

UNIVERSIDAD SAN FRANCISCO DE QUITO

Introducción de la finalidad extrafiscal en el Impuesto al Valor Agregado que grava a la transferencia e importación de agroquímicos, como medida fiscal para la protección del medio ambiente, la salud y la seguridad alimentaria

Ana María Arguello Jácome

Tesis de grado presentada como requisito para la obtención del título de Abogado.

Quito

Abril de 2011

©Derechos de autor
Ana María Arguello Jácome
2011

Agradecimiento

A mis padres, por la oportunidad que me han dado de encontrar las puertas del conocimiento, el cual me ha llevado a la realización personal; además de su apoyo incondicional durante el tiempo de estudio y en el desarrollo de mi investigación.

Al Dr. Fabián Andrade, director de la presente Tesis, por su tiempo, paciencia, y el conocimiento transmitido a lo largo de este proceso.

A Santiago Gómez, quien con su amor y comprensión ha sido un importante pilar en mi vida.

Y, finalmente, a toda mi familia, por el apoyo y respaldo que me han brindado en cada momento importante de mi vida.

Gracias!

Resumen

En el presente trabajo de investigación se planteará la necesidad de disminuir el uso de agroquímicos en el Ecuador, para lo cual se propone la introducción de la finalidad extrafiscal en la estructura del Impuesto al Valor Agregado que grava a la transferencia e importación de estos productos químicos, mediante el establecimiento de factores progresivos de corrección que imponen un recargo en la cuota del impuesto. Considerando que, la disposición legal por la cual se grava con tarifa cero por ciento a la transferencia e importación de los agroquímicos, actúa en detrimento de los derechos fundamentales a vivir en un medio ambiente sano, a la salud y a la seguridad alimentaria, resulta indispensable hacer una reforma tributaria, en la que se grave con tarifa doce por ciento de IVA a la transferencia e importación de estos insumos agrícolas. El establecimiento de estas medidas fiscales, tendrá como objetivo desincentivar el uso de agroquímicos en el Ecuador.

Abstract

The present document will consider the importance to reduce agrochemical use in Ecuador, for which we propose the introduction of non-tax purpose in the structure of Value Added Tax, levied on the transference of these products through the establishment of progressive correction factors that impose a surcharge on the tax. The legal provision which imposes zero percent rate on the transfer and importation of agrochemicals, acts against the fundamental rights to live in a healthy environment, health and food security, that's why it is essential a tax reform, which is taxed with twelve per cent rate of Value Added Tax to transfer and import agrochemicals. The establishment of these tax measures will have the purpose of discourage the use of pesticides in Ecuador.

TABLA DE CONTENIDO

INTRODUCCIÓN:	1
CAPÍTULO I: USO DE AGROQUÍMICOS COMO ACTIVIDAD CONTAMINANTE Y SU RÉGIMEN DE GESTIÓN EN EL ECUADOR	8
1.1 Consideraciones generales	8
1.2 Impacto sobre el medio ambiente y la salud	11
1.2.1 Impacto sobre el medio ambiente	12
1.2.2 Impacto sobre la salud humana	14
1.3 Insumos agrícolas alternativos	17
1.4 Instrumentos administrativos y económicos para la gestión ambiental en Ecuador	20
1.4.1 Ley de Gestión Ambiental y la enunciación de instrumentos de gestión ambiental	23
1.4.2 Herramientas administrativas en Ecuador y la Comunidad Andina para el manejo de agroquímicos	24
1.4.3 El tratamiento tributario de los agroquímicos	28
CAPÍTULO II: FUNDAMENTO Y LÍMITES DE LA TRIBUTACIÓN EXTRAFISCAL	31
2.1 Definición material y formal del tributo	31
2.2 Finalidad fiscal y extrafiscal	35
2.3 Fundamento constitucional de la finalidad extrafiscal	38
2.3.1 Principios que fundamentan la tributación extrafiscal	39
2.4 Límites de la tributación extrafiscal	56
2.4.1 Principios constitucionales del régimen tributario ecuatoriano	57
2.4.2 Capacidad contributiva	73

2.5	Análisis de la teoría jurídica de ponderación de principios de Alexy y Dworkin	76
2.6	Control de idoneidad, necesidad y proporcionalidad	84
CAPÍTULO III: TRIBUTOS Y TUTELA DE FINES EXTRAFISCALES		89
3.1	Naturaleza y definición	89
3.2	Típos	92
3.2.1	Impuestos	93
3.2.2	Tasas	98
3.2.3	Contribuciones especiales	106
3.3	La introducción de la finalidad extrafiscal en la estructura de un tributo ordinario	109
3.3.1	Hecho generador	111
3.3.2	Base imponible	113
3.3.3	Sujeto pasivo	115
3.3.4	Cuota y afectación de la deuda tributaria	116
3.3.5	Tarifa o tipo	116
CAPÍTULO IV: LA INTRODUCCIÓN DE LA FINALIDAD EXTRAFISCAL EN LA ESTRUCTURA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO		120
4.1	Hecho generador	123
4.2	Sujeto pasivo	125
4.3	Base imponible	127
4.4	Cuota y afectación a la deuda tributaria	130
4.5	Tarifa o tipo	131
CONCLUSIONES		135
BIBLIOGRAFÍA		143

INTRODUCCIÓN

La agricultura es una de las actividades económicas que mayor crecimiento ha tenido en las últimas décadas alrededor del mundo, a consecuencia del constante aumento de la población mundial que demanda la provisión de alimentos con mayor calidad y en cantidades suficientes. Para lograr la satisfacción de esta creciente demanda, y con el propósito de mejorar los niveles de productividad y rentabilidad de los cultivos, los agricultores aplican grandes cantidades de plaguicidas y fertilizantes químicos a sus plantaciones.

Debido al alto nivel de toxicidad de los agroquímicos, su uso en la agricultura ha tenido un negativo impacto ambiental y social, por cuanto estos productos contaminan el suelo, el agua y el aire, y afectan la salud de los agricultores que aplican dichos productos en los cultivos, y de los consumidores de los alimentos producidos con agroquímicos. De ahí nace la necesidad de motivar a los agricultores a emplear métodos alternativos al uso de plaguicidas y fertilizantes químicos, por medio de la utilización de productos agrícolas de origen orgánico, y de la implementación de métodos naturales destinados al control de plagas y al crecimiento de los cultivos.

De acuerdo al informe final de consultoría elaborado por la Escuela Superior Politécnica del Litoral para el Ministerio de Coordinación de la Producción, Empleo y Competitividad, la importación y comercialización de estos insumos químicos son esenciales para el desarrollo de actividades de relevancia económica para el Ecuador, como la producción de flores, palma africana, banano, palmito y de productos no tradicionales como tomate, espárragos, brócoli, naranjilla, babaco, etc.¹ Sin embargo, en el Ecuador, los agroquímicos son utilizados de modo amplio e indiscriminado en la actividad agrícola, y generalmente son aplicados sin tomar las medidas de seguridad que requiere el uso de sustancias tóxicas como éstas.

El alto nivel de dependencia del uso de insumos químicos por parte de los agricultores en el Ecuador, así como su uso excesivo e inapropiado en los cultivos, ponen en evidencia el alto riesgo de la utilización de estos químicos en la actividad agrícola de nuestro país; lo que a su vez, impone la necesidad de controlar y disminuir su uso.

El legislador ha sido consciente de la amenaza que implica el uso de agroquímicos en la actividad agrícola, para el medio ambiente y la salud humana. Por tal razón, en la legislación ecuatoriana se regula la comercialización de los agroquímicos mediante la imposición de una serie de requisitos que deberán cumplirse obligatoriamente para que éstos puedan ser registrados, y posteriormente, comercializados en el país.

Esta forma de control tiene el propósito de evitar la importación y comercialización de los agroquímicos que están prohibidos en el país, debido a su alto nivel de toxicidad; sin embargo, los insumos químicos cuyo uso es permitido en el Ecuador siguen representando un peligro para la salud y el medio ambiente. Por tal razón, resulta necesario desincentivar el uso de estos insumos químicos para así, lograr la efectiva protección de los derechos constitucionales a vivir en un medio ambiente sano, a la salud, y a la seguridad alimentaria.

Los tributos son definidos como “las prestaciones en dinero [...] que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de una ley y para cubrir los gastos que

¹ MINISTERIO DE LA COORDINACIÓN DE PRODUCCIÓN, EMPLEO Y COMPETITIVIDAD. *Sustitución Estratégica de Importaciones para Ecuador. Informe Final de Consultoría*. Escuela Superior Politécnica del Litoral, Centro de Investigaciones Rurales, Enero de 2010, p. 124

demanda la satisfacción de necesidades públicas.”² De esta acepción se refleja la finalidad recaudatoria de los tributos; sin embargo, los tributos también pueden tener fines extrafiscales, es decir, fines distintos a la obtención de ingresos. Los tributos extrafiscales o de ordenamiento sirven como instrumentos para alcanzar objetivos económicos, sociales, ecológicos, entre otros objetivos de interés estatal.³

Cabe señalar que de acuerdo a la doctrina, los fines extrafiscales de un tributo pueden ser alcanzados por medio del establecimiento de tributos específicos con finalidad esencialmente extrafiscal, o por la introducción de elementos extrafiscales en la estructura de un tributo ordinario.

La Constitución de la República del Ecuador reconoce el carácter extrafiscal de los tributos, estableciendo que: “La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.”⁴ Al mismo tiempo, establece los principios por los que deberá regirse el régimen tributario: “principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria.” Así mismo, el Código Tributario establece los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad.⁵

Conforme a lo establecido en nuestra legislación es posible señalar que, la implementación de tributos con finalidad extrafiscal se encuentra limitada por los principios constitucionales que rigen la totalidad del régimen tributario, por cuanto el establecimiento de estos tributos debería estar acorde con dichos principios. Sin embargo, la tributación extrafiscal podría entrar en conflicto con los principios rectores del régimen tributario ecuatoriano, debido a que, ésta gravará en mayor medida a los sujetos cuyos actos o conductas afecten en mayor proporción a los principios que pretende proteger la finalidad extrafiscal del tributo, sin tomar en cuenta el nivel de capacidad contributiva de los sujetos pasivos para la distribución de las cargas tributarias.

² H. VILLEGAS. *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario*. Astrea, Buenos Aires, 2009, p. 152

³ *Ibíd*em, p. 154

⁴ Art. 300 de la Constitución de la República del Ecuador. Registro Oficial No. 449, 20 de octubre de 2008

⁵ Art. 5 del Código Tributario. Registro Oficial Suplemento No. 38, 14 de junio de 2005

Considerando que los principios tributarios: generalidad, progresividad, equidad, y suficiencia recaudatoria, tienen una estrecha vinculación con el principio de capacidad contributiva, es posible afirmar que con la implementación de un tributo extrafiscal, el principio de capacidad contributiva resultaría lesionado o disminuido. Por tal razón, será indispensable hacer la ponderación entre este principio y los principios protegidos por la finalidad extrafiscal del tributo, para llegar a determinar si la lesión del principio de capacidad contributiva se encuentra justificada o no, por la importancia de los principios contrapuestos.

En el presente caso, los derechos que se pretende proteger con la imposición del tributo extrafiscal son los derechos a vivir en un medio ambiente sano, a la salud y a la seguridad alimentaria; los mismos que se encuentran reconocidos por la Constitución de la República del Ecuador. El art. 14 reconoce “el derecho de la población a vivir en un ambiente sano y ecológicamente equilibrado”, y declara de interés público la preservación del medio ambiente; el art. 32 del texto constitucional reconoce el derecho a la salud de la población; y, el art. 13 garantiza la seguridad alimentaria de todos los ecuatorianos, al establecer el “derecho al acceso seguro y permanente a alimentos sanos, suficientes y nutritivos”.

Por otro lado, el art. 3 numeral 1 de nuestra Constitución establece, como uno de los deberes primordiales del Estado, el garantizar el efectivo goce de los derechos establecidos en la Constitución, es decir que, por mandato Constitucional el Estado tiene el deber de garantizar el derecho a vivir en un ambiente sano, la salud y la seguridad alimentaria de la población.

La Ley de Régimen Tributario Interno grava la transferencia e importación de los agroquímicos con tarifa cero por ciento de IVA⁶, con lo cual se libera de la carga tributaria a los consumidores de estos productos químicos –los agricultores–, facilitando su utilización en las actividades agrícolas del país. Esta disposición legal responde a la política estatal de estimular el desarrollo agropecuario del país, debido a que es fundamental para

⁶ Art. 55 numeral 4 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Registro Oficial Suplemento 463, 17 de noviembre de 2004

el Estado “evitar la caída de la productividad agrícola de alimentos en virtud de que los elevados costos a nivel internacional de los insumos agroquímicos inciden negativamente en el desarrollo de nuestra economía y afectan a la competitividad de la producción agrícola nacional [...]”.⁷

Sin embargo, la aplicación de un tipo reducido en la comercialización de agroquímicos produce efectos perjudiciales para el medio ambiente y la población ecuatoriana, debido al alto grado de toxicidad de estos productos; por lo cual, surge la necesidad de hacer una reforma tributaria en la que se grave con tarifa 12% de IVA a la transferencia e importación de agroquímicos, y que introduzca un factor de corrección en los elementos cuantitativos del impuesto para lograr el objetivo de proteger los derechos constitucionales en mención.

Con el establecimiento de la tarifa 12% de IVA sobre la transferencia e importación de agroquímicos, y de un factor de corrección en los elementos cuantitativos del impuesto se introduce la finalidad extrafiscal en el Impuesto al Valor Agregado, que permitirá el cumplimiento del deber del Estado que consiste en garantizar los derechos constitucionales a vivir en un medio ambiente sano, la salud y la seguridad alimentaria de la población.

A continuación se señalará el contenido de cada uno de los capítulos del presente trabajo de investigación.

El Capítulo I tendrá como propósito destacar la necesidad de disminuir el uso de los agroquímicos en el ciclo productivo de los alimentos, a través del establecimiento de instrumentos fiscales. Para ello, se explicará cómo la dependencia del uso de los agroquímicos en la actividad agrícola ha tenido un impacto negativo sobre el medio ambiente y la salud de los agricultores y consumidores de alimentos. También se expondrá la importancia de la utilización de insumos agrícolas de origen orgánico, y de métodos naturales destinados al manejo de plagas y al fortalecimiento de los cultivos. Además, se señalarán los instrumentos administrativos y económicos que prevé nuestra legislación

⁷ Considerandos. Normas para pago de subsidio de insumos agroquímicos a productores. Decreto Ejecutivo No. 1137. Registro Oficial No. 368, 26 de junio de 2008

para la gestión ambiental en el Ecuador, así como las herramientas administrativas para el manejo de agroquímicos y el tratamiento tributario de estos insumos químicos en nuestro país.

El Capítulo II tendrá el objetivo de exponer el fundamento y los límites constitucionales de la tributación extrafiscal, para lo cual, se analizará la finalidad fiscal y extrafiscal de los tributos, y se explicará cómo los principios constitucionales de responsabilidad objetiva por daños ambientales, desarrollo sustentable, cautela y acción preventiva, seguridad y soberanía alimentaria, y salud pública fundamentan el establecimiento de una medida fiscal de carácter extrafiscal en nuestro país. Además, se explicará cómo los principios rectores del régimen tributario ecuatoriano constituyen un límite a la tributación extrafiscal, para lo cual se ahondará en la capacidad contributiva como criterio de medida para el reparto de la carga tributaria, y será necesario aplicar la teoría jurídica de ponderación de principios de Alexy y Dworkin, y efectuar el control de idoneidad, necesidad y proporcionalidad, para llegar a determinar la constitucionalidad del establecimiento de determinada medida fiscal son carácter extrafiscal.

El Capítulo III de la presente disertación, tendrá como propósito señalar los elementos definidores de los tributos extrafiscales; además se tratará a cerca de los tributos extrafiscales en sentido estricto, señalando su naturaleza y definición, y describiendo a cada una de las categorías tributarias (impuestos, tasas y contribuciones especiales) en la tutela de fines extrafiscales. Por otro lado, este capítulo tratará a cerca de la introducción de la finalidad extrafiscal en la estructura de un tributo ordinario, para lo cual nos referiremos a la posibilidad de insertar elementos extrafiscales en cada uno de los elementos constitutivos de la obligación tributaria (hecho generador, base imponible, sujeto pasivo, tarifa o tipo, cuota y deuda tributaria).

Finalmente el Capítulo IV, tendrá como propósito proponer la introducción de la finalidad extrafiscal en la estructura del Impuesto al Valor Agregado (IVA), para lo cual se expondrán las características principales de este tributo y se señalará su tratamiento legal en el marco del ordenamiento jurídico ecuatoriano. De igual manera, se explicará la forma en que se introducirán los elementos extrafiscales en el hecho generador, sujeto pasivo,

base imponible, cuota tributaria, y tarifa del IVA. De esta forma se buscará que el impuesto en mención logre la finalidad extrafiscal de desincentivar el uso de agroquímicos en el Ecuador.

CAPÍTULO I

USO DE AGROQUÍMICOS COMO ACTIVIDAD CONTAMINANTE Y SU RÉGIMEN DE GESTIÓN EN EL ECUADOR

1.1 Consideraciones generales

Dentro de las actividades económicas desarrolladas por el ser humano, es posible destacar a la *agricultura* como una de las principales. Según el Diccionario de la Real Academia Española, la palabra *agricultura* significa: “Labranza o cultivo de la tierra”.

La actividad agrícola es el principal mecanismo del ser humano para dotarse de alimentos. A lo largo del tiempo, y mediante el desarrollo de la ciencia y la tecnología, el ser humano ha ideado diferentes insumos con el fin de fortalecer la producción agrícola; entre estos productos están los plaguicidas y los fertilizantes químicos. Sin embargo, el uso de los mismos representa un peligro para el medio ambiente y para la salud humana, debido al alto grado de contaminación y toxicidad que provocan.

En la actualidad, los plaguicidas y fertilizantes químicos, juegan un papel importante en la agricultura; controlando o eliminando las plagas que amenazan los cultivos, y favoreciendo el desarrollo de los mismos, respectivamente.

En muchos casos, los niveles de productividad y rentabilidad de un cultivo sólo se pueden alcanzar mediante la aplicación de plaguicidas. Sin embargo, frecuentemente el uso indebido de estos plaguicidas implica una amenaza para los agricultores que los aplican, para los consumidores de los productos agrícolas y para el medio ambiente.⁸

Para resaltar la relevancia del uso de los plaguicidas y fertilizantes en la producción agrícola, los autores de Agricultura Salud y Ambiente, concuerdan que: “estos productos han constituido para las actividades agrícolas uno de los pilares fundamentales en los cuales se ha basado su desarrollo, especialmente en los últimos 50 años.”⁹ Además, sostienen que ello se debe al llamado movimiento “Revolución Verde”, que tuvo lugar en la década de los sesenta y setenta, y que fomentó la agricultura a nivel mundial, con lo cual favoreció la intensificación del uso de plaguicidas y fertilizantes en la actividad agrícola.

Es necesario entender que, cuando los plaguicidas son utilizados de forma inadecuada, ya sea por abuso o desconocimiento de los agricultores, las plagas se vuelven resistentes a estos productos. Este fenómeno ha desencadenado un problema mayor, al provocar que los consumidores utilicen plaguicidas más tóxicos, con aplicaciones más frecuentes y en cantidades mayores.¹⁰

Por otro lado, considero importante señalar el significado de “plaguicidas” y “fertilizantes”.

La Organización de las Naciones Unidas para la Agricultura y la Alimentación (FAO) define a los *plaguicidas* en los siguientes términos:

... [C]ualquier sustancia o mezcla de sustancias destinadas a prevenir, destruir o controlar cualquier plaga, incluyendo los vectores de enfermedades humanas o de los animales; las especies no deseadas de plantas y animales que causan perjuicio o que interfieren de cualquier otra forma en la producción, elaboración, almacenamiento, transporte o comercialización de alimentos, productos agrícolas [...] ¹¹

⁸ D. YANGGEN, C. CRISSMAN y P. ESPINOSA (eds). *Los plaguicidas: impactos en producción, salud y medio ambiente en Carchi, Ecuador*, CIP e INIAP, Quito, 2003, p. 49

⁹ L. SANDÍA y M. CABEZA. *Agricultura Salud y Ambiente*. CIDIAT-Fundación Polar, Caracas, 2007, p. 39

¹⁰ L. BROWN, C. FLAVIN y H. FRENCH. *Informe Anual del Worldwatch Institute. La situación del mundo 2000*. Icaria Editorial, Madrid, 2000, p.151

¹¹ ORGANIZACIÓN MUNDIAL DE LA SALUD. *Consecuencias Sanitarias del Empleo de Plaguicidas en la Agricultura*, Organización Mundial de la Salud (OMS), Ginebra, 1992, p.11 Disponible en [<http://www.crid.or.cr/digitalizacion/pdf/spa/doc6916/doc6916.htm>]

De tal definición, es posible resaltar que entre las plagas que son controladas por los plaguicidas, se encuentran las plagas que perjudican el pleno desarrollo de la agricultura, así como también los vectores de enfermedades que afectan a los animales y a los seres humanos.

COREY expone que, el 85% de estos productos son utilizados en la agricultura, por lo tanto un mínimo porcentaje de estos son empleados en el control de vectores de enfermedades humanas y de los animales.¹² Es por ello que a lo largo del presente capítulo me referiré al uso de los plaguicidas en la actividad agrícola, y al impacto que esto genera en el medio ambiente y en la salud del ser humano.

Otra definición de plaguicidas la establece la Ley de Comercialización y Empleo de Plaguicidas, de la legislación ecuatoriana; la misma, que puede resumirse en los siguientes términos: son plaguicidas las sustancias químicas, orgánicas o inorgánicas utilizadas para controlar cualquier forma de vida que perjudique a los cultivos agrícolas, productos vegetales o plantas en general.

Al respecto, se puede señalar que tal acepción se refiere únicamente a los plaguicidas que están dirigidos al control y manejo de plagas que afectan a la actividad agrícola.

Por otro lado, es esencial considerar la clasificación de plaguicidas propuesta por GUNN Y STEVENS. Estos autores clasifican a los plaguicidas, de acuerdo al tipo de plagas que atacan, en: insecticidas, acaricidas, fungicidas, herbicidas, nematocidas, desecantes, defoliantes y destructores de rastrojos, reguladores del crecimiento de las plantas, roenticidas y molusquicidas.¹³

El Ecuador adopta la clasificación utilizada por la Organización Mundial de la Salud (OMS)¹⁴, la cual clasifica a los plaguicidas de acuerdo a la DL50 (Dosis Letal 50).

¹² H. COREY. *Plaguicidas organofosforados y carbamáticos*. Organización Panamericana de la Salud, México, 1986, p. 10, citado por: O. BETANCOURT. "Los plaguicidas y las transnacionales en Ecuador", en: *Reproducción social y salud: la lucha por la vida y la salud en la era de las revoluciones conservadoras*, Universidad de Guadalajara, México, 1991, p. 359

¹³ ORGANIZACIÓN MUNDIAL DE LA SALUD. *Consecuencias Sanitarias del Empleo de Plaguicidas en la Agricultura...*, op. cit.

¹⁴ Art. 2 del Título XXXI del Reglamento de Plaguicidas para el Cultivo de Flores, en el Libro II del Texto Unificado de Legislación Secundaria del Ministerio de Agricultura y Ganadería. Registro Oficial Suplemento No. 1, 20 de marzo de 2003

Tal clasificación está acogida en la legislación ecuatoriana, en la Ley No. 73 para la Formulación, Fabricación, Importación, Comercialización y Empleo de Plaguicidas y Productos afines de Uso Agrícola.

De acuerdo a esta clasificación, los plaguicidas se distinguen en:

Ia- Extremadamente peligrosos.

Ib- Altamente peligrosos.

II- Moderadamente peligrosos.

III- Ligeramente peligrosos.

Por otra parte, se entiende como *fertilizantes* a “aquellas sustancias naturales o sintéticas que se añaden al suelo o a las plantas para poner a disposición de éstas, sustancias nutritivas necesarias para su desarrollo.”¹⁵

Durante el desarrollo del presente trabajo me referiré únicamente al uso de aquellos plaguicidas y fertilizantes que poseen componentes químicos, ya que este tipo de insumos agrícolas son los que representan una amenaza en contra del medio ambiente y del bienestar de los seres humanos.

Para efectos prácticos, emplearemos el término *agroquímicos* para referirnos tanto a plaguicidas como a fertilizantes químicos, puesto que como agroquímicos se conoce a los productos químicos que son utilizados en la agricultura.

1.2 Impacto sobre el medio ambiente y la salud

El uso de plaguicidas y fertilizantes químicos en la agricultura, por sí sólo, representa una actividad que pone en riesgo la estabilidad de la naturaleza y de la salud del ser humano. Por lo cual, el uso excesivo e inadecuado de estas sustancias químicas representa un problema aún mayor para la sociedad, ya que esta situación ocasiona graves efectos en el medio ambiente y la salud de la población a nivel mundial.¹⁶

¹⁵ A. MADRID y R. MADRID. *Fertilizantes*. Mundi-Prensa Libros S.A., Madrid, 1996, p.13

¹⁶ J. L. CALVA. *Sustentabilidad y desarrollo ambiental*. Tomo I. ADE, SEMARNAP, PNUD y Juan Pablos Editor S.A., México, 2007, p. 81

Considerando que, el efecto contaminante de los agroquímicos perjudica tanto al medio ambiente como al ser humano, es necesario explicar de forma específica y aislada, las implicaciones que tiene para ambos.

1.2.1 Impacto sobre el medio ambiente

Los plaguicidas son un instrumento necesario para el control de plagas indeseables que impiden el desarrollo pleno de la producción agrícola, pero debido a su alto nivel de toxicidad, además de eliminar estas plagas, los plaguicidas pueden afectar gravemente a otros organismos vivos que entren en contacto directo o indirecto con ellas.

De ahí que en las Directrices para los países dirigidas a la *Eliminación de los Plaguicidas*, de la Organización de las Naciones Unidas para la Agricultura y la Alimentación (FAO), se señala que los plaguicidas que están presentes en el medio ambiente pueden causar daños en la flora y fauna silvestres, a través de la exposición directa a estas sustancias químicas o de forma indirecta en el consumo de agua y alimentos contaminados. Lo cual, incluso puede causar la muerte de los animales, afectando a la biodiversidad del entorno natural.¹⁷

Para llegar a conocer el grado de prolongación del efecto contaminante de los plaguicidas en la naturaleza, se debe considerar la persistencia de estas sustancias en el medio ambiente. “La persistencia de un plaguicida en el ambiente depende de dos circunstancias, que son su movilidad y su degradabilidad.”¹⁸

La movilización de los agroquímicos se produce a través del aire, suelo, agua y productos vegetales; por lo que es posible decir que sus efectos nocivos afectan a estos elementos incluyendo a las formas de vida que cada uno de ellos alberga.

¹⁷ FAO. “Directrices para los países”, en: *Colección FAO: Eliminación de plaguicidas*. [en línea] Roma, Organización de las Naciones Unidas para la Agricultura y la Alimentación, 2003 [fecha de consulta: 4 Mayo 2010]. Disponible en: <http://www.fao.org/docrep/006/Y2566S/y2566s00.htm#Contents>, p. 1

¹⁸ L. SANDÍA y M. CABEZA. *Agricultura Salud y Ambiente...*, op. cit., p. 87

En el Manual de referencia sobre la *Evaluación de la contaminación del suelo*,¹⁹ se explica que la contaminación del medio ambiente, además de ser causada por el uso inadecuado de plaguicidas, es también provocada por el derrame de estas sustancias tóxicas cuando son almacenadas sin las seguridades pertinentes o cuando se almacenan agroquímicos en desuso.

Según este manual, la dispersión de los plaguicidas en el medio ambiente puede darse de diversas formas:

- por infiltración en el suelo;
- cuando son transportados por el viento;
- por escorrentía;
- por lixiviación.

Debido a la volatilidad del plaguicida, es decir, a la facilidad con que se dispersa en el aire, éste pasa a la atmósfera y una vez en ella, los plaguicidas se trasladan ayudados por el viento, y contaminan la superficie de la zona circundante. La dispersión por infiltración contamina el suelo debajo del lugar de almacenamiento, y por lixiviación los agroquímicos pueden llegar a las aguas subterráneas y propagarse por el subsuelo, con lo cual, éstos pueden penetrar en ríos y lagos.

El otro aspecto que se considera para determinar la persistencia del plaguicida en el medio ambiente es la degradabilidad de estos productos. La degradación de los plaguicidas se refiere al período en que estos insumos químicos continúan activos en el entorno natural, determinando así la prolongación de su efecto contaminante.

Cabe mencionar, que la persistencia de los agroquímicos en el suelo depende del tipo de plaguicidas utilizados. Por ejemplo, los organoclorados tienen una persistencia de 2 a 5 años; las ureas, ácidos benzoicos y amidas se degradan de 2 a 10 meses; mientras que

¹⁹ FAO. "Evaluación de la contaminación del suelo: Manual de referencia", en: *Colección FAO: Eliminación de plaguicidas*. [fecha de consulta: 28 Octubre 2010] Disponible en: [http://www.fao.org/docrep/005/x2570s/x2570s00.htm#TOC]

la persistencia de los carbamatos, ácidos alifáticos y organofosforados, oscila entre 2 y 8 semanas.²⁰

De la lectura de estos datos, es posible afirmar que los organoclorados al ser sustancias de difícil degradación, son los plaguicidas que más riesgo representa para el equilibrio medioambiental así como para el bienestar de los seres humanos.

Por otro lado, con relación al efecto nocivo del uso de fertilizantes químicos en el medio ambiente, es relevante mencionar que, en un artículo de la revista National Geographic se señaló que los residuos de nitrógeno de la tierra fertilizada ha causado zonas muertas en las bocas de los ríos de todo el mundo, destacándose el gran alcance de los efectos secundarios del uso de agroquímicos en el medio ambiente.²¹

1.2.2 Impacto sobre la salud humana

The World Health Report del 2003, elaborado por la OMS asegura que las intoxicaciones no intencionales con sustancias tóxicas son la causa de muerte de alrededor de 355.000 personas cada año.²² En los países en desarrollo, donde dos tercios de estas muertes ocurren, dichas intoxicaciones están asociadas fuertemente con la exposición excesiva a químicos tóxicos y a su uso inapropiado. Entre este tipo de sustancias se encuentran los agroquímicos.²³

Estos datos, constituyen un referente importante para afirmar que el uso de pesticidas y agroquímicos en general, ponen en riesgo la salud y la vida de miles de personas alrededor del mundo.

²⁰ MINISTERIO DEL AMBIENTE Y LOS RECURSOS NATURALES. Gobierno de Nicaragua. *Efectos de los plaguicidas en el suelo*. [en línea], 2003. [Fecha de consulta: 28 Octubre 2010] Disponible en: [www.inta.gob.ni/guias/efectos_plaguicidas_suelo.ppt]

²¹ R. LOUREIRO. “Química de los alimentos”. National Geographic, Marzo de 2011, p. 16

²² WORLD HEALTH ORGANIZATION. *The World Health Report 2003: Shaping the future*. Geneva, World Health Organization, 2003. Disponible en: [http://www.who.int/whr/2003/en/whr03_en.pdf]

²³ THE HEALTH AND ENVIRONMENT LINKAGES INITIATIVE. *Toxic Hazards*. [on line] World Health Organization. UNEP. [Fecha de consulta: 27 Octubre de 2010] Disponible en: [http://www.who.int/heli/risks/toxics/chemicals/en/index.html] .

La salud de los seres humanos puede ser afectada por exposición directa a los plaguicidas y por el consumo de alimentos que están contaminados con residuos de fertilizantes y/o plaguicidas.

Respecto a la exposición directa con plaguicidas, The Health and Environment Linkages Initiative de la OMS, manifiesta que la exposición aguda a los plaguicidas pueden llevar a serias enfermedades, e incluso la muerte; por otro lado, la exposición crónica a los pesticidas es frecuentemente un problema en los lugares de trabajo donde no sólo afecta a los obreros que aplican las sustancias químicas, sino también a quienes viven en estrecha proximidad de las áreas de cultivo.

Entre los efectos agudos de los plaguicidas en la salud se encuentran: síndrome de intoxicación aguda, alteraciones multisistémicas, irritación dérmica de distintas índoles e incluso la muerte. Mientras que entre los efectos producidos a largo plazo, están los que afectan de forma directa al individuo (esterilidad, cáncer, anemia aplásica, entre otros), y los que se manifiestan en la descendencia de estos individuos (teratogénesis, mutagénesis, alteraciones del sistema nervioso central o del sistema inmunológico).²⁴

La exposición directa con plaguicidas afecta principalmente a los trabajadores agrícolas encargados de la preparación y aplicación de agroquímicos; a los transportistas de agroquímicos; a los que almacenan el producto, y a los habitantes de las viviendas ubicadas en las inmediaciones de las áreas de cultivos. Mientras que de forma indirecta, los agroquímicos perjudican la salud de aquellas personas afectadas por la contaminación residual del aire o del agua, y de las personas que consumen productos agrícolas con residuos de agroquímicos.²⁵

Por otro lado, en el libro *Futuro incierto: Los plaguicidas y los pobres del Tercer Mundo*, se señala que en los países en vías de desarrollo las intoxicaciones con plaguicidas se producen generalmente, en los trabajadores agrícolas encargados de mezclar y aplicar los insumos químicos o en quienes trabajan en los cultivos después de la fumigación.

Además, este tipo de intoxicaciones puede suceder cuando los niños toman plaguicidas

²⁴ J. L. CALVA. *Sustentabilidad y desarrollo ambiental...*, op. cit., p. 84

²⁵ L. SANDÍA y M. CABEZA. *Agricultura Salud y Ambiente...*, op. cit., p. 98

por accidente o cuando se usa los envases de los agroquímicos para guardar agua o alimentos, o en el caso de que los alimentos se contaminen con plaguicidas durante su transporte o almacenamiento.²⁶

Es así que, la OMS ha estimado que anualmente se producen tres millones de intoxicaciones severas por plaguicidas, alrededor del mundo; las cuales ocurren principalmente en los países en vías de desarrollo.²⁷

En base a esta información, es posible llegar a comprender el amplio alcance de la contaminación causada por el uso de agroquímicos, ya que además de afectar la salud de las personas que tienen contacto directo con dichas sustancias químicas, existe el riesgo de perjudicar la salud de aquellas personas que a pesar de no estar expuestas directamente a los plaguicidas, consumen alimentos contaminados con los residuos de estas sustancias tóxicas.

La falta de conocimiento de los granjeros a cerca de los riesgos implicados en el uso de agroquímicos, y por lo tanto, el desconocer las medidas básicas de seguridad, hace que el uso de estos productos agrícolas provoque severos niveles de envenenamiento en los seres humanos y empeore el grado de contaminación ambiental.²⁸ Es decir que debido a tal desconocimiento, el daño producido por la utilización de estos productos tóxicos -en personas y en el ambiente es aún mayor del que ya es.

Es importante mencionar algunos datos recogidos en el Ecuador, que demuestran la problemática causada por el uso de agroquímicos en nuestro país.

En estudios realizados respecto al uso de plaguicidas en los cultivos de papas en Carchi se llegó a la siguiente conclusión:

Aunque no se encontraron plaguicidas prohibidos o contrabandeados, varios productos notablemente peligrosos son comúnmente utilizados. Estos productos

²⁶ D. BULL. *Futuro Incierto: Los plaguicidas y los pobres del Tercer Mundo*. Abya-Yala, Quito, 1989, pp. 92-93

²⁷ MINISTERIO DE SALUD y ORGANIZACIÓN PANAMERICANA DE LA SALUD. *Efectos de los plaguicidas en la salud y el ambiente en Costa Rica*. [Fecha de consulta: 27 Octubre de 2010] Disponible en: [<http://www.bvs.sa.cr/php/situacion/plaguicidas.pdf>] OPS/OMS, San José, 2003, p. 10

²⁸ A. CARVALHO DE MIRANDA y otros. "Neoliberalismo: el uso de plaguicidas y la crisis de soberanía alimentaria en el Brasil", en: Breilh, Jaime, ed. *Informe alternativo sobre la salud en América Latina*. Centro de Estudios y Asesoría en Salud, CEAS, Quito, 2003, p. 123

son aplicados con bombas de mochila en condiciones que permiten una amplia posibilidad de exposición.²⁹

Esta afirmación, indica claramente que muchos de los insumos químicos comúnmente utilizados en la agricultura son peligrosos, y que la forma en que son aplicados permite la exposición de los agricultores a ser contaminados por los plaguicidas.

Así mismo, estos estudios han permitido demostrar que una de las vías de transmisión de los plaguicidas a los seres humanos y por consiguiente, de su efecto contaminante y nocivo para la salud humana, es el consumo de alimentos y agua que contienen residuos de estos químicos. Afirmándose lo siguiente:

Estudios efectuados en la canasta básica familiar en el Ecuador han podido determinar que en muestras de tomate recolectadas en cuatro provincias, incluida la del Carchi, los residuos del plaguicida metamidofos se encontraban ocho veces sobre el Límite Máximo de Residuos (LMR) especificado por la Comisión del Codez Alimentarius de la División FAO/OMS, Roma, Italia.³⁰

1.3 Insumos agrícolas alternativos

En la actualidad, los productores agrícolas prefieren utilizar agroquímicos para el control de plagas y para el mejoramiento de las plantaciones; debido a que el mercado ofrece gran variedad de los mismos a todo tipo de precios, y principalmente porque el uso de estos insumos químicos aumenta la productividad y rentabilidad de los cultivos.

Pero debido al alto nivel tóxico que poseen los agroquímicos, es importante destacar que como alternativa pueden utilizarse productos agrícolas de origen orgánico, así como otros métodos naturales destinados al manejo de plagas y al fortalecimiento de los cultivos.

La FAO ha investigado acerca de cómo reducir la dependencia de los agricultores respecto del uso de plaguicidas y fertilizantes químicos, encontrándose dentro de su esfera

²⁹ D. YANGGEN, C. CRISSMAN Y P. ESPINOSA (eds). *Los plaguicidas: impactos en producción, salud y medio ambiente en Carchi, Ecuador...*, op. cit., p. 23

³⁰ *Ibíd*em, p. 73

de trabajo: la propuesta del “Manejo Integrado de Plagas”, y la promoción de la agricultura orgánica.

El “Manejo Integrado de Plagas” (MIP), promueve la práctica de técnicas alternativas para el control de plagas, utilizando a depredadores naturales de plagas para proteger los cultivos y por medio de una mejor gestión de los cultivos; también, fomenta el uso de plaguicidas de riesgo limitado cuando el uso de plaguicidas químicos es necesario. La FAO señala que posiblemente este método no elimine por completo el uso de plaguicidas, pero sí ayudará a reducirlo al mínimo, y pone como ejemplo el cultivo de arroz en Asia, en donde gracias a la aplicación del Manejo Integrado de Plagas, la producción agrícola de este alimento se ha incrementado, al mismo tiempo que ha disminuido el uso de plaguicidas.³¹

La legislación ecuatoriana recoge este sistema en el art. 11.1 del Reglamento de plaguicidas para el cultivo de flores, estableciendo que: “Las decisiones de aplicación de pesticidas deben hacerse mediante la implementación de monitoreo de poblaciones de plagas y enfermedades y bajo el esquema del "Manejo Integrado de Plagas", donde se usan controles físicos, biológicos, culturales y legales.”

