

HC79

E58353

**UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTOS
MENCIÓN: RENTAS INTERNAS**

**PROPUESTA PARA LA APLICACIÓN DE LA TRIBUTACION
MEDIOAMBIENTAL COMO INSTRUMENTO DE CONTROL EN LA
BÚSQUEDA DEL DESARROLLO SUSTENTABLE
MUNICIPAL VENEZOLANO**

Trabajo presentado como requisito parcial para optar
al grado de Especialista en Tributos, Área: Rentas Internas.

AUTOR: Wendy del C. Salas A.

TUTOR: Luis E. Quintero Carrero

FACES, Mérida, noviembre 2006

DONACION

SERBIULA
Tulio Febres Cordero

C.C. Reconocimiento

ÍNDICE GENERAL

RESUMEN	V
CAPÍTULO	Pág
I EL PROBLEMA	
Planteamiento del problema.....	5
Objetivos	
Objetivo General.....	12
Objetivos específicos.....	12
Justificación.....	13
Delimitación de la investigación.....	15
II MARCO TEÓRICO	
Antecedentes.....	16
Bases Teóricas.....	21
III MARCO REFERENCIAL	
La tributación ambiental a nivel mundial.....	43
IV BASES LEGALES	
Bases constitucionales.....	57
Bases tributarias	69
Bases ambientales.....	74
V MARCO METODOLÓGICO	
Tipo de Investigación.....	88
Técnicas e instrumentos de recolección de datos.....	89

VI RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN.

Propuesta de aplicabilidad de los tributos
medioambientales como instrumento de control en la
búsqueda del desarrollo sustentable municipal
venezolano.....

91

VII CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES..... 110

LISTA DE REFERENCIAS..... 116

www.bdigital.ula.ve

**REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES**

***PROPUESTA PARA LA APLICACIÓN DE LA TRIBUTACION
MEDIOAMBIENTAL COMO INSTRUMENTO DE CONTROL EN
LA BÚSQUEDA DEL DESARROLLO SUSTENTABLE
MUNICIPAL VENEZOLANO***

Autora: Wendy del Carmen Salas Avendaño
Tutor: Luis Quintero C.
Año: 2006

RESUMEN

La preservación de los recursos naturales, es un tema de importancia esencial para el mundo y para la supervivencia humana. Despertar la conciencia de los agentes capaces de sosegar la contaminación y el daño ocasionado al ambiente es el fundamento de las políticas ambientales, vinculando un medio ambiente sano, a la calidad de vida actual y a la de generaciones futuras. Este escenario sugiere y requiere modelos de imposición ambiental sobre bases ecológicas que siembren una mayor eficiencia en el uso de los recursos naturales disponibles y que conduzcan a la preservación, a través de la utilización de la tributación como instrumento de política ambiental. El presente trabajo tiene como finalidad proponer la aplicación de tributos medioambientales como instrumento de control en la búsqueda del desarrollo sustentable municipal venezolano. Esta propuesta como política tributaria en calidad de instrumento económico, propicia, no sólo lograr mejorar el medio natural, sino, además, la financiación de proyectos estrictamente conservacionistas, tomando en consideración las experiencias en el diseño e implementación efectiva de tributos ambientales en otros países, y su desarrollo en materia de fiscalidad ambiental. Lo anterior exige cohesión entre las autoridades ambientalistas y las autoridades fiscales, es decir entre el Ministerio del Ambiente y el SENIAT, que permitan regular a través de los municipios y alcaldías, los agentes contaminantes del medio ambiente, estableciendo una figura fiscal ambiental, en que se diseñe de forma clara y sencilla la base gravable relacionada directamente con el problema ambiental que se pretende resolver, y que los agentes contaminadores deben enfrentar un precio que exprese la estimación (o la medida) del daño ambiental provocado, de esta manera cumplir el principal objetivo que es el solucionar un problema ambiental. Por la naturaleza del estudio el tipo de investigación es documental, apoyándose en fuentes de carácter documental, para dar solución a los problemas asociados al desarrollo sostenible, a través de la implementación de programas y proyectos fiscales dirigidos a alcanzar el principio de la ecoeficiencia.

Palabras clave: Tributación ambiental, municipios, desarrollo sustentable.

INTRODUCCIÓN

Los derechos humanos evidencian una evolución constante, como consecuencia del descubrimiento de otros derechos asociados a las necesidades humanas emergentes. Ello se hace hoy en día más notorio en razón de que la especie humana se encamina hacia la concepción del bienestar integral, aspecto que ha determinado que junto a los derechos colectivos y a los derechos individuales se hayan agregado los derechos de los pueblos, cuya titularidad es la humanidad.

Estos derechos humanos responden a la necesidad de contar con un ambiente sano que asegure la permanencia del hombre en la tierra a través del ordenamiento del territorio con criterios de sostenibilidad ecológica y con la aplicación de la legislación para la conservación de la naturaleza. Éste es el punto de partida para abordar los impactos ambientales derivados de las actividades humanas y la utilización de instrumentos económicos para la protección del medio ambiente que se ha configurado, en efecto, como una de las posibles grandes vías alternativas para tratar de dar solución a los problemas ecológicos.

Si se considera necesaria la incorporación de los grupos económicos en el gran proyecto para alcanzar las metas de desarrollo sostenible, el cual surge como un nuevo paradigma que debe ser considerado por organismos internacionales como las Naciones Unidas, surge la necesidad de hacer un planteamiento de desarrollo económico diferente al convencional que considere aspectos ambientales y de equidad social y que admita, por primera vez, que la explotación de los recursos naturales y su transformación en materia prima y fuente energética se realice de forma limitada y controlada, elementos éstos que deberían utilizarse como premisa para cualquier planteamiento de desarrollo económico.

Como parte de este planteamiento, los tributos ecológicos son unos de los instrumentos de política ambiental mediante los cuales se puede influir sobre los impactos ambientales, disminuyendo o eliminando determinados problemas, modificando situaciones y comportamientos perjudiciales para el medio ambiente. En este texto se presentan los fundamentos teóricos y conceptuales de la tributación ambiental, considerando que desde el punto de vista jurídico, los tributos ambientales tienen su fundamento constitucional en el deber de los poderes públicos de proteger el medio ambiente.

Además de su evidente utilidad recaudatoria, los tributos presentan otro lado positivo todavía muy desconocido, ya que muchos tipos de cargas

fiscales pueden suponer, en realidad, un alivio para el medio ambiente. Y es que el desarrollo sostenible no es sólo una nueva filosofía o doctrina del desarrollo, sino un marco en el que se definen las modernas políticas ambientales, las cuales muestran las tendencias de reforma del sistema fiscal en los países más desarrollados y las perspectivas de aplicación en la América Latina, específicamente en Venezuela acorde a su marco constitucional que constituye el objetivo fundamental de esta investigación.

Así mismo, en este documento se analizarán algunos de los aspectos teóricos y conceptuales de esta herramienta tributaria ambiental, al igual que la factibilidad de aplicarla en el ámbito municipal venezolano.

La presente investigación se desarrollara en siete capítulos. El primero de ellos se refiere a la problemática actual del medio ambiente venezolano, los objetivos generales y específicos de la investigación, la justificación y algunas limitaciones del trabajo.

El capítulo dos esta constituido por el marco teórico del tema y contiene los antecedentes de la investigación, acompañado de las bases teóricas que fundamentan y amplían conceptos y teorías la investigación.

El capítulo tres se define como marco referencial, el cual establece en su contenido los antecedentes y experiencias a nivel mundial en el diseño y aplicación de la tributación ambiental.

El capítulo cuatro contiene las bases legales constitucionales venezolanas, tributarias y ambientales, así como leyes especiales que amparan la propuesta objeto de estudio.

El capítulo quinto explica el tipo de investigación que se realiza, así como la metodología que se utilizará para desarrollarla.

El capítulo seis hará mención a la propuesta de un tributo medioambiental como instrumento de control en la búsqueda del desarrollo sustentable municipal venezolano.

El capítulo siete, finalmente, comprende las conclusiones y recomendaciones derivadas de la investigación.

CAPITULO I

EL PROBLEMA

El deterioro del medio ambiente ha sido, durante los últimos años, un tema de importancia primordial para el mundo. Los ambientalistas buscan desesperadamente nuevas alternativas que permitan la recuperación de la naturaleza y la conciencia del hombre hacia ella, con la finalidad de mejorar y asegurar una mejor calidad de vida sin poner en peligro el entorno natural. Los recursos naturales han sufrido transformaciones severas debido a la mano indiscriminada del hombre y en muchas ocasiones su ignorancia en la conservación del ambiente como fuente vital para la vida humana y animal.

Así se han desarrollado durante la segunda mitad del siglo XX, planes de conservación ambiental por parte de organizaciones internacionales como el Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente (PNUMA) y la Comunidad Económica Europea (CEE), gobiernos, empresarios, grupos ecologistas y ambientalistas, ante el deterioro creciente del ambiente producto del crecimiento económico y de los procesos industriales, que

conducen a las empresas a ocasionar daños al medio ambiente, que en algunos casos son irreversibles, siendo responsables de los desequilibrios ambientales, ocasionados por la contaminación de aguas, suelos destrucción de la capa de ozono, tala indiscriminada de árboles, entre los recursos principalmente afectados.

