entonces a modo de conclusión, la presente ordenanza es adecuada, ya que fue creada bajo un fin óptimo como es el controlar y regular las actividades o procesos que puedan generar un perjuicio ambiental.

No obstante, en base a la sección de los incentivos, se puede apreciar que no se incorporan incentivos tributarios como tales a los administrados, de tal manera que puedan reducirse costos en su inversión. Este es un tema de relevancia, ya que como se mencionó en párrafos anteriores, los incentivos económicos son los que más influyen y logran un cambio en el comportamiento de los sujetos pasivos permitiendo que los costos privados se equiparen con los costos sociales.

Pese a que los Gobiernos Autónomos Descentralizados tienen la potestad de implementar en su territorio ordenanzas donde establezcan incentivos tributarios para promover un cambio en las conductas contaminantes, no se los ha realizado en su totalidad, ya que si bien si incluyen incentivos, estos no son de carácter tributario y por ende no puedan ser cuantificables en dinero, sino más bien estos están destinados a dar reconocimientos o premiar a las conductas amigables con el medio ambiente.

Los Municipios se han centrado más en un tema sancionatorio, regulatorio y de control en el cumplimiento de las ordenanzas, mas no se aprecia que incorporen incentivos fiscales que generen un cambio en las conductas de los administrados, para que en vez de pagar por la tasa establecida, opten por acceder al incentivo y se disminuya la contaminación. Es decir, lo Municipios se han encargado de recaudar ingresos para invertirlos en actividades administrativas de carácter ambiental<sup>122</sup> lo cual a primera vista esto es correcto, no es suficiente en la lucha contra la contaminación al medio ambiente. Se deben crear beneficios fiscales a favor de los agentes contaminantes, para que cambien su conducta contaminadora y opten por el uso de tecnologías más modernas. Esto en razón a la búsqueda en los cantones Cuenca y Quito, por el contrario, este tipo de incentivos se pueden encontrar con más claridad a nivel nacional.

---

<sup>122</sup> Pedro Coello. Incentivos fiscales para la protección del medio ambiente a nivel Municipal en Ecuador(tasas). Tesis doctoral. Universidad Andina Simón Bolívar (2007).

### **3. CAPÍTULO III: Incentivos Tributarios en la legislación comparada y Recomendaciones Fiscales en el Ecuador**

Este capítulo pretende evidenciar, la legislación comparada de ciertos países en base a los incentivos e impuestos tributarios ambientales implementados en su legislación. La finalidad de este capítulo es verificar si los incentivos podrían ser incorporados en nuestro ordenamiento jurídico.

#### **3.1. Chile**

Chile está considerado como uno de los países que más contaminación produce. A nivel mundial, según un análisis emitido por World Resources Institute, Chile se encuentra en la posición 40 al producir 0,24% de emisión global de CO<sub>2</sub><sup>123</sup>. Mientras que a nivel de América, según un informe emitido por la Organización Mundial de la Salud (OMS), seis ciudades de Chile se encuentran dentro de las primeras veinte en América con mayor índice de contaminación <sup>124</sup>. Razón por la cual, con la intención de disminuir estas externalidades ambientales, el Estado chileno ha incorporado entre su política tributaria diferentes instrumentos fiscales con el propósito de combatir este problema, al mismo tiempo que se generan ingresos para el Estado a fin de ser utilizados en programas ambientales de prevención y remediación. A lo largo de esta sección se analizarán dos impuestos contemplados en la legislación chilena; el impuesto a las emisiones fijas y el impuesto a los combustibles.

##### **3.1.1. Impuesto a las emisiones fijas:**

Este impuesto fue implementado por la ley 20.780<sup>125</sup>; tiene por objetivo gravar las emisiones de contaminantes en la industria y estimular el uso de tecnologías limpias. Este

---

<sup>123</sup> El mostrador. Dónde se ubica Chile entre los países más contaminantes del mundo. <https://m.elmostrador.cl/mercados/2017/05/26/donde-se-ubica-chile-entre-los-paises-mas-contaminantes-del-mundo/> (acceso: 20/05/20)

<sup>124</sup> Marcial Campos. *La capital chilena sufre mayor contaminación de los últimos años*. <https://www.efeverde.com/noticias/chilena-contaminacion-anos/> (acceso: 20/05/2019).

<sup>125</sup> Ley 20.780 (Chile) Reforma Tributaria que Modifica el Sistema de Tributación de la Renta e Introduce Diversos Ajustes en el Sistema Tributario De 29 De septiembre De 2014.

gravamen no afecta a las medianas ni pequeñas empresas; pues solo se aplica a las empresas cuyas emisiones provengan de fuentes conformadas por calderas y turbinas con potencia térmica mayor a 5WT (megavatios térmicos)<sup>126</sup>. Este impuesto recaerá sobre personas naturales y jurídicas que al hacer uso de las fuentes de emisión de estos establecimientos generen emisiones. Cada planta pagará US\$5,0 por tonelada de carbono emitido y no aplicará para fuentes fijas cuya fuente de energía primaria sea la biomasa. Las emisiones son calculadas en base a un sistema de monitoreo de emisiones controlado por la Superintendencia de Medio Ambiente para saber con exactitud cuánto se emitió.

Se considera a este impuesto como oportuno y adecuado, debido a que de esta manera se controla y castiga a las entidades industriales que son las que más contaminan al medio ambiente. Además, busca generar un cambio en el comportamiento del agente contaminador, impulsa a que se use energías nuevas que sean amigables con el medio ambiente.

¿Funcionaría este impuesto en el Ecuador? La actividad industrial en Ecuador está concentrada en Pichincha (33,0%) y Guayas (35,0%)<sup>127</sup>. Las actividades que más perjuicio ocasionan al medio ambiente, son el comercio al por mayor y menor con un porcentaje de contaminación de 35,24%) y la actividad manufacturera con un porcentaje de 28,28% de contaminación dando como resultado entre las dos un total de 63,52%<sup>128</sup> de impacto ambiental. Esto no demuestra sino la falta de control gubernamental y la falta de inversión en programas de gestión ambiental<sup>129</sup>.