Por otro lado, cabe considerar a la agricultura orgánica, como una opción viable y necesaria para la protección del medio ambiente y la salud de los seres humanos. De acuerdo al art. 5 del Reglamento de la Normativa de la Producción Orgánica Agropecuaria en el Ecuador, la agricultura orgánica consiste en un “sistema holístico de gestión y producción que fomenta y mejora la salud del agro ecosistema y en particular la biodiversidad, los ciclos biológicos y la actividad biológica del suelo.” Cabe recalcar que la agricultura orgánica gestiona la producción agrícola sin la utilización de plaguicidas ni fertilizantes sintéticos. De acuerdo a la FAO, la demanda de alimentos orgánicos irá incrementándose a medida que las personas se encuentren mejor informadas acerca de las repercusiones de los plaguicidas en el medio ambiente y en la salud humana.³²

³¹FAO. *Plaguicidas*. [Fecha de consulta: 28 Octubre de 2010] Disponible en: [<http://www.fao.org/kids/es/pesticides.html>]

³² *Ibíd*em

En el Ecuador, muchos de los pequeños agricultores utilizan como plaguicidas naturales: la ortiga, hojas de cebolla, ají, entre otros; y como fertilizantes orgánicos: el humus de lombriz, estiércol y la composta que consiste en una mezcla de residuos orgánicos y hojas. Al emplear productos de sus propias plantaciones como los residuos procedentes de la propia finca, para el manejo de plagas y para el enriquecimiento de la tierra, los agricultores están ahorrando el gasto de insumos externos, y al mismo tiempo están empleando métodos inofensivos para el medio ambiente.

En la legislación ecuatoriana se mencionan métodos alternativos al uso de agroquímicos, así en el Título XV de la Normativa General para Promover y Regular la Producción Orgánica en el Ecuador, que forma parte del Texto Unificado de Legislación Secundaria del Ministerio de Agricultura y Ganadería, se establece que la fertilidad del suelo y la nutrición de las plantas deben ser obtenidas por medio de técnicas como: cultivo de leguminosas y otras plantas fijadoras de nitrógeno, abonos verdes; la aplicación de humus proveniente de residuos vegetales en descomposición y humus provenientes de deyecciones de lombrices o cadenas tróficas micro orgánica; rotación de cultivos; la utilización de estiércol.

Por otro lado, el art. 16 de esta normativa dispone que el manejo de plagas debe realizarse de manera integrada, de acuerdo al sistema de ciclos orgánicos y manteniendo el equilibrio ecológico, para lo que deberá tomarse en cuenta lo siguiente: control biológico de plagas, que consiste en reparaciones en base a estiércoles, fermentos, extractos vegetales, infusiones y preparados de plantas u otros elementos biológicos; método etológico, que consiste en el uso de trampas para el combate de insectos y siembra de cultivos como trampas repelentes; implementación de métodos mecánicos.

Sin embargo, en la práctica la gran mayoría de agricultores en nuestro país y en el mundo utilizan plaguicidas y fertilizantes químicos, ya sea por desconocimiento de la existencia de productos alternativos, por ignorar los daños que producen al medio ambiente y a la salud humana, o porque son incentivados por políticas de gobierno que protegen al sector agrícola, proporcionándoles muchas facilidades de acceso a estos

insumos químicos. Tal es el caso de la política de precios establecida en el art. 4 del Título XXVIII del Reglamento de Plaguicidas y Productos Afines de Uso Agrícola.³³

1.4 Instrumentos administrativos y económicos para la gestión ambiental en el Ecuador

Antes de referirnos a los instrumentos administrativos y económicos destinados a la gestión ambiental en el Ecuador, es pertinente señalar lo que la doctrina expone respecto a estos instrumentos.

El origen de dichos instrumentos tiene como antecedente la Declaración de Estocolmo de 1972³⁴, en la que se destacó, por primera vez, la gravedad del deterioro ambiental, así como la necesidad de la protección del medio ambiente debido a la importancia que éste representa para el bienestar humano. Con esta declaración se generó un aumento de la conciencia ecológica a nivel mundial y fue a partir de esta declaración que se han propuesto varios métodos para lograr la protección del medio ambiente.³⁵

De esta forma, se han planteado los métodos directos e indirectos. De acuerdo a BOKOBO MOICHE, los métodos directos, son también denominados regulaciones, e “implican la imposición de obligaciones-prohibiciones para conseguir la reducción de la contaminación a través del Derecho administrativo y penal”; mientras que los métodos indirectos “son los mecanismos de mercado puestos al servicio de la protección ambiental”, entre los que se encuentran los permisos negociables o venta de derechos de contaminación, y los instrumentos económicos, tales como las ayudas y subvenciones públicas, y los gravámenes e incentivos fiscales.³⁶

³³ Art. 4.- Política de precios.- Es obligación del Ministerio de Agricultura y Ganadería establecer y aplicar, de acuerdo con la ley, los mecanismos necesarios para que los precios de los plaguicidas y productos afines no distorsionen los costos de la producción agrícola. El Ministerio procurará que los agricultores, en especial los de menores recursos, obtengan los plaguicidas a los precios más convenientes. Título XXVIII del Reglamento de Plaguicidas y Productos Afines de Uso Agrícola, en el Texto Unificado de Legislación Secundaria del Ministerio de Agricultura y Ganadería (Libro I)

³⁴ Declaración emitida por la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente Humano, reunida en Estocolmo del 5 al 16 de junio de 1972

³⁵ S. BOKOBO MOICHE. *Gravámenes e incentivos fiscales ambientales*. Civitas, Madrid, 2000, p. 20

³⁶ *Ibidem*, p. 20

De igual manera, FIGUEROA NERI denomina controles directos a los instrumentos administrativos o regulaciones, y controles indirectos a los instrumentos económico-fiscales. Por su parte, la autora define a los controles directos como el “[i]mperativo legal que obliga a toda actividad potencialmente contaminante a respetar una reglamentación o normas de calidad o emisión [...] fijadas por la legislación sin tener en cuenta los mecanismos económicos.” También define a los instrumentos económico-fiscales como aquellos instrumentos “que permiten a internalización de las externalidades negativas con el fin de equilibrar los costes sociales que genera la contaminación y degradación ambiental.”³⁷

La autora enuncia los siguientes tipos de controles directos: la fijación de estándares de calidad ambiental, que determinan los límites admisibles para las actividades contaminantes, y las regulaciones que establecen el cumplimiento obligatorio de determinados procesos, y como controles indirectos a los siguientes: instrumentos fiscales, mercados de derechos, privatización, controles privados, sistemas de consignación, fianzas y seguros, y ayudas financieras³⁸

Cabe mencionar que, en el V Programa Comunitario de Medio Ambiente de la Unión Europea, se constató la eficacia limitada de los controles para solucionar y prevenir los daños ambientales.³⁹ Además, es importante destacar las ventajas del uso de los métodos indirectos en relación a la utilización de métodos directos. De acuerdo a BOKOBO MOICHE, los tributos constituyen un estímulo financiero para las empresas, ya que las motiva a idear formas de reducir las emisiones contaminantes producidas por su actividad económica, para no tener que pagar la carga tributaria; mientras que las medidas directas o regulaciones solamente les exigen hacer cambios mínimos para cumplir las reglamentaciones.⁴⁰ Lo cual pone de manifiesto el alcance limitado de los métodos directos para lograr la protección del medio ambiente, y el mayor nivel de eficiencia de los

³⁷ A. FIGUEROA NERI. *Fiscalidad y medio ambiente en México*. Editorial Porrúa, México, 2000, pp. 6 y 45

³⁸ *Ibidem*, pp. 8 y 11

³⁹ S. BOKOBO MOICHE. *Gravámenes e incentivos fiscales ambientales...*, op. cit., p. 22

⁴⁰ *Ibidem*, p. 21

métodos indirectos, debido a que constituyen un estímulo efectivo para que el sujeto contaminante modifique su conducta por otra menos contaminante.

Al respecto, FIGUEROA NERI asegura que la eficacia de los controles directos es relativa, debido a que en muchas ocasiones es menos costoso pagar las sanciones que cumplir con las normas, por lo cual no cumplirían el objetivo para el que fueron establecidas; además, al ser inflexibles, no motivan al contaminador a modificar su conducta.⁴¹

De acuerdo a VAQUERA GARCÍA, las medidas indirectas son “un incentivo ante el que se puede responder o no, dependiendo de la voluntad del particular, al cual le está permitido un mayor índice de discrecionalidad que en relación a los controles directos”.⁴² En base a esta acepción se puede confirmar que, al ser más flexibles las medidas indirectas son más eficientes para modificar las conductas contaminantes de los sujetos, con relación a las medidas directas.

En base a estas apreciaciones es posible señalar que los instrumentos económico-fiscales son útiles para modificar la conducta del agente contaminante, mediante la internalización de los costos sociales de la contaminación, haciendo que sean los responsables de la contaminación los que respondan por los costos sociales y no la sociedad en general.

1.4.1 Ley de Gestión Ambiental y la enunciación de instrumentos de gestión ambiental

El ordenamiento jurídico ecuatoriano reconoce la posibilidad de emplear instrumentos administrativos e instrumentos económicos para el logro de la protección del medio ambiente en la Ley de Gestión Ambiental.

Es así que, la Ley de Gestión Ambiental enuncia los instrumentos administrativos para la gestión ambiental en la siguiente norma:

⁴¹ A. FIGUEROA NERI. *Fiscalidad y medio ambiente en México...*, op. cit., pp. 7-9

⁴² A. VAQUERA GARCÍA. *Fiscalidad y medio ambiente*. Lex Nova, Madrid, 1999, p. 54

Art. 33.- Establécense como instrumentos de aplicación de las normas ambientales los siguientes: parámetros de calidad ambiental, normas de efluentes y emisiones, normas técnicas de calidad de productos, régimen de permisos y licencias administrativas, evaluaciones de impacto ambiental, listados de productos contaminantes y nocivos para la salud humana y el medio ambiente, certificaciones de calidad ambiental de productos y servicios y otros que serán regulados en el respectivo reglamento.

Así mismo, el art. 34 de este cuerpo legal establece como “instrumentos de aplicación de las normas ambientales las contribuciones y multas destinadas a la protección ambiental [...] y los seguros de riesgo y sistemas de depósito”.

Las contribuciones y multas constituyen instrumentos de tipo administrativo, mientras que los seguros de riesgo y sistemas de depósito entran dentro de la clasificación de instrumentos económicos, como se señaló en párrafos anteriores.

Por otro lado, el art. 35 de la Ley de Gestión Ambiental señala que: “El Estado establecerá incentivos económicos para las actividades productivas que se enmarquen en la protección del medio ambiente y el manejo sustentable de los recursos naturales”.

De igual forma, la ley en mención define a los incentivos como “instrumentos de tipo económico, establecidos en leyes y reglamentos para favorecer el cumplimiento de las normas ambientales.”⁴³

En base a las normas establecidas en la Ley de Gestión Ambiental es posible apreciar que nuestra legislación prevé la utilización de métodos directos e indirectos destinados a la protección del medio ambiente y a la prevención de daños ambientales.

1.4.2 Herramientas administrativas en el Ecuador y en la Comunidad Andina para el manejo de los agroquímicos

Entre los instrumentos administrativos o regulaciones más importantes de la legislación ecuatoriana, que regulan el uso de agroquímicos se pueden señalar los siguientes:

⁴³ Disposición final de la Ley de Gestión Ambiental. Registro Oficial Suplemento No. 418, 10 de septiembre de 2004

- Ley de Comercialización y Empleo de Plaguicidas y Productos Afines de Uso Agrícola.
- Texto Unificado de Legislación Secundaria del Ministerio de Agricultura y Ganadería.
- Decisión 436 de la Comunidad Andina relativa al Registro y Control de Plaguicidas Químicos de Uso Agrícola.
- Norma Nacional para Registro y Control de Plaguicidas Químicos.
- Ley Orgánica de Salud.
- Decreto Ejecutivo No. 183 sobre Agroquímicos utilizados en la Producción Agrícola.

La Constitución de la República del Ecuador, establece en el numeral 3 del art. 397 que, para garantizar el derecho a vivir en un ambiente sano, el Estado se compromete a: “Regular la producción, importación, distribución, uso y disposición final de materiales tóxicos y peligrosos para las personas o el ambiente.”

En base a este mandato constitucional, el Estado impone la siguiente regulación referente a la producción, importación, comercialización y uso de los agroquímicos.

La Ley de Comercialización y Empleo de Plaguicidas y Productos Afines de Uso Agrícola establece como requisito para la importación, fabricación, distribución o comercialización de plaguicidas y productos agrícolas afines, la obtención del correspondiente registro en el Ministerio de Agricultura y Ganadería.

Por otra parte, en el Texto Unificado de Legislación Secundaria del Ministerio de Agricultura y Ganadería, Título XXVIII Del Reglamento de Plaguicidas y Productos Afines de Uso Agrícola, se señala al Ministerio de Agricultura y Ganadería, a través de la Unidad Administrativa de Sanidad Vegetal, como la autoridad encargada de administrar todo lo relacionado con el régimen jurídico de los plaguicidas en el país. Siendo parte de sus atribuciones inscribir y mantener el Registro de los Plaguicidas y Productos Afines.

Además, dicho Reglamento señala a los empleadores como los responsables de cuidar la salud de los trabajadores que se encargan del manejo de agroquímicos, y como

parte de sus obligaciones patronales, deben proporcionarles de todos los instrumentos necesarios para garantizar su seguridad.

En el Reglamento de Plaguicidas y Productos Afines de Uso Agrícola se ordena el pago de tasas como contraprestación del servicio del Registro de Plaguicidas, y también se establecen sanciones administrativas que consisten en el cobro de multas, en caso de que se incumplan las disposiciones de dicho Reglamento.

Por otra parte, en el art. 4 de este Reglamento se establece una política de precios, por la cual, se impone al Ministerio de Agricultura y Ganadería, la obligación de idear y aplicar mecanismos destinados a controlar los precios de los agroquímicos con el fin de que los costos de la producción agrícola no resulten afectados, además se dispone que tal Ministerio deberá procurar que los agricultores obtengan los plaguicidas a precios convenientes. Esta norma, es una muestra del trato preferencial que la legislación ecuatoriana concede al uso de los insumos agrícolas, por considerarse a la agricultura como un sector sensible.

Respecto a los plaguicidas de uso agrícola que están prohibidos en el Ecuador, el art. 10 del Reglamento de Plaguicidas para el Cultivo de Flores, señala a los siguientes:

Aldrin Ib
Dieldrin Ib
Endrin Ib
BHC II
Canfecloro II
Clordimeformo II
Clordano II
DDT II
DBCP Ia
Lindano II
Dibromuro de etileno II
2, 4, 5 - t II
Amitrole
Compuestos arsenicales, mercuriales y de plomo. Ia
Leptofos Ia
Heptacloro Ia
Clorobenzilato Ia
Metil, dietil y etil paration. Ia
Pentaclorofenol Ib
Mirex II
Dinoseb Ib

Aldicarb Ia
Tetracloruro de carbono

Además, el art. 18 del Mandato Constituyente No. 16 sobre Programa de Soberanía Alimentaria, vigente desde el 31 de julio de 2008, prohíbe:

...[L]a importación y comercialización de plaguicidas de uso agrícola establecidos en el Anexo III del Convenio de Rotterdam sobre el procedimiento de consentimiento previo aplicable a ciertos plaguicidas y productos químicos peligrosos objeto de comercio internacional, suscrito y ratificado por el Ecuador, y en disposiciones de la Comunidad Andina de Naciones (CAN), por su comprobada influencia nociva para la salud del pueblo y de los ecosistemas vitales.

La Decisión 436 de la Comunidad Andina relativa al Registro y Control de Plaguicidas Químicos de Uso Agrícola, aplicable en nuestro país, señala dentro de su exposición de motivos que, para alcanzar un mayor grado de seguridad alimentaria subregional es necesaria la aplicación eficaz de insumos agrícolas como los plaguicidas, minimizando los riesgos para la salud humana y el ambiente. Por tal razón, se establecen requisitos y procedimientos armonizados para el registro y control de plaguicidas químicos de uso agrícola en los países que conforman la Comunidad Andina.

En el Ecuador, se encuentra vigente desde el año 2009 la Norma Nacional para Registro y Control de Plaguicidas Químicos, cuyo objetivo principal es el establecimiento de las disposiciones técnicas y administrativas complementarias para la aplicación de la Decisión 436 de la Comunidad Andina para el Registro y Control de Plaguicidas Químicos de Uso Agrícola y la Resolución 630, Manual Técnico Andino para el Registro y Control de Plaguicidas Químicos de Uso Agrícola.

Por otro lado, la Ley Orgánica de Salud, vigente desde el año 2006, señala a los plaguicidas entre los productos que están sujetos a registro sanitario.

De las normas expuestas, se puede determinar que, la legislación ecuatoriana establece la obligación de cumplir con varios requisitos administrativos para que sea posible la importación, fabricación, distribución o comercialización de los agroquímicos.

Además, se establecen una serie de sanciones y multas en caso de que se incumplan las disposiciones del régimen legal sobre el uso de plaguicidas y productos agrícolas afines.

Pero, por otro lado, también se imponen medidas destinadas a facilitar el acceso de los agricultores a los insumos agrícolas. Un ejemplo de ello, es la política de precios antes mencionada.

En el art. 1 del Decreto Ejecutivo No. 183 sobre Agroquímicos utilizados en la Producción Agrícola, vigente desde el 30 de diciembre de 2009, se declara de interés público el acceso de los agroquímicos utilizados en la producción agrícola, y se añade que: “No se considerarán de interés público el acceso a agroquímicos ni a ningún insumo agropecuario que no sea consistente con los principios constitucionales de soberanía alimentaria, derecho al ambiente sano, régimen del buen vivir (biodiversidad) y con los derechos de la naturaleza.”

Es posible decir que esta disposición representa el espíritu general de la legislación ecuatoriana, que busca controlar el uso de los plaguicidas, y al mismo tiempo intenta facilitar el acceso de estos productos, al sector agrícola.

El legislador ha sido consciente de la amenaza que, el uso de agroquímicos en la actividad agrícola, representa para el medio ambiente y la salud humana. Es por ello que, la legislación ecuatoriana regula la comercialización de los agroquímicos mediante la imposición de una serie de requisitos que deben cumplirse para que estos productos puedan ser registrados, y posteriormente, comercializados.

Por lo que es posible asegurar que, tales “trabas administrativas” tienen el propósito de evitar la importación y comercialización de los agroquímicos que están prohibidos en el país por su alto nivel de toxicidad, y constituyen medidas directas o instrumentos administrativos que tienen como finalidad la protección del medio ambiente.

Sin embargo, las disposiciones legales que regulan la comercialización y el uso de los plaguicidas y fertilizantes en el Ecuador, no consideran que el uso de estos productos – a pesar de ser insumos agrícolas permitidos en el país- siguen contaminando el medio ambiente y continúan causando problemas a la salud humana. Incluso, a pesar de las

escasas intenciones del legislador por procurar el uso de medios alternativos ⁴⁴, el espíritu general de la ley conduce a los agricultores a preferir el uso de los agroquímicos.

Considerando el alto grado de toxicidad de los agroquímicos que siguen siendo utilizados en la producción agrícola del país, podemos concluir que la aplicación de las disposiciones legales destinadas a facilitar la comercialización de agroquímicos en el país, operan en detrimento del medio ambiente y de la salud pública.

1.4.3 El tratamiento tributario de los agroquímicos en el Ecuador

En primer lugar cabe mencionar que en el Ecuador no existe ningún tipo de instrumento económico-fiscal que tenga como fin lograr la disminución del uso de agroquímicos como medida de protección del medio ambiente. Al contrario, en nuestra legislación se establecen instrumentos económicos y medidas fiscales que incentivan a los agricultores a la adquisición de estos productos químicos. Es así que, el Decreto Ejecutivo No. 1137 que dicta las Normas para el pago de subsidio de insumos agroquímicos para productores agropecuarios, es un instrumento económico que, establece “la entrega de un subsidio directo al productor en la compra de productos agroquímicos con el fin de apoyar la mejora en la productividad agropecuaria ante el incremento de los precios de los agroquímicos a nivel mundial.”⁴⁵

Sin duda alguna, esta medida representa un incentivo de tipo económico para los agricultores, por cuanto el Estado les subsidia una parte de los insumos químicos que éstos adquieren para el desarrollo de sus actividades agrícolas, con las consecuentes repercusiones negativas en el medio ambiente, la salud y la seguridad alimentaria.

⁴⁴ Art. 31.- Medios alternativos.- El Ministerio de Agricultura y Ganadería no permitirá el uso de plaguicidas y productos afines cuando existan enemigos naturales de las plagas para controlarlas. Se propenderá al establecimiento de centros para la producción y desarrollo de especies destinadas al control biológico, para cuyo efecto el Ministerio expedirá normas que regulen las actividades de estos centros. Título XXVIII del Reglamento de Plaguicidas y Productos Afines de Uso Agrícola en el Texto Unificado de Legislación Secundaria del Ministerio de Agricultura y Ganadería

⁴⁵ Art. 1 del Decreto Ejecutivo No. 1137 que dicta las Normas para el pago de subsidio de insumos agroquímicos para productores agropecuarios. Registro Oficial No. 368, 26 de junio de 2008

Por otro lado, las normas que se detallan a continuación constituyen medidas fiscales que están destinadas a facilitar el acceso de estos productos a los productores agrícolas.

Por una parte, el art. 7 del Mandato Constituyente No. 16 sobre el Programa de Soberanía Alimentaria, vigente desde el 31 de julio de 2008, establece la exoneración del pago del impuesto a la renta de las utilidades provenientes de la comercialización de insumos agroquímicos cuando las utilidades sean reinvertidas en la misma actividad.

Art. 7.- Estarán exentas del pago del impuesto a la renta las utilidades provenientes de la producción y de la primera etapa de comercialización dentro del mercado interno de productos alimenticios de origen agrícola, avícola, cunícola, pecuario y piscícola (cultivo de peces) que se mantengan en estado natural, y aquellas provenientes de la importación y/o producción nacional para la comercialización de insumos agroquímicos (herbicidas, pesticidas y fertilizantes). Esta exoneración se aplicará exclusivamente a la parte de dichas utilidades que sea reinvertida en la misma actividad.

Por otro lado, la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno en su art. 55 numeral 4, establece la tarifa cero por ciento de IVA a la transferencia e importación de fertilizantes, insecticidas, pesticidas, fungicidas y herbicidas.

El fundamento para que la transferencia e importación de agroquímicos, tenga tarifa cero por ciento de IVA, se ve reflejado en la exposición de motivos del Decreto Ejecutivo No. 1137 sobre las Normas para pago de subsidio de insumos agroquímicos a productores, en donde se manifiesta la necesidad del Estado de estimular el desarrollo agropecuario del país, señalando lo siguiente:

...[E]s fundamental para el Estado, evitar la caída de la productividad agrícola de alimentos en virtud de que los elevados costos a nivel internacional de los insumos agroquímicos inciden negativamente en el desarrollo de nuestra economía y afectan a la competitividad de la producción agrícola nacional, a los índices de inflación y al costo de la canasta básica; [...] es necesidad imperiosa para el Estado, disminuir los costos de producción en procura de mantener los precios de los productos agrícolas en beneficio de la economía; y en especial, en beneficio de las familias que más requieran disponer de una alimentación que les garantice su soberanía alimentaria.⁴⁶

⁴⁶ Considerandos. Normas para pago de subsidio de insumos agroquímicos a productores.

Al gravar la transferencia e importación de los agroquímicos con tarifa cero por ciento de IVA se está facilitando el acceso de tales productos a los agricultores, al liberarles del pago de esta carga impositiva; de ahí que es posible afirmar que esta disposición legal actúa en detrimento del medio ambiente, de la salud, y de la seguridad alimentaria. Es por ello que surge la necesidad de hacer una reforma tributaria en la que se grave con tarifa doce por ciento de IVA a la transferencia de agroquímicos, con el fin de que el Estado cumpla con su deber constitucional de garantizar el efectivo goce de los derechos constitucionales.⁴⁷

Por otro lado, con el fin de desincentivar el uso de agroquímicos en el Ecuador se planteará la introducción del elemento extrafiscal en la estructura del Impuesto al Valor Agregado, por lo cual, los capítulos siguientes estarán dedicados al análisis de su factibilidad en base al régimen tributario del Ecuador, mediante la exposición y desarrollo de sus fundamentos y límites constitucionales.

⁴⁷ Art. 3 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador

CAPÍTULO II

FUNDAMENTO Y LÍMITES DE LA TRIBUTACIÓN EXTRAFISCAL

2.1 Definición formal y material del tributo

Como definición formal del tributo se entiende aquella definición que se deriva de lo establecido en la ley. En el caso del Ecuador, es el Código Tributario el cuerpo legal que, en varias de sus normas, señala los aspectos definitorios del tributo.

Es así que, la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia de nuestro país ha expuesto las notas características del tributo, en base a la interpretación de lo que establece el Código Tributario. Así, la Corte ha señalado que el tributo, desde un punto de vista jurídico, se caracteriza por los siguientes elementos:

- a) Prestaciones pecuniarias, en dinero, o en especies o servicios, apreciables en dinero; b) Exigidas coactivamente a las personas en ejercicio de la potestad tributaria del Estado; c) El hecho generador tributario debe estar contenido en una Ley; y, d) La finalidad del tributo es fundamentalmente financiera, obtener recursos para cubrir los gastos que demanda la satisfacción de las necesidades públicas; siendo de

indicar además que también existe una finalidad extra fiscal, ajena a la obtención de recursos.⁴⁸

Además, es posible indicar que esta acepción de tributo, también se desprende de las notas características del tributo que han sido adoptadas en el derecho latinoamericano, las mismas que, de acuerdo a VALDÉS COSTA, son: la fuente legal, el carácter personal del vínculo, la naturaleza pecuniaria de la prestación, y la afectación del producto a fines estatales.⁴⁹ Las apreciaciones siguientes se harán en base a las consideraciones del nombrado autor.

Así, la fuente legal, se refiere a que, al ser la ley tributaria una norma hipotética, será aplicable en la práctica una vez que ocurra el hecho previsto en la misma, como presupuesto de la obligación, lo cual se refleja en el art. 18 del Código Tributario que establece que: “La obligación tributaria nace cuando se realiza el presupuesto establecido por la ley para configurar el tributo”.

El carácter personal del vínculo se prevé en el art. 15 del Código Tributario, en el que se establece una relación “entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos”.

De igual forma, la naturaleza pecuniaria de la obligación, se encuentra reflejada, de igual forma en la norma antes citada, que señala que, en virtud del vínculo jurídico personal “debe satisfacerse una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero”.

Respecto a la afectación del producto a fines estatales, en el libro de VALDÉS COSTA, *Curso de Derecho Tributario*, se explica que esta nota característica del tributo se refiere a que el tributo tiene como finalidad fundamental el proporcionar recursos al Estado para atender sus necesidades financieras y para cubrir los gastos públicos. Al respecto, cabe mencionar que los tributos también pueden tener una finalidad extrafiscal, distinta a la obtención de recursos; lo cual es defendido por la doctrina moderna. Es así

⁴⁸ CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DEL ECUADOR. Sala de lo fiscal. Gaceta Judicial. Año XCV. Serie XVI. Nro. 2, p. 385, 23 de Marzo de 1994

⁴⁹ R. VALDÉS COSTA. *Curso de Derecho Tributario*. Tercera Edición, Temis S.A., Bogotá, 2001, p. 83

que, GIULIANI FONROUGE afirma que “el fin principal es allegar fondos, pero no el único, porque en algunos impuestos modernos lo esencial es obtener ciertos objetivos extrafiscales, como ocurre con los derechos aduaneros [...] etc.”⁵⁰ En otra decisión judicial, la Corte Suprema de Justicia del Ecuador señaló que:

Los tributos fiscales, comúnmente devienen del ejercicio del poder tributario o poder fiscal del Estado para exigir coercitivamente al sujeto obligado, el pago de la correlativa pretensión pecuniaria, al haberse producido el hecho generador previsto por la ley, acorde a lo establecido en los Arts. 14 y 17 (actuales artículos 15 y 18) del Código Tributario.⁵¹

Es posible decir que, del art. 15 del Código Tributario que establece el concepto de la obligación tributaria, se desprende, en parte, la definición formal del tributo. Así, esta norma señala que:

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

Por otro lado, el art. 1 del Código Tributario, señala que para efectos de la aplicación de esta ley, se entenderá por tributos “los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales o de mejora”, sin embargo no establece lo que debería entenderse por cada una de estas categorías tributarias.

Por otro lado, de acuerdo a DOMINGO, la definición material del tributo es aquella que resulta de una interpretación de la Constitución, identificada con la idea de contribución al sostenimiento de los gastos públicos en función de la capacidad económica de los ciudadanos.⁵² En base a ello podemos decir que, el concepto material del tributo se desprenderá de lo establecido en la Constitución.

⁵⁰ C. GIULIANI FONROUGE. *Derecho Financiero*, Volumen I, Tercera Edición, Depalma, Buenos Aires, 1983, p. 260, citado por: R. VALDÉS COSTA. *Curso de Derecho Tributario...*, op. c, p. 83

⁵¹ CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DEL ECUADOR. Sala de lo Fiscal. Gaceta Judicial. Año XCVII. Serie XVI. No. 8, p. 2194 (29 de enero de 1997)

⁵² V. A. DOMINGO. “Apuntes sobre el instituto del tributo”, en: Civitas, Revista española de Derecho Financiero No. 7, 1995, citado por: M. T. SOLER ROCH. “Reflexiones en torno a la nueva Ley General Tributaria”, en: *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, Dykinson, Madrid, 2007, p. 111

Para llegar a establecer una definición material del tributo en el Ecuador, es preciso interpretar las siguientes normas constitucionales.

El art. 83 numeral 15 de nuestra Constitución establece como deber y responsabilidad de los ecuatorianos: “Cooperar con el Estado y la comunidad en la seguridad social, y pagar los tributos establecidos por la ley.” En esta norma se establece claramente, el deber de los ciudadanos a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos del Estado.

Conforme lo establece el art. 301 de la Constitución, el Estado podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos, sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional. Así mismo, el Estado podrá establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones especiales, sólo a través de acto normativo emanado de órgano competente. Esto implica que, el Estado podrá ejercer su potestad tributaria a través de los órganos competentes para ello.

De igual forma, en virtud del art. 120 numeral 7 de la Constitución, la Asamblea Nacional tiene la potestad para: “Crear, modificar o suprimir tributos mediante ley, sin menoscabo de las atribuciones conferidas a los gobiernos autónomos descentralizados.”

En base a ello, la creación, modificación o extinción de los tributos requiere de una ley, debiendo considerarse que, por atribución conferida a los gobiernos autónomos descentralizados mediante el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, éstos tienen la potestad para crear, modificar o suprimir tasas y contribuciones especiales, en el ámbito de las competencias correspondientes a su nivel de gobierno; mediante normas regionales, en el caso de ser gobiernos autónomos regionales; por normas provinciales, en caso de ser gobiernos autónomos provinciales y mediante ordenanzas, en el caso de ser gobiernos municipales y distritos metropolitanos autónomos.⁵³

Por otro parte, en virtud del art. 285 de la Constitución ecuatoriana, entre los objetivos de la política fiscal del Estado se encuentran: “El financiamiento de servicios,

⁵³ Artículos 179, 181 y 186 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización. Registro Oficial Suplemento No. 303, 19 de octubre de 2010

inversión y bienes públicos”. De esta norma se deriva que el propósito del establecimiento de tributos consiste en financiar⁵⁴ los gastos públicos (servicios, inversión y bienes públicos) del Estado, es decir, que los tributos constituyen medios para allegar dinero al Estado. De igual forma, en base a esta consideración, es posible apreciar el carácter pecuniario de la prestación tributaria.

De acuerdo el art. 300 de la Constitución, el régimen tributario del Ecuador “se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos.”

Como se verá más adelante, al momento de explicar la razón de ser de los principios constitucionales rectores del régimen tributario interno ecuatoriano, y en base a su interpretación se determinará que la imposición de cargas tributarias deberá obedecer a criterios de equidad, en virtud de lo cual los sujetos pasivos deberán contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad contributiva.

En base a nuestra Constitución, la definición material del tributo podría resumirse en los siguientes términos: Tributo es toda prestación de carácter patrimonial, exigida por el Estado en ejercicio de una potestad pública con la finalidad de allegar recursos para el financiamiento del gasto público. De lo cual se desprende el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos del Estado, que deberá ir acorde con los principios de justicia tributaria establecidos en la Constitución.

2.2 Finalidad fiscal y extrafiscal de los tributos

En primer lugar es indispensable enunciar la definición jurídica de los tributos. VILLEGAS define a los tributos como “las prestaciones en dinero [...] que el Estado exige

⁵⁴ Financiar significa: “Aportar el dinero necesario para una empresa”. REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. *Diccionario de la Lengua Española...*, op. cit.

en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de una ley y para cubrir los gastos que demanda la satisfacción de necesidades públicas.”⁵⁵

En base a esta acepción, es posible aseverar la finalidad esencialmente recaudatoria del tributo. Al respecto, VARONA ALABERN manifiesta que, “la extrafiscalidad altera la finalidad recaudatoria que fundamenta dicha figura.” A criterio de este autor, cuando se hace referencia a la finalidad fiscal como elemento definitorio del tributo, ésta no debe entenderse en términos maximalistas ni excluyentes, ya que el tributo puede destinarse a fines distintos de los recaudatorios.⁵⁶

Es así que, VILLEGAS dice que el tributo también puede perseguir fines extrafiscales, es decir, ajenos a la obtención de ingresos, y pone como ejemplos: los tributos aduaneros protectores, los tributos promocionales, las medidas impositivas con fines de desaliento o incentivo de ciertas actividades, entre otros.⁵⁷

Por su parte, la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia de nuestro país, ha señalado que: “La finalidad del tributo es fundamentalmente financiera, obtener recursos para cubrir los gastos que demanda la satisfacción de las necesidades públicas; siendo de indicar además que también existe una finalidad extrafiscal, ajena a la obtención de recursos.”⁵⁸

Según estas consideraciones doctrinarias y jurisprudenciales, podemos puntualizar que, la función típica del tributo consiste en la recaudación de ingresos con el propósito de satisfacer los gastos públicos del Estado, y adicionalmente, el tributo posee una función atípica cuando persigue fines extrafiscales, es decir, fines distintos a la obtención de ingresos. En base a la función atípica del tributo, el objetivo principal de los tributos extrafiscales radica en la consecución de fines de tipo económico, social, ecológico, entre otros fines de interés estatal. Desde esta perspectiva, el tributo puede ser utilizado como un instrumento para la realización de políticas públicas.

⁵⁵ H. VILLEGAS. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario...*, op. cit., p. 152

⁵⁶ J. E. VARONA ALABERN. *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*. Marcial Pons, Madrid, 2009, p. 20

⁵⁷ H. VILLEGAS. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario...*, op. cit., p. 154

⁵⁸ CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DEL ECUADOR. Gaceta Judicial. Año XCV. Serie XVI. Nro. 2, Quito, 23 de Marzo de 1994, p. 385

Cabe aclarar que la diferenciación hecha entre las dos funciones del tributo, no implica que ambas funciones no puedan concurrir en un mismo tributo; ya que, como explica Patón García, “no es posible concebir un tributo que sea puramente recaudatorio y ajeno a cualquier efecto no fiscal, como tampoco será posible encontrar tributos exclusivamente extrafiscales”.

De igual forma, MICHELI expresa que “es lo cierto que toda figura tributaria ocasiona, en mayor o menor grado, efectos económicos distintos del puramente recaudatorio”⁵⁹, y según LEJEUNE, “la existencia de impuestos fiscales químicamente puros es algo que, a nuestro juicio, resulta totalmente imposible de verificar en cualquier ordenamiento tributario”.⁶⁰

Por otro lado, ROSEMBUJ señala que: “Los impuestos con fines extrafiscales aún cuando persiguen objetivos de política económica y social, no tienen necesariamente que estar en contradicción con el financiamiento de los gastos públicos. La finalidad es digna de tutela desde el punto de vista del ordenamiento jurídica financiero.”⁶¹

Es preciso considerar que existen tributos con fines esencialmente extrafiscales que, están destinados principalmente a la consecución de fines de tipo económico o social, sin que esto implique la anulación de su fin fiscal. Esto quiere decir que, un tributo con finalidad extrafiscal también tendrá como fin la obtención de recursos para cubrir los gastos públicos, ya que si éste dejara de producir recursos, se convertiría en una figura distinta al tributo. Lo cual, nos lleva a decir que, para que un tributo con finalidad esencialmente extrafiscal pueda seguir llamándose tributo, deberá continuar dotando recursos al Estado.

⁵⁹ G. A. MICHELI. “Profili critici in tema di potesta di imposizione”, en: *Riv. di dir. fin. sc. delle fin.*, vol. XIII, parte I, 1964, pp. 27 y ss.”, citado por: P. YEBRA MARTUL-ORTEGA. “Los fines extrafiscales del impuesto”, en: *Tratado de Derecho Tributario*, A. Amatucci (coor) Tomo I, Temis S.A., Bogotá, 2001, p. 357

⁶⁰ E. LEJEUNE VALCÁRCCEL. “Aproximación al principio de igualdad tributaria”, en: *Estudios sobre derecho constitucional e internacional tributario*, Edersa, Madrid, 1980, p. 171, citado por: P. YEBRA MARTUL-ORTEGA. “Los fines extrafiscales del impuesto”..., op. cit., p. 357

⁶¹ T. ROSEMBUJ. *Los Tributos y la Protección del Medio Ambiente*. Ediciones Jurídicas S.A., Editorial Marcial Pons, Madrid, 1995, p. 268, citado por: M. HURTADO CÁRDENAS, “Impuestos Ambientales en relación con el Principio de Capacidad Contributiva”, Universidad de las Américas Puebla, 2004. Disponible en: [http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/hurtado_c_m/capitulo4.pdf]

Como se verá en el Capítulo III del presente trabajo, los tributos denominados “tributos extrafiscales”, reciben este calificativo por contener elementos extrafiscales dentro de su estructura, y por haber sido concebidos esencialmente para cumplir una finalidad extrafiscal, mas no reciben esta denominación por tener “finalidad exclusivamente extrafiscal”, ya que como se ha dicho, no es posible encontrar tributos que sean exclusivamente extrafiscales.

Debido a que la finalidad extrafiscal es mirada como una función atípica del tributo, es de gran relevancia que se encuentre justificada constitucionalmente. Al respecto, nos referiremos en los párrafos siguientes.

2.3 Fundamento constitucional de la finalidad extrafiscal

Con relación al régimen tributario del Ecuador, el inciso segundo del art. 300 de nuestra Constitución establece que: “La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.” Así mismo, el art. 6 del Código Tributario establece que: “Los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, servirán como instrumento de política económica general [...]”