Por lo anteriormente expuesto, es de vital importancia la concienciación ambiental acorde con los paradigmas ambientalistas que concierne el desarrollo sustentable. Reducir el impacto y avanzar hacia el desarrollo sostenible requiere una inversión económica cada vez más significativa, que ha de ir ligada a la acción política y legislativa ambiental de los gobiernos. Ante esta realidad expuesta de preocupación social por el medio ambiente, los poderes públicos responden habilitando las actuaciones más adecuadas para la consecución de esta finalidad, caben regulaciones, prohibiciones, sanciones, incentivos, premios, entre otras. De todas estas posibilidades que se ofrecen, los instrumentos fiscales ambientales permiten dirigir las conductas de los agentes económicos hacia el respeto al medio ambiente, siendo estos instrumentos en la actualidad los más utilizados para conseguir la reducción de emisión de contaminantes hacia el ambiente.

Este escenario sugiere y requiere modelos de imposición ambiental sobre bases ecológicas que siembren una mayor eficiencia en el uso de los

recursos naturales disponibles y que conduzcan a la preservación, a través de la utilización de la tributación como instrumento de política ambiental. Este instrumento es aplicado exitosamente por parte de la Comunidad Europea siendo España considerado como uno de los países líderes de la Comunidad Europea en la implantación y regulación de impuestos ambientales, y su legislación ha sido la base de la investigación para propuestas en países latinoamericanos donde actualmente se están estableciendo normativas para la protección y conservación del medio ambiente a través de la imposición fiscal ambiental.

En este sentido el Instituto de estudios fiscales de la Universidad Complutense de Madrid ha propuesto un modelo de Código Orgánico Ambiental para América latina, donde se analizan las bases constituciones y jurídicas de países como Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica, México y Republica de Panamá con la finalidad de unificar una plataforma jurídica, tributaria y ambiental, en aras de crear un instrumento político-económico-fiscal que regule y preserve la calidad ambiental basados en el desarrollo sustentable y en el principio universal consumidor-usuario-pagador.

Venezuela país latinoamericano considerado entre los diez lugares más importantes del mundo para la conservación de la biodiversidad, posee una variada tribuna jurídica ambiental que pretende asegurar y

resguardar el entorno natural. Sin embargo, Gonzáles (2000) comenta que las condiciones de contaminación ambiental venezolana se agrava cada vez mas, una muestra es la pérdida de la diversidad biológica, la extinción de especies o el creciente número de especies en situación de riesgo, la degradación de los suelos, la extracción de petróleo, la continua degradación y pérdida de los ecosistemas boscosos; la degradación de los ecosistemas marinos y costeros, el inadecuado manejo y disposición de residuos sólidos, domésticos e industriales, los altos índices de contaminación hídrica, sin tratamiento eficiente de residuos líquidos domiciliarios e industriales, el incremento del nivel de vulnerabilidad ante eventos naturales extremos, el deterioro de la calidad de aire por contaminación atmosférica asociada a las áreas urbanas, a la industria, a la minería y a la generación de energía y la deficiente gestión de sustancias y productos químicos peligrosos, son y han sido actividades productivas altamente contaminantes en el país.

Para ejemplificar algunos de estos casos, se encuentra la concentración de industrias en un reservorio de agua sin salidas ni capacidad natural de drenaje que afronta el Lago de Valencia, la contaminación proveniente de la extracción y transporte del petróleo y los desagües industriales como principal causa de contaminación del Lago de Maracaibo, las actividades de extracción de oro en la zona de Guayana que contamina las aguas con mercurio las cuales nutren actividades agrícolas, ganaderas y

de pesca, la práctica indiscriminada de la agricultura y la utilización de productos químicos como fertilizantes, herbicidas, plaguicidas, funguicidas, insecticidas, entre otros y su incidencia contaminante en el Río Mocotíes en el Estado Mérida, la cual no la hacen apta para el consumo humano y animal constituyendo éste un problema de salud pública; son algunos de los muchos casos de contaminación ambiental en Venezuela.

Asimismo, VITALIS (2004) publica un análisis de la situación ambiental venezolana en el año 2004 concluyendo que si hay intentos de evitar daños irreparables al ambiente, pero la falta de seguimientos y controles ambientales permanentes, la débil actuación oficial frente a los ilícitos ambientales, especialmente por parte de la Fiscalía General de la República y la Defensoría del Pueblo, la ausencia de educación y conciencia ambiental, el desconocimiento de la normativa ambiental por parte de la ciudadanía, y la falta de reconocimiento a la gestión conservacionista de los particulares y las ONG, tanto a nivel nacional como municipal, no ha permitido que se asuman responsabilidades en el problema, agravando aun mas la situación ambiental venezolana.

Asimismo Otero (2000), menciona que en Venezuela han existido intentos legislativos de proyectos de impuestos ambientales, los cuales debido a la incertidumbre económica y política del país, la falta de jerarquía

del Ministerio de Ambiente en cuanto a la práctica y toma de decisiones frente a otros ministerios, el desconocimiento social, la ausencia de personal técnico en conocimiento de economía ambiental en dicho ministerio, entre otros, no ha permitido incluir instrumentos fiscales como una herramienta dentro de las opciones de política ambiental en Venezuela, ya que en la práctica el amplio cuerpo legislativo venezolano está dirigido más al control y tratamiento de la contaminación una vez producida y no en la prevención en la utilización sostenible de los recursos naturales.

Dado los problemas asociados a la ausencia preventiva del uso y resguardo de los recursos naturales en Venezuela, se hace necesario un estudio constitucional en base a los principios tributarios y ambientales de la legislación venezolana, que sirva de base para evaluar la factibilidad de la implementación de tributos ambientales como instrumento de política ambiental, estableciendo sus características y elementos básicos para que pueda ser incorporada convenientemente por los Gobiernos Municipales, en base a sus potestades y competencias tributarias, en concordancia con la normativa ambiental. Los entes municipales son quienes están en permanente y directo contacto con la sociedad, quienes tienen que atender y dar respuesta a los problemas de contaminación ambiental dentro del ámbito de su competencia; Quién mejor que ellos para recaudar y administrar tributos medioambientales e incorporarlos a atenuar estos problemas.

Por las razones antes expuestas, conseguir la creación, implementación y difusión de instrumentos económicos jurídicos y fiscales, que permitan no solo proteger al medioambiente, sino penetrar la preocupación por la contaminación ambiental, con la introducción de medidas que incentiven determinadas conductas por los ciudadanos, distintas de aquellas que pueden incidir negativamente en un crecimiento sostenible, orientan la necesidad de incorporar instrumentos tributarios ecológicos que minimice la acción contaminante, en función de utilizar la ciencia tributaria-contable como mecanismo de medición orientada a la conservación del ambiente intentando dar respuesta a las siguientes interrogantes:

- ¿Existen estudios predecesores en la implementación de tributos ambientales?
- ¿Que figuras impositivas ambientales son implementadas actualmente a nivel mundial?
- ¿Cuales son las bases Constitucionales en materia ambiental y tributaria en la República Bolivariana de Venezuela?
- ¿Es factible la implementación de tributos ecológicos en la República Bolivariana de Venezuela?
- ¿Qué política tributaria municipal podría ser adoptada pertinentemente para la imposición ambiental en Venezuela?

Objetivos de la Investigación

Objetivo General

Con base en las anteriores interrogantes, el presente trabajo se plantea: Proponer la aplicación de tributos medioambientales como instrumento de control en la búsqueda del desarrollo sustentable municipal venezolano.

Objetivos específicos

Con el propósito de materializar el objetivo antes señalado, se han fijado los siguientes objetivos específicos:

- 1) Estudiar las bases legales y normativas de la tributación en la República Bolivariana de Venezuela.
- 2) Señalar las bases legales y normativas ambientales en relación a la salvaguarda de los ecosistemas venezolanos.
- 3) Determinar qué política tributaria municipal podrían ser adoptada pertinentemente para la imposición ambiental en Venezuela.
- 4) Proponer el tributo medioambiental como instrumento de control en la búsqueda del desarrollo sustentable municipal venezolano.

Justificación

La preservación de los recursos naturales es en la actualidad un tema fundamental en la supervivencia humana. Despertar la conciencia de los seres capaces de remediar la contaminación y el daño hecho al ambiente es el fundamento de esta investigación, para promover cambios que permitan la aplicabilidad del desarrollo sustentable definido por La Comisión Mundial para el Medio Ambiente y el Desarrollo, establecida por las Naciones Unidas como el "desarrollo que satisface las necesidades del presente sin comprometer las capacidades que tienen las futuras generaciones para satisfacer sus propias necesidades" Gómez, A. (2004). Los seres humanos somos responsables de los desequilibrios ambientales, por lo tanto se debe hacer todo el esfuerzo por rescatar lo que se ha deteriorado, vinculando el medio ambiente a la calidad de vida actual y a la de generaciones futuras.

Es por ello, que la escasez y mala calidad de los recursos ambientales ponen en peligro la salud, el bienestar social y económico, la seguridad alimentaria y la diversidad biológica. Además, la contaminación podría llegar a ser en el futuro, la limitación más importante para asegurar una agricultura sostenible.