---

<sup>126</sup> Artículo 8°.- Establécese un impuesto anual a beneficio fiscal que gravará las emisiones al aire de material particulado (MP), óxidos de nitrógeno (NOx), dióxido de azufre (SO<sub>2</sub>) y dióxido de carbono (CO<sub>2</sub>), producidas por establecimientos cuyas fuentes fijas, conformadas por calderas o turbinas, individualmente o en su conjunto sumen, una potencia térmica mayor o igual a 50 MWt (megavatios térmicos), considerando el límite superior del valor energético del combustible. El impuesto de este artículo afectará a las personas naturales y jurídicas que, a cualquier título, haciendo uso de las fuentes de emisión de los establecimientos señalados precedentemente, generen emisiones de los compuestos indicados en el inciso anterior.

<sup>127</sup> Política Industrial del Ecuador. Problemática. <http://portal.uasb.edu.ec/UserFiles/381/File/POLITICA%20INDUSTRIAL%20DEL%20ECUADOR%202008-2012.pdf> (acceso:29/04/2019).

<sup>128</sup> Instituto Nacional de Estadísticas y Censos. . Documento Técnico. Módulo de Información Económica Ambiental en Empresas 2016. [http://www.ecuadorencifras.gob.ec/documentos/web-inec/Encuestas\\_Ambientales/EMPRESAS/Empresas\\_2016/Documento%20Tecnico%20Metodologico-EMPRESAS%202016.pdf](http://www.ecuadorencifras.gob.ec/documentos/web-inec/Encuestas_Ambientales/EMPRESAS/Empresas_2016/Documento%20Tecnico%20Metodologico-EMPRESAS%202016.pdf) (acceso:29/04/2019).

<sup>129</sup> *Ibidem*.

La OCDE sostiene que los países en vías de desarrollo, son más susceptibles de ser afectados por el cambio climático al no contar con una capacidad económica suficiente para adaptarse a los cambios, por lo que, resulta necesario tomar las experiencias de otros países cuyas realidades se asemejen a la realidad de nuestro país<sup>130</sup>. Es por lo mencionado, que no resulta difícil pensar en la implementación de este impuesto en el Ecuador.

### **3.1.2. Impuesto a los combustibles:**

Este impuesto fue incorporado por la ley No 18.502 en la cual se menciona que se debe pagar “un impuesto anual de beneficio fiscal, a los vehículos motorizados que transiten por las calles, caminos y vías públicas en general y que se encuentren autorizados para usar gas natural comprimido o gas licuado como combustible dentro del territorio nacional<sup>131</sup>”. En la legislación chilena, la gasolina se encuentra gravada con el impuesto al combustible que varía dependiendo del tipo de combustible. Si es gasolina tiene un componente base de 6,0 UTM<sup>132</sup> o si es diésel el componente base es 1.5 UTM<sup>133</sup>. El valor a pagar se calculará en razón de la multiplicación del componente de cada tipo de combustible por los metros cúbicos

El impuesto a la gasolina está directamente relacionado con el uso que se dé al vehículo, entonces al implementar esto se estaría estableciendo una regulación a la contaminación vehicular por el uso de autos motorizados que produzcan CO<sub>2</sub>. Con esto se busca que los sujetos pasivos de la obligación, disminuyan el uso de su vehículo por el costo extra de la gasolina.

El impuesto directo a la gasolina, a mi criterio es correcto debido a que es un medidor exacto de la contaminación ambiental producida por el uso de vehículos motorizados, además de que no recae sobre el vehículo como tal sino sobre el uso que se dé del mismo. Sin embargo, aterrizando esta idea a la realidad ecuatoriana, hay que considerar que recientemente el Presidente de la República firmó el Decreto Ejecutivo N° 619 respecto a

---

<sup>130</sup> OECD (2008), *OECD Environmental Outlook to 2030*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264040519-en>, p. 10.

<sup>131</sup> Ley No 18.502. (Chile). Artículo 1. La Junta de Gobierno de la República de Chile. 3 de abril de 1986.

<sup>132</sup> Significa Unidad Tributaria Mensual representada en dinero y que se va actualizando por el índice de precios al consumidor.

<sup>133</sup> *Ibidem*. Artículo 6.

la reducción del subsidio a los combustibles de Extra y Ecopais, pero mantuvo el subsidio de Diésel para transporte y para gasolina Extra y Ecopais para taxis y camionetas con servicio legalizado, entonces, se realizó una eliminación parcial de dicho subsidio y se elevó el precio de la gasolina. Como he mencionado, implementar un impuesto al combustible cuando el Estado es quien subsidia parcialmente el valor de la gasolina, sería algo contradictorio y no tendría sentido su aplicación.

### **3.2. Colombia:**

Colombia y Ecuador tienen a más de una vinculación geográfica que data de milenios, intereses de política interna en común que han generado relaciones y enriquecido a las dos naciones<sup>134</sup>. Por consiguiente, se consideró de importancia enunciar ciertas figuras tributarias en la lucha para la protección del medio ambiente que incorpora la legislación colombiana a fin de determinar si podría aplicarse o no en Ecuador. A continuación se detallarán algunos impuestos e incentivos como la deducción por inversiones de control y mejoramiento del medio ambiente, la importación que no causa impuesto y por último el impuesto Nacional a la Gasolina y al ACPM, esto con el propósito de analizar y determinar si pueden ser implementados en Ecuador.

#### **3.2.1. Deducción por inversiones de control y mejoramiento del medio ambiente**

La legislación colombiana incorpora un incentivo tributario aplicado en el impuesto a la renta. Este estímulo tributario, consiste en la deducción del impuesto a la renta por valor que hayan empleado en inversiones de control y mejoramiento del medio ambiente. Este valor no podrá superar el 20% de la renta líquida.<sup>135</sup> Este es un incentivo tributario muy interesante, ya que está promoviendo actividades e inversiones de control que ayuden al medio ambiente, es decir abre la posibilidad a las personas jurídicas de que realicen cualquier tipo de actividad amigable con el medio ambiente y que dicho valor empleado puede ser deducido del pago anual al impuesto a la renta. Al dar esta posibilidad, incrementa la probabilidad de que se realicen estas actividades y se combatan más externalidades negativas.