En base a las normas citadas es posible apreciar que nuestro ordenamiento jurídico permite la creación de tributos con fines no solamente fiscales, es decir, tributos con fines extrafiscales que estarían destinados a cumplir objetivos distintos a la recaudación de fondos públicos, tales como: la estimulación del empleo y el incentivo de conductas ecológicas, sociales y económicas responsables. En virtud de ello, es posible afirmar que la finalidad extrafiscal de los tributos tiene pleno respaldo constitucional y legal en nuestro país.

2.3.1 Principios que fundamentan la tributación extrafiscal

La implementación del tributo de finalidad extrafiscal propuesto en este trabajo investigativo, se fundamenta en los principios constitucionales que se desarrollarán a continuación:

2.3.1.1 Protección del medio ambiente

La conciencia ecológica, ha surgido como reacción del deterioro del medio ambiente, el mismo que ha sido causado principalmente por el desarrollo industrial. Es así que, la conciencia ecológica ha ido plasmándose en instrumentos internacionales y en las Constituciones alrededor del mundo.

En el Ecuador, el derecho a vivir en un medio ambiente libre de contaminación fue reconocido por primera vez en la Codificación de 1993 de la Constitución Política del Ecuador. Actualmente, la Constitución vigente desde el año 2008, declara de interés público la preservación del medio ambiente y reconoce el derecho a vivir en un ambiente sano y ecológicamente equilibrado.⁶²

De acuerdo a la tesis que configura el medio ambiente como un bien jurídico constitucionalizado, el medio ambiente es entendido como: “un valor que es objeto de protección por el ordenamiento jurídico en virtud de un grupo normativo encabezado por un precepto constitucional que informa la totalidad del ordenamiento jurídico, incluido el Derecho tributario”.⁶³

Al respecto, HERRERA MOLINA afirma que para el análisis de ésta tesis, se requiere considerar los siguientes aspectos: la naturaleza jurídica, el contenido y la finalidad jurídica del medio ambiente como bien jurídicamente protegido por la Constitución.⁶⁴

De tal forma que, en los párrafos siguientes haré el análisis de dicha teoría en base a los aspectos señalados.

⁶² Art. 14 de la Constitución de la República del Ecuador

⁶³ J. JORDANO FRAGA. *La protección del derecho a un medio ambiente adecuado*. J. Bosch, Madrid, 1985, pp. 79 ss., citado por: P. HERRERA MOLINA. *Derecho Tributario Ambiental: la introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*. Marcial Pons, Madrid, 2000, p. 23

⁶⁴ P. HERRERA MOLINA. *Derecho Tributario Ambiental: la introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario...*, op. cit., p. 23

Para determinar la naturaleza jurídica del medio ambiente como bien jurídico constitucionalizado, es preciso recurrir a lo establecido en la Constitución de la República del Ecuador, la misma que, en el art. 14 y en el art. 66 numeral 27, reconoce el derecho de la población a vivir en un ambiente sano y ecológicamente equilibrado, y por otro lado, el art. 3 numeral 1, establece como deber del Estado, el garantizar el efectivo goce de los derechos reconocidos en la Constitución. Lo que quiere decir que, por mandato Constitucional el Estado tiene el deber de garantizar el derecho a vivir en un ambiente sano y tutelar la preservación de la naturaleza.

Además, el art. 83 numeral 6 de la Constitución, dispone como deber y responsabilidad de todos los ecuatorianos, “respetar los derechos de la naturaleza, preservar un ambiente sano y utilizar los recursos naturales de modo racional, sustentable y sostenible.”

De las normas establecidas en nuestra Constitución, es posible determinar que el medio ambiente constituye el objeto de un deber constitucional. Deber cuyo cumplimiento es responsabilidad del Estado y de los ciudadanos.

Por otra parte, para llegar a determinar la finalidad del medio ambiente como bien jurídico constitucionalizado, es necesario hacer las siguientes apreciaciones.

La Constitución vigente del Ecuador, concibe a la naturaleza como un sujeto de derecho, al establecer lo siguiente:

Art. 71.- La naturaleza o Pacha Mama, donde se reproduce y realiza la vida, tiene derecho a que se respete integralmente su existencia y el mantenimiento y regeneración de sus ciclos vitales, estructura, funciones y procesos evolutivos.

En base a la norma citada, es posible decir que la Constitución ecuatoriana no sólo se refiere al medio ambiente como el objeto de un deber y un derecho constitucional, sino que, incluso concibe a la naturaleza como sujeto de derecho. Tal consideración implica que cualquier persona de forma individual o colectiva puede exigir a la autoridad pública el cumplimiento de los derechos de la naturaleza. Por lo tanto, cabe destacar la marcada concepción ecológica que recoge el texto constitucional del Ecuador.

Ante esta situación, y con el propósito de determinar la finalidad del medio ambiente como bien jurídico constitucionalizado es necesario analizar qué tipo de modelo ecologista acoge nuestra Carta Magna.

En primer lugar, cabe mencionar que, a criterio de HERRERA MOLINA la Constitución española tiene un modelo ecologista antropocéntrico, debido a que en su texto constitucional se establece la preservación del medio ambiente con el fin de mejorar la calidad de vida. Tal carácter antropocéntrico, implica que la intención no es eliminar la incidencia del hombre sobre el medio ambiente, sino conseguir un equilibrio entre la protección ambiental y el desarrollo económico. Por lo tanto, el ideal de los tributos ecológicos no es una recaudación cero, sino incentivar a los sujetos para alcanzar niveles de contaminación más reducidos.⁶⁵

Por otra parte, FIGUEROA NERI manifiesta que:

...[E]l derecho al medio ambiente adecuado parte de los conceptos de calidad de vida y derecho a la salud, establecidos como derechos fundamentales en la mayoría de los textos constitucionales y declaraciones internacionales sobre los derechos humanos y sobre la materia ambiental.⁶⁶

Considerando que, la Constitución del Ecuador establece el derecho a vivir en un medio ambiente sano, y que este derecho parte de los conceptos de calidad de vida y derecho a la salud, es posible decir que nuestra Constitución adopta el modelo ecológico antropocéntrico. Lo que a su vez, implicaría que se busca alcanzar un equilibrio entre la preservación ambiental y el desarrollo económico.

Sin embargo, cabe tomar en cuenta que además del carácter antropocéntrico adoptado por la Constitución, ésta acoge también, un punto de vista ecológico más avanzado, al concebir a la naturaleza como sujeto de derechos.

El art. 71 de la Constitución, referente a la naturaleza como sujeto de derecho, establece que: “El Estado incentivará a las personas naturales y jurídicas, y a los colectivos, para que protejan la naturaleza, y promoverá el respeto a todos los elementos que forman un ecosistema”

⁶⁵ P. HERRERA MOLINA. *Derecho Tributario Ambiental: la introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario...*, op. cit., pp. 33-36

⁶⁶ A. FIGUEROA NERI. *Fiscalidad y medio ambiente en México...*, op. cit., p. 67

En base a esta disposición constitucional, es posible puntualizar que la finalidad incentivadora de los tributos ambientales encuentra respaldo en la potestad que el Estado adquiere para incentivar a las personas a la protección del medio ambiente, con el fin de hacer respetar los derechos de la naturaleza.

Podemos decir que, en base al carácter ecológico de la Constitución del Ecuador, la finalidad del medio ambiente como bien jurídico constitucionalizado consiste en incentivar a los ciudadanos a proteger la naturaleza, lo cual será posible lograr a través de la tributación extrafiscal de carácter ambiental; la misma que constituye un incentivo para mantener niveles de contaminación más reducidos.

2.3.1.2 Responsabilidad objetiva por daños ambientales

De acuerdo a CRESPO PLAZA, “la responsabilidad objetiva establece una excepción a la regla general basada en la responsabilidad subjetiva o por culpa”, ya que en la responsabilidad objetiva se presume la culpa del demandado debido a que “la demostración de la responsabilidad se centra exclusivamente en la ocurrencia de un daño o de la producción de un riesgo que causa un perjuicio o peligro no solo a la víctima sino a toda la sociedad.”⁶⁷

En la sentencia pronunciada respecto al famoso caso de responsabilidad civil extracontractual del Estado por el cual se condenó a las empresas Petroecuador, Petrocomercial y Petroindustrial al pago de una indemnización cuantiosa a favor del Comité Pro Mejoras del barrio Delfina Torres viuda de Concha, la Corte Suprema de Justicia de nuestro país señaló que para el reconocimiento de la responsabilidad meramente objetiva “no se requiere que haya culpa o dolo, basta que los daños sean consecuencia directa del acontecimiento que los haya originado.”⁶⁸

⁶⁷ R. CRESPO PLAZA. “La responsabilidad objetiva por daños ambientales y la inversión de la carga de la prueba en la nueva Constitución”. [Fecha de consulta: 15 Marzo de 2011] Disponible en: [\[www.flacsoandes.org/.../1225820188.Articulo_Ricardo_Crespo.doc\]](http://www.flacsoandes.org/.../1225820188.Articulo_Ricardo_Crespo.doc) p.2

⁶⁸ CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Primera Sala de lo Civil y Mercantil. Registro Oficial No. 43, 19 de Marzo de 2003, p. 20

En base a esto, es posible afirmar que para que se reconozca la responsabilidad objetiva de un individuo, además de la existencia del daño, deberá determinarse la relación de causalidad entre el daño alegado y la conducta que ocasionó el daño.

En la Constitución de la República del Ecuador se reconoce la responsabilidad objetiva por daños ambientales. Así, los incisos segundo y tercero del art. 396 de la Carta Magna establecen lo siguiente:

La responsabilidad por daños ambientales es objetiva. Todo daño al ambiente, además de las sanciones correspondientes, implicará también la obligación de restaurar integralmente los ecosistemas e indemnizar a las personas y comunidades afectadas.

Cada uno de los actores de los procesos de producción, distribución, comercialización y uso de bienes o servicios asumirá la responsabilidad directa de prevenir cualquier impacto ambiental, de mitigar y reparar los daños que ha causado, y de mantener un sistema de control ambiental permanente.

En base a la norma citada, la responsabilidad objetiva por daños ambientales implica la obligación de compensar los daños ocasionados a través del pago de indemnizaciones a las personas perjudicadas y por medio de la restauración del entorno natural afectado. Además, la responsabilidad que les corresponde asumir a los sujetos de los procesos productivos, consistirá en prevenir, mitigar y reparar los daños ambientales.

De acuerdo a la Comunidad Europea, la razón por la cual los diversos regímenes nacionales e internacionales de responsabilidad ambiental se fundamentan en el principio de responsabilidad objetiva, es que “la asunción del riesgo por posibles daños derivados de una actividad intrínsecamente peligrosa no corresponde a la víctima ni al conjunto de la sociedad, sino a los responsables de la misma”.⁶⁹

En base a estas apreciaciones, es posible afirmar que la responsabilidad objetiva ambiental tiene por objeto obligar al causante de los daños al medio ambiente a pagar el costo de reparación de tales daños; lo cual, nos lleva al principio de quien contamina paga.

El principio *quien contamina paga* está reconocido en la Declaración de Río sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo, en los siguientes términos.

⁶⁹ COMUNIDAD EUROPEA. *Libro Blanco de la Responsabilidad Ambiental de la Comunidad Europea*, 2000. [Fecha de consulta: 15 Marzo de 2011] Disponible en: http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/es/com/2000/com2000_0066es01.pdf

Principio 16.- Las autoridades nacionales deberían procurar fomentar la internalización de los costos ambientales y el uso de instrumentos económicos, teniendo en cuenta el criterio 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.

En base a esta consideración, el principio *quien contamina paga* hace que los costos ambientales sean internalizados en el precio de los productos y actividades contaminantes, con el fin de lograr que la persona responsable de tal contaminación sea quien asuma los costos ambientales, y no sea la sociedad quien asuma estos costos.

Cabe precisar que la consagración del principio quien contamina paga por parte de la Declaración de Río sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo, no tiene efecto vinculante alguno sobre nuestro ordenamiento jurídico.

No obstante, podría considerarse que este principio se deriva del principio de responsabilidad objetiva por daños ambientales que se encuentra establecido en nuestra Constitución. De igual forma cabe considerar que el art. 3 de la Ley de Gestión Ambiental establece que: “El proceso de Gestión Ambiental, se orientará según los principios universales del Desarrollo Sustentable, contenidos en la Declaración de Río de Janeiro de 1992, sobre Medio Ambiente y Desarrollo.”

2.3.1.3 Desarrollo sustentable

En la Declaración de Estocolmo (1972)⁷⁰, aparece por primera ocasión la concepción de desarrollo sustentable. Así el Principio 2 de esta declaración señaló que:

Principio 2.- Los recursos naturales de la tierra, incluidos, el aire, el agua, la tierra, la flora y la fauna y especialmente muestras representativas de los ecosistemas naturales, deben preservarse en beneficio de las generaciones presentes y futuras mediante una cuidadosa planificación u ordenación, según convenga.

De ello se desprendió que la importancia de la conservación del medio ambiente requiere de la planificación cuidadosa de los recursos naturales a través de un modelo de

⁷⁰ Producto de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente Humano, 16 de junio de 1972

desarrollo que sea sustentable. Según esta concepción, con el desarrollo sustentable se busca armonizar el proceso económico con la conservación de la naturaleza.

QUISBERT, se refiere al desarrollo sustentable como “un proceso por el cual se preservan los recursos naturales en beneficio de las generaciones presentes y futuras”, y explica que la búsqueda del beneficio de los recursos naturales para la generación actual se convirtió en un consumo desmesurado e irresponsable, provocando el deterioro del medio ambiente en lugar de conservarlo, ya que se dejó de lado la restauración y la reparación del medio ambiente. De este modo, el medio ambiente no podía seguir sustentando la vida a largo plazo, por lo que debían buscarse otras formas para lograr que las generaciones se beneficien de los recursos. En base a ello, “la sustentabilidad debía durar en el tiempo, debía hacerse sostenible.”⁷¹

Con la presentación del Informe Brundtland (1987) en el cual se definió al desarrollo sustentable como “el desarrollo que satisface las necesidades de la generación presente sin comprometer las posibilidades de las futuras generaciones para satisfacer las suyas”⁷², “el término de *desarrollo sustentable* pasa a otra etapa superior el de *desarrollo sostenible*”, debido a que en base a esta nueva concepción de desarrollo, los recursos que dan sustento a la vida también deben perdurar en el tiempo, es decir deben ser sostenibles.⁷³

La Declaración de Johannesburgo sobre el Desarrollo Sostenible (2002)⁷⁴ reconoce expresamente que “el desarrollo sostenible exige una perspectiva a largo plazo y una amplia participación en la formulación de políticas, la adopción de decisiones y la ejecución de actividades a todos los niveles.”

En base a ello podemos decir que para defender la protección del medio ambiente se vuelve indispensable que, el desarrollo, entendido como el proceso impulsado por las actividades económicas e industriales del hombre- sea respetuoso con el entorno natural,

⁷¹ E. QUISBERT. “Del desarrollo sustentable al desarrollo sostenible” en: Apuntes Jurídicos. [Fecha de consulta: 18 Marzo de 2011] Disponible en: [<http://jorgemachicado.blogspot.com/2009/08/dss.html>]

⁷² J. BUSTAMANTE ALSINA. *Derecho Ambiental*. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1995, p.43

⁷³ E. QUISBERT. “Del desarrollo sustentable al desarrollo sostenible”..., op. cit.

⁷⁴ Producto de la Cumbre Mundial sobre el Desarrollo Sostenible en Johannesburgo (Sudáfrica) del 2 al 4 de septiembre del 2002

con el propósito de mantener la calidad del planeta para las generaciones futuras. Lo cual se podrá lograr de forma efectiva siempre que el modelo de derecho sustentable permanezca en el tiempo, es decir sea sostenible.

A pesar que los términos desarrollo sustentable y desarrollo sostenible sean utilizados como sinónimos por algunos autores, en base a las acepciones esgrimidas en este subcapítulo fue posible diferenciar ambos términos. Mientras el desarrollo sustentable consiste en un proceso por el cual las actividades económicas deben respetar el medio ambiente, debiendo preservar los recursos naturales en beneficio de las generaciones actuales y futuras; el desarrollo sostenible consiste en un modelo sustentable de desarrollo que hace énfasis en la permanencia de este tipo de modelo en el tiempo. Así, el desarrollo sostenible se refiere a que el proceso de sustentabilidad permanezca a lo largo del tiempo.

La concepción de desarrollo sustentable y derecho sostenible, destaca el concepto de la gestión ambiental en todas las actividades de desarrollo de un país, ya que éste se relaciona con los problemas del aprovechamiento de los recursos naturales, así como con los problemas originados por las actividades productivas.⁷⁵ En base a ello, los Estados deberían regular las actividades económicas de su país en el marco de la gestión ambiental, con el fin de proteger el medio ambiente.

En el caso del Ecuador, nuestra Constitución reconoce como principio ambiental al desarrollo sustentable, en el numeral 1 del art. 395 de la Constitución.

El Estado garantizará un modelo sustentable de desarrollo, ambientalmente equilibrado y respetuoso de la diversidad cultural, que conserve la biodiversidad y la capacidad de regeneración natural de los ecosistemas, y asegure la satisfacción de las necesidades de las generaciones presentes y futuras.

La concepción de desarrollo sustentable también es recogida en el numeral 4 del artículo 276 de la Constitución ecuatoriana, por el que se establece como objetivo del régimen de desarrollo, “recuperar y conservar la naturaleza y mantener un ambiente sano y sustentable donde se garantice a las personas y colectividades el acceso equitativo,

⁷⁵ E. PÉREZ. *Derecho Ambiental*. McGraw-Hill, Bogotá, 2000, p. 24

permanente y de calidad al agua, aire y suelo, y a los beneficios de los recursos del subsuelo y del patrimonio natural”.

Nuestra Constitución no hace referencia expresa al desarrollo sostenible, por lo cual se hace indispensable que se integre este modelo de desarrollo que hace énfasis en la permanencia de la sustentabilidad en el tiempo, para lograr la efectiva conservación de los recursos naturales a largo plazo, en beneficio de las generaciones presentes y futuras.

En el libro titulado *La protección fiscal del medio ambiente*, se explica que la regulación destinada a la protección ambiental enfrenta el problema de determinar la intensidad con que debe desarrollarse la protección del medio ambiente y de los recursos naturales. Se agrega que esta tutela implica la limitación de los individuos para disponer de los recursos naturales, así como la modificación de las pautas del crecimiento económico con el fin de alcanzar el desarrollo sostenible.⁷⁶

En base al significado de desarrollo sustentable y desarrollo sostenible, se podría afirmar que la protección ambiental no implica eliminar la incidencia del hombre sobre el medio ambiente, pues esto sería utopía, sino que hace referencia a conseguir un equilibrio lógico entre la conservación de los recursos naturales y el desarrollo económico de los pueblos. Al respecto, CLAROS POLANCO sostiene que:

...[E]l concepto de desarrollo sostenible admite la existencia de una relación indisoluble entre desarrollo económico y protección del medio ambiente, de tal forma que la calidad de vida de las comunidades está supeditada a la posibilidad de satisfacer sus necesidades, conservando y protegiendo los recursos naturales.⁷⁷

Considerando que HERRERA MOLINA afirma que el ideal de los tributos ecológicos no es una recaudación cero, sino incentivar a los sujetos para alcanzar niveles de contaminación más reducidos⁷⁸, es posible decir que la implementación de un tributo con finalidad extrafiscal es un mecanismo apropiado para lograr el cumplimiento del principio de desarrollo sustentable.

⁷⁶ A. YÁBAR STERLING. *La protección fiscal del medio ambiente: Aspectos económicos y jurídicos*. Marcial Pons, Madrid, 2002, pp. 35-36

⁷⁷ O. CLAROS POLANCO. *Control Fiscal Medio Ambiente*. Ecoe, Bogotá, 2001, p. 18

⁷⁸ P. HERRERA MOLINA. *Derecho Tributario Ambiental: la introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario...*, op. cit., pp. 33-36

Es factible afirmar que el principio de desarrollo sustentable, fundamenta la finalidad extrafiscal del tributo propuesto en el presente trabajo, debido a que éste desincentivaría el uso de agroquímicos, al mismo tiempo que estimularía a los agricultores a utilizar insumos agrícolas alternativos, con lo cual se conseguiría que la actividad agrícola del país siga un modelo sustentable de desarrollo, por medio del cual será posible lograr un alto nivel de producción a partir de un menor nivel de contaminación.⁷⁹

2.3.1.4 Cautela y acción preventiva

El principio de cautela y acción preventiva se encuentra contemplado en el primer inciso del art. 396 de la Constitución de la República del Ecuador, que dispone lo siguiente:

El Estado adoptará las políticas y medidas oportunas que eviten los impactos ambientales negativos, cuando exista certidumbre de daño. En caso de duda sobre el impacto ambiental de alguna acción u omisión, aunque no exista evidencia científica del daño, el Estado adoptará medidas protectoras eficaces y oportunas.

Así mismo, en el Acuerdo Ministerial No. 86 publicado en el 2009, que desarrolla las estrategias estatales para la aplicación de las Políticas Ambientales Nacionales, se establece como política No. 4: "Prevenir y controlar la contaminación ambiental para mejorar la calidad de vida", y se establece la siguiente estrategia:

Estrategia No. 1 "Prevención de la contaminación y mitigación de sus efectos, así como reparación del ambiente". Lo que se espera es que el problema de contaminación se elimine o se minimice en su origen, en la medida de lo posible, o que se prevenga su existencia cuando sea viable; y *que solo se apliquen medidas "a posteriori", cuando se hayan agotado todos los mecanismos de prevención*; y que en todo caso se planteen las soluciones después de un estudio ponderado de cada situación particular, no mediante generalizaciones. (la cursiva es mía)

Cabe mencionar que este principio es también reconocido por el Tratado Constitutivo de la Unión Europea, según el cual consiste en “evitar los riesgos de daños

⁷⁹ Al respecto, CLAROS POLANCO explica que “la aparición de conceptos como el de tecnologías limpias reflejan una tendencia de los administradores y gerentes hacia objetivos donde se consolide una mayor producción a partir de un menos consumo de recursos y una menor contaminación”. O. CLAROS POLANCO. *Control Fiscal Medio Ambiente...*, op. cit., p. 19

ambientales e impedir el futuro agotamiento de los recursos naturales”, y cuando “la falta de experiencia impide predecir con exactitud los efectos de las conductas contaminantes la mera sospecha de daños futuros exige adoptar disposiciones cautelares.”⁸⁰

De las normas citadas, se puede resaltar que el principio de cautela y acción preventiva recoge dos posibilidades: cuando hay certidumbre del daño, se requiere de la actuación de las autoridades para tomar medidas que prevengan la contaminación; mientras que en caso de duda sobre el impacto ambiental de una determinada actividad, el Estado deberá adoptar medidas protectoras para evitar los riesgos ambientales. Cabe mencionar que, en base a este principio, el uso de medidas *a posteriori*, sólo será aplicable en caso de haberse agotado los mecanismos de prevención.

Respecto a las medidas fiscales de protección ambiental, HERRERA MOLINA, afirma éstas pueden ser idóneas para aplicar el principio de cautela y acción preventiva, ya que ante la sospecha de riesgo no sería conveniente establecer rígidas prohibiciones administrativas.⁸¹ Argumento que manifiesta cómo el principio de cautela y acción preventiva fundamenta el establecimiento de un tributo con finalidad extrafiscal.

2.3.1.5 Seguridad y soberanía alimentaria

En la II Conferencia Nacional de Seguridad Alimentaria y Nutricional, que tuvo lugar en Brasil en el 2004, se concretó la siguiente definición de seguridad alimentaria:

Seguridad Alimentaria y Nutricional es la realización del derecho de todos y todas al acceso regular y permanente de alimentos de calidad, en cantidad suficiente, sin afectar el acceso a otras necesidades esenciales, teniendo como base prácticas alimenticias promotoras de la salud, que respeten la diversidad cultural y que sean social, económica y ambientalmente sustentables.⁸²

La Constitución de la República del Ecuador garantiza la seguridad alimentaria de todos los ecuatorianos, al establecer en el art. 13 de la Carta Magna, el “derecho al acceso seguro y permanente a alimentos sanos, suficientes y nutritivos”. Enmarcándolo dentro de

⁸⁰ Art. 174. 2 del Tratado Constitutivo de la Unión Europea

⁸¹ P. HERRERA MOLINA. *Derecho Tributario Ambiental: la introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario...*, op. cit. p. 37

⁸² R. S. MALUF. *Seguridad alimentaria y nutricional: Un enfoque de derecho y soberanía*. Cafolis, Quito, 2009, p. 24

los derechos del buen vivir que forman parte del nuevo régimen constitucional del Ecuador.

Para delimitar el alcance del derecho de seguridad alimentaria, es preciso desglosar el concepto indicado en la norma constitucional. Así, el “acceso seguro” a los alimentos, implica que “el control de la alimentación debe ser una actividad estatutaria basada en leyes, con el objetivo de aportar garantías de seguridad, de adecuado suministro, y de calidad y valor nutricional de los alimentos”.⁸³ Por otro lado, el “acceso permanente” se refiere a la posibilidad que tienen los individuos de una población para acceder a alimentos de forma continua y en todo momento, es decir sin interrupciones de ninguna índole que pongan en riesgo la seguridad alimentaria.

Según DEHOLLAIN, la noción de seguridad alimentaria tiene las siguientes dimensiones:

...[L]a primera es la suficiencia alimentaria que se define como las calorías y nutrientes requeridos para una vida sana, activa y productiva de todos los integrantes del hogar.

La segunda es el acceso a los alimentos que depende del conjunto de recursos y posibilidades con que cuenta el hogar para producir, comprar e intercambiar alimentos o recibirlos como subsidios o regalos.

La tercera dimensión es la seguridad o el balance entre vulnerabilidad, riesgo y los recursos con que cuenta el hogar.⁸⁴

Para comprender la última dimensión, la autora pone los siguientes ejemplos: familias numerosas con niños y/o mujeres embarazadas o en lactancia son más vulnerables que aquellas de tamaño más reducido y con menos integrantes nutricionalmente vulnerables. Otro caso consiste en los cambios bruscos en políticas de precios o salarios en el país, incrementan el riesgo de inseguridad alimentaria de familias pobres.

En base a estas dimensiones implícitas, es posible decir que el cumplimiento de la seguridad alimentaria se encuentra supeditado al balance entre vulnerabilidad, riesgo, y las

⁸³ LATINPEDIA. “Alimentos seguros: un derecho universal”. [Fecha de consulta: 20 Marzo de 2011] Disponible en: [<http://www.latinpedia.net/Salud-y-medicina/alimentacion/Alimentos-seguros-un-derecho-universal-ad621.htm>]

⁸⁴ P. DEHOLLAIN. “Concepto y factores condicionantes de la seguridad alimentaria en hogares”, en: *Revista Agroalimentaria*, No. 1, Septiembre, 1995. [Fecha de consulta: 15 Marzo de 2011] Disponible en [http://www.saber.ula.ve/bitstream/123456789/17698/1/articulo1_5.pdf]

posibilidades y recursos con que cuenta un hogar para hacer frente a cambios provocados por diversas circunstancias.

Además, la noción de seguridad alimentaria también implica que los alimentos cuyo acceso se busca asegurar, deben ser “alimentos sanos, suficientes y nutritivos”, para que el derecho reconocido en la Constitución ecuatoriana se cumpla plenamente. En base a ello, los consumidores deberían poder acceder a una amplia gama de productos seguros para la salud y de elevada calidad.

Como se explicó en el capítulo anterior, el uso de agroquímicos en la agricultura ayuda a incrementar la productividad de los cultivos, debido a que agiliza el proceso de crecimiento de los alimentos; lo que a su vez, permite a la población acceder a alimentos en cantidades suficientes. Pero por otra parte, el uso de estos insumos agrícolas, no garantiza el derecho al acceso a alimentos sanos debido a que los alimentos que son producidos con la utilización de agroquímicos y que son destinados al consumo humano, contienen residuos tóxicos que provienen de dichos insumos.

Mientras que la producción agrícola orgánica, emplea métodos alternativos al uso de plaguicidas y fertilizantes químicos, y produce alimentos sanos, es decir, alimentos libres de contaminantes o residuos de agroquímicos. Por lo que, es posible decir que la agricultura orgánica es un medio adecuado para facilitar el acceso de la población a alimentos en cantidades suficientes.

Respecto a la calidad nutritiva de los alimentos, es importante señalar que investigaciones previas sostenían que “la comida orgánica poseía una composición de nutrientes mayor que a la de los alimentos convencionales”⁸⁵; sin embargo, el estudio más reciente al respecto, realizado por expertos de la Escuela de Higiene y Medicina Tropical de Londres, concluyó que no hay evidencia para sostener que los alimentos orgánicos son de mejor calidad nutricional en comparación con los tradicionales. Dicha conclusión, que

⁸⁵ *Los alimentos orgánicos no serían más nutritivos que los convencionales.* [fecha de consulta: 6 Noviembre de 2010] Disponible en: [<http://www.vitadelia.com/miscelanea/los-alimentos-organicos-no-serian-mas-nutritivos-que-los-convencionales>]

fue publicada en el “American Journal of Clinical Nutrition”, logró revertir la teoría que sostenían las investigaciones previas, en base a una revisión sistemática de los mismos.⁸⁶

En base a dicho estudio es posible afirmar que el uso de agroquímicos en la producción agrícola no afecta la calidad nutritiva de los alimentos. No obstante, los alimentos que son obtenidos con el uso de plaguicidas y fertilizantes químicos contienen residuos tóxicos, y por lo tanto éstos no podrían ser considerados como alimentos sanos.

Por todas las consideraciones esgrimidas, es posible asegurar que el uso de agroquímicos en el Ecuador, impide el pleno cumplimiento del derecho al acceso seguro y permanente a alimentos sanos, suficientes y nutritivos, consagrado en la Constitución ecuatoriana.

En este punto cabe señalar la importancia de la soberanía alimentaria en la consecución plena del derecho a la seguridad alimentaria. Así, el experto en seguridad y soberanía alimentaria, MALUF, explica que la promoción de la seguridad alimentaria “requiere de la acción soberana de políticas relacionadas a los alimentos y a la alimentación”, refiriéndose a la soberanía alimentaria.⁸⁷

En el Foro Mundial sobre Soberanía Alimentaria, que tuvo lugar en el año 2001 en Cuba, se definió a la soberanía alimentaria en los términos siguientes:

Soberanía alimentaria es el derecho de los pueblos a definir sus propias políticas y estrategias sustentables de producción, distribución y consumo de alimentos, capaces de garantizar el derecho a la alimentación para toda la población, en base a la pequeña y mediana producción, con respeto a sus propias culturas y a la diversidad de los modos de producción agropecuaria [...]. La soberanía alimentaria es la vía para erradicar el hambre y la desnutrición y garantizar la seguridad alimentaria duradera y sustentable para todos los pueblos.⁸⁸

De la lectura de tal definición, podemos destacar que la soberanía alimentaria constituye una herramienta esencial para garantizar el derecho al acceso seguro y permanente a alimentos sanos, nutritivos y suficientes, es decir, para garantizar la seguridad alimentaria. De ello se entiende que la soberanía alimentaria nace como

⁸⁶ A. DANGOUR, S. DODHIA. Nutritional quality of organic foods: a systematic review [en línea]. *American Journal of Clinical Nutrition*, 2009. [fecha de consulta: 6 Noviembre 2010]

⁸⁷ R. S. MALUF. *Seguridad alimentaria y nutricional: Un enfoque de derecho y soberanía...*, op. cit., p. 29

⁸⁸ *Ibidem*, p. 27

estrategia para garantizar el derecho de la población al acceso de alimentos sanos y suficientes.

Es así que, la Constitución ecuatoriana, en su art. 281, manifiesta que:

La soberanía alimentaria constituye un objetivo estratégico y una obligación del Estado para garantizar que las personas, comunidades, pueblos y nacionalidades alcancen la autosuficiencia de alimentos sanos y culturalmente apropiados de forma permanente.

Para ello, la norma citada impone como responsabilidad del Estado, el cumplimiento de las obligaciones enumeradas en la misma. De entre las cuales, considero importante destacar las siguientes:

[...] 3. Fortalecer la diversificación y la introducción de tecnologías ecológicas y orgánicas en la producción agropecuaria.

6. Promover la preservación y recuperación de la agrobiodiversidad y de los saberes ancestrales vinculados a ella; así como el uso, la conservación e intercambio libre de semillas.[...]

13. Prevenir y proteger a la población del consumo de alimentos contaminados o que pongan en riesgo su salud o que la ciencia tenga incertidumbre sobre sus efectos.

Conforme a lo establecido en la norma constitucional, podemos decir que para lograr el cumplimiento de la seguridad alimentaria, forman parte de las obligaciones del Estado, aquellas referentes a la introducción de tecnologías ecológicas y orgánicas en la producción agropecuaria, así como a la protección de la población del consumo de alimentos contaminados o que pongan en riesgo la salud humana. Lo cual, implica que las políticas del Estado ecuatoriano, destinadas a facilitar el acceso de los agricultores a los agroquímicos, van en contra del régimen de soberanía alimentaria consagrado en nuestra Constitución.

Por otra parte el art. 3 de la Ley Orgánica del Régimen de la Soberanía Alimentaria, establece que para el ejercicio de la soberanía alimentaria, el Estado también deberá:

[...] d) Incentivar el consumo de alimentos sanos, nutritivos de origen agroecológico y orgánico, evitando en lo posible la expansión del monocultivo y la utilización de cultivos agroalimentarios en la producción de biocombustibles, priorizando siempre el consumo alimenticio nacional;

e) Adoptar políticas fiscales, tributarias, arancelarias y otras que protejan al sector agroalimentario nacional para evitar la dependencia en la provisión alimentaria;

[...]

Conforme a todas las normas citadas -referentes a la seguridad y la soberanía alimentaria- es posible manifestar que la implementación del tributo de finalidad extrafiscal destinado a desincentivar el uso de agroquímicos, se fundamenta en el régimen de seguridad y soberanía alimentaria protegido por los preceptos constitucionales del Ecuador.

2.3.1.6 Salud pública

La Constitución de la Organización Mundial de la Salud, que fue adoptada por la Conferencia Sanitaria Internacional, celebrada en Nueva York en 1946, define a la salud como “un estado de completo bienestar físico, mental y social, y no solamente la ausencia de afecciones o enfermedades.”⁸⁹ La legislación ecuatoriana acoge esta definición en el art. 3 de la Ley Orgánica de Salud, encargada de regular las acciones dirigidas a efectivizar el derecho universal a la salud.

Así mismo, la Constitución de la OMS declara que: “El goce del grado máximo de salud que se pueda lograr es uno de los derechos fundamentales de todo ser humano sin distinción de raza, religión, ideología política o condición económica o social.”

El derecho a la salud es reconocido y garantizado por la Constitución de la República del Ecuador. Es así que, el art. 32 del texto constitucional establece que:

La salud es un derecho que garantiza el Estado, cuya realización se vincula al ejercicio de otros derechos, entre ellos el derecho al agua, la alimentación, la educación, la cultura física, el trabajo, la seguridad social, los ambientes sanos y otros que sustentan el buen vivir.

Respecto a la vinculación del derecho a la salud con otros derechos, la Organización Mundial de la Salud manifiesta que entre las condiciones necesarias que los Estados deben establecer para garantizar el derecho a la salud, se encuentran: la

⁸⁹ CONSTITUCIÓN DE LA ORGANIZACIÓN MUNDIAL DE LA SALUD. New York, 1946. [fecha de consulta: 9 Noviembre de 2010] Disponible en: [<http://apps.who.int/gb/bd/PDF/bd47/SP/constitucion-sp.pdf>]

disponibilidad garantizada de servicios de salud, condiciones de trabajo saludables y seguras, vivienda adecuada y alimentos sanos y nutritivos.⁹⁰

Es así que el segundo inciso del art. 32 de la Constitución dispone que el derecho a la salud será garantizado por medio de políticas económicas, sociales, culturales, educativas y ambientales, y mediante “el acceso permanente, oportuno y sin exclusión a programas, acciones y servicios de promoción y atención integral de salud, salud sexual y salud reproductiva.[...]”

De las normas citadas es posible resaltar que la salud pública es un tema de interés público para el Estado ecuatoriano, que se fundamenta en el derecho universal a la salud, y para alcanzar su efectivo cumplimiento resulta necesaria la aplicación de políticas económicas, sociales, y ambientales.

A pesar que el texto constitucional del Ecuador no establece la necesidad de adoptar medidas extrafiscales para garantizar el derecho a la salud, este tipo de medidas constituye un mecanismo necesario para ello, debido a que a través de la implementación de un tributo con finalidad extrafiscal será posible desincentivar las conductas nocivas para la salud humana.

Considerando que el uso de agroquímicos es una actividad que representa un problema de salud pública en nuestro país, es posible afirmar que la imposición de un tributo extrafiscal que desincentive el uso de agroquímicos tendrá fundamento en el derecho a la salud.

Por otro lado, es necesario mencionar que la calidad de vida de los seres humanos depende del efectivo cumplimiento del derecho a vivir en un medio ambiente sano, el derecho al acceso a alimentos sanos y suficientes, y el derecho a la salud. Es así que, el numeral 2 del art. 66 de nuestra Constitución, establece que se garantizará: “El derecho a una vida digna, que asegure la salud, alimentación y nutrición, agua potable, vivienda, saneamiento ambiental, educación, trabajo, empleo, descanso y ocio, cultura física, vestido, seguridad social y otros servicios sociales necesarios.”

⁹⁰ ORGANIZACIÓN MUNDIAL DE LA SALUD. *El derecho a la salud*. [Fecha de consulta: 9 Noviembre de 2010] Disponible en: [<http://www.who.int/mediacentre/factsheets/fs323/es/>]

Considerando la interrelación de estos derechos, es posible concluir que la implementación del tributo extrafiscal en mención permitirá mejorar el nivel de calidad de vida de todos los ecuatorianos, lo que representa una razón de gran importancia para defender la imposición de dicha medida tributaria en nuestro país.

1.4 Límites constitucionales de la tributación extrafiscal

Como se señaló en páginas anteriores, la tributación extrafiscal se encuentra plenamente reconocida por la Constitución de la República del Ecuador, ya que en aplicación del inciso segundo del art. 300 del texto constitucional, los tributos podrán tener finalidades extrafiscales, es decir que, podrán tener fines distintos a la obtención de ingresos.

Además, se explicó que la implementación del tributo extrafiscal destinado a desincentivar el uso de agroquímicos se encuentra fundamentado en el mandato constitucional de proteger el medio ambiente, en el derecho a vivir en un medio ambiente sano, en los principios de responsabilidad objetiva por daños ambientales, desarrollo sustentable, cautela y acción preventiva, seguridad y soberanía alimentaria, y salud pública.

En palabras de HERRERA MOLINA, “los tributos y elementos tributarios ambientales inciden sobre el sistema tributario y el orden económico, ocasionando ciertas tensiones con otros principios fundamentales recogidos en la Constitución [...]” Agrega el autor que, dichos principios constituyen un límite a la fiscalidad ambiental.⁹¹ Es decir que, debido a que la implementación de los tributos extrafiscales incide sobre el sistema tributario, se generan conflictos con ciertos principios constitucionales.

