

UNIVERSIDAD ESAN

**Reforma Fiscal Verde: ¿Estricta Tributación Ambiental o Incentivos
Tributarios de Promoción Efectiva en la Adopción de Medidas de
Protección del Medio Ambiente?**

**Tesis presentada en satisfacción parcial de los requerimientos para obtener
el grado de Maestro en Finanzas y Derecho Corporativo por:**

Paredes Montoya, Christian Andre

Programa de la Maestría en Finanzas y Derecho Corporativo

Lima, 22 de septiembre del 2017

Esta Tesis:

**“REFORMA FISCAL VERDE: ¿ESTRICTA TRIBUTACIÓN AMBIENTAL O
INCENTIVOS TRIBUTARIOS DE PROMOCIÓN EFECTIVA EN LA
ADOPCIÓN DE MEDIDAS DE PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE?”**

Ha sido aprobada.

.....
Paulo Comitre Berry (Jurado)

.....
Felipe Iannacone Silva (Jurado)

.....
Carlos Augusto Llosa Saldaña (Asesor)

Universidad ESAN

2017

DEDICATORIA

Dedico esta tesis a cada una de las personas que me mostraron su apoyo para sacar adelante este proyecto. A mis amados padres, hermano, hermana, mi amor Doris, amigos, profesores, colegas, compañeros de trabajo, entre otros.

Esta victoria no es solo por mí, sino por todos ustedes.

Christian Andre Paredes Montoya

INDICE GENERAL

INTRODUCCION.....	1
CAPITULO I: ASPECTOS GENERALES.....	7
1.1. Determinación del problema.....	7
1.2. Objetivos del trabajo.....	9
1.2.1. <i>Objetivo general</i>	9
1.2.2. <i>Objetivos específicos</i>	9
1.3. Alcances y limitaciones.....	10
1.4. Justificación.....	10
1.5. Pregunta de investigación.....	14
CAPITULO II: MARCO METOLOGICO.....	15
2.1. Fuentes de información.....	15
2.1.1. <i>Fuentes de información secundarias</i>	15
2.1.2. <i>Fuentes de información primarias</i>	15
2.2. Sobre la metodología de la investigación.....	16
CAPITULO III: MARCO CONCEPTUAL.....	17
3.1. Aspectos preliminares.....	17
3.1.1. <i>Concepto de medio ambiente</i>	19
3.1.2. <i>El desarrollo sostenible</i>	20
3.1.3. <i>Medio ambiente y derecho</i>	21
3.1.4. <i>Instrumentos del Estado para combatir la contaminación ambiental: Métodos Directos e Indirectos</i>	25
3.1.5. <i>Política fiscal y medio ambiente</i>	33
3.2. La tributación como instrumento de poder del Estado.....	35
3.2.1 <i>El poder tributario estatal</i>	35
3.2.1.1. <i>El poder tributario en un Estado social y de derecho</i>	36
3.2.1.2. <i>Principales teorías de la potestad tributaria del Estado</i>	39
A. <i>Teoría de los servicios públicos</i>	39
B. <i>Teoría de la relación de sujeción</i>	41
C. <i>Teoría de la necesidad social</i>	41
D. <i>Teoría del seguro</i>	42
E. <i>Teoría de Eheberg</i>	42
3.3. La tributación como instrumento de poder del Estado en el Perú.....	43
3.3.1. <i>Principios Explícitos (art. 74° de la Constitución del Perú)</i>	46
3.3.1.1. <i>Principio de reserva de ley</i>	48
3.3.1.2. <i>Principio de igualdad</i>	48
3.3.1.3. <i>Principio de no confiscatoriedad</i>	50
3.3.1.4. <i>Principio de respecto de los derechos fundamentales</i>	51
3.3.2. <i>Principios implícitos</i>	51
3.3.2.1. <i>Principio de capacidad contributiva</i>	51
3.3.2.2. <i>Principio de economía en la recaudación</i>	53
3.3.2.3. <i>Principio de certeza y simplicidad</i>	54
3.4. La tributación ambiental en el Perú.....	54
3.4.1 <i>Principios tributarios ambientales</i>	56

<i>A. Principio del vínculo</i>	57
<i>B. Principio finalista</i>	57
<i>C. Principio de neutralidad</i>	58
<i>D. Principio de acción preventiva</i>	59
<i>E. Principio de corrección en la fuente</i>	59
<i>F. Principio de quien contamina paga</i>	60
<i>G. Principio de precaución</i>	60
3.4.2. <i>Sustento en las normas nacionales para una tributación ambiental en el Perú</i>	61
3.4.2.1. <i>Sustento Constitucional</i>	62
3.4.2.2. <i>Sustento Legal</i>	67
3.5 Incentivos tributarios como instrumentos en la lucha contra la contaminación.....	69
3.5.1. <i>Responsabilidad social empresarial en el marco de la protección del medio ambiente</i>	71
3.5.1.1. <i>Pacto global de las Naciones Unidas</i>	75
3.5.1.2. <i>Las metas del milenio</i>	78
3.5.1.3. <i>Líneas directrices de la OCDE para empresas</i>	79
3.5.2. <i>La responsabilidad social-ambiental empresarial en el Perú y su reconocimiento en la legislación tributaria</i>	82
3.5.2.1. <i>Reconocimiento tributario de los gastos de responsabilidad ambiental en el Perú</i>	84
<i>A. Principio de causalidad</i>	85
3.5.2.1.1. <i>A.1. Criterio de normalidad en el gasto</i>	87
3.5.2.1.2. <i>A.2. Criterio de razonabilidad en el gasto</i>	88
3.5.2.1.3. <i>A.3. Criterio de generalidad en el gasto</i>	88
3.5.2.1.4. <i>B. Filantropía, inversión social o responsabilidad social empresarial</i>	90
3.5.2.1.5. <i>C. Discusión sobre deducibilidad tributaria de los gastos de responsabilidad social-ambiental empresarial</i>	92
CAPITULO IV: MARCO CONTEXTUAL	97
4.1 Experiencias internacionales en tributación ambiental.....	97
4.1.1. <i>Impuesto al carbón (España)</i>	97
4.1.2. <i>Impuesto sobre los residuos (Holanda)</i>	98
4.1.3. <i>Tasa retributiva por contaminación hídrica por vertimientos puntuales (Colombia)</i>	99
4.1.4. <i>Impuesto redimible a las botellas de plástico (Ecuador)</i>	100
4.2. Experiencias peruanas en tributación ambiental.....	101
4.3. Experiencias internacionales de incentivos tributarios ambientales.....	102
4.3.1. <i>Exoneración de impuestos en calentadores de agua que utilizan energía solar (Barbados)</i>	102
4.3.2. <i>Deducción de inversiones ambientales en el Impuesto a la Renta (Colombia)</i>	102
4.3.3. <i>Deducción de inversiones destinadas al medio ambiente (España)</i>	104
4.3.4. <i>Reconocimiento de inversiones ambientales en Países Bajos: Depreciación aletatoria y deducción adicional</i>	104

4.4. Experiencias peruanas que pueden servir como base para medidas de promoción de protección del medio ambiente.....	105
4.4.1. Régimen de obras por impuestos.....	106
4.4.2. Promoción de la investigación científica, desarrollo tecnológico e innovación tecnológica (i+d).....	111
CAPITULO V: PLANTEAMIENTO DE INICIATIVAS GENERALES PARA INCENTIVOS TRIBUTARIOS AMBIENTALES.....	114
5.1. En materia de Impuesto a la Renta.....	115
5.1.1. Deducción de gastos de preservación medioambiental con un adicional del 50%.....	115
5.1.2. Depreciación acelerada de los activos fijos empleados en los proyectos de protección ambiental.....	116
5.1.3. No aplicación de reglas de valor de mercado para donaciones realizadas a favor de implementación de proyectos de protección ambiental.....	116
5.2. En materia de Impuesto General a las Ventas.....	116
5.2.1. Exoneración del IGV en la importación y venta en el país de bienes destinados a desarrollar procesos industriales de tecnología limpia o verde.....	116
5.2.2. Exoneración del IGV por retiro de bienes en donaciones realizadas a favor de implementación de proyectos de protección ambiental.....	117
CAPITULO VI: SOBRE LAS ENTREVISTAS REALIZADAS A EXPERTOS EN MATERIA FISCAL Y REPRESENTANTES DEL SECTOR PRIVADO.....	118
6.1. Sobre entrevistas a expertos en materia fiscal.....	118
6.2 Sobre entrevistas a representantes del sector privado.....	122
CAPITULO VII: CONCLUSIONES.....	126
ANEXO: ENTREVISTAS.....	129
BIBLIOGRAFIA.....	149

INDICE DE GRÁFICOS Y/O TABLAS

INTRODUCCIÓN

Gráfico 1: Evolución de los gases de efecto invernadero 1975-2015.....	2
Gráfico 2: Presencia de contaminantes del aire por tipo, a nivel Perú 1985-2014.....	3

CAPITULO III: MARCO CONCEPTUAL

Tabla 1: Tipos de instrumentos para combatir la contaminación Ambiental (BancoMundial).....	30
Gráfico 3: Historia de la responsabilidad social.....	72
Gráfico 4: La pirámide de la responsabilidad social corporativa.....	74
Gráfico 5: Líneas directrices de la OCDE para empresas.....	81
Gráfico 5: Líneas directrices de la OCDE para empresas responsables 2016-2017.....	83

CAPITULO IV: MARCO CONTEXTUAL

Tabla 2: Detalles sobre el impuesto al carbón en España.....	97
Gráfico 7: Número de botellas producidas y recuperadas en Ecuador 2012-2014.....	101
Tabla 3: Clasificación ambiental de empresas por la Secretaría Distrital de Bogotá.....	103
Gráfico 8: Datos de brecha de infraestructura en el Perú al 2018.....	107
Gráfico 9: Ejecución de la inversión pública en el Perú a nivel país (2007-2015).....	108
Gráfico 10: Estadísticas de participación de empresas en el régimen de obras por impuestos.....	109
Gráfico 11: Estadísticas del régimen de obras por impuestos distribuido por Departamentos (2009-2017).....	110
Gráfico 12: Estadísticas de inversión en innovación tecnológica en la región al 2015.....	112

AGRADECIMIENTO

Agradezco a la Universidad ESAN por permitirme este logro, y de manera especial, al Dr. Carlos Augusto Llosa Saldaña, por su paciencia y disposición en el asesoramiento del presente trabajo de investigación.

CHRISTIAN ANDRÉ PAREDES MONTOYA - CV



Maestro en Finanzas y Derecho Corporativo. Abogado por la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú, con experiencia (entidades públicas y privadas) y estudios de post-grado en el área tributaria. Asesoramiento a diversos tipos de contribuyentes (personales naturales, empresas, entidades públicas) en materia tributaria y corporativa (comercial, societaria, laboral).

En mi desarrollo profesional, he realizado diversas labores relacionadas con la consultoría tributaria y patrocinio en diversos procedimientos y/o procesos. Al respecto, he asesorado, con resultados satisfactorios, en procedimientos de fiscalización iniciados por la Administración Tributaria, como procedimientos contenciosos a nivel administrativo y judicial. Asimismo, tengo experiencia en el dictado de diversas capacitaciones en materia tributaria.

FORMACIÓN ACADÉMICA

UNIVERSIDAD ESAN	2014-2016
Maestría en Finanzas y Derecho Corporativo, con mención en Tributación Empresarial	
PONTIFICA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ	2003-2010
Derecho – Titulado (2012)	

EXPERIENCIA LABORAL

AE TRIBUTARISTAS & CORPORATIVOS

Senior de Impuestos

Enero 2014-Octubre2017

- Dirección de equipo de asesores en asesoría tributaria.
- Consultoría Tributaria, societaria, comercial, laboral, a clientes de diversos sectores económicos, tanto nacionales como extranjeros.
- Preparación de estrategias, elaboración y seguimiento de diversos recursos y/o solicitudes ante la Administración Tributaria, Tribunal Fiscal y Poder Judicial.
- Apoyo en la realización de planeamientos, así como asesoría en fiscalizaciones y/o verificaciones de la Administración Tributaria.
- Revisión de Declaraciones Juradas mensuales, así como de los Estados Financieros para la presentación de la DJ anual del Impuesto a la Renta.
- Capacitación en materia legal-tributaria (IR, IGV, etc.).

AE TRIBUTARISTAS & CORPORATIVOS

Asesor Semi-Senior

Enero 2013-Diciembre 2013

AE TRIBUTARISTAS & CORPORATIVOS

Asistente Tributario

Agosto 2011-Diciembre 2012

ESTUDIOS COMPLEMENTARIOS

UNIVERSIDAD ESAN

2013

Programa de Posgrado de Alta Especialización
en Gestión Tributaria Empresarial

IDIOMAS

Inglés

Nivel actual: Intermedio – Avanzado.

MANEJO DE PROGRAMAS

Ofimática

Correo electrónico, nivel avanzado de programas de Microsoft Office (Microsoft Excel, Microsoft Power Point, Microsoft Word, etc).

INFORMACIÓN ADICIONAL

Actividades Extracurriculares y/o Publicaciones

- Ex-Miembro de la Asociación Civil Derecho & Sociedad, editora de la revista del mismo nombre. Comisión de Relaciones Públicas. Desde ciclo 2008-1 hasta 2010-1.
- Co-traductor del artículo "The Rolling Contracts" de Robert Hillman, el cual sale publicado en la edición n° 33 de la Revista Derecho & Sociedad.
- Autor del artículo "*El Poder Tributario del Estado: Nuestros Bolsillos a la Deriva?*", publicado en la edición n° 35 de la Revista Derecho & Sociedad.

Universidad:	Universidad ESAN
Escuela de Postgrado:	Escuela de Administración de Negocios para Graduados
Título de la tesis:	Reforma Fiscal Verde: ¿Estricta Tributación Ambiental o Incentivos Tributarios de Promoción Efectiva en la Adopción de Medidas de Protección del Medio Ambiente?
Área de investigación:	Finanzas y Derecho Corporativo
Autor(es):	Paredes Montoya, Christian Andre DNI 43676048
Grado profesional:	Maestro en Finanzas y Derecho Corporativo.
Año Aprobación sustentación	2017

RESUMEN:

El desarrollo del ser humano es una experiencia inevitable en el ser humano, pero que conlleva, inevitablemente, efectos nocivos en el entorno.

Que ante ello, el Estado, en virtud a su poder de imperio, puede hacer uso de diversos instrumentos para combatir aquellos factores nocivos que pueden poner en riesgo la convivencia en sociedad, como lo es la contaminación ambiental, pudiéndose identificar dentro de dichos instrumentos a los de naturaleza directa (regulación ambiental, límites de contaminación, sanciones, etc.) e indirecta (cargas tributarias, subsidios, incentivos tributarios, etc.)

Que sobre la base de lo mencionado, el objetivo del presente trabajo es analizar las dos principales políticas de acción que un Estado podría ejercer para coadyuvar en la protección del medio ambiente desde el punto de vista tributario (cargas e incentivos). Y de manera más específica, se pretende sustentar que en el caso peruano, existe el sustento constitucional y legal para implementar una política tributaria ambiental, haciendo mayor hincapié en la implementación de incentivos tributarios ambientales, tomando además, como referencias experiencias internacionales en dichos tipos de instrumentos, y que en muchos casos, ha conllevado a resultados

exitosos en el combate contra la contaminación ambiental. Así entonces, a partir de lo desarrollado, esta investigación propone alternativas de modificación legislativa a fin de incentivar a los propios contribuyentes a invertir en bienes y/o procesos ambientalmente más eficientes, principalmente, en relación al Impuesto a la Renta (deducibilidad de gastos en inversiones ambientales, etc.) e Impuesto General a las Ventas (exoneraciones, etc.).

Para lograr ello, el presente trabajo se basa en fuentes secundarias, tales como referentes bibliográficas, pronunciamientos jurisprudenciales de tribunales peruanos y extranjeros, así como instrumentos internacionales (tratados, acuerdos de organismos internacionales, etc.) y base legal e internacional. Por otro lado, se utilizaron fuentes primarias, las cuales se refieren a entrevistas realizadas a expertos tributaristas, así como representantes del sector privado, sobre su apreciación acerca de las propuestas planteadas.

Así entonces, como consecuencia de lo investigado, se concluye; en primer lugar, que existe un consenso a nivel internacional sobre la necesidad de un desarrollo sostenible del ser humano; en segundo lugar, es claro que los estados cuentan no solo con métodos directos regulatorios para combatir los efectos contaminantes de las actividades humanas, sino también con métodos indirectos, tales como los instrumentos económicos (tributos, incentivos, etc.); en tercer lugar, a nivel internacional ya hay experiencias exitosas del empleo de tales instrumentos; en cuarto lugar, que en el caso peruano, la Constitución reconoce al vivir en un medio ambiente equilibrado como un derecho fundamental, por lo que en virtud a ello, puede hacer uso de todos los instrumentos económicos posibles (potestad tributaria) para resguardar dicho valor, y finalmente, las propuestas planteadas resultan ser las más idóneas para dar inicio a una concreta política fiscal ambiental, que puede partir de la imposición de cargas, pero que necesariamente, debe estar coadyuvado de incentivos fiscales (deducción de gastos de inversiones ambientales, depreciación acelerada de activos de inversiones ambientales, exoneración del IGV para la importación y venta de activos ambientalmente más eficientes) que generen cambios en los comportamientos contaminantes de los agentes económicos.

Resumen elaborado por el autor.

INTRODUCCIÓN

Es innegable que el desarrollo del ser humano ha conllevado a que se puedan satisfacer nuestras necesidades básicas, aquellas que por naturaleza son elementales para nuestra subsistencia (alimentación, salud, etc.) como aquellas nuevas surgidas de ese mismo desarrollo (transporte, tecnología, etc.). Pero también, es innegable que el planeta donde vive el ser humano es un medio natural, que surgió con los recursos justamente necesarios para mantenerse como tal, por lo que la intervención del ser humano, desde hace miles de años, inevitablemente, es un factor de alteración de ese orden natural.

Así entonces, factores como el desarrollo industrial, el aumento de la urbanización, la sobre población, la deforestación, las actividades extractivas de recursos naturales (minería, industria de los hidrocarburos, etc.), el uso de productos químicos (aerosoles) para los diversos sectores económicos, como los pesticidas para la agricultura, entre otros, son generadores directos de los altos niveles de contaminación mundial, lo que, evidentemente, pone en riesgo la salud e integridad de los propios seres humanos, así como la flora y fauna del planeta.

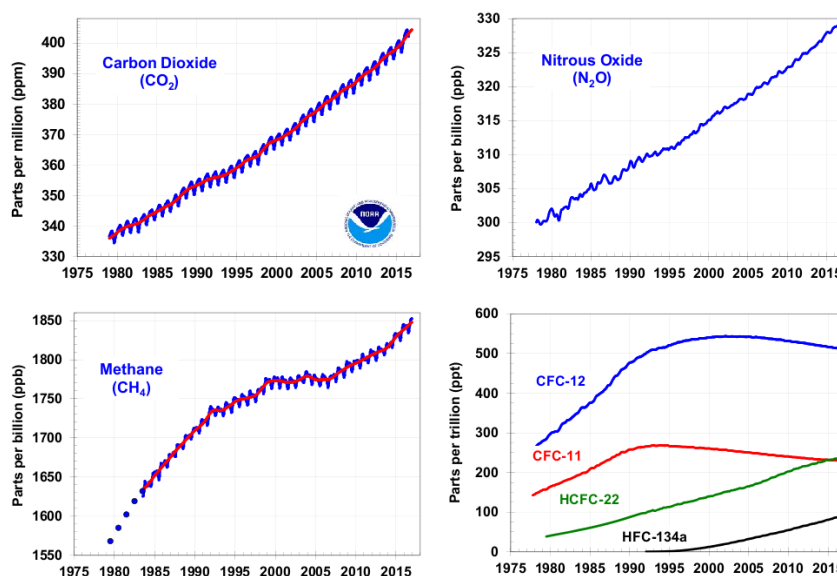
Por ejemplo, en las últimas décadas, se ha incidido mucho en los efectos que pueda conllevar el denominado “calentamiento global” o aumento de temperatura del planeta tierra, que si bien puede partir de causas naturales, lo que muchos estudios, y la comunidad científica en general han coincidido, es que, en las últimas décadas, este fenómeno se debe al aumento de los llamados “gases de efecto invernadero”, como lo son el ozono, vapor de agua, óxido de nitrógeno y el muchas veces vapuleado dióxido de carbono.

Al respecto, cabe precisar que el efecto invernadero, por sí mismo, no es dañino para la vida en la tierra, más bien, incluso, se podría decir que es necesario, puesto que los gases mencionados forman parte de la atmósfera de nuestro planeta, que si bien nos permiten protegernos de los rayos nocivos provenientes del sol, también resulta ser un conductor de la energía que llega a la superficie terrestre, tal es así que, sin los

gases de efecto invernadero, la temperatura promedio de la superficie terrestre sería de alrededor de -18°C ¹, en lugar de la media actual que es de 15°C , lo cual nos brinda condiciones de subsistencia relativamente normales. Sin embargo, un aumento excesivo de estos gases conllevaría un sobrecalentamiento de la temperatura terrestre, lo cual atrae efectos como: Derretimiento de los glaciares a nivel mundial, aumento del nivel de los océanos, mayores precipitaciones (nieve y lluvias) que conllevan a inundaciones, sequías, entre otros efectos. Por ejemplo, para el caso peruano, habrá menos agua dulce disponible, puesto que si la capa de hielo del Quelccaya en Perú continúa derritiéndose como hasta ahora, desaparecerá en el 2100, dejando a miles de personas que cuentan con ella para conseguir agua potable y electricidad sin ninguna de las dos.²

Lo que se menciona no es solamente una percepción u opinión de la comunidad científica, sino que parte de cifras y datos reales que explican el aumento de estos gases, y su efecto en el clima mundial. Solo basta revisar la data proporcionada por el Laboratorio de Investigación del Sistema Terrestre de los Estados Unidos (entidad que forma parte del NOAA – Administración Nacional de la Atmósfera y Océanos de Estados Unidos, por sus siglas en inglés), al 2015, respecto de la evolución en el aumento de los llamadas gases de efecto invernadero a nivel mundial en los últimos 40 años:

Gráfico 1



¹ https://www.giss.nasa.gov/research/briefs/ma_01/

² <http://www.nationalgeographic.es/medio-ambiente/efectos-del-calentamiento-global>

Fuente: <http://www.noaa.gov/>

Como se puede apreciar, gases como el metano y dióxido de carbono, han sufrido aumentos en los últimos 40 años, y que coincidentemente, van de la mano con el aumento de desarrollo industrial, la sobrepoblación, el uso de aerosoles, de combustibles fósiles, aumento del transporte en general, entre otros factores.

Y ello no es ajeno a la realidad peruana, en donde los mencionados gases soltados a la atmósfera también han sufrido un notorio aumento en las últimas décadas:

Gráfico 2

PRESENCIA DE CONTAMINANTES DEL AIRE POR TIPO, 1985-2014

Año	Dióxido de carbono CO ₂	Monóxido de carbono CO	Óxido de nitrógeno NO _x	Óxido de azufre SO _x	Partículas	Metano CH ₄
	10 ⁶ kg.	10 ⁶ kg.	10 ³ Toneladas	10 ³ Toneladas	10 ³ Toneladas	10 ³ Toneladas
1985	14,716.6	1,060.0	88.5	82.5	117.5	40.6
1986	15,803.3	1,044.6	91.9	86.6	112.4	38.5
1987	16,867.8	760.1	52.7	31.1	86.6	36.9
1988	16,991.6	733.2	52.5	31.2	83.2	35.7
1989	15,247.4	691.1	48.3	29.0	80.1	34.4
1990	15,351.3	684.1	49.8	28.3	78.4	33.7
1991	15,237.3	655.9	47.4	31.1	76.2	32.4
1992	15,686.8	642.6	50.0	35.2	74.7	31.7
1993	16,080.5	622.5	51.1	35.4	72.8	30.6
1994	16,772.1	616.7	55.1	36.2	71.4	30.2
1995	19,142.7	610.0	61.0	39.8	70.9	30.0
1996	20,796.8	617.2	64.5	42.8	70.5	29.8
1997	20,197.3	599.7	64.4	42.5	69.8	29.5
1998	20,146.2	599.6	64.7	43.4	69.1	28.9
1999	22,524.0	598.0	69.4	47.5	69.1	29.0
2000	21,984.4	587.2	68.9	49.3	68.9	28.8
2001	20,508.6	571.4	65.2	45.5	67.7	28.4
2002	20,737.5	579.3	64.4	49.7	68.8	28.9
2003	20,843.2	569.8	66.5	51.5	68.3	28.6
2004	23,119.9	601.5	77.2	53.9	72.9	29.9
2005	21,980.1	585.1	71.5	52.4	70.2	28.2
2006	21,087.1	660.4	74.6	44.3	79.6	33.0
2007	21,973.6	663.3	75.3	52.9	79.4	32.8
2008	24,713.9	668.7	89.6	51.5	77.9	32.9
2009	25,811.0	688.4	92.6	52.6	77.9	33.6
2010	28,641.2	704.6	105.9	43.9	78.5	34.8
2011	31,139.5	702.7	111.6	45.8	78.7	34.6
2012	31,258.0	696.0	114.6	45.7	77.5	35.2
2013	33,622.4	698.7	121.8	46.8	76.1	34.2
2014	34,225.3	700.7	122.1	50.3	75.4	33.0

Nota: Emisiones estimadas a partir del consumo de combustibles por sectores a nivel nacional (consumo final de energía comercial).

10⁶ kilogramos: Mil toneladas.

1Tonelada = 1000 kilogramos.

Fuente: Ministerio de Energía y Minas (MINEM) - Oficina General de Planeamiento, Presupuesto, Estadística e Informática.

Ante dicho escenario, en las últimas décadas, a nivel mundial, se ha generado un mayor consenso de que esta situación debe ser detenida, y de ser necesario revertida, por lo que, a nivel de Naciones Unidas, se puede apreciar diversos instrumentos que varios países del mundo han suscrito a fin de dejar sentadas sus voluntades de generar un cambio en la protección del medio ambiente, tales como el Convenio Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático (1992), la Declaración de Río de Janeiro o Carta de la Tierra (1992) y el Protocolo de Kioto (1997), entre otros.

Por ende, dicha voluntad de escala mundial ha hecho de que muchas naciones intensifiquen sus políticas de protección medio ambiental, por ejemplo, a nivel regulatorio, con la creación de organismos públicos dedicados exclusivamente a la supervisión y fiscalización de las actividades contaminantes (a niveles de gobiernos centrales o federales, y/o locales o estatales), siendo respaldados por una legislación sumamente estricta en cuanto a la determinación de estándares máximos de contaminación (con las consecuentes drásticas sanciones). Pero también, el accionar de los Estados se ha manifestado a través de políticas tributarias con la implementación de cargas fiscales a las actividades contaminantes, así como incentivos y/o beneficios para aquellos operadores económicos que ejecuten medidas de protección al medio ambiente (realización de proyectos de protección medioambiental a favor de la comunidad en general) o que realicen sus actividades industriales empleando tecnología limpia (procesos más eficientes con menor consumo de recursos, menor generación de desechos, medidas de reciclaje, etc.), lo cual ha conseguido resultados favorables en dichos casos, y que no son realidades muy ajenas a la nuestra, es decir, estas medidas, que como algunos las catalogan como fiscalidad ambiental, ya han sido implementadas, no solo en países desarrollados, sino también, en aquellos en vías de desarrollo, como algunos países latinoamericanos, entre los cuales, lamentablemente, no se encuentra el Perú.

Pues bien, el Perú no es ajeno al problema de la contaminación ambiental, llegando a registrar casos muy severos de afectación a la salud e integridad de la población, como es el caso de la ciudad de La Oroya en Cerro de Pasco, que si bien, desde el punto de vista regulatorio, ya existen varios organismos competentes en materia ambiental (Ministerio de Ambiente, SERNARP, SENACE, etc.) así como una

legislación que regula obligaciones ambientales para las actividades económicas, parámetros máximos de contaminación, sanciones por incumplimiento, etc., sin embargo, el Estado peruano ha sido muy deficiente en la lucha contra la contaminación ambiental, además que, desde el punto de vista de la tributación, no se han fijado medidas en pro del medio ambiente, ya sea a través de la imposición de tributos o la promoción de actividades más limpias, a través de incentivos, por lo que, la experiencia peruana en este rubro es sumamente incipiente.

Se considera entonces necesario, que se implementen políticas tributarias ambientales, por un lado, desde el punto de vista recaudatorio, a través de la imposición de tributos en relación con aquellas actividades directamente contaminantes, a partir de lo cual, no solo el Estado podrá contar con mayores recursos para la reversión de los efectos de la contaminación, sino para generar un desincentivo en la comunidad en general a no seguir desarrollando actividades con altos efectos contaminantes; pero, por otro lado, se requieren medidas de política fiscal de promoción o incentivo, para que los propios contribuyentes puedan apoyar proyectos de protección ambiental o emplear tecnología o procesos más limpios ambientalmente hablando. Por ende, el presente trabajo incide en el sustento de este segundo punto, partiendo que la implementación de tributos ambientales es esencial, mas no la única solución, ya que estos deben estar coadyuvados de medidas de promoción o incentivos, que generen cambios voluntarios en los propios contribuyentes a no seguir ejecutando actividades contaminantes, para lo cual, también se presentarán propuestas de modificación legislativa en el sistema tributario en lo que a incentivos tributarios se refiere.

Finalmente, el objetivo primordial es sustentar que en la realidad peruana son totalmente aplicables los tributos ambientales, pero que estos tienen que estar complementados por medidas que promuevan el desarrollo de actividades más limpias, ello no solo por una necesidad fáctica del problema de la contaminación, sino porque hay respaldo en el propio sistema legal nacional (Constitución, leyes, etc.) e internacional (tratados suscritos por el Estado Peruano).

Así entonces, la presente investigación no solo implicará el análisis del sustento legal para una fiscalidad ambiental en el Perú, sino que se citarán experiencias de este tipo de medidas, aplicadas en realidades muy similares a la nuestra, y con resultados favorables obtenidos, lo cual será apoyado con la valiosa participación de expertos en materia fiscal-ambiental, así como representantes de empresas de los sectores económicos que inevitablemente, generan efectos contaminantes.

CAPÍTULO I: ASPECTOS GENERALES

1.1 Determinación del problema

Se considera pertinente citar una situación que se presenta a diario en nuestra sociedad, y que se refiere a la inseguridad ciudadana. Constantemente, en los noticieros matutinos y de media noche, se ve cómo la delincuencia común avanza sin freno en las principales ciudades de nuestro país (raqueteros, marcas, etc.) siendo cometidos los delitos con una connotación salvaje y sin el más mínimo respeto por la vida del ser humano. Ante ello, diversas voces de varias tribunas (política, periodismo, expertos en seguridad, sociedad civil, etc.) reclaman mayor severidad en las penas y/o que cuando se realice la captura, realmente, se imponga las penas que correspondan, de modo que los delincuentes no estén regresando a las calles para volver a cometer los mismos delitos, y la policía, nuevamente, haciendo el esfuerzo de recapturarlos.

Que como se puede ver, ante perjuicios que se realizan a un bien común, en este caso, la seguridad ciudadana, la primera reacción en búsqueda de soluciones es la vía represiva y sancionadora, no obstante, termina siendo una solución parcial, ya que, si bien la sanción y la represión de las conductas nocivas son necesarias, es también cierto que las medidas disuasivas y preventivas (una fuerza policial mejor equipada y más capacitada, reducción de los niveles de miseria, mayores oportunidades de desarrollo para la juventud, etc.) terminan siendo las más convenientes, porque se adoptan en los momentos ex ante de los actos nocivos, puesto que la sanción, si bien puede tener un carácter indemnizatorio para la sociedad, ya se efectúa en un escenario ex post, cuando el daño ya está hecho (en la situación descrita, el delito ya cometido).

Así pues, en el ámbito de la contaminación ambiental, se viene dando una situación similar, en donde se ve algunos problemas en la supervisión y fiscalización de las conductas contaminantes, por ejemplo, dicho poder se concentra en varias entidades del Estado (OEFA, Ministerio de Energía y Minas, Ministerio del Ambiente, Autoridad Nacional del Agua, e incluso, Ministerio de Vivienda, entre otros). Así también, a pesar que las sanciones tipificadas por la OEFA pueden llegar a las 25000

UITs³, el nivel de contaminación de los diversos sectores económicos, principalmente el industrial y el de extracción de recursos, en el Perú, no ha sufrido una disminución sustancial, por lo que, cabe preguntarse si algo debe estar faltando. Y es que, es claro, por el nivel de ingresos que pueden generar las actividades extractivas, por ejemplo, la minería, la asunción de fuertes multas no llega a desincentivar ciertos comportamientos contaminantes.

Es allí, entonces, donde el papel de la tributación ambiental puede ser el inicio de unas medidas que coadyuven a combatir esta problemática, pero que no es suficiente, ya que podrían terminar teniendo el mismo efecto que las medidas sancionatorias. Es por ello, que resulta importante asumir una posición de inversionista, por tanto, aplicar medidas anti-contaminantes en sentido propositivo, que genere un beneficio mutuo tanto para la sociedad (representada por el Estado) y el empresario, de modo que este último no sienta a un Estado represivo, sancionador, sino que ambos participan en una tarea conjunta, de promover las actividades económicas, el desarrollo económico del país, pero con reglas claras de protección al medio-ambiente, que finalmente, genera beneficios a todos en general.

En nuestro país, según la Constitución Política, es el Estado quien debe garantizar un ambiente saludable para sus habitantes. Sin embargo, las políticas de control ambiental que vienen ejecutándose no han sido suficientes y/o efectivas para lograr la reducción de la contaminación del medioambiente.

Es evidente que el Perú no escapa al problema de la contaminación, los principales afectados son las comunidades de los lugares donde las empresas desarrollan sus actividades económicas, no obstante, no hay zona donde haya alguna influencia del hombre que no haya sufrido, en alguna medida, las consecuencias de la contaminación.

A diferencia de varios países (europeos, principalmente), el Perú no ha implementado una política de imposición de cargas tributarias relacionadas

³ Unidad Impositiva Tributaria: Para el 2017, el valor es de /. 4,050.00.

directamente con el tema medioambiental para combatir el fenómeno de la contaminación, ni mucho menos, mecanismos para incentivar a los contribuyentes a invertir en medidas de protección medioambiental, de modo que no implique una merma en el resguardo válido de sus intereses económicos.

1.2 Objetivos del trabajo

1.2.1 Objetivo general

El objetivo general del presente trabajo es analizar las dos principales políticas de acción que un Estado podría ejercer para coadyuvar en la protección del medio ambiente desde el punto de vista tributario, así como demostrar su aplicabilidad en la realidad peruana, por tanto, en la implementación de una política tributaria que parte de la imposición de tributos ambientales, que, necesariamente, deben estar coadyuvados con el otorgamiento de beneficios y/o incentivos para el cambio hacia actividades económicas ambientalmente más responsables.

1.2.1 Objetivos específicos

Al respecto, se detallan los siguientes objetivos específicos:

- Exponer las diferentes actuaciones del Estado Peruano (desde el punto de vista regulatorio) a fin de implementar medidas de lucha contra la contaminación ya sea de manera preventiva o resarcitoria.
- Analizar y dar cuenta sobre las escasas políticas fiscales en materia medioambiental implementadas en el Perú.
- Sustentar que existe el respaldo constitucional y legal para dar inicio a la implementación seria de tributos ambientales, así como incentivos para motivar a los contribuyentes a desarrollar actividades económicas ambientalmente más limpias.

- Presentar diversas experiencias que se han dado a nivel internacional en materia de imposición de tributos ambientales, así como políticas de incentivos tributarios ambientales, y que en muchos de esos casos, han conllevado resultados satisfactorios.

- Presentar experiencias peruanas respecto de incentivos tributarios, no relacionados con materia medioambiental (tales como los regímenes de obras por impuestos y beneficios para proyectos de investigación científica, desarrollo tecnológico e innovación tecnológica), pero cuya justificación de implementación sí puede servir de base para regular beneficios tributarios a los contribuyentes que desarrollen prácticas de protección medioambiental.

- Proponer cambios en la legislación tributaria respecto de la implementación de incentivos tributarios ambientales; por un lado, propuestas dirigidas a reconocer aquellas erogaciones que realizan los contribuyentes (principalmente, empresas) para usar tecnología más limpia en sus procesos, o para invertir en proyectos de protección ambiental; y por otro lado, proponer exoneraciones del Impuesto General a las Ventas en la importación y venta en el país de bienes destinados a desarrollar procesos industriales de tecnología limpia o verde, entre otras medidas.

1.3 Alcances y limitaciones

En el Perú, se sufre de una contaminación ambiental crónica y sumamente peligrosa, especialmente en las ciudades con una alta actividad minera, pesquera y en las ciudades con gran congestión vehicular e industrial.

Entre las ciudades mineras de nuestro país, la Oroya, por ejemplo, ha sido tristemente calificada como una de las más contaminadas del mundo. Así mismo, en el Callao, nuestro principal puerto, la Dirección del Medio Ambiente ha encontrado que el 64% de los escolares poseen altos niveles de plomo en la sangre, encima de los límites permisibles. Todo por carecer hasta la fecha de un sistema de transporte de minerales más seguro (Luna Gonzáles, 2017).

Así, el fenómeno de la contaminación ambiental abarca diversos sectores (minería, hidrocarburos, industrial, transporte, etc.) y es claro que las medidas regulatorias adoptadas por el Estado son insuficientes, o porque no hay autoridad para cumplir con las normas ambientales, o ante un incumplimiento, las sanciones son irrelevantes considerando las rentas generadas por el inversionista en la propia actividad económica.

Por ende, la presente investigación pretende demostrar que, partiendo de que el Perú no cuenta con una política tributaria-ambiental definida, sí cuenta con las bases constitucionales y legales, para la imposición de tributos ambientales que se dirijan a gravar actividades contaminantes, pero de manera paralela, poder incentivar al cambio del comportamiento del inversionista respecto de que puede realizar una actividad económica con menos impactos en el medio ambiente, a través del uso de tecnología más limpia, lo cual se les podrá reconocer a través de beneficios tributarios que, finalmente, les genera beneficios de rentabilidad para su propio negocio.

1.4 Justificación

Como ya se precisó en las líneas precedentes, la crisis medio ambiental no es un fenómeno reciente, y los esfuerzos realizados por los distintos gobiernos parecieran insuficientes ante el innegable avance del desarrollo urbano e industrial, así como de las actividades extractivas de recursos naturales.

Evidentemente, cada realidad es distinta. En los países desarrollados, hay una concientización del cumplimiento de las obligaciones tributarias porque el contribuyente sabe que su contribución será dirigida a las finalidades para las que fue creado, por lo que, la imposición de un tributo medioambiental no conlleva al cambio de dicha concientización, además, que los principios de autoridad, seguridad jurídica y de legalidad, están más cimentados en dichas sociedades.

Por otro lado, en los países en vías de desarrollo como el Perú, el cumplimiento tributario no está cimentado en la sociedad, por lo que los contribuyentes, ya sea a nivel de personas naturales o de empresas, y ante la falta de autoridad en el

cumplimiento de la ley, efectúan un análisis costo-beneficio, sobre la base de la comparación de los beneficios obtenidos en el cumplimiento de la normas regulatorias o la asunción de sanciones por incumplimiento pero sin desmedro de su rentabilidad.