---

<sup>134</sup> Rodrigo Aguilar. Colombia- Ecuador un ejemplo de convivencia. Cuenca: 2004, p 1.

<sup>135</sup> Estatuto tributario (Colombia). Artículo 158 numeral 2. Decreto 624 de 30 de marzo de 1989.

Este incentivo podría ser implementado en el Ecuador, debido a que no se limita a ciertas actividades ambientales para obtener un incentivo, sino a cualquiera que aplique y demuestre que ayuda a combatir la contaminación y que pueda ser comprobado, tendrá derecho a la deducción. Estas actividades tienen que ser reguladas por una autoridad de control que se encargue de establecer los lineamientos necesarios que tienen que seguir los administrados para beneficiarse de este incentivo, y así evitar que se distorsione el objetivo de este instrumento fiscal. (poner algún considerando aquí)

### **3.2.2. Importación que no causa impuesto:**

Por otro lado, la legislación colombiana establece otro incentivo a las importaciones que no causan impuestos a las maquinarias o equipos que no se produzcan en el país y que tengan por objetivo “el reciclar y procesar basura, y los destinados a la depuración de aguas residuales, emisiones atmosféricas o residuos sólidos [...] para mejoramiento del medio ambiente mientras formen parte de un programa aprobado por el Ministerio del Medio Ambiente”.<sup>136</sup> Este incentivo es muy parecido al analizado en el anterior capítulo referente a la reducción al pago del Impuesto a la Renta del 100% por la depreciación de maquinaria pesada que generen una producción más limpia con el medio ambiente<sup>137</sup>. El atraer la compra de maquinaria con fines ambientales menos contaminantes a los inversionistas es un incentivo óptimo que combate una causa grave de contaminación comprobada, además de que incentiva al sector industrial que se encargue de realizar actividades en pro del medio ambiente y cumple con uno de los objetivos de la política fiscal que es: “la generación de incentivos para la inversión en los diferentes sectores de la economía y para la producción de bienes y servicios, socialmente deseables y ambientalmente aceptables<sup>138</sup>”.

---

<sup>136</sup> Estatuto tributario (Colombia). Artículo 428 literal f. Decreto 624 de 30 de marzo de 1989.

<sup>137</sup> Ley de Régimen Tributario Interno. Capítulo IV. Artículo 10 numeral 7. Registro Oficial Suplemento 463. De 17 de noviembre de 2014.

<sup>138</sup> Constitución de la República del Ecuador. Artículo 285 numeral 3. Registro Oficial No 449 de 20 de octubre de 2018

### 3.2.3. Impuesto Nacional a la Gasolina y al ACPM

El Estado colombiano, como una medida para contrarrestar los efectos de la contaminación y mantener un control del mismo, ha implementado entre su política fiscal un impuesto a la gasolina y al aceite combustible para los motores en Colombia. Este impuesto tiene como hecho generador la venta, retiro, importación para el consumo propio o para la venta de gasolina y ACPM<sup>139</sup>; y se causa en una sola etapa respecto del hecho generador que ocurra primero.<sup>140</sup> El valor a pagar de este impuesto se ajusta cada primero de febrero con base a la inflación de cada año, actualmente los montos se han establecido de la siguiente manera: \$1.555 pesos por galón para gasolina extra, el de gasolina extra en \$1.555 pesos, y \$1.050 pesos por galón para el Impuesto Nacional al ACPM y los demás productos definidos como gasolina y ACPM distintos a la gasolina extra tendrán que pagar \$1.050 por galón<sup>141</sup>. Para poder obtener el valor a pagar por este impuesto, la fórmula es la multiplicación de los galones por el valor de la gasolina<sup>142</sup>.

Ejemplo:

Vehículo con gasolina extra 10 galones

$I = \text{galones} \times \text{valor}$

$I = 10 \times \$ 1.050$

$I = \$ 10.500$

El impuesto a la gasolina busca eliminar las externalidades producidas por el uso de los vehículos, que por un lado producen contaminación a la atmósfera por sus emisiones y por otro provocan congestión que trae como consecuencia la pérdida de horas productivas

---

<sup>139</sup> Entiéndase por ACPM, el aceite combustible para motor, el diesel marino o fluvial, el marine diesel, el gas oil, intersol, diesel número 2, electrocombustible o cualquier destilado medio y/o aceites vinculantes, que por sus propiedades físico químicas al igual que por sus desempeños en motores de altas revoluciones, puedan ser usados como combustible automotor.

<sup>140</sup> Ley 1607 de 26 de diciembre de 2012. Artículo 167. (Colombia)

<sup>141</sup>ibídem. Artículo 168. (Colombia).

<sup>143</sup>. Es así que, con este impuesto a más de querer reducir estas conductas dañinas al medio ambiente, se quiere “desincentivar el recorrido e incentivar a reducir el kilometraje<sup>144</sup>”.

Al igual que Chile este impuesto está directamente relacionado al uso que se dé del vehículo por el consumo de gasolina, debido a que con esto se busca que se eleve el precio a los bienes que producen más contaminación, y por ende se dé un límite a las emisiones. Se ha establecido que los valores que se obtengan del cobro de este impuesto a la gasolina, “es una renta para la Nación y serán destinados en un 50% para el mantenimiento de la red vial nacional y el otro 50% para para los departamentos incluido el Distrito Capital con destino al mantenimiento de red vial<sup>145</sup>”.