En el caso de la implementación del tributo extrafiscal destinado a desincentivar el uso de los agroquímicos, es posible alegar que la finalidad extrafiscal de este tributo podría entrar en conflicto con los principios rectores del régimen tributario ecuatoriano, que se encuentran reconocidos por la Constitución. De ahí que, los principios del régimen

⁹¹ P. HERRERA MOLINA. *Derecho Tributario Ambiental: la introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario...*, op. cit., p. 137

tributario ecuatoriano que entraren en conflicto con la finalidad extrafiscal del tributo en discusión, constituirán límites constitucionales para la implementación de este tributo extrafiscal.

Para llegar a determinar de qué forma limitan estos principios constitucionales al establecimiento de un tributo con finalidad esencialmente extrafiscal, es preciso considerar la definición material de tributo a la que se llegó en base a nuestra Constitución: Tributo es toda prestación de carácter patrimonial, exigida por el Estado en ejercicio de una potestad pública con la finalidad de allegar recursos para el financiamiento del gasto público. De lo cual se desprende el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos del Estado, que deberá ir acorde con los principios de justicia tributaria establecidos en la Constitución.

2.4.1 Principios constitucionales del régimen tributario ecuatoriano

El primer inciso del art. 300 de nuestra Constitución establece los principios por los que, el régimen tributario ecuatoriano deberá regirse.

Art. 300.- El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos.⁹²

Es por ello necesario, explicar el significado e importancia de estos principios.

2.4.1.1 Generalidad

GARCÍA VIZCAÍNO explica que la *generalidad* se refiere al “carácter extensivo de la tributación”. Lo cual implica que, -en base al principio de generalidad- no puede excluirse de la tributación a quienes posean capacidad contributiva, por lo cual “las leyes no pueden

⁹² Constitución de la República del Ecuador

establecer privilegios personales, de clase, linaje o casta, a fin de salvaguardar la “igualdad” [...]”⁹³

Al respecto, GIULIANI FONROUGE asevera que: “el gravamen se debe establecer en tal forma, que cualquier persona cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del crédito fiscal, debe ser sujeto del impuesto.”⁹⁴ Lo cual quiere decir que, ninguna persona podría ser absuelta del pago de tributos por privilegios personales.

Cabe recalcar que la aplicación del principio de generalidad no es absoluta, debido a la existencia de exenciones y beneficios tributarios, por los cuales en los casos determinados por la ley, los sujetos obligados quedan eximidos de tributar o tributan menos, a pesar que su situación coincida con el hecho generador.⁹⁵

Por su parte, GARCÍA VIZCAÍNO agrega que, estas exenciones y beneficios tributarios deben ser otorgados por razones económicas, sociales o políticas, pero no en razón de privilegios personales.⁹⁶ Esto tiene sentido al reconocer el carácter excepcional de las exenciones tributarias, las mismas que siempre deberán estar fundamentadas en motivos de tipo económico, social o político.

Por otro lado, MONTAÑO GALARZA ha mencionado que “el principio de generalidad es un requerimiento directo al legislador para que tipifique como hecho generador todo acto, hecho o negocio jurídico indicativo de capacidad contributiva [...]”⁹⁷ Lo cual quiere decir que la capacidad contributiva es un factor importante para determinar quiénes son los obligados al pago de tributos.

Respecto al principio de generalidad, el Tribunal Constitucional del Ecuador, manifestó que: “la generalidad en materia tributaria se concreta en que todos los integrantes de la sociedad deben contribuir al sostenimiento del Estado conforme a su capacidad contributiva.”⁹⁸

⁹³ C. GARCÍA VIZCAÍNO. *Derecho Tributario: Consideraciones económicas y jurídicas*. Tomo I. Depalma, Buenos Aires, 1999, p. 279

⁹⁴ C. M. GIULIANI FONROUGE. *Derecho Financiero* Tomo I. Novena Edición, La Ley, Buenos Aires, 2004, p. 297

⁹⁵ H. B. VILLEGAS. *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario...*, op. cit., pp. 264-265

⁹⁶ C. GARCÍA VIZCAÍNO. *Derecho Tributario: Consideraciones económicas y jurídicas. Tomo I...*, op. cit., 1999, p. 279

⁹⁷ C. MONTAÑO GALARZA. “La obligación de contribuir y los principios de la tributación en las constituciones de los Estados Miembros de la Comunidad Andina”, 2004, p.25

⁹⁸ TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. Resolución No. 23, Registro Oficial No. 18, 16 de Mayo del 2005

En base a esta decisión judicial se puede afirmar que la generalidad en materia tributaria no implica que todos los ciudadanos del Estado deban contribuir en el mismo grado, ya que al no contar todos, con un mismo nivel de capacidad económica, se estaría tratando de forma injusta a aquellos que poseen menos recursos económicos que otros.

Es así que, la capacidad contributiva constituye el criterio fundamental para lograr determinar en qué medida, los sujetos pasivos, deben aportar recursos al Estado. Ya que de acuerdo a la afirmación del Tribunal Constitucional del Ecuador el principio de generalidad tiene aplicación en base al nivel de capacidad contributiva de los obligados.

En el caso del establecimiento de un tributo extrafiscal, cuya estructura está concebida para lograr una finalidad esencialmente extrafiscal, es decir, distinta a la obtención de recursos; el principio de generalidad puede resultar afectado debido a que este tipo de tributos está estructurado en función de criterios distintos a la capacidad contributiva.

Por lo cual, con la imposición de un tributo extrafiscal, los sujetos obligados al pago de este tributo no contribuirán de acuerdo a su capacidad contributiva, sino en función del grado de afectación que causen a los principios que pretenden ser protegidos por la finalidad extrafiscal. En base a ello, el deber general de todos los ciudadanos a contribuir según su capacidad contributiva resultaría lesionado con la imposición de tributos extrafiscales.

2.4.1.2 Progresividad

El principio de progresividad implica que “a medida en que aumenta la riqueza de cada sujeto, incrementa la contribución en proporción superior al crecimiento de aquella”, por lo cual este principio podría resumirse en los siguientes términos: “aquellos que poseen más contribuyen en mayor proporción que los que menos tienen”.⁹⁹ A diferencia

⁹⁹A. LEWIN F. *Principios constitucionales del derecho tributario. Análisis de Jurisprudencia de la Corte Constitucional 1992-2001*, Universidad de Los Andes/ICDT, Bogotá, 2002, p. 106, citado por: C. MONTAÑO GALARZA. “La obligación de contribuir y los principios de la tributación en las constituciones de los Estados Miembros de la Comunidad Andina”..., op. cit., p. 22

de este principio, el principio de proporcionalidad se refiere a que los sujetos pasivos están obligados a pagar en proporción a las manifestaciones de su capacidad contributiva.¹⁰⁰

A breves rasgos es posible apreciar que la aplicación de ambos principios podría implicar un conflicto entre ellos, sin embargo varios autores coinciden en que el principio de proporcionalidad no prohíbe la progresividad del impuesto.¹⁰¹ Es así que, tanto la progresividad como la proporcionalidad¹⁰² son principios rectores del régimen tributario ecuatoriano. No obstante, cabe resaltar que en el art. 300 de nuestra Constitución expresamente se establece que se priorizarán los impuestos directos y progresivos. De tal forma que, en nuestro régimen tributario existirá prioridad por la aplicación del principio de progresividad.

Respecto a esta situación, cabe mencionar que BRAVO ARTEAGA explicó que para que un sistema tributario aplique el principio de progresividad, los impuestos que tengan tarifa proporcional no deben representar ingresos superiores al de los impuestos progresivos, y además, los impuestos indirectos deben tener tarifas diferenciales, con el fin de que los consumos lujosos representen una mayor carga tributaria que los consumos corrientes.¹⁰³

A cerca del principio de progresividad es importante acotar que éste “busca establecer una mayor carga tributaria para quienes poseen mayor capacidad económica, de tal forma que exista igualdad en el sacrificio por el bien común.”¹⁰⁴ Lo cual implica un sentido de solidaridad de aquellos que tienen mayor capacidad contributiva con los sujetos pasivos que tienen un nivel de capacidad contributiva menor. De lo cual, se puede apreciar que la progresividad se fundamenta en el nivel de capacidad contributiva de los sujetos pasivos para la distribución de las cargas públicas.

Considerando que, para el efectivo logro de la finalidad extrafiscal, los tributos extrafiscales gravarán en mayor proporción a aquellos sujetos que afecten en mayor

¹⁰⁰ C. GARCÍA VIZCAÍNO. *Derecho Tributario: Consideraciones económicas y jurídicas. Tomo I...*, op. cit., p. 296

¹⁰¹ C. GARCÍA VIZCAÍNO. *Derecho Tributario: Consideraciones económicas y jurídicas. Tomo I...*, op. cit., p. 296 y H. B. VILLEGAS. *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario...*, op. cit., p. 275

¹⁰² Art. 5 del Código Tributario

¹⁰³ J. R. BRAVO ARTEAGA. *Nociones fundamentales de Derecho Tributario...*, op. cit., p. 112

¹⁰⁴ *Ibidem*, p. 86

medida al objetivo que se pretende alcanzar como finalidad extrafiscal, que los sujetos que afectan en menor grado. Como vemos, en el caso del establecimiento de un tributo extrafiscal, la imposición de la carga tributaria no se fundamenta en la capacidad contributiva de los sujetos, sino en el nivel de afectación que provocan a determinados principios. De ahí que, el principio de progresividad constituya un límite para el establecimiento de tributos extrafiscales.

2.4.1.3 Equidad

El principio de equidad tiene dos nociones principales: la equidad horizontal, que consiste en que la ley debe dar igual trato a los iguales, y la equidad vertical, que implica desigual trato a los desiguales.¹⁰⁵ Ambas nociones nos llevan a la acepción del principio de igualdad material que está reconocido en el art. 11 numeral 2 de nuestra Constitución, con alcance para todo el ordenamiento jurídico nacional, y que establece que: “El Estado adoptará medidas de acción afirmativa que promuevan la igualdad real en favor de los titulares de derechos que se encuentren en situación de desigualdad.”

Esto implica que, para el efectivo cumplimiento de este principio constitucional, se requerirá tomar medidas para equiparar a aquellas personas que se encuentren en situaciones desiguales.

De un modo similar, BRAVO ARTEAGA argumenta que los principios de equidad y progresividad tienen estrecha relación, debido a que los tributos son justos en la medida en que se trate de manera desigual a los desiguales.¹⁰⁶

Por otro lado LUQUI, explica que “la equidad se cumple por medio de una justa y razonable incidencia de gravámenes, y por medio de la generalidad y uniformidad de la presión tributaria.”¹⁰⁷

¹⁰⁵ A. LEWIN F. *Principios constitucionales del derecho tributario. Análisis de Jurisprudencia de la Corte Constitucional 1992-2001*, Universidad de Los Andes/ICDT, Bogotá, 2002, p. 65, citado por: C. MONTAÑO GALARZA. “La obligación de contribuir y los principios de la tributación en las constituciones de los Estados Miembros de la Comunidad Andina”..., op. cit., p. 13

¹⁰⁶ J. R. BRAVO ARTEAGA. *Nociones fundamentales de Derecho Tributario*. 3ª. edición, Legis, Bogotá, 1999, p. 86

¹⁰⁷ J. C. LUQUI, citado por: C. MONTAÑO GALARZA. “La obligación de contribuir y los principios de la tributación en las constituciones de los Estados Miembros de la Comunidad Andina”..., op. cit., p. 25

Así mismo, a decir de VILLEGAS, la equidad “como principio que fundamenta el sistema tributario, significa que la imposición debe ser regida por un fin justo”, lo cual implica que, la “equidad se convierte en equivalente de la razonabilidad, puesto que todo tributo irrazonable es injusto y, por lo tanto inconstitucional.”¹⁰⁸

Considerando que el principio de equidad en materia tributaria, se refiere a la aplicación de la igualdad material reconocida por nuestra la Constitución, es preciso ahondar en este último principio. Según NEUMARK, la igualdad tributaria es un principio que obliga a que los individuos tengan el mismo trato fiscal, siempre que se encuentren en similares circunstancias que sean relevantes a efectos jurídico-fiscales, y agrega que de esta concepción se deriva el “Principio de la desigualdad en el trato fiscal de las personas que se hallen en condiciones desiguales”.¹⁰⁹

Por otro lado, VILLEGAS afirma que la “igualdad fiscal” se encuentra basada en la capacidad contributiva; lo cual conduce a que sean “fiscalmente considerados como iguales aquellos que para el legislador o el aplicador de la ley tengan similar aptitud de pago público.” Esto implica a su vez que, debe haber un tratamiento diferenciado entre los obligados que tengan una capacidad contributiva diferente.¹¹⁰

En base a ello es posible apreciar que el principio de igualdad en materia tributaria está estrechamente vinculado con el principio de capacidad contributiva. En este sentido, el Tribunal Constitucional del Ecuador ha coincidido con este criterio al haber manifestado que “la igualdad en materia tributaria se fundamenta en la capacidad contributiva.”¹¹¹

Basándose en la jurisprudencia argentina, GIULIANI FONROUGE ha dicho que el principio de igualdad no debe entenderse como una igualdad numérica, pues esta concepción de igualdad daría como resultado grandes injusticias, sino que debe ser

¹⁰⁸ H. B. VILLEGAS. *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario...*, op. cit., p. 276

¹⁰⁹ F. NEUMARK. *Principios de la imposición*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1994, pp. 115 y 135, citado por: N. DÍAZ ESCALANTE, “Análisis jurídico del Principio de Capacidad Contributiva en relación a los ingresos acumulables en la Ley del Impuesto sobre la Renta para las personas morales sujetas a concurso mercantil”, 2003. [Fecha de consulta: 19 Marzo de 2011] Disponible en: http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/diaz_e_n/capitulo3.pdf

¹¹⁰ H. B. VILLEGAS. *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario...*, op. cit., pp. 268-269

¹¹¹ TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DEL ECUADOR. Resolución No. 20. Registro Oficial Suplemento 364, 26 de Septiembre del 2006.

entendido como “la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes se encuentren en análogas situaciones”, y agrega que este principio permite la creación de diferentes categorías, siempre y cuando éstas sean razonables; por lo tanto, resulta inadmisibles “toda discriminación arbitraria, injusta u hostil contra determinadas personas o categorías de personas”.¹¹²

El Tribunal Constitucional del Ecuador ha manifestado, en varias de sus decisiones que aquellas disposiciones o fallos que realicen discriminaciones arbitrarias entre sujetos que son parte de un mismo tercio en comparación (*tertium comparationis*), son violatorios del principio de constitucional de igualdad, y por lo tanto son inconstitucionales. El Tribunal Constitucional señala que el *tertium comparationis* tiene que ser una situación jurídica concreta en la que se encuentren otros ciudadanos o grupos de ciudadanos.¹¹³

Además, el Tribunal considera lo siguiente:

...[E]l legislador (mediante ley) puede realizar distinciones o diferenciaciones entre sujetos o grupos de personas para hacer efectivo el principio de igualdad, mas esta diferenciación debe provenir de factores objetivos que obliguen a realizar dicha distinción, los que son determinados por criterios de razonabilidad.¹¹⁴

Esto quiere decir que, las diferenciaciones entre los obligados o grupos de ellos, tendrían justificación solamente cuando éstas son determinadas por criterios de razonabilidad. En materia tributaria, la capacidad contributiva de los obligados constituye el criterio de razonabilidad para establecer un tratamiento tributario diferencial entre los contribuyentes, evitando así que las distinciones en el pago de tributos sean hechas de forma arbitraria e injusta.

En base a todas estas consideraciones, es posible concluir que la equidad como aplicación de la igualdad material, puede ser entendida como el hecho de dar un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales; lo cual nos lleva a decir que el principio de equidad

¹¹² C. M. GIULIANI FONROUGE. *Derecho Financiero...*, op. cit., p. 295

¹¹³ TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DEL ECUADOR. Resolución No. 33. Registro Oficial Suplemento 265, 8 de Mayo del 2006; Resolución No. 36, Registro Oficial Suplemento 440, 12 de Octubre del 2004; Resolución No. 30, Registro Oficial 223, 2 de Diciembre del 2003.

¹¹⁴ TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DEL ECUADOR. Resolución No. 33. Registro Oficial Suplemento 265, 8 de Mayo del 2006.

no llegaría a cumplirse, con el establecimiento de un tributo que impusiera una misma carga tributaria a todos los sujetos pasivos sin considerar su capacidad contributiva, ya que esto constituiría un trato injusto para aquellos individuos que por tener un menor nivel de capacidad económica, son afectados en mayor medida al pagar la misma carga tributaria pagada por aquellas personas con mayor capacidad económica.

Los tributos extrafiscales suponen un trato diferenciado en función de un criterio de razonabilidad distinto a la capacidad contributiva de los sujetos. En virtud de ello, la carga tributaria variará según el grado de afectación causado a los principios que fundamentan la finalidad extrafiscal de un tributo determinado, y no lo hará en relación a la aptitud de pago de los contribuyentes. En base a ello se puede apreciar que, si bien es cierto que el trato diferenciado no responde al criterio de razonabilidad de capacidad contributiva, sí podría responder a otros criterios de razonabilidad fundamentados por otros principios, como el principio de *quien contamina paga* que se deriva de la responsabilidad objetiva por daños ambientales.

Por lo tanto, podría decirse que los tributos extrafiscales basados en criterios de razonabilidad que tienen fundamento en principios constitucionales no serían injustos ni arbitrarios. Sin embargo, bajo la concepción de justicia tributaria por la cual los sujetos deben contribuir acorde a su capacidad contributiva, es posible concluir que los tributos extrafiscales afectan el pleno cumplimiento del principio de equidad tributaria.

2.4.1.4 Legalidad y reserva de ley

El principio de legalidad y de reserva de ley es recogido en el art. 301 de la Constitución de la República del Ecuador y en el art. 3 del Código Tributario.¹¹⁵

Art. 301.- Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer,

¹¹⁵ El art. 3 del Código Tributario dispone lo siguiente: “Poder tributario.- Sólo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos. No se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes.

Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley.

El Presidente de la República podrá fijar o modificar las tarifas arancelarias de aduana.”

modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley.

En base a estas normas que acogen al principio de legalidad en materia tributaria, es posible destacar que este principio impone la necesidad de que los tributos sean establecidos por los órganos legislativos competentes. En el caso de los impuestos, será la Función Ejecutiva el órgano competente para proponer la creación, modificación, exoneración o extinción de los impuestos, y se requerirá de ley sancionada por la Asamblea Nacional para su efectiva vigencia en el ordenamiento jurídico ecuatoriano.

Mientras que en el caso de las tasas y las contribuciones especiales, se remite la potestad legislativa para su establecimiento a los órganos competentes, quienes podrán establecer, modificar, exonerar o extinguir tasas y contribuciones especiales mediante actos normativos.

Esta situación se ve plasmada en la facultad tributaria que actualmente poseen los gobiernos autónomos descentralizados (regionales, provinciales, municipales y distritos metropolitanos) para crear, modificar o suprimir tasas y contribuciones especiales de mejoras, conforme lo establece el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización.¹¹⁶

En virtud del principio de legalidad no puede haber tributo sin ley previa *-nullum tributum sine lege-*.¹¹⁷ Es así que, a criterio de PLAZAS VEGA, de acuerdo el principio de

¹¹⁶ CÓDIGO ORGÁNICO DE ORGANIZACIÓN TERRITORIAL, AUTONOMÍA Y DESCENTRALIZACIÓN: “Art. 179.- Facultad tributaria.- Los gobiernos autónomos descentralizados regionales podrán crear, modificar o suprimir, mediante normas regionales, tasas y contribuciones especiales de mejoras generales o específicas por los servicios que son de su responsabilidad y para las obras que se ejecuten dentro del ámbito de sus competencias o circunscripción territorial.[...] Asimismo, los gobiernos autónomos descentralizados regionales podrán crear, modificar o suprimir recargos, tasas y contribuciones de mejoras y de ordenamiento. [...]”

“Art. 181.- Facultad tributaria.- Los gobiernos autónomos descentralizados provinciales podrán crear, modificar o suprimir mediante normas provinciales, tasas y contribuciones especiales de mejoras generales o específicas por los servicios que son de su responsabilidad y por las obras que se ejecuten dentro del ámbito de sus competencias y circunscripción territorial.”

“Art. 186.- Facultad tributaria.- Los gobiernos municipales y distritos metropolitanos autónomos podrán crear, modificar, exonerar o suprimir mediante ordenanzas, tasas, tarifas y contribuciones especiales de mejoras generales o específicas, por el establecimiento o ampliación de servicios públicos que son de su responsabilidad, el uso de bienes o espacios públicos y en razón de las obras que ejecuten dentro del ámbito de sus competencias y circunscripción, así como la regulación para la captación de las plusvalías.[...]”

¹¹⁷ C. GARCÍA VIZCAÍNO. *Derecho Tributario: Consideraciones económicas y jurídicas. Tomo I...*, op. cit., p. 271

legalidad, los tributos han de originarse en la ley como expresión de la voluntad soberana.¹¹⁸

No obstante, respecto a las normas que distribuyen la facultad tributaria en el ordenamiento jurídico ecuatoriano, Troya Jaramillo sostiene que:

El principio de legalidad se ha atenuado y dulcificado. Ya no cabe, sin matizaciones, sostener el apotegma clásico de que no hay tributo sin ley. Los gobiernos provinciales y cantonales del régimen seccional autónomo, premunidos de la autorización constitucional, mediante ordenanza, están en la facultad de crear, modificar o suprimir tasas y contribuciones especiales de mejoras.¹¹⁹

Al respecto, MONTAÑO GALARZA señala que esto es posible siempre y cuando “la norma con rango de ley habilite tal proceder, señalando los parámetros mínimos y máximos para determinar los elementos cuantitativos, y que responda a justificaciones racionales.” Con lo cual el autor se refiere al principio de reserva de ley, que “cubre la regulación de los elementos esenciales o configuradores del tributo”.¹²⁰

En base a estas consideraciones, es posible acotar que el principio de legalidad tiene un valor relativo y no absoluto, ya que en virtud de nuestra Constitución, los impuestos son los únicos tributos que requieren ser establecidos mediante ley, mientras que las tasas y contribuciones especiales “se crearán y regularán de acuerdo con la ley”; remitiéndose al Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización que es la ley que faculta a los gobiernos autónomos descentralizados a establecer este tipo de tributos. En base a esta ley orgánica, las tasas y contribuciones especiales podrán ser establecidas mediante una fuente normativa diferente y con rango inferior al de la ley, como son: normas regionales, normas provinciales y ordenanzas municipales.

¹¹⁸ M. PLAZAS VEGA. *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*. Temis S. A., Bogotá, 2000, p. 611, citado por: C. MONTAÑO GALARZA. “La obligación de contribuir y los principios de la tributación en las constituciones de los Estados Miembros de la Comunidad Andina”..., op. cit., p. 9

¹¹⁹ J. V. TROYA JARAMILLO. “El nuevo derecho constitucional tributario ecuatoriano”, en: *Estudios en memoria de Ramón Valdés Costa*, Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, p. 451

¹²⁰ C. MONTAÑO GALARZA. “La obligación de contribuir y los principios de la tributación en las constituciones de los Estados Miembros de la Comunidad Andina”..., op. cit., pp. 10-12

La Corte Constitucional de transición ha señalado que el principio de legalidad/reserva de ley significa que: “Solo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos.” Haciendo una interpretación integral de la Constitución ecuatoriana, respecto de este principio y en relación a la facultad tributaria otorgada a los gobiernos municipales, la Corte considera que:

Si bien es cierto que las reglas constitucionales precedentes denotan la clara intención del constituyente respecto a que la creación, modificación y supresión de tasas y contribuciones especiales se las haga vía ordenanza en ejercicio de una atribución exclusiva de los gobiernos municipales, no es menos cierto que el ámbito de ejercicio de dichas atribuciones se circunscribe en aquellas previstas en el artículo 264 de la Constitución de la República, es decir, como consecuencia de los servicios públicos presta la Municipalidad en desarrollo de sus competencias exclusivas.

En otras palabras, el ejercicio de la potestad tributaria, relacionada a la creación, modificación o extinción de tasas y contribuciones especiales de carácter municipal, encuentra límite en el artículo 261 de la Constitución de la República, es decir, la Administración Municipal no podrá regular tributo alguno en aquellas materias de exclusiva competencia del Estado Central... Sin menoscabo de que en cumplimiento del artículo 260 de la Constitución de la República, mediante Ley Orgánica del sistema de competencias, comprendiendo que el legislador cuenta con el principio pro legislatore, libertad discrecional de configurar las leyes, regule la concurrencia de las competencias con los respectivos niveles de gobierno.¹²¹

Cabe recalcar que la interpretación hecha en esta decisión judicial es aplicable también a la potestad tributaria que poseen los gobiernos regionales autónomos, y los gobiernos provinciales, para establecer tasas y contribuciones especiales en virtud de lo establecido por el COOTAD. En base a esta decisión, la Corte Constitucional dejó en claro que, en virtud del principio de reserva de ley, el ejercicio de la potestad tributaria de los órganos autónomos descentralizados se encuentra limitada por el ámbito de sus competencias establecidas en virtud de la Constitución y de la ley. Sin perjuicio de lo establecido en el art. 260 de la Constitución.¹²²

¹²¹ Corte Constitucional del Ecuador. Resolución No. 3, Registro Oficial Suplemento 644 de 29 de Julio del 2009

¹²² Art. 260.- El ejercicio de las competencias exclusivas no excluirá el ejercicio concurrente de la gestión en la prestación de servicios públicos y actividades de colaboración y complementariedad entre los distintos niveles de gobierno. Constitución de la República del Ecuador.

En base a todo lo señalado cabe mencionar que el principio de legalidad ha dejado de referirse estrictamente al aforismo “no hay tributo sin ley” para adecuarse a las demandas actuales de la organización del Estado descentralizado.¹²³

En base a las consideraciones hechas, podemos decir que el establecimiento de tributos extrafiscales no lesionaría el principio de reserva de ley, siempre que éstos hayan sido establecidos, modificados o extinguidos mediante ley, por el órgano legislativo competente en el caso de ser impuestos extrafiscales, y mediante acto normativo emanado de órgano competente cuando se trate del establecimiento de tasas y contribuciones especiales de ordenamiento.

2.4.1.5 Eficiencia

Acorde al Diccionario de la Lengua Española, la eficiencia significa la “capacidad de disponer de alguien o de algo para conseguir un efecto determinado.”¹²⁴

En base a este significado, se puede decir que la eficiencia como principio del régimen tributario impone la necesidad de que los tributos sean idóneos para alcanzar los objetivos que busca nuestro sistema tributario actual. Estos objetivos se traducen en la finalidad fiscal, que consiste en la obtención de ingresos por parte del Estado para sostener el gasto público, y la finalidad extrafiscal, que busca fines distintos a la obtención de ingresos, como fines de tipo económico, social, político, ecológico, entre otros.

Con esta consideración podemos decir que los tributos extrafiscales respetarán el principio de eficiencia siempre que se encuentren estructurados de forma tal que logren el objetivo para el que fueron creados. Bajo la premisa de que los tributos extrafiscales deben contener elementos esenciales en los elementos cuantitativos del tributo para alcanzar de manera efectiva el propósito al que están destinados, en el caso de que un tributo contenga

¹²³ En este sentido, MONTAÑO GALARZA ha expresado que: “el principio de legalidad no ha hecho crisis –como algún momento se ha planteado– sino que se ha adecuando a las exigencias actuales de la organización del Estado y de su proyección hacia los ámbitos nacional e internacional. Es un límite a la expresión de la soberanía fiscal transformado por las circunstancias del tiempo y del espacio.” C. MONTAÑO GALARZA. “La obligación de contribuir y los principios de la tributación en las constituciones de los Estados Miembros de la Comunidad Andina”..., op. cit., p. 12

¹²⁴ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. *Diccionario de la Lengua Española*. Vigésima segunda edición. En línea: [<http://buscon.rae.es/draeI/>] Fecha de consulta [2 de Marzo 2011]

un elemento extrafiscal en la base imponible o en la cuota del tributo (por ejemplo a través de recargos), el tributo alcanzará de forma efectiva el propósito para el que fue creado.

Esto quiere decir que, dependerá la forma en que estén estructurados los tributos extrafiscales, para lesionar o no al principio de eficiencia.

2.4.1.6 Simplicidad administrativa

Según BUSTOS, el principio de simplicidad administrativa “ataca a la complejidad de los trámites para pagar un tributo (en tiempo y recursos)”, y explica que en gran medida, esto se ha logrado a nivel de la gestión de tributos internos con el Servicio de Rentas Internas, por medio de capacitación, prácticos formularios, el pago de impuestos a través de Internet, y gracias a los sistemas de call center. Sin embargo, el autor manifiesta que este avance no ha sido el mismo para otras Administraciones Tributarias como: la Corporación Aduanera Ecuatoriana, Municipios, Consejos Provinciales, IESS que gestiona los impuestos a la seguridad social.¹²⁵

A criterio de BUSTOS, el principio de simplicidad administrativa “puede ser argumentado frente a actuaciones de las Administraciones Tributarias que exijan información superflua o innecesaria de los contribuyentes; que inclusive podría devenir en una acción de inconstitucionalidad.”¹²⁶

En base a estas precisiones, podemos apreciar que, para respetar el cumplimiento del principio de simplicidad administrativa, los tributos extrafiscales que sean introducidos al sistema tributario deberán ser estructurados de forma tal que los trámites para el pago del tributo no requieran de procedimientos complejos, ya que de no ser así, su establecimiento complicaría la gestión tributaria del sujeto activo, que es el Estado a través de sus administraciones tributarias.

Por ejemplo, en el caso de que se introduzca un recargo en la base imponible de un impuesto ordinario para perseguir una finalidad extrafiscal, la Administración Tributaria

¹²⁵ REVISTA JUDICIAL. Javier Bustos A. “Agua y aceite: La “simplicidad administrativa” en los tributos”. Disponible en: [http://www.derechoecuador.com/index.php?option=com_content&task=view&id=4829&Itemid=426] Fecha de consulta: [2 de Marzo 2011]

¹²⁶ *Ibidem*

deberá modificar la forma en que están estructurados los comprobantes de venta, lo cual demandaría un aumento considerable de los gastos administrativos públicos, y complicaría el proceso de recaudación de impuestos. Sin embargo, esto no sucedería si este mismo recargo se aplicaría a la cuota del impuesto, ya que esto sólo requeriría agregar a los formularios de declaración de impuestos un casillero que especifique los factores de corrección aplicados a la venta total de agroquímicos, mas no afectaría al sistema de facturación preestablecido.

Considerando que el principio de simplicidad administrativa obliga a introducir en el sistema, tributos que son de fácil recaudación. De todos los mecanismos posibles para introducir el elemento extrafiscal en la estructura del tributo se deberá escoger el que menos complejidad genere dentro del sistema. Es decir que, dependerá de cómo estén estructurados los tributos extrafiscales, para determinar si éstos afectan o no al principio de simplicidad administrativa.

2.4.1.7 Suficiencia recaudatoria

El principio de suficiencia recaudatoria es el principal fundamento de la finalidad fiscal de los tributos, que consiste en la obtención de recursos para cubrir las necesidades financieras del Estado. Es así que, de acuerdo a PITA, el proporcionar los recursos necesarios para financiar el gasto público del Estado constituye un objetivo primordial del sistema tributario, lo cual se traduce como la *suficiencia* del sistema tributario.¹²⁷

Este principio requiere que se tomen en cuenta dos aspectos importantes: el gasto público a cubrir y los ingresos necesarios para ello, los cuales están íntimamente relacionadas.¹²⁸

Por otro lado, NEUMARK explica que:

¹²⁷ C. PITA. "La Reforma Tributaria en América Latina en la Década de los Años 80", Serie Documentos de Trabajo 164, BID, 1993, citado por: M. JORRAT DE LUIS. "Evaluación de la capacidad recaudatoria del sistema tributario y de la evasión tributaria" Disponible en: [http://www.sii.cl/aprenda_sobre_impuestos/estudios/ciat96.htm] Fecha de consulta: [2 de Marzo 2011]

¹²⁸ O. PEREIRA. "Los principios de la imposición según Neumark, un abordaje metodológico". [Fecha de consulta: 30 de marzo de 2011] Disponible en: [omarpereira.com.ar/LOS%20PRINCIPIOS%20DE%20LA%20IMPOSICION%20SEG...]

...[E]l principio de suficiencia de los ingresos tributarios exige que la totalidad del sistema fiscal de un país, bajo el supuesto de un racional equilibrio financiero vertical, se estructure cuantitativa y cualitativamente de manera tal que los ingresos tributarios permitan en todo nivel político la cobertura duradera de los gastos que este haya de financiar tributariamente.¹²⁹

Cabe mencionar que en el caso de los impuestos extrafiscales, VERONA ALABERN explica que la finalidad extrafiscal se contrapone a la finalidad fiscal debido a que, a medida que se logre la finalidad extrafiscal, la recaudación obtenida será menor.¹³⁰ Del mismo modo, BOKOBO MOICHE afirma que: “Los ingresos son inversamente proporcionales a la eficiencia de un impuesto medioambiental en lo referente al cambio de comportamientos”.¹³¹ En base a ello y considerando que los tributos de ordenamiento que introduzcan elementos extrafiscales en los elementos cuantitativos del tributo, tienden a cumplir de forma eficiente los objetivos extrafiscales para los que fueron creados, podemos afirmar que, a medida que estos tributos alcancen con mayor eficiencia la finalidad extrafiscal, incentivando a los sujetos pasivos a modificar su comportamiento (contaminante), los ingresos recaudados por estos tributos serán menores.

Sin embargo, esto no constituye una regla, ya que podría suceder que algunos tributos extrafiscales no cumplan con modificar el comportamiento de los sujetos pasivos, lo cual implicaría que los ingresos recaudados por estos tributos aportarían aún más al financiamiento de los gastos públicos del Estado.

Además, es preciso recordar que a pesar que la finalidad de los tributos extrafiscales es distinta a la recaudación de ingresos, esto no implica -en ningún caso- que en los tributos extrafiscales esté ausente la función fiscal del tributo. Ya que no podría concebirse la existencia de un tributo que deje de allegar ingresos para el financiamiento del Estado.

De los principios de generalidad, progresividad, equidad y suficiencia recaudatoria, se puede apreciar que la capacidad contributiva es el criterio de justicia común de todos ellos para lograr la aplicación práctica de estos principios.

¹²⁹ F. NEUMARK. *Principios de la imposición*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1994, p. 85, citado por: N. DÍAZ ESCALANTE, “Análisis jurídico del Principio de Capacidad Contributiva en relación a los ingresos acumulables en la Ley del Impuesto sobre la Renta para las personas morales sujetas a concurso mercantil”..., op. cit.

¹³⁰ J. E. VARONA ALABERN. *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*..., op. cit., p. 32

¹³¹ S. BOKOBO MOICHE. *Gravámenes e incentivos fiscales ambientales*..., op. cit., p. 106

Es así que, VILLEGAS afirma que la capacidad contributiva constituye la base de las garantías materiales de la Constitución (con relación al orden constitucional argentino), explicando que:

...[L]a generalidad requiere la no exención de tributos para quienes tengan capacidad contributiva; la igualdad exige que las distinciones en el pago de tributos no se hagan de forma arbitraria, sino que las distinciones deben estar fundadas en la capacidad contributiva, con excepción de los tributos con finalidad extrafiscal; la proporcionalidad obliga a que los sujetos paguen en proporción a su capacidad contributiva; la equidad y la razonabilidad demandan la justicia en la imposición, lo cual se manifiesta por la idea de que cada sujeto responda según su aptitud de pago.¹³²

En base a lo dicho, es posible afirmar que el criterio de tributación con arreglo a la capacidad contributiva constituye el núcleo central de los principios constitucionales rectores del régimen tributario ecuatoriano.

Cabe considerar que, en el ámbito de la fiscalidad ambiental, HERRERA MOLINA explica que entre los principios que representan límites constitucionales para la implementación de tributos y elementos tributarios ambientales, se encuentra el principio de capacidad económica.¹³³ Lo cual se debe a que los tributos ambientales tienen su principal fundamento en el principio quien contamina paga, en base al cual, el gravamen de un tributo de carácter ambiental será medido en proporción al grado de contaminación que ocasione un sujeto, mas no será medido según la capacidad contributiva de dicho sujeto.

Cabe indicar que los principios de capacidad contributiva y de quien contamina paga no se encuentran reconocidos en nuestro ordenamiento jurídico. No obstante cabe indicar que los demás principios que rigen el sistema tributario ecuatoriano, tales como los principios de: generalidad, progresividad, proporcionalidad, equidad, y suficiencia recaudatoria, tienen una estrecha vinculación con el principio de capacidad contributiva. Además debe tomarse en cuenta que la Corte Suprema de Justicia de nuestro país ha

¹³² H. B. VILLEGAS. *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario...*, op. cit., p. 264

¹³³ P. HERRERA MOLINA. *Derecho Tributario Ambiental: la introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario...*, op. cit., pp. 158-160

reconocido que la capacidad contributiva es uno de los principios cardinales que rigen la tributación, junto con los principios de igualdad y generalidad.¹³⁴

De ahí, la necesidad de ahondar en la capacidad contributiva como criterio de medida para la imposición de la carga tributaria.

2.4.2 Capacidad contributiva

A decir de VILLEGAS, la capacidad contributiva consiste en “la aptitud económica de los miembros de la comunidad para contribuir a la cobertura de los gastos públicos.”¹³⁵

Por otro lado SPISSO afirma que, la capacidad contributiva “denota una aptitud de las personas para pagar los tributos, es decir, posesión de riqueza en medida suficiente para hacer frente a la obligación fiscal”.¹³⁶

Con un criterio semejante a este, SÁINZ DE BUJANDA, afirma que la capacidad contributiva “supone en el sujeto tributario la titularidad de un patrimonio o de una renta, aptos en cantidad y en calidad para hacer frente al pago del impuesto, una vez cubiertos los gastos vitales e ineludibles del sujeto.”¹³⁷

Por otro lado, es preciso considerar las derivaciones prácticas de la capacidad contributiva, enunciadas por VILLEGAS. Estas son:

- a) Requiere que todos los titulares de medios aptos para hacer frente al tributo contribuyan, salvo aquellos que por no contar con un nivel mínimo quedan al margen de la imposición.
- b) El sistema tributario debe estructurarse de tal manera que quienes tengan mayor capacidad económica tengan una participación más alta en las rentas tributarias del Estado.
- c) No pueden seleccionarse como hechos imponibles o bases imponibles, circunstancias o situaciones que no sean abstractamente idóneas para reflejar capacidad contributiva.

¹³⁴ CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Sala especializada de lo Fiscal. Expediente 86, Registro Oficial 435, 5 de Octubre del 2004

¹³⁵ H. B. VILLEGAS. *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario*..., op. cit., p. 259

¹³⁶ R. SPISSO. *Derecho Constitucional Tributario*. Segunda edición, Depalma, Buenos Aires, 2000, p. 354

¹³⁷ F. SÁINZ DE BUJANDA. *Hacienda y derecho*. Instituto de Estudios Públicos, Madrid, 1962, p. 190, citado por: H. B. VILLEGAS. *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario*..., op. cit., p. 263

d) En ningún caso el tributo o conjunto de tributos que recaiga sobre un contribuyente puede exceder la razonable capacidad contributiva de las personas, ya que de lo contrario se atenta contra la propiedad, confiscándola ilegalmente.¹³⁸

De todo ello se destaca que, la capacidad contributiva obliga a que el sistema tributario se estructure de forma tal que, la carga tributaria impuesta a los sujetos pasivos aumente o disminuya en proporción a la capacidad económica que posean los contribuyentes. Además, este criterio de justicia, no permite que se quebrante la garantía del mínimo existencial¹³⁹, que protege a los sujetos que carecen de medios aptos para contribuir al fisco.