Al ser conscientes, entonces, de dicha realidad, en cuanto al Perú, donde continuamente se presentan conflictos socio-ambientales, en donde confluyen los intereses económicos del inversionista y los intereses de desarrollo de las comunidades involucradas (situación que más se ve en aquellas actividades extractivas de recursos naturales), es que se hace necesario contar con un marco tributario que no solo se limite a imponer una obligación, sino a promover, a iniciativa del inversionista, la ejecución de medidas y/o proyectos que aseguren la protección del medio ambiente en el marco de una actividad económica, que por su naturaleza genera impactos contaminantes.

Es claro, por tanto, que la finalidad es desalentar las actividades sumamente contaminantes, la disminución de los niveles de contaminación y la búsqueda de alternativas de procesos industriales que permitan unas actividades económicas más limpias. Precisamente, la imposición de un tributo no solo se limita a su finalidad recaudadora, sino que puede perseguir otros fines, como es la promoción de ciertos comportamientos (fines extrafiscales), tal como sucede, por ejemplo, en el Impuesto Selectivo al Consumo a la industria del cigarrillo, en donde se le impone una carga tributaria mayor al resto de actividades, porque más que aumentar la caja fiscal del Estado, lo que se busca es desincentivar la actividad de fumar en la población, por lo que si quieren acceder a dicho bien, pues tendrán que sacrificar mayores ingresos.

Así entonces, en el sector ambiental, bajo el principio internacional de “quien contamina paga”, resulta necesario implementar tributos ambientales, no solo para que el Estado cuente con fondos que le permitan aminorar los efectos de la contaminación, sino pegue directamente en los ingresos de los actores contaminantes, a fin de que no se encuentren motivados a mantener dichas actividades e ir en búsqueda de alternativas que les permita estar fuera del alcance de dichas cargas tributarias.

Pero, finalmente, un tributo es la manifestación de *ius imperium* de un Estado, es decir, su poder de imponer una obligación a la sociedad, por lo que, dicha sola coerción quizá no sea tan efectiva en realidades como la nuestra, donde la evasión y el incumplimiento de las normas es una práctica no tan esporádica. Por tanto, es necesario que la imposición de tributos ambientales vaya de la mano con incentivos y/o medidas de promoción, de modo que el cumplimiento de los estándares ambientales no se vea como una mera obediencia a los intereses del Estado, sino en la persecución de beneficios para las propias actividades económicas del contribuyente.

Por ejemplo, las empresas podrían verse beneficiadas en cuanto a la deducción y disminución del pago de impuestos tales como el Impuesto General a las ventas y el Impuesto a la Renta, a través de criterios amplios de deducción de gastos, reconocimientos adicionales en la deducibilidad del gasto o exoneración del IGV en la importación de activos de mayor eficiencia ambiental. Dichos beneficios tributarios medioambientales serán de incentivo a las empresas para adquirir tecnologías limpias que reduzcan los efectos contaminantes de sus actividades económicas, así como para concientizar y promover en la población al consumo de productos no dañinos al medio ambiente. Es en virtud a ello que se considera importante la presente investigación.

El problema de la contaminación ambiental es de interés de toda la población en general, por lo tanto, se considera que con la implementación adecuada de tributos ambientales, pero de la mano con beneficios tributarios medioambientales, puede obtenerse una contribución importantísima en la reducción a un nivel óptimo (o aceptable) de la contaminación en Perú, así como a incentivar a la ciudadanía en general y a las empresas de los sectores involucrados al uso de productos y/o procesos alternativos que no generen un perjuicio relevante para el medio ambiente, con lo que a menor contaminación, beneficio para la sociedad y beneficio para el inversionista que obtiene una menor carga tributaria.

Así entonces, si bien, sobre la aplicación del principio “el que contamina paga”, imponiendo un tributo ambiental, se puede desincentivar a los operadores económicos a desarrollar actividades contaminantes, con incentivos en la actual regulación tributaria, se podrá promover un comportamiento voluntario, e incluso más eficiente,

en la protección del medio ambiente; más aún, cuando ya han habido experiencias a nivel internacional en donde este tipo de políticas pueden conllevar beneficios con resultados totalmente positivos para el medio ambiente.

1.5 Pregunta de investigación

El tema de nuestra tesis es el siguiente: **REFORMA FISCAL VERDE: ¿ESTRICTA TRIBUTACIÓN AMBIENTAL O INCENTIVOS TRIBUTARIOS DE PROMOCIÓN EFECTIVA EN LA ADOPCIÓN DE MEDIDAS DE PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE?**

Ahora bien, respecto del planteamiento de dicho título, no debe entenderse que la finalidad es escoger entre las dos alternativas, sino en el sentido de que, por lo menos en nuestra realidad, no se ha llegado a aplicar ni siquiera las medidas impositivas, por lo que, nuestra pregunta de investigación deben entenderse en el sentido de que una política tributaria ambiental no solo se ciñe a la creación de tributos, sino influir en el comportamiento de las personas, en este caso, de los empresarios, cuyas actividades económicas generan los mayores efectos contaminantes, a través de incentivos tributarios que les permita cumplir con los estándares medioambientales requeridos para no incrementar la contaminación del desarrollo industrial, pero a la vez obtener réditos económicos por ello, por tanto, un doble beneficio.

CAPÍTULO II: MARCO METODOLÓGICO

2.1 Fuentes de información

Al respecto, se parte de dos tipos de fuentes, sobre la base de las cuales, se realizará la presente investigación y se alcanzará los objetivos que se pretenden.

2.1.1 Fuentes de información secundarias

En el desarrollo de esta investigación, se han empleado fuentes de información secundarias, resumidas en las siguientes:

- Datos y estadísticas sobre indicadores ambientales, obtenidos de instituciones nacionales e internacionales, públicas y/o privadas, que tengan relación directa con temas medioambientales, por ejemplo, los Ministerios de Energía y Minas, y el de Ambiente de Perú, el Laboratorio de Investigación del Sistema Terrestre de Estados Unidos, entre otros.
- Libros y/o artículos físicos o digitales, sobre métodos directos e indirectos que pueden ser empleados por los Estados a fin de luchar contra la contaminación ambiental.
- Doctrina nacional e internacional referente en materia ambiental y tributación.
- Legislación nacional e internacional sobre tributación e incentivos fiscales ambientales.

2.1.2 Fuentes de información primarias

En este punto, las fuentes se refieren a entrevistas realizadas a diversos expertos en materia de tributación, así como profesionales con experiencia en regímenes de

incentivos como los beneficios de los proyectos de investigación, desarrollo e innovación tecnológica, así como también, profesionales dedicados a la participación en el régimen peruano de Obras por Impuestos. Asimismo, se ha entrevistado representantes del sector privado a fin de conocer su postura frente a posibles beneficios tributarios ambientales, y si ello podría motivarlos a generar procesos productivos más eco-amigables.

La finalidad de estas entrevistas es exponer las respuestas de estos expertos en materia tributaria, a fin de consolidar el sustento de la necesidad e idoneidad de nuestras propuestas, pero además de ello, corroborarlo con la postura de los propios representantes del empresariado.

2.2 Sobre la metodología de la investigación

Para ello, no solo se tendrán en cuenta fuentes bibliográficas o previos estudios de investigación, sino la base legal nacional e internacional que respalden la propuesta de la presente tesis, así como la opinión de destacados expertos, tales como reconocidos juristas especialistas en tributación, así como representantes del sector privado, a fin de determinar sus inquietudes sobre la tributación ambiental, y su postura frente a qué medidas incentivarían a las empresas a invertir en proyectos de protección medioambiental.

CAPITULO III: MARCO CONCEPTUAL

3.1 Aspectos preliminares

En 1972, se suscribe la Declaración de Estocolmo, en el marco de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente Humano. En dicha declaración se listan unos 26 principios respecto de lo esencial que es para el ser humano vivir en un medio ambiente armónico, y cuya sostenibilidad es necesaria y condicionante para el bienestar de todas las naciones del mundo. Es el primer instrumento formal, a nivel de Naciones Unidas, en donde se parte de una realidad ineludible que el desarrollo del ser humano es necesario para satisfacer sus necesidades, propias de la evolución de la especie, pero ese desarrollo no debe poner en riesgo el propio entorno donde se manifiesta.

Así, entre los principios suscritos en dicha declaración, y que reflejan esta convicción común se tiene a los siguientes:

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 cuidadosa planificación u ordenación, según convenga.

Con este principio, se refleja la consideración que debe tenerse en relación con el futuro y quienes vivan en él.

Principio 6: Debe ponerse fin a la descarga de sustancias tóxicas o de otras materias y a la liberación de calor, en cantidades o concentraciones tales que el medio no pueda neutralizarlas, para que no se causen daños graves o irreparables a los ecosistemas. Debe apoyarse la justa lucha de los pueblos de todos los países contra la contaminación.

En este principio, se acepta el hecho de que es inevitable de que el desarrollo industrial pueda causar efectos contaminantes, incluso, ya aceptando la idea de un nivel tolerante de contaminación, evidentemente, que no sobrepase el límite de lo irreversible.

Principio 8: El desarrollo económico y social es indispensable para asegurar al hombre un ambiente de vida y trabajo favorable y crear en la tierra las condiciones necesarias para mejorar la calidad de la vida.

Principio 12: Deberían destinarse recursos a la conservación y mejoramiento del medio, teniendo en cuenta las circunstancias y las necesidades especiales de los países en desarrollo y cualesquiera gastos que pueda originar a estos países la inclusión de medidas para la conservación del medio en sus planes de desarrollo, así como la necesidad de prestarles, cuando lo soliciten, más asistencia financiera internacional con ese fin.

Este doceavo principio es importante porque manifiesta la idea de que la protección del medio ambiente no debe relegarse como una cuestión no prioritaria para las naciones, al contrario, la conservación del medio donde cada población se desarrolla es sumamente esencial, a lo cual, cada uno de los Estados debe destinar una partida presupuestal, tal como se destina para educación, infraestructura, salud, seguridad, etc.

Principio 18: Como parte de su contribución al desarrollo económico y social se deben utilizar la ciencia y la tecnología para descubrir, evitar y combatir los riesgos que amenazan al medio, para solucionar los problemas ambientales y para el bien común de la humanidad.

Principio 20: Se deben fomentar en todos los países, especialmente en los países en desarrollo, la investigación y el desenvolvimiento científicos referentes a los problemas ambientales, tanto nacionales como multinacionales. A este respecto, el libre intercambio de información científica actualizada y de experiencia sobre la transferencia debe ser objeto de apoyo y asistencia, a fin de facilitar la solución de los

problemas ambientales; las tecnologías ambientales deben ponerse a disposición de los países en desarrollo en condiciones que favorezcan su amplia difusión sin que constituyan una carga económica excesiva para esos países.

Interesante lo mencionado en este último párrafo, porque evoca el deber de cada Estado para promover acciones que impliquen la implementación de proyectos y/o investigaciones sobre prácticas eco-amigables, valiéndose de la mejora tecnológica, por lo que, es claro que el desarrollo tecnológico del ser humano en sí no es dañino, sino dependiendo de la finalidad para la cual se aplica.

3.1.1. Concepto de medio ambiente

Seguramente, cuando se habla de Medio Ambiente, la primera idea lógica que se nos puede venir a la mente es que es todo aquello que nos rodea, el lugar y el momento en el que se desarrollan cada uno de los individuos.

Por su parte, la Real Academia de la Lengua Española⁴ otorga una definición a la palabra “medio” como un conjunto de circunstancias o condiciones exteriores a un ser vivo que influyen en su desarrollo y en sus actividades, asimismo, al conjunto de circunstancias culturales, económicas y sociales en que vive una persona o un grupo humano; mientras que, en el caso de ambiente, entre sus acepciones se tiene, por un lado, a cualquier fluido que rodea el cuerpo, y por otro lado, a las condiciones o circunstancias físicas, sociales, económicas, etc., de un lugar, una colectividad o época.

Así entonces, se puede distinguir dos aspectos de este medio que nos rodea, por un lado, un físico, y por otro lado, uno social. Como lo precisa Barbara Ward y René Dubos, el aspecto físico estaría representado por el mundo natural de las plantas, de los animales, del suelo, del aire y del agua, un mundo que ha precedido al hombre en miles de millones de años y del cual evidentemente éste forma parte, y por otro lado, el segundo aspecto sería el de las instituciones sociales y de los artefactos que el hombre construye para sí mismo utilizando las herramientas, su conciencia y sus

⁴ Diccionario de la Lengua Española. Real Academia Española. Vigésima primera edición, acepción 16, 17 y 3, respectivamente.

sueños para crear un medio doblegado a su dirección y a sus intenciones (Ward y Dubos:1992).

En ese sentido, Angel Viñas afirma que,

en definitiva, entendemos por medio ambiente el entrono biológico natural y sus sucesivas transformaciones artificiales, así como su despliegue espacial. Es en este entorno –tanto natural como construido- en el que se producen las interacciones que conlleva el proceso económico, y de hecho la propia actividad humana y social. Es en este sentido en que se afirma que el medio ambiente es un concepto tecnológico, histórico, cultural (Viñas, 1981:12).

Por tanto, queda claro que es inherente al ser humano que este interactúe con su entorno porque se vale de este para satisfacer sus necesidades. Así, dicha interacción será más intensa en la medida que el ser humano se valga de tecnología y creaciones artificiales, motivo por el cual, es esencial que ese entorno mantenga siempre un equilibrio necesario a fin de seguir sirviendo de entorno adecuado para el desarrollo del ser humano, pero más aún, para su propia supervivencia.

3.1.2. El desarrollo sostenible

En 1983, la Asamblea de las Naciones Unidas había encomendado a la ex-Primera Ministra de Noruega, Groharlem Brundtland, para que realice estudios en relación a dos aspectos que no siempre iban en el mismo sentido, ambiente y desarrollo.

Pues bien, en 04 de agosto de 1987, se divulgó el Informe de la Comisión Mundial sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo “Nuestro Futuro Común” o simplemente conocido como el Informe Brundtland, mediante el cual, se utiliza por primera vez, a nivel de Naciones Unidas, el término de desarrollo sostenible.

El citado informe parte de verdades evidentes, ya que concluye que el móvil principal del crecimiento económico es la nueva tecnología (lo cual es inherente a las ansias de desarrollo del ser humano), pero que si bien, dicha tecnología, con una mayor eficiencia obtenida puede retardar el consumo rápido de recursos naturales,

también puede implicar que nazcan otros riesgos como nuevas formas de contaminación e incluso nuevas variedades de vida que podrían cambiar el curso de la evolución.

Es entonces a partir de dicho escenario que el citado informe analiza lo que se entiende como desarrollo sostenible o lo que denomina el propio informe, desarrollo duradero, es decir, aquel mediante el cual se pueda asegurar que se satisfagan las necesidades del presente sin comprometer la capacidad de las futuras generaciones para satisfacer las propias. Al respecto, es importante resaltar, literalmente, lo que concluye el citado informe en su punto 29:

“El desarrollo duradero a nivel mundial exige que quienes son más ricos adopten modos de vida acordes con medios que respeten la ecología del planeta, en el uso de la energía, por ejemplo. Además, la rapidez del crecimiento de la población puede intensificar la presión sobre los recursos y retardar el progreso del nivel de vida. Se puede, pues, proseguir el desarrollo duradero únicamente si el tamaño y el crecimiento de la población están acordes con las cambiantes posibilidades de producción del ecosistema⁵” (Informe Brundtland, 2017).

A partir de ello, se nota, claramente, que el concepto de desarrollo sostenible tiene un marcado carácter de solidaridad con las generaciones venideras, por lo que, si bien el desarrollo tecnológico, industrial, etc., del ser humano, es esencial para la satisfacción de sus necesidades, dicho mayor desarrollo a su vez, puede conllevar el nacimiento de nuevas necesidades, y por tanto, mayor consumo de recursos, por ende, el aumento de tales factores no puede conllevar a poner el riesgo el entorno que los hace viable.

3.1.3. Medio ambiente y derecho

En virtud a lo desarrollado en los puntos anteriores, es claro que el Medio Ambiente es el entorno natural y social en el cual el ser humano se desarrolla como especie, por lo que el equilibrio entre desarrollo y medio ambiente debe estar resguardado por los poderes de los Estados, como lo afirma Rodríguez Ramos, cuando

⁵ Se considera ecosistema al espacio constituido por un medio físico concreto y todos los seres vivos que viven en él, así como las relaciones que se dan entre ellos. Véase en: http://www.mapama.gob.es/es/calidad-y-evaluacion-ambiental/temas/red-de-autoridades-ambientales-raa-/ms_1_tcm7-15128.pdf

sostiene que el medio ambiente es el conjunto formado por todos los recursos naturales (geo, flora, fauna, atmósfera, aguas y suelos), por cuya utilización racional (defensa y restauración) deben velar los poderes públicos, con la finalidad de proteger y mejorar la calidad de vida y el desarrollo de las personas (Rodríguez Ramos L., 1981). Por tanto, al buscarse un equilibrio ecológico, se requiere una respuesta integral por parte del derecho para proteger ese fin, porque si el desarrollo del ser humano es inherente a él mismo, las acciones de este repercuten positiva o negativamente (contaminación ambiental) en su entorno, por lo que, el derecho, al ser el conjunto de normas que regulan la convivencia en sociedad, es el llamado a dar una respuesta integral a esta situación.

Así, por ejemplo, se tiene que Martín Mateo plantea que los grandes principios del derecho ambiental son;

en primer lugar, la ubicuidad, mediante la cual, se sostiene que todos los sujetos somos agentes contaminantes, pero, asimismo, víctimas de la degradación; en segundo lugar, la globalidad, que nos indica que la conservación medioambiental tiene una dimensión mundial al afectar a todos los seres humanos; en tercer lugar, la horizontalidad, pues afectando a varias materias es pertinente que todas ellas se adscriban a unas mismas políticas de tal naturaleza; en cuarto lugar, la solidaridad, que por un lado asegura la resolución de los problemas ambientales para las generaciones futuras, pero al mismo tiempo compensa los sacrificios económicos a favor de la protección ambiental; y finalmente, la sostenibilidad, que es la que trata de conjugar el crecimiento económico con la protección del medio ambiente (Martín Mateo R., 2003).

Asimismo, en el mismo sentido, el ya mencionado Informe Brundtland de 1987, ya había planteado sobre la mesa una serie de principios jurídicos sobre la protección del medio ambiente, en el cual, solo en su primer principio ya se proponía la calidad de fundamental al derecho a un medio ambiente adecuado para el salud y bienestar. Así, posteriormente, dichos principios ya serían plasmados en un sentido más obligatorio en la Declaración de Río de Janeiro de 1992 (que tenía como precedente la Declaración de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Humano, de Estocolmo de 1972), que contiene un paquete de 27 principios, del cual se puede obtener los siguientes de mayor relevancia:

a. Principio de soberanía sobre los recursos naturales y la responsabilidad de no causar daño al ambiente de otros Estados o en áreas fuera de la jurisdicción nacional (de acuerdo al Principio 21 de la Declaración de Estocolmo y al Principio 2 de la Declaración de Río):

Este principio de soberanía estatal habilita a los Estados, dentro de los límites establecidos por el derecho internacional, a conducir o autorizar las actividades que estimen pertinentes dentro de sus territorios, incluyendo actividades que podrían producir efectos negativos sobre el ambiente (Puschel y Urrutia, 2017).

Por ejemplo, en el caso arbitral Traeil Smelter, que involucró a las jurisdicciones de Estados y Canadá, el citado laudo concluyó que ningún Estado tiene el derecho de usar o permitir el uso de su territorio de manera tal que cause perjuicio por emisiones en o hacia el territorio de otro Estado o en sus propiedad o personas, cuando se está ante un caso de serias consecuencias y el perjuicio se establece mediante evidencia clara y convincente.

b. Principio de acción preventiva:

El principio preventivo puede adoptar diversas formas, incluyendo el establecimiento de ciertos estándares ambientales, procedimientos de autorización, requerimiento de evaluaciones de impacto ambiental, acceso a información ambiental y la utilización de sanciones y la aplicación de reglas de responsabilidad (Puschel y Urrutia, 2017).

Al respecto, este principio se encuentra también mencionado en los siguientes instrumentos internacionales, lo cual corrobora su vigencia a nivel internacional:

- Convenio de Estocolmo sobre Contaminantes Orgánicos Persistentes.
- Convención de las Naciones Unidas sobre el Derecho al Mar.
- Convenio sobre Diversidad Biológica.
- Convenio sobre Cambio Climático.

c. Principio de buena vecindad y cooperación internacional (de acuerdo al Principio 24 de la Declaración de Estocolmo y al Principio 27 de la Declaración de Río).

d. Principio de derecho sustentable o derecho sostenible (Principios 3 y 4 de la Declaración de Río):

Como ya se había precisado, este término ya había sido mencionado y desarrollado en el Informe Brundtland de 1987.

Puschel y Urrutia precisan que dentro de este principio, se podría identificar hasta 4 sub-principios:

- Principio de equidad intergeneracional: la necesidad de preservar los recursos naturales para el beneficio de generaciones futuras.
- Principio de uso sustentable: el objetivo de explotar recursos naturales de una manera “sustentable”, “prudente”, “racional” o “apropiada”.
- Principio de uso equitativo o de equidad intrageneracional: el uso de un Estado debe tener en cuenta la necesidad de otros Estados. Este elemento se manifiesta principalmente en el reconocimiento de necesidades especiales a los países en vías de desarrollo.
- Principio de integración: la necesidad de asegurar que consideraciones ambientales sean integradas en planes, programas y proyectos económicos y de desarrollo, y que las necesidades del desarrollo sean tomadas en cuenta al aplicar objetivos ambientales (Puschel y Urrutia, 2017).

e. Principio precautorio o de precaución (Principio 15 de la Declaración de Río):

La esencia de la precaución consiste en que, frente a la amenaza de un daño ambiental, debe actuarse para tomar control o disminuir tal riesgo, incluso existiendo incertidumbre científica en cuanto a los efectos de la actividad en cuestión (Puschel y Urrutia, 2017).

f. Principio del que contamina paga o contaminador-pagador (Principio 16 de Declaración de Río):

Este principio se refiere a que el contaminador asuma como parte de los costos inherentes a su actividad aquel daño producido al medio ambiente. Este principio parte de un carácter preventivo pero, si finalmente el daño se produce, pues el causante debe reparar dicho daño (Puschel y Urrutia, 2017).

g. Principio de la responsabilidad común, pero diferenciada (Principio 7 de la Declaración de Río):

Este principio parte de un factor de solidaridad, porque, evidentemente, todos, en gran o menor medida, han influido en la degradación del medio ambiente, por lo que su protección y reparación es una tarea que involucra a todas las naciones, no obstante, se denota el término de diferenciada, porque las responsabilidades no son las mismas, pues, como lo mencionan Puschel y Urrutia,

la responsabilidad diferenciada está expresada en estándares de conducta más exigentes para los países desarrollados, que se explica por el hecho que son éstos quienes han contribuido más a generar problemas ambientales (como agotamiento de la capa de ozono y cambio climático) y quienes a la vez cuentan con mayores capacidades para enfrentarlos (Puschel y Urrutia, 2017).

Cabe precisar que este principio se reconoce de manera expresa en tratados internacionales como el Convenio para la Protección de la Capa de Ozono, así como la Convención sobre Cambio Climático y su Protocolo.

**3.1.4. Instrumentos del estado para combatir la contaminación ambiental:
*Métodos directos e indirectos***

Bokobo Moiche menciona que, “desde el punto de vista económico, existe un acuerdo relativamente generalizado respecto a que la Administración Pública debe

intervenir en defensa del ambiente, dado que el mercado no asegura por sí solo una calidad ambiental satisfactoria” (Bokobo Moiche, 2000: 32).

Asimismo, la autora refiere que “la clave del deterioro del ambiente se encuentra, como es obvio, en que el mercado no resulta ser un buen instrumento para alcanzar dicha provisión óptima; el mercado falla, al igual que ocurre en otros muchos casos de la vida económica, en la resolución del problema de la asignación óptima del ambiente (Bokobo Moiche, 2000: 33).

En concordancia con lo anterior, Alvarez Rendueles precisa que “existen unas ciertas características que hacen que los bienes ambientales no encuentren un tratamiento económico apropiado mediante el mecanismo tradicional del mercado; puede decirse que éste no proporciona señales adecuadas o suficientes para gobernar la vida económica de ese recurso escaso que nos ocupa” (Alvarez Rendueles, 1973: 23).

Al respecto, Bokobo Moiche, citando como referencia a Alvarez Rendueles, menciona entre las razones por las que el mercado por sí mismo no puede generar instrumentos de resguardo de la integridad del medio ambiente, a que los elementos que forman parte de nuestro entorno, tales como, atmósfera, agua, suelos, flora, fauna, etc., no pueden atribuirse a la propiedad de una persona o personas específicas, lo cual no genera la situación de que alguien tenga la motivación para impedir el daño al medio ambiente, ni mucho menos el poder para evitarlo (Bokobo Moiche,2000).

Así también, y en concordancia con lo precisado en el párrafo anterior, Freeman, Haveman y Kneese sostienen que,

por un lado, el sistema funciona para estimular la explotación de los recursos básicos, procesarlos y distribuirlos, pero en cambio falla respecto a los residuos y resultados no queridos de esta función productiva. Es preciso, por ello, acudir al hallazgo de una regulación sustitutiva de la que representa el mecanismo del mercado (Freeman, Haveman y Kneese, 1973: 79).

Ante ello, es necesario, por tanto, que los costos sociales de la contaminación (también de denominadas externalidades) puedan equipararse a los costos privados, de modo que aquellos puedan ser internalizados de la misma forma que los segundos, por parte de los que realizan actividades económicas, más aún aquellas que tienen un relevante impacto en el medio ambiente (industriales, extractivas de recursos, etc.).

En virtud a lo expuesto, los Estados cuentan con una serie de instrumentos que pueden utilizarse a fin de luchar contra la contaminación y lograr una calidad ambiental óptima.

Así por ejemplo, Herber Bernard propone una clasificación respecto de aquellos instrumentos que puede utilizar el sector público para la protección del medio ambiente: En primer lugar, a los instrumentos de prohibición directa (límites máximos permisibles de contaminación, estudios de impacto ambiental como condición al inicio de actividades, etc.), en segundo lugar, sistema de precios (incluye a los impuestos), en tercer lugar, incentivos a los impuestos (tax credits), en cuarto lugar, fomento del desarrollo tecnológico, en quinto lugar, la introducción de derecho de propiedad, y por último, producción de calidad ambiental por parte del propio sector público (Herber Bernard P., 1971).

Por otro lado, Opschoor y Vos (J.B. Opschoor y H.B. Vos, 1989: 29-31) ya centrándose en los instrumentos económicos que puede aplicar todo sector público para combatir al problema de la contaminación, presentan la siguiente clasificación:

a. Cánones: Que no son otra cosa que pagos por contaminar, por ejemplo, por la cantidad y/o calidad de los desechos vertidos, o cuando se trabaje con bienes y/o servicios por sí mismos nocivos para el medio ambiente, por lo que se le aplica un impuesto por su compra o importación; asimismo, se tiene a aquellos pagos que se realizan para solventar la propia actividad de la administración pública para el tratamiento de los desechos o vertimientos realizados por los particulares.

b. Ayudas financieras: En este caso, ya ese estaría en el aspecto contrario de los cánones, es decir, se trata de medidas de incentivo para que se reduzcan los efectos

contaminantes de las actividades económicas de parte de los propios particulares o darles facilidades de financiamiento para ese mismo objetivo. Entre este tipo de ayudas financieras, los autores proponen lo siguiente:

b.1 Subsidios: Cuando es el propio Estado el que aporta parte de su presupuesto para asumir los costos para la implementación de programas de gestión ambiental, de modo que puedan ser asumibles por los particulares.

b.2 Créditos Blandos: Cuando se ofrecen financiamientos a tasas inferiores a la del mercado.

b.3 Desgravaciones fiscales: Otorgamiento de beneficios tributarios para los particulares que desarrollan actividades económicas, por ejemplo, depreciación acelerada en la adquisición y/o importación de equipamiento destinado a la lucha frente a la contaminación, tasas adicionales a la deducción de ese tipo de gastos, exoneración de tributos, entre otros.

c. Sistema de consignación: Que tiene cierta similitud a los ya mencionados cánones, sin embargo, el pago realizado por el particular puede ser devuelto en virtud al cumplimiento de una condición posterior, tal como el ejemplo planteado por los autores, respecto de la aplicación de una sobrecarga al valor del algún producto que pueda ocasionar efectos contaminantes, sin embargo, si dicha contaminación es evitada con procesos eficientemente ambientales, como un correcto reciclaje, entonces dicha sobrecarga puede ser devuelta. Por tanto, se puede decir que dicho pago adicional se realiza en calidad de garantía.

d. Creación de mercados: En este punto, se puede situar a los mercados de intercambio de derechos de emisión, mediante los cuales se les permite a los agentes contaminantes, en cantidades limitadas, derechos de contaminación (Opschoor J.B. y Vos H.B., 1993). Estos sistemas de intercambio también son conocidos como “sistemas cap and trade”, y básicamente, la dinámica es la siguiente:

“El principio básico de estos esquemas consiste en la fijación de un límite máximo a la cantidad total de emisiones permitidas para un período de tiempo determinado (el tope o “cap”). Cada participante recibe entonces una cantidad determinada de permisos de emisión, los cuales pueden luego comerciarse en un mercado. La distribución de permisos entre los participante puede realizarse de diferentes maneras, por ejemplo en función de sus emisiones históricas o mediante un proceso de subasta (en este último caso, las empresas deben comprar los permisos que necesitan, lo que les impone una carga financiera total mayor). El precio de los permisos es determinado por el mercado, en función de la oferta y la demanda.

De esta manera, durante el período de tiempo especificado, los participantes que emiten menos de lo permitido pueden vender sus permisos excedentes a aquellos participantes cuyas emisiones exceden su cantidad máxima permitida. Así, quienes pueden reducir sus emisiones sin incurrir en grandes costos (por ejemplo, invirtiendo en tecnologías más eficientes) tienen el incentivo para hacerlo, pues pueden beneficiarse vendiendo en el mercado sus permisos sin utilizar. En el otro extremo, para quienes es muy difícil o costoso reducir emisiones, la compra de permisos en el mercado puede resultar la opción más eficiente” (Finanzas Carbono, 2017).

Ejemplo de ello es el mercado de bonos de carbono, cuya regulación inicial se dio en el Protocolo de Kioto, y que a nivel mundial, el más importante actualmente es el sistema de comercio de emisiones de la Unión Europea (European Union Emission Trading Scheme, o EU ETS, por sus siglas en inglés).

Así entonces, a través del comercio de estos derechos de emisión se genera un doble beneficio; por un lado, para los participantes, pueden obtener ganancias con el trading de estos derechos de emisión, pero asimismo, lograr sus metas particulares respecto de no contaminar por encima de límites máximos permisibles, lo cual a su vez, genera el otro beneficio, y finalmente, el más importante, que es el recae sobre la colectividad que es obtener una reducción de los efectos contaminantes de las actividades industriales, por ejemplo, en relación a la generación de gases de efecto invernadero.

Finalmente, dentro de este punto de creación de mercados, también se puede citar a los casos de aplicación de seguros por responsabilidad de daños, que como precisan los autores, se trata de la creación de un mercado sobre el que se transfiere a las compañías de seguros los riesgos de penalización por daños inciertos.

Asimismo, y siguiendo las clasificaciones citadas, en el siguiente cuadro, se podrá apreciar la clasificación proyectada por el Banco Mundial, respecto de los distintos instrumentos de los cuales se puede valer el sector público para combatir la contaminación ambiental:

Tabla 1

Regulaciones y Sanciones	- Cargos, impuestos y tarifas - Incentivos y financiamiento	Creación de mercados	Intervención a nivel de demanda final “regulación informal”	Legislación Responsabilidad por daños
Estándares: El Gobierno regula todo el tipo y cantidad de contaminación emitido por fuentes/agentes; o el uso de recursos que efectúan usuarios individuales. Se monitorea el cumplimiento y se imponen sanciones (multas, clausulas y prisión) por incumplimiento.	Cargos a efluentes o por uso: El Gobierno cobra un cargo a las fuentes contaminantes o usuarios individuales de recursos basada en la cantidad de contaminación o uso del recurso y naturaleza del medio que recibe el efluente. Incentivos fiscales y facilidades de	Permisos Transables: El Gobierno establece un sistema de permisos transables para contaminación o uso de recursos, subasta o distribuye los permisos, y monitorea el cumplimiento con el sistema. Las fuentes de contaminación, o usuarios de recursos, pueden transar	Clasificación por Desempeño: El Gobierno apoya un programa de etiquetado o clasificación por desempeño que requiere que los productores revelen información ambiental sobre sus productos destinados a uso final. Adopción de certificaciones voluntarias basadas en	Legislación Estricta sobre Responsabilidad Ambiental: La Ley exige que el contaminador o usuario del recurso pague los daños que ocurran sobre terceras partes afectadas. Las partes afectadas obtienen su compensación a través de litigación y sistema judicial.

<p>Incluyen medidas de zonificación, regulaciones tecnológicas, regulaciones de cantidad, y licencias o permisos de operación.</p> <p>Por ejemplo:</p> <ul style="list-style-type: none"> -Estándares o niveles máximos de contaminación. -Licenciamiento de actividades económicas contaminantes. -Restricciones del uso de la tierra. -Regulación del impacto de construcción de vías, tuberías, puentes y tendidos de comunicación. -Directivas ambientales para vías de tránsito urbano. -Multas por derrames en puentes y depósitos en 	<p>financiamiento:</p> <p>El Gobierno busca promover inversiones en tecnología y producción más limpia, reforestación y otras actividades con externalidades positivas.</p> <p>Facilidades de financiamiento dirigidas a las inversiones ambientales de las PYMEs y otros sectores.</p> <p>Por ejemplo:</p> <ul style="list-style-type: none"> -Cargos por volumen de contaminación excedente. -Impuestos ambientales. -Regalías y compensación financiera por explotación de recursos naturales. -Bonos de desempeño depositados como garantía de cumplir con estándares de construcción. -Impuestos que afectan la selección de modos de transporte. -Impuestos para incentivar el reuso o 	<p>libremente los permisos asignados a precios de mercado que fluctúan libremente.</p> <p>Por ejemplo:</p> <ul style="list-style-type: none"> -Incluir “valores ambientales” en los precios de expropiaciones para construcción. -Derechos de propiedad bien asignados sobre aquellos recursos que el desarrollo urbano pudiera afectar potencialmente (bosques, tierras, zonas pesqueras). -Sistemas de depósito-reembolso para desechos sólidos y peligrosos. -Permisos transables para derechos de uso de agua, y para emitir contaminantes al agua y aire. 	<p>desempeño como ISO 14000 (por ejemplo, cero descarga de contaminantes, planes de mitigación, Adopción de tecnología de prevención de contaminación, política de reuso y reciclaje de desechos).</p> <p>Etiquetado ecológico para productos “ambientalmente idóneos”.</p> <p>Por ejemplo:</p> <ul style="list-style-type: none"> -Legislación que requiera al fabricante publicar datos sobre su generación de desechos sólidos, líquidos y tóxicos. -Lista pública de empresas contaminantes. -Etiquetado de producto de consumo (ecolabels) relacionado con materiales 	<p>Por ejemplo:</p> <ul style="list-style-type: none"> -Compensación por daños. -Responsabilidad de la gerencia de la firma que actúe negligentemente y de las autoridades ambientales. -Bonos de desempeño de largo plazo depositados en garantía de riesgos potenciales por la construcción de infraestructura. -Requisitos de “Cero impacto neto” para tendido de vías,, tuberías o derechos de paso para servicios públicos de electricidad, agua, etc.
---	---	--	---	---

tierra. -Prohibiciones de materiales inaceptables recolección por servicios de desechos sólidos municipales. -Cuotas para el uso del agua.	reciclaje de materiales (ej. Neumáticos y baterías). -Cargos sobre efluentes para reducir requerimientos de tratamiento aguas abajo. -Tarifas de recolección de desechos sólidos. -Cargos por uso de agua. -Incentivos fiscales para inversiones en tecnologías limpias. -Financiamiento de inversiones ambientales a través de fondos especialmente diseñados.		nocivos (ej. Fosfatos en detergentes). -Educación sobre reuso y reciclaje.	
--	--	--	---	--

Fuente: Basado en: Huber R., J. Ruitenbeek, R. Seroa da Motta. (World Bank, 1998) Market Based Instruments for Environmental Policy Making in Latin America and the Caribbean. World Bank discussion paper N° 381, World Bank, 1998 (a). Traducción J. Acquatella.

Por ello, tal como lo apunta Alvarez Rendueles, las reglas o principios de control de la contaminación deben ajustarse a las siguientes condiciones:

- Deberá lograrse no sólo que no se traspase el nivel de contaminación que se considere como el tolerable, sino que ha de asegurarse que esta contaminación tolerable se produce como consecuencia de los procesos de producción más eficientes.
- Deberá servir de estímulo para emplear recursos en la búsqueda de procedimientos que disminuyan el grado de contaminación.

- Las reglas y procedimientos no deberían representar un coste de administración más elevado que el que representa no llevar a cabo ningún tipo de regulación (Alvarez Rendueles, 1973: 23).

En consecuencia, un sistema que solo conlleve imposición de obligaciones o de estándares ambientales no es suficiente para generar ese cambio deseado, que no solo es que se contamine menos, sino que la contaminación disminuya hasta los límites mínimos posibles, por lo que, se considera que no solo con una regulación directa, centrada en la exigencia de cumplimiento de normas y estándares, así como sanciones por su incumplimiento, pueda por sí misma generar comportamientos ambientalmente más eficientes por parte de los particulares, motivo por el cual, los instrumentos fiscales son más que necesarios, ya que estarán directamente relacionadas a los costos que deberá asumir cada uno de los agentes del mercado por los efectos contaminantes de sus actividades económicas.

3.1.5. Política fiscal y medio ambiente

Como ya se había precisado en puntos anteriores, el mercado por sí mismo no puede autoregular las externalidades negativas producidas por los efectos contaminantes de las actividades económicas, ya que no genera mecanismos que puedan conllevar a que los costos de la contaminación sean internalizados por sus actores, motivo por el cual, el Estado es el encargado a actuar en tales circunstancias, aplicando su *ius imperium* a través de sistemas de regulación directa, o los denominados instrumentos de comando o control, así como a través de mecanismos indirectos, como son los tributos y las llamadas subvenciones (subsidios, incentivos, etc.).

En esta oportunidad, se centrará la atención en lo relacionado a los instrumentos fiscales, que como menciona Glave Testino, son un medio ideal para inyectar señales apropiadas al mercado, eliminar o reducir distorsiones estructurales e internalizar externalidades, mejorando al mismo tiempo la eficiencia de las medidas existentes (Glave Testino, 2005).

Y en adición a ello, los instrumentos fiscales pueden resultar más eficientes que la sola regulación directa, lo cual, como lo menciona Bokobo Moiche, se sustentaría en las siguientes razones:

- Las medidas de regulación directa implican un mayor costo y pueden ser más complicadas de implementar.
- Desde el punto de vista del funcionario público, aquellos que aplican las regulaciones directas son más corruptibles que aquellos inmersos en la administración tributaria.
- Los impuestos o cargas representan un modo de resolver el problema (contaminación) más barato que la regulación directa (Bokobo Moiche, 2000: 39).

Cabe recordar que “la política fiscal es aquella que sigue el sector público respecto de sus decisiones sobre gasto, impuestos (o tributos en general) y sobre el endeudamiento” (Departamento Nacional de Planeación - DPN, 1997: 35).