Esta situación expuesta, enfatiza la relevancia de esta investigación, que de acuerdo con los objetivos planteados contribuye al mejoramiento y mantenimiento del medio ambiente, con el propósito fundamental de salvaguardar la salud de la población y el desarrollo ambiental sostenible, a través de la implementación de tributos ambientales como instrumento viable y estratégico para la prevención, corrección y restauración del deterioro ambiental y para la conservación de los recursos naturales renovables y así preservar y garantizar a las generaciones futuras, un ambiente sano y sostenible.

Por otra parte contribuye a la ciencia contable-tributaria en el proceso de cuantificar, registrar y presentar información requerida en la determinación de tributos ecológicos basados en el desarrollo sustentable y sostenible, a través de la acción de los poderes públicos municipales para la consecución de los fines medioambientales. Cabe destacar que al ser atacado los problemas ambientales, se atacan en parte algunas de las causas de problemas socio-económicos y se sientan las bases para un desarrollo sostenido y armónico.

Delimitación de la Investigación

Esta investigación esta dirigida a estudiar la factibilidad de incorporar a la normativa tributaria municipal, tributos ambientales que permitan subsanar

los problemas de contaminación ambiental, basado en estructuras legales tributarias propuestas y aplicadas en países miembros de la OCDE, y que a través de la tributación ambiental han logrado no solo minimizar el impacto que ocasiona la contaminación al medio ambiente, sino la concienciación por parte de los ciudadanos hacia el cuidado y protección de su único medio de vida. Cabe destacar la importancia que este estudio, representa para la población venezolana, ya que esto asegura el bienestar y la seguridad en el consumo y protección del medio ambiente, además de dar una nueva herramienta en el área contable-tributaria. Esta investigación se desarrollará en un lapso de seis (6) meses aproximadamente.

www.bdigital.ula.ve

CAPÍTULO II

MARCO TEÓRICO

Antecedentes de la Investigación

La revisión bibliográfica efectuada ha permitido percatarse de que no existen estudios previos en Venezuela que versen estrictamente sobre el tema central de la investigación. Mediante la búsqueda basada en la revisión bibliográfica vía Internet fue posible identificar y consultar algunos trabajos realizados en países integrantes de la Unión Europea, especialmente en España, relacionados con el tema aquí abordado. La utilización de los tributos ambientales, como instrumento de política ambiental en los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), así como estudios y reflexiones surgidas durante el proyecto de la Comisión Económica para América Latina (CEPAL) y Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD), ha provocado que en los últimos años sean numerosos los trabajos efectuados que analizan la tributación ambiental. A continuación se presentan sucintamente algunos de ellos:

Caballero (2001), en una investigación titulada “Algunas consideraciones sobre fiscalidad ambiental” caracteriza la tributación ambiental en base al fundamento jurídico-constitucional español, en relación a la intervención en el sector ambiental por medio de la imposición fiscal, considerando que el medio ambiente debe ser considerado como uno de los derechos humanos, objeto de una protección especial y que los poderes públicos velarán por la utilización racional de todos los recursos naturales, con el fin de proteger y mejorar la calidad de vida y defender y restaurar el medio ambiente, Resaltando que un tributo ecológico debe tener características incentivadoras de respeto al medio ambiente y no exclusivamente recaudatorio.

Un estudio realizado por un grupo de doctorandos en la Universidad Complutense de Madrid, Buñuel M. Y Herrera P. (2004) denominado “Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina” han aportado un conjunto de conceptos claros para los países latinos, en la posible inclusión de la figura de los tributos medioambientales en sus diversos Códigos Fiscales, estableciendo sus características básicas y elementos comunes, tomando como base, la estructura impositiva ambiental española y el análisis constitucional y normativa ambiental de algunos países latinos. El trabajo se completa con algunas referencias a la incidencia de la norma general sobre diversos tributos ambientales vigentes en los respectivos

países como Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica, México y República de Panamá estableciendo criterios que sirvieran de guía para el legislador con el fin único de que los tributos medioambientales puedan ser dictados tanto por el Estado Nacional, como por las Provincias y Municipios, de conformidad con la distribución de competencias entre los diferentes niveles de gobierno que establece las diferentes Constituciones.

Palos (2004), en su trabajo denominado “Implantación de tributación medioambiental como instrumento de control, en la búsqueda del desarrollo sustentable en el ámbito municipal” refleja la responsabilidad de los gobiernos municipales en la instrumentación de medidas preventivas apropiadas que disminuyan los efectos contaminantes en su entorno, buscando encontrar el equilibrio ecológico y el bienestar de sus habitantes. Además establece una propuesta justificada y considerada viable por la pertinencia social, política y económica que la implantación de tributos Municipales; siempre y cuando se cumpla con el objetivo principal que es el solucionar los problemas ambientales que aquejan al Municipio, sin descuidar aspectos como el destino de la recaudación, equidad en el tributo, eficiencia administrativa en el manejo de los recursos, evitando la captación del impuesto mediante procesos administrativos complicados y acompañado de campañas de información sobre costos, beneficios y efectos; necesarias para crear cultura tributaria ambiental.

Otero (2000), presenta parte de un trabajo que acopia las reflexiones surgidas durante el proyecto CEPAL/PNUD denominado Aplicación de Instrumentos Económicos en la Gestión Ambiental de América Latina y el Caribe: el caso Venezuela, el cual consistió en el análisis y evaluación de un conjunto de actividades cuyo objetivo es mejorar las capacidades institucionales de los gobiernos nacionales y locales para utilizar instrumentos económicos como parte integral de sus estrategias de gestión ambiental venezolana, así como la situación con miras a lograr la efectividad de los sus recursos naturales. La autora concluye mencionando que la efectividad en la implementación de políticas y estrategias se ven afectadas por la dispersión en las responsabilidades de Ministerio de Ambiente con los demás agentes políticos de la nación, la inestabilidad política y económica del país, aunado a la ausencia de una economía de mercado en la utilización de instrumentos económicos eficientes a corto plazo. Sin embargo propone que se pueden hacer mejoras progresivas que permitan aumentar la eficiencia en las políticas fiscales, a través de la utilización de un sistema mixto integrado por un fuerte marco legal e institucional con esquemas definidos, propiciar la comunicación e interrelación ministerial, desarrollar sistemas de información de los agentes contaminantes que facilite el control gubernamental y como factor determinante promover la participación ciudadana y de las O.N.G. que contribuyan con la disminución del deterioro ambiental y mejorar la gestión ambiental en el país.

Por su parte Gómez, (2005), en su trabajo titulado “Política fiscal para la gestión ambiental en Colombia” presenta la estructura de financiación y principales instrumentos desarrollados en Colombia para el sector público ambiental, según lo ha solicitado la CEPAL, basado en entrevistas a funcionarios del Ministerio del Medio Ambiente, información secundaria y la propia experiencia de la consultora en el diseño y gestión de estos instrumentos en el sector público ambiental. El autor realiza un análisis donde muestra la estructura actual y los antecedentes de la institucionalidad ambiental, presentar las tendencias de la estructura financiera del sector ambiental, donde se realizó un análisis del contexto general de las finanzas del Sistema Nacional Ambiental (SINA) central y luego un análisis particular de los instrumentos económicos y financieros que soportan las finanzas del sector.

Asimismo, el autor trató los aspectos más relevantes de la aplicación de incentivos tributarios en Colombia, y entre otras conclusiones menciona que estos incentivos constituyen una variable importante en las decisiones de inversión que realizan los actores económicos, ya que gracias a dichos incentivos, se agrega una consideración positiva para inversiones ambientalmente sanas frente a aquellas que deterioran el ambiente. Entre estos incentivos predominan los del sector forestal y los de producción más

limpia, ya que obedecen a la necesidad de instrumentalizar una política ambiental eficiente.

Bases teóricas

Los tributos

Como noción general se dice que los tributos son "las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines" (Villegas, 2002,p. 151)

Según Villegas la definición de tributo contiene aspectos importantes a ser analizados. Las prestaciones en dinero son una característica de la economía monetaria tributaria, aunque no siempre así suceda. El autor menciona que es suficiente que la prestación sea "pecuniariamente valuable" para que se constituya un tributo, siempre que concurren los otros elementos determinantes y siempre que la legislación de cada país no disponga lo contrario.

El autor citado anteriormente agrega además que las obligaciones tributarias son exigidas en ejercicio del poder del imperio del Estado, considerando que el elemento esencial del tributo es la coacción, en donde

el obligado no tiene voluntad en cuanto a la creación del tributo que le será exigible, es decir que la acción del Estado es de forma unilateralidad al establecer e imponer su cumplimiento en virtud de una Ley, ya que no hay tributo sin ley previa que lo establezca, concretándose cuando ocurre la circunstancia fáctica condicionante prevista en ella como presupuesto de hecho, denominado "hecho imponible", que al originarse la circunstancia descrita en la Ley, nacerá la prestación tributaria a favor del Estado, por parte del sujeto pasivo, según los elementos cuantitativos que ella disponga.

Es importante destacar que el autor mencionado concluye el análisis jurídico del concepto de tributo, describiendo el destino de los fondos que no es más que para cubrir los gastos que demanda la satisfacción de las necesidades públicas, considerando que el objetivo del tributo es fiscal, es decir, que su cobro tiene su razón de ser en la necesidad de obtener ingresos para cubrir los gastos que le demanda la satisfacción de las necesidades públicas de la nación, pero no es excluyente la utilización de fondos tributarios para perseguir además fines extrafiscales, es decir, otras medidas tributarias para alcanzar objetivos económicos sociales .