A pesar que, el principio de capacidad contributiva es reconocido en los textos constitucionales de numerosos países debido a la garantía que representa para que la carga tributaria sea distribuida de forma justa e igualitaria, el experto argentino en Derecho Tributario, GIULIANI FONROUGE, afirma que no es conveniente introducir en la Constitución de un país el principio de capacidad contributiva debido a que este “podría entorpecer el desarrollo de una legislación tributaria con finalidades extrafiscales, determinada por circunstancias de orden social y que no siempre debe inspirarse en consideraciones económicas”.¹⁴⁰

Esta afirmación nos demuestra que el principio de capacidad contributiva constituye un límite constitucional para la tributación extrafiscal, lo que a su vez implica la contraposición de este principio con los principios que fundamentan a un determinado tributo extrafiscal, debido a que con la implementación de los tributos extrafiscales se persigue fines distintos a la recaudación, que como bien se dijo antes está fundamentada en el principio de capacidad contributiva.

¹³⁸ H. B. VILLEGAS. *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario...*, op. cit., p. 263

¹³⁹ Respecto al mínimo existencial, M. GARCÍA ETCHEGOYEN afirma que: “En relación con la capacidad contributiva, el mínimo exento se presenta como aquella porción de riqueza que, por ser empleada en la satisfacción de necesidades elementales, no puede considerarse como expresión de aptitud a la contribución; no representa capacidad contributiva”. M. GARCÍA ETCHEGOYEN. *El principio de capacidad contributiva*. Ábaco, Buenos Aires, 2004, p. 262, citado por: J. A. FERNÁNDEZ CARTAGENA. “La capacidad contributiva”, en: Jorge Danós Ordoñez (Coordinador), *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público*, Palestra, Lima, 2006, p. 184

¹⁴⁰ C. GARCÍA VIZCAÍNO. *Derecho Tributario: Consideraciones económicas y jurídicas...*, op. cit., pp. 55-56

Es preciso recoger el planteamiento de GOROSPE OVIEDO y HERRERA MOLINA, para quienes “la justicia tributaria se plasmará, por regla general, en el cumplimiento del principio de capacidad económica, aunque también estén justificadas las exenciones basadas en otros principios constitucionales (política sanitaria, laboral, asistencia, de vivienda, medioambiental, cultural, etc.)”, estos autores agregan que, es en estos casos en que debe realizarse una ponderación de bienes jurídicos entre el principio de capacidad contributiva y los demás valores en juego.¹⁴¹ Este planteamiento es útil para comprender la necesidad de hacer una ponderación entre los principios que sustentan la finalidad extrafiscal de un tributo determinado y el principio de capacidad contributiva.

Si bien es cierto, las diferencias en el tratamiento tributario de los tributos extrafiscales no toman en cuenta la capacidad contributiva del sujeto obligado al pago del tributo, ya que se basan en el grado de afectación que dicho sujeto causa a los principios que el tributo extrafiscal pretende proteger; esto no quiere decir que, el principio de capacidad contributiva en este tipo de tributos sea inexistente. Es así que, FERNÁNDEZ CARTAGENA opina que: “No se abdica del principio cuando se admite que la capacidad contributiva puede ceder su importancia, pero no su existencia, ante otros fines constitucionales igualmente valiosos”.¹⁴²

De igual forma, el autor menciona que, bajo la premisa de que “el establecimiento de los impuestos extrafiscales no debe afectar el núcleo esencial del principio de capacidad contributiva”¹⁴³, debe vigilarse que los impuestos extrafiscales no afecten a personas que carecen de capacidad contributiva. En base a lo cual, es posible afirmar que el establecimiento de tributos extrafiscales deberá respetar, el mínimo exento de la imposición, ya que de lo contrario su imposición sería injusta.

Como pudo constatar, con la implementación de un tributo extrafiscal destinado a desincentivar el uso de agroquímicos, los principios de generalidad, progresividad, equidad y suficiencia recaudatoria, entrarían en conflicto con los principios que

¹⁴¹ J. I. GOROSPE OVIEDO y P. HERRERA MOLINA. “La virtualidad del principio de capacidad económica en el ordenamiento tributario español”, en: *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, Dykinson, Madrid, 2007, p. 30

¹⁴² J. A. FERNÁNDEZ CARTAGENA. “La capacidad contributiva”..., op. cit. p. 194

¹⁴³ *Ibidem*, p. 195

fundamentan la imposición de dicha carga tributaria, por lo cual será necesario hacer la ponderación de estos principios aplicando la ley de ponderación de ALEXY, la misma que es recogida por nuestra legislación, al ser reconocida como método de interpretación constitucional.

2.5 Análisis de la teoría jurídica de ponderación de principios de Alexy y Dworkin

La doctrina contemporánea que existe sobre el tema sostiene que, entre “las teorías jurídicas actuales más importantes elaboradas en torno de los principios”, se destacan las de ALEXY Y DWORKIN.¹⁴⁴ Además, la “ley de ponderación” elaborada por ALEXY, ha sido recogida por nuestro ordenamiento jurídico, en el art. 3 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional. Es por ello que, el presente subcapítulo estará dedicado a analizar la teoría jurídica de ponderación de principios construida por estos reconocidos autores.

El análisis de la teoría jurídica en mención hace necesario que se haga una diferenciación entre normas y principios. ALEXY expone esta diferencia en los siguientes términos:

Las reglas son normas que ordenan algo definitivamente. Son mandatos *definitivos* [...]. Por el contrario, los principios son normas que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, de acuerdo con las posibilidades fácticas y jurídicas. Por ello, los principios son *mandatos de optimización*.¹⁴⁵

Esto quiere decir que, mientras las reglas imponen que debe hacerse cabalmente lo que estas ordenan, los principios pueden ser cumplidos en distintos grados, debido a que su cumplimiento está supeditado a las posibilidades fácticas y jurídicas que se explicarán posteriormente. Es preciso indicar que, las posibilidades jurídicas están determinadas por reglas y por los principios que se contraponen.¹⁴⁶

¹⁴⁴ J. DELGADO BARRIO Y R. VIGO. *Sobre los principios jurídicos*. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1998, p. 152

¹⁴⁵ R. ALEXY. *Teoría de la argumentación jurídica*. Traducción de Manuel Atienza e Isabel Espejo. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2008, p. 350

¹⁴⁶ *Ibidem*, p. 350

Por otro lado, BERNAL PULIDO explica que “los principios son normas, pero no normas dotadas de una estructura condicional hipotética con un supuesto de hecho y una sanción bien determinados.”¹⁴⁷ Afirmación que indica una diferencia más entre las reglas y los principios. Es importante señalar que, la estructura de la regla consiste en un supuesto de hecho y una consecuencia jurídica, de tal manera que, en caso que el supuesto de hecho llegara a cumplirse en la práctica, debería imponerse la consecuencia jurídica establecida en dicha regla.

De tal forma que, la manera en que se aplicarían este tipo de normas sería por medio de la subsunción. La cual consiste en un silogismo, cuya premisa mayor es la norma con su estructura condicional hipotética, y la premisa menor consiste en un enunciado subsuntivo que afirma que un hecho o caso en concreto se ajusta al supuesto de hecho de la norma. En cuyo caso la conclusión consistiría en la aplicación de la sanción determinada en dicha norma, cuando el caso en particular se ajustare al supuesto de hecho de la norma.

148

Las reglas se aplican por medio de la subsunción, mientras que los principios se aplican mediante la ponderación. De ahí que, ALEXY señala a la subsunción y la ponderación como las dos operaciones fundamentales de aplicación jurídica.¹⁴⁹

Para analizar la teoría jurídica de ponderación es preciso mencionar su concepto. MORESO, explica que la ponderación es la “técnica consistente en resolver los conflictos entre principios que establecen derechos”.¹⁵⁰

Además es importante señalar el origen etimológico de la palabra ponderación, la cual se deriva de la expresión en latín *pondus*, que significa peso; origen etimológico que tiene significativa importancia ya que al momento en que los jueces tengan que ponderar principios, su función consistirá en pesar los principios que concurran al caso concreto, según lo afirma BERNAL PULIDO.¹⁵¹

¹⁴⁷ C. BERNAL PULIDO. *El Derecho de los derechos*. Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 2005, p. 96

¹⁴⁸ *Ibidem*, p. 95

¹⁴⁹ R. ALEXY. *Teoría de la argumentación jurídica...*, op. cit., p. 349

¹⁵⁰ J.J. MORESO. “Alexy y la aritmética de la ponderación”, en: *El principio de proporcionalidad y la interpretación constitucional*, Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, Quito, 2008, p.69

¹⁵¹ C. BERNAL PULIDO. *El Derecho de los derechos...*, op. cit., p. 96

De igual forma, DWORKIN argumenta que: “La aplicación de los principios no es automática sino que exige el razonamiento judicial y la integración del razonamiento en una teoría. El juez ante un caso difícil debe balancear los principios y decidirse por el que tiene más peso.”¹⁵²

Para entender mejor la teoría esgrimida por el crítico de las escuelas positivistas y utilitaristas, DWORKIN, es necesario acotar que dentro de su concepción, un caso difícil es aquel que se presenta cuando existe incerteza debido a la existencia de normas contradictorias o a la falta de normas aplicables. De ahí que, el caso de la implementación del impuesto extrafiscal en cuestión, pone en contraposición, por una parte, a los derechos a vivir en un medio ambiente sano, a la salud y a la seguridad alimentaria, y por otra parte, a los principios de generalidad, progresividad, equidad y suficiencia recaudatoria, y por lo tanto, éste constituye un caso difícil debido a que existen principios contradictorios al momento de ser aplicados al caso concreto. Al ser un caso difícil y de acuerdo a la teoría expuesta por DWORKIN, se deberá determinar cuál es el principio de más peso, para establecer su prevalencia sobre el otro principio.

A criterio de ALEXY, “la ponderación resulta indispensable cuando el cumplimiento de un principio significa el incumplimiento del otro, es decir, cuando un principio únicamente puede realizarse a costa del otro.”¹⁵³

En base a ello es posible decir que, la ponderación constituye una herramienta de gran utilidad para llegar a determinar el peso de los principios que entrarían en conflicto con la implementación del tributo extrafiscal en cuestión. De tal manera que, por medio del método de la ponderación será posible justificar el cumplimiento del derecho a vivir en un medio ambiente sano, a la salud y a la seguridad alimentaria a costa del incumplimiento de los principios de generalidad, progresividad, equidad y suficiencia recaudatoria.

Como se explicó anteriormente, tanto los principios que fundamentan la finalidad extrafiscal del tributo en cuestión, como los principios generalidad, progresividad, equidad y suficiencia recaudatoria se encuentran reconocidos en la Constitución de la República del

¹⁵² R. DWORKIN. *Los derechos en serio*. Ariel, Madrid, 2002, p.14

¹⁵³ R. ALEXY. *Tres escritos sobre los derechos fundamentales y la teoría de los principios* Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 2003, p. 103

Ecuador; lo cual implica que los principios que se contraponen están igualmente protegidos por el texto constitucional, y es por ello que, la técnica de la ponderación será indispensable para comprobar la preponderancia de los principios que sustentan al tributo extrafiscal en cuestión frente a los principios de generalidad, progresividad, equidad y suficiencia recaudatoria.

Cabe mencionar que según BERNAL PULIDO, los derechos fundamentales son el más claro ejemplo de principios que existen en el ordenamiento jurídico, ya que a pesar que la Corte Constitucional de Colombia haya reconocido que los derechos fundamentales son normas, el autor afirma que este tipo de normas carecen de la estructura condicional hipotética que caracteriza a las reglas, y más bien, los derechos fundamentales tienen la estructura de los principios que al ser mandatos de optimización, éstos ordenan que su objeto sea realizado en la mayor medida posible.¹⁵⁴

Al ser derechos fundamentales los derechos que sustentan la finalidad extrafiscal del tributo en cuestión, los cuales son: el derecho a vivir en un medio ambiente sano, el derecho a la salud y el derecho a la seguridad alimentaria; es posible afirmar que dichos derechos constituyen principios, cuyo cumplimiento se verificará dependiendo de los principios que se opongan a ellos. En el caso de la presente disertación, los principios que se contraponen a los principios en mención, serán los principios de generalidad, progresividad, equidad y suficiencia recaudatoria.

Por otro lado, es necesario precisar que los conflictos que se presentan entre reglas pueden resolverse ya sea introduciendo en una de las reglas una cláusula de excepción que elimine el conflicto o bien declarando la invalidez de una de ellas; mientras que cuando dos o más principios entran en colisión, uno de ellos deberá ceder frente al otro para solucionar este conflicto.¹⁵⁵

Esto quiere decir que los conflictos que puedan presentarse entre normas o reglas, se resolverán, bien introduciendo una cláusula de excepción en una de las normas o bien mediante la aplicación de la hermenéutica jurídica. Pero cuando se trata de la

¹⁵⁴ C. BERNAL PULIDO. *El Derecho de los derechos...*, op. cit., p.96

¹⁵⁵ J.J. MORESO. "Alexy y la aritmética de la ponderación"... , op. cit., p. 70

contraposición de dos principios, en una circunstancia determinada, uno de los principios tendrá que preceder al otro, para hacer posible la plena aplicación de uno de ellos. En el caso de mi tesis, los principios generalidad, progresividad, equidad y suficiencia recaudatoria deberán ceder a la aplicación de los derechos que sustentan la finalidad extrafiscal del tributo en cuestión.

Sin embargo, el hecho de que uno de los principios en conflicto tenga que ceder no implicaría que el principio desplazado sea inválido, ya que según explica MORESO, “lo que sucede es que, en determinadas circunstancias, un principio precede al otro”; y es por esto que se afirma que los principios tienen diferente peso en los casos concretos y que los conflictos serían resueltos según la dimensión de peso y no la de la validez.¹⁵⁶ Lo que a su vez quiere decir que, uno de los derechos deja de ser aplicable para permitir la aplicación del derecho con mayor peso, sin que ello implique la invalidez del principio desplazado.

Estos argumentos coinciden con la teoría jurídica de DWORKIN respecto a la resolución de conflictos entre los principios, la misma que sostiene que los principios tienen la “dimensión de peso o importancia”, de tal manera que “quien debe resolver el conflicto de cada uno de los principios implicados en el caso, y la preferencia por uno no conlleva la pérdida de la juridicidad del principio descartado.”¹⁵⁷

Alexy afirma que el núcleo de la ponderación consiste en la relación denominada “ley de la ponderación”, la misma que se formula de la siguiente manera: “Cuanto mayor sea el grado de no satisfacción o restricción de uno de los principios, tanto mayor deberá ser el grado de la importancia de la satisfacción del otro.”¹⁵⁸ Como se mencionó al inicio de este tema, esta ley se encuentra reconocida por la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, como método de interpretación constitucional. Así, el art. 3 numeral 3 establece que:

Se deberá establecer una relación de preferencia entre los principios y normas, condicionada a las circunstancias del caso concreto, para determinar la decisión adecuada. *Cuanto mayor sea el grado de la no satisfacción o de afectación de un derecho o*

¹⁵⁶ J.J. MORESO. “Alexy y la aritmética de la ponderación”..., op. cit., pp. 70-71

¹⁵⁷ J. DELGADO BARRIO Y R. VIGO. *Sobre los principios jurídicos...*, op. cit., p. 101

¹⁵⁸ R. ALEXY. *Teoría de la argumentación jurídica...*, op. cit., p. 351

*principio, tanto mayor tiene que ser la importancia de la satisfacción del otro.*¹⁵⁹ (la cursiva es mía)

De acuerdo a la teoría jurídica de ALEXY, el procedimiento de la ponderación puede dividirse en los siguientes pasos:

En el primer paso es preciso definir el grado de la no satisfacción o de afectación de uno de los principios. Luego, en un segundo paso, se define la importancia de la satisfacción del principio que juega en sentido contrario. Finalmente, en un tercer paso, debe definirse si la importancia de la satisfacción del principio contrario justifica la restricción o la no satisfacción del otro.¹⁶⁰

Además, ALEXY explica que para garantizar la racionalidad de la ponderación, resulta indispensable aplicar la “escala triádica”, que consiste en una catalogación compuesta por tres rangos de acuerdo al grado de intensidad: *leve, medio y grave*.¹⁶¹

La Corte Constitucional -en transición- del Ecuador, se ha referido a la técnica de ponderación de derechos, en varias de sus decisiones. Así, la Corte ha manifestado que:

El principio de ponderación... es el mecanismo procesal concreto para resolver los conflictos entre dos bienes o valores constitucionalmente protegidos, a través del cual se consigue la armonización constitucional. Como se ve, es en la ponderación de derechos en donde la labor del juez constitucional asume su máxima relevancia, porque es a través de este mecanismo, que se concretan en la práctica los derechos. Este principio se materializa mediante la aplicación por parte del juez constitucional, del test de proporcionalidad.¹⁶²

...[R]esulta también preocupante que la Corte Nacional de Justicia haya efectuado una ponderación de derechos en abstracto, lo que se traduce en un desconocimiento del principio de igualdad jerárquica de los derechos, consagrado en el numeral 6 del artículo 11 de la Constitución de la República. Se insiste: la técnica de la ponderación, en estricto respeto al precepto constitucional citado, sólo cabe aplicarse en concreto y jamás se puede sostener de antemano que determinado derecho prevalece sobre los demás.¹⁶³

En el caso concreto, que planteó la interrogante de si ¿es justificable la restricción del derecho a exenciones en el régimen tributario respecto a automóviles ortopédicos y no

¹⁵⁹ Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional. Publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 52, el 22 de octubre de 2009

¹⁶⁰ R. ALEXY. *Teoría de la argumentación jurídica...*, op. cit., p. 351

¹⁶¹ *Ibidem*, p. 357

¹⁶² Corte Constitucional del Ecuador. Resolución No. 1, Registro Oficial Suplemento 479, 2 de Diciembre del 2008.

¹⁶³ Corte Constitucional del Ecuador. Resolución No. 2, Registro Oficial Suplemento 121, 2 de Febrero del 2010.

ortopédicos de hasta tres años de fabricación, a favor de la población discapacitada, en beneficio del ejercicio de derechos al medio ambiente y del consumidor?, la Corte Constitucional en transición, por medio de la aplicación de la *ley de ponderación* llegó a la conclusión que: la satisfacción del derecho al medio ambiente sano y del consumidor son satisfechos de forma *leve*, por lo que no justifica la intervención en los derechos de los grupos de atención prioritaria, que se encuentran afectados de forma *intensa*. En base a esta situación, la Corte concluyó que estos últimos derechos, deberán preceder en la ponderación y determinó que “resulta inadmisibile e inconstitucional la restricción a la importación libre de impuestos de vehículos automáticos de hasta tres años de fabricación a favor de la población discapacitada”.¹⁶⁴

En base a lo dicho por la Corte Constitucional en transición, y en consideración del art. 11 numeral 6 de la Constitución ecuatoriana¹⁶⁵, la aplicación del método de ponderación de derechos supone la igualdad jerárquica de los derechos que se encuentran en conflicto. Es preciso indicar que, en el caso de nuestro trabajo de investigación, los principios que se encuentran en conflicto se encuentran reconocidos por la Constitución, y por lo tanto tienen igual jerarquía.

Aplicando los pasos de la mencionada *ley de ponderación* al caso de la implementación de un tributo extrafiscal que garantizaría el cumplimiento de los derechos a vivir en un medio ambiente sano, a la salud y a la seguridad alimentaria, y provocaría la afectación o lesión los principios generalidad, progresividad, equidad y suficiencia recaudatoria; en primer lugar cabe determinar el grado de la afectación de los principios generalidad, progresividad, equidad y suficiencia recaudatoria, luego es necesario definir la importancia de la satisfacción de los principios que se pretenden proteger con la imposición del tributo extrafiscal en cuestión, y por último se deberá determinar si la importancia de la

¹⁶⁴ Corte Constitucional del Ecuador, Resolución No. 2, Registro Oficial Suplemento 566, 8 de Abril del 2009.

¹⁶⁵ Art. 11.- El ejercicio de los derechos se regirá por los siguientes principios: 6. Todos los principios y los derechos son inalienables, irrenunciables, indivisibles, interdependientes y de igual jerarquía. Constitución de la República del Ecuador

satisfacción de estos principios justifican la restricción de los principios generalidad, progresividad, equidad y suficiencia recaudatoria.

Para ello, es preciso volver a mencionar que la implementación del tributo extrafiscal en cuestión estará destinado a desincentivar el uso de agroquímicos debido al peligro que esta actividad representa para el medio ambiente, la salud humana y la seguridad alimentaria. Además, considerando que los tributos extrafiscales persiguen fines distintos a la recaudación, se puede afirmar que la imposición de la carga tributaria impuesta por el tributo extrafiscal en cuestión, no se hará en función de la capacidad contributiva, sino que se basará en el grado de afectación que el sujeto obligado al pago del tributo cause a los principios que el tributo extrafiscal pretende proteger.

Sin embargo, bajo ningún concepto podría sacrificarse la garantía del mínimo existencial al momento de determinar la carga tributaria, es decir que, aquellos sujetos que carecen de un nivel mínimo de capacidad contributiva no podrían ser obligados al pago del tributo en cuestión.¹⁶⁶

En base a ello y aplicando el primer paso de la ley de ponderación, podría decirse que con la imposición del tributo extrafiscal en discusión, el grado de afectación que sufrirían los principios generalidad, progresividad, equidad y suficiencia recaudatoria sería *medio*, ya que si bien es cierto, la imposición del tributo extrafiscal en cuestión lesionaría la plena aplicación de estos principios cuyo criterio de medida es la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, también es cierto que la implementación de este tributo no afectaría la garantía del mínimo existencial que representa el núcleo esencial de la capacidad contributiva; por lo que, la imposición de dicho tributo extrafiscal no podría considerarse como una intervención *grave* en los principios de generalidad, progresividad, equidad y suficiencia recaudatoria.

Aplicando el segundo paso de la ley de ponderación, es posible determinar que el grado de importancia que tiene la satisfacción de los derechos a vivir en un medio ambiente sano, a la salud y a la seguridad alimentaria, es muy alto, debido a que son

¹⁶⁶ P. HERRERA MOLINA. *Derecho Tributario Ambiental: la introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario...*, op. cit., p. 171; y H. B. VILLEGAS. *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario...*, op. cit., p. 263

derechos fundamentales reconocidos por la Constitución de la República del Ecuador, lo que a su vez implica, el deber constitucional del Estado de garantizar la protección de estos derechos. En base a ello es posible determinar que el deber constitucional de protección de los derechos mencionados es la razón que fundamenta la implementación del impuesto extrafiscal en cuestión.

Habiéndose determinado el nivel de afectación de los principios de generalidad, progresividad, equidad y suficiencia recaudatoria como *medio*, y el grado de importancia de la satisfacción de los derechos fundamentales mencionados como *alto*, es posible aseverar que el alto grado de importancia que representa el cumplimiento de dichos principios justificaría plenamente la afectación de los principios de generalidad, progresividad, equidad y suficiencia recaudatoria. Es decir que, la razón que fundamenta la afectación, que tiene un peso alto, justificaría la afectación media.

2.6 Control de idoneidad, necesidad y proporcionalidad

Considerando que, con la implementación de este impuesto extrafiscal destinado a desincentivar el uso de agroquímicos, los principios generalidad, progresividad, equidad y suficiencia recaudatoria, entrarían en conflicto con los principios que fundamentan la imposición de dicha carga tributaria y que fueron desarrollados anteriormente, varios autores como HERRERA MOLINA y SPISSO coinciden que es necesario que se haga el control de proporcionalidad para dar solución a este conflicto. Este control implica una triple prueba, que consiste en: verificar la idoneidad del tributo extrafiscal para conseguir su fin, la necesidad de la medida tributaria con finalidad extrafiscal, y la proporcionalidad en sentido estricto.¹⁶⁷

La Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional reconoce al principio de proporcionalidad como método de interpretación constitucional. Así, el art. 3 numeral 2 de esta ley, establece que:

¹⁶⁷ P. HERRERA MOLINA. *Derecho Tributario Ambiental: la introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario...*, op. cit., p. 29

Cuando existan contradicciones entre principios o normas, y no sea posible resolverlas a través de las reglas de solución de antinomias, se aplicará el principio de proporcionalidad. Para tal efecto, se verificará que la medida en cuestión proteja un fin constitucionalmente válido, que sea idónea, necesaria para garantizarlo, y que exista un debido equilibrio entre la protección y la restricción constitucional.

Es posible decir que una vez que el tributo extrafiscal supere el control de proporcionalidad, la lesión infligida a los principios generalidad, progresividad, equidad y suficiencia recaudatoria estará plenamente justificada; lo cual implicaría que dicho impuesto extrafiscal es constitucional. Es así que, VARONA ALABERN entiende que por medio de esta triple prueba se llega a determinar los requisitos que deben cumplirse para considerar legítima la lesión del principio de capacidad económica.¹⁶⁸

A continuación, explicaré en qué consiste la triple prueba del control de proporcionalidad:

El control de idoneidad nos exige que se haga una adecuada configuración de los hechos imposables y de los elementos cuantitativos del tributo extrafiscal, de tal modo que la disminución del daño ambiental, de la salud pública y de la seguridad alimentaria, obtenida por el contribuyente, representaría la disminución de esta carga tributaria.¹⁶⁹ Lo que además implica que, a medida que la conducta del sujeto pasivo sea más nociva para la finalidad extrafiscal, la carga tributaria sería mayor.

En base a un estudio de la OCDE, es posible inferir que cuando el vínculo existente entre la base imponible del impuesto extrafiscal destinado a desincentivar el uso de agroquímicos y los daños producidos al medio ambiente, a la salud pública y a la seguridad alimentaria, sea débil, existe la posibilidad que este impuesto no tenga el impacto deseado.¹⁷⁰ Tal situación impone la exigencia de que la base imponible de dicho impuesto no tenga carácter monetario, sino que, por el contrario contenga parámetros constituidos por unidades de los productos cuyo uso se pretende desalentar.

¹⁶⁸ J. E. VARONA ALABERN. *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*. Marcial Pons, Madrid, 2009, p. 85

¹⁶⁹ P. HERRERA MOLINA. *Derecho Tributario Ambiental: la introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario...*, op. cit., p. 166

¹⁷⁰ OCDE. *La fiscalidad y el medio ambiente. Políticas complementarias*. OCDE, Madrid, 1994, p. 58

HERRERA MOLINA afirma que por medio del control de idoneidad es posible determinar la inconstitucionalidad del impuesto balear sobre instalaciones contaminantes, debido a que la base imponible de este tributo se encuentra determinada por el volumen de facturación, lo cual demuestra el carácter netamente monetario de la misma.¹⁷¹ Esto quiere decir que, entre la base imponible del impuesto balear y el daño ambiental producido por la actividad gravada no existiría vínculo alguno, y por lo tanto dicha medida fiscal ambiental no es la medida idónea para la consecución del fin deseado.

Además, el especialista en tributación extrafiscal, VARONA ALABERN, asegura que: “La idoneidad implica adecuación del impuesto a la finalidad extrafiscal, lo cual exige que los aspectos extrafiscales estén armónicamente representados en los elementos esenciales del tributo, especialmente en los cuantitativos.”¹⁷² En base a esta afirmación es posible inferir que un tributo es extrafiscal será idóneo cuando en su estructura se ven reflejados los aspectos extrafiscales; lo cual se tratará más ampliamente en el Capítulo siguiente del presente trabajo de investigación.

Por otra parte, el control de necesidad o lesión mínima implica que la finalidad extrafiscal no puede ser obtenida a través de medios menos restrictivos de los principios generalidad, progresividad, equidad y suficiencia recaudatoria. Es decir que, en caso de existir otras medidas que sirvan para lograr la misma finalidad y que afecten en menor grado los principios constitucionales de generalidad, progresividad, equidad y suficiencia recaudatoria, la implementación de un determinado tributo extrafiscal no estará debidamente justificada.¹⁷³

Es preciso recordar lo que se explicó en párrafos anteriores respecto a los controles directos que están destinados a la protección del medio ambiente y que consisten en prohibiciones y sanciones administrativas que se encuentran reguladas en una legislación determinada; ya que en el caso que se pretenda erradicar una actividad contaminante de forma definitiva, es posible afirmar que la imposición de un tributo extrafiscal sería

¹⁷¹ P. HERRERA MOLINA. *Derecho Tributario Ambiental: la introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario...*, op. cit., p. 166

¹⁷² J. E. VARONA ALABERN. *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*. Marcial Pons, Madrid, 2009, p. 86

¹⁷³ P. HERRERA MOLINA. *Derecho Tributario Ambiental: la introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario...*, op. cit., p. 170

innecesaria, debido a que las medidas más eficientes para estos casos son las prohibiciones y sanciones administrativas.¹⁷⁴

Al respecto, VARONA ALABERN manifiesta que a pesar que el tributo sea una figura coactiva, no tiene como propósito eliminar radicalmente la conducta indeseada, sino sólo pretende reducirla de forma tendencial, y agrega el autor que, es por ello que los tributos no poseen la drasticidad de las sanciones. Lo cual encuentra sentido en el hecho de que las actividades o conductas indeseadas, generalmente son inevitables y no pueden ser eliminadas de forma definitiva. Un ejemplo claro de ello, son las conductas contaminantes que difícilmente pueden ser erradicadas, pero sí pueden ser disminuidas para permitir un desarrollo sustentable, que permita continuar el desarrollo económico de los pueblos al mismo tiempo que proteja la naturaleza.

En base a lo expresado, se podría afirmar que el impuesto extrafiscal destinado a desmotivar el uso de agroquímicos en el Ecuador es una medida plenamente necesaria para alcanzar la finalidad extrafiscal de proteger el medio ambiente, la salud pública y la seguridad alimentaria, ya que lo que pretende este impuesto es disminuir paulatinamente el uso de estos productos tóxicos, mas no erradicarlos bruscamente como se lograría con la imposición de sanciones y prohibiciones administrativas. Debido a que la finalidad extrafiscal descrita no puede ser obtenida a través de otros medios, entonces es posible decir que la implementación del tributo extrafiscal en cuestión es una medida totalmente necesaria.

Finalmente, el control de proporcionalidad en sentido estricto requiere la ponderación entre los beneficios que se desea obtener con la imposición del tributo y la nombrada lesión de los principios generalidad, progresividad, equidad y suficiencia recaudatoria.¹⁷⁵ La ponderación entre los principios que fundamentan la imposición del tributo extrafiscal que se plantea en este trabajo y los principios generalidad, progresividad, equidad y suficiencia recaudatoria, ya fue desarrollada en el subcapítulo anterior, con la

¹⁷⁴ P. HERRERA MOLINA. *Derecho Tributario Ambiental: la introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario...*, op. cit., p. 171

¹⁷⁵ P. HERRERA MOLINA. *Derecho Tributario Ambiental: la introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario...*, op. cit., p. 170

aplicación del método de ponderación de derechos propuesto por ALEXY y DWORKIN, el mismo que se encuentra recogido como método de interpretación constitucional en la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional.

CAPÍTULO III

TRIBUTOS Y TUTELA DE FINES EXTRAFISCALES

3.1 Naturaleza y definición

El propósito de este subcapítulo consistirá en determinar cuándo un tributo puede ser calificado efectivamente como un tributo extrafiscal, ya que como se explicará más adelante, no basta con que un tributo se oriente de forma esencial a una finalidad extrafiscal, pues éste no es el elemento definidor de la figura del tributo extrafiscal.

Cabe tomar en cuenta la definición de tributos extrafiscales expuesta por VARONA ALABERN: “Los tributos extrafiscales son aquellos que en su fundamento y estructura están concebidos para lograr una finalidad de carácter no fiscal, es decir, son los que se configuran internamente pensando en este propósito, y en aras a su logro conforman sus elementos esenciales.”¹⁷⁶

¹⁷⁶ J. E. VARONA ALABERN. *Extrafiscalidad y dogmática tributaria...*, op. cit., pp. 23-24

De acuerdo a esta acepción, los tributos extrafiscales se caracterizan porque su finalidad de carácter no fiscal debe reflejarse en el fundamento y en la estructura de este tipo de tributos.

Sin embargo, consideramos que esta acepción no es del todo correcta, debido a que el fundamento de creación de los tributos responde a la política legislativa, la cual consiste en decisiones de los legisladores con respecto a una determinada política estatal que se plasman con su establecimiento en la ley. En base a ello, podemos decir que el hecho de que un tributo se cree con el fundamento de alcanzar una finalidad extrafiscal es un elemento de política legislativa, que es externo a la estructura del tributo, y por lo tanto no podría considerarse el elemento definidor del carácter extrafiscal del tributo.

Por otro lado, ALONSO GONZÁLEZ distingue entre los tributos con fines extrafiscales y aquellos que tienen efectos extrafiscales, con las siguientes palabras:

...[S]i un tributo se orienta de forma primordial y específica a un fin distinto del recaudatorio cabe la posibilidad de que sea un tributo extrafiscal. Si por el contrario, únicamente produce efectos extrafiscales, ya sea porque su finalidad principal es recaudar dinero o bien porque sólo alguno de los elementos que lo integran tienen trascendencia extrafiscal, el tributo no será realmente un tributo extrafiscal.¹⁷⁷

En base a esta afirmación, el carácter extrafiscal de un tributo estaría determinado, en parte, por el fin al que está destinada su implementación, mas no por los efectos que su imposición produzca; ya que los efectos extrafiscales producidos por un determinado tributo son un factor externo a la estructura interna del tributo. De tal forma que, en el caso de que un tributo tenga una finalidad esencialmente recaudatoria y que al mismo tiempo, produzca efectos extrafiscales; es decir que, además de cubrir el gasto público del Estado, la imposición de dicho tributo tenga resultados que incidan en el ámbito social o económico; podría afirmarse que este tributo no es extrafiscal, a pesar que sus efectos sean extrafiscales.

¹⁷⁷ L. M. ALONSO GONZÁLEZ. *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*. Marcial Pons, Madrid, 1995, p. 22, citado por: P. HERRERA MOLINA, *Derecho Tributario Ambiental: la introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario...*, op. cit., p. 55

Considero que este planteamiento es, en parte, impreciso debido a que, a pesar que dicho planteamiento deja en claro que los efectos extrafiscales producidos por un tributo no son determinantes para dotarle del calificativo extrafiscal, también defiende la importancia de que un tributo esté destinado específicamente a cumplir una finalidad extrafiscal al momento de calificar a un tributo como extrafiscal. Al respecto comparto el criterio expuesto por HERRERA MOLINA, quien opina que si bien es cierto, “es imprescindible determinar la finalidad de los institutos jurídicos, pero para ello [...] debe atenderse más a la disposición objetiva de sus aspectos constitutivos que a vagas declaraciones del legislador.”¹⁷⁸

Por otro lado, de acuerdo a VERONA ALABERN, es posible distinguir los tributos que contienen elementos extrafiscales pero que realmente son recaudatorios, de los tributos que en su fundamento¹⁷⁹ y estructura están configurados para alcanzar un “objetivo de carácter extrafiscal”. Agrega el autor que, sólo estos últimos pueden ser considerados como tributos propiamente extrafiscales.¹⁸⁰ En base a esta afirmación, es posible decir que dentro de la extrafiscalidad existen dos tipos de tributos: los tributos extrafiscales propios y los tributos extrafiscales impropios.

La idea de que, el factor extrafiscal debe encontrarse dentro de la estructura del tributo, es defendida por HERRERA MOLINA, quien para definir qué es un impuesto ambiental, afirma lo siguiente: “Para que un impuesto pueda calificarse de “ambiental”, el elemento de protección ecológica debe estar presente en su estructura, y en ésta no representa ningún papel la actividad que se financie con los fondos recaudados.”¹⁸¹

Esta afirmación nos indica además que, no forma parte de la estructura de un tributo, la actividad a la que sean destinados los fondos recaudados, y por lo tanto un tributo no podría ser calificado como extrafiscal solamente por el destino que se les dé a las cantidades recaudadas por el tributo. Esto implica que, un tributo cuyos fondos

¹⁷⁸ P. HERRERA MOLINA, *Derecho Tributario Ambiental: la introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario...*, op. cit., p. 56

¹⁷⁹ Como se explicó, el fundamento de la creación del tributo no es determinante para calificarlo como tributo extrafiscal, por lo cual, cabe tener en cuenta este particular.

¹⁸⁰ J. E. VARONA ALABERN. *Extrafiscalidad y dogmática tributaria...*, op. cit., p. 24

¹⁸¹ P. HERRERA MOLINA, *Derecho Tributario Ambiental: la introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario...*, op. cit., p. 61

recaudados sean destinados al financiamiento de actividades ecológicas, no podría ser calificado como un tributo extrafiscal de carácter ambiental sólo por ello; ya que para ser un tributo extrafiscal, deberá contener en su estructura los elementos idóneos para lograr que se verifique la finalidad de protección del medio ambiente.

Es así que, HERRERA MOLINA asevera que: “la mera afectación de las sumas recaudadas constituye una nota externa a la estructura del tributo que *-desde el punto de vista del Derecho tributario-* no basta para atribuirle el calificativo de ambiental.”¹⁸²

En base a los argumentos planteados es posible concluir que, para calificar a un tributo de extrafiscal, el elemento extrafiscal deberá estar presente en su estructura, por lo cual un tributo no podrá recibir esta calificación por la actividad a la que sean destinados los fondos recaudados, ni por los efectos que produzca su imposición, ni por el fin al que está destinada su implementación; ya que, estos elementos son factores externos a la estructura interna del tributo.

Es decir que, el factor determinante para calificar a un tributo como “extrafiscal” es que su estructura interna contenga los elementos esenciales que hagan posible el cumplimiento de la finalidad extrafiscal; sin perjuicio, de que el tributo se conciba para cumplir una finalidad esencialmente extrafiscal.

Además, es importante considerar que la finalidad extrafiscal del tributo puede ser alcanzada por medio del establecimiento de tributos específicos con finalidad esencialmente extrafiscal (tributos extrafiscales propios), o por la introducción de elementos extrafiscales en la estructura de un tributo ordinario (tributos extrafiscales impropios)¹⁸³; por lo cual, el resto del presente capítulo estará dedicado a desarrollar estas dos formas de tutela extrafiscal.

3.2 Tipos

¹⁸² P. HERRERA MOLINA. *Derecho Tributario Ambiental: la introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario...*, op. cit., p. 58

¹⁸³ *Ibidem*, p. 129 y J. E. VARONA ALABERN. *Extrafiscalidad y dogmática tributaria...*, op. cit., p. 24

3.2.1 Impuestos

En primer lugar, es importante citar la definición de *impuesto*, elaborada por GARCÍA VIZCAÍNO.