Pues bien, si la contaminación es un fenómeno que perjudica el bienestar de las personas en general, ello implica asumir mayores gastos, lo cuales, como ya se expuso, no son asumidos originariamente por los agentes contaminantes, porque naturalmente no son interiorizados por éstos, por lo que, la implementación de instrumentos fiscales es el complemento idóneo a las regulaciones directas, a fin de combatir la contaminación, porque permitirá no solo un efecto recaudatorio, a fin de contar con los recursos para solventar aquellos gastos originados por la contaminación, sino para moldear el comportamiento de los agentes contaminantes hacia actividades más limpias, ya sea por no asumir cargas económicas más fuertes, o para obtener mayores beneficios económicos para su negocio, precisamente, al contar con equipamiento y procesos más eficientes, y claramente, mejor valorados por la sociedad en general, lo cual conlleva beneficios a nivel reputacional, factor que es importante para todo agente económico (empresariado).

3.2. La tributación como instrumento de poder del estado⁶

⁶ El subcapítulo 3.2 es una transcripción general de parte del artículo “El Poder Tributario del Estado: ¿Nuestros Bolsillos a la Deriva?, cuya autoría es del mismo titular del presente trabajo de investigación.

3.2.1. *El poder tributario estatal*

El poder tributario vendría a ser una especialización del poder de imperio que tiene el Estado, el cual no puede poseer un carácter irrestricto y sin límite.

Recuérdese que un pueblo expresa su voluntad a través de sus representantes, respecto de las decisiones esenciales que deben tomar para asegurar su desarrollo como grupo social. Así pues, cuando el pueblo expresa su voluntad soberana para reformar el estado, plasma en su Constitución la existencia, organización y funcionamiento de sus órganos, los cuales quedan sometidos al orden jurídico en el ejercicio de las atribuciones necesarias para su desempeño. De esta manera, como lo cita Delgadillo Gutierrez, la fuerza del Estado se transforma en poder público sometido al derecho, que le sirve de medida en su manifestación, ya que toda su actuación deberá realizarse dentro del marco señalado por él (Delgadillo Gutierrez, 2005).

Del referido poder, se desprende, para los aspectos del desarrollo económico, el poder tributario, el cual es ejercido por los órganos del Estado, confirmando así la voluntad del pueblo a través de lo que plasmó en la Constitución, constituida como norma guía de su desarrollo.

El Estado, finalmente, es un aparato, una infraestructura, que representa el interés de la sociedad para dirigir a dicho grupo en la satisfacción de sus necesidades, para lo cual, se necesita de recursos, los cuales, por obvias razones, no nacerán de un acto mágico, sino principalmente, a través de la captación de los mismos, ya sea voluntariamente o, como en casi todos los casos, a través de aquel “*ius imperium*” estatal, es decir, un poder legítimo, reconocido como el que debe existir y aplicarse en la sociedad en que impera, lo cual parte de un solo concepto, la soberanía estatal, es decir, la capacidad para autorregularse, organizarse, etc.; pero no de manera absoluta e ilimitada.

Así pues, el Estado, como supraestructura social, necesita formar patrimonio para cumplir con los fines de su creación. Para tal efecto, al igual que un buen padre de familia, el Estado debe ordenar y planificar sus ingresos y sus gastos, y esto generalmente, lo hace a través del llamado presupuesto, cuyo porcentaje mayor en la mayoría de los casos, resulta ser el aspecto tributario, y como la doctrina financiera los cataloga, ingresos de derecho público (Flores Polo, 1982).

3.2.1.1. *El poder tributario en un estado social de derecho*

Hoy en día, felizmente, no son predominantes, por no decir extintas, las formas de organización estatal orientadas a una versión monárquica absoluta o también llamada Estado policial, en donde el poder, considerado como de origen divino, era prácticamente ilimitado, concentrado en una sola persona, a la cual no se le exigía justificación alguna de sus actos.

En el Estado Moderno, el absolutismo ya no predomina. Así entonces, se encuentra al Estado de Derecho, cuya existencia no se justifica en la mera existencia de leyes, ya que también un Estado Totalitarista las puede tener, pero simplemente no las cumple, o las crea a su conveniencia. En cambio, en el Estado de Derecho, su existencia se efectiviza cuando toda autoridad acata plenamente el ordenamiento jurídico preexistente sin mayor cuestionamiento (Dondero Ugarriza, 2017)

Pero yendo más allá, el Estado no puede ser sólo un orden jurídico, tiene que ser también un orden social y económico, una institución que garantice el libre desarrollo de todos y cada uno de los seres humanos en una sociedad, basado en el respeto de los derechos fundamentales, puesto que su desarrollo supone, principalmente, un adecuado nivel moral y material de sus ciudadanos correspondiente a la dignidad humana (Gonzáles Ojeda, Magdiel, 2001).

Así entonces, en un Estado Social de Derecho, se define una mayor presencia estatal en la vida económica y social de un país, como un ente conductor, proyectista; así también, permite una mayor participación ciudadana en los asuntos estatales, en

tanto se quiere lograr una sinergia al entrelazar estas participaciones, es decir, del Estado conductor y la sociedad civil en sí.

Este Estado es el actor más significativo del sistema, ya que puede convertirse en el empresario más importante de la economía nacional, no solamente por el volumen de su patrimonio empresarial, sino también por el carácter básico de sus industrias o actividades; con lo que es entonces, el primero de los clientes del mercado nacional y ejerce, como se sabe, una función redistribuidora del producto mediante la transformación de los impuestos y cotizaciones en bienes y servicios. En otras palabras, el Estado pretende ser, al conformar la vida económica de la nación, el conductor proyectivo de la sociedad (González Ojeda, Magdiel, 2001).

Es necesario dejar en claro que, un sistema tributario que se basa en una transferencia de riqueza por parte del ciudadano a favor del Estado, para que administre dichos recursos y los emplee para la satisfacción de las necesidades colectivas, no puede ser aplicado de manera irracional, absolutista, arbitraria, etc. , por tanto, hay límites; tal es así que, en un tributo se puede distinguir dos tipos de finalidades: las fiscales y las extrafiscales, ya que, precisamente, en un Estado Moderno, un tributo no se exige necesariamente para fines meramente recaudatorios, sino para incentivar, promover o viceversa, ciertas conductas, por lo que llega a ser un regulador de actividades, pero que, de todas maneras, debe estar sujeto a control superior, como el constitucional, respetando principios fundamentales para la sociedad moderna, como el de igualdad, justicia, capacidad contributiva, etc.

Así pues, esta mayor participación del Estado en la vida económica de un país, se puede ver reflejado a través de tales fines extrafiscales del tributo, por ejemplo, cuando se decide imponer un impuesto selectivo a la industria del cigarrillo, en donde claramente, para el empresario tabacalero puede devenir en una aplicación abusiva o arbitraria que está atentando contra su derecho de propiedad, sin darse cuenta que, posiblemente, detrás de la creación de dicho tributo que, obviamente, afecta un interés individual, busca proteger un interés colectivo, en este caso, el desincentivar el consumo excesivo de cigarrillos, a la vez que, con lo recaudado, podrá financiar programas de salud para los afectados con cáncer de pulmón producto del vicio del

cigarrillo, con lo que, incluso, en este tributo, se encuentran combinadas finalidades recaudatorias y extrafiscales.

Así entonces, como lo señala el Dr. Oscar Iván Barco, se podría resumir los principales fines de los tributos en los siguientes:

- La obtención de recursos para financiar los gastos públicos.
- Lograr una adecuada redistribución de los recursos existentes.
- Establecer una vía adecuada de control de los desfases económicos que genera el propio sistema (inflación, deflación, etc.).
- Ejercer un control sobre las diversas actividades, fomentando las más adecuadas y limitando las que a criterio propio no resulten deseables.
- Ejercer un claro control de la actividad social y política de un sistema (Barco O., 2009: 378).

Por tanto, independientemente de los fines que se persigan, es esencial dos rasgos sumamente esenciales en la imposición tributaria: Por un lado, el tributo debe tener una eficacia recaudatoria determinada, es decir, debe lograr el o los objetivos deseados, el costo por recaudar debe ser marginal frente a lo que se recauda y que la capacidad de éxito, es decir, sus resultados, se encuentren al margen de los efectos sociales que ocasiona. Por otro lado, la función recaudadora solo puede ejercitarse dentro de los límites que la normatividad vigente determine, tal como se expondrá en los próximos puntos.

Así pues, en el caso peruano, la potestad tributaria se puede apreciar en los tres niveles de gobierno; nacional, regional y local, en base a un debido orden y respeto de las competencias que la propia Constitución otorga, por lo que, citando al Dr. Francisco Ruiz de Castilla,

para apuntar a la sistematización de los tributos conviene establecer un mayor grado de intensidad en la centralización de la regulación de impuestos. Es recomendable que solamente en el nivel del Gobierno Nacional exista la facultad de crear y estructurar impuestos, toda vez que se trata del recurso fiscal más importante que requiere un tratamiento altamente técnico para modular adecuadamente sus efectos en la población, el crecimiento de la economía y las finanzas públicas. Además, de conformidad con el principio de simplicidad, es

conveniente en la economía la menor cantidad de impuestos posible. Si todas las instancias de gobierno (Gobierno Nacional, Gobierno Regional y Gobierno Local) tuviesen la facultad de regular impuestos, habría una proliferación desordenada de estos tributos que terminaría por afectar muy seriamente los niveles de bienestar de la población, el desarrollo de la economía y la eficiencia de las finanzas públicas (Ruiz De Castilla, 2017).

3.2.1.2. Principales teorías de la potestad tributaria del estado

Cabe recordar que las tasas son tributos que se pagan porque el contribuyente obtiene un beneficio privado por el uso de un bien público o por la prestación de un servicio público individualizado por parte de la Administración. Así también, para el caso de las contribuciones, se trata de aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el contribuyente de un beneficio o un aumento de valor de sus bienes por la realización de obras públicas o el establecimiento o ampliación de servicios públicos. En el caso de los impuestos, son tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del contribuyente, es decir, de la posesión de un patrimonio, la circulación de bienes o la adquisición o gasto de la renta. Por tanto, los impuestos son pagos que se realizan porque el contribuyente demuestra que es capaz de hacer dicho pago y financiar la administración pública.

Así entonces, las teorías que a continuación se comentarán, se referirán más al fenómeno de impuesto, en vista de que, tanto la contribución y la tasa tienen un mayor sustento en el costo de la contraprestación estatal, que, si bien es cierto, también están bajo el respeto de límites como de igualdad, proporcionalidad; en el caso de los impuestos, al no tener un sustento tan concreto como una contraprestación directa, entonces, es necesario buscar su justificación más allá de la comprobación de un hecho palpable.

A. Teoría de los servicios públicos o de la equivalencia

El tributo tiene como fin costear los servicios públicos que el Estado presta, de modo que lo que el particular paga es el equivalente a los servicios públicos que recibe. Como se explicaba anteriormente, esta teoría se podría adaptar en parte a las clases de tributo de la tasa y la contribución; claro está, siempre y cuando, se pueda definir si la contraprestación que está otorgando el Estado es realmente un servicio público o es que esta teoría se entendería en un sentido lato de reciprocidad.

Giannini considera que

la ciencia de la Hacienda conecta la expresada calificación de los tributos (impuestos, contribuciones y tasas) con las diversas características y la distinta organización de los servicios públicos, en relación con las personas que los utilizan. Así, considera que es impuesto el tributo que sirve para financiar servicios que redundan en beneficio de toda la colectividad sin poderse determinar en qué proporción beneficia a cada uno, tal como la defensa exterior del Estado o la policía para la seguridad interna, los cuales resultan ser, más que servicios, actividades inherentes a la naturaleza del Estado (Barrios Orbegoso, 1988: 15).

Así también, se considera importante lo dicho por De Vitti De Marco, citado por Cesare Cosciani, el cual sostiene que

el impuesto, lo mismo que la tasa, es un proceso técnico para repartir el costo de los servicios públicos generales consumidos por los contribuyentes. Pero, en tanto que en la tasa el costo se reparte según el consumo efectivo de cada uno, en el caso del impuesto se procede por presunciones, ya que resulta ser una incógnita el consumo individual. Por ejemplo, para el caso del impuesto a la renta, se toma la renta de cada individuo como índice de medida de su demanda de servicios públicos y sobre la base de esta presunción se determina el impuesto adeudado por cada uno según un porcentual de aquella (Cosciani, 1969: 112).

Finalmente, es necesario apuntar que el problema más relevante de esta teoría es que, específicamente, en el caso de los impuestos, no toda su recaudación va dirigida a costear un servicio público, ya que la infraestructura del Estado, por su propio funcionamiento, requiere recursos para solventar sus gastos internos; además para

solventar actividades que sólo puede cumplir el Estado mismo, que son las actividades de gobierno, como las de defensa, asistencial, relaciones internacionales, etc.

B. Teoría de la relación de sujeción

En este caso, el único sustento es la relación de súbdito que tienen los ciudadanos con el aparato estatal, sin importar que se pueda esperar recibir algún beneficio por el pago de impuestos.

Lo criticable de esta teoría es que se basa en un discurso del estado absolutista o monárquico, en donde el monarca era el ser supremo del Estado y sobre cuya existencia recaía la justificación de la aplicación del poder en todas sus manifestaciones, entre ellas, el tributario. Pero cabe también acotar que, Héctor Villegas considera que “esta crítica es débil frente al fondo que encierra la teoría, misma que es producto de un alto desarrollo cultural y social que a su vez pone de manifiesto el alto concepto que los habitantes de algunos países europeos tienen no sólo sobre su obligación de tributar, sino además, de hacerlo con honestidad” (Villegas, 1975).

C. Teoría de la necesidad social

Bajo esta teoría, el impuesto sirve para la satisfacción de las necesidades sociales que están a cargo del Estado. Es decir, hay ciertas necesidades que tienen responsabilidad primaria en aquel aparato promotor y regulador de las actividades de un país, por ejemplo, la educación, salud, etc.

Principalmente, en el caso del impuesto, como lo precisa Flores Polo, “es un hecho institucional que va necesariamente unido a la existencia de un sistema social fundado en la propiedad privada o que al menos reconozca el uso privado de ciertos bienes” (Flores Polo, 1982: 279), por ello importa la existencia de un órgano de dirección (el Estado) encargado de satisfacer las necesidades públicas.

D. Teoría del seguro

Los tributos se consideran como el pago de una prima de seguro por la protección que el Estado otorga a la vida y al patrimonio de los particulares.

Así entonces, esta postura parte de que el Estado, cuyos objetivos y fines son iguales a los de sus integrantes, a cambio de los tributos que abona el individuo, le garantiza una protección total, tanto dentro del ámbito de sus fronteras donde ejerce su hegemonía absoluta, como inclusive fuera de estas, es decir, inclusive en la localidad donde se encuentre ubicado un ciudadano que pudiere requerir una protección determinada (Barco, 2009).

En cierto modo, se considera que esta teoría puede ser criticable, porque el Estado, desde su nacimiento, tiene como esencia de su existencia el resguardo de los intereses más importantes de sus integrantes, tales como la vida o los bienes patrimoniales. Pero también es cierto que, a medida que el aparato estatal se ha estado complejizando más, ha asumido mayores funciones y han aparecido mayores necesidades que satisfacer, por lo que no todo puede quedarse en un ámbito idealista de que el Estado es el guardián de nuestras vidas, pero sí es cierta la idea de que debe proporcionar las condiciones propicias para que la sociedad tenga las oportunidades de desarrollarse y satisfacer sus intereses individuales y comunes. Para todo este proceso, es necesario que la infraestructura estatal cuente con los recursos necesarios, de modo que pueda asegurar dichas condiciones.

E. Teoría de Eheberg

Esta teoría expresa que el pago de los tributos es un deber que no necesita fundamento jurídico especial, considerando el deber de tributar como un axioma (postulado de un lenguaje formal que se acepta sin demostración, como punto de partida para demostrar otras fórmulas) que en sí mismo no reconoce límites, es decir, que su propio fundamento jurídico es, precisamente, que no necesita de ningún fundamento jurídico para justificar su existencia.

Así pues, como lo sostiene Chávez Ackerman, “estamos ante una postura muy simplista, que queda al margen de la Ciencia Jurídica y Económica” (Chavez Ackerman P., 1993).

3.3. La tributación como instrumento del poder público en el Perú

Tal como lo sostiene el Dr. César Landa,

el Estado Social y Democrático de Derecho se asienta en el modelo de economía social de mercado, en la cual, la iniciativa privada es libre, pero al Estado le corresponde proveer a las personas no solo de mecanismos de garantía de sus derechos fundamentales, sino también ciertas condiciones materiales mínimas, como salud, vivienda, educación, seguridad, etc. (Landa, 2006: 252).

Pero, para cumplir con estas condiciones mínimas, se requiere de recursos económicos, el cual es un deber constitucional que compete a todos los ciudadanos. Así entonces, la recaudación tributaria resulta ser una de las fuentes más importantes de dichos recursos económicos. Claro está, que toda esta actividad recaudatoria no se puede hacer de una forma arbitraria, sino siguiendo ciertas pautas esenciales y respetando normas concretas establecidas en la Ley de Leyes, es decir, la Constitución.

Cabe recordar entonces, citando a Robert Alexy,

que toda Constitución contiene dos tipos de normas: normas de principio y normas regla, en donde las primeras ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, dentro de las posibilidades jurídicas y reales existentes; en cambio, las segundas son aquellas que pueden ser cumplidas o no, en tanto contienen determinaciones en el ámbito de lo fáctico y jurídicamente posible (Alexy, 1997: 86).

En relación con lo anterior, cierto sector de la doctrina clásica clasifica a los principios constitucionales en programáticos, que vienen a ser directivas que no tienen valor normativo y cuya eficacia depende de ley posterior que determine su alcance. Por otro lado, estarán los principios operativos, que son los que regulan de manera directa las relaciones intersubjetivas de los operadores del Derecho Tributario, como

el sujeto activo, pasivo y la administración tributaria, atribuyendo o limitando derechos y potestades y que entran en vigencias sin requerir ley habilitante. Es en esta segunda clasificación, tal como bien precisa el Dr. Bravo Cucci, se encuentran los principios tributarios, ya que

se trata de mandatos que regulan directa e inmediatamente las conductas de los sujetos de la obligación tributaria, no siendo como algunos sostienen, meras directrices o recomendaciones al legislador (Bravo Cucci, 2006: 121).

Finalmente, antes de entrar en detalle en los principios o garantías de nuestro sistema tributario, se considera necesario comentar previamente aquel Deber de Contribuir, del cual emana esta obligación colectiva al sostenimiento del Estado para la inversión de los ingresos públicos a las necesidades sociales.

Deber de contribuir y la solidaridad

Como bien lo señala Durán Rojo,

desde su consideración moral hasta su actual plasmación en diversas Constituciones Políticas, los deberes constitucionales pueden ser de tres tipos: Los deberes de la personalidad, que son aquellos que se derivan de la condición de ciudadano o miembro de la comunidad; los deberes de función, que son aquellos establecidos para quienes asumen determinados cargos; y los deberes de prestación, entre los que se encuentran los generales, que son válidos para todos los ciudadanos, como el servicio militar o el pago de tributos, y los especiales, que existen respecto de alguno de ellos como el caso de los vinculados a los funcionarios públicos (Durán Rojo, 2017).

Así también, se sostiene la existencia de un derecho, cuya titularidad es de cada ciudadano en particular, como contrapartida al referido Deber de Contribuir, es decir, con dicho deber de contribuir se genera al mismo tiempo un derecho fundamental que es el de cumplir dicho deber de acuerdo con la propia capacidad contributiva (Pauner Chulvi, 2001).

Cabe recordar que el Estado Social y Democrático de Derecho asegura ciertas condiciones mínimas de bienestar a los ciudadanos más empobrecidos y ciertas

condiciones de dignidad a los trabajadores. Y, por otro lado, en el ámbito económico, como lo sostiene Pedro Planas, “convierte al Estado en un agente promotor del desarrollo de las economías nacionales, sustentado en el impulso al sector privado y en la regulación de los mercados con la finalidad de obtener mayores niveles de riqueza de la sociedad” (Planas, 1993: 166).

Por consiguiente, se puede apreciar que, con el Estado Social y Democrático de Derecho, se activa la preponderancia a la participación del privado en la generación de recursos para la satisfacción de las necesidades colectivas y elevar la calidad de vida de los más necesitados, por lo que se podría incluso decir que el Estado se convierte más en un administrador de recursos, que captados de los particulares, no pasan a propiedad del Estado para que éste los emplee a discreción, sino precisamente, para satisfacer los fines sociales que, finalmente, benefician a todos, tanto los empobrecidos y los propios ostentosos de riqueza que verán mayores fuentes de ingreso en una sociedad menos desigual. Todo esto, claro está, para consagrarse como obligación jurídica, se plasma en la Constitución.

En cuanto a la Solidaridad en el aporte de tributos, se refiere al hecho de que una cantidad de personas que, precisamente, por tener una determinada aptitud económica están llamados a aportar a las arcas del Estado para que las necesidades colectivas puedan ser satisfechas. Por ende, se podría concluir que solidaridad y capacidad contributiva son dos aspectos de una misma realidad. Es decir, “...de cada uno según la capacidad, a cada uno según las necesidades” (Amatucci, 2001: 243).

Es necesario recordar que se está en un Estado Social y Democrático de Derecho, en donde el ciudadano ya no tiene exclusivamente el deber de pagar tributos, concebido según el concepto de libertades negativas propio del Estado Liberal, sino que asume deberes de colaboración con la Administración, los cuales se convertirán en verdaderas obligaciones jurídicas. Así entonces, la transformación de los fines del Estado determinará que se pase de un deber de contribuir, basado fundamentalmente en la capacidad contributiva, a un deber de contribuir basado en el principio de solidaridad, tal como ya lo ha precisado nuestro Tribunal Constitucional.⁷

⁷ SENTENCIA N° 6626-2006-PA/TC.

3.3.1. Principios explícitos (art. 74 de la Constitución Política del Perú)

3.3.1.1. Principio de reserva de ley

Consagrado en el artículo 74° de nuestra Constitución, es aquel que, por un lado, limita el poder tributario que es inherente a todo Estado, así como la facultad de crear, modificar y suprimir tributos, sólo a través de las normas legales establecidas de modo específico como la ley expresa o el Decreto Legislativo en caso de delegación. Así también, se toma en consideración la potestad de regular contribuciones y tasas a los gobiernos regionales y locales, en lo que su jurisdicción lo permite. Así entonces, se puede ver que hay una clara indicación respecto a la regulación de los impuestos, los cuales sólo pueden ser regulados a través de ley expresa o decreto legislativo, con la excepción de los aranceles, que pueden ser regulados por el Ejecutivo mediante Decreto Supremo. Es decir, se limita claramente las materias que deben ser reguladas por ley expresa.

Ahora bien, se coincide en la postura de que, definitivamente, el principio de reserva de ley no es un sinónimo del principio de legalidad, ya que conllevan conceptos claramente diferentes. Así pues, en cuanto al principio de legalidad, no es un rasgo que se le atribuye solamente al Derecho Tributario, ya que proviene de lo establecido a modo general en el literal a, numeral 24 del artículo 2° de la Constitución peruana; por lo que, tal como lo señala nuestro Tribunal Constitucional en la **STC N° 2689-2004-AA/TC**, “El principio de legalidad, en sentido general, se entiende como la subordinación de todos los poderes públicos a las leyes generales y abstractas que disciplinan su forma de ejercicio y cuya observancia se haya sometida a un control de legitimidad por jueces independientes”. Además, el máximo intérprete de la Constitución deja en claro la distinción de dicho principio con el de reserva de ley, tal como se puede apreciar en la **STC N° 0042-2004-AI**, en donde a lo expuesto ya sobre el principio de legalidad, sostiene que el principio de reserva de ley implica una determinación constitucional que impone la regulación por ley a ciertas materias.

Es así que, no se coincide con posiciones como la de Giuliani Fonrouge, que señala (confundiendo el principio de legalidad con el de reserva de ley) que

el principio de legalidad arranca desde épocas lejanas por la exigencia de que los tributos sean consentidos por los representantes del pueblo, por lo que las constituciones escritas lo incluyen, ya que en la organización democrática se reafirma el concepto de que sólo el parlamento, como representante del pueblo, puede crear tributos (Fonrouge, 1977: 300)

Más bien, se considera que, en concordancia con lo sostenido por Dino Jarach,

“que es el principio de la reserva de ley el que emana de las luchas políticas contra el Estado absoluto, afirmando la necesidad de la aprobación parlamentaria de los impuestos para su validez, con lo que este principio puede estar fundado en el postulado “no taxation without representation”, es decir, que los tributos sean establecidos por los representantes de quienes van a contribuir” (Jarach, 1985: 300).

Por otro lado, es necesario también dejar en claro que este principio de reserva de ley tiene carácter relativo, es decir, la regulación de manera excepcional por parte de un reglamento de ciertos elementos esenciales del tributo, siempre y cuando los parámetros estén claramente establecidos en una ley, tal como lo considera el Tribunal Constitucional en su **STC N° 2762-2002-AA/TC**, que precisa además, que en ningún caso podrá aceptarse la entrega en blanco de facultades al Poder Ejecutivo.

Tomando en cuenta aquel razonamiento del Tribunal Constitucional, como se mencionó líneas arriba, la Constitución peruana ampara la regulación de los aranceles mediante Decreto Supremo, que siendo impuestos, no requieren de ley parlamentaria; posiblemente, algunos dirán, por la necesidad del dinamismo en la actividad aduanera y que sería muy tedioso que cada cambio se deba pasar por el Parlamento. Pero también es cierto que, la planificación de una actividad económica, el conjunto de decisiones que se van a tomar, no es que se deban hacer a la ligera; finalmente, ha tenido que partir del acuerdo de los representantes del pueblo, que son la máxima expresión de la voluntad general; y que, a nuestro parecer, en el caso del Perú para el tema de aranceles, propio de una actividad como el comercio exterior, el marco de su regulación cotidiana, tal vez no sea una ley propiamente dicha, lo cual no quiere decir

que se le esté dejando carta libre al Ejecutivo para que cree aranceles a su gusto, sino que, tal como cita el Dr. Jorge Bravo Cucci, la regulación de aranceles y tasas a través de decreto supremo, “se entiende que no se está queriendo disponer que dichas especies tributarias sean creadas a través de dichos instrumentos legales, sino que se refiere a la fijación de las alícuotas de las referidas especies tributarias” (Bravo Cucci, 2006: 207).

Por tanto, el principio de reserva de ley es una garantía formal de la potestad tributaria del Estado, en cuanto a la producción de normas, pero que se completa con las llamadas garantía materiales, tales como la capacidad contributiva, la generalidad, la igualdad, la proporcionalidad, la equidad, la no confiscatoriedad, la razonabilidad, etc.; que son límites en cuanto al contenido de la norma tributaria.

3.3.1.2. *Principio de igualdad*

Citando a Amatucci, “el principio de igualdad surge, primero, con un alcance político, y después jurídico, con la Revolución Francesa. Su propósito fue poner término a los privilegios que se derivaban de la sociedad clasista, afirmando la igualdad de todos ante la ley” (Amatucci, 2001: 224). Por tanto, el derecho tributario definitivamente no podía ser ajeno a este hecho.

Cabe aclarar que, tanto el presente como los principios antes mencionados están relacionados necesariamente entre sí, incluso de manera dependiente. Tal es así que, como lo menciona Amatucci,

el principio de igualdad posee un doble significado o alcance; por un lado, la igualdad de todos los ciudadanos ante la ley supone la paridad de tratamiento, el sometimiento de todos los ciudadanos al tributo sin excepciones y sin discriminaciones por razón de nacimiento, religión, raza o sexo. Por otro lado, la igualdad supone también criterio de medida o cuantificación de las obligaciones tributarias, por lo que esta doble significación no es otra cosa que los principios denominados como de generalidad y de la capacidad contributiva (Amatucci, 2001: 224).

Es más, se puede llegar a señalar que la capacidad contributiva es el tronco de donde parten muchas de las demás garantías, como lo es, propiamente, la igualdad, es decir, no se pueden hacer distinciones arbitrarias, sino sólo aquellas fundadas en la capacidad contributiva.

Ahora bien, este principio de igualdad puede expresarse de manera cualitativa como también de manera cuantitativa. Por ejemplo, en el caso cualitativo, se basa en determinar si determinado gravamen tributario corresponde a alguna persona en particular, como lo es, si cae en el hecho imponible. Y en el caso cuantitativo, una vez determinada la capacidad contributiva del contribuyente, pues la cuestión es saber qué tanto es gravable, con lo que lo más justo o igualitario podría ser un factor de proporcionalidad, aunque un sistema progresivo tampoco sería violatorio del principio de igualdad.

Recuérdese entonces que, considerando a lo dicho por Telerman De Wurcel, no se vulnera el principio de igualdad por la creación legal de categorías de contribuyentes sujetos a tasas diferentes, siempre que de ello no surgieran distribuciones o distinciones arbitrarias y las clasificaciones de los bienes de las personas afectadas reposaran en bases razonables, reiterándose que sólo existe agravio a la garantía constitucional de la igualdad cuando las discriminaciones legales carecen de tal base razonable (Terleman De Wurcel, 2003: 114).

Se puede apreciar la aplicación de este principio en la **STC N° 2822-2003-AA**, en relación al asunto del Impuesto Mínimo a la Renta, en donde el Tribunal establece lo siguiente: "...Por otro lado, el impuesto que ha sido cuestionado vulnera el derecho de igualdad, por cuanto, si en principio se pretende establecer un trato diferenciado de manera objetiva y razonable entre sujetos de derecho que no son sustancialmente iguales –con miras a salvaguardar los derechos de propiedad e igualdad-, como es el caso de la demandante, la cual no se encuentra en relación de paridad con aquellas otras empresas que sí se encuentran en capacidad de contribuir con el Impuesto a la Renta, el medio empleado –es decir, el establecimiento del cuestionado impuesto- no

concuenda con el fin que se persigue, que es, en última instancia, además de tratar desigual a los desiguales, preservar la intangibilidad de la propiedad”.

Finalmente, es importante mencionar que la igualdad se traduce en dos tipos, citando a Robles Moreno: “i) Igualdad en la Ley, ii) Igualdad ante la Ley. En el primer caso, el legislador se encuentra impedido de tratar desigual a los iguales, en el segundo caso, una vez que la norma se ha dado, es la Administración Tributaria quien tiene el deber de tratar a los contribuyentes en la misma forma, es decir trato igual ante la Ley” (Robles, 2017).

3.3.1.3. *Principio de no confiscatoriedad*

La Dra. Robles menciona que

la obligación tributaria comporta, desde ya, una afectación, tolerada por el ordenamiento constitucional, del derecho fundamental a la propiedad, por lo que se debe cuidar que mediante el ejercicio desproporcionado o irrazonable de la potestad tributaria del Estado no se llegue a privar a los contribuyentes de sus propiedades y rentas (Robles, 2017).

Es claro que, para la imposición de un tributo se requiere de una manifestación de riqueza por parte del contribuyente, ya sea con carácter de renta, consumo o patrimonio.

Así entonces, el Tribunal Constitucional peruano, en **STC N° 646-96-AA/TC**, respecto de la aplicación del llamado “Impuesto Mínimo a la Renta”, cuya base imponible eran los activos netos de la empresa, establece que la confiscatoriedad del tributo se configura si es que llega a absorber una parte substancial de la renta. Tal como se cuestiona Bravo Cucci, respecto a cuándo un tributo absorbe una parte substancial de la renta, pues es claro que si no existe renta, cualquier cobranza por ese concepto sería confiscatoria; pero entonces, cabe dilucidar un segundo aspecto, es decir, en relación al caso en que el tributo grava un porcentaje de la renta, por lo que ya se entra en un análisis más cuantitativo, con lo que vale la pena citar los ejemplos mencionados por el referido autor, como el hecho de que la Corte Suprema Argentina

de Justicia Nacional de la República Argentina acuñó, como límite concreto, que en el caso de los impuestos inmobiliarios, la tasa superior al 33% implicaba una aplicación confiscatoria del referido tributo. Así también, se nos cita la sentencia del Tribunal Constitucional alemán del 27 de julio de 1995, que consideró que un tributo es confiscatorio cuando su gravamen es superior al 50% de la riqueza del contribuyente (Bravo Cucci, 2006).

Y volviendo a lo que estableció el Tribunal Constitucional en la sentencia antes referida, el colegiado exponiendo sus motivos para declarar la inconstitucionalidad del IMR, sostiene que “...en materia de impuesto a la renta, el legislador se encuentra obligado, al establecer el hecho imponible, a respetar y garantizar la conservación de la intangibilidad del capital, lo que no ocurre si el impuesto absorbe una parte substancial de la renta de la que potencialmente hubiere devengado de una explotación racional de la fuente productora del rédito, o si se afecta la fuente productora de la renta, en cualquier quantum; el impuesto no puede tener como elemento base de la imposición una circunstancia que no sea reveladora de capacidad contributiva, que en el caso del impuesto mínimo a la renta con el que se pretende cobrar a la actora, no se ha respetado....Es la incongruencia de un medio (IMR) con los fines que perseguía el legislador tributario (gravar la renta)”.

3.3.1.4. *Principio del respeto a los derechos fundamentales*

Cuando la Constitución ha previsto que la potestad tributaria del Estado debe respetar los derechos fundamentales, como lo considera Landa, no ha hecho otra cosa que recoger un principio inherente al actual Estado Constitucional: el principio de eficacia directa de los derechos fundamentales (por ejemplo, libertad de tránsito, intimidad, etc.), es decir, estos no son meras declaraciones, sino obligan de manera eficaz a los poderes públicos en el ejercicio de sus potestades, como en este caso, la tributaria (Landa, 2006).

3.3.2. *Principios implícitos*

3.3.2.1. *Principio de capacidad contributiva*

Andre Amatucci sostiene que

En vista de que nuestra Constitución cita que ningún tributo debe tener carácter confiscatorio, la “prestación tributaria” no tiene, por tanto, como fundamento propio, un abstracto poder de imperio, ni una mera relación conmutativa (cambio de utilidad entre ente público y contribuyente), sino la capacidad contributiva, es decir, la aptitud para concurrir a los gastos públicos, manifestada en virtud de la capacidad económica del sujeto (Amatucci, 201: 241).

Por tanto, se puede apreciar que la capacidad contributiva se mide una vez ya justificado el poder de imperium del Estado para aplicar un determinado tributo, es decir, la capacidad económica del contribuyente define cómo se va a aplicar dicho tributo.

Por ejemplo, como Dino Jarach sostiene que

”...el principio de la capacidad contributiva, tal como se acepta en la actualidad, no es una medida objetiva de la riqueza de los contribuyentes, sino una valoración política de la misma. Esta valoración política implica instrumentar el impuesto sobre la base de los valores que conforman el acervo ideológico del gobierno. Ello excluye la posibilidad de un contraste entre los fines de la política fiscal, en el sentido de las finanzas modernas y el principio de igualdad identificado con el de capacidad contributiva, puesto que ésta contempla todos los valores relevantes para la actividad del Estado” (Jarach, 1985: 303).

Por tanto, considera que, de acuerdo a esta postura, que, por ejemplo, cuando un determinado impuesto tenga alguna finalidad extrafiscal, no necesariamente contraviene el principio de capacidad contributiva, porque no sólo se basa en valores objetivos-cuantitativos de la capacidad económica del contribuyente, sino porque toma en cuenta aquellos valores que son parte de una política fiscal del Estado, que finalmente, llega a estar basada en una política social que siempre debe buscar la igualdad.

Pero, esencialmente, “se viola el principio de capacidad contributiva si se somete a imposición tributaria hechos impositivos que no sean indicativos de la capacidad

económica del contribuyente” (Amatucci, 201: 264). Así por tanto, vendrían a ser inconstitucionales impuestos como los aplicados al estado civil de una persona, o los basados en su raza, credo religioso e incluso sexualidad, motivo por el cual este principio de alguna manera fluye del principio de igualdad.

Así pues, el citado tribunal también se ha pronunciado al respecto, como lo que se establece en la **STC N° 0033-2004-AI/TC**, en el numeral 11 de los fundamentos: “ la capacidad contributiva es la aptitud del contribuyente par ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud que viene establecida por la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) que luego de ser sometidos a la valorización del legislador y conciliados con los fines de la naturaleza política, social y económica, son elevados al rango de categoría imponible”.

Finalmente, un tema que no puede medirse con una precisión objetiva es el aspecto cuantitativo de la capacidad contributiva, o mejor dicho, saber ese mínimo que debe quedar exento de todo gravamen tributario, para lo cual, tendrán que intervenir otras normas constitucionales, como la dignidad de la persona, respecto del cual, podría determinarse un mínimo no necesariamente vital para la supervivencia económica, sino una para una existencia tranquila y digna, no sólo para el contribuyente, sino para su familia entera.

3.3.2.2. *Principio de economía en la recaudación*

Se refiere, principalmente, al costo de la burocracia estatal, es decir, la comparación entre lo que cuesta recaudar un determinado tributo y lo que efectivamente se capta de los contribuyentes.

Para el cumplimiento de las normas tributarias no se puede generar un gasto mayor que el que por la vía del tributo se obtiene; es decir, si el cumplimiento de la norma genera mucho gasto, tanto que es mayor a lo que se obtendrían por el ingreso de ese tributo, entonces la norma viola el principio de economía en la recaudación.

Evidentemente, como lo sostiene Robles Moreno,

la recaudación es la función más importante que debe cumplir la Administración Tributaria, y ello genera un gasto al poner en movimiento toda la maquinaria del Estado para poder recaudar determinado tributo, por tanto, de lo que se trata es que el monto recaudado por un tributo sea mayor al monto que se gasta para recaudar este, de lo contrario, no tendría ningún efecto que la norma se cumpla, ya que en lugar de recaudación lo que se generaría sería un mayor gasto para la Administración, lo cual sería totalmente absurdo (Robles, 2017).

3.3.2.3. *Principio de certeza y simplicidad*

Se refiere básicamente al hecho de que la norma tributaria debe ser lo suficientemente clara y precisa para que el contribuyente la pueda entender y puede obtener un sentido de predictibilidad en cuanto a la actuación del Estado al ejercer su potestad tributaria.

El profesor Ruiz de Castilla sostiene que un sistema tributario debe respetar el principio de simplicidad, ya que los tributos se deben traducir en fórmulas que deben ser las más elementales posibles, para facilitar su entendimiento y aplicación por parte de los contribuyentes y para propiciar la eficiencia de la Administración Tributaria. En este mismo sentido, advierte el respetado profesor que,

“a lo largo de la historia, se advierte una constante tensión entre los principios de equidad y de simplicidad. Es difícil lograr sistemas tributarios que ofrezcan un equilibrio perfecto entre la equidad y la simplicidad. Los sistemas tributarios deben tener una estructura justa. La idea de justicia distributiva dice que se debe dar a cada uno lo que le corresponde. La asignación de cargas tributarias para los contribuyentes tiene que ser razonable. La paradoja es que cuanto más esfuerzos hace el legislador para llegar a fórmulas impositivas justas, las reglas resultan más numerosas y complicadas, alejándose del ideal de simplicidad...” (Ruiz De Castilla, 2002: 57).

3.4. *La tributación ambiental en el Perú*

La implementación de tributos ambientales, o también conocidos como eco-tributos no es nueva. Ya se había mencionado en puntos anteriores que la tendencia

mundial por una mayor preocupación por el sostenimiento del medio ambiente y el impacto que tienen las actividades humanas sobre el mismo, ya se viene dando, por lo menos, a partir de la segunda mitad del siglo 20, y expresado ya en instrumentos internacionales como los principios relacionados al desarrollo sostenible de la Declaración de Rio de 1992.