Clasificación de los tributos

"Cada conjunto de tributos es el resultado de las instituciones jurídicas y políticas de un país, de su estructura social, de la magnitud de sus

recursos, de la forma de distribución de los ingresos, de su sistema económico " (Villegas,1998,p. 513), es decir que el sistema tributario está formado y constituido por el conjunto de tributos que estén vigentes en un país determinado y por supuesto, en una época establecida. Esto explica que cada sistema tributario es distinto a otro, ya que cada uno de ellos está integrado y formado por los variados impuestos que cada país adopte según sea su producción, formas políticas, tradiciones, y naturaleza geográfica de los mismos.

Villegas, (citado por Moya, 2002) considera que los ingresos tributarios del Estado señalan divergencias en el campo doctrinal con respecto a su clasificación, pero la mas aceptada por esta doctrina y el derecho positivo de las distintas democracias modernas occidentales, clasifican los tributos en Impuestos, Tasas y Contribuciones Especiales.

Impuestos

GULIANI menciona que "son impuestos las prestaciones en dinero o en especies, exigidas por el Estado en virtud del poder del imperio, a quienes se hayan en las situaciones consideradas por la ley como los hechos imponibles" (1993, p.291). Los Impuestos según Villegas Son recursos exigidos de forma coactiva por el estado de las personas o entes que

obtienen beneficios generales o particulares, sin recibir contraprestación alguna, destinadas a satisfacer las necesidades públicas y gastos públicos.

Por lo anterior se desprende la caracterización y los elementos específicos de los impuestos como lo son: es una obligación de dar dinero o cosa (prestación), derivada del poder de imperio estatal, lo que se supone su obligatoriedad y la exigencia para hacerse efectivo su cumplimiento, ya que esta establecida por la ley, aplicable a personas individuales o colectivas que se encuentren en distintas situaciones predecibles como obtener determinada capacidad económica, realización de ciertos actos, etc.

www.bdigital.ula.ve

Clasificación de los impuestos

Valdés Costa (citado por Villegas, 2002) sostiene que aun con las discrepancias doctrinales de los diversos autores tributaristas y el derecho internacional, es claro la existencia de dos grupos destacados y diferenciados de impuestos: los impuestos personales o subjetivos, en el se encuentra la imposición progresiva sobre la renta global que tienen en cuenta situaciones como las cargas de familia, el origen de renta, etc. Y los impuestos reales u objetivos, como aquellos impuestos al consumo de carácter general o específico.

Tasas

Según Giannini (citado por Moya) la tasa “es la prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el Estado y relacionada con la prestación efectiva o potencial de una actividad de interés público”. (2001,p. 112). Como complemento Jarach, (citado por Villegas) sostiene que “ la tasa es un tributo caracterizado por la prestación de un servicio público individualizado hacia el sujeto pasivo” (2002, p.173).

Es importante precisar que este tributo ha presentado grandes discrepancias, lo cual ha causado mayores dificultades para su caracterización. Es por ello que los elementos propios de la tasa, considerando que como cualquier otro tributo, la tasa tiene carácter tributario, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y establecida en una Ley, cumpliendo así con el principio de legalidad establecido en la constitución nacional.

Aunado a lo anterior, La noción de tasa conceptúa que su hecho generador "se integra con una actividad que el Estado cumple y que está vinculada con el obligado al pago" (Villegas 2002, p. 174). Asimismo Villegas afirma que dentro de los elementos caracterizantes de la tasa se halla la circunstancia de que "el producto de la recaudación sea exclusivamente

destinado al servicio respectivo" y que según el modelo de Código Orgánico Tributario para América Latina, su producto no debe tener un destino diferente al servicio originalmente planteado y que constituye el supuesto de la obligación.

De igual forma la tasa requiere de elementos que individualicen el servicio (divisibilidad) y que aseguren que la actividad vinculada al servicio sea gratuita y obligatoriamente realizada por el Estado. De modo que la tasa "es un tributo cuyo hecho generador está integrado con un actividad del Estado divisible e inherente, hallándose esa actividad relacionada directamente con el sujeto pasivo." (Villegas 2002, p. 175)

Contribuciones especiales

Villegas define las contribuciones especiales "Son tributos debidos en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o gastos públicos o de especiales actividades del Estado." (2002, p.195). De igual manera es menester mencionar que este tributo tiene como característica primordial, la obtención de un beneficio social a una persona o grupo de personas en razón no solo de obras públicas sino también de actividades o servicios estatales especiales.

Según la definición expuesta en el párrafo anterior, las contribuciones especiales o también llamadas contribuciones de mejoras debido a la validación inmobiliaria a consecuencia de obras públicas, representan indudablemente una manifestación de poder tributario, además, otras actividades como los gravámenes de peaje por utilización de vías de comunicación y algunos tributos sobre vehículos motorizados y diversas contribuciones que suelen llamarse contribuciones Parafiscales, son destinadas a financiar la seguridad social, la regulación económica, etc. Si bien la contribución especial es un tributo y como tal es coactivo, es relevante su aprobación por la comunidad, ya que logra vincular dichos gravámenes con actividades estatales de beneficio general.

Es necesario concluir la clasificación de tributos, estableciendo brevemente la diferencia entre estas distintas formas jurídicas tributarias. La de contribución especial con respecto a otros tributos es indiscutible, distinguiéndose del impuesto porque mientras en la contribución especial se requiere una actividad productora de beneficios, en el impuesto la acción correlativa a la actividad estatal no es obligatoria. La contribución especial y la tasa, tienen en común que ambos tributos requieren determinada actividad estatal, pero mientras en la tasa sólo se exige un servicio individualizado al contribuyente, aunque no produzca ventaja, esta ventaja o beneficio es esencial en la contribución especial.

El hecho imponible como factor que origina la obligación tributaria

Bermúdez, define el hecho imponible como “El hecho jurídico tipificado previamente en la ley, en cuanto ocurra la actividad o indicio, que una vez acontecido determina el nacimiento de una obligación tributaria” (2003, p. 791). Asimismo el autor comenta que la obligación tributaria es el vínculo jurídico que nace de un hecho, acto o situación, al cual la ley vincula la obligación del particular (persona física o jurídica) de pagar una prestación pecuniaria. Dicha ley tiene su fundamento en la potestad soberana y tributaria del Estado, que concierne a éste el derecho de imposición y de coerción.

La apreciación anterior es sustentada por Villegas el cual define “llamamos hecho imponible al acto, conjunto de actos, situación, actividad o acontecimiento que una vez sucedido en la realidad, origina el nacimiento de la obligación tributaria y tipifica el tributo que será objeto de la prestación fiscal.” (2002, p. 348). Es menester mencionar que al autor citado estructura el hecho generador de la obligación con base a cuatro aspectos que determinan su conformación, aspecto material, personal, temporal y territorial.

Los aspectos mencionados anteriormente, configuran el hecho imponible, tal como lo explica Villegas, el aspecto material es el elemento descriptivo objetivo y concreto del supuesto establecido en la ley. El aspecto Personal o subjetivo es la conformación personal de la relación jurídico-tributaria, es aquella persona que realiza el hecho o situación contemplada en la norma, denominada sujeto pasivo.

El aspecto espacial es otro elemento que describe el lugar o ámbito geográfico en el cual se realiza el hecho generador de la obligación tributaria, es decir, el lugar donde debe acaecer o tenerse por acaecida el hecho imponible. Y el aspecto temporal describe el momento (unidad de tiempo) en que debe configurarse o tenerse por configurada la realización del hecho imponible.

Ronal E. (1996) menciona que el poder tributario es inherente al Estado (República, Estados y Municipios, en nuestro caso), y es bastante amplio en el sentido de que puede alcanzar a personas residentes o a bienes ubicados o hechos ocurridos, dentro y fuera del territorio nacional, siendo natural que bajo esta premisa surja el fenómeno de la doble tributación internacional cuando dos estados ejercen su poder tributario simultáneamente sobre un mismo hecho generador. (1.999)

El poder o “ius imperium” no es mas que la posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a bienes o personas que se hallan dentro de su jurisdicción. El poder tributario tiene su fundamento en el ámbito espacial, es decir, está referido al espacio físico o material donde la misma se aplica. Según el artículo 11 del modelo del Código Tributario para América Latina expresa que: “Las normas tributarias tienen vigencia en el ámbito espacial sometido a la potestad del órgano competente para crearlos”, por ende cada país ejerce su poder de imposición dentro de sus límites territoriales inherentes a su soberanía.

El Código Orgánico Tributario venezolano (Gaceta Oficial 37.305 del 17 de Octubre del 2001) en su Art. 11, primer aparte, establece: “Las normas tributarias tienen vigencia en el ámbito espacial sometido a la potestad del órgano competente para crearlas...” Esto se refiere al alcance territorial de la ley tributaria; específicamente al Principio de la Territorialidad de las leyes tributarias, que es la que guarda total concordancia con el sistema de la fuente.

El Código Orgánico Tributario es una ley de base, es decir, un marco general idóneo para integrar en un esquema coherente los principios generales que deben informar el sistema tributario venezolano en cualquiera de las expresiones del Poder Público y lo que ha hecho es desarrollar al

máximo el principio de la legalidad tributaria en beneficio de la Administración y de los contribuyentes, garantizándoles la existencia de una estructura sustantiva y procedimental que les asegura la defensa efectiva de sus derechos e intereses ante cualquier exceso de la Administración Tributaria.