Según la autora, impuesto “es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado en ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de ley, sin que se obligue a una contraprestación, respecto del contribuyente, directamente relacionado con dicha prestación.”¹⁸⁴

De este concepto se puede deducir que la característica esencial del impuesto consiste en que los efectos de la prestación obligatoria son indirectos, es decir, que no existe la posibilidad de que cada contribuyente verifique de forma directa una contraprestación, debido a la independencia que existe entre el pago que hace el sujeto pasivo de las actividades estatales a las que el impuesto es destinado. Es así que, la doctrina cataloga a los impuestos como tributos *no vinculados*, por ser tributos en los que “no existe conexión del obligado con actividad estatal alguna que se refiera a él o que lo beneficie”.¹⁸⁵

Por otro lado, el art. 10 del Modelo de Código Tributario del CIAT de 1997 (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias)¹⁸⁶ establece la definición del impuesto en los siguientes términos: “Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente.”¹⁸⁷

De esta definición, queda claro que el hecho generador del impuesto es una situación ajena a cualquier actividad proveniente del Estado vinculada al sujeto pasivo de la obligación tributaria. Así, a decir de VILLEGAS el hecho generador del impuesto será lo que, a criterio del legislador, sea una manifestación de la capacidad contributiva del sujeto

¹⁸⁴ C. GARCÍA VIZCAÍNO. *Derecho Tributario. Consideraciones Económicas y Jurídicas. Tomo I...*, op. cit., p. 67

¹⁸⁵ H. B. VILLEGAS. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario...*, op. cit., p. 156

¹⁸⁶ El proyecto de Modelo de Código Tributario del CIAT, contó con la revisión y los aportes de reconocidos tributaristas como: Margarita Lomelí Cerezo de México, Alba Lucía Orozco de Colombia, Javier Paramio Fernández de España, Nikolaus Raub de Alemania, Jaime Ross Bravo de Chile y Ramón Valdés Costa de Uruguay.

¹⁸⁷ Cabe mencionar que esta definición de impuesto, coincide con la del Modelo de Código Tributario OEA/BID y con gran parte de los códigos tributario de América Latina.

pasivo para aportar recursos al Estado, y agrega que son manifestaciones de esta capacidad de contribuir: percibir una renta, poseer un patrimonio o realizar un gasto.¹⁸⁸

Además, un gran sector de la doctrina, incluyen a la capacidad contributiva como elemento esencial en la definición del impuesto. Así, para SANTI ROMANO “el impuesto es la prestación [...] a cargo de quien posee una capacidad contributiva [...]”, de igual forma, LAFERRIERE define al impuesto como la “detracción pecuniaria que, con el fin de subvenir a las necesidades públicas, el Estado realiza por vía coactiva de los recursos particulares, según su capacidad contributiva y sin que esta detracción corresponda a servicios determinados prestados a contribuyente”.¹⁸⁹

Así mismo, YEBRA-MARTUL ORTEGA argumenta que de acuerdo al criterio de que la carga tributaria impuesta sobre los ciudadanos debe repartirse con equidad, el impuesto deberá establecerse según la capacidad contributiva cada individuo.¹⁹⁰

De estas acepciones se deduce que la carga tributaria del impuesto deberá estar determinada de acuerdo a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, con lo cual es posible fundamentar que el principio de capacidad contributiva constituye el principal fundamento de este tipo de tributos. De ahí que, en el caso de los impuestos extrafiscales existan algunas incompatibilidades cuando de la aplicación del principio de capacidad contributiva se trata.

Como se explicó anteriormente, los “tributos extrafiscales propios” son aquellos que en su estructura contienen los elementos esenciales necesarios para lograr el cumplimiento de la finalidad extrafiscal. De acuerdo a VARONA ALABERN, estos elementos esenciales deben ser introducidos en la base imponible y en la cuota tributaria del impuesto para que su finalidad extrafiscal sea efectiva.¹⁹¹ Esto implica que no bastará que el hecho generador del impuesto consista en la práctica de una actividad dañina para los principios que dicho tributo pretenda proteger, sino que además de la naturaleza extrafiscal expresada en el hecho generador, el impuesto deberá estructurar su base

¹⁸⁸ H. B. VILLEGAS. *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario...*, op. cit., p. 156

¹⁸⁹ R. J. LAFERRIERE y M. WALINE, *Traité élémentaire Sc. Leg. Fin.*, LGDJ, París, 1952, p. 219, citado por: R. VALDÉS COSTA. *Curso de Derecho Tributario...*, op. cit., p. 122

¹⁹⁰ P. YEBRA MARTUL-ORTEGA. “Los fines extrafiscales del impuesto”..., op. cit., p. 377

¹⁹¹ J. E. VARONA ALABERN. *Extrafiscalidad y dogmática tributaria...*, op. cit., p. 33

imponible y su cuota tributaria de tal forma que el objetivo de la extrafiscalidad se cumpla de forma efectiva.

De acuerdo a esto, la base imponible o la cuota tributaria deberán estructurarse de tal forma que “pague más quien realiza conductas contrarias a la finalidad extrafiscal perseguida, y menos quien adecue su actuación al logro de la referida finalidad.”¹⁹²

Como se indicó en el capítulo anterior, en las Políticas Complementarias sobre fiscalidad ambiental elaboradas por la OCDE, se destaca la importancia del vínculo que debe existir entre la base imponible del impuesto y los daños producidos al medio ambiente; ya que de no concurrir la mencionada vinculación, existe el riesgo de que el impuesto no cumpla con el objetivo extrafiscal para el que fue creado.¹⁹³

Según JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, la base imponible consiste en la medida del daño ambiental que se intenta desalentar con la imposición de un tributo de carácter ecológico.¹⁹⁴ Al respecto, HERRERA MOLINA afirma que carece de sentido alguno el establecimiento de bases imponibles con carácter monetario, como en el caso del Impuesto balear sobre Instalaciones que inciden en el medio ambiente. Agrega el autor que, en el caso de algunos impuestos ambientales resulta difícil hacer mediciones directas, lo cual hace necesario que se hagan estimaciones objetivas, o que se establezcan bases imponibles alternativas, como por ejemplo: “el volumen de agua *consumida* en lugar del volumen de vertidos líquidos”.¹⁹⁵

En base a esto es posible decir que la base imponible de este tipo de impuesto debe tener parámetros constituidos por unidades de productos contaminantes, y no debe tener carácter monetario. De esta forma, el impuesto será idóneo para cumplir la finalidad extrafiscal pretendida, y consecuentemente tendrá justificación constitucional.

Según afirma VARONA ALABERN, “en el impuesto la finalidad extrafiscal se contrapone a la fiscal”, debido a que mientras la finalidad extrafiscal se logre en mayor

¹⁹² *Ibidem*, p. 33

¹⁹³ OCDE. *La fiscalidad y el medio ambiente. Políticas complementarias...*, op. cit., p. 58

¹⁹⁴ J. JIMÉNEZ HERNÁNDEZ. *El tributo como instrumento de protección ambiental*. Comares, Madrid, 1998, p. 186, citado por: P. HERRERA MOLINA, *Derecho Tributario Ambiental: la introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario...*, op. cit., p. 72

¹⁹⁵ P. HERRERA MOLINA. *Derecho Tributario Ambiental: la introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario...*, op. cit., p. 73

medida, la recaudación obtenida será menor.¹⁹⁶ De igual forma, BOKOBO MOICHE afirma que: “Los ingresos son inversamente proporcionales a la eficiencia de un impuesto medioambiental en lo referente al cambio de comportamientos”, explicando así, que en el ámbito ambiental existe cierta contradicción financiera, debido a que cuanto mayor sea la eficiencia del impuesto, limitando la producción y consumo del bien gravado, menores serán los ingresos que provengan de él.¹⁹⁷

Además, debe considerarse que mientras la finalidad fiscal de un tributo se fundamenta en la capacidad contributiva como criterio de justicia tributaria, la finalidad extrafiscal encuentra su fundamento en los derechos y principios que pretende proteger.

Tal sería el caso del impuesto extrafiscal que estará destinado a desincentivar el uso de agroquímicos en el Ecuador, con el fin de proteger los derechos fundamentales a vivir en un medio ambiente sano, a la salud y a la seguridad alimentaria. La carga tributaria de este impuesto será mayor a medida que aumente la cantidad de agroquímicos adquirida por el consumidor, o, a medida que aumente la carga contaminante de estos productos, y será menor en el caso contrario. De tal forma que, mientras menor sea la recaudación obtenida con la imposición de este tributo, podría afirmarse que, el cumplimiento de la finalidad extrafiscal tendría mayor éxito.

En base a ello es posible afirmar que, con la implementación de un impuesto extrafiscal, los principios de generalidad, progresividad, equidad y suficiencia recaudatoria resultarían lesionados debido que su criterio de medida para la imposición de la carga tributaria es la capacidad contributiva, ya que la carga tributaria crecerá en proporción al grado de afectación de los principios que fundamentan la finalidad extrafiscal, y no irá en proporción a la capacidad contributiva del obligado al pago del tributo. Así lo confirma YEBRA-MARTUL ORTEGA, quien dice que:

...[E]l objetivo económico-social, dirigido hoy en día a esa meta de amplio contenido del desarrollo económico, o los impuestos que tienen por objeto la protección del medio ambiente, sí pueden, y de hecho vulneran, el principio de capacidad contributiva.¹⁹⁸

¹⁹⁶ J. E. VARONA ALABERN. *Extrafiscalidad y dogmática tributaria...*, op. cit., p. 32

¹⁹⁷ S. BOKOBO MOICHE. *Gravámenes e incentivos fiscales ambientales...*, op. cit., p. 106

¹⁹⁸ P. YEBRA MARTUL-ORTEGA. “Los fines extrafiscales del impuesto”..., op. cit., 384

Recalcando que la capacidad contributiva es un criterio de justicia en el reparto de la carga tributaria dentro de nuestro país y fundamenta a los principios de generalidad, progresividad, equidad y suficiencia recaudatoria, es indispensable que la lesión de este principio sea justificada constitucionalmente. En el Capítulo II se desarrolló como método para justificar constitucionalmente la lesión de los principios de generalidad, progresividad, equidad y suficiencia recaudatoria, al control de proporcionalidad; el mismo que consiste en la aplicación de los controles de idoneidad, necesidad y el control de proporcionalidad en sentido estricto. Además, para la aplicación del control de proporcionalidad en sí mismo se empleó la teoría jurídica de ponderación de principios establecida por ALEXY y DWORKIN.

En base al control de proporcionalidad fue posible comprobar que el impuesto extrafiscal propuesto en la presente disertación, es idóneo y necesario para conseguir el fin extrafiscal buscado, y en base a la *ley de ponderación* pudo llegarse a determinar que debido al alto grado de importancia que representa la satisfacción de los derechos fundamentales antes mencionados y teniendo en cuenta que el nivel de afectación a los principios de generalidad, progresividad, equidad y suficiencia recaudatoria pudo determinarse como *medio*, entonces fue posible llegar a la conclusión que la razón que fundamenta esta afectación justifica plenamente la lesión del principio en cuestión.

Como ejemplos de impuestos de carácter extrafiscal en el Ecuador, me referiré a los siguientes:

El impuesto a los inmuebles no edificados, establecido en el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (COOTAD), por el cual se establece “un recargo anual del dos por mil (2%) que se cobrará sobre el valor, que gravará a los inmuebles no edificados hasta que se realice la edificación...”¹⁹⁹; y el impuesto a los inmuebles no edificados en zonas de promoción inmediata, que grava a los propietarios de bienes inmuebles no edificados o de construcciones obsoletas, ubicados en las zonas

¹⁹⁹ Art. 507 del COOTAD

urbanas de promoción inmediata²⁰⁰, por el que deberán pagar un impuesto anual adicional, de acuerdo con las siguientes alícuotas:

- a) El uno por mil (1%) adicional que se cobrará sobre el avalúo imponible de los solares no edificados; y,
- b) El dos por mil (2%) adicional que se cobrará sobre el avalúo imponible de las propiedades consideradas obsoletas, de acuerdo con lo establecido en este Código.²⁰¹

En ambos impuestos se aplica un recargo adicional sobre el valor o avalúo del inmueble, que constituyen la base imponible de estos impuestos, con la finalidad extrafiscal de incentivar a los propietarios a construir bienes inmuebles, evitando así que existan terrenos baldíos e improductivos, y logrando que se cumpla la “función social y ambiental” de la propiedad -reconocida en nuestra Constitución²⁰².

Como se puede apreciar ambos impuestos introducen un elemento extrafiscal en la base imponible del impuesto, por lo cual pueden ser calificados como impuestos propiamente extrafiscales.

3.2.2 Tasas

SPISSO define a las tasas como: “prestaciones obligatorias, establecidas por ley, para la cobertura del gasto público, a cuyo cobro corresponde una prestación concreta e individualizada de un servicio público relativo a algo no menos individualizado del contribuyente.”²⁰³

²⁰⁰ Conforma al art. 508 del COOTAD, la determinación de las zonas urbanas de promoción inmediata obedece a “imperativos de desarrollo urbano, como los de contrarrestar la especulación en los precios de compraventa de terrenos, evitar el crecimiento desordenado de las urbes y facilitar la reestructuración parcelaria y aplicación racional de soluciones urbanísticas.”

²⁰¹ Art. 508 del COOTAD

²⁰² Así, el art. 321 de la Constitución de la República del Ecuador establece: El Estado reconoce y garantiza el derecho a la propiedad en sus formas pública, privada, comunitaria, estatal, asociativa, cooperativa, mixta, y que deberá cumplir su función social y ambiental.

²⁰³ R. SPISSO. *Derecho Constitucional Tributario...*, op. cit., p. 44

Por otro lado, GARCÍA VIZCAÍNO señala como una de las características esenciales de las tasas que “el hecho generador está integrado por una actividad efectivamente prestada por el Estado, que se particulariza o individualiza en el obligado al pago.”²⁰⁴

En base a estas acepciones, puede resaltarse que las tasas son tributos que implican una prestación por parte del Estado, la cual se materializa en la prestación de un servicio público o en el uso de bienes o espacios públicos, que beneficien de alguna manera al contribuyente.

Al hablar de las tasas como categoría tributaria es de gran importancia mencionar que, “el monto de las tasas debe guardar una razonable proporción con el costo del servicio que retribuye, si bien no es necesario que exista una equivalencia estricta, imposible de establecer.”²⁰⁵ Es así que, dentro de nuestro ordenamiento jurídico, el art. 566 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, con respecto a las tasas retributivas de servicios públicos municipales o metropolitanos, establece que el monto de las tasas debe guardar relación con el costo de producción de dichos servicios, y que el costo de producción será calculado en base a las reglas contables de general aceptación.²⁰⁶

FERNÁNDEZ CARTAGENA explica que para calcular el monto de las tasas, “se debe dividir el costo total del servicio público entre la totalidad de sujetos incididos por el tributo”.²⁰⁷

²⁰⁴ C. GARCÍA VIZCAÍNO. *Derecho Tributario. Consideraciones Económicas y Jurídicas. Tomo I...*, op. cit., p. 101

²⁰⁵ R. SPISSO. *Derecho Constitucional Tributario...*, op. cit., p. 46

²⁰⁶ CÓDIGO ORGÁNICO DE ORGANIZACIÓN TERRITORIAL, AUTONOMÍA Y DESCENTRALIZACIÓN: Art. 566.- Objeto y determinación de las tasas.- Las municipalidades y distritos metropolitanos podrán aplicar las tasas retributivas de servicios públicos que se establecen en este Código. Podrán también aplicarse tasas sobre otros servicios públicos municipales o metropolitanos siempre que su monto guarde relación con el costo de producción de dichos servicios. A tal efecto, se entenderá por costo de producción el que resulte de aplicar reglas contables de general aceptación, debiendo desecharse la inclusión de gastos generales de la administración municipal o metropolitana que no tengan relación directa y evidente con la prestación del servicio.

Sin embargo, el monto de las tasas podrá ser inferior al costo, cuando se trate de servicios esenciales destinados a satisfacer necesidades colectivas de gran importancia para la comunidad, cuya utilización no debe limitarse por razones económicas y en la medida y siempre que la diferencia entre el costo y la tasa pueda cubrirse con los ingresos generales de la municipalidad o distrito metropolitano. El monto de las tasas autorizadas por este Código se fijará por ordenanza.

²⁰⁷ J. A. FERNÁNDEZ CARTAGENA. “La capacidad contributiva”..., op. cit., p. 191

Como se señaló en párrafos anteriores, el hecho generador de los impuestos consiste en una actividad que pone en manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, por lo cual el reparto de la carga fiscal entre los obligados dependerá de su capacidad contributiva. Mientras que el criterio empleado para el reparto de la carga tributaria entre los sujetos pasivos de las tasas dependerá del costo del servicio público prestado por el Estado o por el beneficio que obtiene el contribuyente por el uso de bienes o espacios públicos.

En base a esta situación podría decirse que al no ser, la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, el criterio de medida de la carga tributaria impuesta por las tasas, no se presentaría conflicto alguno entre los principios de generalidad, progresividad, equidad y suficiencia recaudatoria, y la finalidad extrafiscal de las tasas extrafiscales.

Sin embargo, tal afirmación no es del todo cierta, ya que la capacidad contributiva es un principio que rige al sistema tributario, y por lo tanto regirá a todas las categorías de tributos.²⁰⁸ Si bien es cierto, este principio no es preponderante en las tasas –ni en las contribuciones especiales– debido a que el monto de la obligación tributaria no se determina en base a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, esto no quiere decir que el presupuesto de hecho de la tasa y la cuota resultante puedan desconocer totalmente o contradecir el principio en cuestión.²⁰⁹

Esto quiere decir que, un contribuyente no podría ser obligado al pago del tributo si carece de un nivel de capacidad mínima, a pesar de haber sido beneficiario de un determinado servicio público.

Por otra parte, FERNÁNDEZ CARTAGENA argumenta que la capacidad contributiva de los sujetos pasivos puede servir para graduar el monto de la obligación tributaria,

²⁰⁸ Al respecto, Alberto Tarsitano afirma que: “[...] el principio de capacidad contributiva al igual que el resto de los principios constitucionales, tiene plena vigencia respecto de todos los tributos [...] La capacidad contributiva sería, pues, el primer requisito que legitima el cobro de todos los tributos, y no solamente de los impuestos.” A. TARSITANO, “El principio constitucional de capacidad contributiva”, en: H. GARCÍA BELSUNCE (coor.), *Estudios de Derecho Constitucional Tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1994, p. 334, citado por: J. A. FERNÁNDEZ CARTAGENA. “La capacidad contributiva”..., op. cit., p. 191

²⁰⁹ J. A. FERNÁNDEZ CARTAGENA. “La capacidad contributiva”..., op. cit., pp. 191-192

siempre que no se imponga una carga tributaria que exceda el monto del costo del servicio para los demás contribuyentes.²¹⁰

En base a estos argumentos es posible decir que, a pesar que las tasas no estén fundamentadas en la capacidad contributiva como criterio de justicia tributaria, éste no podrá ser desconocido por completo, debiendo respetarse el nivel mínimo de capacidad de los sujetos pasivos.

En el Ecuador, el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (COOTAD), en el tercer inciso del art. 179, establece la potestad tributaria a los gobiernos autónomos descentralizados regionales y a los distritos metropolitanos para “crear, modificar o suprimir recargos, tasas y contribuciones de mejoras y de ordenamiento”. Para esto se debe mencionar que la potestad tributaria consiste en “la facultad o posibilidad jurídica del Estado de imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de la atribuciones que le están encomendadas, con el fin de satisfacer las necesidades colectivas de la población”.

En base al establecimiento de esta potestad tributaria, los gobiernos regionales así como los distritos metropolitanos podrán crear, modificar o suprimir tasas de ordenamiento, es decir tasas de carácter extrafiscal.

3.2.2.1 Tasas por servicios públicos

El criterio por el cual la extrafiscalidad de las tasas por servicios públicos estaría determinada por el carácter extrafiscal del servicio público, debe ser discutido, ya que de acuerdo a esta concepción, dicho tributo sería extrafiscal en la mayoría de los casos, si se considera que el servicio público tiene el objetivo de satisfacer las necesidades de una colectividad, sean de tipo social, económica, sanitaria, alimentaria o ecológica.

Es así que, VERONA ALABERN puntualiza que de seguirse este criterio, “la tasa sólo sería fiscal cuando estuviera vinculada a un servicio público encaminado a agilizar la propia gestión tributaria.”²¹¹

²¹⁰ J. A. FERNÁNDEZ CARTAGENA. “La capacidad contributiva”..., op. cit., p. 192

Al hablar de la naturaleza de los tributos extrafiscales se dejó en claro que un tributo adquiere el carácter de extrafiscal cuando forman parte de su estructura interna elementos extrafiscales, especialmente en los elementos cuantitativos del tributo. De ahí, cabe analizar si la estructura de la tasa es apta para la introducción de estos elementos esenciales.

Al respecto, el profesor HERRERA MOLINA explica que la estructura de la tasa no se presta muy bien al establecimiento de elementos extrafiscales, debido a que su cuantía está limitada a la cobertura del costo del servicio público. El autor agrega que a pesar de este aparente impedimento, “en la medida en que la protección del medio ambiente lleve a implantar nuevos servicios obligatorios de elevado coste financiados con tasas, el sujeto contaminante percibirá los costos ambientales de su conducta y recibirá un incentivo a modificarla”, lo cual hará que las tasas tengan una finalidad extrafiscal o de ordenamiento.²¹²

Respecto al efecto disuasorio de los tributos, ALONSO GONZÁLEZ expone lo siguiente:

El sujeto que contamina debe llegar a la conclusión de que para él la vía más cara a seguir es la de continuar contaminando, siéndole más rentable, entonces, introducir variaciones en sus conductas [...] hasta situar la actividad que constituía un hecho imponible del impuesto medio ambiental en los más amplios terrenos de la no sujeción [...]²¹³

En base a esto se puede decir que, para lograr que una tasa tenga un efecto disuasorio en los sujetos contaminantes –en el caso de las tasas ambientales-, el costo por la prestación de servicios debería ser de tal magnitud que al sujeto obligado le resulte más económico modificar su conducta para evitar la contaminación, que pagar la carga tributaria por el servicio público.

Por tal razón, y con el objetivo de alcanzar la finalidad extrafiscal de forma efectiva, será necesario introducir en la estructura de la tasa, el costo ambiental o social que genera

²¹¹ J. E. VARONA ALABERN. *Extrafiscalidad y dogmática tributaria...*, op. cit., p. 36

²¹² P. HERRERA MOLINA. *Derecho Tributario Ambiental: la introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario...*, op. cit., p. 78

²¹³ L. ALONSO GONZÁLEZ, "Los impuestos especiales como tributos medio ambientales", en *Derecho del medio ambiente y Administración local*, Civitas, Madrid, 1996, p. 655, citado por: F. ANDRADE. "Las tasas en la tutela del medio ambiente y los principios de capacidad económica y Justicia conmutativa", 2001, p. 34

la conducta contaminante del contribuyente como parte del costo del servicio o actividad pública; o hacer que la carga tributaria de la tasa, que se fundamenta en el costo del servicio público con relevancia ambiental, sea impuesta de forma diferenciada según el grado de contaminación producido por los sujetos pasivos.²¹⁴ De esta forma, se cumple con incorporar en la estructura de la tasa el elemento extrafiscal necesario que vincule el daño ambiental con el monto del tributo.

Un buen ejemplo de ello sería el caso del establecimiento de una tasa por la prestación del servicio público de saneamiento de aguas contaminadas, cuyo monto a pagar varíe según la cantidad de cargas contaminantes vertidas a las aguas. De tal forma que una empresa que vierta grandes cargas contaminantes a las aguas, le resulte más económico adecuar su actividad, disminuyendo las cargas vertidas al agua, antes que pagar un alto monto de carga tributaria. Incluso podría resultarle más económico construir una planta de tratamiento para el saneamiento de las cargas contaminantes que resulten de los procesos industriales realizados en dicha empresa, en lugar de pagar los elevados montos de la obligación tributaria.

En el Ecuador, los municipios establecen tasas redistributivas para financiar las actividades administrativas de incidencia ambiental, tal es el caso de las siguientes tasas: El Código Municipal para el Distrito Metropolitano de Quito (Libro 3), establece la tasa por el servicio de muestreo y análisis de descargas líquidas y emisiones a la atmósfera, fijando la cuantía de 10 salarios mínimos vitales para el caso de descargas líquidas y 12 salarios mínimos vitales para el caso de emisiones atmosféricas²¹⁵, y establece como sujeto pasivo de esta obligación tributaria, las personas naturales o jurídicas, sean públicas o privadas, que ejerzan actividades en: plantas o bodegas industriales, emplazamientos agropecuarios o agroindustriales, locales comerciales o de servicios, que produzcan u

²¹⁴ Al respecto, Juan Enrique Varona Alabern opina que “mayor grado de extrafiscalidad poseerá la tasa cuando module su cuantía en función de los fines no fiscales constitucionalmente protegidos que se persigan, elevando la carga tributaria en aquellas modalidades del servicio público que sean más rechazables (por ejemplo, contaminantes) y reduciéndola en caso contrario, a fin de fomentar en los ciudadanos unas conductas más acordes con el medio ambiente.” J. E. VARONA ALABERN. *Extrafiscalidad y dogmática tributaria...*, op. cit., p. 36

²¹⁵ Art. III.115-A del Código Municipal para el Distrito Metropolitano de Quito (Libro 3). Registro Oficial No. 226, 31 de diciembre de 1997

originen descargas líquidas no domésticas, emisiones de partículas o gases capaces de contaminar el suelo, los cuerpos de agua y la atmósfera.²¹⁶

Claramente, la tasa presta un servicio de carácter ambiental, y señala como sujetos pasivos de este tributo a aquellos individuos o empresas cuya actividad económica genera contaminación, pero en el establecimiento del monto de la tasa no se considera la intensidad ni la cantidad de la carga contaminante, ya que se el monto de la tasa es constante para todos los casos. Es por esto que no podría considerarse una tasa extrafiscal, ya que para que reciba este calificativo debería establecer tarifas diferenciadas para que el monto a pagar por la tasa varíe según la cantidad de descargas líquidas contaminantes o de emisiones atmosféricas.

Por otro lado, la Ordenanza de creación del Programa de servicios ambientales para la protección de la cantidad y calidad de agua de la ciudad de Piñas²¹⁷, fija la tasa por servicios ambientales, que de acuerdo al art. 1 de esta Ordenanza, estará destinada a financiar el manejo y restauración de las microcuencas abastecedoras de agua para la ciudad de Piñas, y se establece que el monto de la tasa a pagar es de 3 centavos por metros cúbicos de agua consumida. Del mismo modo, la Ordenanza para la Creación y Ejecución del Programa de Servicios Ambientales del cantón El Chaco²¹⁸, en su art. 4 crea una tasa para cubrir con los costos de conservación y restauración de las áreas de importancia hídrica dentro de las microcuencas que abastecen de agua a los pobladores, cuyo monto es de \$ 0,068 por cada metro cúbico de agua consumido.

Para el funcionamiento de estos programas de servicios ambientales dirigidos a la protección de la cantidad y calidad de agua, los municipios de estos cantones han creado tasas que financian el manejo y restauración de las microcuencas que abastecen de agua a los respectivos cantones.

En ambos casos, el monto de las tasas varía de acuerdo a la cantidad de agua consumida, por lo que son ejemplos claros de tasas que contienen un elemento extrafiscal

²¹⁶ Art. III.115-C del Código Municipal para el Distrito Metropolitano de Quito (Libro 3)

²¹⁷ Ordenanza Municipal No. 3, Registro Oficial No. 279, 29 de mayo de 2006

²¹⁸ Ordenanza Municipal No. 10, Registro Oficial No. 460, 12 de noviembre de 2004

en su estructura. Es así que, su cuantía está estrechamente vinculada la cantidad de agua consumida, respondiendo a la necesidad de protección de las fuentes de agua.

3.2.2.2 Tasas por el uso de bienes o espacios públicos

Las tasas por el uso de bienes públicos o espacios públicos implican un beneficio para los individuos que utilizan los bienes y espacio de dominio público con mayor intensidad que los demás ciudadanos.²¹⁹ Este tipo de tasas, también implican el otorgamiento de derechos de aprovechamiento o de concesiones sobre los bienes de dominio público o sobre los espacios públicos. Es así que en nuestro ordenamiento jurídico es posible encontrar varias normas que establecen los lineamientos por los cuales pueden ejercerse estos derechos.²²⁰

Ciertamente, los beneficios que obtienen dichos contribuyentes por el uso de bienes o espacios públicos, generalmente se traducen en réditos de tipo económico. Por lo tanto, el monto de la tasa será calculado en base al beneficio obtenido por el sujeto pasivo gracias al uso del bien o espacio público.

Este tipo de tasas puede ser un instrumento efectivo para conseguir fines extrafiscales.²²¹ Así, VARONA ALABERN afirma que: “El carácter extrafiscal de la tasa radicarán en la finalidad que inspira tanto la decisión de rebajar el nivel de intensidad en la utilización del dominio público para exigir la tasa, como la de elevar notablemente su cuantía [...]”.²²² Esto quiere decir que, al igual que en el caso de las tasas por prestación de servicios públicos, la cuantía de este tipo de tasas se elevará en proporción al grado de afectación que se cause a los principios constitucionalmente protegidos por el uso de bienes o espacios públicos.

²¹⁹ J. E. VARONA ALABERN. *Extrafiscalidad y dogmática tributaria...*, op. cit., p. 34

²²⁰ Véase el Acuerdo Ministerial No. 41 que fija las tasas por el aprovechamiento de madera en pie de bosques naturales, y las disposiciones de la Ley de Aguas que establecen la concesión de un derecho de aprovechamiento de aguas.

²²¹ Pedro Herrera Molina argumenta que “las tasas por el uso privativo o aprovechamiento especial del dominio público pueden ser usadas como instrumento para desincentivar actividades perjudiciales para el medio ambiente (pensemos, por ejemplo, en las tasas por estacionamiento de vehículos en las vías públicas de los núcleos urbanos).” P. HERRERA MOLINA. *Derecho Tributario Ambiental: la introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario...*, op. cit., p. 83

²²² J. E. VARONA ALABERN. *Extrafiscalidad y dogmática tributaria...*, op. cit., p. 34

En el Ecuador se establecen tasas por el uso de bienes públicos ambientales, así la Ordenanza que norma la gestión ambiental en el cantón El Panguí²²³, establece la tasa por vertidos, que conforme al art. 53 de esta ordenanza, es impuesta por “el servicio ambiental del uso del recurso agua, aire, suelo o subsuelo, como sumidero o receptor de las descargas, emisiones, vertidos y desechos de su actividad”. Del mismo modo, la Ordenanza que norma la gestión ambiental en el cantón Gonzanama, establece esta tasa por vertidos, en su art. 87.

En el caso que se imponga una tasa por el uso del bien de dominio público originado del vertimiento de cargas contaminantes a los ríos de una ciudad, cuya cuantía aumente o disminuya en proporción a la cantidad de cargas contaminantes vertidas al agua. En este caso, las empresas que hagan frecuentes vertimientos de este tipo a los ríos, harán un esfuerzo por reducir la cantidad de estas descargas, e incluso podrían estar motivados a buscar alternativas menos costosas -que el pago constante de este tributo- para deshacerse de dichas cargas. Para las empresas contribuyentes podría resultarles más económico -a largo plazo- encargarse del saneamiento del agua contaminada producida por su actividad, a través de la construcción de una planta de tratamiento de agua.

En relación a qué categoría tributaria resultaría más efectiva para alcanzar fines extrafiscales, SERRANO ANTÓN opina que es preferible el establecimiento de impuestos en lugar de tasas, debido a que la finalidad principal del establecimiento de tributos ambientales es la protección del medio ambiente, desincentivando el uso de los recursos naturales no renovables o la práctica de actividades contaminantes, mas no consiste en conseguir fondos para financiar la política de descontaminación²²⁴, como sucedería en el caso de las tasas por prestación de servicios ambientales.

Además, los impuestos extrafiscales podrían cumplir de una forma más óptima el papel disuasorio, en comparación a las tasas, ya que la cuantía de éstas no puede superar el

²²³ Ordenanza que norma la gestión ambiental en el cantón El Panguí, Ordenanza Municipal No. 1, Registro Oficial Suplemento 33, 5 de marzo de 2007

²²⁴ F. SERRANO ANTÓN. “La protección fiscal de medio ambiente en la Unión Europea: El impuesto comunitario sobre productos energéticos”, en: *La protección fiscal del medio ambiente: Aspectos económicos y jurídicos*, A. YÁBAR STERLING (Dir.)..., op. cit., pp. 380-381

costo del servicio que retribuye, mientras que los impuestos pueden alcanzar cuantías más elevadas siempre y cuando no violenten el mínimo existencial de los contribuyentes.

3.2.3 Contribuciones especiales

GARCÍA VIZCAÍNO define a la contribución especial como “toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado en ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de la ley, por beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o gastos públicos, o de especiales actividades estatales.” Y por otro lado se refiere a las contribuciones de mejoras, señalando que éstas “son las contribuciones especiales caracterizadas por la existencia de un beneficio derivado de una obra pública”.²²⁵

En este sentido es posible decir que, a diferencia del impuesto, los efectos de las contribuciones especiales son verificables de forma directa por parte de los contribuyentes, debido al beneficio que éstos obtienen por la realización de obras públicas o de otras actividades emanadas del Estado. Característica que comparte parcialmente con la tasa, ya que las tasas se configuran con una actividad prestada por el Estado que se particulariza en el contribuyente, pero en el caso de “las contribuciones...es necesario el beneficio, que puede no existir en las tasas.”²²⁶ Al respecto, Varona Alabern afirma que el hecho generador de las tasas consiste en “el beneficio o aumento de valor de los bienes del contribuyente derivado de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de un servicio público.”²²⁷

Nuestro ordenamiento jurídico define a la contribución especial de mejoras en los términos del art. 569 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (COOTAD), determina que: “El objeto de la contribución especial de mejoras es el beneficio real o presuntivo proporcionado a las propiedades inmuebles urbanas por la construcción de cualquier obra pública.” Y agrega que: “Los concejos

²²⁵ C. GARCÍA VIZCAÍNO. *Derecho Tributario. Consideraciones Económicas y Jurídicas. Tomo I...*, op. cit., p. 114

²²⁶ *Ibidem*, p. 107.

²²⁷ J. E. VARONA ALABERN. *Extrafiscalidad y dogmática tributaria...*, op. cit., p. 38

municipales o distritales podrán disminuir o exonerar el pago de la contribución especial de mejoras en consideración de la situación social y económica de los contribuyentes.”²²⁸

De acuerdo al art. 182 del COOTAD la carga tributaria impuesta a cada contribuyente beneficiado por determinada obra pública, no podrá exceder del valor de la propiedad de cada sujeto pasivo. Por otra parte, conforme el art. 591 del mismo cuerpo legal, el monto de este tipo de tributos se determinará incluyendo a todas las propiedades beneficiadas.

Es importante referirnos a la Segunda Reunión Regional Latinoamericana de Derecho Tributario celebrada en Brasil, en mayo de 1976, en donde se establecieron principios acerca de las características jurídicas de las contribuciones especiales. Así, el noveno principio señala que en la contribución de mejoras la prestación deberá tener como límite total el costo de las obras y como límite individual el incremento del valor del inmueble beneficiado.

Por otro lado, de la lectura de las normas establecidas en los arts. 179 y 225 del COOTAD, se puede decir que en nuestro ordenamiento jurídico se admite la existencia de las contribuciones especiales de ordenamiento; es decir, de las contribuciones especiales con fines extrafiscales.

Sin embargo, a pesar de estas disposiciones legales, es necesario verificar si las contribuciones especiales son una categoría tributaria idónea para el cumplimiento de fines extrafiscales, para lo cual nos centraremos en analizar la flexibilidad de su estructura para la introducción de elementos extrafiscales.

Se podría pensar que son contribuciones especiales de ordenamiento o extrafiscales debido a la naturaleza extrafiscal de la obra o de la especial actividad estatal, es decir, cuando los contribuyentes sean beneficiados por obras o especiales actividades del Estado

²²⁸ De igual manera el art. III.133 del Código Municipal para el Distrito Metropolitano de Quito (Libro 3) establece que la contribución especial de mejoras: “Es el tributo obligatorio, en razón de un beneficio real o presuntivo proporcionado a las propiedades inmuebles ubicadas en el Distrito Metropolitano de Quito, por la construcción de cualquier obra pública. Su naturaleza jurídica es tributaria. [...]” Además, respecto a las contribuciones especiales, la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia del Ecuador ha dicho que: “Sólo desde una forma especial de tributos vinculados a una actividad estatal referida al obligado, la contribución especial se dirige a gravar una manifestación de capacidad económica, y que es generadora de un beneficio especial para el llamado a contribuir.” Gaceta Judicial. Año XCV. Serie XVI. Nro. 2, p. 385. (Quito, 23 de Marzo de 1994)

que estén encaminadas a proteger el medio ambiente o a satisfacer otras necesidades de la colectividad fundamentadas en derechos constitucionales. Sin embargo, al igual que en el caso de las tasas, la naturaleza de la prestación estatal no le da el carácter de extrafiscal al tributo.²²⁹

Además, se debe destacar que la cuantía de la contribución especial impuesta a cada obligado no puede sobrepasar el incremento del valor de los bienes del beneficiado, y de igual forma, la base imponible de las contribuciones especiales deberá tener como límite total el costo de las obras o de las especiales actividades del Estado; dejando al legislador con un limitado margen para modificar la carga tributaria con fines extrafiscales.

De ahí que las contribuciones especiales de mejoras no tienen mucha flexibilidad para permitir la introducción de elementos extrafiscales en su estructura.²³⁰

Sin embargo, existen otro tipo de contribuciones especiales que no implican la realización de una obra pública, y se caracterizan por producir un incremento patrimonial derivado de una actividad pública.

Según la Corte Suprema de Justicia de nuestro país en el sistema tributario ecuatoriano existen otras clases de contribuciones especiales, “las del 0,5% para el IECE y el 0,5% para el SECAP que pagan sobre el valor de las planillas de aportes las empresas públicas y privadas”.²³¹

Respecto a la posibilidad de aplicar contribuciones especiales con fines de ordenamiento, cabe considerar lo expuesto por ÁLVAREZ ECHAGUE respecto a las contribuciones especiales ambientales. El autor afirma que:

...[E]l beneficio que obtiene el sujeto pasivo es el poder de continuar desarrollando una actividad contaminante que perjudica al resto de la población, pues si no existiera el tributo y por ende, [...] la actividad que como contrapartida

²²⁹ J. E. VARONA ALABERN. *Extrafiscalidad y dogmática tributaria...*, op. cit., pp. 38-39

²³⁰ *Ibidem*, p. 39

²³¹ Corte Suprema de Justicia del Ecuador. Gaceta Judicial. Año XCV. Serie XVI. Nro. 2, p. 385 (23 de Marzo de 1994)

realiza la Administración, no podría autorizarse la continuidad de la actividad dañina.²³²

3.3 La introducción de la finalidad extrafiscal en la estructura de un tributo ordinario

El cumplimiento de finalidades extrafiscales no solo es posible de lograr a través de la implementación de tributos extrafiscales propiamente dichos, sino que para este fin también es factible la introducción de la finalidad extrafiscal en la estructura de un tributo ordinario. La distinción entre los tributos extrafiscales propios de aquellos tributos que contienen elementos extrafiscales pero que son esencialmente recaudatorios fue introducida al inicio del presente capítulo.