Así, la idea de instituir impuestos y tasas ambientales con la finalidad de disuadir y orientar las conductas de aquellos que consumen productos contaminantes es una preocupación actual de los países industrializados, lo cual, evidentemente, genera un interés de los expertos en dicha materia (Borrero Moro, 1999)

Tal como lo sostiene Fernando Serrano Antón,

“los tributos ecológicos son probablemente el medio más apropiado para la implantación del principio “quien contamina paga” (el cual desarrollaremos más adelante), ya que incorporan el coste ecológico en el precio de un bien o de un servicio, lo cual conlleva un efecto orientador a los productores y/o consumidores para que tengan un comportamiento más eficiente desde el punto de vista ambiental” (Serrano, 1999: 11).

Que de lo mencionado, se desprende que los tributos no solo tienen una finalidad recaudatoria que es natural de sí mismos, sino que, excepcionalmente, pueden conllevar a fines distintos, los denominados extrafiscales, es decir, aquellos distintos a la recaudación de recursos por parte del Estado para el cumplimiento de sus funciones, entre ellas, la satisfacción de las necesidades públicas.

Al respecto, el Tribunal Constitucional peruano ya ha confirmado dicha postura en senda jurisprudencia, tal como la N° 06089-2006-PA/TC, mediante la cual, precisa lo siguiente “(...)De ello puede afirmarse que siendo la función principal del tributo la recaudadora –entendida no como fin en sí mismo sino antes bien como medio para financiar necesidades sociales- pueda admitirse que en circunstancias excepcionales y justificadas para el logro de otras finalidades constitucionales, esta figura sea utilizada con un extrafiscal o ajeno a la mera recaudación, cuestión que, indiscutiblemente, no

debe ser óbice para quedar exenta de la observancia de los principios constitucionales que rigen la potestad tributaria”.

Asimismo, resulta interesante las posiciones en el derecho comparado, como el esbozado por el Tribunal Constitucional Español mediante Sentencia N° 37/1987, mediante la cual, expresa lo siguiente: “(...)Es cierto que la función extrafiscal del sistema tributario estatal no aparece explícitamente reconocida en la Constitución, pero dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica, dado que tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados (...)”.

Por tanto, a partir de lo desarrollado en las líneas precedentes, y del criterio esbozado por nuestro Tribunal Constitucional, queda claro que todo tributo debe respetar los principios como los ya mencionados, como de legalidad, reserva de ley, no confiscatoriedad y el respeto a los derechos fundamentales. Y es precisamente, este último principio constitucional, el que puede dar sustento a un distinto fin al recaudatorio de un tributo, puesto que el generar recursos a través de imposiciones fiscales es solo un medio que tiene el estado para satisfacer las necesidades públicas y cumplir con las funciones inherentes del sector público, no obstante, también el fin de un Estado de Derecho y Constitucional como el nuestro, es precisamente, la realización de los valores constitucionales, formando parte de estos los derechos fundamentales de las personas, como lo son la vida, la salud, el vivir en un ambiente adecuado y equilibrado para el desarrollo de la vida en comunidad, para lo cual, no solo será válido que el Estado realice su función recaudadora de recursos para combatir fenómenos como la contaminación, sino que dicho *ius imperium* y la potestad tributaria con la cuenta pueda ser direccionada a proteger directamente dichos valores constitucionales, es decir, que dichas medidas fiscales tengan un efecto en el cambio de comportamiento de los agentes contaminantes (productos, actividades económicas nocivas para el ambiente, procesos industriales contaminantes, etc.).

3.4.1. Principios tributarios ambientales

Como bien lo apunta Patón García,

a grandes rasgos, podemos identificar dos razones fundamentales para implementar una política de tributos ambientales; por un lado, por razones financieras, porque, definitivamente, hay un aporte a las arcas del Estado en cumplimiento del principio lógico de “quien contamina paga” (el cual lo desarrollaremos en las siguientes líneas); y por otro lado, porque un tributo ambiental puede resultar un mecanismo de búsqueda de igualdad real y efectiva, en tanto puede materializar la distribución equitativa de la renta y riqueza, y alcanzar así objetivos de política económica y social como es la protección del medio ambiente (Patón, 2016: 59).

Lo precisado en el párrafo anterior tiene su lógica en determinadas directrices (criterios generalmente aceptados) que sustentan la necesidad de los tributos ambientales o ecológicos, que si bien, pueden conllevar más un fin extrafiscal, en realidad no dejan de tener, aunque sea mínimamente, un sesgo recaudatorio. Así, como lo cita Bokobo Moiche (Bokobo Moiche, 2000), se tiene grandes principios rectores tales como:

A. Principio de vínculo

Aunque parezca obvio, es el principio sobre la base del cual se impone un tributo ambiental, es decir, como lo menciona la OCDE, tomando en cuenta la relación entre gravámenes y objetivos ambientales. Evidentemente, “la eficacia del tributo dependerá en tanto y en cuanto se puede identificar con certeza el daño ambiental causado, o si dicho gravamen puede ser relacionado a un daño en específico o solo potencial” (OCDE, 1993: 59).

B. Principio finalista

Se refiere al destino de la recaudación de dicha tributo, lo cual es parte inherente de cualquier instrumento fiscal, y más aún, en los tributos ambientales, sobre todo, en los impuestos, que es una figura fiscal que no necesariamente conlleva una relación directa con una actividad estatal, como si lo son las tasas y contribuciones.

Así, como lo refiere Embid Embrujo, “el elemento finalista debe estar necesariamente, de una u otra forma, inserto en la configuración jurídica de la figura tributaria correspondiente para ésta puede merecer el apelativo de ambiental” (Embid, 1999: 56).

C. Principio de neutralidad

Tiene que ver con la eficacia económica, en el sentido que la recaudación de un tributo ambiental debe significar el menor costo posible para la economía de un estado en general. Es decir, en principio, dicho tipo de tributo está destinado a recaudar para que el estado cuente con los recursos para combatir la contaminación, con lo que, se rompería con el criterio de neutralidad si es que la actividad de recaudación implique tal nivel de costos para el estado que recauda, que al final, no queden los ingresos suficientes para cumplir con el objetivo del propio tributo ecológico.

Pues bien, la neutralidad no solamente puede ser entendida desde el punto de vista de una actividad recaudatoria, ya que, la tendencia de implementar tributos ambientales es para fines no estrictamente de recaudación, sino de modificación de comportamientos de los operadores del mercado, de modo que se reorienten a actividades menos contaminantes del medio ambiente.

Al respecto, es oportuno citar lo expresado por Bokobo Moiche:

“En el ámbito ambiental nos encontramos con cierta contradicción financiera, cuanto mayor sea la eficacia del impuesto, es decir, cuanto más contribuya su aplicación a limitar la producción y consumo del bien gravado, menos importantes serán los ingresos provenientes de aquél. Entonces, podría decirse que los ingresos son inversamente proporcionales a la eficacia de un impuesto medioambiental en lo referente al cambio de comportamientos. De hecho, el impuesto es pagado y los ingresos recaudados en la medida en que el bien continúa siendo producido y consumido” (Bokobo Moiche, 2000: 32).

Asimismo, existen otros principios y/o directrices, que en cierto modo, se pueden identificar implícitos en varios instrumentos internacionales y en legislaciones

nacionales donde sea viable la implementación de tributos ambientales, sin embargo, es el Tratado de Amsterdam de la Unión Europea donde se citan de manera explícita principios, sobre la base de los cuales, debe implementarse toda política fiscal ambiental en la Unión Europea, pero que, en cierto modo, resultan muy ilustrativos y sobre todo, útiles para considerarlos en legislaciones como la nuestra, que como se verá más adelante, también ha recogido principios como los que se procede a exponer.

D. Principio de acción preventiva⁸

Como su nombre lo dice, se refiere a la obligación por parte de los Estados de prevenir daños ambientales, y no necesariamente evitarlos. Por lo tanto, es necesario detener la eliminación de sustancias tóxicas en cantidades o en concentración que excedan la capacidad de degradación del medio ambiente, a fin de garantizar que no se causarán daños a los ecosistemas⁹. Por ende, el accionar debe ser anticipado a cualquier efecto contaminante, y no esperar cuando el daño ya esté hecho.

Así entonces, los tributos ambientales se aplican sobre dichas actividades que generan un efecto negativo en el ambiente. Asimismo, como lo sostiene Bokobo Moiche, mediante dichos instrumentos fiscales, “se tiende a incrementar el conjunto de medidas y mecanismos de control tanto en las emisiones de contaminantes, vertidos tóxicos, procesos de producción, como en diseños industriales acordes a la exigencias ambientales” (Bokobo Moiche, 2000: 109).

E. Principio de corrección en la fuente¹⁰

Este principio tiene relación directa con el anterior, en el sentido que la actuación en la lucha contaminación, desde el punto de vista de la tributación ambiental, debe realizarse, prioritariamente, de manera ex ante, y no ex post, es decir, incidir en el origen del problema, de aquel comportamiento o actividad potencialmente perjudicial

⁸ Artículo 174 del Tratado de la Unión Europea. En virtud a la modificación realizada por el Tratado de Amsterdam.

⁹ Declaración de Estocolmo, supra nota 20, principio 6. El principio de prevención se puede encontrar en 1933 en el Convenio sobre la Conservación de la Fauna y la Flora en Estado Natural, supra nota 6, creada para prevenir la extinción de especies de fauna y flora.

¹⁰ Artículo 174 del Tratado de la Unión Europea. En virtud a la modificación realizada por el Tratado de Amsterdam.

para el medio ambiente, y no esperar a que se haya dado un daño ya prácticamente irreversible.

F. Principio de quien contamina paga¹¹

Posiblemente, sea este el principal principio que pueda motivar una política fiscal ambiental, específicamente, en la imposición de impuestos ambientales o ecológicos.

Como lo sostiene Patón García, “la tributación ambiental actúa como un mecanismo de internalización de los perjuicios externos derivados de la actividad económica del sujeto” (Patón Garcia, 2017: 3).

Por tanto, cuando un particular realiza una actividad que tenga un efecto nocivo para el medio ambiente, tiene dos posibilidades, o que dicha actividad la realice para satisfacer sus necesidades (adquiriendo productos para sí mismos o realizando actividades económicas, empresariales, industriales, etc.), o que realice dicha actividad por el solo propósito de contaminar. Es claro que en el segundo caso, una medida directa sería aplicar una sanción, ya sea administrativa o penal; sin embargo, en la primera posibilidad, se parte del hecho de que el entorno (ambiente) siempre se verá afectado, en menor o mayor medida para cualquier actividad humana, por tanto, si la misma está destinada a la satisfacción de necesidades, entonces quien realice dicha actividad, así como quien obtiene beneficios, pues también debe asumir los costos de ello, no solo aquellos propios de la actividad (operativos, financieros, etc.), sino aquellos que influyan negativamente en su entorno, el cual es compartido con la colectividad, por tanto debe asumir los efectos contaminantes que tiene su actividad en el ambiente, y en virtud a ello, asumir las consecuencias económicas de ello, por ejemplo, a través de un impuesto.

G. Principio de precaución

El mismo se puede identificar en el principio 15 de la Declaración de Río sobre el Medio Ambiente y Desarrollo, y está relacionado al de prevención, pero se podría

¹¹ Artículo 174 del Tratado de la Unión Europea. En virtud a la modificación realizada por el Tratado de Amsterdam.

decir que formula un criterio más anticipado para la imposición de un tributo ambiental, es decir, que no se requiere, necesariamente, una base científica sobre los efectos contaminantes de una determinada actividad para tomar medidas de freno como lo sería imponer un impuesto ecológico. Al respecto, es pertinente citar, literalmente, el texto del mencionado principio 15:

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

3.4.2. Sustento en la normas nacionales para una tributación ambiental en el Perú

Como ya se había apuntado anteriormente, el fenómeno de la contaminación ambiental no es ajeno al Perú; al contrario, al ser un país rico en recursos naturales, muchas de las actividades extractivas han generado fuertes secuelas a nivel ambiental a algunas zonas de nuestro territorio, como La Oroya en Cerro de Pasco con la actividad minera, o en Madre de Dios con la minería ilegal y la deforestación, entre otros casos. Asimismo, a nivel de las principales urbes, el transporte es uno de las principales fuentes de contaminación del aire.

Por tanto, la legislación peruana no es ajena a dicha realidad, y a nivel institucional, a inicio del siglo XXI, ya se cuenta con un Ministerio del Ambiente, entre otros organismos, que también están avocados a tema de protección medioambiental.

Ahora bien, específicamente, en materia de normativa ambiental, en el caso peruano, más se destacan los métodos directos o regulatorios, es decir, exigencia de cumplimiento de estándares de contaminación, licencias para determinadas actividades, presentación de requisitos formales como documentación especial, estudios de impacto ambiental, planes de cierre de mina, etc., con lo que su incumplimiento acarrea la correspondiente sanción o multa.

Sin embargo, respecto de medidas de tributación ambiental, la experiencia peruana es sumamente incipiente, a pesar de contar con el marco legal e institucional para poder implementar dichos instrumentos.

3.4.2.1. Sustento constitucional

Como antecedente de las preocupaciones por el medio ambiente, en el plano internacional, es a partir de la primera publicación del Club de Roma «Los límites del crecimiento», y en la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Medio Ambiente celebrada en Estocolmo en el año 1972, que se incrementó la conciencia mundial acerca de las responsabilidades gubernamentales y de los deberes personales y sociales sobre la preservación y progreso de la calidad ambiental para las generaciones presentes y futuras. La Conferencia declaró, formalmente, el derecho humano a un ambiente adecuado para vivir en dignidad y bienestar y el consecuente deber de protegerlo y mejorarlo. Posteriormente, la Conferencia de Río en 1992, la Conferencia de Kyoto en 1997, la Conferencia de Buenos Aires de 1998, la Conferencia de La Haya en el año 2000. Este interés se ha mostrado en los avances en el ámbito internacional por el contraste de intereses entre los países en desarrollo y los países desarrollados.

Como bien lo recalca Gonzáles Campos, respecto de que

la consideración global del ser humano lleva a colocar en el centro del derecho al medio ambiente a las generaciones presentes y futuras a resolver la antinomia entre desarrollo económico y la protección del medio ambiente. Esta cuestión se abordó ya en el Informe Brundtland de 1987, proponiéndose su superación a través del concepto de desarrollo sostenible, que ha sido definido como el desarrollo que satisface las necesidades de las generaciones futuras para satisfacer sus propias necesidades. Esta conceptualización se ha impuesto a nivel internacional y ha sido la inspiradora de los principios enunciados en la Declaración de Río (Gonzáles Campos, 2003).

En ese sentido, la Constitución peruana ha instituido preceptos importantes no solo respecto del derecho colectivo que tienen todos los ciudadanos a gozar de un medio ambiente adecuado, sino también, a reconocer que el desarrollo es necesario

pero debe ser equilibrado. Por ejemplo, a continuación, si cita los más relevantes que se encuentran expresados en nuestra Carta Magna:

A. Artículo 2° (numeral 22).- Toda persona tiene derecho: A la paz, a la tranquilidad, al disfrute del tiempo libre y al descanso, así como a gozar de un ambiente equilibrado y adecuado al desarrollo de su vida.

Como se podrá apreciar, el Estado peruano otorga la calidad de derecho fundamental al derecho a gozar de un ambiente equilibrado que permita el desarrollo de la vida humana.

Al respecto, el Tribunal Constitucional peruano ha emitido diversas sentencias, mediante las cuales, analiza el contenido de esta disposición. Entre ellas, se puede citar lo expresado mediante Expediente N° 0964-2002-AA/TC, en su fundamento jurídico 8:

“(…)Lo que significa que, desde una perspectiva constitucional, se tenga que considerar al medio ambiente, equilibrado y adecuado, como un componente esencial para el pleno disfrute de otros derechos igualmente fundamentales reconocidos por la Norma Suprema y los tratados internacionales en materia de derechos humanos.

A partir de la referencia a un medio ambiente “equilibrado”, este Tribunal considera que es posible inferir que dentro de su contenido protegido se encuentra el conjunto de bases naturales de la vida y su calidad, lo que comprende, a su vez, los componentes bióticos, como la flora y la fauna, y los abióticos, como el agua, el aire o el subsuelo, los ecosistemas e, incluso, la ecósfera, esto es, la suma de todos los ecosistemas, que son las comunidades de especies que forman una red de interacciones de orden biológico, físico y químico”

Asimismo, en el fundamento 9, respecto de la expresión de ambiente adecuado para el desarrollo de la vida, el Tribunal señala:

“(…)la Constitución no sólo garantiza que el hombre se desarrolle en un medio ambiente equilibrado, sino también alude a que ese ambiente debe ser “adecuado para el desarrollo de la vida humana”, lo que se traduce en la obligación del Estado, pero también de los propios particulares, de mantener las condiciones naturales del ambiente a fin de que el ser humano viva en condiciones ambientalmente dignas. En efecto, en el Estado democrático de derecho de nuestro tiempo ya no sólo se trata de garantizar la existencia de la persona o cualquiera de los demás derechos que en su condición de ser humano le son reconocidos, sino también de protegerla de los ataques al medio ambiente en el que esa existencia se desenvuelve, a fin de permitir que su vida se desarrolle en condiciones ambientales aceptables, pues, como se afirma en el artículo 13 de la Declaración Americana sobre los derechos de los pueblos indígenas, el “derecho a un medio ambiente seguro, sano [es] condición necesaria para el goce del derecho a la vida y el bienestar colectivo”.

Por tanto, queda claro la relevancia que tiene este derecho en el sistema legal peruano, al ser considerado como un valor constitucional en la categoría de un derecho fundamental, por tanto, se encuentra en los niveles máximos de protección constitucional.

B. Artículo 66°.- Los recursos naturales, renovables y no renovables, son patrimonio de la Nación. El Estado es soberano en su aprovechamiento.

Esto no hay que confundirlo con que el Estado sea dueño de los recursos naturales, sino que el Estado, en representación de la nación, dispone las reglas necesarias para regular el otorgamiento de derecho de explotación sobre dichos recursos a los particulares. En consecuencia, es el Estado quien tiene el poder para implementar medidas de protección a dichos recursos para lograr el fin de su aprovechamiento de manera razonable, lo cual, evidentemente, tiene relación con el medio ambiente en el que se realiza dicho aprovechamiento.

C. Artículo 67°.- El Estado determina la política nacional del ambiente. Promueve el uso sostenible de sus recursos naturales.

Esta disposición viene en relación directa con lo manifestado en el párrafo anterior. Al respecto, el Tribunal Constitucional peruano establece, mediante Expediente N° 4223-2006-PA/TC, en su fundamento 24, lo siguiente:

“El artículo 67° de la Constitución establece la obligación ineludible del Estado de instituir la política nacional del ambiente. Ello implica un conjunto de acciones que el Estado se compromete a desarrollar o promover, con el fin de preservar y conservar el ambiente frente a las actividades humanas que pudieran afectarlo. Esta política nacional –entendida como el conjunto de directivas para la acción orgánica del Estado a favor de la defensa y conservación del ambiente– debe permitir el desarrollo integral de todas las generaciones de peruanos que tienen el derecho de gozar de un ambiente adecuado para el bienestar de su existencia”.

Así entonces, queda claro que parte de esas acciones que el Estado tiene el poder y el deber de implementar, se encuentran los instrumentos fiscales para coadyuvar a lograr el fin establecido en el citado artículo 67°.

Pues bien, como se puede apreciar, la Constitución peruana otorga todo el marco para concluir que el Estado es el encargado por velar por un medio ambiente equilibrado, y que permita un desarrollo adecuado de los ciudadanos, para lo cual, se podrá valer de los instrumentos que la propia normativa le permita para cumplir este fin. Así, uno de esos instrumentos pueden ser los tributos, cuyas facultades también se encuentran normadas a nivel constitucional.

En atención a ello, respecto de la **Potestad Tributaria del Estado**, el artículo 74° de la Constitución peruana señala lo siguiente:

“(…)los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo, en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, las cuales se regulan mediante Decreto Supremo (...) El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio”.

Al respecto, resulta interesante citar lo esbozado, a nivel jurisprudencial, por nuestro Tribunal Constitucional, en la sentencia de Expediente N° 0918-2002-AA/TC, en su fundamento 3:

El Estado, para el desarrollo de sus distintas actividades, requiere de un sustento económico, el cual, como resulta natural, debe provenir fundamentalmente de las contribuciones que sus ciudadanos realicen, porque, de otra forma, sería prácticamente imposible financiar los gastos públicos o la satisfacción de necesidades colectivas a su cargo. Para que estas contribuciones no estén sujetas a la libre voluntad de los ciudadanos, el pueblo, a través de la Constitución, ha dotado al Estado del poder suficiente para establecer unilateralmente prestaciones económicas de carácter coactivo, que deben ser satisfechas por los sujetos que él determine. Es lo que se denomina la potestad tributaria, en virtud de la cual el Estado se encuentra habilitado para crear, modificar o suprimir tributos, o exonerar de ellos y, en general, para regular todos y cada uno de los elementos sustanciales que los configuran.

Por tanto, queda claro que el Estado tiene el poder de imponer tributos a los ciudadanos para poder cumplir con sus fines y proteger los valores constitucionales que la propia Carta Magna le ha conferido, entre ello, el resguardo del medio ambiente para un desarrollo adecuado.

Así, como ya se ha expresado en los puntos anteriores, para la protección del medio ambiente, los tributos pueden perseguir fines recaudatorios o los llamados fines extrafiscales, es decir, se pueden utilizar esos instrumentos económicos para moldear ciertos comportamientos que son claramente nocivos para el medio ambiente, cuya protección es un valor constitucional. Al respecto, resulta interesante lo mencionado por la jurisprudencia constitucional española¹² que valida este tipo de fines extrafiscales, identificado a los llamados tributos de ordenamiento, es decir, aquellos que respondan principalmente a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza.

¹² Sentencia del Tribunal Constitucional N° 37/1987 (fundamento 13), del 26 de marzo.

3.4.2.2. *Sustento legal*

Dentro del sistema legal peruano, a nivel de normas con rango de ley, la que regula el marco general de normas relacionadas con el medio ambiente es la Ley General del Ambiente – Ley N° 28611, del 13 de octubre del 2005, la cual contiene bases claras para la implementación de una tributación ambiental.

Como ya se había mencionado en los párrafos anteriores, a nivel de tratados internacionales, ya sea de manera explícita como implícita, existen determinadas directrices o principios que marcan la pauta a fin dar sustento a la implementación de una política fiscal ambiental, ya sea través de gravámenes o incentivos tributarios.

En el caso específico de la mencionada Ley General del Ambiente, se pueden identificar los siguientes principios:

Artículo V.- Del principio de sostenibilidad

La gestión del ambiente y de sus componentes, así como el ejercicio y la protección de los derechos que establece la presente Ley, se sustentan en la integración equilibrada de los aspectos sociales, ambientales y económicos del desarrollo nacional, así como en la satisfacción de las necesidades de las actuales y futuras generaciones.

En este caso, se ve que lo que expresa este principio es la idea del desarrollo sostenible que se ha explicado en puntos anteriores.

Artículo VI.-Del principio de prevención

La gestión ambiental tiene como objetivos prioritarios prevenir, vigilar y evitar la degradación ambiental. Cuando no sea posible eliminar las causas que la generan, se adoptan las medidas de mitigación, recuperación, restauración o eventual compensación, que correspondan

Artículo VII.- Del principio precautorio

Cuando haya peligro de daño grave o irreversible, la falta de certeza absoluta no debe utilizarse como razón para postergar la adopción de medidas eficaces y eficientes para impedir la degradación del ambiente.

Artículo VIII.- Del principio de internalización de costos

Toda persona natural o jurídica, pública o privada, debe asumir el costo de los riesgos o daños que genere sobre el ambiente.

El costo de las acciones de prevención, vigilancia, restauración, rehabilitación, reparación y la eventual compensación, relacionadas con la protección del ambiente y de sus componentes de los impactos negativos de las actividades humanas debe ser asumido por los causantes de dichos impactos.

Respecto de este último principio, es claro que el concepto que se esboza es aquel que corresponde al conocido principio de “quien contamina paga”, mediante el cual, el agente contaminante debe asumir como costos inherentes a su actividad económica los efectos nocivos que genera en el medio ambiente. Por tanto, para asumir esos costos, el agente contaminante puede soportar cargas como las de los tributos ambientales.

Finalmente, respecto de la **potestad tributaria** que tiene sustento constitucional, para el caso de la Ley General del Ambiente, se ha dispuesto, expresamente, en su artículo 4°, que el diseño del marco tributario nacional considera los objetivos de la Política Nacional Ambiental, promoviendo particularmente, conductas ambientalmente responsables, modalidades de producción y consumo responsable de bienes y servicios, la conservación, aprovechamiento sostenible y recuperación de los recursos naturales, así como el desarrollo y uso de tecnologías apropiadas y de prácticas de producción limpia en general. Por ende, se ratifica que el Estado puede valerse de instrumentos económicos como los tributos a fin de proteger el valor constitucional del medio ambiente apropiado para el desarrollo de los ciudadanos, ya sea obteniendo los recursos necesarios para hacer frente a la contaminación, como generar cambios en los comportamientos de los agentes contaminantes hacia actividades más limpias o eco-amigables.

Sobre este último punto de aquella finalidad distinta a la recaudatoria o extrafiscal, el Tribunal Constitucional peruano ya se ha pronunciado al respecto, al establecer que la tributación puede ser utilizada, de manera excepcional, para desalentar actividades que se consideran nocivas para la sociedad, así como nocivas para la protección de los derechos fundamentales, que en este caso (Sentencia N° 009-2001-AI/TC, fundamento 2) se refería al derecho a la salud, ya que se refería a tributos que gravaba la explotación de juegos de casino y tragamonedas. Así entonces, ese criterio puede ser utilizado para el caso de la protección al medio ambiente, porque con la imposición de una carga tributaria se puede buscar desalentar actividades contaminantes, o el empleo de productos que tengan los mismos efectos, o incluso que dichos efectos sean potenciales, en virtud al principio de precaución ya explicado.

3.5. Incentivos tributarios como instrumentos en la lucha contra la contaminación

Como ya se ha expuesto, el Estado cuenta con las prerrogativas para imponer cargas tributarias como instrumentos económicos, ya sea con fines recaudatorios, para poder realizar las acciones necesarias para combatir la contaminación ambiental, o con fines extrafiscales, que se refiere a que se impone las cargas tributarias para desalentar el uso de productos o la realización de actividades nocivas para el medio ambiente.

Pues bien, dentro de las medidas tributarias que pueda adoptar un Estado en ese sentido, se encuentran los incentivos fiscales ambientales, que pueden darse a través de las exoneraciones, y las que están teniendo mayor acogida en muchas legislaciones, que son las llamadas deducciones fiscales, a fin de que a cambio de un beneficio en los resultados económicos de las empresas (mayor gasto reconocido y por tanto menos impuesto a las ganancias o renta por pagar), estas puedan invertir en equipos más ecológicos o procesos industriales ambientalmente más eficientes.

Así, tal como lo señala Bokobo Moiche, “estos incentivos fiscales pueden ser eficaces cuando se trata de acelerar la introducción de equipos “limpios”, y si se

estimulan facilitan la transición crítica hacia el desarrollo sostenible” (Bokobo Moiche, 2000: 128).

Ahora bien, así como en el caso de la imposición de cargas tributarias, que no pueden aplicarse de manera arbitraria e irrazonable, y siempre respetando los principios de igualdad y capacidad económica, pues también debe tenerse en cuenta ello para aplicar incentivos fiscales, sobre todo, porque, al otorgar beneficios a un determinado grupo de particulares, ello podría tener un cierto riesgo de violar la igualdad entre los contribuyentes, no obstante, cabe recordar que la igualdad no implica una regulación exactamente igual a todos los contribuyentes, sino, precisamente, debe haber tratamiento diferente en aquellas situaciones diferentes que lo ameriten. Por tanto, al perseguir una finalidad como la protección del medio ambiente, se requiere entonces adoptar medidas especiales o diferentes para aquellas situaciones que generen efectos contaminantes relevantes, en relación al resto de actividades económicas.

Al respecto, como lo propone la doctrina alemana,

este tipo de instrumentos fiscales deben aplicarse siguiendo ciertos criterios, es decir, debe demostrarse que dichas medidas deben ser necesarias (difícilmente se pueda lograr los mismos fines con medidas diferentes), adecuadas (las medidas son las idóneas para el fin de protección ambiental) y proporcionadas (al sacrificar el derecho de otros, debe ser lo suficiente para lograr el fin querido) en relación a la finalidad que se persigue, en este caso, la protección del medio ambiente (Tipke, 1993: 121 y ss.).

Así entonces, concordando con Glave Testino, en un informe para la CEPAL,

el diseño de esquemas fiscales y exenciones tributarias para promover actividades con externalidades ambientales positivas, puede constituirse en una herramienta muy útil, siendo un ejemplo de ello las exenciones arancelarias y la depreciación acelerada para equipos de control de contaminación o tecnológicas de producción más limpia (Glave, 2005: 25).

Ahora bien, al ser medidas que implican una disminución en la recaudación por parte del Estado, dichos equipos o procesos más ecológicos deben ser debidamente

controlados por las entidades competentes, a fin de acreditar que el particular, realmente, esté aportando para reducir los efectos contaminantes.

Esto último, lamentablemente, en el caso peruano, no se está dando, ya sea a nivel de tributación ambiental como medidas de incentivos, a pesar de contar con el marco legal que lo respaldaría.

Es así que, a falta de iniciativa del sector público, es el propio sector privado el que ha estado generando comportamientos a favor de aquella relación equilibrada de desarrollo con sostenibilidad del entorno, lo que en cierto modo coincide con el criterio mundialmente aceptado de la responsabilidad social corporativa, concepto que engloba aquellas conductas voluntarias del sector empresarial a fin de no solo buscar los réditos propios del negocio, sino que los mismos deben estar en sintonía con el beneficio común, respetando los valores éticos y morales de la sociedad en la que se desenvuelven y respetando, cuidando y promoviendo la protección del medio ambiente en el que se desarrollan. Por tanto, es claro que esta forma de actuar es positiva para todas las naciones, de modo que se pueda lograr en conjunto aquel desarrollo sostenible que se desea alcanzar y mantener, para lo cual, los instrumentos tributarios deben regularse acorde a ello, por ejemplo, con el adecuado reconocimiento tributario de aquellos gastos e inversiones que realizan las empresas como parte de su política de responsabilidad social en materia ambiental, lo cual no tendría que ser considerado ajeno a la actividad económica de ellas, o como simples actos de filantropía, sino como un complemento necesario.

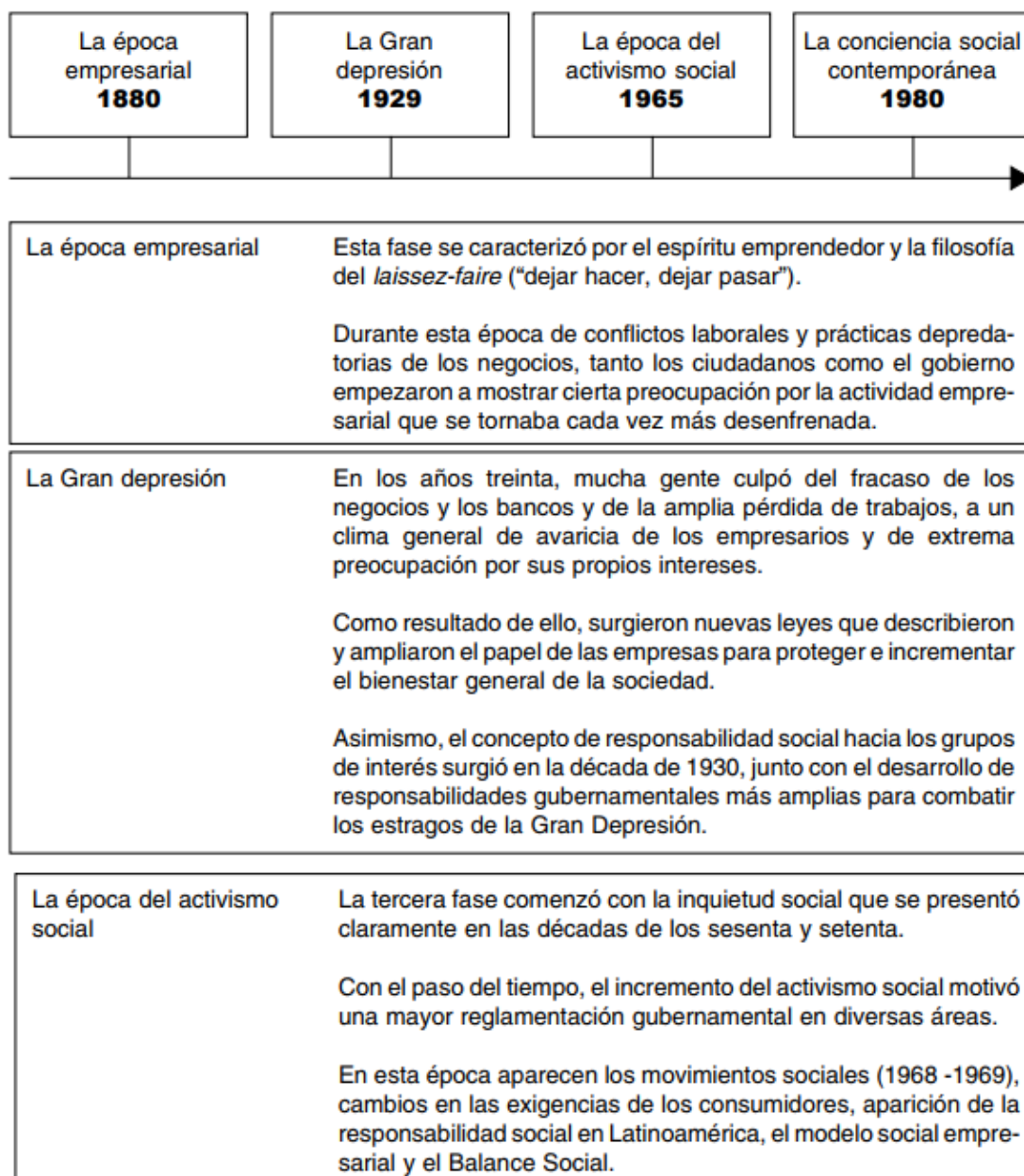
3.5.1. Responsabilidad social empresarial en el marco de la protección del medio ambiente

La responsabilidad social empresarial o también conocida como responsabilidad social corporativa no tiene un momento exacto de inicio, pero se podría decir que el concepto se va definiendo a partir de la segunda mitad del siglo XX, sobre todo, cuando las grandes corporaciones tienen una influencia más acentuada en la sociedad moderna, y su poder económico puede llegar a ser tan o más grande que el de Estado.

Al respecto, es interesante la evolución de dicho concepto, presentado de manera esquemática por Giuliana Ganessa y Emilio García, en su libro “El ABC de la responsabilidad social empresarial en el Perú y en el mundo”:

Gráfico 3

Historia de la Responsabilidad Social



La conciencia social contemporánea

Esta etapa, se caracteriza por una mayor conciencia de la globalización económica y por campañas intensas de los movimientos ambientalistas y ecológicos además de un mayor desarrollo en lo referente a la responsabilidad social empresarial.

Estos factores se han combinado de manera que en la actualidad, muchas empresas son más sensibles con sus entornos y, por lo tanto, son cada vez más responsables socialmente.

En la década de los ochenta, la responsabilidad social empresarial se ve complementada con el desarrollo del concepto de Desarrollo Sostenible.

Asimismo, se produce la consolidación del Balance Social como el instrumento de medición por excelencia de la responsabilidad social y aparecen una serie de herramientas para el reporte y medición de la misma.

Así entonces, el concepto de responsabilidad social empresarial tiene relación estrecha con lo que se había mencionado en relación al desarrollo sostenible, es decir, aquel criterio que acepta el desarrollo como un fenómeno inherente a la evolución del ser humano, lo cual debe realizarse de manera responsable y con compromiso en relación a la integridad de la colectividad presente en el entorno y de las generaciones venideras. Por tanto, la garantía de dicho desarrollo sostenible no debe ser una tarea exclusiva del poder público, sino también de los particulares, siendo estos los primeros beneficiados con el desarrollo económico, industrial y tecnológico.

Así, por ejemplo, en 1991, el profesor Archie Carroll planteó lo que se denominó la Teoría de la Pirámide, que básicamente, es una descripción de los componentes del concepto de responsabilidad social corporativa, y que es de gran referencia a nivel mundial. Así entonces, dicha Teoría fue presentada por el citado autor de la siguiente manera:

Gráfico 4

The Pyramid of Corporate Social Responsibility



Fuente: Artículo de Archie B. Carrol, en CARROLL, Archie B. *Business Horizons*, Volume 34, Issue 4, July–August 1991,

Al respecto, se tiene 4 criterios a ser considerados:

Responsabilidades Económicas: Este tipo de responsabilidades reposan en la base de esta estructura porque, precisamente, la finalidad de todo negocio, empresa o corporación es ser rentable, generar ganancias, a partir de proveer de adecuados bienes y servicios a sus clientes, utilizando procesos eficientes y siempre manteniendo un fuerte nivel competitivo. Finalmente, empresas sólidas conllevan a una economía sólida.

Responsabilidades Legales: Aunque resulte obvio, es claro que el desarrollo de toda empresa, cuya finalidad es generar rentabilidad, debe realizarse en el marco del cumplimiento de la ley, regulaciones etc. No puede sustentarse las ganancias de un negocio en detrimento del quebrantamiento del sistema legal.

Responsabilidades Éticas: Se refieren a la obligación de hacer lo correcto, justo y razonable. En la estructura de la pirámide de Carroll dice la frase explícita “Jugar con las reglas del juego”, que se refiere, no necesariamente, al cumplimiento de las normas legales (lo cual ya estaría incluido en las responsabilidad legales), sino a las normas sociales que forman parte del lugar y tiempo donde se desarrolla cada empresa. Como menciona Carroll, se refiere a alcanzar aquellos valores que la sociedad espera, sobre la base de normas éticas o morales que pueden implicar comportamientos más allá de lo que las normas legales puedan exigir.

Responsabilidades Filantrópicas: Como lo mencionan Ganessa y García, comprenden aquellas acciones corporativas que responden a las expectativas sociales sobre la buena ciudadanía corporativa. Estas acciones incluyen el involucramiento activo de las empresas en actividades o programas que promueven el bienestar social y mejoren la calidad de vida de la población (Ganessa G. y García E., 2003).

Asimismo, el concepto de responsabilidad social empresarial o corporativa no es solo una mera corriente actual o postura de algunos doctrinarios, sino que es un lineamiento serio adoptado ya por muchas empresas y corporaciones, considerando que existen varios instrumentos de alcance mundial que han plasmado principios o directrices en torno a la responsabilidad de las empresas en el desarrollo y convivencia de la sociedades. Al respecto, entre los más relevantes, se puede citar el Global Compact (Pacto Global) de las Naciones Unidas, las Metas del Milenio y la Declaración de la Ciudadanía Corporativa en el marco del World Economic Forum.

3.5.1.1 Pacto global de las Naciones Unidas

El Pacto Global es un instrumento de la Naciones Unidas, que se anunció en el marco del Foro Económico Mundial de Davos, y que es de libre adhesión para las empresas y demás organizaciones civiles. La entidad que se adhiere al Pacto Global asume voluntariamente el compromiso de ir implementando los diez principios que integran este instrumento, ya sea en sus actividades del día a día, tanto en el negocio

como en su relación con la comunidad, lo cual deberá manifestarlo de manera transparente y publicitarlos

En cuanto a los principios, que solo son 10, y que se encuentran clasificados por temáticas, son los siguientes:

Sobre Derechos Humanos

Principio 1: Las empresas deben apoyar y respetar la protección de los derechos humanos fundamentales, reconocidos internacionalmente.