La potestad tributaria de los entes

Territoriales menores

Meléndez, (2002) menciona que los entes territoriales son las unidades político-administrativas en que está dividida la Nación y son ellos, los que están dotados de potestad tributaria: la nación, los estados y los municipios, según la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. La potestad tributaria es lo que la doctrina tributaria señala como la facultad correspondiente a crear el tributo, la cual se diferencia de la competencia tributaria en cuanto ésta es la facultad de derecho que tiene el sujeto activo de ejecutar los mandatos legales y compeler al contribuyente a pagar y realizar todos los actos instrumentales tendientes al cobro.

La carta magna confiere a los entes territoriales, el poder tributario, el poder de crear tributos, vinculado por supuesto al principio de legalidad que la propia Constitución Nacional establece: "Artículo 317: No podrá cobrarse ningún impuesto, tasa, ni contribución alguna que no estén establecidos en la

ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por la ley". De esta manera, los tributos, sólo pueden creados por aquellos sujetos de derecho público dotados de facultades legales.

Medio ambiente y políticas fiscales

Las políticas fiscales y medioambientales han convergido durante los últimos años hacia la búsqueda de soluciones adecuadas a los problemas provocados en el entorno natural, por la mayoría de los procesos de producción de las industrias y por el consumo final de determinados bienes y servicios que accionan de forma indudable efectos contaminantes al medio ambiente. Estas políticas vienen estableciéndose en una gama de instrumentos que, junto con la regulación o control del Estado, constituyen los pilares en los que actualmente se asienta la protección del entorno natural.

Estas políticas tributarias en calidad de instrumentos económicos, propicia, no sólo a lograr mejorar el medio natural, sino, además, a la financiación de proyectos estrictamente conservacionistas y de objetivos de política macroeconómica.

López, (2002) menciona que la utilización de instrumentos económicos para la protección del medio ambiente se ha configurado, en efecto, como una de las posibles grandes vías alternativas para tratar de dar solución a los problemas ecológicos. Uno de estos instrumentos económicos son los tributos medioambientales, con los que se pretende intervenir los efectos externos provocados por el consumo de bienes nocivos para el medio ambiente y por la utilización de insumos en los procesos industriales generadores de contaminación ambiental.

Instrumentos económicos relacionados con el medio ambiente

www.bdigital.ula.ve

Barde (2002), menciona que los instrumentos económicos son aquellos que modifican los precios relativos de los bienes y servicios que se observan en el mercado, a través de obligaciones como el pago de impuestos, derechos, cargos o depósitos, cuya característica fundamental es que permiten que los agentes tengan la libertad de escoger entre varias opciones la alternativa más ventajosa para ellos. Estos instrumentos fiscales poseen un atributo relevante, su capacidad para generar recursos, mismos que pueden utilizarse para la conservación o el mejoramiento del medio ambiente. Así mismo el autor menciona que una iniciativa fiscal que de manera directa o indirecta afecte los recursos naturales se considera un instrumento económico relacionado con el medio ambiente. En este sentido,

los impuestos ambientales son instrumentos económicos relacionados con la obligación de pago hacia el gobierno que tiene implicaciones importantes sobre el medio ambiente. El nombre o el propósito del impuesto no determinan su carácter ambiental y no necesariamente tienen un destino específico.

Tributo ambiental

Palos define a los tributos medioambientales: "Son aquellos impuestos, tasas y contribuciones especiales cuyo objeto imponible esté constituido por actos o hechos que inciden negativamente sobre el medio ambiente o que provocan una actuación pública de tutela medioambiental". (2002, p.7)

Caracterización y naturaleza del tributo ambiental.

Caballero, menciona que para calificar un tributo como ecológico se debe tener en cuenta su estructura, cuyo objetivo fundamental sea la de incentivar la protección del medio ambiente. Al realizar el análisis previo de un tributo ecológico, debe determinarse el índice económico más adecuado para ser gravado. Renta, patrimonio y consumo (tráfico de bienes) son los

índices económicos objeto de tributación, o el hecho jurídico denominado objeto- material del tributo. La autora menciona en este punto que el consumo es la forma mas apropiada para la tributación ambiental, ya que es el único medio a través del que se puede encontrar relación directa entre una actividad contaminante y una manifestación de capacidad económica, fundamentando así el establecimiento de un tributo. Sin embargo, a de tener en cuenta las posibilidades que ofrece el Derecho dentro del ordenamiento tributario para el uso de los tributos con finalidad extrafiscal, cuyo objetivo mas que recaudatorio, sea la de incentivar conductas tendentes a la conservación, en sentido amplio, del medio ambiente y no la eventual afectación de los recursos obtenidos a sufragar determinados gastos de carácter medio ambiental.

Con base a lo anteriormente descrito, el tributo ambiental o ecológico sería entonces “aquella prestación pecuniaria de Derecho público dirigidas a ordenar las conductas de productores y consumidores que afectan al medio ambiente” (Caballero, 2001, p.5). Asimismo la autora menciona que el tributo se estructuraría respetando los principios constitucionales como el de capacidad económica, con la intención de tener presente las realidades ambientales que se pretenden proteger.

Es importante señalar que los sistemas fiscales actuales deberán introducir elementos tributarios de carácter ambiental en los tributos de carácter general, crear y organizar otros tributos de carácter especial en como tributos ambientales, modificando su estructura para hacerlos acordes con esta categoría.

Tipología de los tributos ambientales.

Amézquita, (2002) menciona que la clasificación tradicional de los tributos (impuestos, tasas y contribuciones especiales), se adapta bien a los tributos ambientales: los impuestos se basan en el principio de capacidad económica y las tasas en el de igualdad, pero tanto los impuestos como las tasas ambientales responden al principio quien contamina paga, que es una manifestación del principio de igualdad.

Es por ello que el hecho imponible de los impuestos ambientales lo constituyen las actividades que directa o indirectamente deterioren el entorno natural. Los hechos imponibles que se configuren podrán gravar la fabricación o adquisición de bienes que pueden degradar la naturaleza, así como sus procesos tecnológicos de producción; también se podrán gravar los vertidos realizados en el medio hidráulico, las emisiones contaminantes a la atmósfera, las descargas de residuos sólidos en el suelo y el volumen de ruido generado por las distintas maquinarias.

La base imponible ha de ser la medida del daño ambiental que se pretende evitar; Se debe tener en cuenta que la finalidad del impuesto es evitar la contaminación, por lo que los sistemas de estimación objetiva han de basarse en elementos que incentiven la reducción de la contaminación, como el tipo de instalaciones o de materias primas utilizadas en los procesos productivos.

Impuestos Ambientales

Según Palos los impuestos ambientales ó ecológicos son “instrumentos de política ambiental mediante los cuales pueden influir los impactos ecológicos, disminuyendo o eliminando determinados problemas, modificando situaciones y comportamientos perjudiciales para el medio ambiente”. (2002, p.7)

Tasas ambientales

Caballero menciona que desde la perspectiva ambiental, podemos distinguir entre las tasas por prestación de servicios ambientales y las tasas por el aprovechamiento especial de los bienes ambientales. Las tasas por prestación de servicios ambientales podrían tener efectos incentivadores, si se crean nuevos servicios de protección ambiental en función de las

conductas más o menos contaminantes, por lo que podría imponerse tarifas progresivas.

De igual forma menciona el autor que la exigencia de tasas por aprovechamiento de los bienes ambientales resulta clara en el caso de que estemos ante bienes de dominio público, con independencia de que puedan articularse como impuestos. Pero es más difícil justificar esta exigencia en el caso de que los bienes ambientales sean de titularidad privada.

En conclusión el autor señala que en la medida en que se tolere un aprovechamiento especial de los bienes ambientales que suponga un cierto deterioro, puede exigirse una tasa correspondiente al importe de los costes sociales que se producen o a la utilidad del sujeto contaminante, equivalente a los costes de evitar la contaminación; esta idea se refuerza si la vinculamos al principio quien contamina paga.

El desarrollo sustentable como objetivo fundamental de la imposición ambiental

El desarrollo sustentable es definido por Gómez, (2004) como:

“un proceso integral que exige a los distintos actores de la sociedad compromisos y responsabilidades en la aplicación del modelo económico, político, ambiental y social, así como en los patrones de consumo que determinan la calidad de vida. Para competir en mercados nacionales y extranjeros el sector productivo debe incorporar la sustentabilidad en sus operaciones, relaciones con los trabajadores y la comunidad.”

Gallopin, (2003) señala que el desarrollo sustentable requiere manejar los recursos naturales, humanos, sociales, económicos y tecnológicos, con el fin de alcanzar una mejor calidad de vida para la población y, al mismo tiempo, velar porque los patrones de consumo actual no afecten el bienestar de las generaciones futuras. Cada estado o gobierno, conjuntamente con las empresas y la población, aplicará sus propias estrategias para alcanzar el desarrollo sustentable.

Ruiz (2006) menciona que las estrategias para asegurar el desarrollo sustentable requiere de una planificación integrada de diferentes agentes que permitan modernizar la gestión institucional, especialmente en los países en desarrollo, con personal técnico, sistemas de información, mecanismos

legales, administrativos, y sistemas de control necesarios, donde El Estado atiende cuestiones básicas descentralizando responsabilidades y fomentando el compromiso de la comunidad; aplicar un manejo adecuado de los recursos de propiedad pública; mejorar la gestión de la demanda ambiental para una mayor eficiencia.