La introducción de la finalidad extrafiscal será posible mediante la inserción de elementos extrafiscales en cualquiera de los aspectos esenciales que componen la estructura de un tributo, tales como: hecho generador, base imponible, sujeto pasivo, tarifa, cuota y afectación de la deuda tributaria.²³³

Por otro lado, con mención a la protección fiscal del medio ambiente, HERRERA MOLINA asegura que los elementos tributarios ambientales (elementos extrafiscales) pueden distinguirse en dos grupos: “aquellos que introducen una quiebra en la estructura normal del tributo con el fin de crear incentivos, y aquellos otros que protegen el medio ambiente al tiempo que consiguen la plena realización del principio de capacidad económica”. Cabe recalcar que la distinción entre tributos extrafiscales y elementos

²³² J. M. ÁLVAREZ ECHAGUE. “Las tasas ecológicas. Un análisis desde la perspectiva de la normativa de los municipios bonaerenses”, en: E. BULIT GOÑI. (coor.), *Derecho Tributario Provincial y Municipal*. Vilella Editor, Buenos Aires, 2002, p. 426

²³³ Al respecto, y con mención a la introducción de elementos tributarios ambientales en tributos ordinarios Pedro Herrera Molina manifiesta que los elementos extrafiscales pueden afectar a cualquiera de los aspectos que integran la estructura del tributo (hecho imponible, sujetos pasivos, elementos de cuantificación). Agrega el autor que: “Los elementos tributarios ambientales pueden otorgar un trato de favor para ciertos supuestos (deducción por inversión en bienes ambientales) o introducir un mayor gravamen para ciertos productos (tipos superiores para las gasolinas con plomo)” P. HERRERA MOLINA. *Derecho Tributario Ambiental: la introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario...*, op. cit., p. 129

extrafiscales introducidos en tributos ordinarios no es absoluta, debido a que algunos tributos ordinarios podrían convertirse en tributos esencialmente extrafiscales mediante la transformación de su estructura.²³⁴

BOKOBO MOICHE defiende la introducción de elementos extrafiscales en la estructura de tributos ordinarios para lograr el cumplimiento de finalidades extrafiscales, pues considera que no es necesaria la creación de nuevos impuestos expresamente ecológicos para conseguir fines de protección del medio ambiente; argumentando que el objetivo es gravar consumos masivos contrarios al medio ambiente en mayor proporción que los consumos favorables, y fomentar las investigaciones en tecnología no dañina y el ahorro de recursos naturales. Propósito que, según la autora, podría conseguirse por medio de impuestos indirectos que graven especialmente los consumos nocivos para el medio ambiente, como por ejemplo, impuestos con tipos más elevados sobre el consumo de productos contaminantes.²³⁵

Este criterio es compartido por ROZAS VALDÉS, para quien introducir criterios de carácter ecológico en la estructura de los impuestos ordinarios resultaría más “sencillo y eficaz”, que la creación de impuestos o beneficios fiscales específicamente ambientales. Tal inserción de elementos se lograría: “desactivando disposiciones que priman conductas contaminantes e introduciendo otras destinadas a premiar los comportamientos con un menor coste ambiental.”²³⁶

A continuación, se examinará la introducción de los elementos extrafiscales en algunos de los aspectos esenciales que componen la estructura de un tributo ordinario. Sólo nos referiremos a la introducción de estos elementos en los impuestos ordinarios, por ser éstos el tipo tributario más idóneo para el efectivo cumplimiento de los fines extrafiscales.

²³⁴ P. HERRERA MOLINA. *Derecho Tributario Ambiental: la introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario...*, op. cit., p. 301

²³⁵ S. BOKOBO MOICHE. *Gravámenes e incentivos fiscales ambientales...*, op. cit., p. 89

²³⁶ J. A. ROZAS VALDÉS. “Iniciativas financieras para la protección del medio ambiente en los Estados Unidos”, en: *La protección fiscal del medio ambiente: Aspectos económicos y jurídicos*. Ana Yábar Sterling (Dir.)..., op. cit., p. 347

3.3.1 Hecho generador

Conforme al art. 16 del Código Tributario, “Se entiende por hecho generador al presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo.” Lo cual implica que la realización de los supuestos establecidos por ley (hecho generador), generaría la imposición del tributo, obligando al sujeto pasivo al pago del mismo.²³⁷

Por su parte, VILLEGAS define al hecho generador como el “acto, conjunto de actos, situación, actividad o acontecimiento que, una vez sucedido en la realidad, origina el nacimiento de la obligación tributaria y tipifica el tributo que será objeto de la pretensión fiscal.”

Por su parte, la Corte Suprema de Justicia ha indicado que, “el hecho generador es el elemento determinante de cada tributo; si éste cambia, estamos frente a un nuevo tributo”.²³⁸

Al tratar de las categorías tributarias se explicó que en los impuestos, el hecho generador consiste en una situación ajena a toda concreta actividad estatal relacionada a los obligados; mientras que en las tasas, el hecho generador radica en una prestación estatal específica vinculada al sujeto pasivo, y en las contribuciones especiales, el hecho generador consiste en un beneficio recibido por parte del contribuyente que proviene de una actividad del Estado.

Debido a la especial atención que prestaremos a los impuestos, es necesario recalcar que su hecho imponible radica en una situación que “revele capacidad de contribuir al sostenimiento del Estado”, como por ejemplo: percibir una renta, poseer un patrimonio o realizar un gasto.²³⁹ No obstante, con la introducción de un elemento

²³⁷ Véase la siguiente norma del Código Tributario: Art. 17.- Calificación del hecho generador.- Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados.

Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen.

²³⁸ Corte Suprema de Justicia. Gaceta Judicial. Año XCV. Serie XVI. No. 2, p. 417. (Quito, 7 de Julio de 1994)

²³⁹ H. B. VILLEGAS. *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario...*, op. cit., p. 156. Por otro lado, Ramón Valdés Costa explica que el hecho generador puede agruparse en tres clases: posesión, obtención o utilización de una riqueza como gasto, cuyo eventual acaecimiento implica el nacimiento de la obligación. R. VALDÉS COSTA. *Curso de Derecho Tributario...*, op. cit., p. 327

extrafiscal en el hecho generador de un impuesto ordinario, tal situación cambiará por un hecho o actividad que represente una acción nociva para los principios o derechos fundamentales que se pretendan proteger. Tal sería el caso de la inserción del criterio ambiental en el hecho generador de un impuesto ordinario, con lo cual el hecho generador consistiría en una acción nociva para el medio ambiente.

Al respecto, cabe mencionar que en la Comunicación de la Comisión Europea sobre *Impuestos y gravámenes ambientales en el Mercado Único*, se señaló que: “una característica habitual para que una exacción determinada se considere de carácter ambiental sería que la sustancia o actividad gravada tenga un efecto negativo claro sobre el medio ambiente.”²⁴⁰

En el caso de la inserción del criterio ambiental en el hecho generador de un impuesto ordinario, el hecho imponible podría adoptar varias modalidades: la práctica de emisiones contaminantes, la producción de bienes cuyo consumo genera contaminación, la titularidad de instalaciones potencialmente contaminantes, el ejercicio de actividades potencialmente contaminantes, entre otras.²⁴¹

Cabe mencionar que deben excluirse del hecho generador las actividades prohibidas por ley, ya que esto convertiría al tributo en “una sanción en sentido estricto o de medidas administrativas coactivas que con distinto nombre tratan de prevenir o resarcir conductas o hechos ilícitos.”²⁴² En base a ello es posible decir que, en el caso de introducir un elemento extrafiscal en el hecho generador del impuesto sobre el consumo (IVA), este no podría gravar la transferencia de aquellos productos cuya fabricación o comercialización se encuentre prohibida por su extrema peligrosidad al medio ambiente o a la salud humana.

²⁴⁰ COMISIÓN DE LA UNIÓN EUROPEA. “Impuestos y gravámenes ambientales en el Mercado Único”. COM (97) 26 de Marzo, 1997, Disponible en: [<http://ec.europa.eu/environment/docum/pdf/979es.pdf>], Fecha de consulta: [11 de enero 2011], ap. 11

²⁴¹ P. HERRERA MOLINA. *Derecho Tributario Ambiental: la introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario...*, op. cit., p. 70

²⁴² R. CALVO ORTEGA. *Curso de Derecho Financiero, I, Derecho Tributario (Parte General)*, Tercera Edición, Civitas, Madrid, 1999, p. 172, citado por: P. HERRERA MOLINA. *Derecho Tributario Ambiental: la introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario...*, op. cit., p. 66

3.3.2 Base imponible

En el derecho tributario material se entiende que la base imponible de un impuesto “es la magnitud sobre la que se aplica la alícuota, obteniéndose de esta manera el importe tributario”.²⁴³ En nuestro ordenamiento jurídico no se establece la definición general de la base imponible de un impuesto, pero sí se la describe –en varias normas tributarias- al tratar a cerca de cada uno de los impuestos que conforman el régimen tributario interno del Ecuador.

Por ejemplo, el art. 16 de la Ley de Régimen Tributario Interno establece que: “la base imponible está constituida por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios gravados con el impuesto, menos las devoluciones, descuentos, costos, gastos y deducciones, imputables a tales ingresos.”

Así mismo, el art. ...(4) del Código Municipal para el Distrito Metropolitano de Quito (Libro 3) establece que la base imponible del impuesto de patentes municipales y metropolitanas “es el patrimonio neto del sujeto pasivo”, y agrega que: “Se entiende por patrimonio neto la diferencia entre el total de activos y el total de pasivos, establecidos con base en registros públicos que corresponden al ejercicio inmediatamente anterior.”

En el ámbito extrafiscal de carácter ecológico, la base imponible es la medida del daño ambiental que se quiere desalentar.²⁴⁴ En base a ello es posible precisar que al introducir un elemento extrafiscal en la base imponible de un impuesto ordinario, la base imponible será la medida del daño social o ecológico que el legislador pretenda desincentivar.

Cuando se trató a cerca de los impuestos de tutela extrafiscal se señaló que para que el impuesto represente un estímulo efectivo para modificar la conducta de los contribuyentes, desalentando las actividades que sean perjudiciales para los derechos fundamentales que se quiere proteger con la medida extrafiscal, la base imponible debe tener una estrecha relación con el daño ambiental gravado. Para ello es indispensable que

²⁴³ H. B. VILLEGAS. *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario...*, op. cit., p. 802

²⁴⁴ J. JIMÉNEZ HERNÁNDEZ. *El tributo como instrumento de protección ambiental*. Comares, Madrid, 1998, p. 186, citado por: P. HERRERA MOLINA, *Derecho Tributario Ambiental: la introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario...*, op. cit., p. 72

la base imponible no tenga carácter monetario, sino que se trate de parámetros en sentido estricto²⁴⁵, parámetros que podrían estar conformados por unidades de productos contaminantes.

Por lo cual para que el elemento extrafiscal introducido en la base imponible de un impuesto ordinario cumpla con la finalidad extrafiscal de forma efectiva, es necesario que la base imponible consista en parámetros no monetarios.

3.3.3 Sujeto pasivo

SÁINZ DE BUJANDA, señala como sujeto pasivo a “la persona que resulta obligada por haber realizado el hecho imponible”.²⁴⁶

De acuerdo a HERRERA MOLINA, en el ámbito de los impuestos extrafiscales cabe la necesidad de determinar como sujeto pasivo a la persona sobre la que tenga más incidencia el estímulo fiscal, con el fin de lograr desincentivar su conducta nociva para los bienes jurídicos protegidos.²⁴⁷

Por otro lado, este autor afirma que por motivos de practicidad es aconsejable exigir el pago del tributo a la empresa que realiza las emisiones o fabrica los bienes contaminantes, y no al consumidor final.²⁴⁸ No obstante, PÉREZ DE AYALA, manifiesta que en el caso de la fabricación de productos cuyo uso deteriora el medio ambiente, debe ser el consumidor el sujeto obligado al pago del tributo.²⁴⁹

Como se puede apreciar entre la doctrina existen diferentes criterios para determinar a los sujetos obligados al pago. Sin embargo, se deberá determinar como sujeto

²⁴⁵ F. VICENTE-ARCHE DOMINGO. “Elementos cuantitativos de la obligación tributaria”, en: RDFHP, núm. 60, 1965, pp. 945, citado por: P. HERRERA MOLINA. *Derecho Tributario Ambiental: la introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario...*, op. cit., p. 166

²⁴⁶ S. DE BUJANDA. “Los sujetos de la obligación tributaria”, en: *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, segundo número extraordinario, México, 1966, p. 615 y ss., citado por: C. M. GIULIANI FONROUGE. *Derecho Financiero*, Tomo I, Novena Edición, La Ley, Buenos Aires, 2004, p. 354

²⁴⁷ Según Pedro Herrera Molina, el principio “quien contamina paga” aconseja elegir como sujeto obligado aquel sobre el que tenga más incidencia el incentivo fiscal.” P. HERRERA MOLINA. *Derecho Tributario Ambiental: la introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario...*, op. cit., p. 75

²⁴⁸ *Ibidem*, pp. 75-76

²⁴⁹ J. L. PÉREZ DE AYALA. “La traslación jurídica de la cuota en los impuestos ambientales”, NUE, núm. 122, 1995, p. 98, citado por: P. HERRERA MOLINA. *Derecho Tributario Ambiental: la introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario...*, op. cit., p. 77

pasivo, a las personas (consumidores, productores, fabricantes) sobre las que incida en mayor grado la medida extrafiscal, con el fin de lograr una efectiva modificación de sus conductas, en beneficio de los principios constitucionales que se pretenden proteger con la medida.

3.3.4 Cuota y afectación a la deuda tributaria

Según FERREIRO LAPATZA define a la cuota como “la cantidad de dinero que el sujeto pasivo de la obligación tributaria ha de entregar a la hacienda pública para verse libre de la deuda que constituye el lado pasivo de dicha obligación”.²⁵⁰ Según este autor, en la mayor parte de los impuestos, la cuota tributaria, coincide con el monto por ingresar como tributo; ya que, en algunos impuestos la ley permite que se hagan ciertas deducciones en la cuota, provocando que el monto a pagar del impuesto difiera de la cuota.

En base a esta concepción puede decirse que para introducir la finalidad extrafiscal en la estructura de un tributo ordinario podrá aplicarse un factor de corrección que incorpore el costo social de la actividad contaminante o cualquier actividad que sea perjudicial para el fin extrafiscal, aplicándose un recargo sobre la cuota que refleje el daño sobre el bien jurídicamente protegido.

La deuda tributaria consiste en la cuota, intereses y multas. Por lo cual, consecuentemente, la aplicación de un factor de corrección en la cuota, afectará a la deuda tributaria.

3.3.5 Tarifa o tipo

A decir de FERREIRO LAPATZA, la tarifa o tipo es, “la expresión cifrada de la cantidad por pagar como tributo, fijada por la ley para cada grado o escalón de la base imponible o por cada unidad o conjunto de unidades.”²⁵¹ Lo que decir que, la tarifa o tipo consiste en el porcentaje del impuesto que recae sobre la base imponible. Además, este autor explica que los tipos pueden recaer sobre bases monetarias y bases no monetarias.

²⁵⁰ J. J. FERREIRO LAPATZA. “Los elementos constitutivos de la obligación tributaria” en: *Tratado de Derecho Tributario*, Tomo Segundo, Andrea Amatucci (Dir.), Temis S.A., Bogotá, 2001, pp. 53 y 58

²⁵¹ *Ibidem*, p. 55

Cuando la tarifa o tipo se aplica a bases monetarias, puede presentarse en las siguientes modalidades: “a) La ley fija una cantidad por pagar por cada uno de los grados o escalones de la base. b) La ley fija la cantidad por pagar en un tanto por ciento de la base imponible.” Según FERREIRO LAPATZA, estos tipos de gravamen porcentuales son conocidos como alícuotas; las mismas que pueden ser proporcionales, progresivas y regresivas.²⁵²

En el Ecuador, las tarifas de los impuestos se presentan en la modalidad de porcentajes. Tal es el caso del Impuesto a la Renta, el Impuesto sobre el Valor Agregado (IVA), y el Impuesto de Patentes Municipales y Metropolitanas.

Las alícuotas proporcionales no varían cuando varía la base imponible, es decir que el tipo se mantiene constante; mientras que, las alícuotas progresivas aumentan a medida que lo hace la base imponible, según los grados establecidos en la ley; y las alícuotas regresivas disminuyen cuando aumenta la base imponible.²⁵³

Un caso de las alícuotas progresivas en el Ecuador, es el Impuesto a la Renta para personas naturales y sucesiones indivisas. Es así que, para efectuar el cálculo de este impuesto, deberá aplicarse las tarifas establecidas en el art. 36 de la Ley de Régimen Tributario, Interno que van en aumento conforme aumenta la base imponible.

Impuesto a la Renta 2011			
Fracción Básica	Exceso hasta	Impuesto Fracción Básica	% Imp. Fracción Excedente
0	-9.210	0	0%
9.210	11.730	0	5%
11.730	14.670	126	10%
14.670	17.610	420	12%
17.610	35.210	773	15%
35.210	52.810	3.413	20%
52.810	70.420	6.933	25%
70.420	93.890	11.335	30%
93.890	En adelante	18.376	35%

²⁵² J. J. FERREIRO LAPATZA. “Los elementos constitutivos de la obligación tributaria”..., op. cit., 56

²⁵³ *Ibidem*, pp. 56-57

Mientras el Impuesto a la Renta para sociedades tiene la tarifa constante del 25%, siendo ésta una alícuota proporcional.²⁵⁴

FERREIRO LAPATZA, explica que en el caso de referirse a bases no monetarias, las tarifas o tipos pueden presentarse en las siguientes modalidades:

- a) La ley fija una cantidad por pagar por cada unidad de la base. Así por ejemplo, x pesetas por litro de alcohol producido.
- b) La ley fija una cantidad por pagar por cada conjunto de unidades de la base (por cada 100, 1000, etc.). Así, por ejemplo, x pesetas por tonelada de petróleo producido.
- c) La ley fija una cantidad por pagar por cada uno de los grados o escalones de la base imponible que ella misma señala. [...] ²⁵⁵

Al hablar de la introducción del elemento extrafiscal en la base imponible se dijo que tal elemento extrafiscal se manifestará sólo en los casos en que las bases imponibles tengan carácter no monetario, ya que para lograr que la finalidad extrafiscal se cumpla de forma efectiva, debe existir un fuerte vínculo entre el daño social o ecológico y la base imponible.

Por lo tanto, para introducir el elemento extrafiscal en la tarifa o tipo necesariamente tendrán que ser aplicadas a bases imponibles no monetarias que consistan en parámetros conformados por unidades de productos con efectos nocivos para la sociedad o el medio ambiente. Por ejemplo, el caso de una tarifa de \$4,00 USD (cinco dólares norteamericanos) por cada kilogramo de pesticidas que se facture.

Respecto al ámbito de la fiscalidad ambiental, HERRERA MOLINA señala que: “El tipo de gravamen debe fijarse de modo tal que la cuota refleje el daño ambiental producido o que estimule a reducir la contaminación a los niveles deseados”. ²⁵⁶

²⁵⁴ LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO. Art. 37.- Tarifa del impuesto a la renta para sociedades.- Las sociedades constituidas en el Ecuador, así como las sucursales de sociedades extranjeras domiciliadas en el país y los establecimientos permanentes de sociedades extranjeras no domiciliadas que obtengan ingresos gravables, estarán sujetas a la tarifa impositiva del veinte y cinco por ciento (25%) sobre su base imponible.

²⁵⁵ J. J. FERREIRO LAPATZA. “Los elementos constitutivos de la obligación tributaria”..., op. cit., p. 55

²⁵⁶ P. HERRERA MOLINA. “Elementos cuantitativos”, en: *La protección fiscal del medio ambiente: Aspectos económicos y jurídicos*, Ana Yábar Sterling (Dir.)..., op. cit., p. 267

En base a esta afirmación, y a pesar que FERREIRO LAPATZA no considere las tarifas porcentuales aplicables a las bases no monetarias, considero que para que las tarifas acojan con mayor amplitud el elemento extrafiscal, deberá aplicarse tarifas porcentuales progresivas en las bases imponibles no monetarias. De tal forma que las tarifas o tipos aumenten a medida que la base imponible sea mayor; para lo cual, la ley establecerá la escala de alícuotas que deberán ser aplicadas a la base imponible de carácter no monetario. Por ejemplo, a medida que aumente la cantidad de galones de gasolina con plomo facturada, mayor será la tarifa que se le aplique; haciendo que paguen en mayor proporción aquellos sujetos que más galones de gasolina con plomo consuman.

Base imponible:	Tarifa (Alícuota):
De 0 a 5 galones.....	10%
De 5 a 10 galones.....	12%
De 10 a 15 galones.....	15%

CAPÍTULO IV

LA INTRODUCCIÓN DE LA FINALIDAD EXTRAFISCAL EN LA ESTRUCTURA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Es preciso analizar las características principales del Impuesto al Valor Agregado (IVA), para determinar los retos que representaría la introducción de la finalidad extrafiscal en la estructura de este tributo. Para este fin, será preciso analizar el tratamiento legal que otorga el ordenamiento jurídico ecuatoriano a esta figura tributaria.

GARCÍA VIZCAÍNO afirma que el Impuesto al Valor Agregado (IVA) es un derivado del impuesto a las ventas, y agrega que:

Tiene la característica de ser un gravamen *multifásico*²⁵⁷, aunque incide una sola vez en el precio, ya que si bien son sujetos del gravamen los productores, vendedores, locadores y prestadores de servicios, importadores, etc., grava en cabeza de cada uno de ellos sólo la parte del valor de sus ventas, locaciones o prestaciones de servicios correspondiente al valor económico añadido en cada una de esas etapas; de allí deriva su nombre.²⁵⁸

Por su parte, JARACH explica que la característica esencial del IVA consiste en:

²⁵⁷ El IVA es un impuesto multifásico o plurifásico porque grava en todas las etapas de circulación del producto o servicio. Sobre el tema véase: C. GARCÍA VIZCAÍNO. *Derecho Tributario. Consideraciones Económicas y Jurídicas. Tomo II*. Depalma, Buenos Aires, 1999, pp. 136-137

²⁵⁸ *Ibidem*, p. 135

...[L]a fragmentación del valor de los bienes y servicios que se enajenan o se prestan, respectivamente, para someterlos a impuesto en cada una de las etapas de negociación de dichos bienes y servicios y nada más que dicho valor, sin duplicaciones o superposiciones y en cada etapa sólo el valor agregado en la misma al valor acumulado en las etapas anteriores.²⁵⁹

De estas acepciones, es posible destacar que el Impuesto al Valor Agregado es un impuesto plurifásico no acumulativo debido a que se paga por cada etapa de circulación económica del bien o servicio, pero únicamente por el valor que se ha añadido en la misma.

El IVA es un impuesto indirecto conforme al criterio clasificatorio de VILLEGAS, para quien los impuestos indirectos son aquellos cuyos hechos imponibles atienden a circunstancias de tipo objetivo que exterioricen de forma mediata la capacidad contributiva de los sujetos obligados al pago del tributo. Es decir que, “hacen presumir un determinado nivel de riqueza”, con un nivel de aproximación inferior a los casos de exteriorización inmediata, es decir a los impuestos directos. Según el autor, son indicios de capacidad contributiva: la producción o venta de bienes, la prestación de servicios, el consumo de bienes o servicios, entre otros.²⁶⁰

Mientras que los impuestos directos son los que tienen como hecho imponible las circunstancias objetivas que exterioricen en forma inmediata la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, es decir, que “revelen aproximadamente un determinado nivel de riqueza”, tales como: el patrimonio, las rentas, entre otros.²⁶¹

En base a ello es posible apreciar que el IVA en el Ecuador, es un impuesto indirecto debido a que éste grava al consumo de los bienes y servicios de conformidad a la Ley del Régimen Tributario Interno.

Además, el IVA es un impuesto indirecto debido a que es trasladable, es decir que “incide –casi siempre- en forma definitiva sobre el consumidor, en tanto que el obligado

²⁵⁹ D. JARACH. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Tercera Edición, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1996, p. 831

²⁶⁰ Héctor Villegas explica, además que, “quien adiciona valores a los bienes o servicios produciéndolos, fabricándolos, proporcionándolos, comerciándolos, exportándolos, etc., está ejerciendo una actividad en la cual el lucro se infiere razonablemente, pero con cierta dosis de relatividad. Igual razonamiento se aplica a adquirentes y consumidores de bienes y servicios. Es lógico pensar que, a mayor gasto, mayor nivel de riqueza; pero ello es sólo presuncional.” H. B. VILLEGAS. *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario...*, op. cit., p. 163

²⁶¹ H. B. VILLEGAS. *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario...*, op. cit., pp. 162-163

jurídicamente a pagarlo no es este, sino el vendedor, productor o fabricante de los artículos de consumo y los locales o prestadores de servicios.”²⁶² Al respecto, VILLEGAS explica que, a pesar que este impuesto incida en el consumidor final o último adquirente de un determinado bien, el sujeto pasivo no es el consumidor, sino la persona que está en vinculación con el bien antes de que llegue a manos del consumidor.²⁶³

Siendo impuestos proporcionales aquellos en los que la alícuota aplicable a su base imponible se mantiene constante ²⁶⁴, es posible afirmar que en nuestro país, el Impuesto al Valor Agregado (IVA) es un impuesto proporcional, debido a que tiene una tarifa constante del 12%, y además tiene una tarifa del 0% por las razones que se explicarán más adelante. Cabe resaltar que estas tarifas diferenciadas no son aplicables según la variación de la base imponible, por lo que el IVA no podría ser definido como un impuesto progresivo.²⁶⁵

Sin embargo, la doctrina concuerda en que este impuesto tiene efectos regresivos, es así que, PLAZAS VEGA considera que la regresividad del impuesto sobre las ventas es uno de los mayores inconvenientes que presenta este impuesto, y afirma que para atenuar tal tendencia regresiva es necesario establecer tarifas diferenciales que permitan afectar en mayor grado a los consumidores con mayor capacidad económica. De forma tal que se impongan tarifas elevadas para los bienes de consumo suntuario o de lujo, y tarifas reducidas o exenciones para los bienes de primera necesidad. Del mismo modo, se deben imponer tarifas elevadas para los servicios que generalmente son utilizados por personas con mayores recursos económicos y que son consumidos en forma mínima y casi nula por los sectores de la población con más bajos recursos. ²⁶⁶

Así mismo, PLAZAS VEGA afirma que el impuesto sobre las ventas es regresivo debido a que conlleva un desgravamen al ahorro, por lo cual, implícitamente afecta con

²⁶² C. GARCÍA VIZCAÍNO. *Derecho Tributario. Consideraciones Económicas y Jurídicas. Tomo II...*, op. cit., p. 141

²⁶³ H. B. VILLEGAS. *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario...*, op. cit., p. 779

²⁶⁴ C. GARCÍA VIZCAÍNO. *Derecho Tributario. Consideraciones Económicas y Jurídicas. Tomo I...*, op. cit., p. 72

²⁶⁵ A decir de Catalina García Vizcaíno, “se llama impuestos progresivos a los establecidos con una alícuota que crece según aumenta la base imponible o que se eleva por otras circunstancias, según categorías”. Según la autora, en estas categorías se clasifica a los contribuyentes conforme al monto de la riqueza manifestada en la base imponible. C. GARCÍA VIZCAÍNO. *Derecho Tributario. Consideraciones Económicas y Jurídicas. Tomo I...*, op. cit., pp. 72-74

²⁶⁶ M. PLAZAS VEGA. *El Impuesto sobre el Valor Agregado: IVA*. Editorial Temis S.A., Bogotá, 1998, p. 805

mayor incidencia a quienes son menos propensos al ahorro, es decir a los pobres. Además, explican que este impuesto representa un porcentaje del ingreso total más alto en las personas de menor capacidad económica que en aquellas con mayor capacidad económica.

267

Respecto a este asunto, GARCÍA VIZCAÍNO manifiesta que la imposición al consumo produce más efectos regresivos mientras la demanda del producto es más inelástica, provocando que, el impuesto sea pagado en mayor medida por los sectores de la población de más bajos recursos y en menor proporción por los más adinerados. Pero la autora asegura que, tales efectos regresivos podrían evitarse cuando el impuesto recaiga sobre productos suntuarios o de lujo, y cuando se eliminen los impuestos a los consumos de bienes de primera necesidad.²⁶⁸

En el Ecuador, puede decirse que los efectos regresivos del Impuesto al Valor Agregado se atenúan gravando con tarifa 0% o con la exoneración del impuesto a la transferencia de productos de primera necesidad y a la prestación de ciertos servicios básicos.

A continuación se explicará cómo la finalidad extrafiscal puede ser introducida en la estructura del Impuesto al Valor Agregado, en base a nuestro ordenamiento jurídico.

4.1 Hecho generador

Conforme a lo establecido en el art. 61 de la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI), el hecho generador del IVA tiene lugar en los siguientes momentos:

1. En el momento de la entrega del bien, o en el momento del pago total o parcial del precio; en el caso de las transferencias locales de dominio de bienes.
2. En el momento en que se preste efectivamente el servicio, o en el momento del pago total o parcial del precio; en las prestaciones de servicios.
3. En la entrega de cada certificado de avance de obra o etapa; en las prestaciones de servicios por avance de obra o etapas.

²⁶⁷ M. PLAZAS VEGA. *El Impuesto sobre el Valor Agregado: IVA*. Editorial Temis S.A., Bogotá, 1998, p. 91

²⁶⁸ C. GARCÍA VIZCAÍNO. *Derecho Tributario. Consideraciones Económicas y Jurídicas. Tomo I...*, op. cit., p. 92

4. En la fecha en que se produzca el retiro de los bienes que sean objeto de la producción o venta del sujeto; en el caso de uso o consumo personal por parte del sujeto pasivo del impuesto, de dichos bienes.

5. El impuesto se causa en el momento de su despacho por la aduana; en el caso de importaciones.

6. En el caso de transferencia de bienes o prestación de servicios que adopten la forma de tracto sucesivo, el impuesto se causará al cumplirse las condiciones para cada período.

Cabe recalcar que en todos estos casos, con excepción del caso de las importaciones, se deberá emitir obligatoriamente el respectivo comprobante de venta, al verificarse el hecho generador.

Es preciso indicar que de acuerdo a la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI), el IVA grava “al valor de la transferencia de dominio o a la importación de bienes muebles de naturaleza corporal, en todas sus etapas de comercialización, así como a los derechos de autor, de propiedad industrial y derechos conexos; y al valor de los servicios prestados.”²⁶⁹ Para tal efecto se deberá entender como transferencia a lo establecido en este mismo cuerpo legal.²⁷⁰

El art. 54 de la LRTI establece de forma taxativa las transferencias que están exentas del pago del impuesto al valor agregado. El art. 55 dispone taxativamente los bienes cuya transferencia o importación está gravada con tarifa 0%, y el art. 56 establece, del mismo modo, los servicios cuya prestación está gravada con esta tarifa.

En la lista de bienes cuya transferencia e importación está gravada con tarifa 0%, se encuentran los *fertilizantes, insecticidas, pesticidas, fungicidas, herbicidas*, que son agroquímicos cuya utilización en la actividad agrícola tiene efectos nocivos para el medio ambiente, la salud humana y además perjudica el pleno cumplimiento de la soberanía alimentaria, por las razones que se expusieron en los dos primeros capítulos del presente trabajo.

Como se explicó en el capítulo anterior, con la introducción de un elemento extrafiscal en el hecho generador de un impuesto, el hecho generador, necesariamente,

²⁶⁹ Art. 52 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

²⁷⁰ Art. 53 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

deberá consistir en una acción o actividad que implique daños a los bienes jurídicamente protegidos.

Considerando que en nuestra legislación actual se establece como hecho generador del IVA a la transferencia e importación de *fertilizantes, insecticidas, pesticidas, fungicidas, herbicidas*, que se traduce en una actividad que produce efectos dañinos para el medio ambiente, la salud de las personas y que perjudica a la soberanía alimentaria de los pueblos; es posible concluir que no hace falta modificar el hecho generador, en este caso, para permitir que el elemento extrafiscal se integre a este elemento constitutivo del IVA.

No obstante, cabe precisar que deberá excluirse del hecho generador, la transferencia e importación de aquellos agroquímicos que se encuentran prohibidos por ley debido a su alto nivel de toxicidad²⁷¹, ya que la regulación de estos productos pertenece a disposiciones legales y administrativas emanadas de la autoridad competente para ello. En virtud de la Norma Nacional para Registro y Control de Plaguicidas Químicos, la autoridad nacional competente para la aplicación de esta norma que se encarga del establecimiento de disposiciones técnicas y administrativas complementarias para la aplicación de la Decisión 436 para el Registro y Control de Plaguicidas Químicos de Uso Agrícola y la Resolución 630, Manual Técnico Andino para el Registro y Control de Plaguicidas Químicos de Uso Agrícola, es la Agencia Ecuatoriana del Aseguramiento de la Calidad del Agro (AGROCALIDAD).²⁷²

4.2. Sujetos pasivos

El art. 24 del Código Tributario establece como sujetos pasivos a quienes están obligados al cumplimiento de la prestación tributaria, ya sea como contribuyentes o como responsables. De acuerdo a este cuerpo legal, contribuyente es “a quien la ley impone la prestación tributaria por la verificación del hecho generador”, y los responsables son los sujetos que sin tener el carácter de contribuyente deben cumplir las obligaciones que la ley

²⁷¹ Véase la lista de plaguicidas que están prohibidos en el Ecuador en el art. 10 del Reglamento de Plaguicidas para el Cultivo de Flores.

²⁷² Artículos 1 y 2 de la Norma Nacional para Registro y Control de Plaguicidas Químicos. Registro Oficial No.71, 20 de noviembre de 2009

le atribuye.²⁷³ Estos últimos son los agentes de retención y agentes de percepción señalados en la Ley de Régimen Tributario Interno.

Para efectos de este trabajo de investigación, nos referiremos únicamente a los agentes de percepción. Así, los agentes de percepción son las personas naturales o jurídicas que, de forma habitual, realicen transferencias de bienes, presten servicios o realicen importaciones gravadas con una tarifa²⁷⁴, y están obligados a recaudar tributos y entregarlos al sujeto activo.²⁷⁵

Es preciso recalcar que el Impuesto al Valor Agregado incide sobre el consumidor final, el cual es definido como aquel que destina bienes o servicios para su uso o consumo privado, y no es sujeto pasivo del IVA.²⁷⁶ La razón de ello es que el obligado a declarar el tributo a la administración tributaria es el agente de percepción, y no el consumidor del bien o servicio.²⁷⁷ Sin embargo, son los consumidores finales sobre los que pesa la carga tributaria, ya que corresponde a éstos el pago de un monto adicional al precio del bien o servicio por concepto del IVA; pago que será hecho al vendedor del bien o al prestador del servicio, quien a su vez, deberá transferir al fisco en su calidad de agente de percepción.

Es importante recordar que en el ámbito de la fiscalidad ambiental tiene lugar la discusión de determinar sobre quién debe recaer el tributo para establecer al sujeto pasivo del tributo. Para ello, YÁBAR STERLING afirma que, será necesario identificar si el que contamina es el productor o el consumidor, para lo cual deberá tenerse en cuenta que “si existe producción contaminante es porque hay consumo para dicha producción, con lo que atacando a la causa (demanda) se ataca también el efecto (oferta)”. Esta autora agrega que, una forma formidable de imposición ecológica, “consistiría en gravar determinados

²⁷³ Artículos 25 y 26 del Código Tributario.

²⁷⁴ Art. 63 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

²⁷⁵ Art. 29 inciso 2 del Código Tributario.

²⁷⁶ H. B. VILLEGAS. *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario...*, op. cit., p. 801

²⁷⁷ Caso excepcional sería en el caso del uso o consumo personal por el sujeto pasivo del impuesto, de los bienes que sean objeto de su producción o venta. Art. 53. 3 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

consumos específicos con el propósito de encarecer su precio final y desalentarlos (disminuyendo a la larga su producción)”.²⁷⁸

En el caso de los agroquímicos, cabe considerar que la conducta contaminante consiste en el uso de estos insumos químicos mas no en su producción. Por lo cual, para el cumplimiento de la finalidad extrafiscal que consiste en desalentar el uso de agroquímicos, la carga tributaria deberá recaer sobre el consumidor de estos productos. En base a ello, es posible decir que el Impuesto al Valor Agregado, por ser un impuesto que incide esencialmente sobre los consumidores, es un tributo idóneo para desalentar el uso o consumo de bienes contaminantes y nocivos para la salud, como los agroquímicos.

4.3 Base imponible

De acuerdo a nuestro ordenamiento jurídico, la base imponible del IVA es “el valor total de los bienes muebles de naturaleza corporal que se transfieren o de los servicios que se presten, calculado a base de sus precios de venta o de prestación del servicio, que incluyen impuestos, tasas por servicios y demás gastos legalmente imputables al precio.”²⁷⁹

Lo cual quiere decir que, la base imponible para calcular el monto correspondiente al IVA será el precio de venta o de prestación del servicio, el mismo que incluirá todos los tributos, costos y gastos legalmente atribuibles al precio. Es así que, para el cálculo de la cuota tributaria, deberá aplicarse la tarifa legal establecida sobre el precio total de los bienes o servicios.

Por otro lado es importante mencionar que, en las importaciones, la base imponible “es el resultado de sumar al valor CIF los impuestos, aranceles, tasas, derechos, recargos y otros gastos que figuren en la declaración de importación y en los demás documentos pertinentes.”²⁸⁰

Como se explicó claramente en el capítulo anterior, para que la finalidad extrafiscal de un impuesto se verifique de forma efectiva, los elementos extrafiscales deben, necesariamente, ser introducidos en los elementos cuantitativos del impuesto. Pues a

²⁷⁸ A. YÁBAR STERLING. *La protección fiscal del medio ambiente: Aspectos económicos y jurídicos...*, op. cit., pp. 200-201

²⁷⁹ Art. 58 de la Ley de Régimen Tributario Interno

²⁸⁰ Art. 59 de la Ley de Régimen Tributario Interno

criterio de VERONA ALABERN ésta es la única manera de asegurar que “pague más quien realiza conductas contrarias a la finalidad extrafiscal perseguida, y menos quien adecue su actuación al logro de la referida finalidad.”²⁸¹

Es necesario recalcar nuevamente, la opinión de la OCDE²⁸² respecto a este asunto en particular. Esta organización internacional ha subrayado la relevancia del vínculo que debe existir entre la base imponible del impuesto y los daños producidos al medio ambiente, para que el impuesto cumpla con el fin extrafiscal para el que fue implementado; ya que la falta de éste vínculo, provocaría el fracaso de tal medida fiscal. A decir de la OCDE: “Las medidas fiscales con miras ambientales dependen de la existencia de la relación estable entre la base imponible del impuesto y la contaminación”.²⁸³

Esta situación exige que la base imponible consista en parámetros no monetarios.²⁸⁴ Lo cual quiere decir que, para introducir -de manera apropiada- la finalidad extrafiscal en el Impuesto al Valor Agregado, sería necesario insertar en su base imponible, factores no monetarios que reflejen el daño ambiental y social producido por el uso o consumo de insumos químicos en la agricultura.