Principio 2: Asegurarse de que no son cómplices en la vulneración de los derechos humanos.

Sobre el Trabajo

Principio 3: Las empresas deben apoyar la libertad de afiliación y el reconocimiento efectivo del derecho de negociación colectiva.

Principio 4: La eliminación de todas las formas de trabajo forzoso y obligatorio.

Principio 5: La abolición efectiva del trabajo infantil.

Principio 6: La eliminación de la discriminación en materia de empleo y ocupación.

Sobre el Medio Ambiente

Principio 7: Las empresas deberán mantener un enfoque preventivo que favorezca el medio ambiente.

Al respecto, las propias Naciones Unidas¹³ sostiene que esto está relacionado con el ya desarrollado Principio Precautorio (detallado en el principio 15 de la Declaración

¹³ <https://www.unglobalcompact.org/what-is-gc/mission/principles/principle-7>

de Rio de 1992) que se refiere a que se debe adoptar todas las medidas eficaces para evitar la degradación del medio ambiente ante un peligro de daño grave o irreversible, a pesar de que no haya una certeza científica al respecto. Dicho esto, desde el punto de vista comercial, lo que se pretende con el principio 7 del Pacto es que las empresas tenga una actitud de prevención ante cualquier posible riesgo de los efectos contaminantes que pueden tener sus actividades, en lugar de esperar que el daño suceda y se proceda a una remediación.

Por tanto, que las empresas inviertan en procesos productivos más eficientes y sostenibles con el medio ambiente, o implementen investigaciones respecto de productos más ecológicos es compatible con el presente principio.

Principio 8: Fomentar las iniciativas que promuevan una mayor responsabilidad ambiental.

Aquí también, Naciones Unidas¹⁴ detalla más sobre lo que se refiere este principio, y señala las conductas que las empresas deberían realizar en cumplimiento de este principio, tales como:

- Definir la visión de la empresa, las políticas y estrategias para incluir el desarrollo sostenible, la prosperidad económica, la calidad ambiental y la equidad social.
- Trabajar con los diseñadores de productos y proveedores para mejorar el desempeño ambiental y extender la responsabilidad en toda la cadena de valor.
- Adoptar las cartas voluntarias, códigos de conducta y práctica internos, así como a través de iniciativas sectoriales e internacionales para alcanzar un rendimiento ambiental responsables.

Principio 9: Fomentar el desarrollo y la difusión de las tecnologías respetuosas con el medio ambiente.

¹⁴ <https://www.unglobalcompact.org/what-is-gc/mission/principles/principle-8>

En este principio, ya se reflejan las medidas más concretas que puedan adoptar las empresas, tales como:¹⁵

- Innovar en cuanto a tecnologías a utilizar en los procesos que puedan coadyuvar a lograr mayores réditos económicos y eficiencia ambiental a largo plazo.

- Establecer criterios de inversión, ya sea en la adquisición de productos o servicios para la actividad del negocio, de modo que filtre aquellas ofertas que no cumplan criterios ambientales mínimos.

Sobre Anti-Corrupción

Principio 10: Las empresas deben trabajar contra la corrupción en todas sus formas, incluidas la extorsión y el soborno.

Cabe comentar, finalmente, que a este Pacto Global se han adherido más de 9000 empresas a nivel mundial.

En noviembre de 2003, la CONFIEP y el Sistema de las Naciones Unidas lanzaron oficialmente el Pacto Mundial en el Perú. En el año 2005, la CONFIEP asumió la Secretaría Técnica de la Red del Pacto.

Actualmente, la Red del Pacto Mundial en el Perú cuenta con más de 120 organizaciones suscritas y se encuentra en la categoría de “Red Avanzada”, debido al porcentaje de informes de progreso, avances y acciones concretas presentadas por las empresas peruanas.

3.5.1.2. Las metas del milenio

¹⁵ <https://www.unglobalcompact.org/what-is-gc/mission/principles/principle-9>

En el marco de la Cumbre del Milenio en New York, los 189 países de las Naciones Unidas acordaron asumir el compromiso de lograr varios objetivos fundamentales en el desarrollo de las naciones involucradas, con miras al 2015.

Resulta interesante lo que se sostiene en el punto 2 de la Resolución de la Asamblea General, mediante la cual se aprueba esta declaración, el cual sostiene lo siguiente: “Reconocemos que, además de las responsabilidades que todos tenemos respecto de nuestras sociedades, nos incumbe la responsabilidad colectiva de respetar y defender los principios de la dignidad humana, la igualdad y la equidad en el plano mundial. En nuestra calidad de dirigentes, tenemos, pues, un deber que cumplir respecto de todos los habitantes del planeta, en especial los más vulnerables y, en particular, los niños del mundo, a los que pertenece el futuro”.

Asimismo, en el punto 6, respecto del respeto a la naturaleza, se dice: “Es necesario actuar con prudencia en la gestión y ordenación de todas las especies vivas y todos los recursos naturales, conforme a los preceptos del desarrollo sostenible. Sólo así podrá conservar y transmitir a nuestros descendientes las inconmensurables riquezas que nos brinda la naturaleza. Es preciso modificar las actuales pautas insostenibles de producción y consumo en interés de nuestro bienestar futuro y en el de nuestros descendientes”.

Por tanto, conceptos como la dignidad humana y el desarrollo sostenible, que tienen relación directa con gozar de un medio ambiente equilibrado, son refrendados en esta declaración.

Finalmente, dentro de los objetivos planteados, en relación con el cuidado del medio ambiente, las Naciones Unidas se reafirman en la búsqueda del desarrollo sostenible, reducción de gases de efecto invernadero, así como intensificar los esfuerzos para la ordenación, conservación y desarrollo sostenible de los bosques de todo tipo.

3.5.1.3. Líneas directrices de la OCDE para empresas

La OCDE (Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico) es una organización internacional que tiene como fin promover internacionalmente el desarrollo económico y social en el mundo y reconoce el rol de la inversión local e internacional, así como de creación de instituciones públicas y privadas que resulten efectivas para sentar las bases de una mejora duradera del bienestar en las diversas poblaciones del mundo.

Así, este organismo, en 1976, presentó las denominadas “Líneas Directrices para Empresas”, las cuales han tenido diversas revisiones a lo largo de los años, a través de las cuales, se brinda, principalmente, a las empresas multinacionales, directrices o recomendaciones, de voluntario cumplimiento por parte de estas, a fin de demostrar una conducta empresarial responsable.

El Perú, desde el 26 de julio de 2008, es signatario de la declaración de la OCDE acerca de las directrices para empresas Multinacionales, siendo ProInversión el Punto Nacional de Contacto y que participa en el Comité de Inversiones como país observador, para continuar con los esfuerzos orientados a consolidar el clima de inversiones más adecuado.

Así entonces, tal como lo sostiene Proinversión,

La vocación de las Directrices es garantizar que las actividades de esas empresas se desarrollen en armonía con las políticas públicas, fortalecer la base de confianza mutua entre las empresas y las sociedades en las que desarrollan su actividad, contribuir a mejorar el clima para la inversión extranjera y potenciar la contribución de las empresas multinacionales al desarrollo sostenible (Proinversión, 2017).

Específicamente, respecto de la protección del medio ambiente, la OCDE plantea interesantes beneficios que pueden obtener las empresas, porque, a pesar de que pueda pensarse que la responsabilidad social corporativa implica inversión de tiempo y dinero para la empresa sin retorno, realmente, el aplicar dicho tipo de medidas puede conllevar a que las empresas obtengas mayores réditos económicos que los que se obtendrían de no aplicarlos, tal como:

- Mejorar los resultados empresariales: El uso de herramientas de gestión ambiental puede conllevar una mayor eficiencia en la productividad de la empresa, pues al contar con procesos más limpios y con una mejor tecnología, se deja menos residuos, se gasta menos en mantenimiento y limpieza de los efectos contaminantes, etc.

- Ganar cuota del mercado: El ser ambientalmente más eficientes, lo cual, incluso, podrías obtenerlo con alguna certificación de una entidad independiente, puede conllevar a nivel reputacional más alto en el mercado, e incluso, mayores oportunidades de entrar en nuevos mercados.

- Comunicarse con las partes interesadas: No solo hay beneficio en la obtención de mayores clientes o consumidores, sino una mejor relación con personas relacionadas, tales como proveedores, inversionistas, accionistas, sociedad civil, que evidentemente puede recaer en mejor resultados del negocio (OCDE, 2004).

Así entonces, estas directrices, respecto de la protección del medio ambiente, instan a lo siguiente:

Gráfico 5:

Las empresas deberán

Tratar constantemente de mejorar los resultados medioambientales de la empresa fomentando, en su caso, actividades como:

- 1. La adopción de tecnologías y procedimientos operativos en todas las áreas de la empresa, que reflejen las normas sobre resultados medioambientales existentes en la parte más eficiente de la empresa;*
- 2. el desarrollo y suministro de productos y servicios que no tengan efectos medioambientales indebidos, cuyo uso para los fines previstos no revista peligro, que sean eficientes en cuanto a consumo de energía y de recursos naturales, que puedan reutilizarse, reciclarse o eliminarse de una manera segura;*
- 3. el fomento de mayores niveles de sensibilización entre los clientes acerca de las implicaciones medioambientales del uso de los productos y servicios de la empresa; y*
- 4. la investigación de las formas de mejorar los resultados medioambientales de la empresa a largo plazo.*

Fuente: <https://www.oecd.org/env/35914152.pdf>

Por tanto, a partir de lo expuesto, se puede decir que la responsabilidad social de la empresa es el

“compromiso consciente y congruente de cumplir integralmente con la finalidad de la empresa, tanto en lo interno como en lo externo, considerando las expectativas económicas, sociales y ambientales de todos sus participantes, demostrando respeto por la gente, los valores éticos, la comunidad y el medio ambiente, contribuyendo así a la construcción del bien común”(Cajiga, 2017).

Asimismo, como sostiene Patón García, “la responsabilidad empresarial en materia medio ambiental está relacionada a los aspectos sociales y humanos que conllevan al desarrollo sostenible” (Patón, 2013: 58), lo cual puede lograrse desde distintos puntos de vista, por ejemplo, con la asunción de mayores cargas tributarias para desalentar los comportamiento contaminante, pero mejor aún, a través de incentivos fiscales para promover conductas ambientalmente más eficientes.

3.5.2. La responsabilidad social-ambiental empresarial en el Perú y su reconocimiento en la legislación tributaria

Como ya se había mencionado, el Perú no es ajeno al concepto de responsabilidad social empresarial o corporativa, que como ya se ha expuesto en el punto anterior, está adscrito a tres de los principales instrumentos internacionales que prescriben importantes directrices sobre la responsabilidad de las corporaciones y su influencia en el desarrollo sostenible de la sociedad en la que actúan.

A nivel internacional, se han creado diversas instituciones relacionadas a la difusión de principios de responsabilidad social empresarial, y en el Perú, se puede citar el caso de la organización Perú 2021, que se creó a inicio de los 90, como consecuencia de la iniciativa de varias empresas, quienes aliándose con importantes organizaciones (Coca Cola, KPMG, Ernst & Young), han formado como un patronato, a fin de poder asesorar al empresariado en general en estas buenas prácticas. Por ejemplo, esta organización 2021 es la encargada de administrar la herramienta de evaluación denominada “Empresa Socialmente Responsable”, a través de la cual, diversas empresas obtienen un puntaje sobre la base de sus acciones de

responsabilidad social, y si obtiene un puntaje excepcional pues son galardonadas con el distintivo de “Empresa Socialmente Responsable”, reconocido ya actualmente como un sello de garantía en este tipo de prácticas. Para el período 2016-2017, las empresas galardonadas en el citado distintivo son:

Gráfico 6



Fuente: <http://peru2021.org/distintivo-empresa-socialmente-responsable/>

Sin embargo, más allá de los instrumentos internacionales a los que el Perú puede estar adscrito o de las iniciativas privadas para promover las prácticas de responsabilidad social empresarial, desde el punto de vista de la tributación, no hay una postura definida sobre el tratamiento de estos comportamientos.

Y es que, como ya se explicó, adoptar medidas de responsabilidad social implica que las empresas deben hacer inversiones o gastos, a efectos de implementar, por

ejemplo, procesos más eficientes desde el punto de vista ambiental, a través de la adquisición de nuevos activos o de invertir en innovación tecnológica en sus actividades de producción de bienes o provisión de servicios, o simplemente, desarrollar proyectos ambientales que no, necesariamente, estén relacionados al core business de su actividad, pero que lo realizan por un compromiso social con la comunidad de su entorno.

Ante ello, en la legislación tributaria peruana, no hay regulación respecto de incentivos a este tipo de inversiones, que motiven aún más a las empresas para adoptar estas buenas prácticas, más allá de un distintivo que puedan tener, porque como ya se ha mencionado, citando a lo sostenido por la OCDE, adoptar medidas de responsabilidad social empresarial no es un costo o gasto sin retorno, sino una inversión que pueda significar mayores réditos al negocio en un mediano y/o largo plazo, sin embargo, por ejemplo, a nivel Impuesto a la Renta, la Administración Tributaria, muchas veces, cuestiona este tipo de inversiones, sobre la base de que no tiene relación con el negocio generador de rentas, por lo que, se termina convirtiendo en potenciales contingencias tributarias para las empresas

3.5.2.1. Reconocimiento tributario de los gastos de responsabilidad social ambiental en el Perú

De acuerdo a legislación tributaria peruana, en el caso del Impuesto a la Renta, para que un determinado gasto sea reconocido tributariamente, debe haber una relación de causalidad con la actividad que genera la renta, es decir, que el incurrir en dicho gasto se haga con la finalidad de generar mayores rentas a la empresa, o mantener la fuente que genera los ingresos, evitando que se generen pérdidas en el negocio.

En el Perú, las rentas que generan las empresas se encuentran catalogadas dentro de las denominadas rentas de tercera categoría¹⁶, que como lo establece el artículo 28° de nuestra Ley del Impuesto a la Renta (en adelante LIR) son aquellas derivadas del comercio, la industria o la minería; de la explotación agropecuaria, forestal, pesquera

¹⁶ En cuanto a las otras categorías, se aplica a las personas naturales cuando no realizan algún negocio: Primera (se refiere a las rentas de arrendamiento), segunda (a las ganancias de capital y otras rentas de capital como intereses regalías), cuarta (rentas de trabajo prestados de manera independiente) y quinta (rentas de trabajo prestados de manera dependiente).

o de otros recursos naturales; de la prestación de servicios comerciales, industriales o de índole similar, como transportes, comunicaciones, sanatorios, hoteles, depósitos, garajes, reparaciones, construcciones, bancos, financieras, seguros, fianzas y capitalización; y, en general, de cualquier otra actividad que constituya un negocio habitual de compra o producción y venta, permita o disposición de bienes.

A. Principio de causalidad

Que al respecto, el artículo 37° de la LIR, señala que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría (base sobre la cual se aplica la tasa del impuesto), se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley.

Asimismo, en el citado artículo, se detalla una lista de supuestos de gastos deducibles, lo cual no debe ser entendida como una lista taxativa, sino como supuestos, respecto de los cuales, la norma ha decidido regular ciertos aspectos de los mismos, por ejemplo:

- Deducción de intereses por financiamientos, solo aquellos que excedan lo intereses que perciba la empresa, y que se encuentren exonerados o inafectos (inc. a art. 37° de la LIR).
- Los gastos por mermas y desmedros de existencias, debidamente acreditadas, con informe técnico o en presencia de notario, respectivamente (inc. f art. 37° de la LIR).
- Remuneraciones a los miembros del directorio, que no deben exceder, que no deben exceder del 6% de la utilidad comercial (inc. m art. 37° de la LIR).

- Gastos de representación¹⁷, los cuales no deben exceder del 0.5% de los ingresos brutos, y con un límite máximo de 40 UITs (inc. q art. 37° de la LIR).

Así entonces, este denominado Principio de Causalidad se refiere a la finalidad para la cual, la empresa incurre en un gasto, es decir, para generar mayores ingresos o mantener la fuente (activos fijos, personal, etc.) que los genera.

El citado principio no solo se encuentra definido literalmente en la LIR, sino que también ha sido objeto de constantes pronunciamientos por parte del Tribunal Fiscal¹⁸, el cual ya ha sentado jurisprudencia al respecto, tales como se puede notar en las resoluciones N°s 01918-1-2012, 710-2-99, 01275-2-2004, 18285-1-2011, 8370-3-2015, todas en las cuales se coincide con el siguiente criterio: “El principio de Causalidad es la relación de necesidad que debe establecerse entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente, noción que en nuestra legislación es de carácter amplio, pues se permite la sustracción de las erogaciones que no guardan dicha relación de manera directa, no obstante ello, el principio de Causalidad debe ser atendido, por lo que para ser determinado deberán aplicarse criterios adicionales como que los gastos sean normales de acuerdo al giro del negocio o estos mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones, entre otros”.

Dicha corriente jurisprudencial es interesante porque hace notar a lo que se refiere el término de “necesario” citado en el artículo 37° de la LIR, el cual se entendía (o a veces se sigue entendiendo, por lo menos, por parte de la Administración Tributaria) en el sentido que los gastos deben ser imprescindible y obligatorio para la generación de renta, por tanto, hay una relación directa de causa efecto, entre el gasto y los ingresos obtenidos. No obstante ello, con lo desarrollado por el Tribunal Fiscal, se ha tenido un criterio más abierto, respecto de esa necesidad del gasto.

En concordancia con ello, para analizar la referida causalidad, la norma tributaria exige que se tengan en cuenta los criterios de normalidad, razonabilidad y generalidad,

¹⁷ Aquellos que son efectuados por la empresa con el objeto de ser representada fuera de sus oficinas o establecimientos comerciales. Asimismo, son los gastos destinados a presentar una imagen que le permita mantener o mejorar su posición de mercado, incluyendo los obsequios y agasajos a los clientes.

¹⁸ Máxima instancia administrativa en materia tributaria en el Perú.

los cuales también han sido considerados por la doctrina, tal como lo expresa García Mullín, que señala que

puede decirse que del propio principio de causalidad surgen implícitos algunos de los caracteres que deben revestir los gastos para ser deducibles: ser necesarios para obtener la renta o mantener la fuente, ser normales de acuerdo al giro del negocio, mantener cierta proporción con el volumen de operaciones, etcétera (García Mullín, 1980: 122).

Asimismo, también el Tribunal Fiscal, se ha pronunciado al respecto, tal como puede apreciarse en las resoluciones N°s 8313-3-2004, 7707-4-2004, 692-5-2005 y 2455-1-2010, que comparten el siguiente criterio: “Para que el gasto se considere necesario se requiere que además que exista una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada, también es necesario evaluar la necesidad del gasto en cada caso, considerando criterios de razonabilidad y proporcionalidad, como por ejemplo, que los gastos sean normales de acuerdo con el giro del negocio o que éstos mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones, entre otros”.

No obstante ello, se considera importante desarrollar un poco más lo que se entiende en cada uno de esos criterios.

A.1 Criterio de normalidad del gasto

Este criterio tiene una naturaleza cualitativa, es decir, analiza el tipo de gasto en que se incurre y su relación con la actividad que genera rentas gravadas a favor de la empresa. Por tanto, no se admitirá aquellos gastos que no sean coherentes con la actividad de la empresa, en concordancia con lo que señala DURAN ROJO¹⁹, en el sentido de que para efectos del criterio de normalidad,

“no solo debe considerarse a los gastos típicos incurridos en el desarrollo ordinario de las actividades empresariales, sino también a aquellos gastos que, directa o indirectamente, tengan por objeto la obtención de beneficios para la empresa” (Durán, 2009: 13).

¹⁹ DURAN ROJO, Luis. Alcances del principio de causalidad en el impuesto a la renta empresarial. Revista Contabilidad y Negocios, Departamento Académico de Ciencias Administrativas. Fondo Editorial Pucp, volumen 4, número 7, julio 2009, p. 13.

Ejemplo: Imagínese una empresa que brindar servicios de transporte, para lo cual cuenta con unidades vehiculares para prestar dicho servicio, y que todas utilizan exclusivamente gas natural como combustible, y resulta que la empresa incurre en gastos de combustible pero de petróleo, cuando ningún de sus unidades (fuente productora) utiliza dicho tipo de combustible, por tanto, dicha erogación no es coherente con la actividad generadora de renta de la empresa, en este caso, el servicio de transporte, ya que los gastos no podrán ser destinados a brindar el combustible idóneo a los vehículos, por tanto, es un gasto no deducible tributariamente.

A.2 Criterio de razonabilidad del gasto

Si en el caso de la normalidad se habla de un carácter cualitativo, en el caso del criterio de razonabilidad se refiere a un carácter cuantitativo, respecto de que los gastos deben guardar cierta proporción respecto de los ingresos que se generan.

Al respecto, el Tribunal Fiscal ha confirmado esta postura en sendas resoluciones, tal como la RTF N° 5525-4-2008, que trae a colación un caso como el que se plantea en el punto anterior: “los gastos tienen que cumplir con el criterio de razonabilidad en relación con el ingreso del contribuyente, por lo cual la compra de combustible debe ser razonable respecto a las horas trabajadas por la maquinaria que utilizó dicho combustible a efectos de su deducibilidad”.

Ejemplo: La misma empresa de servicios de transporte, asumiendo que sus ingresos anuales sean de S/. 1 millón de soles, en virtud a cierta cantidad de kilómetros recorridos, para lo cual, se puede que el estimado de gastos de combustible no debería ser mayor a los S/. 200 mil soles (tomando como referencia resultados de años anteriores), resulta que al final del ejercicio los gastos por dicho concepto ascienden a S/. 700 mil, por lo cual, dicho gasto no sería razonable, y por tanto, reparable frente al fisco.

A.3 Criterio de generalidad del gasto

Este criterio se refiere más a los gastos dirigidos al personal, en el sentido de que los beneficios brindados al personal deben darse de manera general, considerando las condiciones similares de los trabajadores a favor de los cuales se incurre en el gasto, es decir, no quiere decir que todo gasto al personal debe ser desembolsado a favor de todos los trabajadores, sino de aquellos que compartan condiciones similares en virtud a la naturaleza del gasto.

Ejemplo: Gastos de seguridad personal (guardaespaldas) que sean destinados al dueño de la compañía y gerente general de la empresa, que si bien, puede formar parte de la planilla de la empresa, el hecho de que el gasto vaya dirigido específicamente a él, no quiere decir que se rompa con la generalidad, ya que, en la empresa hay un solo dueño, y segundo, que los riesgos personales y económicos que acarrea su calidad de dueño, así como el puesto que ostenta, hace válido que se brinde condiciones especiales de seguridad, por ejemplo, para sus traslados en el cumplimiento de sus funciones.

Ahora bien, llegando a este punto, podría plantearse la pregunta: ¿qué relación tiene lo expuesto con los gastos de responsabilidad social empresarial? Pues mucha.

Y es que muchas veces, los gastos de responsabilidad social empresarial implican erogaciones por parte de las empresas, no con un fin oneroso, sino a título gratuito a favor de los beneficiarios de dichos gastos, precisamente, por su naturaleza de social y de apoyo a la sociedad, partiendo criterio de que si la empresa ha podido tener réditos con el negocio emprendido, pues una cuota de ello debe ser compartido con la comunidad en general

No obstante dicho criterio, cabe recordar que, cuando se analiza el principio de causalidad de los gastos empresariales, se dice que ello no es ilimitado, porque es posible que la norma pueda establecer límites o incluso supuestos de gastos prohibidos, respecto de los cuales, precisamente, es en el artículo 44° de la LIR, en donde se regulan estas prohibiciones expresas, siendo una de ellas la establecida en el inciso d del citado artículo que estipula que no son gastos deducibles “las donaciones

y cualquier otro acto liberalidad en dinero o en especie, salvo lo dispuesto en el inciso x) del artículo 37° de la Ley”.

Así entonces, a partir de lo expuesto, se da la discusión respecto de si los gastos de empresas que impliquen prestaciones a título gratuito que se realicen en el marco de sus políticas de responsabilidad social empresarial pueden ser deducibles tributariamente, a pesar de la prohibición expresa regulada en el artículo 44° de la LIR.

B. Filantropía, inversión social o responsabilidad social empresarial

Precisamente, la descripción del artículo 44° de la LIR, daría a entender que, absolutamente, toda prestación a título gratuito no sería deducible, sin embargo, ello no sería del todo cierto, porque si de por medio, se sustenta la causalidad de esa erogación, y que de manera directa o indirecta puede contribuir a la mejora o mantenimiento del negocio, pues se estaría ante una deducción tributaria válida.

Para ello, entonces, es necesario diferenciar algunos términos, que de manera general, podrían entenderse como iguales. Al respecto, es pertinente citar de manera literal algunos pasajes del Libro “Responsabilidad Social: Fundamentos para la competitividad empresarial y el desarrollo sostenible”²⁰, material en que se cita una distinción muy acertada realizada por parte de Baltazar Caravedo, considerado un referente en los que a investigación sobre la Responsabilidad Social Corporativa, y quien permite identificar tres términos, lo cual resulta muy útil para el desarrollo del presente punto:

Caravedo define la **filantropía** como un mecanismo de donación en dinero o en especies dirigido a grupos humanos con carencias específicas. La motivación es estrictamente, humanitaria, altruista y de caridad. La filantropía empresarial no afecta a la organización, es decir, no la hace partícipe de los impactos que pueda producir, y el nexo entre empresa y entorno es muy débil o inexistente. Un típico

²⁰MATILDE SCHWALB, María. Responsabilidad social: fundamentos para la competitividad empresarial y el desarrollo sostenible. Centro de la Investigación de la Universidad del Pacífico, 2008, Lima.

acto de filantropía sería por ejemplo, la contribución anónima de una empresa a la Teletón a favor de los niños de la Clínica San Juan de Dios.

La **inversión social** es, para Caravedo, un tanto más compleja que la filantropía y requiere del planteamiento de una visión que articule claramente la labor de la empresa con el desarrollo de la comunidad. La inversión social se refiere a la canalización de recursos hacia obras sociales o benéficas, con el objetivo principal de mejorar la imagen de la organización a través del apoyo a una comunidad o a un tipo de acción (cultural por ejemplo). Aunque en este caso la empresa privilegia la relación con la comunidad, su peso con ella aún es débil. Un ejemplo de inversión social sería el auspicio de un banco local para la edición y publicación de un libro sobre la pintura cusqueña, o la contribución de una compañía de seguros a una campaña de seguridad vial para reducir el índice de accidentes de autos.

En el caso de la **responsabilidad social**, la motivación de los empresarios es triple: ellos buscan la mejora de la sociedad, la mejora de la comunidad sobre la que se asientan y la obtención de beneficios para la propia empresa. En este caso la empresa desarrolla una visión de futuro que incorpora a su comunidad, a la sociedad y a su país. Además, la empresa se organiza de forma que promueve liderazgos internos de colaboración voluntaria y destina otros recursos –como tiempo- además dinero para el desarrollo de la comunidad con la que establece una relación de mayor compromiso. Un ejemplo de responsabilidad social sería la promoción y auspicio de un programa de desarrollo del circuito turístico de la zona de influencia de una empresa minera. Con este programa, la empresa pretende mejorar la calidad de vida de los pobladores de la región de influencia de la empresa, gracias al impacto económico que generaría la actividad turística (Matilde Schwalb, 2008).

Así entonces, se podría decir que aquellas erogaciones que se encontrarían incluidas en el artículo 44° de la LIR, serían los gastos de filantropía, por tener calidad pura de liberalidades, y no tener una relación relevante, al menos potencialmente, con las rentas del negocio.

C. Discusión sobre la deducibilidad tributaria de los gastos de responsabilidad social-ambiental empresarial

Como lo sostiene el World Business Council for Sustainable Development, “la Responsabilidad Social Empresarial es el compromiso continuo de la empresa de contribuir al desarrollo económico sostenible, mejorando la calidad de vida de sus empleados y sus familias, así como la de la comunidad local y de la sociedad en general” (WBCSD, 2017).

Pues bien, esta forma de hacer empresa ya se ha extendido a nivel mundial, y en el Perú, varias empresas han adoptado sus principales directrices, incluso, como ya se ha comentado en párrafos anteriores, buscando certificaciones de sus buenas prácticas de responsabilidad social empresarial.

Ahora bien, en el Perú, algunas empresas, teniendo estas políticas, realizan este tipo de prestaciones a título gratuito, pero que en cierto modo, parten de una necesidad directa con el mantenimiento de sus propias actividades económicas, tal como sucede en el caso de las actividades extractivas, es decir, la industria minera, de hidrocarburos, etc.

Y es que, cuando se desarrollan proyectos mineros, de hidrocarburos o de energía, si bien son actividades que pueden conllevar muchos réditos para las arcas del Estado, a través de la recaudación de tributos o al dinamizar dichas actividades se mejora las cifras macroeconómicas del país, también es cierto que son actividades que se desarrollan en lugares donde no necesariamente se ve la influencia estatal, y muchas veces cercanos a comunidades que cuentan con pocos servicios o casi ninguno, que son esenciales para su subsistencia, con lo que, es claro que al ver que una empresa va a proceder a realizar una actividad de explotación de recursos naturales, dichas comunidades pueden sentir afectados o vulnerados los medios para su subsistencia, ya que de por medio está la explotación de un recurso natural (extracción de minerales, yacimientos petroleros, manipulación de fuentes de agua, etc.). Además de ello, para la empresa no solo puede presentarse esta complicación respecto de la relación con la comunidades que se sitúan en las zonas de influencia del proyecto, sino que,

precisamente, al haber poquísima o nula intervención del estado, la infraestructura para desempeñar una actividad económica, como lo es la explotación de un recurso natural no siempre es la más idónea (hay caminos, debidamente asfaltados, acceso a servicios públicos, entre otros inconvenientes).

Así entonces, ante dicho escenario, las empresas se ven obligadas a incurrir en gastos para que dichos inconvenientes mencionados no perjudiquen el desempeño de la actividad económica a realizar, la cual, posteriormente les generará réditos económicos, con lo que invierten en la construcción de infraestructura vial de aquellas vías situadas en la zona de influencia del proyecto, o prestaciones a favor de las comunidades aledañas (donaciones, construcción de infraestructura para servicios de salud, agua, saneamiento, etc.), a fin de evitar conflictos con las mismas, de modo que se genere una convivencia pacífica, y que los intereses de ambos lados se vean satisfechos, para la empresa, asegurar que su actividad de explotación no se verá afectada por conflictos sociales, y para las comunidades, que sientan que parten de los beneficios económicos a ser obtenidos por las empresas también pueda beneficiarles en su calidad de vida.

Ante dicho escenario, la Administración Tributaria, por lo general, ha sido muy crítica respecto de este tipo de gastos, en el sentido que no permite la deducción tributaria, al considerarles meras liberalidades, y que no cumplen con el principio de causalidad, con lo que, ello obliga a las empresas a cuestionar dicha postura mediante procedimientos impugnatorios, los cuales llegan al máximo tribunal administrativo en materia tributaria, en este caso, el Tribunal Fiscal, que lamentablemente, en los últimos años, no ha tenido una postura firme sobre la procedencia o no de la deducibilidad de los gastos de responsabilidad social.

Por ejemplo, en el sector minero, la Ley General de Minería²¹, en su artículo 72°, estipula que con el objeto de promover la inversión privada en la actividad minera, se otorga a los titulares de tal actividad, entre otros beneficios, que las inversiones que efectúen los titulares de la actividad minera en infraestructura que constituya servicio

²¹ Decreto Supremo N° 042-92-EM.

público²², serán deducibles de la renta imponible, siempre que las inversiones hubieren sido aprobadas por el organismo del sector competente, con lo que, se puede apreciar, que por norma, se permite la deducción de este tipo de erogaciones, a pesar de que, no necesariamente, tenga una relación directa con su negocio, motivo por el cual, la Administración Tributaria, cuando verifica este tipo de inversiones en las empresas mineras, pero que se encuentran fuera del marco de que sean aprobadas como obras de infraestructura que constituya servicio público, las consideran simplemente como liberalidades. Asimismo, el Tribunal Fiscal abrió un poco más la figura, en el sentido de considerar deducibles los gastos, a pesar de no calificar como de infraestructura de servicios públicos, cuando se consideren sumamente indispensables y que tengan la calidad de extraordinarios, por ejemplo, como el criterio expresado en varias resoluciones, como las N°s 01932-5-2004, 04807-1-2006 y 13558-3-2009, que se refieren a gastos realizados como consecuencia del trabajo de construcción de mejoramiento de carreteras, se señala que este tipo de gastos solo serán deducibles en la medida que se sustente que tienen el carácter de extraordinario e indispensables para el transporte de bienes del titular de la actividad minería produce desde y hacia sus plantas, ya que de lo contrario, se considera liberalidad.

Asimismo, por otro lado, se tiene el caso resuelto mediante la resolución N° 09478-1-2013, procedimiento en el que se discutía la deducibilidad de gastos correspondientes a obras de rehabilitación y mantenimiento de vías, las cuales son utilizadas para los camiones del titular minero, para la salida de minerales extraídos de su concesión, lo cual permite llevar a cabo su proceso productivo, así como reducir el costo de reparación de camiones y volquetes si éstos transitan en carreteras en mal estado; sin embargo, en este caso, el Tribunal Fiscal decidió confirmar los reparos realizados por la Administración Tributaria, basándose, principalmente, en el hecho de que las vías eran públicas, y que por tanto, tales gastos correspondían al Estado, de modo que la erogación realizada por la empresa se consideraba como una liberalidad.

No obstante lo mencionado, el Poder Judicial, en más de una ocasión, ha revertido este criterio del tribunal, como lo que estableció la Sala Civil Transitoria de la Corte

²² De acuerdo al artículo 7° del Reglamento de la Ley General de Minería, la deducción de la renta imponible de estas inversiones procede en la proporción destinada a brindar servicio público, lo que deberá constar en la respectiva resolución de aprobación, y en todos los casos el titular de actividad minera registrará en cuentas de orden las inversiones antes mencionadas que realicen.

Suprema mediante el Expediente N° 600-2007, respecto de gastos de reparación y/o mantenimiento de bienes de servicio público, expresando en el citado el siguiente criterio: “(...) son desembolsos que no califican como una simple liberalidad altruista, sino que son indispensables para continuar con el desarrollo de sus actividades y preservar sus vehículos en buen estado, y transportar los minerales que comercializa hacia su fundición y los puertos donde los embarca, por lo que se cumple el principio de causalidad, entendida en forma genérica y acorde con diversa doctrina, no tratándose de una liberalidad, máxime si las vías reparadas únicamente sirven para trasladarse desde o hacia las instalaciones de la empresa y el desembolso es acorde a la responsabilidad social empresarial (...)”.

Ahora bien, en casos de **gastos de responsabilidad social y protección del medio ambiente**, se puede citar un caso resuelto mediante resolución N° 01424-5-2005, en donde se discutía la deducibilidad de gastos por la compra de insumos agrícolas, con la finalidad de conservación del medio ambiente en la comunidad Caravelí-Arequipa, específicamente, para contrarrestar la contaminación a través de la reforestación y preparación de tierras para el sembrío de plantas en beneficio de los trabajadores de la minera y de las personas que viven alrededor de ella. Al respecto, el Tribunal resuelve confirmar los reparos por falta de sustentación documentaria, no obstante, señala un interesante criterio sobre este tipo de gastos, ya que menciona, literalmente, lo siguiente: “(...) si bien es razonable que las empresas que se dedican a actividades mineras adquieran insumos para el cuidado o tratamiento de tierras agrícolas dentro de los programas que puedan tener implantados de responsabilidad social y protección del medio ambiente, y que por lo tanto, las adquisiciones que con tal fin se realicen están vinculadas al giro del negocio y otorgan derecho al crédito fiscal, en el presente caso, la recurrente no presentó documento alguno u otra prueba a efectos de demostrar que los bienes adquiridos fueron destinados a los fines antes mencionados (...)”.

Así entonces, como se puede apreciar, a nivel del Tribunal Fiscal, son identificables dos tipos de posturas; por un lado, aquellas que exigen que los gastos sociales sean sumamente esenciales y extraordinarios respecto del negocio de la empresa, y otra, en menor medida, en referencia a los gastos de responsabilidad social

empresarial, que no solamente podrían ser deducibles aquellos gastos que tenga relación estrecha y directa con la actividad del negocio, sino que pueden tenerla de manera indirecta o potencial, es decir, en cumplimiento de las políticas propias de la empresa de su responsabilidad en beneficiar no solo a su negocio sino al entorno y la sociedad en donde tiene influencia su actividad, lo cual, finalmente, le brinda una imagen positiva ante la colectividad (clientes, proveedores, etc.).

Finalmente, si por norma con rango de ley, como lo estipulado en el artículo 72° de la Ley General de Minería, se ha dispuesto al deducibilidad de gastos que en principio correspondería que sean asumidos por el Estado, precisamente, para promover la inversión privada en el sector minero, cabe la pregunta: ¿Acaso no sería atendible de que, ante la discusión a nivel jurisprudencial sobre la causalidad o no de los gastos de responsabilidad social empresarial (que incluye, evidentemente, a lo ambiental), se disponga por ley, que para promover dicho tipo de conductas en las políticas de las empresas, en beneficio de la calidad de vida de la colectividad (proyectos de infraestructura, servicios básicos, preservación del medio ambiente, etc.), dicho tipo de erogaciones puedan ser deducibles, sin perjuicio si calzan o no con los parámetros de la causalidad? Pues la respuesta debería ser afirmativa.

4. CAPITULO IV: MARCO CONTEXTUAL

4.1. Experiencias internacionales en tributación ambiental

Cuando se menciona que la experiencia peruana en tributación ambiental era incipiente, no solo es en relación al contexto actual, sino al factor temporal, en cuanto a que varias naciones ya vienen aplicando esos tipos de instrumentos hace más de dos décadas. Los ejemplos que se exponen no solo son países europeos, que por lo general, están a la vanguardia en cuanto a tributación ambiental se refiere, sino también casos de países latinoamericanos, es decir, realidades tan iguales a la peruana que ya tienen en su legislación instrumentos como los tributos ecológicos.

4.1.1. Impuesto al carbón (España)

España es un país que utiliza gran cantidad de carbón para la generación de electricidad. Por ejemplo, al 2016, alrededor del 20% de la electricidad generada en dicho país provenía del uso del carbón.

Impuesto introducido por Ley 22/2005, que introduce este impuesto en la Ley de Impuestos Especiales (Ley 38/1992) que grava la puesta a consumo de carbón en su ámbito territorial (primera venta o entrega de carbón tras la producción o extracción, importación o adquisición intracomunitaria, así como el autoconsumo).

Tabla 2

Entrada en vigor	2005
Sujeto pasivo	Productores o extractores, importadores o adquirientes intracomunitarios de carbón, así como empresarios revendedores que realicen ventas, entregas o operaciones de autoconsumo sujetas al impuesto
Hecho imponible	Puesta a consumo de carbón
Base imponible	Poder energético del carbón (GJ)
Tipo impositivo	<ul style="list-style-type: none">• Usos profesionales excepto generación de electricidad y cogeneración: 0,15 €/GJ• Otros usos: 0,65 €/GJ
Exenciones	<ul style="list-style-type: none">• Primera venta o entrega efectuada a empresarios que destinen el carbón a su reventa en el ámbito territorial de aplicación del impuesto o que lo destinen a su envío con destino fuera del ámbito territorial del impuesto.• Empleo del carbón para reducción química y procesos electrolíticos y metalúrgicos, para procesos mineralógicos, como combustible en el ámbito doméstico y residencial o cualquier uso que no suponga combustión.
Recaudación (2013)	147 millones de Euros (hasta noviembre de 2013)

Fuente: eforenergy.org/docpublicaciones/informes/Informe_Completo_EfE_2013.pdf

Cabe precisar que la base imponible se baja en el poder energético del carbón, el cual es expresado en Gigajoules (Gj). Por ejemplo, una tonelada de carbón equivale a 30 Gigajoules.