Por su parte, las empresas deben incentivar un cambio organizacional profundo, que promueva nuevas y mejores relaciones entre los actores (empresarios, trabajadores, proveedores, comunidad), favoreciendo con ello un desarrollo sustentable que valore la diversidad cultural, social y territorial del país; impulsar la responsabilidad ambiental a través del fomento a buenas prácticas y la autorregulación ambiental y asumir los efectos ambientales de las conductas organizacionales sobre las personas y el entorno, como parte de un proceso de mejoramiento continuo.

El desarrollo sustentable requiere además según el autor in comento, conocer el valor económico identificable de algunos recursos naturales, pero muchos de los sistemas biológicos y físicos que los sustentan, producen y contribuyen a su renovación, están fuera del sistema económico. La contabilidad ambiental (de recursos naturales) proporciona actualmente a los países industrializados mediciones económicas ambientales, es decir, considera el daño económico de la contaminación sobre la salud humana, los

recursos naturales y el ambiente construido. La contabilidad del ingreso nacional se constituye entonces en un marco que usan los países para analizar su economía y les permiten hacer comparaciones económicas entre años y países diferentes.

Las estrategias humanas se focalizan en reducir la explosión demográfica y disminuir la migración hacia las ciudades fomentando un desarrollo rural sustentable; generar políticas de acceso más igualitario a los recursos básicos, los programas de salud y educación; proteger la diversidad cultural; estimular la participación ciudadana cambiando los patrones de consumo de la población para evitar excesos que produzcan sobrecontaminación; reducir la creciente disparidad en salarios; generar más fuentes de empleo para el consumo y los mercados locales y regionales.

Por último, las estrategias tecnológicas apuntan a adoptar tecnologías más eficientes y limpias, menos intensivas en el uso de recursos naturales y el consumo de energía; a preservar las tecnologías tradicionales de poca contaminación; a poyar políticas gubernamentales para la rápida adopción de tecnologías mejoradas e instrumentos para acciones que las fomenten.

El desarrollo sustentable depende de los sistemas de asignación de derechos de propiedad y tenencia de los incentivos económicos y sociales,

del manejo de la economía y de los recursos, del rol del Estado, empresas y comunidades de distinto tipo, las cuales requieren de un equilibrio dinámico en la participación y esfuerzo del desarrollo económico y social de los países.

www.bdigital.ula.ve

CAPITULO III

MARCO REFERENCIAL

La tributación ambiental a nivel mundial

En particular, los instrumentos fiscales han sido ampliamente utilizados por algunos países, que incluso han emprendido las que se han denominado como reformas fiscales ecológicas o verdes. Los gobiernos utilizan cada vez más las cargas e impuestos ambientales para lograr el cumplimiento de los objetivos de la política ambiental nacional y para “internalizar” los costos internos de la protección del medio ambiente.

Para finales de los años 90 el uso de impuestos ambientales en Europa se aceleró. Muchos países cuentan ya con este tipo de impuestos para productos y actividades ambientalmente dañinas, o han ampliado y refinado los esquemas tributarios existentes a fin de mejorar la efectividad ambiental. El total de ingresos obtenidos por los impuestos ambientales, las imposiciones fiscales directa a la contaminación y el uso de recursos naturales resultan modestas, pero han crecido sustancialmente durante estos años. Casi el 95% de los ingresos generados por los impuestos ambientales

en Europa provienen de la energía y el transporte y menos del 5% de impuestos a otros aspectos como las emisiones tóxicas, las sustancias químicas, los productos, los residuos y el uso de los recursos naturales.

Sin embargo, la cantidad de estos impuestos crece y se exploran nuevas bases impositivas, de los cuales son ejemplos los insumos agrícolas (fertilizantes y pesticidas), los productos químicos tales como solventes, P.V.C. (cloruros de polivinilo) y ftalatos, materias primas, agua (subterránea), tierra, la aviación y el turismo. Esta ampliación de la base impositiva refleja una extensión del principio universal de la tributación ambiental “quien contamina paga” hacia uno más amplio, el de “quien usa paga”, en donde los usuarios pagan por los servicios ambientales y de esta forma contribuyen a la reducción de insumos materiales y mejoras en la ecoeficiencia. Los ejemplos incluyen impuestos a la extracción de agua del subsuelo en Francia, Alemania y Holanda, y los impuestos sobre agregados en Dinamarca, las cargas fiscales a la contaminación del agua (por ejemplo, en Francia, Alemania y los Países Bajos), la tributación sueca para los NOx y la diferenciación impositiva para el petróleo con plomo o sin plomo son casos bien conocidos, evidenciando que muchos de los impuestos ambientales tienen efectos positivos en el ambiente.

Es importante mencionar la experiencia en la implementación de los instrumentos económicos en la política ambiental en los países de la OCDE, los cuales se caracterizan por una tener una rápida evolución y por el desarrollo de una gran variedad de instrumentos derivados de la combinación de sistemas en cada país, cuyo diseño e implementación de impuestos ambientales se ha expandido en los últimos quince años.

Es por ello que en los años setenta los instrumentos económicos se utilizaban de manera ocasional, los casos más significativos son los sistemas de gestión del agua en Francia y Holanda. Un estudio de la OCDE que considera catorce países señala que en 1987 existían 150 casos de instrumentos económicos ambientales, de los cuales 80 eran cargos o impuestos. Desde entonces, los impuestos ambientales han crecido en número y en importancia. Entre 1987 y 1993 el uso de los instrumentos económicos creció un 50% en los países nórdicos: Finlandia, Noruega y Suecia. Esta evolución se muestra claramente el grafico siguiente:

GRAFICO 1

Evolución de los Instrumentos Económicos en países OCDE

1970s	1980s	1990s	2000s
Cargos a usuario	Destino específico ambiental a cargos e impuestos	Incentivos fiscales y modificaciones ambientales a impuestos	Impuestos verdes y Reforma Fiscal Ambiental(Europa)
		Permisos intercambiables de emisiones(EUA)	

Fuente: Jean Philippe Barde (2005), OCDE

Barde, (2005) explica que el grafico anterior, muestra la evolución de los impuestos ambientales a lo largo del tiempo comenzando con la creación de cobros (o cargos) a los usuarios, hasta la existencia de permisos intercambiables como un mecanismo que requiere de un sistema más amplio y desarrollado, cuya recaudación ha logrado utilizarse para inversión en conservación o restauración de los recursos naturales como objetivo fundamental, y la disminución de otros impuestos al capital como política motivadora de las actividades económicas.

Tomando en consideración la evolución cronológica mencionada por Barde, (2005), la utilización de los instrumentos fiscales ambientales en los países que integran la OCDE, tenemos entre otros los más resaltantes:

- Finlandia, crea un impuesto al carbón, disminuyendo además el impuesto sobre la renta y las contribuciones al seguro social.
- Noruega, instauró en 1991, un impuesto al co₂, que se amplía progresivamente hasta cubrir el 64% de las emisiones de co₂. complementando esta política con la disminución al impuesto sobre la renta.
- Suecia, realizo una reforma fiscal ambiental en 1991, los impuestos al co₂, al azufre y a los nox se traducen en una reducción significativa del impuesto sobre la renta.
- Dinamarca, aprueba en 1992, impuestos al carbón en los combustibles, "paquete energético" (1995-2002) y otros impuestos verdes. todos ellos con destino específico.
- Países bajos, se decretó en 1992, el "decreto general de protección ambiental" donde algunos cargos se convirtieron en impuestos con destino específico con excepción del cobro del agua, entre los años 1992 al 2001 se llevó a cabo la "reforma fiscal ambiental". en 1996 se impuso un impuesto energético en pequeños usuarios y otros impuestos verdes; a cambio se redujo el impuesto sobre la renta y las contribuciones al seguro social.
- Francia, inicia en 1999, la reforma fiscal ambiental que sustituye derechos por impuestos con destino específico (excepto derechos de

uso de agua). Se decretaron impuestos de energía a la industria, mismos que fueron rechazados por el congreso en el 2000. el futuro de la reforma fiscal ambiental en Francia es incierto.

- Alemania, inició su reforma fiscal ambiental en 1999; se incrementaron los impuestos a combustibles minerales, fósiles y electricidad; se redujeron las contribuciones al seguro social.
- Italia, su reforma fiscal ambiental abarca de 1999 al año 2005 y se reestructuraron los impuestos a los minerales y combustibles fósiles. Se incrementaron los impuestos a la gasolina, diesel, carbón, aceites, gas, y actualmente, está en proceso una reducción a los impuestos al trabajo.
- Reino unido, se estableció en 1997 un impuesto a los combustibles para el transporte que ha tenido un incremento real del 3-6%. En abril del 2001 se decretó un pago de cargos por concepto de cambio climático (uso comercial de la energía). Actualmente existe otro impuesto relacionado con el medio ambiente, que es el impuesto a basureros (1996). se redujo la contribución de los trabajadores al seguro social.
- Impuesto Internacional: propuesta de un impuesto al CO₂ en la Unión Europea. Actualmente, en Europa se discute la creación de un impuesto al CO₂. En 1991 la propuesta fue rechazada por el Consejo de la Unión Europea. En 1997 se hizo una nueva propuesta para

determinar tasas mínimas de impuestos. En esta iniciativa se establece la inclusión de todos los productos energéticos, por lo que se eliminan las exenciones, y además, como consecuencia, en algunos países se elevaría la tasa mínima de impuesto. Durante el 2000 se presentó un documento que propone la comercialización de emisiones. En el 2001 se habla de inducir a la cooperación.