Como se mencionó anteriormente, las actividades contaminantes generan costos sociales que deberán internalizarse en el costo del producto o servicio para que quien responda por la contaminación sea el responsable de esta actividad y no la sociedad en general. Al respecto, Herrera Molina opina que dichos costos deberán ser internalizados en el precio de los productos y actividades contaminantes.²⁸⁵

En base a estas consideraciones, y teniendo en cuenta que el precio de venta o de prestación del servicio incluyen tributos y demás gastos legalmente imputables al precio, es posible decir que, en este precio podrían introducirse los costos sociales provocados por el uso de agroquímicos en nuestro país, por medio de parámetros conformados por unidades de este producto contaminante.

²⁸¹ J. E. VARONA ALABERN. *Extrafiscalidad y dogmática tributaria...*, op. cit., p. 33

²⁸² Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico

²⁸³ OCDE. *La fiscalidad y el medio ambiente. Políticas complementarias...*, op. cit., p. 58

²⁸⁴ P. HERRERA MOLINA. *Derecho Tributario Ambiental: la introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario...*, op. cit., p. 166

²⁸⁵ P. HERRERA MOLINA. *Derecho Tributario Ambiental: la introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario...*, op. cit., p. 40-42

Para esto la ley deberá señalar la cantidad que tendrá que pagarse por cada unidad de agroquímico que sea adquirido por el consumidor. Para lo cual, se deberá considerar cuántos gramos contiene cada paquete de agroquímico, de tal forma que, por cada x gramos de producto, se deba pagar x cantidad de dinero, cantidad que representará el costo social de la utilización del agroquímico. Cabe recalcar que, el monto a pagar será proporcional a la cantidad de gramos que contenga cada paquete de agroquímico, de tal forma que pague más quien consuma mayor cantidad de insumos químicos. Así, al precio total establecido por el mercado, deberá agregarse el monto representativo del costo social que genera la utilización de estos productos que pagará el consumidor final.

De esta forma, se lograría que la base imponible del IVA que grava a la transferencia e importación de agroquímicos en el Ecuador, se encuentre estrechamente vinculada a los daños producidos al medio ambiente y a la salud humana; lográndose consecuentemente que, la introducción del elemento extrafiscal en la base imponible del impuesto sea una medida fiscal efectiva para desincentivar el consumo de estos productos, a través del encarecimiento del precio de los agroquímicos.

Así, el Impuesto al Valor Agregado representará un estímulo efectivo para modificar la conducta de los contribuyentes, desalentando a los consumidores, al uso de insumos químicos en la agricultura e, implícitamente, incitándolos a emplear métodos alternativos, inofensivos para el medio ambiente y para la salud de las personas.

Sin embargo, esta medida afectaría en gran medida al principio constitucional de simplicidad administrativa, ya que requerirá la modificación del modelo de facturación actual, por cuanto, deberá agregarse a la factura, los factores no monetarios que servirán para calcular la base imponible del impuesto. Esta situación complicaría el proceso de recaudación de impuestos debido a la complejidad de los trámites que deberían seguirse para el pago del tributo en cuestión.

4.4 Cuota y afectación a la deuda tributaria

Para hacer posible la introducción del elemento extrafiscal en la cuota tributaria del IVA se utilizarán factores progresivos de corrección, en función de la carga contaminante de los plaguicidas y fertilizantes vendidos, para de esta forma, imponer un recargo sobre la transferencia de los agroquímicos con mayor nivel de toxicidad.

Para ello, la cantidad total de agroquímicos vendidos será multiplicada por el precio unitario por tonelada métrica, a lo cual se aplicará la tarifa 12% de IVA, dando como resultado la cuota tributaria. A la cual se le aplicará los factores progresivos de corrección especificados en la Tabla 1. De tal forma que, este factor será favorable para los plaguicidas y fertilizantes de origen orgánico, será neutro para los agroquímicos levemente contaminantes, y constituirá un recargo adicional para las ventas de los agroquímicos tóxicos (ver Tabla 1). Así, los factores de corrección podrán aplicarse de acuerdo a la siguiente tabla:

Tabla 1

	Cantidad de plaguicidas y fertilizantes en Toneladas Métricas Tm	Valor unitario por Tm	Base imponible	Tarifa 12 %	Precio final	Factores de corrección	Resultado
Plaguicidas y fertilizantes de origen orgánico	250	20	\$ 5.000	600	\$ 5.600	0,8	480
Agroquímicos levemente contaminantes	250	25	\$ 6.250	750	\$ 7.000	1	750
Agroquímicos tóxicos	250	35	\$ 8.750	1.050	\$ 9.800	1,2	1.260

En base al ejemplo presentado es posible apreciar que, mediante la aplicación de los factores progresivos de corrección en la cuota del impuesto, se impone una mayor carga tributaria a la transferencia de los agroquímicos que poseen un mayor nivel de toxicidad.

Cabe mencionar que para la ejecución de este ejemplo, hemos puesto un valor unitario por Tonelada Métrica de producto más alto a los agroquímicos tóxicos, debido a que el precio de los plaguicidas y fertilizantes orgánicos generalmente tiene un menor precio en el mercado.

En base a los resultados señalados en la tabla, es posible apreciar que el valor total a pagar por la transferencia de los agroquímicos con mayor nivel de toxicidad, es mucho mayor al valor del resto de productos agrícolas.

Por lo tanto, a través del establecimiento de un factor de corrección por vía de recargo en la cuota del IVA se logrará la introducción efectiva de la finalidad extrafiscal en la estructura de este impuesto.

La introducción del elemento extrafiscal en la cuota del IVA que grava la transferencia de los agroquímicos, se hará en el momento de la declaración mensual del IVA, para lo cual será necesario incorporar un casillero que especifique los factores de progresividad en los formularios que están destinados a la declaración del IVA.

De esta forma se cumplirá con introducir el elemento extrafiscal en la cuota del tributo, que consecuentemente afectará a la deuda tributaria.

4.5 Tarifa o tipo

En el Ecuador la tarifa aplicable al IVA es del 12% ²⁸⁶, y del 0% para la transferencia e importación de los bienes enlistados taxativamente en el art. 55 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

Bustos afirma que: “el propósito de la ley al establecer productos gravados con tarifa 0% de IVA es no cargar con el impuesto sobre determinados bienes y servicios a los consumidores finales, ya sea para incentivar sectores económicos específicos o para no afectar a personas de escasos recursos”. ²⁸⁷

²⁸⁶ Art. 65 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

²⁸⁷ J. BUSTOS. *El Impuesto al Valor Agregado y el Régimen de Facturación en el Impuesto a la Renta*. Quito, Cevallos Editora Jurídica, 2007, p. 38

En base a ello se podría argumentar que, al gravar con tarifa 0% la transferencia e importación de agroquímicos en el Ecuador, se pretende proteger al sector agrícola del país. Es así que, en la exposición de motivos del Decreto Ejecutivo No. 1137 sobre las Normas para pago de subsidio de insumos agroquímicos a productores, se manifiesta la necesidad del Estado de estimular el desarrollo agropecuario del país, señalando lo siguiente:

...[E]s fundamental para el Estado, evitar la caída de la productividad agrícola de alimentos en virtud de que los elevados costos a nivel internacional de los insumos agroquímicos inciden negativamente en el desarrollo de nuestra economía y afectan a la competitividad de la producción agrícola nacional, a los índices de inflación y al costo de la canasta básica; [...] “es necesidad imperiosa para el Estado, disminuir los costos de producción en procura de mantener los precios de los productos agrícolas en beneficio de la economía; y en especial, en beneficio de las familias que más requieran disponer de una alimentación que les garantice su soberanía alimentaria.”²⁸⁸

Sin embargo, la aplicación de este tipo reducido en la transferencia e importación de agroquímicos en el Ecuador representa una medida fiscal que perjudica al medio ambiente, a la salud, y al régimen de soberanía alimentaria. Es así que, con relación al Impuesto al Valor Añadido de España, HERRERA MOLINA asegura que “la previsión de tipos reducidos puede producir efectos perjudiciales para el medio ambiente” y señala que a pesar de la relativa rigidez de la demanda de pesticidas, “no parece razonable mantener este tipo de medidas en el sistema tributario”.²⁸⁹

Este autor menciona que los tipos reducidos pueden resguardar actividades de interés ambiental en el ámbito de la imposición indirecta, y pone como ejemplo, la aplicación del tipo reducido del IVA (7%) a los servicios de recolección y tratamiento de desechos y residuos, limpieza del alcantarillado, el tratamiento de aguas residuales vertidas en las aguas, en España.²⁹⁰

²⁸⁸ Considerandos. Normas para pago de subsidio de insumos agroquímicos a productores. Decreto Ejecutivo No. 1137. Registro Oficial No. 368.

²⁸⁹ P. HERRERA MOLINA. *Derecho Tributario Ambiental: la introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario...*, op. cit., p. 322

²⁹⁰ *Ibidem*, p. 321

Al gravar con tarifa 0% la transferencia e importación de agroquímicos en el Ecuador, libera de la carga tributaria a los consumidores de estos productos agrícolas, facilitando la adquisición de estos productos contaminantes, con la consecuente repercusión ambiental y social de su uso en la agricultura. Razón por la cual, surge la necesidad de hacer una reforma tributaria, en la que se eliminen a los *fertilizantes, insecticidas, pesticidas, fungicidas, herbicidas* (agroquímicos), de la lista taxativa de bienes con tarifa 0%, de tal forma que la transferencia e importación de esos bienes sean gravados con tarifa 12% de IVA.

Considerando que, de acuerdo al art. 55 numeral 1 de la Ley de Régimen Tributario Interno, los productos alimenticios de origen agrícola están gravados con tarifa 0%, es posible apreciar que, al aplicar la tarifa del 12 % de IVA sobre la comercialización de los agroquímicos, los productores de los alimentos (agricultores) no podrán trasladar la tarifa al consumidor final de los alimentos producidos. Por lo cual, el costo adicional que representa la carga tributaria para los agricultores, sería cargada al precio de los alimentos agrícolas, incentivando a los consumidores a comprar alimentos que hayan sido producidos con insumos agrícolas orgánicos, y no con agroquímicos.

Esta situación, dará como resultado que a largo plazo, los productores agrícolas disminuyan el uso de agroquímicos en la producción de los alimentos, con lo cual se lograría el cumplimiento de la finalidad extrafiscal introducida en el Impuesto al Valor Agregado. Por lo cual, es posible concluir que la aplicación de la tarifa 12% sobre la transferencia e importación de agroquímicos constituiría una medida fiscal efectiva para la protección del medio ambiente, la salud y el régimen de soberanía alimentaria.

CONCLUSIONES

El uso de plaguicidas y fertilizantes químicos en la agricultura ha tenido un gran impacto ambiental y social alrededor del mundo, debido al alto nivel de toxicidad de estos insumos y debido a su uso excesivo e inadecuado. Es por ello que nace la necesidad de controlar y disminuir su uso.

La legislación ecuatoriana establece normas para el control de la importación y comercialización de los agroquímicos en nuestro país; las cuales tienen como propósito principal el evitar la comercialización de los agroquímicos que están prohibidos en el país. Pero por otro lado, existen disposiciones legales que facilitan el acceso de los agricultores a los agroquímicos, entre las cuales se establecen medidas tributarias como la imposición de la tarifa cero por ciento de IVA sobre la importación y transferencia de los *fertilizantes, insecticidas, pesticidas, fungicidas y herbicidas*. Por lo cual puede afirmarse que las disposiciones legales establecidas en el Ecuador para el manejo de los agroquímicos actúan en detrimento del medio ambiente, la salud y la seguridad alimentaria de nuestra población.

La legislación ecuatoriana reconoce la posibilidad de emplear instrumentos administrativos e instrumentos económicos destinados a la protección del medio

ambiente, sin embargo en el Ecuador no existe ningún tipo de instrumento económico-fiscal que tenga como fin lograr la disminución del uso de agroquímicos como medida de protección ambiental. Sino que al contrario, en nuestra legislación se establecen instrumentos económicos y medidas fiscales que incentivan a los agricultores a la adquisición de estos productos químicos.

Es por ello que surge la necesidad de hacer una reforma tributaria con el fin de desincentivar el uso de agroquímicos en el Ecuador. Para lo cual se deberá gravar con tarifa doce por ciento de IVA a la transferencia e importación de agroquímicos, y será necesario introducir elementos extrafiscales en la estructura del Impuesto al Valor Agregado con el fin de desalentar de forma efectiva el uso de estos productos químicos en nuestro país.

De acuerdo a establecido en la Constitución de la República del Ecuador, el tributo se define como toda prestación de carácter patrimonial, exigida por el Estado en ejercicio de una potestad pública con la finalidad de allegar recursos para el financiamiento del gasto público. De la interpretación de los principios constitucionales rectores del régimen tributario interno, se desprende que el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos del Estado deberá ir en función de la capacidad contributiva de los ciudadanos.

La función típica del tributo consiste en recaudar recursos para la satisfacción de los gastos públicos del Estado, pero además, el tributo tiene una función atípica que consiste en la consecución de fines extrafiscales, los mismos que pueden ser de tipo económico, social, ecológico, y otros fines de interés estatal. Desde esta perspectiva, el tributo puede ser utilizado como un instrumento para la realización de políticas públicas y como medida destinada a la protección de los derechos protegidos por la Constitución.

En base a la definición material del tributo, un tributo con finalidad extrafiscal seguirá cumpliendo con su función típica, que es la obtención de recursos para el financiamiento del gasto público; ya que si éste dejara de producir recursos, se convertiría en una figura distinta al tributo. Lo cual quiere decir que, para que un tributo con finalidad esencialmente extrafiscal pueda seguir llamándose tributo, deberá continuar dotando recursos al Estado.

La Constitución de la República del Ecuador, permite la creación de tributos con fines no solamente fiscales, es decir, tributos con fines extrafiscales que estarían destinados a cumplir objetivos distintos a la recaudación de fondos públicos, tales como: la estimulación del empleo y el incentivo de conductas ecológicas, sociales y económicas responsables. En virtud de ello, es posible afirmar que la finalidad extrafiscal de los tributos tiene pleno respaldo constitucional en nuestro país.

La introducción de la finalidad extrafiscal en el Impuesto al Valor Agregado se fundamenta en el mandato constitucional de proteger el medio ambiente, y en el deber general del Estado de garantizar el efectivo goce de los derechos establecidos en la Constitución. En el presente caso, la finalidad extrafiscal tendrá por objetivo la protección de los derechos a vivir en un medio ambiente sano, a la salud y a la seguridad alimentaria de la población; así como el cumplimiento de los principios constitucionales de responsabilidad objetiva por daños ambientales, desarrollo sustentable, y cautela y acción preventiva.

El establecimiento de un tributo con finalidad esencialmente extrafiscal podría entrar en conflicto con los principios constitucionales que rigen al régimen tributario ecuatoriano, los cuales son: los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia, suficiencia recaudatoria y legalidad. Por lo cual, aquellos principios del régimen tributario que entraren en conflicto con este tipo de tributos constituirán límites constitucionales para su implementación.

Luego de analizar el contenido de cada uno de los principios rectores del régimen tributario ecuatoriano se pudo determinar que, el establecimiento de un tributo con finalidad extrafiscal afectaría el pleno cumplimiento de los principios de generalidad, progresividad, equidad, y suficiencia recaudatoria. Debido a que, de acuerdo a estos principios, el criterio de medida para la repartición de la carga tributaria es la capacidad contributiva de los sujetos pasivos; mientras que, en los tributos con fines extrafiscales la carga tributaria variará según el grado de afectación causado a los principios que fundamentan la finalidad extrafiscal de un tributo determinado, y no lo hará en relación a la aptitud de pago de los contribuyentes.

En base a ello, puede concluirse que, con la introducción de la finalidad extrafiscal en el IVA, destinada a desincentivar el uso de agroquímicos, los principios de generalidad, progresividad, equidad y suficiencia recaudatoria, entrarían en conflicto con los principios que fundamentan la imposición de dicha carga tributaria, por lo cual resulta indispensable hacer la ponderación de estos principios aplicando la *ley de ponderación* de ALEXY, la misma que es recogida por nuestra legislación y es reconocida como método de interpretación constitucional.

Aplicando la ley de ponderación a nuestro caso concreto, podría decirse que habiéndose determinado el nivel de afectación de los principios de generalidad, progresividad, equidad y suficiencia recaudatoria, como *medio*, y el grado de importancia de la satisfacción de los derechos fundamentales a vivir en un medio ambiente sano, a la salud y a la seguridad alimentaria, como *alto*, fue posible llegar a determinar que el *alto* grado de importancia que representa el cumplimiento de dichos principios justificaría plenamente la afectación *media* de los principios de generalidad, progresividad, equidad y suficiencia recaudatoria.

Además, para justificar la lesión de los principios de generalidad, progresividad, equidad y suficiencia recaudatoria será necesario aplicar el principio de proporcionalidad establecido en la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, para lo cual será necesario hacer el control de proporcionalidad que consiste en verificar la idoneidad del tributo extrafiscal para conseguir su fin, la necesidad de la medida tributaria con finalidad extrafiscal, y la proporcionalidad en sentido estricto, que implica el equilibrio entre la protección y la restricción constitucional.

En base al control de proporcionalidad, se llegó a determinar que, la introducción de la finalidad extrafiscal en los elementos constitutivos del IVA es una medida idónea y necesaria para alcanzar el fin extrafiscal, y proporcional a la restricción de los principios constitucionales de generalidad, progresividad, equidad y suficiencia recaudatoria.

En base a los argumentos planteados en este trabajo de investigación fue posible concluir que, para calificar a un tributo de extrafiscal, el elemento extrafiscal deberá estar presente en su estructura, por lo tanto, un tributo no podrá recibir esta calificación por la

actividad a la que sean destinados los fondos recaudados, ni por los efectos que produzca su imposición, ni por el fin al que esté destinada su implementación; ya que, estos elementos son factores externos a la estructura interna del tributo.

La tutela de fines extrafiscales puede instrumentarse por medio del establecimiento de tributos específicos con finalidad esencialmente extrafiscal o por la introducción de elementos extrafiscales en la estructura de un tributo ordinario, en base a lo cual pueden distinguirse los tributos extrafiscales propios y los tributos extrafiscales impropios.

En base a los argumentos esgrimidos en el presente trabajo, se determinó que, los impuestos, tasas y contribuciones especiales de ordenamiento podrán alcanzar la finalidad extrafiscal de forma efectiva, siempre que los elementos extrafiscales se encuentren representados en los elementos cuantitativos del tributo. En el caso específico del impuesto, la base imponible o cuota del impuesto deberán estar vinculadas a los daños producidos a los principios protegidos por la finalidad extrafiscal. Lo cual, a su vez, exige que la base imponible o la cuota tributaria contengan parámetros no monetarios para la determinación del monto a pagar como impuesto. De esta forma se logrará que la imposición de la carga tributaria sea realizada en función del grado de afectación que produzca el sujeto pasivo a los principios protegidos por la finalidad extrafiscal del tributo.

La finalidad extrafiscal podrá ser introducida en un tributo ordinario por medio de la introducción de elementos extrafiscales en la estructura del tributo. Para lo cual, estos elementos podrán afectar a cualquiera de los aspectos esenciales que componen la estructura de un tributo, los cuales son: hecho generador, base imponible, sujeto pasivo, tarifa, cuota y deuda tributaria.

La introducción de la finalidad extrafiscal en el Impuesto al Valor Agregado que grava a la transferencia e importación de agroquímicos tendrá el propósito de desincentivar el uso de estos insumos químicos debido a los efectos nocivos que producen sobre el medio ambiente y la salud humana. Para el efectivo logro de esta finalidad extrafiscal será necesario introducir el elemento extrafiscal en cualquiera de los elementos cuantitativos del tributo.

En base al análisis de los aspectos constitutivos del Impuesto al Valor Agregado en el Ecuador, se llegó a determinar lo siguiente:

En nuestra legislación actual se establece como hecho generador del IVA a la transferencia e importación de *fertilizantes, insecticidas, pesticidas, fungicidas, herbicidas*, que se traduce en una actividad que produce efectos dañinos para el medio ambiente, la salud de las personas y que perjudica a la soberanía alimentaria de los pueblos; es posible concluir que no hace falta modificar el hecho generador, en este caso, para permitir que el elemento extrafiscal se integre a este elemento constitutivo del IVA.

De acuerdo a nuestra legislación, el obligado a declarar el tributo a la administración tributaria es el agente de percepción; no obstante, es el consumidor final sobre el que pesa la carga tributaria, ya que corresponde a éstos el pago de un monto adicional al precio del bien o servicio por concepto del IVA; pago que será hecho al vendedor del bien o al prestador del servicio, quien a su vez, deberá transferir al fisco en su calidad de agente de percepción.

Es importante considerar que la conducta nociva para el medio ambiente, la salud y la seguridad alimentaria que se pretende desalentar con esta medida extrafiscal, consiste en el uso de estos insumos químicos mas no en su producción. Por lo cual, para el cumplimiento de esta finalidad extrafiscal, la carga tributaria deberá recaer, finalmente, sobre el consumidor de estos productos. En base a ello, es posible decir que el Impuesto al Valor Agregado, por ser un impuesto que incide esencialmente sobre los consumidores, es un tributo idóneo para desalentar el uso o consumo de bienes contaminantes y nocivos para la salud, como los agroquímicos.

Respecto a la introducción del elemento extrafiscal en los elementos cuantitativos del tributo se pudo determinar que, por motivos de simplicidad administrativa será preferible introducir un recargo en la cuota del tributo en base a parámetros no monetarios, y no en su base imponible, ya que de ser introducido en la base imponible del IVA, se requerirá modificar el modelo de facturación actual, mientras que con la aplicación del recargo en la cuota no se afectará a la facturación, sino solamente al sistema de liquidación y pago del impuesto.

Para aplicar este recargo en la cuota del impuesto, la cantidad total de agroquímicos vendidos será multiplicada por el precio unitario por tonelada métrica, a lo cual se aplicará la tarifa 12% de IVA, dando como resultado la cuota tributaria. A la cual se le aplicará los factores progresivos de corrección especificados en la Tabla 1. De tal forma que, este factor será favorable para los plaguicidas y fertilizantes de origen orgánico, será neutro para los agroquímicos levemente contaminantes, y constituirá un recargo adicional para las ventas de los agroquímicos tóxicos

En base a los resultados señalados en la Tabla 1 que forma parte del Capítulo IV, es posible apreciar que el valor total a pagar por la transferencia de los agroquímicos con mayor nivel de toxicidad, es mucho mayor al valor del resto de productos agrícolas.

Por lo tanto, a través del establecimiento de un factor de corrección por vía de recargo en la cuota del IVA se logrará la introducción efectiva de la finalidad extrafiscal en la estructura de este impuesto.

Al gravar con tarifa 0% la transferencia e importación de agroquímicos en el Ecuador, libera de la carga tributaria a los consumidores de estos productos agrícolas, facilitando la adquisición de estos productos contaminantes, con la consecuente repercusión ambiental y social de su uso en la agricultura. Razón por la cual, surge la necesidad de hacer una reforma tributaria, en la que se eliminen a los *fertilizantes, insecticidas, pesticidas, fungicidas, herbicidas* (agroquímicos), de la lista taxativa de bienes con tarifa 0%, de tal forma que la transferencia e importación de esos bienes sean gravados con tarifa 12% de IVA.

Considerando que, de acuerdo a la Ley de Régimen Tributario Interno, los productos alimenticios de origen agrícola están gravados con tarifa 0%, es posible apreciar que, al aplicar la tarifa del 12 % de IVA sobre la comercialización de los agroquímicos, los productores de los alimentos (agricultores) no podrán trasladar la tarifa al consumidor final de los alimentos producidos. Por lo cual, el costo adicional que representa la carga tributaria para los agricultores, sería cargada al precio de los alimentos agrícolas, incentivando a los consumidores a comprar alimentos que hayan sido producidos con insumos agrícolas orgánicos, y no con agroquímicos.

Esta situación, dará como resultado que a largo plazo, los productores agrícolas disminuyan el uso de agroquímicos en la producción de los alimentos. Por lo cual, es posible concluir que la aplicación de la tarifa 12% sobre la transferencia e importación de agroquímicos constituiría una medida fiscal efectiva para la protección del medio ambiente, la salud y el régimen de soberanía alimentaria.

BIBLIOGRAFÍA

A. MADRID y R. MADRID. *Fertilizantes*. Mundi-Prensa Libros S.A., Madrid, 1996

ALEXY, ROBERT. *Teoría de la argumentación jurídica*. Traducción de Manuel Atienza e Isabel Espejo. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2008

ALEXY, ROBERT. *Tres escritos sobre los derechos fundamentales y la teoría de los principios*. Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 2003

ÁLVAREZ ECHAGUE, JUAN M. “Las tasas ecológicas. Un análisis desde la perspectiva de la normativa de los municipios bonaerenses”, en: E. BULIT GOÑI (coor.), *Derecho Tributario Provincial y Municipal*. Villela Editor, Buenos Aires, 2002, p. 426

BERNAL PULIDO, CARLOS. *El Derecho de los derechos*. Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 2005

BETANCOURT, OSCAR. “Los plaguicidas y las transnacionales en Ecuador”, en: *Reproducción social y salud: la lucha por la vida y la salud en la era de las revoluciones conservadoras*, Universidad de Guadalajara, México, 1991

- BOKOBO MOICHE, SUSANA. *Gravámenes e incentivos fiscales ambientales*. Civitas, Madrid, 2000
- BRAVO ARTEAGA, JUAN RAFAEL. *Nociones fundamentales de Derecho Tributario*. 3ª. edición, Legis, Bogotá, 1999
- BROWN, LESTER. FLAVIN, CHRISTOPHER y FRENCH, HILARY. *Informe Anual del Worldwatch Institute. La situación del mundo 2000*. Icaria Editorial, Madrid, 2000
- BULL, DAVID. *Futuro Incierto: Los plaguicidas y los pobres del Tercer Mundo*. Abya-Yala, Quito, 1989
- BUSTAMANTE ALSINA, JORGE. *Derecho Ambiental*. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1995
- BUSTOS, JAVIER. *El Impuesto al Valor Agregado y el Régimen de Facturación en el Impuesto a la Renta*. Quito, Cevallos Editora Jurídica, 2007
- CALVA, JOSÉ LUIS. *Sustentabilidad y desarrollo ambiental*. Tomo I. ADE, SEMARNAP, PNUD y Juan Pablos Editor S.A., México, 2007
- CARVALHO DE MIRANDA, ARY y otros. “Neoliberalismo: el uso de plaguicidas y la crisis de soberanía alimentaria en el Brasil”, en: Breilh, Jaime, ed. *Informe alternativo sobre la salud en América Latina*. Centro de Estudios y Asesoría en Salud, CEAS, Quito, 2003
- CLAROS POLANCO, OVIDIO. *Control Fiscal Medio Ambiente*. Ecoe, Bogotá, 2001
- COMISIÓN DE LA UNIÓN EUROPEA. “Impuestos y gravámenes ambientales en el Mercado Único”. COM (97) 26 de Marzo, 1997, Disponible en: [<http://ec.europa.eu/environment/docum/pdf/979es.pdf>], Fecha de consulta: [11 de enero 2011], ap. 11
- COMUNIDAD EUROPEA. *Libro Blanco de la Responsabilidad Ambiental de la Comunidad Europea*, 2000. [Fecha de consulta: 15 Marzo de 2011] Disponible en: [http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/es/com/2000/com2000_0066es01.pdf]

CONSTITUCIÓN DE LA ORGANIZACIÓN MUNDIAL DE LA SALUD. New York, 1946. [Fecha de consulta: 9 Noviembre de 2010] Disponible en: [http://apps.who.int/gb/bd/PDF/bd47/SP/constitucion-sp.pdf]

CRESPO PLAZA, RICARDO. “La responsabilidad objetiva por daños ambientales y la inversión de la carga de la prueba en la nueva Constitución”. [Fecha de consulta: 15 Marzo de 2011] Disponible en: [www.flacsoandes.org/.../1225820188.Articulo_Ricardo_Crespo.doc]

DANGOUR, ALAN y DODHIA, SAKHI. Nutritional quality of organic foods: a systematic review [en línea]. *American Journal of Clinical Nutrition*, 2009. [Fecha de consulta: 6 Noviembre 2010]

DEHOLLAIN, PAULINA. “Concepto y factores condicionantes de la seguridad alimentaria en hogares”, en: *Revista Agroalimentaria*, No. 1, Septiembre, 1995. [Fecha de consulta: 15 Marzo de 2011] Disponible en [http://www.saber.ula.ve/bitstream/123456789/17698/1/articulo1_5.pdf]

DÍAZ ESCALANTE, NAYELI, “Análisis jurídico del Principio de Capacidad Contributiva en relación a los ingresos acumulables en la Ley del Impuesto sobre la Renta para las personas morales sujetas a concurso mercantil”, 2003. [Fecha de consulta: 19 Marzo de 2011] Disponible en: [http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/diaz_e_n/capitulo3.pdf]

DÍAZ, VICENTE OSCAR. “El carácter extrafiscal de la tributación y la imposición medioambiental”. *Política y economía tributaria*. Astrea, Buenos Aires, 2004

DWORKIN, RONALD. *Los derechos en serio*. Ariel, Madrid, 2002

FAO. “Directrices para los países”, en: *Colección FAO: Eliminación de plaguicidas*. Roma, Organización de las Naciones Unidas para la Agricultura y la Alimentación, 2003 [Fecha de consulta: 4 Mayo 2010]. Disponible en: <http://www.fao.org/docrep/006/Y2566S/y2566s00.htm#Contents>, p. 1

FAO. “Evaluación de la contaminación del suelo: Manual de referencia”, en: *Colección FAO: Eliminación de plaguicidas*. [Fecha de consulta: 28 Octubre 2010] Disponible en: [http://www.fao.org/docrep/005/x2570s/x2570s00.htm#TOC]

FAO. *Plaguicidas*. [Fecha de consulta: 28 Octubre de 2010] Disponible en: [http://www.fao.org/kids/es/pesticides.html]

FERNÁNDEZ CARTAGENA, JULIO A. “La capacidad contributiva”, en: Jorge Danós Ordoñez (Coordinador), *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público*, Palestra, Lima, 2006

FERREIRO LAPATZA, JOSÉ JUAN. “Los elementos constitutivos de la obligación tributaria”, en: *Tratado de Derecho Tributario*, Tomo Segundo, Andrea Amatucci (Dir.), Temis S.A., Bogotá, 2001

FIGUEROA NERI, AIMÉE. *Fiscalidad y medio ambiente en México*. Editorial Porrúa, México, 2000

GARCÍA VIZCAÍNO, CATALINA. *Derecho Tributario. Consideraciones Económicas y Jurídicas*. Tomo II. Depalma, Buenos Aires, 1999

GARCÍA VIZCAÍNO, CATALINA. *Derecho Tributario: Consideraciones económicas y jurídicas*. Tomo I. Depalma, Buenos Aires, 1999

GIULIANI FONROUGE, CARLOS. *Derecho Financiero*, Volumen I, Tercera Edición, Depalma, Buenos Aires, 1983

GIULIANI FONROUGE, CARLOS. *Derecho Financiero*. Tomo I, Novena Edición, La Ley, Buenos Aires, 2004

GONZÁLEZ FAJARDO, FRANCISCO. “Estrategias reguladoras de política ambiental: controles directos versus impuestos”, en: *Hacienda Pública Española*, núm. 104

GOROSPE OVIEDO, JUAN IGNACIO y PEDRO HERRERA MOLINA. “La virtualidad del principio de capacidad económica en el ordenamiento tributario español”, en: *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, Dykinson, Madrid, 2007

HERRERA MOLINA, PEDRO. *Derecho Tributario Ambiental: la introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*. Marcial Pons, Madrid, 2000

HURTADO CÁRDENAS, MARINÉS. “Impuestos Ambientales en relación con el Principio de Capacidad Contributiva”, Universidad de las Américas Puebla, 2004. [Fecha de consulta: 20 Marzo de 2011] Disponible en: [http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/hurtado_c_m/capitulo4.pd]

J. DELGADO BARRIO Y R. VIGO. *Sobre los principios jurídicos*. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1998

JARACH, DINO. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Tercera Edición, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1996

JORRATT DE LUIS, MICHAEL. “Evaluación de la capacidad recaudatoria del sistema tributario y de la evasión tributaria”. Disponible en: [http://www.sii.cl/aprenda_sobre_impuestos/estudios/ciat96.htm] Fecha de consulta: [2 de Marzo 2011]

L. ALONSO GONZÁLEZ, "Los impuestos especiales como tributos medio ambientales", en *Derecho del medio ambiente y Administración local*, Civitas, Madrid, 1996, p. 655, citado por: F. ANDRADE. “Las tasas en la tutela del medio ambiente y los principios de capacidad económica y Justicia conmutativa”, 2001, p. 34

LATINPEDIA. “Alimentos seguros: un derecho universal”. [Fecha de consulta: 20 Marzo de 2011] Disponible en: [<http://www.latinpedia.net/Salud-y-medicina/alimentacion/Alimentos-seguros-un-derecho-universal-ad621.htm>]

Los alimentos orgánicos no serían más nutritivos que los convencionales. [Fecha de consulta: 6 Noviembre de 2010] Disponible en: [<http://www.vitadelia.com/miscelanea/los-alimentos-organicos-no-serian-mas-nutritivos-que-los-convencionales>]

LOUREIRO, REINALDO. “Química de los alimentos”. National Geographic, Marzo de 2011

MALUF, RENATO S. *Seguridad alimentaria y nutricional: Un enfoque de derecho y soberanía*. Cafolis, Quito, 2009

MINISTERIO DE LA COORDINACIÓN DE PRODUCCIÓN, EMPLEO Y COMPETITIVIDAD. *Sustitución Estratégica de Importaciones para Ecuador. Informe Final de Consultoría*. Escuela Superior Politécnica del Litoral, Centro de Investigaciones Rurales, Enero de 2010

MINISTERIO DE SALUD y ORGANIZACIÓN PANAMERICANA DE LA SALUD. *Efectos de los plaguicidas en la salud y el ambiente en Costa Rica*. [Fecha de consulta: 27 Octubre de 2010] Disponible en: [<http://www.bvs.sa.cr/php/situacion/plaguicidas.pdf>] OPS/OMS, San José, 2003, p. 10

MINISTERIO DEL AMBIENTE Y LOS RECURSOS NATURALES. Gobierno de Nicaragua. *Efectos de los plaguicidas en el suelo*, 2003. [Fecha de consulta: 28 Octubre 2010] Disponible en: [www.inta.gob.ni/guias/efectos_plaguicidas_suelo.ppt]

MONTAÑO GALARZA, CÉSAR. “La obligación de contribuir y los principios de la tributación en las constituciones de los Estados Miembros de la Comunidad Andina”, 2004

MORESO, JOSÉ JUAN. “Alexy y la aritmética de la ponderación”, en: *El principio de proporcionalidad y la interpretación constitucional.*, Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, Quito, 2008

ORGANIZACIÓN MUNDIAL DE LA SALUD. *Consecuencias Sanitarias del Empleo de Plaguicidas en la Agricultura*, Organización Mundial de la Salud (OMS), Ginebra, 1992, p.11 Disponible en [<http://www.crid.or.cr/digitalizacion/pdf/spa/doc6916/doc6916.htm>]

ORGANIZACIÓN MUNDIAL DE LA SALUD. *El derecho a la salud.* [Fecha de consulta: 9 Noviembre de 2010] Disponible en: [<http://www.who.int/mediacentre/factsheets/fs323/es/>]

P. YEBRA MARTUL-ORTEGA. “Los fines extrafiscales del impuesto”, en: *Tratado de Derecho Tributario*, A. Amatucci (coor) Tomo I, Temis S.A., Bogotá, 2001

PEREIRA, OMAR. “Los principios de la imposición según Neumark, un abordaje metodológico”. [Fecha de consulta: 30 de marzo de 2011] Disponible en: [omarpereira.com.ar/LOS%20PRINCIPIOS%20DE%20LA%20IMPOSICION%20SEG...]

PÉREZ, EFRAÍN. *Derecho Ambiental.* McGraw-Hill, Bogotá, 2000

PLAZAS VEGA, MAURICIO. *El Impuesto sobre el Valor Agregado: IVA.* Editorial Temis S.A., Bogotá, 1998

QUISBERT, ERMO. “Del desarrollo sustentable al desarrollo sostenible” en: *Apuntes Jurídicos.* [Fecha de consulta: 18 Marzo de 2011] Disponible en: [<http://jorgemachicado.blogspot.com/2009/08/dss.html>]

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. *Diccionario de la Lengua Española.* Vigésima segunda edición. En línea: [<http://buscon.rae.es/draeI/>] Fecha de consulta [2 de Marzo 2011]

REVISTA JUDICIAL. Javier Bustos A. “Agua y aceite: La “simplicidad administrativa” en los tributos”. Disponible en:

[http://www.derechoecuador.com/index.php?option=com_content&task=view&id=4829&Itemid=426] Fecha de consulta: [2 de Marzo 2011]

SANDÍA, LUIS y MIGUEL CABEZA. *Agricultura Salud y Ambiente*. CIDIAT-Fundación Polar, Caracas, 2007

SOLER ROCH, MARÍA TERESA. “Reflexiones en torno a la nueva Ley General Tributaria”, en: *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, Dykinson, Madrid, 2007

SPISSO, RODOLFO. *Derecho Constitucional Tributario*. Segunda edición, Depalma, Buenos Aires, 2000

THE HEALTH AND ENVIRONMENT LINKAGES INITIATIVE. *Toxic Hazards*. [on line] World Health Organization. UNEP. [Fecha de consulta: 27 Octubre de 2010] Disponible en: [<http://www.who.int/heli/risks/toxics/chemicals/en/index.html>]

TROYA JARAMILLO, JOSÉ VICENTE. “El nuevo derecho constitucional tributario ecuatoriano”, en: *Estudios en memoria de Ramón Valdés Costa*, Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo

VALDÉS COSTA, RAMÓN. *Curso de Derecho Tributario*. Tercera Edición, Temis S.A., Bogotá, 2001

VAQUERA GARCÍA, ANTONIO. *Fiscalidad y medio ambiente*. Lex Nova, Madrid, 1999

VARONA ALABERN, JUAN VERONA. *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*. Marcial Pons, Madrid, 2009

VILLEGAS, HÉCTOR. *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario*. Astrea, Buenos Aires, 2009

WORLD HEALTH ORGANIZATION. *The World Health Report 2003: Shaping the future*. Geneva, World Health Organization, 2003. Disponible en: [http://www.who.int/whr/2003/en/whr03_en.pdf]

YÁBAR STERLING, ANA. *La protección fiscal del medio ambiente: Aspectos económicos y jurídicos*.
Marcial Pons, Madrid, 2002

YANGGEN, DAVID y otros (eds). *Los plaguicidas: impactos en producción, salud y medio ambiente en Carchi, Ecuador*, CIP e INIAP, Quito, 2003