Sin embargo, este impuesto se encuentra en discusión en Colombia, debido a que se ha determinado por medio de un trabajo de tesis realizado por los Economistas Víctor Bernal y David Jiménez de la Universidad de Antioquia, que el Ministro de Minas y Energía, no tiene una fórmula precisa para establecer la sobretasa del impuesto a la gasolina. Es decir, no tiene ningún parámetro válido para establecer la base gravable del impuesto. Inclusive esto sirvió como base para plantear la inconstitucionalidad del artículo 121 de la ley 488 de 1988, por no tener claros los parámetros y fundamentos para establecer esta base gravable. La Corte Constitucional de Colombia se refirió al respecto el 30 de enero de 2019, determinando como inexecutable la base gravable de la sobretasa en concordancia con el principio de legalidad tributaria; disponiendo el término de 2 años para que el Congreso expida la norma que contendrá los criterios utilizados para determinar la base gravable de la sobretasa de la gasolina y al ACPM. No obstante, hasta que eso suceda los colombianos tendrán que pagar por un tributo proveniente de una norma aparentemente inconstitucional. Así no cabe duda que los impuestos que están destinados a combatir estas externalidades contaminadoras, tienen que estar bien fundamentados de tal manera que cumplan con el principio básico de legalidad.

A pesar de que se ha demostrado que el impuesto a la gasolina es un impuesto directamente relacionado al uso del vehículo, como se mencionó anteriormente, sería muy poco

---

<sup>143</sup> Hernández Fausto y Antón Arturo. Los impuestos para la gasolina una aplicación para el Ecuador, El Salvador y México. Chile: Cepal, 2014, p 13.

<sup>144</sup> *Ibidem*.

<sup>145</sup> Sentencia Corte Constitucional C030 de 2019. (Colombia)

viable que se implemente un impuesto así en Ecuador, debido a que todavía existe la figura del subsidio a la gasolina por parte del Estado y habría un contrasentido en su aplicación. No obstante, cabe acotar que estos impuestos a la gasolina implementados por los países mencionados en párrafos anteriores, producen un ingreso relevante y estable para el Estado, ya que los combustibles fósiles gozan de una amplia base imponible, es decir la imposición de estos impuestos tienen como mayor resultado el controlar, más que evitar el uso. Sin embargo, sigue siendo una fuente de ingreso poderosa para países en vía de desarrollo<sup>146</sup>, razón por la cual fue importante mencionarlos.

### **3.3.Alemania. -**

Alemania “es la economía más grande de Europa y es considerada como la cuarta potencia económica mundial<sup>147</sup>”, por consiguiente incorpora entre su política tributaria el uso de tecnología para la protección del medio ambiente, que a mi juicio podrían ser estudiada por el Ecuador. A continuación se detallará un curioso incentivo sobre el uso de energía renovable, a fin de incidir en las conductas de los administrados hacia una más ecológica.

#### **3.3.1. Ley de Calor Renovable y Programa de Incentivo de Mercado:**

En Alemania, se creó estableció un incentivo con el objeto de “incrementar la participación de calor renovable de 14 % para 2020”<sup>148</sup>, considerando que la mitad de la energía consumida en este país proviene de fuentes del calor<sup>149</sup>. Propietarios de edificaciones nuevas, tienen la obligación por ley de que parte de su calefacción provenga de energía renovable, mientras que los propietarios de edificaciones viejas tienen un apoyo financiero por parte del Estado alemán de subvenciones y préstamos con bajo interés para poder implementar estas renovaciones en sus instalaciones. De esta manera hay una rehabilitación energética por medio del uso de energía renovable, es decir es un incentivo que

---

<sup>146</sup> Prust, J. Impuestos Ambientales en los países en desarrollo. Citado en Oliva Nicolás et al. Impuestos verdes: ¿Una alternativa viable para el Ecuador? Servicio de Rentas Internas del Ecuador. 2011, p.25.

<sup>147</sup> Portar Santander Trade. Alemania: Política y Economía. <https://es.portal.santandertrade.com/analizar-mercados/alemania/politica-y-economia> (acceso: 25/05/2019).

<sup>148</sup> Morris Craing y Pehnt Martin. *La transición energética alemana – La Energiewende alemana*. [https://book.energytransition.org/sites/default/files/etbook/v2/es/German-Energy-Transition\\_es.pdf](https://book.energytransition.org/sites/default/files/etbook/v2/es/German-Energy-Transition_es.pdf). (acceso 27/11/18).

<sup>149</sup> Ministerio Federal de Relaciones Exteriores, Berlín. La Energiewende alemana <http://www.camara-alemana.org.pe/downloads/170529-Brochure-La-Transicion-Energetica-en-Alemania.pdf> (acceso: 13/05/19).

promueve el uso de esta energía y contribuye con la protección al medio ambiente.

Ahora bien, el Ecuador es un país con un clima variado, donde el sistema de climatización es muy común dependiendo de cada región. El objetivo de hacer uso de este incentivo, es que estos sistemas son uno de los principales contaminantes al aire debido a las emisiones de CO<sub>2</sub> que generan al medio ambiente afectando significativamente a la salud humana<sup>150</sup>.

Este incentivo debería ser propuesto en el Ecuador, enfocándose en aquellos lugares en los que más se utiliza el sistema de climatización. El tema de la energía renovable no ha sido muy desarrollado y es una herramienta sumamente útil, “se requiere un marco de políticas adecuadas para incentivar el uso de energía renovable y procesos alternativos y combustibles de bajo contenido en carbono, incluyendo tecnologías de captura y almacenamiento geológico de carbono”.<sup>151</sup> Además se estaría cumpliendo con la obligación que tiene el Estado en “promover la eficiencia energética y el uso de prácticas y tecnologías ambientalmente limpias, así como energías renovables de bajo impacto<sup>152</sup>”.

Los impuestos e incentivos aplicados en este país, si bien no son concluyentes, nos dan un indicio de que la aplicación de estas figuras generan impactos positivos en el medio ambiente.

### **3.4.Recomendaciones o propuestas fiscales:**

Los impuestos ambientales como se pudo demostrar a lo largo de este trabajo, son instrumentos fiscales que los estados utilizan para poder desincentivar las conductas contaminantes y lograr un cambio en el comportamiento de los sujetos pasivos, hacia uno más amigable con el medio ambiente. Es por eso que en base a todo lo mencionado y analizado en capítulos anteriores, es necesario establecer algunas recomendaciones fiscales que se pueden incluir en la legislación ecuatoriana y que se detallarán a continuación, a fin de

---

<sup>150</sup> El Plural. La calefacción también contamina. [https://www.elplural.com/opinion/la-calefaccion-tambien-contamina\\_115541102](https://www.elplural.com/opinion/la-calefaccion-tambien-contamina_115541102) (acceso:20/05/2019).