Finalmente, es interesante una de las exenciones de este impuesto, regulada en el artículo 79° de la citada Ley 38/1992, que establece que el impuesto no se aplica en aquellos usos del carbón que no genera combustión (como la que se pueda en las plantas de generación eléctrica) ya que ello representa la principal fuente de emisión de dióxido de carbono.

4.1.2. Impuesto sobre los residuos (Holanda)

Se aplica a los residuos que se depositan en vertederos. El objetivo del impuesto es el de estimular el procesamiento de los residuos de la mejor manera, en beneficio del medio ambiente, ya que el depósito en vertederos es el método menos deseable, seguida por la incineración.²³

Así entonces, en este caso, el contribuyente es el titular del centro de tratamiento de residuos, y la base imponible es la cantidad de residuos que son depositados en vertederos.

La tasa para el 2017 es de 13.11 euros por cada 1000 kilogramos de residuos depositados en el vertedero. En caso, finalmente, los residuos no sean destinados al vertedero, y al contrario, son destinados a tratamiento y/o reciclaje, el titular del centro que recibe dichos residuos puede tramitar la devolución del impuesto pagado.

²³ <http://hispanohablantes-pb-impuestos.blogspot.pe/2011/02/impuestos-medioambientales.html>

Con este tipo de medida tributaria, se ha logrado, ya en el 2010, que más del 80% de los residuos iba a reciclaje, un 16% incinerado y apenas un 3% depositado en vertederos.

4.1.3. Tasa retributiva por contaminación hídrica por vertimientos puntuales (Colombia)

La última actualización de este tributo se dio por Decreto N° 2667-2012 (aunque ya tenía antecedentes desde 1974), es un tributo aplicado por la utilización directa e indirecta del agua como receptor de los vertimientos puntuales en virtud a sus consecuencias nocivas, originadas en actividades antrópicas o propiciadas por el hombre y actividades económicas o de servicios, sean o no lucrativas.

En este caso, es interesante lo regulado en el artículo 7° de la citada norma, donde se establece que la tasa retributiva se aplicará incluso a la contaminación causada por encima de los límites permisibles sin perjuicio de la imposición de las medidas preventivas y sancionatorias a que haya lugar, y deja en claro que el cobro de la tasa no implica bajo ninguna circunstancias la legalización del respectivo vertimiento.

En cuanto a la tasa a aplicar, se obtiene de multiplicar la tasa mínima (46.50 pesos colombianos por kilo de materia orgánica y 19.90 pesos por kilo de materia sólida) por el factor regional.

Asimismo, se puede notar que en la legislación colombiana, como también sucede en la peruana, se parte del supuesto que en determinados casos, la contaminación es inevitable, no obstante, no puede ser irrestricta, y por tanto, deben existir regulaciones específicas que eviten dicha arbitrariedad en los efectos contaminantes, para que, en caso se sobrepase esos límites, ya se aplique el poder sancionatorio del sector público, de modo que la aplicación del tributo no tiene el fin sancionatorio, sino va más a que el privado tiene esa obligación inherente de asumir las externalidades negativas de su actividad, como en este caso es el arrojar residuos al entorno.

Así entonces, el destino de la recaudación de este tributo son los proyectos de descontaminación hídrica, así como proyectos de mejoramiento, monitoreo y evaluación de la calidad del recurso hídrico; elaboración y ejecución de Planes de Ordenamiento del Recurso Hídrico e inversiones en sistemas de tratamiento (incluido interceptores y emisarios finales). Por ejemplo, en CEPAL (Comisión Económica para América Latina y El Caribe) había determinar que en 2001, varias regiones colombianas había disminuido en alrededor del 79% el costo administrativo para la remisión de residuos sólidos en las fuentes de agua.

4.1.4. Impuesto redimible a las botellas de plástico (Ecuador)

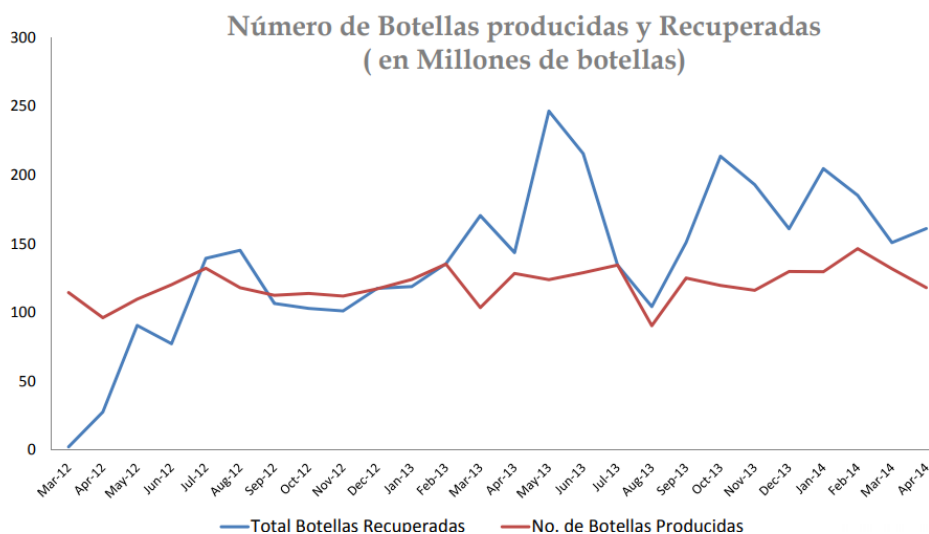
Creado por la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, con la finalidad de disminuir la contaminación ambiental y estimular el proceso de reciclaje.

El hecho imponible, en este caso, es el embotellamiento de bebidas en botellas plásticas no retornables, ya sea para agua, gaseosas, bebidas alcohólicas o no alcohólicas. Así, por cada botella plástica se aplica una tarifa de 2 centavos de dólar.

Este caso es interesante, porque si bien, en un inicio se grava por el uso de embases en plástico, posteriormente, el citado impuesto puede ser devuelto pero solo a través de Centros de Acopio o de Reciclaje debidamente autorizados, de modo que, el impuesto inicialmente sirve para que los que utilizan el plástico para embotellar bebidas asuman el efecto contaminante de dicho envase, sin embargo, si el destino de dicho bien puede engranarse a futuros procesos de reciclaje, el fisco ecuatoriano entiende que ya no se produce efectos contaminante y por tanto, corresponde la devolución de dicha carga tributaria.

La aplicación del citado impuesto, si bien, no necesariamente impide que sigan utilizando las botellas de plástico, pero sí generan que el destino de las mismas ya no sea, necesariamente, un tacho de basura, con los efectos contaminantes que ello acarrea, sino fines utilitarios y ambientalmente más eficientes, como el reciclaje. A continuación, algunas cifras de la aplicación del impuesto:

Gráfico 7



Fuente: <https://www.oecd.org/tax/tax-global/Session-3-Ecuador.pdf>

Se observa que la recolección de botellas plásticas desde el 2011 al 2012 tuvo un alto crecimiento, siendo los responsables de esta actividad, los recicladores y las empresas de acopio, la participación en el reciclaje evidencia la recuperación del material PET para su reutilización, generando un gran avance en el cuidado del medio ambiente. Recordemos pues que para la fabricación de botellas de plástico se requiere gran cantidad de petróleo, por lo que, al haber menos necesidad de producción, menos uso de petróleo y por tanto, su combustión, y además, claramente, los desechos de las propias botellas de plástico.

4.2. Experiencias peruanas en tributación ambiental

Como ya se había mencionado previamente, la experiencia peruana respecto de cargas tributarias relacionadas con el medio ambiente es muy incipiente. Lo que más se podría resaltar sería la aplicación del Impuesto Selectivo al Consumo, respecto de la importación de algunos tipos de combustible, no obstante, la aplicación de las tasas no resulta coherente.

Por ejemplo, de acuerdo al Apéndice III de la Ley de IGV, se establece las tasas del ISC para determinados tipos de gasolina, en el cual, se tiene que el monto del

impuesto aplicable para gasolina de 84 octanos asciende a S/. 0.93 por galón, mientras que para gasolina de 97 octanos asciende a S/. 1.14 por galón, a pesar de que ante un mayor octanaje, se tiene un mejor combustible, un rendimiento más eficiente en los vehículos que lo utilizan y por tanto, menos efectos contaminantes.

Parecida a dicha experiencia es lo que sucede con el impuesto vehicular en el Perú, que si bien está concebido como un impuesto al patrimonio, ya que el impuesto se aplica a los autos nuevos en sus 3 primeros años, no obstante, no se ha considerado su tratamiento desde el punto de vista ambiental, porque es evidente que un auto nuevo genera menos efectos contaminantes que una unidad de 10 o 20 años de antigüedad, por lo que, en virtud a ello, debería haber una lógica de que dichos vehículos también puedan asumir el costo de afectación al entorno, en este caso, la contaminación del aire.

4.3. Experiencias internacionales de incentivos tributarios ambientales

4.3.1. Exoneración de impuestos en calentadores de agua que utilizan energía solar (Barbados)

Es claro que el objetivo de esta medida es incentivar la instalación de este tipo de calentadores, lo cual no solo conllevaría el efecto deseado de que se obtenga un beneficio particular en base a tecnología limpia y no contaminante, sino que la mayor demanda generaría el abaratamiento de dicho producto.

De acuerdo a un informe del CEPAL del 2001, el incentivo le costó una disminución en la recaudación de aproximadamente USD 6 millones de dólares, no obstante, se estimó que el ahorro acumulado por menor uso de energía ascendía a USD 60 millones de dólares.

4.3.2. Dedución de inversiones ambientales en el Impuesto a la Renta (Colombia)

Este incentivo está regulado en el artículo 255 del Estatuto Tributario de Colombia²⁴, mediante el cual, se permite que las empresas puedan deducir inversiones de control y mejoramiento del medio ambiente, en el sentido de un crédito contra el impuesto, ya que se le permite descontar del impuesto a la renta el 25% del valor de dichas inversiones ambientales.

Ahora bien, la limitante es que no se podía deducir aquellas inversiones realizadas por mandato de autoridad ambiental para mitigar el impacto ambiental previamente ya producido, sobre la base de que si se permitiría la deducción, se estaría premiando la contaminación.

Asimismo, a fin de garantizar de que se tratase de una inversión ambiental, ello debía ser acreditado ante la entidad pública competente, que en este caso, es la Autoridad Nacional de Licencias Ambientales, ante la cual, se hace un trámite que demoraba aproximadamente unos 30 días hábiles, al término de los cuales, se expide el certificado correspondiente, y con ello, la empresa podría acreditar la naturaleza de inversión ambiental.

En el caso de este impuesto, incluso, desde su tratamiento anterior (deducción como gasto) no solo las empresas podían verse beneficiadas con la deducción del gasto, sino que, podía servir para fines reputacionales. Por ejemplo, en el caso de la ciudad de Bogotá, la Secretaría Distrital del Ambiental, establecía una clasificación a las empresas, de acuerdo a su desempeño ambiental, lo cual podía significar un favor de buena imagen ante la colectividad, tal como sucedió con muchas empresas:

Tabla 3

CLASIFICACIÓN	EMPRESAS
Élite	Altea Farmacéutica S.A., Azuik S.A., Sigra S.A., Compañía Nacional de Chocolates S.A.S., Eurofarma Colombia S.A.S., Gaseosas Colombianas S.A., Gaseosas LUX S.A. Lasea Soluciones E.U., Mexichem Colombia S.A.S., MiniPak S.A. y Pharmetique S.A.
Excelencia Ambiental	Industria Colombiana de Café S.A.S., Koyomad productos cárnicos S.A., Procables S.A. y Protela S.A.
En marcha	Alvilla S.A., Cristalcryl de Colombia S.A., Impresos JC Ltda. y Multidimensionales S.A.
Postulante	Editorial JL impresores Ltda., Biomax GNE EDS Bima y Ecolcin S.A.S.

²⁴ Derogado por Ley N° 1819 del 2016.

Fuente: <http://www.i-ambiente.es/?q=blogs/colombia-incentivos-tributarios-para-empresas-que-practican-la-sostenibilidad>

4.3.3. Deducción de inversiones destinadas al medio ambiente (España)

Esta deducción estaba regulada en el artículo 39º de la Ley del Impuesto sobre las Sociedades²⁵, mediante el cual, las empresas podrán deducir de la cuota íntegra el 10 por 100 del importe de las inversiones realizadas en elementos patrimoniales del inmovilizado material destinados a la protección del medio ambiente consistentes en instalaciones que tengan por objeto alguna de las siguientes finalidades:

a) Evitar o reducir la contaminación atmosférica procedente de las instalaciones industriales.

b) Evitar o reducir la carga contaminante que se vierta a las aguas superficiales, subterráneas y marinas.

c) Favorecer la reducción, recuperación o tratamiento correctos desde el punto de vista medioambiental de residuos industriales.

Cabe precisar que cuando nos referimos a deducción, en este caso, se refiere al reconocimiento de un crédito contra el impuesto, lo cual resulta ser más beneficioso, porque ya es una deducción directa contra el importe efectivo a pagar al fisco, lo cual resulta un ahorro aún más relevante para el contribuyente.

Ahora bien, de manera similar que en el caso colombiano, esta inversión deberá tener la calificación de “ambiental” por parte de la entidad pública competente.

4.3.4. Reconocimiento de inversiones ambientales en Países Bajos: Depreciación aleatoria y deducción adicional

La norma tributaria otorga este beneficio para toda empresa que adquiera un activo fijo, que se encuentra catalogado como de inversión ambiental, que es una lista que es publicada anualmente por el Ministerio del Ambiente de Países Bajos²⁶.

²⁵ Derogado desde el 2015, lo cual ha sido muy criticado en España, ya que va contra la corriente europea de establecer instrumentos que promuevan las tecnologías ambientalmente más limpias.

²⁶ Para el 2017. <http://www.rvo.nl/sites/default/files/2016/12/Trefwoordenlijst%20Milieulijst%202017.pdf>

Básicamente, los dos incentivos son, por un lado, que la depreciación de dichos activos adquiridos puedan realizarse de manera aleatoria a criterio propio del contribuyente, es decir, si quisiese podría aplicar una depreciación acelerada, o extenderla. Por otro lado, se tiene que se reconoce una deducción adicional del 36% de la inversión realizada.

Para acceder a dichos requisitos, la inversión tiene que calificar dentro del listado del Ministerio del Ambiente, y la inversión debe ser mayor a los 2500 euros anuales.

Así entonces, esta y otras medidas han llevado a Holanda a ser uno de los líderes en ejecución de servicios medioambientales, tal es así que, ante la necesidad de que las empresas incurran en este tipo de gastos, se ha creado un mercado de proveedores de bienes y servicios ambientales, centrado en actividades de gestión, procesamiento de residuos, purificación de aire, tratamiento de aguas, consultoría en materia de ambiente, entre otros.

4.4. Experiencias peruanas que pueden servir como base para medidas de promoción de protección del medio ambiente

Como ya se había apuntado líneas atrás, si bien en el Perú, las experiencias de tributos ambientales son escasas (por no decir nulas), en materia de incentivos tributarios a favor del medio ambiente no se registra, por lo menos, recientemente, algún ejemplo relevante.

No obstante ello, el sistema tributario peruano sí cuenta que varios regímenes en donde se otorgan un tratamiento preferente a determinadas situaciones o actividades, con la finalidad de promover determinadas actividades económicas (deducibilidad de gastos en inversiones de infraestructura de servicios públicos por parte de titulares mineros, obras por impuestos, deducciones adicionales en gastos de innovación tecnológica, etc.), o dinamizar la inversión en determinados espacios geográficos (regímenes promocionales del sector agrícolas o de la selva, donde se implementan tasas preferenciales de impuesto a la renta, exoneraciones de IGV, etc.).

Precisamente, dentro de los citados, se destaca a los regímenes de obras por impuestos y la deducción de gastos destinados a la promoción de la investigación, desarrollo e innovación tecnológica, que si bien, no están destinando directamente a proyectos medio ambientales, tienen una base que podría servir para implementar medidas fiscales para incentivar proyectos de protección medioambiental.

4.4.1. Régimen de obras por impuestos

Este régimen fue creado en el 2008, mediante Ley N° 29230, con la finalidad de agilizar y hacer más eficiente la ejecución de inversión pública en el país.

Así entonces, lo que se busca es impulsar la ejecución de proyectos de inversión pública de impacto regional y local, con la participación del sector privado, mediante la suscripción de convenios con los gobiernos regionales y/o locales.

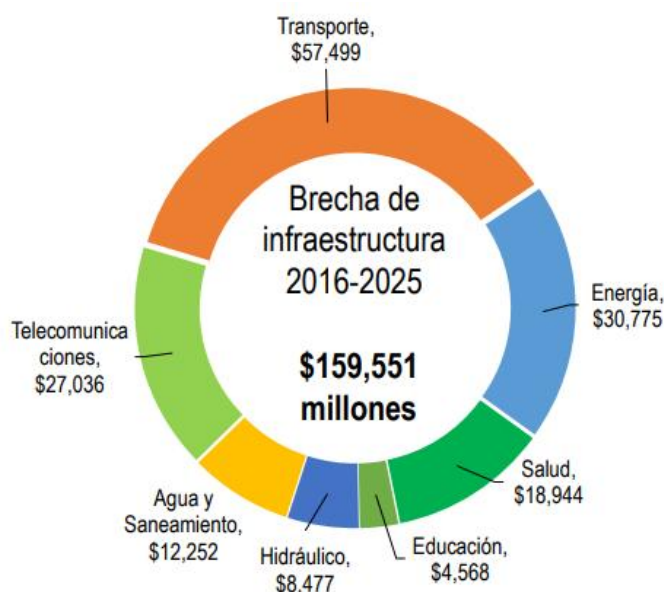
La lógica detrás de este régimen es que una empresa privada, en forma individual o en consorcio, financie y ejecute proyectos priorizados por los Gobiernos Regionales, Gobiernos Locales, Mancomunidades Regionales, Mancomunidades Municipales, Universidades Públicas o Entidades del Gobierno Nacional, para luego recuperar la inversión total realizada a través de un certificado para el pago de su impuesto a la renta. De esta manera, el Estado logra contar con inversión ejecutada de manera rápida y eficiente, y la empresa privada tiene la oportunidad de contribuir activamente a generar el desarrollo del país.

Respecto de los proyectos a promover, se tiene desde obras de infraestructura pública básica como redes de agua y desagüe, vías y centros de salud, hasta proyectos de mediana y gran envergadura como hospitales, carreteras, puentes, entre otros. Esto incluye no solo la construcción de cero, sino su rehabilitación, incluso su mantenimiento.

Al respecto, es importante analizar la lógica de este régimen, que se muestra a continuación de manera secuencial.

a. Hay un problema que afecta a la colectividad: En el Perú, de acuerdo a estimaciones de Proinversión, habría una brecha de infraestructura de cerca USD 69 mil millones de dólares (aprox. 35% de nuestro PBI), y que si se la extiende una década más, estaría llegando a más del doble, siendo los sectores más afectados los de transporte, energía y telecomunicaciones. Para mayor detalle, se puede apreciar los siguiente datos:

Gráfico 8

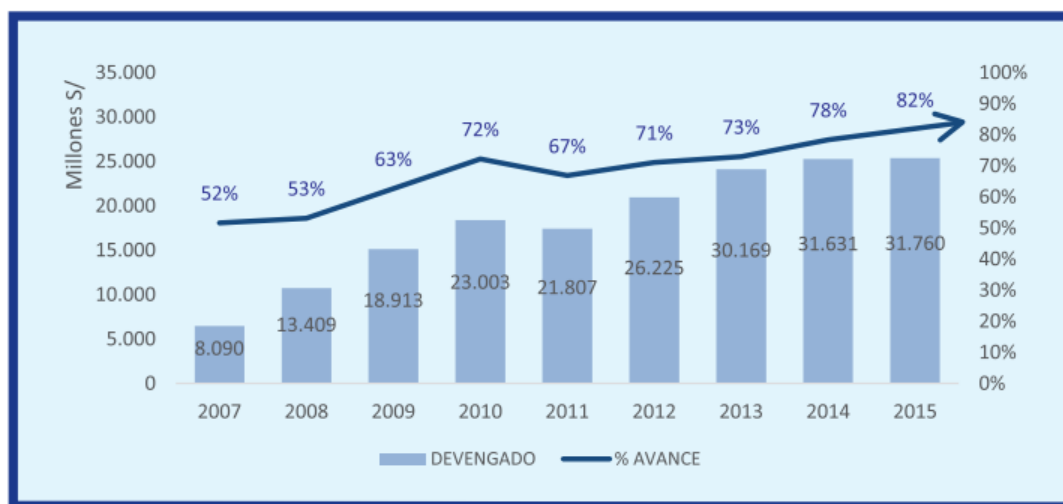


Fuente AFIN (2015):

[https://www.mef.gob.pe/contenidos/inv_privada/eventos/taller PRODUCO_02092016.pdf](https://www.mef.gob.pe/contenidos/inv_privada/eventos/taller_PRODUCO_02092016.pdf)

Asimismo, aunado a dicha brecha de infraestructura se tiene la propia ineficiencia en la ejecución de proyectos de inversión, que al parecer ya es inherente al Estado peruano, es decir, no obstante que se cuenta con un presupuesto destinado para invertirlos en obra de mejora en educación, vías de transporte, ampliar la red energética, entre otros, dicho monto no es ejecutado, o cuando lo es, es realizado de manera deficiente (mala calidad, sobrevalorado por corrupción, etc.).

Gráfico 9: Ejecución de la Inversión Pública del Perú a Nivel País (2007-2015)



Fuente: SIAF-MEF

https://www.mef.gob.pe/contenidos/inv_publica/docs/novedades/2016/may/revista-MEF-01-04-2016.pdf

Que tal como se puede apreciar del cuadro anterior, si bien los números han mejorado, pero se ve que aún hay una diferencia entre el presupuesto asignado para la inversión pública, y lo realmente ejecutado, lo cual, evidentemente, genera un retraso respecto de la obras que urgen el país, como mayor infraestructura vial, para la educación, de servicios de salud, etc.

b. Hay un instrumento que puede contribuir a la solución: Este caso se relaciona al empresariado, al sector privado, que muchas veces, cuentan con procesos de ejecución de proyectos más eficientes que el Estado, y cuyo desempeño no atiende a intereses políticos, sino, a factores de rentabilidad y beneficios económicos, sin descartas una cuota de responsabilidad social.

c. Se genera un triple beneficio: Aplicando este régimen, se genera beneficios tanto para el sector público, para la propia empresa privadas, como para la población en general:

- Para el sector público: Logra que se ejecuten proyectos en un tiempo más reducido y con un mayor control de calidad. Asimismo, el Estado logra ejecutar dichos proyectos a un menor costo, porque no requiere acudir a fuentes externas de financiamiento, en donde tendría que asumir, por ejemplos, gastos adicionales como los intereses.

- Para la empresa privada: Definitivamente, una obra pública que se encuentra respaldada por el nombre de una empresa, le trae a esta última una muy buena imagen frente a la sociedad, lo cual repercute en su reputación, y hasta es un mecanismo de publicidad.

- Para la población en general: Logra tener obras públicas en un menor tiempo para la satisfacción de sus necesidades, lo cual les permite acceder a mayores servicios y por tanta, tener una mejor calidad de vida, y además, por lo menos en la zona de influencia del proyecto, se generan mayores puestos de trabajo.

Así entonces, ante dicho escenario, no es coincidencia que la aplicación de este régimen haya arrojado resultados positivos, si bien no tanto como se esperaba, pero positivos finalmente. Así, por ejemplo, han participado ya a la fecha 86 empresas, 10 de las cuales ya han invertido caso S/. 3 mil millones de soles, tal como se detalla en el siguiente cuadro:

Gráfico 10



Fuente: Elaboración Propia, con datos de portal de estadísticas de www.obrasporimpuestos.pe

Asimismo, a nivel de distribución geográfica, el régimen ha tenido un alcance relativo a nivel nacional, destacándose departamentos como Arequipa, Piura y Ancash, los cuales acumulan poco más del 40% del total de proyectos ejecutados desde la vigencia del régimen, tal como se puede apreciar a continuación:

Gráfico 11



Fuente: Elaboración Propia, con datos de portal de estadísticas de www.obrasporimpuestos.pe

Como se puede apreciar de los resultados expuestos, ha sido un régimen que ha generado motivación en las empresas participantes. Y es que, como se había comentado anteriormente, el mayor beneficio que pueda obtener la empresa acogiéndose a este régimen es la exposición frente a la comunidad, por tanto, es un factor reputacional, lo cual es interesante, porque en este régimen, la empresa no recibe algún beneficio económico directo, tal como sí lo sería una exoneración o algún beneficio en los gastos tributarios, ya que cabe recordar que la naturaleza de este régimen radica en su propio nombre, es decir, en lugar que la empresa pague en

efectivo el Impuesto a la Renta que le corresponde, lo paga a través de una obra, por tanto, no es que pague menos impuesto.

Por tanto, si el Estado permite que un privado, en cierta forma, “asuma” sus funciones para la ejecución de obras públicas (en beneficio de la población), lo cual después será compensado con las obligaciones tributarias del privado, ¿acaso no sería coherente que aquellas inversiones que realicen las empresas como parte de su responsabilidad social empresarial, específicamente, para fines ambientales, no puedan ser reconocidos tributariamente? Pues la respuesta es afirmativa.

4.4.2. Promoción de la Investigación Científica, Desarrollo Tecnológico e Innovación Tecnológica (I+D)

En este caso, se trata de una norma que regula un incentivo que sí afecta directamente a los resultados de la empresa, puesto que reconoce deducciones adicionales cuando se incurra en gastos de investigación científica, desarrollo tecnológico e innovación tecnológica, o más conocidos como gastos de i+d.

Conceptualmente, este tipo de gastos se encuentran definidos en el inciso a.3 del artículo 37° de la LIR, donde se identifica lo siguiente:

i. Investigación científica: Es todo aquel estudio original y planificado que tiene como finalidad obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos, la que puede ser básica o aplicada.

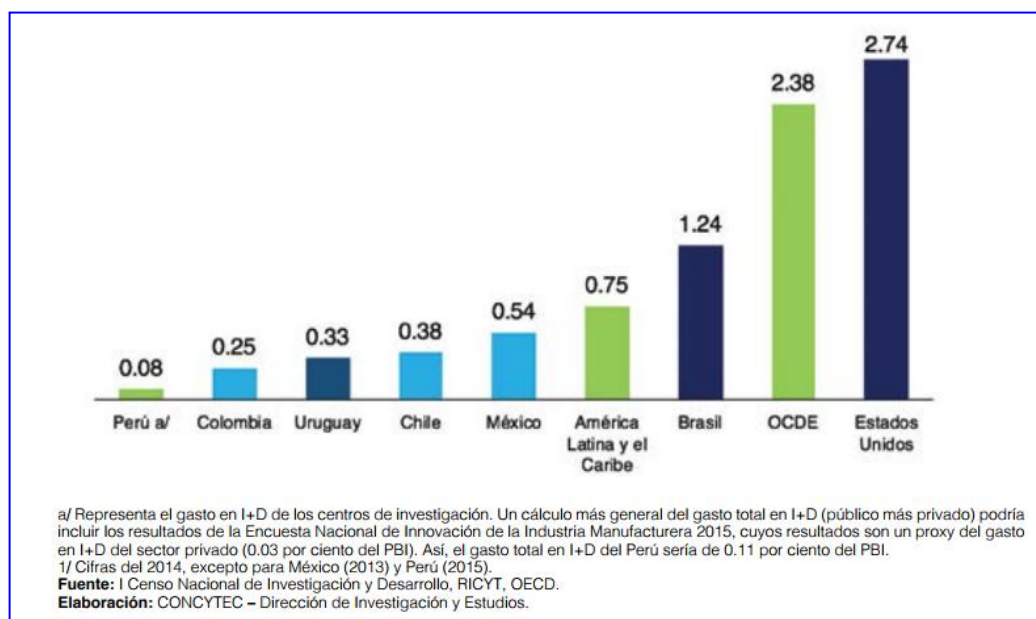
ii. Desarrollo tecnológico: Es la aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico, a un plan o diseño en particular para la producción de materiales, productos, métodos, procesos o sistemas nuevos, o sustancialmente mejorados, antes del comienzo de su producción o utilización comercial.

iii. Innovación tecnológica: Es la interacción entre las oportunidades del mercado y el conocimiento base de la empresa y sus capacidades, implica la creación,

desarrollo, uso y difusión de un nuevo producto, proceso o servicio y los cambios tecnológicos significativos de los mismos. Se considerarán nuevos aquellos productos o procesos cuyas características o aplicaciones, desde el punto de vista tecnológico, difieran sustancialmente de las existentes con anterioridad. Consideran la innovación de producto y la de proceso.

Que ante ello, evidentemente, lo que se quiere incentivar es la investigación tecnológica, de forma que se puedan generar productos novedosos y procesos más eficientes no solo en beneficio de las empresas que lo desarrollen, sino para colectividad en general. Y es que el Perú está muy debajo de este tipo de inversiones, si se realiza la comparación con países del mismo continente. Al respecto, se puede ver unas estadísticas, solo al 2015, sobre la inversión en innovación tecnológica respecto del PBI (términos porcentuales):

Gráfico 12



Que ante dicho escenario, si se genera una mayor inversión innovación tecnológica, se podrá lograr empresas más eficientes, más competitivas con el primer mundo, y ello evidentemente, conlleva mayores ingresos para ellas, más generación de puestos de trabajo, y mayor calidad de vida para quienes tienen acceso a ello.

Así entonces, el Estado, para lograr ese fin, acude a instrumento económico, en este caso, no de naturaleza directa como lo sería un tributo, sino, a través de un mecanismo indirecto, como lo este incentivo tributario.

Finalmente, cabe precisar que este tipo de medidas no son novedosas de la realidad peruana, sino países tan cerca a nosotros también implementan este tipo de instrumentos, como por ejemplo, el caso chileno, el que, a diferencia del caso peruano, estipula en su normativa que del total de inversión de innovación tecnológica, el 35% podrá ser utilizado como crédito contra el impuesto a las ganancias, y el 65% como gasto tributario, sin perjuicio de que sea destinado a las actividades propias del negocio, con lo cual, incluso, se puede apreciar que es casi una combinación del régimen peruano de deducibilidad de gastos en innovación y el de obras por impuestos.

5. CAPITULO V: PLANTEAMIENTO DE INICIATIVAS GENERALES PARA INCENTIVOS TRIBUTARIOS AMBIENTALES

Sobre la base de todo lo expuesto, se considera que, en el Perú, existe el marco constitucional, legal e institucional para que se implementen medidas desde el punto de vista tributario a fin de promover las acciones de protección del medio ambiente, y por ende, la disminución de la contaminación ambiental. Así pues, sobre la base de que es posible aplicar instrumentos como los tributos ambientales, ello debe ser respaldado con medidas de incentivo y/o beneficios tributarios que generen motivación en los particulares (principalmente, en sector empresarial) de generar procesos productivos ambientalmente más eficientes, así como realizar inversiones de protección ambiental, en el marco de su responsabilidad social empresarial.

Así entonces, desde este humilde trabajo, se proponen algunos cambios en la legislación tributaria peruana, que puedan ayudar a que se implementen actividades económicas más eco-amigables, se utilicen bienes y/o productos menos contaminantes en las actividades industriales, no partiendo de un marco normativo estrictamente regulador e impositivo, sino que brinde herramientas y facilidades, desde el punto de vista fiscal, a fin de darle respaldo financiero a las inversiones que realizaría el empresariado en general, a fin de adoptar esos nuevos procesos.

Ahora bien, en las propuestas que se presentan, se podrá ver que se hace referencia a productos, equipos, o proyectos de protección ambiental, por lo que, evidentemente, se hace necesaria una identificación específica sobre qué tipo de bienes se incluirían en estos incentivos tributarios. Al respecto, ya sería responsabilidad del sector correspondiente (Ministerio del Ambiente) establecer una identificación de aquellos bienes que se consideran ambientalmente eficientes, por ejemplo, por el uso de determinados combustibles más limpios (como el gas natural) o por su funcionalidad (paneles solares para generar energía renovable), entre otros casos.

Así entonces, resulta interesante una clasificación propuesta por la OCDE (Universidad Politécnica Javeriana, 2017), en virtud al uso de los bienes en la

industria ambiental. Así por ejemplo, podría considerarse la siguiente categorización, a la cual ya se le atribuiría las partidas arancelarias correspondientes, para el caso de su importación y/o exportación:

LCA = Lucha contra la contaminación atmosférica.

TAR = Tratamiento de las aguas residuales.

S/P = Gestión de desechos sólidos y peligrosos.

R/S = Regeneración, saneamiento y descontaminación de suelos y aguas.

R/V = Amortiguación de ruidos y vibraciones.

V/A = Vigilancia, análisis y evaluación ambientales.

TAP = Tratamiento del agua potable.

OSR = Otros sistemas de reciclaje.

IER = Instalaciones de energía renovable.

C/E = Tratamiento del calor y de la energía.

C/S = Conservación del suelo.

Además de ello, y considerando la realidad peruana en el sector transporte, se añadiría a dicha clasificación a aquellos vehículos, maquinarias y otros bienes que utilicen combustibles más limpios, tales como: Gas Licuado, Gas Natural, entre otros.

5.1. En materia de impuesto a la renta

5.1.1. Deducción de gastos de preservación medio ambiental con un adicional del 50%

Se propone una indicación expresa en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, donde se permita la deducibilidad como gasto tributario de toda inversión ambiental, ya sea en la adquisición de bienes para las labores productivas de la propia empresa, o a favor de terceros en el marco de sus políticas de responsabilidad social empresarial. En este caso, para generar un mayor incentivo en este tipo de inversiones, se propone considerar un 50% adicional del monto total deducido, tomando como referencia los incentivos para los gastos para innovación y desarrollo tecnológico.

Asimismo, para seguir la misma tendencia de la regulación de los gastos i+d, podría considerarse como límite máximo anual de 1335 UITs.

5.1.2. Depreciación acelerada de los activos fijos empleados en los proyectos de protección ambiental

En concordancia con lo anterior, para aquellos bienes de activo fijo que sean destinados para las labores productivas propias de la empresa, y que sean considerados como ambientalmente eficientes, podrán gozar de una depreciación acelerada, para el caso de bienes muebles, en el mismo ejercicio de la puesta en funcionamiento del activo, y en el caso de inmuebles, hasta en 3 años.

5.1.3. No aplicación de reglas de valor de mercado para donaciones realizadas a favor de implementación de proyectos de protección ambiental

Cuando la empresa adquiera bienes para implementación de proyectos ambientales en el marco de su responsabilidad social empresarial, para lo cual, primero adquiere para sí misma, para después transferirlo a los beneficiarios, a dicha transferencia no se le aplicará la presunción de valor de mercado para efectos del Impuesto a la Renta.

5.2. En materia de Impuesto General a las Ventas

5.2.1. Exoneración del Impuesto General a las Ventas, en la importación y venta de bienes destinados a desarrollar procesos industriales de tecnología limpia o verde.

Sobre la base de una previa clasificación de la que se hablaba en los primeros párrafos del presente capítulo, se aplicaría una exoneración al IGV, tanto en la importación como en la venta en el país, de modo que se pueda tener algún efecto ahorrativo en el caso de consumidores finales, por ejemplo, adquisición de vehículos con combustibles alterno a la gasolina, entre otros casos.

5.2.2. Exoneración del IGV por retiro de bienes en donaciones realizadas a favor de implementación de proyectos de protección ambiental

Esto es concordante con lo propuesto en el punto 5.1.3, en relación a aquellas transferencias realizadas a favor de terceros, por implementación de proyectos de protección ambiental, en el marco de la responsabilidad social empresarial. Se explica con un ejemplo:

Una empresa industrial que apoyar a una comunidad que sufre de deficiencias en el servicio de electricidad, para lo cual, adquiere todo un equipamiento de paneles solares a efectos de brindarles una alternativa de energía renovable, para lo cual, primero debe adquirir tales bienes y después transferirlos a los beneficiarios. Bajo el régimen general, esa transferencia estaría afecta al IGV, además de aplicar presunción de valor de mercado en Impuesto a la Renta, motivo por el cual, esos dos efectos serían inaplicables para este tipo de operaciones, como consecuencia de las propuestas que se presentan.

6. CAPITULO VI: SOBRE LAS ENTREVISTAS REALIZADAS A EXPERTOS EN MATERIA FISCAL Y REPRESENTANTES DEL SECTOR PRIVADO

Como parte de la metodología empleada, el presente trabajo de investigación no solo ha tomado en cuenta fuentes secundarias, tales como las referencias bibliográficas citadas, base legal nacional e internacional, jurisprudencia nacional e internacional, así como diversos datos estadísticos, sino también, se ha creído conveniente interactuar, personalmente, a través de entrevistas, con expertos en materia tributaria, así como representantes del sector privado.

6.1 Sobre entrevistas a expertos en materia fiscal

Respecto de las entrevistas realizadas a expertos tributaristas, se tiene a reconocidos profesionales de reconocida trayectoria, socios de importantes estudios de abogados, así como especialistas en regímenes de incentivos, de naturaleza fiscal, tales como obras por impuestos y los beneficios de gastos de investigación, desarrollo e innovación tecnológica, motivos por los cuales, se considera que su valiosa opinión puede servir como referencia para validar lo investigado en el presente trabajo, y apoyar lo propuesto respecto de la aplicación en el Perú de incentivos tributarios ambientales.

A continuación, un breve resumen sobre las citadas entrevistas:

Entrevista a Dra. Indira Navarro:

- Concuera con el hecho de que los tributos ambientales son totalmente aplicables en el Perú, apoyando más la idea de que puedan implementarse la figura de los impuestos, que a través de contribuciones y tasas.

- Concuera con que los tributos no solo son instrumentos destinados a fines recaudatorios, por lo que, perfectamente, pueden tener fines extrafiscales, como en este caso, para desincentivar actividades contaminantes.

- Manifiesta que medidas como la deducción adicional de los gastos en inversiones ambientales, o la depreciación acelerada pueden moldear el comportamiento del empresario, porque valorarían que la inversión no les traería un costo y un gasto, sino que implicaría, no solo su reconocimiento tributario (lo cual, actualmente, es discutible por la SUNAT), sino que significaría un beneficio reputacional frente a la colectividad.

Entrevista a Dra. Lourdes Castillo Botetano:

- La Dra. Castillo hace hincapié en el sustento constitucional que existe en nuestro país para poder implementar instrumentos como los tributos y los incentivos a fin de contar con mayores medidas para la protección del medio ambiente.

- En cuanto a la pertinencia de que se apliquen tributos ambientales, específicamente, en lo referente a la figura de impuestos, si bien ratifica su postura de que la tributación ambiental es un instrumento aplicable en el Perú, ello debe ir coadyuvado de una política real y consciente de parte del Estado sobre la protección del medio ambiente, sobre la concientización de que su necesidad, y sobre todo, de la difusión de todos los mecanismos a que el sector privado puede acogerse para que sus actividades se ajusten a los estándares que pretendería el sector público de protección medio ambiental. Asimismo, dar facilidades a que los empresarios puedan migrar a otro tipo de comportamiento no tan contaminantes, para lo cual, se requiere máxima difusión.

- Sobre la finalidad extrafiscal de los tributos ambientales, ratifica que ello es totalmente posible, y precisamente, el fundamento constitucional del resguardo del derecho fundamental a un medio ambiente equilibrado puede servir de guía para lograr esos fines.