Actualmente, Las reformas fiscales ambientales en los países OCDE se han caracterizado por ser neutrales en la recaudación. En términos generales, su instrumentación consiste en la introducción de nuevos cargos o impuestos ambientales y la eliminación o disminución de otros impuestos (como el Impuesto Sobre la Renta o Sobre el Trabajo). El porcentaje que representan los ingresos provenientes de los impuestos verdes del ingreso hacendario total es cada vez mayor, y es cada vez más notoria la efectividad de los impuestos verdes en la gestión efectiva ambiental.

Impuestos Relacionados Con El Medio Ambiente

Actualmente En Uso

Braathen, N. (2005) exponen a continuación los ejemplos más representativos de impuestos relacionados con el medio ambiente en países

miembros de la OCDE, según datos presentados por la OCDE. Seminario Instrumentos Fiscales, 2002.

1- Impuestos ambientales a productos energéticos: El impuesto ambiental más importante en países OCDE son los impuestos sobre los energéticos, principalmente a la gasolina. Inicialmente estos impuestos se crearon por una razón fiscal, teniendo adicionalmente un impacto positivo en el medio ambiente que es considerado por la política ambiental. Por esta razón, en años posteriores los combustibles comenzaron a gravarse por su contenido de azufre o plomo. Algunos impuestos afectan productos como la electricidad y el combustible nuclear. También se gravan productos que utilizan carbono o productos que contienen CO₂. Éstos últimos, suelen tener menores tasas que los impuestos de los “energéticos fósiles convencionales”.

2.- Impuestos a emisiones al aire: los impuestos a emisiones al aire existen en varios países como: Australia, República Checa, Hungría, Corea, Polonia, República Eslovaca y Suecia entre otros. La tasa se calcula con base en estimaciones o mediciones de las emisiones, pero generalmente su estructura es complicada y varía según tipo de contaminante, nivel de contaminación o toxicidad, la ubicación de la fuente emisora.

3.- Impuestos a vehículos: las tres principales categorías son los Impuesto por la adquisición de autos nuevos, Impuestos anuales a vehículos usados por el derecho de utilizar el vehículo, (en México se aplica la tenencia anual), y Cobro de derechos por el uso de caminos o carreteras. Estos impuestos surgen en un inicio por razones fiscales sin embargo, dado que el uso de vehículos automotores de alguna manera tiene un impacto sobre el medio ambiente, el impuesto puede ser modificado de tal manera que el factor ambiental se incluya. El impuesto puede variar según el tamaño de la máquina o de su poder, el peso del vehículo y las emisiones del vehículo y de acuerdo con el tipo de certificación.

www.bdigital.ula.ve

4.- Impuestos a vehículos pesados, dependiendo del recorrido del automóvil o de su peso: Este impuesto se aplica en Suiza donde se reemplazó un impuesto anual que dependía en el peso del vehículo y que de ninguna manera incentivaba la disminución del uso del vehículo. Actualmente el impuesto depende de los kilómetros recorridos y del tipo y peso del vehículo.

5.- Impuestos por contaminación del agua: los impuestos a la contaminación del agua se dividen en dos grandes grupos. Por un lado existen Impuestos a ciertos productos que tienen una alta probabilidad de contaminar ríos y acuíferos en general, entre este tipo de productos que podrían perjudicar los cuerpos de agua se encuentran los pesticidas, fertilizantes artificiales,

excedentes en abonos, etc. Impuestos a estos productos se aplican en países como Australia (en el Sur de Gales), Bélgica, Canadá (Columbia Británica), Dinamarca, Finlandia, Noruega y Suecia.

Por otro lado, hay impuestos a emisiones que se identifican mediante la fuente generadora. Estos impuestos sobre descargas o emisiones directas al agua incluyen impuestos sobre DBO's (Demanda Bioquímica de Oxígeno), sobre sólidos suspendidos, fósforo, nitrógeno, metales pesados. Este tipo de impuestos existen en Australia, República Checa, Canadá, Finlandia, Francia, Hungría, Alemania, Corea, Suiza, Polonia, República Eslovaca, Estados Unidos, entre otros.

www.bdigital.ula.ve

6. Impuestos por el uso del agua: los cobros por el uso del agua se utilizan en la mayoría de los países miembros de la OCDE, la administración del sistema de provisión del agua en ocasiones es responsabilidad del gobierno, sea local o federal o bien responsabilidad de un agente privado. Existen diferentes estructuras de precio para el cobro del uso del agua como tasas fijas, tasas basadas en volumen que requieren de un medidor. La extracción de agua sólo se cobra en Dinamarca, Holanda y Polonia.

7.- Impuestos por generación de residuos: Los cobros que se hacen a los ciudadanos por la recolección y tratamiento de residuos sólidos son de dos tipos: ya sea una tarifa fija por cierto periodo de tiempo o bien un cobro que

se basa en el volumen, o por impuestos al tratamiento final o al uso de rellenos sanitarios aplicados en Australia (Sur de Gales), Austria, República Checa, Dinamarca, Finlandia, Hungría, Holanda, Noruega, Suiza, Suecia y Reino Unido.

Algunos productos tienen impuestos por la generación de residuos que implican tales como las baterías, los envases, productos desechables, lubricantes etc. Estos impuestos existen en Austria, República Checa, Dinamarca, Finlandia, Hungría, Holanda, Noruega, Suiza, Suecia, Reino Unido, Bélgica, Italia, Japón, República Eslovaca y Estados Unidos. En ocasiones estos impuestos forman parte de un sistema depósito reembolso.

8.- Impuestos por manejo de la biodiversidad y vida silvestre: En la base de datos de la OCDE no hay muchos ejemplos de cobros por uso o manejo de la biodiversidad o vida silvestre. Los ejemplos que se encuentran se relacionan con aspectos como tarifas para la entrada a parques naturales, permiso para la práctica de la caza y pesca de especies, impuestos a la tala de árboles, impuestos a los diferentes usos de suelo que implican cambios de la agricultura o silvicultura a otras actividades.

Tratados internacionales en materia de ambiente

Tratados sobre flora y fauna

- Convención interamericana para la protección de la flora, de la fauna y de las bellezas escénicas naturales de los países de América. Aprobado en Washington, el 12 de octubre de 1940, presentado por la Unión Panamericana.
- Convención internacional de protección fitosanitaria. Aprobado en Roma, 06 de diciembre de 1951, presentado por FAO.
- Convención internacional de protección fitosanitaria. Aprobado en Ginebra, 29 de abril de 1958, presentado por la Secretaría General de la ONU.
- Convención para el comercio internacional de las especies amenazadas de fauna y flora silvestres, CITES. Aprobado Washington, 03 de marzo de 1973, presentado por Gobierno de la Confederación Suiza.
- Convenio marco de las naciones unidas sobre la diversidad biológica. Aprobado Río de Janeiro, 05 de junio de 1992, presentado por la Secretaría General de la ONU.

- Convención para la protección del patrimonio mundial, cultural y natural. Aprobado en París, 23 de noviembre de 1972, presentado por la UNESCO.

Tratados sobre el clima:

- Convenio de Viena para la protección de la capa de ozono. Aprobado Viena, 22 de marzo de 1985, presentado Secretaría General de la ONU.
- Protocolo de Montreal relativo a las sustancias que agotan la capa de ozono y su enmienda de Londres. Aprobado Montreal, 16 de septiembre de 1987, presentado por la Secretaría General de la ONU.
- Convenio marco de las Naciones Unidas sobre el cambio climático. Aprobado Nueva York, 09 de mayo de 1992 Depositario: Secretaría General de la ONU.
- Protocolo de Kyoto de la convención marco de las Naciones Unidas sobre el cambio climático. Aprobado Kyoto, 11 de diciembre de 1997, presentado Secretaría General de la ONU.
- "Declaración de Montevideo" y acuerdo de creación del instituto interamericano para la investigación del cambio global, IAI (siglas en inglés). Aprobado Montevideo, 13 de mayo de 1992, presentado por la Secretaría General de la ONU.

Tratados sobre medio ambiente y desarrollo:

- Declaración de la conferencia de las Naciones Unidas sobre el medio humano. Aprobado Londres, Moscú, Washington, 27 de enero de 1967, presentado en Londres, Washington, Moscú. Fue adoptada el 16 de junio de 1972 en el marco de la conferencia de las Naciones Unidas sobre el medio humano, llevada a cabo en Estocolmo, Suecia, del 5 al 16 de junio de 1972.
- También existen algunos tratados sobre sustancias peligrosas y armas nucleares y biológicas.

CAPITULO IV

BASES LEGALES

Bases Constitucionales

Principios Constitucionales aplicados a la tributación en Venezuela

Tal como lo establece la ley, “La Constitución es un conjunto de normas fundamentales que acuerda una nación como base de la convivencia social.” Ésta se rige a partir de un conjunto de principios, que bien armonizados representan la base fundamental del Derecho Constitucional. Como rama de éste, se encuentra el Derecho Tributario como un conjunto de normas jurídicas que regulan las actividades tributarias entre el fisco y los sujetos pasivos, pues su finalidad es la de disciplinar la soberanía del Estado en el ejercicio del poder tributario, delimitar su contenido y alcance y regular los derechos y garantías de los contribuyentes.