<sup>151</sup> OECD (2008), *OECD Environmental Outlook to 2030*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264040519-en>, p. 11.

<sup>152</sup> Constitución de la República del Ecuador. Artículo 413. Registro Oficial No 449 de 20 de octubre de 2018

que se cumpla con el objetivo central de esta figura tributaria que es la protección al medio ambiente:

1. La política tributaria, tiene la obligación de promover las conductas ecológicas, sociales y económicamente responsables. Por consiguiente, es importante verificar si los mecanismos que se emplean para cumplir con este fin, están o no generando buenos resultados o si se necesitan hacer ciertos cambios a fin de cumplir con los principios de la tributación.
2. En base a los análisis realizados, quiero resaltar el hecho de que es necesario revisar el Impuesto a los Consumos Especiales (ICE) que recaen sobre los vehículos eléctricos cuyo precio de venta es superior a USD 35.000, debido a que esto limita la adquisición de estos vehículos. Esto debido a que este impuesto puede llegar a significar hasta un 32% del precio del vehículo, provocando una carga tributaria elevada que no obedece a un parámetro técnico ni cumple con el fin extra fiscal del tributo. A mayor profundidad no suena razonable que la política fiscal incentive los ambientales y se castigue a las tecnologías limpias.
3. Por otro lado, en base al Proyecto de Ley para la eliminación del Impuesto a la Contaminación Vehicular que se presentó a la Asamblea Nacional, considero que no se debe eliminar este impuesto, sino no más bien regularlo de tal manera que pueda cumplir con los objetivos bajo los cuales fue creado como es la reducción de la contaminación y el desincentivar el uso de vehículos contaminantes a fin de incentivar la adquisición de vehículos más modernos y amigables con el medio ambiente.
4. Por lo mencionado, una alternativa para disminuir las emisiones de CO<sub>2</sub> por el uso de vehículos motorizados, es que el Estado mejore la calidad de los combustibles en el país. El octanaje<sup>153</sup> de la gasolina en Ecuador es de 87 octanos para

---

<sup>153</sup> El octanaje es la capacidad antidetonante de la gasolina cuando se comprime dentro del cilindro del motor.

extra y 92 de octanos para súper<sup>154</sup>. Al mejorar estos porcentajes se generaría una mejor combustión y un óptimo aprovechamiento del combustible, dando como resultado una menor cantidad de gases contaminantes al medio ambiente. Es una solución viable pero que necesitaría de un estudio a profundidad para comprobar su efectividad.

5. Otra propuesta que podría incluirse en el país, toma como antecedente un programa que impulsa la construcción de viviendas ecológicas en México. Este programa llamado “Hipoteca Verde”, fue implementado por el Estado mexicano a través del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT), y consiste en “un financiamiento que se da al trabajador por medio de un monto adicional fijado de acuerdo con el salario, el cual puede ser aplicado para vivienda nueva o usada que cuente o no con ecotecnologías, en la construcción en un terreno propio y para reparar o mejorar la vivienda<sup>155</sup>” con esto se quiere impulsar a que los trabajadores que perciban menores ingresos puedan incrementar su capacidad de compra hacia la sustentabilidad ambiental<sup>156</sup>.

En base a lo mencionado, esta propuesta para el Estado ecuatoriano, se basa en incluir un incentivo ambiental que recaiga sobre el impuesto predial de los bienes raíces que se paga anualmente en razón del avalúo al inmueble. El mismo consistiría en que los inmuebles que se sean auto sustentables<sup>157</sup>, es decir que cuenten con tecnologías más limpias, con menos emisiones de contaminantes y que permitan el ahorro de agua y energía gozarán de un descuento en el pago del impuesto predial que será valorado en el mismo porcentaje de auto suficiencia del inmueble. Este si sería un verdadero incentivo, ya que con esto se promovería que se construyan o se adquieran inmuebles de este tipo que presentan grandes beneficios medio ambientales y para la salud por medio de una ayuda financiera significativa.

---

<sup>154</sup> El nuevo octanaje de la gasolina en Ecuador. Octanaje. <https://especiales.elcomercio.com/2012/04/gasolina/> (acceso:15/05/2019).

<sup>155</sup> Mónica González. Análisis de la Política de Vivienda Sustentable: Infonavit y sus Programas de Fomento (2007-2016). Tesis doctoral. Universidad Autónoma del Estado de México. Toluca. 2018.

<sup>156</sup> *Ibidem*.

<sup>157</sup> Este tipo de vivienda ofrece muchos beneficios, no solo al medio ambiente sino también a la salud humana, tienen mayor durabilidad, utilizan menos recursos naturales en su construcción, e incluso pueden generar ingresos para los propietarios.