- Sobre la aplicación de incentivos tributarios ambientales, coincide en que son buenos instrumentos a implementar, pero ello debe ir de la mano con procedimientos administrativos simples, sin tanta burocracia, información al empresariado sobre esos beneficios, etc.

- Finalmente, apoya las propuestas planteadas en el trabajo de investigación, destacando la opción de la depreciación acelerando, y haciendo hincapié que deberá existir un organismo objetivo que esté encargado de calificar a la inversión como ambientalmente eficiente.

Entrevista al Dr. Walker Villanueva:

- El entrevistado está de acuerdo con la aplicación de tributos ambientales, pero más aún, destaca la necesidad de que existan medidas que incentiven o motiven a los contribuyentes.

- Es interesante el comentario que hace en referencia de que el tributo ecológico más exitoso es aquel que recauda cero, ya que, precisamente, así se probaría de que ha logrado evitar el comportamiento contaminante, obligando al contribuyente a buscar alternativas, seguramente, ambientalmente más eficientes.

- Respecto de las propuestas planteadas en el presente trabajo, coincide con todas, y solo en el caso de IGV, presenta otra opción que podría ser la devolución del IGV, y no tanto su exoneración.

Entrevista Mario Madau:

- El entrevistado recalca el respaldo constitucional que tiene la aplicación de tributos ambientales.

- Asimismo, valida la necesidad de que se implementen instrumentos como los incentivos tributarios, pero haciendo hincapié que ya sea estos, o los tributos, no pueden ser medidas aisladas, porque, finalmente, serían ineficaces frente al fin que persiguen que es la disminución de la contaminación. Más allá de la aplicación de cargas tributarias sobre actividades contaminantes, o de la promoción de incentivos tributarios para adoptar prácticas en resguardo del medio ambiente, por ejemplo, sería inadmisibles que una empresa opere violando los parámetros ambientales máximos de

contaminación permisibles, por lo que, se debe empezar cimentando las bases de la regulación estricta y puramente ambiental, para que en base a ello, puedan aplicarse instrumentos adicionales como los tributos y los incentivos fiscales ambientales.

- Respecto de las propuestas presentadas, el entrevistado está de acuerdo con lo planteado.

Entrevista a Rolando Cevalco:

- El entrevistado confirma que el marco legal nacional permite, tranquilamente, la aplicación de tributación ambiental.

- Respecto de los impuestos, hace referencia al Impuesto Selectivo al Consumo, sobre de que podría utilizarse para aumentar la tasa para la venta o comercialización de productos nocivos para el ambiente.

- Finalmente, respecto de las propuestas planteadas, está de acuerdo con todas, y en comenta que respecto de los arancele en la importación, podría también verse la alternativa de hacer un mecanismo parecido al drawback.

Que no obstante lo indicado en el presente punto, mayores detalles pueden apreciarse en el anexo del presente trabajo. Sin perjuicio de lo mencionado, todos los expertos consultados coinciden en que existe un marco constitucional y legal que respalda el hecho de que puedan implementarse tributos ambientales, y que los mismos no, necesariamente, pueden perseguir fines recaudatorios, sino también los llamados extrafiscales, y que en el caso del factor medioambiental, son instrumentos válidos aquellos que son dirigidos a motivar a los particulares a realizar actividades ambientalmente más eficientes, más aún, cuando, como lo decía el Dr. Walker Villanueva, el tributo ambiental verdaderamente exitoso es aquel que no genera una recaudación propiamente dicha, ya que ello podría sustentar que se está logrando que los contribuyentes están modificando sus comportamientos contaminantes, de modo que no recaen en el hecho imponible del tributo.

Asimismo, hay coincidencia en el hecho de que los instrumentos fiscales (tributos e incentivos) no pueden tratarse de manera aislada, sino que son el complemento de una serie de políticas que debe adoptar el sector público, desde el reforzamiento de las regulaciones estrictamente ambientales, la simplificación de los procedimientos administrativos relacionados y una difusión adecuada de todos los beneficios que se puedan estar brindando por adoptar prácticas eco-amigables.

6.2 Entrevistas con representantes del sector privado

En esta sección, también se consideró que era importante obtener los puntos de vista de aquellos que, finalmente, serían los sujetos pasivos de los instrumentos económicos analizados en la presente investigación (tributos o incentivos fiscales ambientales). Si bien los argumentos legales y de contexto son importantes para determinar la viabilidad de dichos instrumentos, también es cierto que, los mismos deben adecuarse a cada realidad, lo cual incluye, en cierta forma, la manera de pensar de los particulares involucrados.

Entrevista Pedro Moreno – Gerente General de Fundación Moreno SAC:

- Es consciente que la contaminación ambiental, en menor o en mayor medida, es inherente a toda actividad económica.

- Cuando se le planteó los dos posibles instrumentos tributarios que podrían implementarse para la protección del medio ambiente, sin dudarlo eligió a los incentivos, porque ello le permitiría deducir la inversión que realice como empresario de sus rentas, lo cual es un rédito más inmediato para él, que el aportar al fisco mediante un tributo.

- Respecto de las propuestas planteadas, estaría de acuerdo con todas.

Entrevista José Vela Ortega – Gerente General de Publicidad y Comunicaciones SAC:

- Es consciente del efecto contaminante de toda actividad económica.

- Asimismo, respecto de los instrumentos fiscales a aplicar, claramente, se inclina por los incentivos porque siente que el beneficio de protección al medio ambiente sería más palpable, ya que no le genera confianza pagar al fisco peruano por un tributo ecológico, respecto del cual, no hay garantía de que se destine a combatir la contaminación.

- Respecto de las propuestas planteadas, le llamó más la atención la exoneración relacionada con el IGV, porque ello le permitiría adquirir activos eco-amigables de manera menos onerosa.

Entrevista a Ricardo Santiago Leiva – Administrador de Andex Del Norte SAC:

- Acepta el hecho de que los efectos contaminantes son inevitables de toda actividad humana relacionada a actividades económicas, por lo que, siendo consciente de ello, destaca que su empresa se esfuerza por utilizar productos eco-amigables.

- Respecto de la posibilidad de una tributación ambiental, resulta interesante lo que menciona, porque sustenta la aplicación de un tributo, no sobre la base de que el Estado tenga los recursos para remediar los efectos contaminantes, sino, de manera simple, describe muy bien uno de los principios fundamentos de la tributación ambiental, es decir, el que contamina paga, aquella obligación del agente contaminante de asumir la responsabilidad de los costos contaminantes e su actividad, y que ello los motive a utilizar tecnología más limpia.

- Sobre las propuestas planteadas, se inclina por la deducción adicional de las inversiones ambientales, así como lo relacionado a la exoneración de aranceles e IGV, ya que ello motivaría la adquisición de mayores bienes de tecnología limpia.

Entrevista a Arturo Torres – Directos de Finanzas de G4S PERU SAC:

- Acepta también que en toda actividad económica es inevitable que se produzcan efectos contaminantes.

- Respecto de posibles instrumentos tributarios ambientales, sostiene que prefiere que se le aplique incentivos para invertir en un proyecto específico e identificable.

- Finalmente, respecto de las propuestas planteadas, se inclina por la opción de la deducción adicional a la deducción de gastos por inversiones ambientales.

Entrevista Jorge Ganoza – Directos y CEO de Fortuna Silver Mines:

- Ratifica la idea de los efectos contaminantes de toda actividad económica.

- Identifica a su empresa como responsable socialmente, incidiendo en el factor ambiental. Señala que se desenvuelve en un mercado altamente regulado como el minero, no obstante, desarrolla políticas de cuidado del medio ambiente, tal es así que, del 100% del presupuesto que tienen destinado a su responsabilidad social empresarial, el 58% se destina a proyectos relacionados con el medio ambiente, mientras que el otro 42% va destinados a proyectos relacionados con las comunidades en la influencia de sus proyectos.

- Respecto de los instrumentos fiscales que podrían aplicarse, sin ninguna duda, va por los incentivos que le permitirían realizar mayores inversiones ambientales, lo cual, a su vez, le generaría posibilidad de que esto se vea reflejado en el mercado del carbono, como lo son los mecanismos de desarrollo limpio (bonos de carbono), los cuales son derechos de reducción de emisiones de gases de invernadero que les permite negociarlos y transferirlos a empresas de países desarrollados que lo requieren, y con ello pueden obtener mayores réditos.

- Sobre las propuestas planteadas, prefiere la opción de la depreciación acelerada, porque le parece un mecanismo financieramente más atractivo, ya que le da

más cabida a efectuar otras inversiones que pueden generar mayores impactos de protección del medio ambiente.

7. CAPITULO VII: CONCLUSIONES

7.1. Existe un consenso a nivel internacional sobre de que si bien el desarrollo es inherente a la evolución del ser humano, la misma no puede poner en riesgo la integridad de las generaciones presentes y futuras, por tanto, se pugna por un desarrollo sostenible, que permita mantener un medio ambiente equilibrado, de modo que se pueda soportar cierto nivel de contaminación que también es inherente a las actividades económicas que permiten el desarrollo, pero dicho efecto contaminante no pueda convertirse en un nivel de irreversible.

7.2. Los estados cuentan con dos tipos de métodos para combatir las actividades contaminantes; por un lado, aquellos considerados como directos o de comando, que no son otra cosa que las regulaciones estrictas, y cuyo incumplimiento acarrea una sanción, y que en el caso peruano, básicamente, se expresan a través de las obligaciones de los estudios de impacto ambiental y los límites máximos permisibles, instrumentos sobre los cuales se despliega toda la regulación ambiental en el Perú. Por otro lado, se tiene los métodos indirectos, dentro de los cuales se puede identificar a los tributos, así como los incentivos y subsidios.

7.3. Que respecto de las cargas tributarias, se parte de la premisa de que los agentes contaminadores deben interiorizar los costos propios de la contaminación que se genere (principio de quien contamina paga), por lo que una forma de compensar ello es con el pago de obligaciones tributarias.

7.4. Desde el punto de vista de la realidad peruana, la Constitución califica como derecho fundamental el vivir en un medio ambiente equilibrado, por lo que la protección del mismo tiene nivel de valor constitucional y el Estado tiene el deber de protegerlo.

7.5. En virtud a dicha protección constitucional, es que el Estado peruano tiene la potestad de hacer uso de los instrumentos que la propia Constitución le permite para garantizar dicho valor constitucional, y dentro de esos instrumentos se tiene al tributo, el cual no solamente puede ser regulado para fines recaudatorios, que en el caso

ambiental, sería para contar con los recursos para implementar las medidas de protección o de reparación de los daños ocasionados, sino también para fines extrafiscales, a través de los cuales, se busca moldear el comportamiento de los particulares que realizan actividades contaminantes, de modo que, aplicando mayores cargas tributarias se les pueda desalentar de seguir haciéndolas.

7.6. En concordancia con la citada potestad tributaria del Estado, la misma no solo se limita a la aplicación de cargas tributarias, sino también de incentivos fiscales a fin de motivar a los particulares (agentes contaminantes) a que migren a una actividad ambientalmente más eficiente, de modo que ello coadyuve a la reducción de la contaminación.

7.7. Que actualmente, ya existe la tendencia mundial de que el empresariado, así como obtiene los réditos de su negocio, ello debe ser compartido de alguna forma con su entorno, a partir de lo cual, se genera lo que se conoce como responsabilidad social empresarial, respecto de lo cual, parte de las medidas que toma la empresa pueden tener relación directa con su negocio, pero otra son más actos de desprendimiento a favor de terceros, pero que indirectamente incide en su actividad al otorgarle una mejor imagen frente a los clientes, proveedores, accionistas, sociedad, etc., sin embargo, la legislación tributaria nacional no es clara respecto de su reconocimiento, por lo que es necesario establecer reglas claras, principalmente, respecto de la deducibilidad de tales gastos para efectos del Impuesto a la Renta.

7.8. Que respecto de las propuestas planteadas, se considera que son medidas que pueden impulsar y marcar el camino de brindar facilidades a los bienes y procesos productivos ambientalmente más eficientes, lo cual coadyuvaría a la reducción de contaminación. Ello ha sido apoyado por expertos en materia tributaria, en virtud a entrevistas realizadas sobre la viabilidad de estos instrumentos, así también, por representantes del empresariado, quienes partiendo de la premisa de que toda actividad económica genera efectos contaminantes en menor o en mayor medida, manifiestan la voluntad a realizar actividades respetando el medio ambiente, y si con ello, pueden acogerse a beneficios, pues ello resulta sumamente atractivo, y hasta les

genera mayor confianza como empresarios, que simplemente asumir una carga tributaria.

7.9. Finalmente, no solo existe un marco institucional, constitucional y legal para la aplicación de incentivos fiscales ambientales, sino que existen muchísimos casos en legislaciones internacionales, donde sí se han implementado estas medidas y con resultados favorables. Asimismo, en el Perú, si bien no existen regímenes para el sector ambiental, sí se cuenta con regulaciones similares respecto de ejecución de obras públicas así como inversión en gastos de innovación y desarrollo tecnológico, cuya lógica puede aplicarse para el sector ambiental.

ANEXO: ENTREVISTAS REALIZADAS

Entrevista N° 1

Entrevistada: Dra. Indira Navarro Palacios

Identificación de la entrevistada: Abogada por la Facultad de Derecho y Ciencias Políticas de la Universidad de Lima. Máster en Tributación y Política Fiscal por la Escuela de Postgrado de la Universidad de Lima. Estudios de Especialización en Política Fiscal y Tributación Nacional. Miembro del Instituto Peruano de Derecho de la Empresa. Asociada Activa del Instituto Peruano de Derecho Tributario – IPDT. Directora Ejecutiva de la Revista Peruana de Derecho de la Empresa. Consultora del Banco Mundial en temas de Obras por Impuestos. Socia principal de TYTL Abogados. Jefa del Área Tributaria y del Área de Responsabilidad Social Empresarial de TyTL Abogados. Profesora universitaria.

Desarrollo de la Entrevista:

- 1. Sobre la base de sus conocimientos y experiencia ¿el marco legal peruano permite que se implementen los llamados tributos ambientales o ecológicos?**
- 2. De ser afirmativa la respuesta a la pregunta anterior , respecto de la clase de tributos ambientales a implementar, la tasas y contribuciones tienen correlación con una actividad estatal, sin embargo, respecto de la implementación de impuestos ambientales ¿denota algún problema o limitación para su aplicación?**

Es correcto, los tributos ambientales o ecológicos pueden ser implementados en nuestro país.

En cuanto a las tasas y contribuciones, podrían presentarse ciertas complicaciones, recordamos por ejemplo una experiencia pasada vinculada a la Municipalidad del Callao, en donde se pretendió establecer una contribución en beneficio del medio ambiente, afectando con un pago específico el transporte de minerales contaminantes. Sin embargo, no se cumplieron los parámetros para caracterizar una contribución, respetando su naturaleza jurídica, por lo que tenemos entendido que tal cobranza no llegó a implementarse.

En cuanto a los impuestos, el tema luce más viable, de hecho en la actualidad existe por ejemplo, la posibilidad abierta para efectos de realizar algunos ajustes al Impuesto Selectivo al Consumo que grava a los combustibles, que debería tener la lógica de gravar más a los combustibles más contaminantes y ello no necesariamente es lo que ocurre.

Del mismo modo, por ejemplo, existe en nuestro sistema tributario un Impuesto a la propiedad vehicular, que bien podría afectar a los vehículos más antiguos, pero por el contrario, afecta la propiedad de los vehículos más modernos.

Sólo ahí vemos dos claros ejemplos de impuestos funcionando, que bien podrían, con algunos ajustes, y siempre respetando su naturaleza jurídica, lograr fines de preservación del medio ambiente.

En ese sentido, podría comenzarse con un análisis de los impuestos que existen actualmente a efectos de optimizarlos y pensar, adicionalmente, en otros impuestos, pues no vemos limitaciones para ello.

De hecho, ya es una tendencia internacional caminar hacia ese horizonte, por razones precisamente extra tributarias, de conservación del medio ambiente que es un bien jurídico

que todos, bajo cualquier mecanismo, deberíamos preocuparnos por proteger y cautelar debido a su deterioro actual.

- 3. En materia de derecho ambiental, hay un principio que se denomina “quien contamina paga”, a través del cual se sustenta que los particulares puedan internalizar los costos derivados de los efectos contaminantes de sus actividades, ya sea a través de la adquisición de productos o realización de procesos industriales nocivos para el medio ambiente. Considerando ello ¿piensa que un impuesto ambiental debe tener solamente un fin recaudatorio a fin de que el Estado cuente con los recursos para paliar con dichos efectos contaminantes, o es posible que persiga fines distintos a los recaudatorios, relacionados con la protección ambiental?**

Los impuestos si bien tienen entre otras, la finalidad de recaudar, como impuestos mismos pueden, naturalmente, coadyuvar a objetivos no necesariamente fiscales, y funcionan bien para modular conductas, como el ya mencionado ISC al que nos referimos al responder las preguntas anteriores u otros.

- 4. De ser posible la aplicación de tributos ambientales, desde el punto de vista del derecho tributario ¿considera que el tributo, como instrumento económico, es suficiente para poder generar algún efecto en la disuasión de actividades contaminantes? ¿Qué otros mecanismos piensa usted que, desde el punto de vista de la tributación, podrían emplearse con fines de protección ambiental?**

Además de la creación de tributos, el enfoque también debe ser positivo, es decir, evaluar también el otorgamiento de beneficios o incentivos tributarios.

Ya está probado a nivel nacional e internacional que los beneficios tributarios debidamente estructurados, generan cambios en la conducta de los ciudadanos, por ejemplo, las mayores deducciones por capacitación al personal, las deducciones adicionales por contratación de personal discapacitado, I + D+ i, entre otros ejemplos, constituyen evidencia de que los empresarios, si bien es cierto piensan en la generación de utilidades, si encuentran oportunidades adicionales que no los perjudiquen y que pueden implementarse adecuadamente, lo hacen.

Un empresario en la actualidad, además de maximizar ganancias, también desea tener buena imagen en el mercado y se preocupa por la Responsabilidad Social Empresarial, procurando el bienestar de los grupos de interés que lo rodean.

De ese modo, si el empresario encuentra algún beneficio tributario que le permita desarrollar una actividad que beneficie al medio ambiente y a su vez le permita un ahorro tributario, es altamente probable que la acogerá si está claramente regulada.

- 5. ¿Si es posible aplicar tributos ambientales para generar recursos y además desalentar conductas contaminantes, puede considerarse como un mecanismo complementario y adicional de los tributos, a los incentivos fiscales en materia ambiental?**

Conforme se mencionó anteriormente, el enfoque, además de la generación de esquemas de tributación novedosos, debe ser el de los incentivos fiscales.

Si bien es cierto en la actualidad no es la tendencia del Gobierno debido a la baja recaudación migrar hacia el otorgamiento de beneficios tributarios, no es menos cierto, que estos, debidamente implementados, controlados, socializados y con evaluaciones económicas que pongan en evidencia que el bien jurídico que será protegido es importante y superior al costo fiscal, tal como lo es el medio ambiente, pueden tener acogida.

6. A nivel internacional, incluso países de la región latinoamericana (España, Colombia, Brasil, México, Panamá, etc.) ya han implementado tributos ecológicos (por ejemplo ,tasas por vertimientos contaminantes a la atmósfera y ríos, impuestos a la contaminación vehicular, etc.), asimismo, se otorgan beneficios o incentivos para que los particulares cambien a comportamientos ambientalmente más eficientes (por ejemplo, deducciones fiscales para inversiones en equipos ecológicos y/o procesos de producción limpios, exoneraciones de tributos a la importación de los mencionados equipos, etc.). Sin embargo, en el Perú, la experiencia en tributos como en incentivos fiscales-ambientales es insipiente, por no decir nula. Más bien, se puede encontrar regímenes de incentivos como las deducciones adicionales en los gastos de i+d, los regímenes especiales como el de selva, o el régimen de obras por impuestos, en donde el factor común en todos esos mecanismos no se centra en un fin recaudatorio, sino más bien, en incentivar o promover el desarrollo de ciertas actividades o buscar mayor eficiencia en el desarrollo de las mismas (por ej. proyectos de infraestructura en el caso de obras por impuestos). Sobre la base de esos antecedentes, nuestro trabajo de investigación concluye en que si bien es necesaria una política de tributación ambiental, esta debe ser coadyuvada por medidas de incentivos fiscales que generen un cambio en los agentes contaminantes. Considerando ello, se propone las siguientes medidas:

6.1Deducción de un porcentaje adicional en gastos destinados a proyectos de protección ambiental. ¿Cuál es su opinión al respecto?

Este tipo de incentivo tributario al generar la determinación de un menor Impuesto a la Renta, siempre que el contribuyente cuente con la documentación sustentatoria correspondiente del gasto, será atractivo para el sector privado y probablemente aceptado por un legislador que valore el medio ambiente.

Así por ejemplo, actualmente se encuentra vigente una deducción adicional en base a las remuneraciones que se paguen a trabajadores con discapacidad en función al número y porcentaje de trabajadores discapacitados, lo que ha generado que se promueva este tipo de contratación y a su vez los contribuyentes determinen un menor Impuesto a la Renta a pagar, lo que constituye un incentivo atractivo para el sector privado.

Asimismo, en cuanto a la deducción de gastos en investigación, se ha previsto que para aquellos proyectos que se inicien a partir del ejercicio 2016, los contribuyentes podrán deducir un porcentaje adicional que variará dependiendo de si la investigación es realizada directamente por el contribuyente o por un centro de investigación domiciliado en el país o si es realizada por un centro de investigación no domiciliado.

Como podrá apreciarse, la deducción de porcentajes adicionales en gastos para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta, son incentivos regulares en nuestra normatividad que regula dicho impuesto.

6.2Depreciación acelerada de activos adquiridos para el desarrollo de procesos industriales más limpios. ¿Cuál es su opinión al respecto?

Esta medida es interesante en tanto tampoco es desconocida para nuestra normatividad, a lo largo del tiempo se ha venido manejando algunos esquemas de depreciación acelerada, que si bien no implica un beneficio definitivo, si permiten generar planeamientos tributarios en virtud del adelanto de la deducción de gastos para un contribuyente.

Este tipo de incentivo tributario, de acuerdo a la experiencia en la legislación tributaria peruana, constituye un incentivo atractivo para los inversionistas (conforme ocurre en los contratos de leasing o en algún momento en el sector construcción) y no genera menor recaudación para el Estado, sino que dicha recaudación es obtenida en un mayor tiempo.

En efecto, si por ejemplo un bien mueble de acuerdo al Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, debe depreciarse como máximo con la tasa anual de 20%, se encontrará totalmente depreciado en 5 años; sin embargo, si un contribuyente celebra un contrato de leasing y cumple con determinados requisitos, podrá depreciar dicho bien mueble con la tasa anual del 50%, lo que generará que se encuentre totalmente depreciado en 2 años (depreciación acelerada).

Podría pensarse entonces en un esquema similar de depreciación acelerada para temas como el que es objeto de análisis.

6.3 Exoneración de aranceles a la importación de bienes catalogados como de tecnología limpia. ¿Cuál es su opinión al respecto?

Este tipo de incentivo tributario no es extraño en nuestra legislación y es probado que modula la conducta, tal como ocurre por ejemplo en el sector educación, al encontrarse las entidades educativas exentas del pago de los derechos arancelarios generados en la importación de libros o como ocurre en el caso de determinados bienes en general cuyo arancel es cero.

6.4 Exoneración del IGV en la importación y venta en el país de bienes catalogados como de tecnología limpia. ¿Cuál es su opinión al respecto?

Si bien es cierto, es un beneficio que existe internacionalmente, no es menos cierto que existe una resistencia manifiesta de la misma doctrina en generar esquemas de creación de exoneraciones del IGV pues distorsionan la estructura de un impuesto que grava el valor agregado.

Podría evaluarse en todo caso si existe resistencia a la exoneración del IGV, un esquema que llega a la misma finalidad como es la solicitud de devolución del IGV que grava a los bienes. En este último caso, la evaluación pasa más bien, por evaluar los gastos administrativos adicionales en los cuales tendría que incurrir la Administración Tributaria para efectos de atender las devoluciones del IGV que grava la importación de los bienes que terminen siendo beneficiados.

Como recomendación general, es indispensable que cualquier incentivo tributario se encuentre debidamente regulado y que además, los bienes sujetos al beneficio estén correctamente identificados.

7. Considerando que el régimen de obras por impuesto ha tenido resultados favorables en temas de infraestructura:

7.1 ¿considera que podría tener resultados similares en proyectos medio ambientales?

El mecanismo de obras por impuestos es aplicable a proyectos de inversión pública con componentes medio ambientales, si el proyecto califica en el marco de invierte.pe, es factible de ser ejecutado bajo el referido mecanismo.

7.2 Para el caso medioambiental, si lo que se busca es incentivar el cambio de comportamiento en el agente contaminante ¿acaso no sería mejor un régimen de incentivo que vaya directamente al gasto del particular, por ejemplo, a través de deducciones adicionales, para que invierta en proyectos eco-amigables? ¿o considera más eficiente un sistema como el de obra por impuestos, a nivel de crédito contra obligación tributaria?

Desde nuestra perspectiva, ambos temas pueden coexistir perfectamente pues en la actualidad ya es viable la ejecución de proyectos de inversión pública vinculados a temas ambientales bajo el mecanismo de obras por impuestos.

Teóricamente, el mecanismo surge como uno de Responsabilidad Social Empresarial que puede abarcar muchas materias (entre ellas la medio ambiental) pero que le genera a la empresa privada en lugar de una retribución económica, la entrega de un certificado de inversión que le permite acreditar el monto reconocido por la obra entregada, contra su Impuesto a la Renta empresarial a pagar.

El tema en la actualidad pasa porque al Gobierno Nacional, Gobiernos Locales y Gobiernos regionales les interese involucrarse con este tipo de proyectos, que los prioricen, por ejemplo, los rellenos sanitarios son importantes, pero también es cierto que los Gobiernos prefieren la creación de estructuras de infraestructura del tipo edificaciones (colegios, vías, hospitales, etc) antes que proyectos ambientales.

En el caso de obras por impuestos se necesita mayor publicidad y fomento de la materia medio ambiental pues la estructura normativa está dada, se necesita que los Gobiernos consideren el tema ambiental en sus agendas.

De manera paralela al mecanismo de obras por impuestos ya vigente, pueden irse abordando incentivos tributarios como los mencionados, u otros, como por ejemplo, la creación de créditos contra el Impuesto a la Renta por invertir en determinadas actividades (como el recordado crédito por reinversión en la educación) o exonerar determinadas actividades que fomenten el desarrollo y respeto a los temas ambientales.

Entrevista N° 2

Entrevistada: Dra. Lourdes Castillo Botetano

Identificación de la entrevistada: Abogada por la Universidad de Lima. Máster en Tributación y Política Fiscal de la Universidad de Lima y la Universidad Autónoma de Madrid. Con doce años de experiencia profesional en el área del derecho tributario tanto en el sector público (ex funcionaria de la SUNAT) como en el sector privado (estudios de abogados y principales auditoras de prestigio internacional). Miembro del Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT). Asimismo, ha sido Especialista Legal-Tributaria de CONCYTEC sobre los beneficios de proyectos en i+d.

1. Sobre la base de sus conocimientos y experiencia ¿el marco legal peruano permite que se implementen los llamados tributos ambientales o ecológicos?

Considero que sí, partiendo desde el punto de vista en el que la Constitución Política del Perú establece en el numeral 22 del artículo 2° que toda persona tiene derecho a gozar de un ambiente equilibrado y adecuado al desarrollo de su vida. Tomando en cuenta este derecho fundamental, es completamente válido que se prevea en nuestra legislación el poder contar con herramientas legales que conlleven a salvaguardar dicho precepto. Una de esas herramientas, podría estar orientado al tema de la dación de tributos ambientales o

ecológicos, previo estudio de las implicancias que esto podría conllevar y respetando los principios tributarios que son contemplados en el artículo 74° de la Constitución.

Tengo entendido que existen otras medidas legales ejercidas por diversas instituciones que son implementadas para dichos efectos pero al parecer se necesita un poco más de control sobre ello. Además de ello, existen convenios que también amparan la protección al ecosistema medioambiental, pero debería darse la fuerza suficiente para su implementación y un reforzamiento podría ser la generación de una política fiscal que contribuya con este tema pero considerando una buena implementación.

2. De ser afirmativa la respuesta a la pregunta anterior , respecto de la clase de tributos ambientales a implementar, las tasas y contribuciones tienen correlación con una actividad estatal, sin embargo, respecto de la implementación de impuestos ambientales ¿denota algún problema o limitación para su aplicación?

Uno de los puntos a evaluar sería el tema de la competitividad que tendrían las empresas locales a nivel internacional, pues como en toda operación comercial, el pago de tributos encarece y eleva los costos de una empresa, lo cual podría perjudicar en cierto modo la visión de las empresas extranjeras en invertir en Perú y recurrir, tal vez, a aquellos países en los que no están sujetos a un régimen impositivo dirigido a la protección del medio ambiente. Este tema tendría que ser evaluado.

Me parece que parte también de un tema de cultura de protección al medio ambiente. Es como el tema de tributos internos, en su oportunidad, SUNAT identificó que la sola aplicación de su facultad recaudatoria o de determinación de deuda no podía ser lo único a considerar en su oportunidad, tanto que, desde que yo trabajé en dicha entidad, pude ver el cambio de política interna en el sentido que se identificó la necesidad de implementar campañas y gestiones que coadyuven a generar conciencia tributaria. Me parece que en este tema también se debe trabajar mucho a nivel ya de las personas, empresas, instituciones u organismos del Estado que estarían involucrados, entre otros. Una vez que se comprenda la importancia real de estos temas considero que tendrá éxito cualquier implementación de una política fiscal que proteja el medio ambiente.

A modo de ejemplo, podría mencionar lo que está sucediendo con el caso del Régimen de Beneficios Tributarios contemplados en la Ley N° 30309, considero que es un buen régimen pero el Perú no es un país innovador, las empresas no conocen mucho del tema de investigación científica, desarrollo tecnológico o innovación tecnológica (I+D+i) y pese a que este régimen otorga incentivos tributarios para la reducción de la base imponible del impuesto por la inversión que hagan en proyectos de (I+D+i), las empresas no están aplicando como se ha esperado. No existe una adecuada orientación sobre el tema, porque en sí es un régimen nuevo, y existen muchas deficiencias para su implementación, lo cual desanima a las empresas a postular ante el CONCYTEC. Muestra de ello son los resultados que a la fecha se van teniendo en dicho contexto. Desde el 2016 a la fecha tan sólo se cuenta con 14 proyectos calificados. Existe presupuesto del Estado designado para ello ¿qué sucede entonces con lo que no se utiliza? ¿cuál es el diagnóstico de dicha receptividad por parte de las empresas? Consideren que en este caso estoy hablando de un “incentivo” y por considerarlo un trámite engorroso, ambiguo y de un probable riesgo ante la SUNAT, entre otros factores, no se animan a aplicar como tal vez en otros países latinoamericanos. Como diría, no ha cubierto las expectativas que se esperaban. De mi experiencia trabajando en CONCYTEC, considero que esto se debe no sólo a un tema de desconocimiento de las empresas sino también de una real y correcta implementación por parte de dicha institución respecto del régimen con la visión que la norma prevé y para la cual fue dada la norma. Hay mucho por hacer y corregir en este caso por ejemplo.

3. **En materia de derecho ambiental, hay un principio que se denomina “quien contamina paga”, a través del cual se sustenta que los particulares puedan internalizar los costos derivados de los efectos contaminantes de sus actividades, ya sea a través de la adquisición de productos o realización de procesos industriales nocivos para el medio ambiente. Considerando ello ¿piensa que un impuesto ambiental debe tener solamente un fin recaudatorio a fin de que el Estado cuente con los recursos para paliar con dichos efectos contaminantes, o es posible que persiga fines distintos a los recaudatorios, relacionados con la protección ambiental?**

Considero que el fin no sólo debe ser recaudatorio sino que debe centrarse en evitar cualquier hecho o circunstancia que impida la contaminación la cual afecta nuestro ecosistema, en sí el medio ambiente. El fin también puede ser visto como una necesidad de resguardar un derecho fundamental de los ciudadanos como lo contempla la Constitución Política del Perú, como lo he mencionado con antelación.

4. **De ser posible la aplicación de tributos ambientales, desde el punto de vista del derecho tributario ¿considera que el tributo, como instrumento económico, es suficiente para poder generar algún efecto en la disuasión de actividades contaminantes? ¿Qué otros mecanismos piensa usted que, desde el punto de vista de la tributación, podrían emplearse con fines de protección ambiental?**

Podrían ser aplicados algunos beneficios tributarios a modo de incentivar la protección medioambiental, pero existe el gran problema de saber si se cuenta con una conciencia y capacitación técnica adecuada, a nivel del Estado, para una correcta implementación de los mismos. A modo de ejemplo, nuevamente menciono el tema de los incentivos tributarios para la inversión en (I+D+i), que siendo un incentivo tributario a favor de las empresas para poder pagar menos impuesto con una deducción adicional en la base imponible de los impuestos

5. **¿Si es posible aplicar tributos ambientales para generar recursos y además desalentar conductas contaminantes, puede considerarse como un mecanismo complementario y adicional de los tributos, a los incentivos fiscales en materia ambiental?**

Considero que sí, tal vez tenga una mejor recepción entre las empresas el tema de los incentivos tributarios en materia ambiental. Pero, nuevamente y como voy mencionando en mis respuestas anteriores, es necesario planificar bien un mecanismo para dicho incentivo, desde la entidad que se encargaría de evaluar la dación de los mismos, de si se trataría de un gasto o un crédito, ¿qué impactaría más a la empresa?, el aplicar al eventual beneficio, me traería problemas con SUNAT posteriormente, pues a fin de cuentas conlleva a pagar menos impuesto y de todos modos podría ser materia de una eventual fiscalización si aplico a dicho incentivo. El personal que evaluará la procedencia o no de dicho incentivo es el adecuado técnicamente para ello?, ¿existirán trámites burocráticos que lejos de facilitarme el acceder a dicho beneficio implique mayores costos para mi empresa?. Habría que evaluar primero diversos aspectos y sobretodo experiencias a nivel internacional para poder implementar un buen régimen y que no suceda lo que está pasando con el régimen de beneficios tributarios de la Ley N° 30309.

6. **A nivel internacional, incluso países de la región latinoamericana (España, Colombia, Brasil, México, Panamá, etc.) ya han implementado tributos ecológicos (por ejemplo ,tasas por vertimientos contaminantes a la atmósfera y ríos, impuestos a la contaminación vehicular, etc.), asimismo, se otorgan beneficios o incentivos para que los particulares cambien a comportamientos ambientalmente más eficientes (por ejemplo, deducciones fiscales para inversiones en equipos ecológicos y/o procesos de producción limpios, exoneraciones de tributos a la importación de los mencionados**

equipos, etc.). Sin embargo, en el Perú, la experiencia en tributos como en incentivos fiscales-ambientales es insipiente, por no decir nula. Más, bien, se puede encontrar regímenes de incentivos como las deducciones adicionales en los gastos de i+d, los regímenes especiales como el de selva, o el régimen de obras por impuestos, en donde el factor común en todos esos mecanismos no se centra en un fin recaudatorio, sino más bien, en incentivar o promover el desarrollo de ciertas actividades o buscar mayor eficiencia en el desarrollo de las mismas (por ej. proyectos de infraestructura en el caso de obras por impuestos). Sobre la base de esos antecedentes, nuestro trabajo de investigación concluye en que si bien es necesaria una política de tributación ambiental, esta debe ser coadyuvada por medidas de incentivos fiscales que generen un cambio en los agentes contaminantes. Considerando ello, se propone las siguientes medidas:

6.1 Deducción de un porcentaje adicional en gastos destinados a proyectos de protección ambiental. ¿Cuál es su opinión al respecto?

Este tema creo que estaría inmerso en lo que corresponde a la inversión en proyectos de I+D+i que puedan estar vinculados con la disciplina de investigación vinculados con el medio ambiente. Digamos que ya existe pero atraviesa el problema ya explicado con antelación referido a los problemas que han surgido y respecto de los cuales desanima a las empresas para su postulación.

6.2 Depreciación acelerada de activos adquiridos para el desarrollo de procesos industriales más limpios. ¿Cuál es su opinión al respecto?

Me parece una buena idea, pero ¿quién haría dicha evaluación? A nivel técnico cuál sería el procedimiento, requisitos de evaluación. Surgirían casos específicos. Con un correcto estudio previo para su implementación considero que sería una medida adecuada. Sobre ello, y a efectos que otros sectores no se sientan “discriminados” en este sentido por no gozar de dicho tratamiento, debería existir un adecuado sustento que motive la dación de dicha medida.

6.3 Exoneración de aranceles a la importación de bienes catalogados como de tecnología limpia. ¿Cuál es su opinión al respecto?

De acuerdo. Tengo conocimiento que es una medida que a nivel internacional se viene adoptando para temas de bienes que sean utilizados en temas de I+D+i. Considero que podría ser implementado también para este rubro.

6.4 Exoneración del IGV en la importación y venta en el país de bienes catalogados como de tecnología limpia. ¿Cuál es su opinión al respecto?

De acuerdo. Tengo conocimiento que es una medida que a nivel internacional se viene adoptando para temas de bienes que sean utilizados en temas de I+D+i. Considero que podría ser implementado también para este rubro.

7. En el caso del régimen de las deducciones adicionales a los gastos de i+d, se entiende que se implementó para, precisamente, incentivar las actividades de investigación científica, desarrollo tecnológico e innovación tecnológica. ¿Considera usted que dicha lógica podría servir de sustento, en el ámbito ambiental, para implementar medidas de incentivos fiscales similares a fin de motivar a los particulares a utilizar productos o realizar procesos industriales ambientalmente más eficientes o limpios?

Al respecto, reitero lo dicho en la pregunta 5.

Entrevista N° 3

Entrevistado: Dr. Walker Villanueva.

Identificación del entrevistado: Master en Asesoría Fiscal en la Universidad de Navarra. Especialista en Derecho Tributario Internacional de la Universidad Austral de Argentina. Postgrado en International Taxation Leiden Holanda. Postgrado en Derecho Bancario y Bursátil ASBANC BID. Socio de Philippi, Pietrocarrizosa, Ferrero DU & Uria. Amplia experiencia en asesoría y consultoría empresarial. Ex gerente de asesoría tributaria y legal de Deloitte & Touche SRL. Autor de los libros: Impuesto al Valor Agregado en el Perú, Comentarios al Código Tributario y Manual Tax Editor IGV. Profesor Universitario en la PUCP, U. de Lima y Universidad ESAN.

1. Sobre la base de sus conocimientos y experiencia ¿el marco legal peruano permite que se implementen los llamados tributos ambientales o ecológicos?

Los tributos pueden cumplir fines extrafiscales, por lo tanto, en la medida que no se viole el principio de capacidad contributiva, un tributo con fin extrafiscal para proteger el medio ambiente, es posible.

2. De ser afirmativa la respuesta a la pregunta anterior , respecto de la clase de tributos ambientales a implementar, la tasas y contribuciones tienen correlación con una actividad estatal, sin embargo, respecto de la implementación de impuestos ambientales ¿denota algún problema o limitación para su aplicación?

La implementación de impuesto ambiental tiene como hecho imponible cualquier actividad que exteriorice capacidad contributiva. El hecho imponible no necesariamente es la capacidad contributiva que soporta el impuesto, de modo que, en los impuestos ambientales debe guardarse un razonable equilibrio entre el respecto de la capacidad contributiva y el fin extrafiscal.