6. Respecto a las Ordenanzas Municipales, considero que es necesario establecer incentivos tributarios de carácter fiscal que otorguen verdaderos beneficios a fin de generar un ahorro del contribuyente en el pago de impuestos y no solo un reconocimiento que por cierto no está mal. Un incentivo a nivel seccional podría ser la reducción en la tasa de recolección de basura, para quienes realicen una clasificación adecuada de los desechos sólidos. También podría implementarse como un incentivo, la reducción en un porcentaje al pago de la plusvalía de predios urbanos para los propietarios de terrenos superiores a 5000m<sup>2</sup> que cuenten con un sistema de forestación comprobado, es decir que demuestren que cuentan con una área verde significativa.
7. Los incentivos son correctos en razón de que son un complemento entre los demás instrumentos fiscales del Estado que coadyuvan en el cumplimiento de ciertos fines como pueden ser el fomentar el desarrollo sostenible en el país y disminuir las externalidades negativas. Estos incentivos pueden ser tasas reducidas, deducciones o exenciones en bienes y servicios dependiendo del objetivo que se quiera lograr. Entonces, con la incorporación de nuevas formas de incentivos ambientales se cumpliría de manera integral con el objetivo de la política tributaria que es “promover la redistribución y estimular el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables” debido a que esta figura tributaria es eficaz en generar un cambio en las conductas contaminantes hacia una ambientalmente deseable.
8. En base a la investigación de legislación comparada, se determinó que países como Colombia, Chile y Alemania, han incluido entre su política tributaria varios impuestos e incentivos ambientales que ayudan a contrarrestar actividades nocivas contra el medio ambiente. Es importante revisar estas figuras tributarias que fueron detalladas y analizadas en párrafos anteriores para poder implementarlas en el Ecuador de acuerdo a la realidad del país, a fin de tener una política tributaria ambiental más completa que controle y regule externalidades negativas comprobadas que no han sido abordadas en el país con el propósito de lograr una protección integral al medio ambiente sin elevar la carga tributaria de manera injustificada.



## **Conclusiones. -**

El crecimiento de la economía y el desarrollo de los países, ha ocasionado problemas de contaminación ambiental y perjuicio para la salud humana. Ante esto, los Estados se han visto en la obligación de incluir entre su política tributaria, instrumentos fiscales como impuestos e incentivos ambientales que controlen y regulen estas actuaciones.

Estos instrumentos tienen la finalidad de desalentar las externalidades negativas por medio de un cobro monetario, e influir en el comportamiento de los sujetos pasivos de la obligación hacia uno amigable con el medio ambiente. Es un cobro justo, debido a que internaliza el costo social y lo equipara con el costo privado a fin de que no exista un perjuicio para la sociedad.

El problema surge cuando no se aplican bien estos instrumentos por no estar directamente relacionados con el agente causante de la contaminación, es decir no cumplen con el establecimiento de los elementos de la obligación tributaria como el cálculo para establecer la base impositiva o inclusive cuando no es claro el destino del impuesto recaudado. Entonces se establecen mecanismos que no generan un cambio en la conducta de los sujetos pasivos, sino cargas fiscales gravosas que rompen los principios de la tributación como el de igualdad, generalidad, no confiscatoriedad y peor aún el principio de contaminador-pagador.

En el presente trabajo, se pudo apreciar que el Estado ecuatoriano ha implementado impuestos ambientales con el propósito de disminuir la contaminación ambiental ocasionada por externalidades, como el tributo a la contaminación vehicular y el uso de las botellas plásticas. No obstante, el fin extrafiscal de estos tributos, únicamente se cumple y no de manera muy exacta en el caso del impuesto Redimible a las Botellas Plásticas, debido a que se promueve la cultura del reciclaje en el país. Sin embargo presenta ciertas irregularidades que necesitan ser resueltas por medio de actividades de control como se detalló en capítulos anteriores.

Por otro lado, el impuesto a la contaminación vehicular, no ha disminuido la contaminación ambiental, por ende no ha influido en el comportamiento de las personas para que

disminuyan su uso o adquieran otro tipo de vehículos más amigables con el medio ambiente. El destino de la recaudación no ha estado enmarcado en programas de remediación. Por consiguiente, se ha presentado un proyecto de ley para la eliminación de ese impuesto, que a mi criterio no debería ser eliminado sino regularlo de tal manera que se castigue al agente altamente contaminador del ambiente en función del uso y destino del vehículo, observando el recorrido anual del vehículo y cuidando que los fondos se inviertan en el cuidado ambiental a través de programas claros y bien definidos.

Respecto a la sección de incentivos que incorpora la legislación, si bien es importante la posibilidad de otorgar un valor de gasto adicional (conciliatorio) para el impuesto a la renta en activos que generan beneficios ambientales, a mi criterio el incentivo es insuficiente pues se limita exclusivamente a aquellos bienes que de manera voluntaria el contribuyente hubiere optado por adquirirlos. Debe existir una política clara y en donde se regule inclusive de manera obligatoria al cambio de tecnologías y de ello se otorguen incentivos fiscales sea a través de impuestos centrales e inclusive seccionales.

Los sectores priorizados que el Estado ecuatoriano ha incentivado a través del COPCI y Ley de Fomento Productivo, a través de exenciones de impuesto a la renta, son adecuados sin embargo deberá esperarse por resultados a fin de entender si las inversiones han sido relevantes.

En base a la investigación en legislación comparada, se pudo apreciar que en los países de Chile, Colombia y Alemania incorporan en su legislación otros impuestos e incentivos válidos que promueven buenas prácticas ambientales y que su aplicación podría ser posible en el Ecuador acoplándolos y realizando los debidos cambios en la legislación para que sean acordes a la realidad del país y cumplan con su fin extrafiscal de mejorar la ciudad de la sociedad a través del cuidado del medio ambiente.

Por último, y tal como lo menciona la OCDE, es importante que los países en vía de desarrollo repliquen de las experiencias de otros países e incorporen en su legislación otros impuestos ambientales que estén directamente enfocados en atacar externalidades

negativas comprobadas, observando que la finalidad de estos impuestos no es la recaudación para el Estado, sino disminuir las conductas negativas atentatorias del medio ambiente.

## BIBLIOGRAFIA

- Acqueatella Jean y Bárcena Alicia. Política Fiscal y Medio Ambiente. Bases para una agenda en común. Chile: Naciones Unidas, 2005.
- Adams, Todd B., “Is There a Legal Future for Sustainable Development in Global Warming? Justice, Economics, and Protecting the Environment”, en *The Georgetown International Environmental Law Review*, 2003-2004.
- Aeade. *Anuario 2018*. <http://www.aeade.net/wp-content/uploads/2019/03/Anuario%202018.pdf> (acceso:24/05/2018).
- Aguilar, Rodrigo. Colombia- Ecuador un ejemplo de convivencia. Cuenca: 2004
- Aguirre, Karina. *La Naturaleza y fiscalización de los impuestos ambientales: direccionamiento de los fondos recaudados por concepto de impuestos verdes*. Tesis de grado. Pontificia Universidad Católica del Ecuador. 2015.
- Alcíbar Valencia Natalia. Evaluación del Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular: análisis comparativo con otros países de América Latina. Tesis Maestría. Universidad Andina Simón Bolívar. Quito, 2016.
- Aldredo Priedahita. “El transporte motorizado es el que más contamina”. *El Telégrafo*. 02/08/2018.
- Almeida María Dolores. *Política Fiscal Ambiental en el Ecuador. Avances y Desafíos*. CEPAL. Santiago, 2016.
- Andaluz, Carlos. Manual de derecho ambiental. Ed. Proterra. Lima – Perú. 2006.
- Bokobo, Susana. *Gravámenes e incentivos fiscales ambientales*. Madrid: Civitas. 2000.
- Borrero, Cristobal. “La proyección del principio de capacidad económica en el marco de los tributos ambientales”. *Derecho Tributario Ambiental*. Perú: Grijley E.I.R.L. 2009.
- Bustamante, Cecilia. *Incentivos fiscales a las Actividades Agrícolas y Forestales*. En L. Toscano, *Nuevos estudios sobre el derecho tributario*. Quito: Corporacion editora Nacional. 2006.
- Cámara de Industrias y Producción. (2013). Estudio la carga tributaria en el Ecuador (Primera ed., Vol. 1). Quito, Ecuador. Citado en Gamboa Darwin. Contribución al Impuesto a la Contaminación Vehicular periodo 2012-2015. Maestría en Tributación y Finanzas. Universidad de Guayaquil. 2016.

Pedro Coello. Incentivos fiscales para la protección del medio ambiente a nivel Municipal en Ecuador (tasas). Tesis doctoral. Universidad Andina Simón Bolívar (2007).

Código Orgánico de Organización Territorial. Registro Oficial Suplemento 303 de 19 de octubre de 2010.

Código Orgánico del Ambiente. Registro Oficial Suplemento 983 del 12 de abril de 2017.

Código Tributario. Registro Oficial Suplemento 38. De 14 de junio de 2005.

Comisión Económica para América Latina y el Caribe (Cepal). Guía Metodológica Instrumentos económicos para la gestión ambiental. Naciones Unidas. Chile: 2015.

Comisión Mundial sobre Medio Ambiente, 1987.

Constitución de la República del Ecuador. Registro Oficial No 449 de 20 de Octubre de 2018.

Corporación Financiera Nacional. B.P. Financiamiento de Movilidad Eléctrica. <https://www.cfn.fin.ec/financiamiento-de-movilidad-electrica/> (acceso: 20/05/2019).

Declaración de Río (1992). Principio 14.

Declaración de Río (1992). Principio 15.

Defensoría Del Pueblo. Pronunciamiento De La Defensoría Del Pueblo Frente Al Impuesto Ambiental A La Contaminación Vehicular (Impuesto Verde). <https://www.dpe.gob.ec/pronunciamiento-de-la-defensoria-del-pueblo-frente-al-impuesto-ambiental-a-la-contaminacion-vehicular-impuesto-verde/> (acceso:07/03/19).

Distinción ambiental Quito Sostenible. DAM QS 2019. <http://www.distincion.quitoambiente.gob.ec> (acceso:10/04/2019).

El Plural. La calefacción también contamina. [https://www.elplural.com/opinion/la-calefaccion-tambien-contamina\\_115541102](https://www.elplural.com/opinion/la-calefaccion-tambien-contamina_115541102) (acceso:20/05/2019).

Empresa Pública Metropolitana de Aseo. Plástico tarda 100 años en descomponerse, Reutilízalo. <http://www.emaseo.gob.ec/plastico-tarda-100-anos-descomponerse-reutilizalo/> (acceso:13/03/2019).

Estatuto tributario (Colombia). Decreto 624 de 30 de marzo de 1989.

- González, Mónica. Análisis de la Política de Vivienda Sustentable: Infonavit y sus Programas de Fomento (2007-2016). Tesis doctoral. Universidad Autónoma del Estado de México. Toluca. 2018.
- Gudynas Eduardo. Derechos de la naturaleza. Ética biométrica y políticas ambientales. Ed Abya- Yala. Quito. 2016.
- Heredia Valeria. En Ecuador los tributos en los vehículos pesan hasta 49% del precio. El Comercio. 26/04/2017.
- Hernández Fausto y Antón Arturo. Los impuestos para la gasolina una aplicación para el Ecuador, El Salvador y México. Chile: Cepal, 2014.
- Instituto Nacional de Estadísticas y Censos (INEC). Boletín Técnico N° 04-2019-IPC. [http://www.ecuadorencifras.gob.ec/documentos/web-inec/Inflacion/2019/Abril-2019/Boletin\\_tecnico\\_04-2019-IPC.pdf](http://www.ecuadorencifras.gob.ec/documentos/web-inec/Inflacion/2019/Abril-2019/Boletin_tecnico_04-2019-IPC.pdf) (acceso: 21/05/2019).
- Instituto Nacional de Estadísticas y Censos. . Documento Técnico. Módulo de Información Económica Ambiental en Empresas 2016. (acceso:29/04/2019).
- Ley 1607 de 26 de diciembre de 2012. (Colombia)
- Ley 20.780 (Chile) Reforma Tributaria que Modifica el Sistema de Tributación de la Renta e Introduce Diversos Ajustes en el Sistema Tributario de 29 de septiembre De 2014.
- Ley 20.780. (Chile). Ministerio de la Hacienda. De 29 de septiembre de 2014.
- Ley de Creación de Rentas Internas. Registro Oficial 206 de 2 de diciembre de 1997.
- Ley de Fomento Ambiental y Optimización de Ingresos del Estado, verde. Registro Oficial Suplemento 583. Publicado el 24 de noviembre de 2011.
- Ley de Fomento Productivo Atracción de Inversiones, Generación de Empleo y Estabilidad y Equilibrio Fiscal. Registro Oficial Suplemento 309 del 21 de Agosto de 2018.
- Ley de Gestión Ambiental. Disposición final, glosario de definiciones. Registro Oficial No. 418 de 10 de septiembre de 2004.
- Ley de Régimen Tributario Interno. Capítulo I. Registro oficial suplemento 463. De 17 de noviembre de 2014.
- Ley No 18.502. (Chile). La Junta de Gobierno de la República de Chile. 3 de abril de 1986.
- Ley Orgánica de Eficiencia Energética. Registro Oficial Suplemento 449 de 12 de marzo de 2019.