3. En materia de derecho ambiental, hay un principio que se denomina “quien contamina paga”, a través del cual se sustenta que los particulares puedan internalizar los costos derivados de los efectos contaminantes de sus actividades, ya sea a través de la adquisición de productos o realización de procesos industriales nocivos para el medio ambiente. Considerando ello ¿piensa que un impuesto ambiental debe tener solamente un fin recaudatorio a fin de que el Estado cuente con los recursos para paliar con dichos efectos contaminantes, o es posible que persiga fines distintos a los recaudatorios, relacionados con la protección ambiental?

El mejor impuesto ambiental sería el que recauda cero, a ello se le conoce como tributos con fines extrafiscales.

4. De ser posible la aplicación de tributos ambientales, desde el punto de vista del derecho tributario ¿considera que el tributo, como instrumento económico, es suficiente para poder generar algún efecto en la disuasión de actividades contaminantes? ¿Qué otros mecanismos piensa usted que, desde el punto de vista de la tributación, podrían emplearse con fines de protección ambiental?

Además de un tributo, los incentivos fiscales, mayores deducciones o mecanismos de depreciación acelerada o aquellas que premien la inventiva en mecanismos de protección del medio ambiente.

5. **¿Si es posible aplicar tributos ambientales para generar recursos y además desalentar conductas contaminantes, puede considerarse como un mecanismo complementario y adicional de los tributos, a los incentivos fiscales en materia ambiental?**

Sí.

6. **A nivel internacional, incluso países de la región latinoamericana (España, Colombia, Brasil, México, Panamá, etc.) ya han implementado tributos ecológicos (por ejemplo, tasas por vertimientos contaminantes a la atmósfera y ríos, impuestos a la contaminación vehicular, etc.), asimismo, se otorgan beneficios o incentivos para que los particulares cambien a comportamientos ambientalmente más eficientes (por ejemplo, deducciones fiscales para inversiones en equipos ecológicos y/o procesos de producción limpios, exoneraciones de tributos a la importación de los mencionados equipos, etc.). Sin embargo, en el Perú, la experiencia en tributos como en incentivos fiscales-ambientales es insipiente, por no decir nula. Más, bien, se puede encontrar regímenes de incentivos como las deducciones adicionales en los gastos de i+d, los regímenes especiales como el de selva, o el régimen de obras por impuestos, en donde el factor común en todos esos mecanismos no se centra en un fin recaudatorio, sino más bien, en incentivar o promover el desarrollo de ciertas actividades o buscar mayor eficiencia en el desarrollo de las mismas (por ej. proyectos de infraestructura en el caso de obras por impuestos). Sobre la base de esos antecedentes, nuestro trabajo de investigación concluye en que si bien es necesaria una política de tributación ambiental, esta debe ser coadyuvada por medidas de incentivos fiscales que generen un cambio en los agentes contaminantes. Considerando ello, se propone las siguientes medidas:**

- 6.1 **Deducción de un porcentaje adicional en gastos destinados a proyectos de protección ambiental. ¿Cuál es su opinión al respecto?**

Coincido.

- 6.2 **Depreciación acelerada de activos adquiridos para el desarrollo de procesos industriales más limpios. ¿Cuál es su opinión al respecto?**

Coincido.

- 6.3 **Exoneración de aranceles a la importación de bienes catalogados como de tecnología limpia. ¿Cuál es su opinión al respecto?**

Interesante, pero no generaría un gran impacto, ya que hoy la mayoría de bienes de capital tiene arancel 0%.

- 6.4 **Exoneración del IGV en la importación y venta en el país de bienes catalogados como de tecnología limpia. ¿Cuál es su opinión al respecto?**

Quizá una alternativa sería gravarlo y luego devolver el impuesto.

Entrevistado: Dr. Mario Angelo Madau Martínez.

Identificación del entrevistado: Máster en Asesoría Fiscal por la Universidad de Navarra, España. Estudios en la Maestría de Derecho de la Empresa de la Pontificia Universidad Católica del Perú (PUCP). Posgrado en Tributación en la Universidad de Salamanca, España. Ha sido jefe de la División de Reclamos en la Intendencia Regional Lima de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (Sunat) y gerente de Impuestos en la Compañía Minera Ares (empresa perteneciente a Hochschild Mining). Es miembro de la Asociación Fiscal Internacional (IFA, Grupo Peruano) y del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Actualmente se desempeña como gerente de Impuestos en la Empresa Inversiones República S. A. (IRSA, empresa perteneciente al Grupo Glencore en Perú). Es director de la Maestría en Tributación y Política Fiscal de la Universidad de Lima.

1. Sobre la base de sus conocimientos y experiencia ¿el marco legal peruano permite que se implementen los llamados tributos ambientales o ecológicos?

Sí lo permite. La Constitución Política únicamente señala como condición, para cualquier tributo con fin predeterminado, que se tenga un pedido previo del Poder Ejecutivo (Const. art. 79: "...El Congreso no puede aprobar tributos con fines predeterminados, salvo por solicitud del Poder Ejecutivo.")

2. De ser afirmativa la respuesta a la pregunta anterior , respecto de la clase de tributos ambientales a implementar, las tasas y contribuciones tienen correlación con una actividad estatal, sin embargo, respecto de la implementación de impuestos ambientales ¿denota algún problema o limitación para su aplicación?

No. Ninguna, más allá de la limitación al procedimiento para la aprobación del Impuesto, que según el artículo 79° de la Constitución Política antes mencionado, en concordancia con el artículo 74° de la misma, obligaría a que su aprobación sea por Ley o Decreto Legislativo. En ambos casos, se tendría que evidenciar la solicitud del Poder Ejecutivo.

3. En materia de derecho ambiental, hay un principio que se denomina "quien contamina paga", a través del cual se sustenta que los particulares puedan internalizar los costos derivados de los efectos contaminantes de sus actividades, ya sea a través de la adquisición de productos o realización de procesos industriales nocivos para el medio ambiente. Considerando ello ¿piensa que un impuesto ambiental debe tener solamente un fin recaudatorio a fin de que el Estado cuente con los recursos para paliar con dichos efectos contaminantes, o es posible que persiga fines distintos a los recaudatorios, relacionados con la protección ambiental?

Si se crea un impuesto ambiental con un fin determinado, lo que se recaude debe destinarse a dicho fin, el cual en el caso de impuestos ambientales debería reflejarse en constituir fondos para actividades destinadas a paliar los efectos contaminantes, pero nada impide (siempre que así se haya justificado en la creación del Impuesto) que los fondos no sirvan sólo para "paliar" los efectos contaminantes, sino también para cualquier actividad preventiva o no destinada a la protección ambiental.

4. De ser posible la aplicación de tributos ambientales, desde el punto de vista del derecho tributario ¿considera que el tributo, como instrumento económico, es suficiente para poder generar algún efecto en la disuasión de actividades contaminantes? ¿Qué otros mecanismos piensa usted que, desde el punto de vista de la tributación, podrían emplearse con fines de protección ambiental?

Los tributos medioambientales configuran sólo un mecanismo de desincentivo a las actividades económicas con efectos contaminantes. Para la adecuada protección ambiental, en primer lugar, la normativa debe establecer los parámetros ambientales, los mecanismos de control (fiscalización) de su cumplimiento y las sanciones en caso de incumplimiento. Entre estas últimas, deben contemplarse no sólo mecanismos pecuniarios (multas), sino también la adopción de medidas que impidan que se siga realizando la actividad por parte del infractor.

5. ¿Si es posible aplicar tributos ambientales para generar recursos y además desalentar conductas contaminantes, puede considerarse como un mecanismo complementario y adicional de los tributos, a los incentivos fiscales en materia ambiental?

Si un impuesto ambiental funciona como un desincentivo, una deducción fiscal definitivamente funcionaría como un incentivo, pero ésta debe estar destinada a promover conductas preventivas, actividades de investigación y desarrollo que tengan por propósito identificar, utilizar y/o desarrollar tecnología, procedimientos, mecanismos, etc., que disminuyan o eliminen los impactos contaminantes, pero en ningún caso, ni el incentivo, ni el desincentivo pueden ir solos, puesto que deben considerarse como mecanismos adicionales. En ningún caso puede tolerarse ni permitirse el desarrollo de una actividad que no respete los parámetros ambientales que la normativa exija. En esto último es donde debe trabajarse para que estos parámetros sean establecidos de la manera más adecuada.

6. A nivel internacional, incluso países de la región latinoamericana (España, Colombia, Brasil, México, Panamá, etc.) ya han implementado tributos ecológicos (por ejemplo ,tasas por vertimientos contaminantes a la atmósfera y ríos, impuestos a la contaminación vehicular, etc.), asimismo, se otorgan beneficios o incentivos para que los particulares cambien a comportamientos ambientalmente más eficientes (por ejemplo, deducciones fiscales para inversiones en equipos ecológicos y/o procesos de producción limpios, exoneraciones de tributos a la importación de los mencionados equipos, etc.). Sin embargo, en el Perú, la experiencia en tributos como en incentivos fiscales-ambientales es insipiente, por no decir nula. Más, bien, se puede encontrar regímenes de incentivos como las deducciones adicionales en los gastos de i+d, los regímenes especiales como el de selva, o el régimen de obras por impuestos, en donde el factor común en todos esos mecanismos no se centra en un fin recaudatorio, sino más bien, en incentivar o promover el desarrollo de ciertas actividades o buscar mayor eficiencia en el desarrollo de las mismas (por ej. proyectos de infraestructura en el caso de obras por impuestos). Sobre la base de esos antecedentes, nuestro trabajo de investigación concluye en que si bien es necesaria una política de tributación ambiental, esta debe ser coadyuvada por medidas de incentivos fiscales que generen un cambio en los agentes contaminantes. Considerando ello, se propone las siguientes medidas:

6.1Deducción de un porcentaje adicional en gastos destinados a proyectos de protección ambiental. ¿Cuál es su opinión al respecto?

Funciona como incentivo.

6.2Depreciación acelerada de activos adquiridos para el desarrollo de procesos industriales más limpios. ¿Cuál es su opinión al respecto?

Funciona como incentivo.

6.3Exoneración de aranceles a la importación de bienes catalogados como de tecnología limpia. ¿Cuál es su opinión al respecto?

Funciona como incentivo.

6.4 Exoneración del IGV en la importación y venta en el país de bienes catalogados como de tecnología limpia. ¿Cuál es su opinión al respecto?

Funciona como incentivo.

Debo precisar que todas las propuestas arriba indicadas funcionarían como un incentivo al uso y desarrollo de tecnología que tenga como propósito un menor impacto ambiental, lo cual es positivo.

Entrevista N° 5

Entrevistado: Dr. Rolando Cevasco.

Identificación del entrevistado: Socio del Estudio Grau. Fue Jefe de Impuestos de Compañía Minera Milpo S.A.A, Gerente de la División de Asesoría Tributaria y Legal de Deloitte & Touche (Perú), Socio de Acerta Asesores S.A.C. y Asociado Senior de Rebaza, Alcazar & De las Casas Abogados Financieros. Durante el 2003, fue asistente de cátedra del curso de Impuesto a la Renta en la Facultad de Derecho de la Universidad de Lima. Durante el 2003 y 2004 dictó diversas conferencias en nombre de Deloitte & Touche, tanto en seminarios legales como en eventos organizados por el Colegio de Contadores Públicos de Lima. En los años 2005 al 2007 ha dictado en la Maestría de Derecho Tributario de la Universidad César Vallejo en Trujillo, Chimbote, Cajamarca y Chiclayo. En el año 2006 dictó en el Postgrado de Especialización en Gestión Minera en la Universidad de Lima. Asimismo, ha escrito diversos artículos en revistas especializadas. Es miembro del Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT). Actualmente, es profesor de la Maestría en Finanzas y Derecho Corporativo.

1. Sobre la base de sus conocimientos y experiencia ¿el marco legal peruano permite que se implementen los llamados tributos ambientales o ecológicos?

Actualmente no existe una regulación específica de tributos ambientales. Sin embargo, el marco legal peruano no restringe la creación de tributos con tales fines. Evidentemente, siempre que se cumplan con los principios constitucionales que rigen la tributación.

2. De ser afirmativa la respuesta a la pregunta anterior, respecto de la clase de tributos ambientales a implementar, las tasas y contribuciones tienen correlación con una actividad estatal, sin embargo, respecto de la implementación de impuestos ambientales ¿denota algún problema o limitación para su aplicación?

Podría ser una contribución (como los Aportes por Regulación), en la medida que la recaudación esté dirigida a acciones de remediación ambiental por parte del Estado. Otra posibilidad, sería un impuesto. Pero los impuestos no están vinculados a actividad estatal, por lo que la recaudación podría dirigirse a acciones o actividades distintas a las ambientales. Incluso, el problema es que debe estar relacionado a rentas, bienes, consumo u actividad, y ligada a la capacidad económica de que pueda ser pagado por los potenciales contribuyentes.

3. En materia de derecho ambiental, hay un principio que se denomina “quien contamina paga”, a través del cual se sustenta que los particulares puedan internalizar los costos derivados de los efectos contaminantes de sus actividades, ya sea a través de la adquisición de productos o realización de procesos industriales

nocivos para el medio ambiente. Considerando ello ¿piensa que un impuesto ambiental debe tener solamente un fin recaudatorio a fin de que el Estado cuente con los recursos para paliar con dichos efectos contaminantes, o es posible que persiga fines distintos a los recaudatorios, relacionados con la protección ambiental?

Si fuese para efectos recaudatorios, tendríamos que hablar de un impuesto. La Política Fiscal podría incorporar tributos con la finalidad de reducir el consumo de productos contaminantes. Por ejemplo, aumentar el ISC en la venta o comercialización de productos nocivos al ambiente. Asimismo, en el marco de la misma política podrían proponerse beneficios tributarios a quienes utilicen energía limpia.

- 4. De ser posible la aplicación de tributos ambientales, desde el punto de vista del derecho tributario ¿considera que el tributo, como instrumento económico, es suficiente para poder generar algún efecto en la disuasión de actividades contaminantes? ¿Qué otros mecanismos piensa usted que, desde el punto de vista de la tributación, podrían emplearse con fines de protección ambiental?**

Incentivos tributarios a quienes utilicen energía limpia. O a quienes transformen la energía que usan en limpia.

- 5. ¿Si es posible aplicar tributos ambientales para generar recursos y además desalentar conductas contaminantes, puede considerarse como un mecanismo complementario y adicional de los tributos, a los incentivos fiscales en materia ambiental?**

Comentarios anteriores.

- 6. A nivel internacional, incluso países de la región latinoamericana (España, Colombia, Brasil, México, Panamá, etc.) ya han implementado tributos ecológicos (por ejemplo ,tasas por vertimientos contaminantes a la atmósfera y ríos, impuestos a la contaminación vehicular, etc.), asimismo, se otorgan beneficios o incentivos para que los particulares cambien a comportamientos ambientalmente más eficientes (por ejemplo, deducciones fiscales para inversiones en equipos ecológicos y/o procesos de producción limpios, exoneraciones de tributos a la importación de los mencionados equipos, etc.). Sin embargo, en el Perú, la experiencia en tributos como en incentivos fiscales-ambientales es insipiente, por no decir nula. Más, bien, se puede encontrar regímenes de incentivos como las deducciones adicionales en los gastos de i+d, los regímenes especiales como el de selva, o el régimen de obras por impuestos, en donde el factor común en todos esos mecanismos no se centra en un fin recaudatorio, sino más bien, en incentivar o promover el desarrollo de ciertas actividades o buscar mayor eficiencia en el desarrollo de las mismas (por ej. proyectos de infraestructura en el caso de obras por impuestos). Sobre la base de esos antecedentes, nuestro trabajo de investigación concluye en que si bien es necesaria una política de tributación ambiental, esta debe ser coadyuvada por medidas de incentivos fiscales que generen un cambio en los agentes contaminantes. Considerando ello, se propone las siguientes medidas:**

- 6.1 Deducción de un porcentaje adicional en gastos destinados a proyectos de protección ambiental. ¿Cuál es su opinión al respecto?**

De acuerdo.

- 6.2 Depreciación acelerada de activos adquiridos para el desarrollo de procesos industriales más limpios. ¿Cuál es su opinión al respecto?**

De acuerdo.

6.3 Exoneración de aranceles a la importación de bienes catalogados como de tecnología limpia. ¿Cuál es su opinión al respecto?

También un esquema interesante sería uno similar al Drawback por la importación de insumos y bienes en general destinados a la generación de energía limpia.

6.4 Exoneración del IGV en la importación y venta en el país de bienes catalogados como de tecnología limpia. ¿Cuál es su opinión al respecto?

De acuerdo.

Entrevista N° 6

Entrevistado: Pedro Moreno.

Identificación del entrevistado: Gerente General de la empresa Fundación Moreno SAC (FUMOSAC). Fumosac es una empresa metalúrgica fabricante de suministros de agua, alcantarillado y saneamiento para servicios públicos y privados.

1. ¿Usted que es consciente que toda actividad económica tiene un impacto, en menor o en mayor medida, en el medio ambiente?

Pienso que el consumismo y la realidad lo demuestra que, a mayor nivel de desarrollo económico, las sociedades tienden a ser más consumistas ejemplo USA & EU. Una sociedad consumista es una sociedad que precisa de muchos recursos, se extraen del medio ambiente que nos rodea. Es decir, el consumo afecta al medio ambiente, y casi siempre de una manera negativa.

2. En materia de derecho ambiental, hay un principio que se denomina “quien contamina paga”, a través del cual se sustenta que los particulares puedan internalizar los costos derivados de los efectos contaminantes de sus actividades. En el marco de lo expuesto, si tuviese un determinado monto de dinero que debe destinarlo, obligatoriamente, a favor del combate contra la contaminación, y le dieran a elegir dos instrumentos para aportar dicho dinero; por un lado, el pago de impuestos ambientales, y por otro lado, incentivos para que la empresa invierta en proyectos de protección ambiental ¿Cuál elegiría y por qué?

Que las empresas inviertan en proyectos de protección ambiental y los puedan deducir de obligaciones al fisco, controlado por un sistema de control interno y externo como ISO 14001. Estos casos se emplean en países desarrollados como Canadá, USA y otros.

3. Si en nuestro sistema tributario se implementasen beneficios a favor de las inversiones en gastos de responsabilidad social empresarial relacionados con proyectos de protección medioambiental ¿cuál de las siguientes opciones preferiría y por qué?

a. Dedución adicional a los gastos relacionados proyectos de protección ambiental. Es decir, si el gasto es de 100, podría reconocer como gasto 150.

Sí lo tomaría.

- b. **Exoneración de aranceles, así como del IGV en la importación y venta en el país de bienes considerados como eco-amigables y aplicados a la industria de reciclaje y/o transformación.**

Sí lo tomaría.

- c. **Depreciación acelerada de los activos adquiridos destinados a procesos industriales ambientalmente más limpios o para proyectos de protección ambiental en el marco de la responsabilidad social empresarial.**

Sí lo tomaría.

Entrevista N° 7

Entrevistado: José Vela Ortega.

Identificación del entrevistado: Gerente General Publicidad y Comunicaciones SAC (Publicom). Es una empresa dedicada a brindar servicios de publicidad de exteriores, tanto con avisos físicos como con tecnología LED.

1. **¿Usted que es consciente que toda actividad económica tiene un impacto, en menor o en mayor medida, en el medio ambiente?**

Si.

2. **En materia de derecho ambiental, hay un principio que se denomina “quien contamina paga”, a través del cual se sustenta que los particulares puedan internalizar los costos derivados de los efectos contaminantes de sus actividades. En el marco de lo expuesto, si tuviese un determinado monto de dinero que debe destinarlo, obligatoriamente, a favor del combate contra la contaminación, y le dieran a elegir dos instrumentos para aportar dicho dinero; por un lado, el pago de impuestos ambientales, y por otro lado, incentivos para que la empresa invierta en proyectos de protección ambiental ¿Cuál elegiría y por qué?**

Que la empresa invierta en proyectos de protección ambiental, porque es directo el efecto de mitigar la contaminación; en cambio, cuando son impuestos ambientales estos se recaudarían y no necesariamente iría directo a mitigar la contaminación, y más estaría propenso a la corrupción.

3. **Si en nuestro sistema tributario se implementasen beneficios a favor de las inversiones en gastos de responsabilidad social empresarial relacionados con proyectos de protección medioambiental ¿cuál de las siguientes opciones preferiría y por qué?**
- a. **Deducción adicional a los gastos relacionados proyectos de protección ambiental. Es decir, si el gasto es de 100, podría reconocer como gasto 150.**
- b. **Exoneración de aranceles, así como del IGV en la importación y venta en el país de bienes considerandos como eco-amigables.**
- c. **Depreciación acelerada de los activos adquiridos destinados a procesos industriales ambientalmente más limpios o para proyectos de protección ambiental en el marco de la responsabilidad social empresarial.**

Yo prefería la opción b). Generalmente, las empresas van a invertir en bienes de capital, para lo cual, en la mayoría de los casos, se requiere que alguien las importe, y que las comercialice a nivel nacional. Así entonces, con la exoneración considero que se lograría abaratar costos para poder realizar dichas inversiones.

Entrevista N° 8

Entrevistado: Ricardo Santiago Leiva.

Identificación del entrevistado: Administrador de Andex del Norte SAC. Es una empresa conformada por profesionales, por especialistas de las ingenierías civil, química y ambiental, así como biólogos, arquitectos y administrativos; con conocimiento y experiencia a nivel nacional e internacional que permite brindar Soluciones Integrales de Bioingeniería de Suelos e Ingeniería con Geosintéticos, involucrando tecnologías de punta, ingeniería local y el conocimiento empírico de nuestras comunidades, para tratar problemas de Control de Erosión, Estabilidad de Taludes, Refuerzo y Mejoramiento de Suelos, Distribución y Soporte de Carga, Revestimiento de Canales, Drenaje y Manejo de Aguas, así como revegetación de zonas afectadas por la naturaleza o la actividad propia de las obras de infraestructura.

- 1. ¿Usted que es consciente que toda actividad económica tiene un impacto, en menor o en mayor medida, en el medio ambiente?**

Somos conscientes que toda actividad económica genera una externalidad que puede ser positiva o negativa en medio ambiente, por eso Andex apuesta en ofrecer productos que son amigables con el medio ambiente como parte de su responsabilidad social empresarial.

- 2. En materia de derecho ambiental, hay un principio que se denomina “quien contamina paga”, a través del cual se sustenta que los particulares puedan internalizar los costos derivados de los efectos contaminantes de sus actividades. En el marco de lo expuesto, si tuviese un determinado monto de dinero que debe destinarlo, obligatoriamente, a favor del combate contra la contaminación, y le dieran a elegir dos instrumentos para aportar dicho dinero; por un lado, el pago de impuestos ambientales, y por otro lado, incentivos para que la empresa invierta en proyectos de protección ambiental ¿Cuál elegiría y por qué?**

Toda operación genera un impacto en el medio ambiente, algunas operaciones son más contaminantes que otras que deberían estar sujetas bajo algún tributo medio ambiental que su fin no sea fiscal, sino que busque que los empresarios asuman la responsabilidad social con el medio ambiente por intermedio de uso de tecnologías limpias y amigables para que así promuevan el desarrollo sostenible de su sector.

- 3. Si en nuestro sistema tributario se implementasen beneficios a favor de las inversiones en gastos de responsabilidad social empresarial relacionados con proyectos de protección medioambiental ¿cuál de las siguientes opciones preferiría y por qué?**
 - a. Dedución adicional a los gastos relacionados proyectos de protección ambiental. Es decir, si el gasto es de 100, podría reconocer como gasto 150.**
 - b. Exoneración de aranceles, así como del IGV en la importación y venta en el país de bienes considerandos como eco-amigables.**

c. Depreciación acelerada de los activos adquiridos destinados a procesos industriales ambientalmente más limpios o para proyectos de protección ambiental en el marco de la responsabilidad social empresarial.

Consideraría la opción a) pero ya hay un beneficio tributario similar que promueve la investigación y desarrollo el cual debe ser aprobado por Concytec; pero el cual su acogimiento en limitante; la opción b) puede promover el ingreso de tecnologías eco amigables y la competencia en el mercado hará que los demás empresas busquen innovaciones en sus líneas de productos.

Entrevista N° 9

Entrevistado: Arturo Torres

Identificación del entrevistado: Director de Finanzas de G4S PERU SAC. Esta empresa es líder en brindar servicios de seguridad privada en el Perú, ya sea a través de provisión de personal altamente capacitado, como servicios de transporte y resguardo de valores.

1. ¿Usted que es consciente que toda actividad económica tiene un impacto, en menor o en mayor medida, en el medio ambiente?

Sí.

2. En materia de derecho ambiental, hay un principio que se denomina “quien contamina paga”, a través del cual se sustenta que los particulares puedan internalizar los costos derivados de los efectos contaminantes de sus actividades. En el marco de lo expuesto, si tuviese un determinado monto de dinero que debe destinarlo, obligatoriamente, a favor del combate contra la contaminación, y le dieran a elegir dos instrumentos para aportar dicho dinero; por un lado, el pago de impuestos ambientales, y por otro lado, incentivos para que la empresa invierta en proyectos de protección ambiental ¿Cuál elegiría y por qué?

Que la empresa invierta porque permite direccionar el pago a un proyecto específico.

3. Si en nuestro sistema tributario se implementasen beneficios a favor de las inversiones en gastos de responsabilidad social empresarial relacionados con proyectos de protección medioambiental ¿cuál de las siguientes opciones preferiría y por qué?

a. Dedución adicional a los gastos relacionados proyectos de protección ambiental. Es decir, si el gasto es de 100, podría reconocer como gasto 150.

b. Exoneración de aranceles, así como del IGV en la importación y venta en el país de bienes considerandos como eco-amigables.

c. Depreciación acelerada de los activos adquiridos destinados a procesos industriales ambientalmente más limpios o para proyectos de protección ambiental en el marco de la responsabilidad social empresarial.

Me inclinaría por la opción a, ya que permite la deducibilidad del gasto y recuperación de crédito.

Entrevista N° 10

Entrevistado: Jorge Ganoza

Identificación del entrevistado: Director y CEO de Fortuna Silver Mines, que es una empresa transnacional canadiense que tiene su subsidiaria en el Perú, llamada Minera Bateas, la cual opera la mina de plata en Cayllona-Arequipa. Es ingeniero geológico con más de 18 años de experiencia en exploración minera, minería y desarrollo de negocios en toda América Latina. Es graduado del Instituto de Minería y Tecnología de Nuevo México. Jorge es un minero de cuarta generación de una familia peruana que posee y opera minas subterráneas de oro, plata y polimetálicas en Perú y Panamá.

Antes de fundar Fortuna en 2004, estuvo involucrado en el desarrollo de negocios en altos niveles para varias compañías mineras junior canadienses privadas y públicas que trabajan en América Central y del Sur. Director de Ferreycorp S.A.A.

- 1. ¿Usted que es consciente que toda actividad económica tiene un impacto, en menor o en mayor medida, en el medio ambiente?**

Toda actividad económica genera impactos directos o indirectos en el medio ambiente.

- 2. Respecto de la actividad que realiza su empresa ¿qué medidas adopta vuestra empresa para contrarrestar los efectos contaminantes inherentes a su actividad económica?**

Fortuna Silver Mines Inc. es una compañía minera multinacional canadiense con presencia en Perú, México, Argentina, Serbia y EEUU. Nuestra empresa incorpora en su misión y valores, el desarrollo eficiente y sustentable de nuestros depósitos minerales. Estamos comprometidos con la seguridad y la responsabilidad social y ambiental suscribiéndonos a los más altos estándares ambientales.

Implementamos políticas y directrices de gestión ambiental dentro de los marcos de regulación local para asegurar un manejo ambiental responsable asegurando así, el desarrollo sostenible de nuestras operaciones. Fomentamos un entorno colaborativo con las diferentes partes interesadas para implementar lineamientos para salvaguardar y conservar el medio ambiente. Nos esforzamos en mantener un equilibrio entre el uso racional de los recursos naturales y el crecimiento económico-social en aras de mejorar la calidad de vida mitigando la posible generación de problemas ambientales.

- 3. Respecto de su política de responsabilidad social empresarial, ¿qué acciones han realizado en relación al cuidado del medio ambiente?**

La industria minera es una industria altamente regulada y nuestra empresa opera de acuerdo al marco de regulaciones locales ciñéndose a los más altos estándares internacionales.

- 4. ¿Qué parte de su presupuesto de responsabilidad social empresarial es destinado a proyectos relacionados con el medio ambiente?**

Del 100% del presupuesto de RSE, 58% se destina a proyectos relacionados al medio ambiente y 42% a proyectos relacionados a las comunidades.

- 5. En materia de derecho ambiental, hay un principio que se denomina “quien contamina paga”, a través del cual se sustenta que los particulares puedan**

internalizar los costos derivados de los efectos contaminantes de sus actividades. En el marco de lo expuesto, si tuviese un determinado monto de dinero que debe destinarlo, obligatoriamente, a favor del combate contra la contaminación, y le dieran a elegir dos instrumentos para aportar dicho dinero; por un lado, el pago de impuestos ambientales, y por otro lado, incentivos para que la empresa invierta en proyectos de protección ambiental ¿Cuál elegiría y por qué?

Elegiría el que la empresa invierta en proyectos de protección ambiental ya que esta recibiría créditos de carbono que luego podrían ser negociados y generar ganancias.

- 6. Si en nuestro sistema tributario se implementasen beneficios a favor de las inversiones en gastos de responsabilidad social empresarial relacionados con proyectos de protección medioambiental ¿cuál de las siguientes opciones preferiría y por qué?**
- a. Deducción adicional a los gastos relacionados proyectos de protección ambiental. Es decir, si el gasto es de 100, podría reconocer como gasto 150.**
 - b. Exoneración de aranceles, así como del IGV en la importación y venta en el país de bienes considerandos como eco-amigables.**
 - c. Depreciación acelerada de los activos adquiridos destinados a procesos industriales ambientalmente más limpios o para proyectos de protección ambiental en el marco de la responsabilidad social empresarial.**

Elegiría la opción c. La depreciación acelerada es financieramente más atractiva ya que se recupera la inversión en menor plazo permitiendo hacer inversiones de mayor envergadura e impacto.

BIBLIOGRAFIA

- Alexy, Robert (1997). *Teoría de los Derechos Fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales.
- Alvarez Rendueles, José Ramón (1973): *La Hacienda Pública y el Medio Ambiente*. Madrid: Escuela Nacional de Administración Pública.
- Amatucci, Andrea (2001). *Tratado de Derecho Tributario*. Bogotá: Editorial TEMIS.
- Barco, Oscar Iván (2009). *Teoría General de lo Tributario*. Lima: Editora Grijley.
- Barrios Orbegoso, Raúl (1988). *Teoría General del Impuesto*. Lima: Cultural Cuzco.
- Bokobo Moiche, Susana (2000). *Gravámenes e Incentivos Fiscales Ambientales*. Madrid: Civitas Ediciones S.L.
- Borrero Moro, Cristobal (1999). *La tributación ambiental en España*. Madrid: Tecnos.
- Bravo Cucci, Jorge (2006). *Fundamentos de Derecho Tributario*. Lima: Palestra Editores
- Cajiga Calderón, Juan Felipe. *El Concepto de Responsabilidad Social Empresarial*. Centro Mexicano para la Filantropía.
https://www.cemefi.org/esr/images/stories/pdf/esr/concepto_esr.pdf (20/04/2017; 12:30 h).
- Carroll, Archie B (1991). *The Pyramid of Corporate Social Responsibility: Toward the Moral Management of Organizational Stakeholders*, Business Horizons.
- Chávez Ackerman, Pascual (1993). *La Tributación*. Lima: Quipukamayoc – Universidad de San Marcos.
- Cosciani, Cesare (1969). *El Impuesto al Valor Agregado*. Buenos Aires: Ediciones De Palma
- Departamento Nacional de Planeación de Colombia (1997). *Temas didácticos sobre asuntos económicos*. Bogotá.
- Delgadillo Gutierrez, Luis Alberto (2005). *Principios de Derecho Tributario*. México: Editorial Limusa.
- Dondero Ugarriza, Flavia. *El Estado de Derecho y La Realidad Peruana*.
<http://studylib.es/doc/98015/el-estado-de-derecho-y-la-realidad-peruana> (20/06/2017; 18:30 h).
- Durán Rojo, Luis Alberto. *La Noción del Deber Constitucional de Contribuir en: Enfoque Constitucional*
<http://blog.pucp.edu.pe/item/11527> (18/03/2017; 20:30 h).

Durán Rojo, Luis (2009). *Alcances del principio de causalidad en el impuesto a la renta empresarial*. Lima: Revista Contabilidad y Negocios, Departamento Académico de Ciencias Administrativas. Fondo Editorial Pucp

Embrid Irujo, Antonio (1999). *La fiscalidad ambiental y los principios de su régimen jurídico. Consideraciones específicas en el ámbito de las aguas continentales*. Lima: Revista de Administración Pública.

Flores Polo, Pedro (1982). *Derecho Financiero y Tributario Peruano*. Lima: Ital Perú.

Fonrouge Guiliani (1977). *Derecho Financiero*. Buenos Aires: Ediciones Depalma.

Freeman III, Albert Myrick/Haveman, Robert H./Kneese, Allen V (1973). *The Economics of Environmental Policy*, New York: John Wiley.

Finanzas Carbono. *Los Sistemas de Comercio de Emisiones* <http://finanzascarbono.org/mercados/acerca/comercio-emisiones/> (10/07/2017; 20:30 h).

Ganessa Illich, Giuliana y García Vega, Emilio (2003). *El ABC de la Responsabilidad Social de la Empresa en el Perú y en el Mundo*. Lima: Editorial Perú2021.

García Mullín, Juan Roque (1980). *Impuesto a la Renta. Teoría y Práctica del Impuesto*. Santo Domingo: ICT.

Glave Testino, Manuel (2005). *Coordinación entre política fiscal y ambiental en el Perú*. Santiago de Chile: Cepal.

González Ojeda, Magdiel (2001). *El Estado Social y Democrático de Derecho y El Estado Peruano*. Lima: Revista Derecho y Sociedad N° 23.

Herber, Bernard P (1971). *Modern Public Finance: The Study of Public Sector Economics*, revised edition, R.D. Irwin, Homewood.

Informe Brundtland

<http://www.un.org/es/comun/docs/?symbol=A/42/427> (10/07/2017; 20:30 h).

Jarach, Dino (1985). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Buenos Aires: Editorial Cangallo.

Landa Arroyo, César (2006). *Los Principios Tributarios en la Constitución de 1993. Una Perspectiva Constitucional*. En: Jurisprudencia y Doctrina Constitucional Tributaria. Centro de Estudios Constitucionales del Tribunal Constitucional, Lima: Gaceta Jurídica.

Luna González, Flora. *La Contaminación ambiental en el Perú – Una negligencia muy peligrosa*.

[http://www.ecoportat.net/Eco-Noticias/la contaminacion ambiental en el peru una negligencia muy peligrosa.](http://www.ecoportat.net/Eco-Noticias/la_contaminacion_ambiental_en_el_peru_una_negligencia_muy_peligrosa) (15/07/2017; 20:30 h).

Martin Mateo, R (2003). *Manuel de Derecho Ambiental*. 3era. Edición. Madrid: Editorial Aranzandi.

Matilde Schwalb, María (2008). *Responsabilidad social: fundamentos para la competitividad empresarial y el desarrollo sostenible*. Lima: Centro de la Investigación de la Universidad del Pacífico.

OCDE (1993). *La fiscalidad y el medio ambiente. Políticas complementarias*. OCDE/Mundi Prensa. Grupo de Trabajo sobre la fiscalidad y el medio ambiente.

OCDE: *El Medio Ambiente y las Líneas Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales. Herramientas y Enfoque*.

<https://www.oecd.org/env/35914152.pdf> (21/06/2017; 21:00 h).

Opschoor, J.B. y Vos, H.B. (1989): *Instruments économiques pour la protection et l'environnement*. París: OCDE.

Paredes Montoya, Christian André (2011). *El Poder Tributario del Estado: ¿Nuestros Bolsillos a la Deriva?* Lima: Revista Derecho & Sociedad.

Patón García, Gemma (2016). *Fiscalidad Ambiental, Responsabilidad Social y Desarrollo Sostenible en América Latina*. Lima: Thomson Reuters.

Patón García, Gemma. *La estructura jurídica de los tributos medioambientales a la luz de la jurisprudencia constitucional española*.

www.asc.es/publicaciones/revistadireito/ediciones/.../meio%20ambiente-novo.pdf (20/06/2017; 22:30 h).

Patón García, Gemma (2013). *Incentivos fiscales ambientales y responsabilidad empresarial*. Buenos Aires: Pensar en Derecho – Universidad de Buenos Aires.

Pauner Chulvi, Cristina (2001). *El Deber constitucional de contribuir al sostenimiento público*, Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.

Planas, Pedro (1993). *El Estado Moderno (Apuntes para una nueva biografía del Estado Social de Derecho)*, Lima: Desco.

Portal Web de Proinversión: <http://www.investinperu.pe/modulos/JER/PlantillaStandard.aspx?are=0&prf=0&jer=5730&sec=27> (20/07/2017; 20:30 h).

Puschel, Lorna y Urrutia, Oswaldo. *Principios del Derecho Internacional Ambiental*. Curso de Derecho Internacional Ambiental 2011 – Pontificia Universidad Católica de Valparaíso.

<http://ocw.pucv.cl/cursos-1/derecho-ambiental-internacional/materiales-de-clases-1/catedras/clase-3/clase-3-principios-del-derecho-internacional-ambiental-apuntes> (18/07/2017; 23:30 h).

WBCSD - World Business Council for Sustainable Development. Reporte 'Meeting Changing Expectations', del puede ser encontrado en el siguiente enlace: <http://www.wbcsd.org/pages/edocument/edocumentdetails.aspx?id=82> (01/08/2017; 22:30 h).

Robles Moreno, Carmen Del Pilar. *Reflexiones Sobre Derecho Tributario y Derecho Constitucional*
<http://blog.pucp.edu.pe/item/30553> (01/08/2017; 23:00 h).

Rodríguez Ramos, L. (1981). *Instrumentos jurídicos preventivos y represivos en la protección del medio ambiente*, Documentación Administrativa, num. 190.

Ruiz De Castilla Ponce De León, Francisco Javier. *Potestad Tributaria de los Gobiernos Regionales y Locales*.
<http://blog.pucp.edu.pe/item/85248> (02/0/8/2017; 21:30 h).

Ruiz De Castilla Ponce De León, Francisco Javier (2002). *Sistema Tributario y Equidad*. Lambayeque: Revista El Foro del Colegio de Abogados de Lambayeque.

Serrano Antón, Fernando (1999). *La Protección fiscal del medio ambiente en la Unión Europea-El Impuesto Comunitario sobre productos energéticos*. Cuadernos Tributarios IFA (Grupo Peruano).

Telerman De Wurcel, Graciela (2003). *Principios y Garantías Constitucionales en: Tratado de Tributación*. Buenos Aires: Editorial Astrea.

Universidad Politécnica Javeriana. *Identificación de Bienes y Servicios Amigables con el Medio Ambiente*.
<http://www.mincit.gov.co/loader.php?lServicio=Documentos&lFuncion=verPdf&id=50669&name=Comercioymedioambiente.pdf&prefijo=file> (20/07/2017; 21:00 h).

Ward, Barbara y Dubos, René (1992): *Only One Earth*, Londres: André Deutsch.

Villegas, Héctor (1975). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires: Ediciones Depalma.

Viñas, Angel (1981). *Medio ambiente y calidad de vida*. Documentación Administrativa.