- López Bassols Emilio. Manual de derecho internacional público contemporáneo e instrumentos básicos. Edición numerada. México. 2000.
- Macías Luis Fernando. “El constitucionalismo ambiental en la nueva Constitución de Ecuador. Un reto a la tradición constitucional”. *Iuris Dictio*. Vol 12, Num 14. 2011.
- Ministerio del Ambiente. *Punto Verde*. <http://www.ambiente.gob.ec/punto-verde/> (acceso: 20/02/2019).
- Ministerio Federal de Relaciones Exteriores, Berlín. La Energiwende alemana. <http://www.camara-alemana.org.pe/downloads/170529-Brochure-La-Transicion-Energetica-en-Alemania.pdf> (acceso: 13/05/19).
- Ministerio Federal de Relaciones Exteriores, Berlín. La Energiwende alemana. <http://www.camara-alemana.org.pe/downloads/170529-Brochure-La-Transicion-Energetica-en-Alemania.pdf> (acceso: 13/05/19).
- Mojica Carlos. “Los autobuses eléctricos pueden transformar el transporte público de América Latina. <https://blogs.iadb.org/transporte/es/los-autobuses-electricos-pueden-transformar-el-transporte-publico-de-america-latina/> (acceso: 20/05/2019).
- Morris Craing y Pehnt Martin. *La transición energética alemana – La Energiewende alemana*. [https://book.energytransition.org/sites/default/files/etbook/v2/es/German-Energy-Transition\\_es.pdf](https://book.energytransition.org/sites/default/files/etbook/v2/es/German-Energy-Transition_es.pdf). (acceso 27/11/18).
- Musgrave, R y Musgrave, P. Hacienda Pública Teórica y Aplicada. Madrid: Interamericana de España S.A, quinta edición 1991.
- OECD (2008), *OECD Environmental Outlook to 2030*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264040519-en>  
Oficio No. MAE-MAE-2018-18-58-O de 6 de noviembre de 2018, dirigido a la Sra. Lic. Jeannine del Cisne Cruz Vaca.
- Oliva Nicolás et al. Impuestos verdes: ¿Una alternativa viable para el Ecuador? Servicio de Rentas Internas del Ecuador. 2011.
- Ordenanza General para la Determinación, Recaudación y Cobro por El Servicio Sanitario y Ambiental de Gestión Integral de Residuos y Desechos Sólidos que Presta la Empresa Pública Municipal de Aseo de Cuenca Emac Ep. de 11 de octubre de 2018.
- Ordenanza Metropolitana No 138 sobre el Manejo ambiental del Distrito Metropolitano de Quito. Artículo 10. Registro Oficial Suplemento 583 de 20 de septiembre de 2016.

Ordenanza Metropolitana No 0213, sustitutiva del Libro V. “Del Medio Ambiente” Libro segundo del Código Municipal para el Distrito Metropolitano de Quito de 18 de abril de 2007.

Política Industrial del Ecuador. Problemática. <http://portal.uasb.edu.ec/UserFiles/381/File/POLITICA%20INDUSTRIAL%20DEL%20ECUADOR%202008-2012.pdf> (acceso:29/04/2019).

Pacheco Mayra. “Vacio legal sobre el debate del impuesto verde en la Asamblea”. El comercio. (28/01/2019), p 1. Explicación hecha por el Ministerio de Finanzas en una entrevista para el este Diario.

Prust, J. Impuestos Ambientales en los países en desarrollo. Citado en Oliva Nicolás et al. Impuestos verdes: ¿Una alternativa viable para el Ecuador? Servicio de Rentas Internas del Ecuador. 2011.

Ricardo Crespo. La naturaleza como sujeto de derechos ¿Símbolos o realidad jurídica?. *Iuris Dictio*. Vol 8 Num 12. 2009.

Sands Phillippe, Principles of International Environmental Law, Secons Edition, Cambridge University Press, Cambridge, 2003, p 246. Citado en Juan Uribe Vargas y Fabian Cárdenas Cateña. Derecho internacional ambiental. Ed Jaime Melo. Colombia. 2010.

Sentencia Corte Constitucional C030 de 2019. (Colombia).

Servicio de rentas internas del Ecuador. Impuesto Ambiental a la contaminación vehicular. <http://www.sri.gob.ec/web/guest/impuesto-ambiental-a-la-contaminacion-vehicular1> (acceso 21/01/2019).

Simon Farith. Derechos de la naturaleza: ¿innovación trascendental, retórica jurídica o proyecto político? *Iuris Dictio*. Vol 13. Num 15. 2013.

Uribe Vargas y Cárdenas Fabián. Derecho Internacional Ambiental. Fundación Universidad de Bogotá Jorge Tadeo Lozano. Colombia. 2010.

Vanegas Alex, “El tributo a las botellas plásticas se distorsiona, afirma Director del SRI”. El Universo. 17/07/2013.

Varona Juan Enrique. Alabern. *Extrafiscalidad y Dogmática Tributaria*. Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A. Madrid, 2009.

Daniel Yacolta. *Derecho tributario ambiental*. Perú: Grijley E.I.R.L. 2009.

Yáñez Henríquez, José. Impuesto pigouviano. <http://repositorio.uchile.cl/handle/2250/147168>. (acceso:12/03/2017).

Zafraroni Eugenio. La Pachamama y el Ser Humano. 1ª Edición. Buenos Aires: Colihue, 2011.

Zambrano Ricardo. ¿Cómo se recicla una botella de plástico PET en el Ecuador?. El Universo. 07/10/2018. P, 1.