Cabe destacar que en el Derecho Tributario Nacional, concebido como un todo, siempre se ha destacado con especial deferencia al hecho de que, desde su creación como tal, La República ha adoptado un conjunto de principios tributarios con ligeras variantes desde la constitución de 1.830

donde se le atribuye al Congreso la potestad de crear impuestos, derechos y contribuciones que permitan atender el gasto público, hasta la actual constitución.

No obstante, un importante avance se introduce en nuestra nueva Carta Fundamental, promulgada el 31 de diciembre de 1999, en la cual se añade a la norma cuya redacción se había mantenido sin mayores modificaciones, la prohibición del efecto confiscatorio de cualquier tributo que cree la Ley, con lo cual, no sólo se reserva a ésta la facultad de crear cualquier impuesto, sino que además se impone al legislador una limitación del más alto rango normativo, en el sentido de atender a la justicia y equidad de las imposiciones a ser creadas. Por lo anteriormente descrito se presenta a continuación los principios constitucionales aplicados a los tributos:

✚ Principio de la legalidad: La Constitución de la Republica Bolivariana de Venezuela establece en el Art. 317 que, “ No podrán cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones ni rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes.” Y según el artículo 133 establece que “Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos, mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley.” La misma Constitución insta que **todo tributo debe ser sancionado en una ley** y

es competencia del Poder Público Nacional la creación, organización, recaudación, administración y control de los tributos venezolanos, no atribuidos a Estados y Municipios por la constitución o la ley, es decir, a crear, modificar o suprimir tributos, definir el hecho imponible, fijar la alícuota, la base de cálculo, indicar los sujetos pasivos del mismo, otorgar exenciones y rebajas de impuesto y autorizar al poder ejecutivo para el otorgamiento de incentivos fiscales a través de la Ley. Por último es importante señalar lo que el Código Orgánico Tributario define como Ley en su Art. 3 "... actos sancionados por las autoridades nacionales, estatales y municipales actuando como cuerpos legislativos.

www.bdigital.ula.ve

✚ Principio de la Capacidad Contributiva: Conjuntamente con la relevancia y significación del principio de legalidad, la recién promulgada Constitución, establece, (como lo hacía la derogada de 1961), en su Art. 316 que "El sistema tributario procurará **la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica** del o la contribuyente, atendiendo al **principio de progresividad**, así como la protección de la economía nacional..." Garantizando prominencia en el nivel de vida a través de la sustentación en un sistema eficiente de recaudación de los tributos. Cabe destacar que la capacidad contributiva no es más que la capacidad que tiene un contribuyente o una contribuyente para hacer frente al pago de sus

impuestos, es decir, la capacidad económica y material que debe tomar en cuenta el estado para cobrar sus impuestos.

✚ Principio de la progresividad: Este principio está íntimamente relacionado con el principio de capacidad contributiva e igualdad y establece que a mayor ingreso de un contribuyente mayor impuesto podrá pagar. Este principio busca un equilibrio en la normativa jurídico-tributario entre el sujeto activo y pasivo con miras a garantizar los derechos individuales del contribuyente atendiendo a la capacidad del mismo para pagar impuestos de manera justa en relación con sus ingresos.

www.bdigital.ula.ve

✚ Irretroactividad de la Ley: La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela establece en el Art. 24 que “Ninguna disposición legislativa tendrá efecto retroactivo, excepto cuando imponga menor pena...” la irretroactividad de la ley es aplicable universalmente salvo que se trate de leyes penales que impongan menos pena. El Código Orgánico Tributario en su Art. 8 menciona lo siguiente: “Ninguna norma en materia tributaria tendrá efecto retroactivo, excepto cuando suprima o establezca sanciones que favorezcan al infractor.” Es importante destacar como apoyo a este articulado lo dispuesto en el Art. 49 numeral 6 de la CRBV establece que “Ninguna persona podrá ser sancionada por actos u omisiones que no fueren previstos como delitos, faltas o infracciones en leyes preexistentes.” Por ésta

razón las leyes tributarias son aplicadas a hechos imponibles que están bajo la figura de **ley vigente**. Como complemento a ésta idea se retoma el comentario que realiza Juan Garay sobre éste artículo “Esto es la consagración del antiguo precepto *nulla poena sine lege*, es decir que nadie puede ser condenado si no hay una ley que diga que lo que ha hecho debe ser castigado y con una pena determinada. No se puede llevar atrás o hacer retroactiva la aplicación de una ley nueva a un acontecimiento o hecho producido bajo el imperio de una ley de más antigua data.

✚ Generalidad: El artículo 133 de la CRBV dice que toda persona tiene el deber de pagar impuestos, tasas y contribuciones que le permitan contribuir con el gasto público. Se debe gravar sin privilegios, la generalidad esta constituida por las exenciones y exoneraciones con carácter excepcional. Por medio de este principio lo que se quiere es prohibir el privilegio indebido a favor de ciertas personas o empresas, tomando en cuenta su capacidad contributiva.

✚ Igualdad: La Constitución de la Republica Bolivariana de Venezuela establece en el Art. 21 que: “Todas las personas son iguales ante la ley...” ésta normativa constitucional incluye la no-discriminación de los ciudadanos y el no permitir quebrantamiento de la igualdad de los derechos y libertades de toda persona. Por lo anteriormente mencionado, el Estado a

través de la ley debe asegurar condiciones jurídicas y administrativas para que la igualdad de derechos sea real y efectiva. Es importante señalar que la misma constitución en su Art. 316 establece que “ El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente...” lo que conlleva a concluir que el Estado en interés a la aplicación de la justicia tributaria exige igualdad frente a la imposición fiscal con miras a dar tratamientos justos en la carga tributaria según la capacidad material y económica del contribuyente.

✚ Carácter pecuniario del tributo: existe la necesidad de cuantificar en términos monetarios la obligación tributaria. Según el Art. 317 citado por Alberto Blanco Uribe Quintero, describe que “... no podrán establecerse obligaciones tributarias pagaderas en servicios personales...” y menciona la imposibilidad de obligar al cumplimiento en especie de las obligaciones tributarias.

✚ Derecho de libertad económica: La Constitución de la Republica Bolivariana de Venezuela establece en el Art. 112 que “ Todas las personas pueden dedicarse libremente a la actividad económica de su preferencia, sin mas limitaciones que las previstas en ésta constitución y las que establezcan las leyes...” estas limitaciones vienen dadas a garantizar la seguridad y el bienestar social. El Estado asegura la correcta distribución de

la riqueza con miras a solventar el gasto publico para satisfacer las necesidades de la población, que no son mas que, las de libertad de trabajo, comercio e industria sin olvidar las normativas indispensables para la planificación, Coordinación, racionalización y regulación de la economía con el propósito fundamental de impulsar el desarrollo integral de la nación, sin perder el horizonte de reducir los elevados índices de evasión fiscal y consolidar un sistema de finanzas públicas, fundamentado básicamente en los impuestos derivados de la libre actividad productiva.

✚ Derecho a la propiedad y prohibición a la confiscación: la prohibición del efecto confiscatorio de cualquier tributo que cree la Ley, con lo cual, no sólo se reserva a ésta la facultad de crear cualquier impuesto, sino que además se impone al legislador una limitación del más alto rango normativo, en el sentido de atender a la justicia y equidad de las coerciones a ser creadas, sin perjudicar o violentar el derecho de propiedad. Dicha limitación, esta consagrada en el Art. 317 de nuestra CRBV la cual establece “No podrá cobrarse impuesto, tasa, ni contribución alguna que no estén establecidos en la Ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las Leyes. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio.” Es importante señalar que también en el Art. 115 de la constitución hace alusión a la no confiscatoriedad debido a que el estado garantiza el derecho a la propiedad de modo que toda

persona tiene derecho al usar, gozar y disponer de sus bienes y propiedades aún cuando estos estén sometidos a las contribuciones, restricciones y obligaciones dictaminadas por la ley con fines de utilidad pública o interés social. A este derecho se le denomina integridad del patrimonio. Por último es necesario mencionar el Art. 116 de la CRBV la cual establece en parte “ No se decretarán ni ejecutarán confiscaciones de bienes sino en los casos permitidos por la constitución...” sin perjuicio de aquellos bienes involucrados en delitos cometidos contra el patrimonio público.

✚ Non Bis In Idem: La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela establece en el Art. 49 numeral 6 que “ Ninguna persona podrá ser sometida a juicio por los mismos hechos en virtud de los cuales hubiese sido juzgada anteriormente. Este principio se refiere básicamente a que el Estado teniendo aún capacidad y autoridad sancionatoria no podrá castigar a un infractor dos o más veces por un mismo acto.

Por otro lado, la Carta magna Venezolana establece tácitamente los derechos ambientales, equiparándolos con los derechos humanos fundamentales como el derecho a la vida, a la salud, educación, entre otros. Así que por primera vez en la historia constitucional del país, se establece un Capítulo “De los Derechos Ambientales”, donde se identifican los principios fundamentales para la formulación e implementación de la nueva política

ambiental del país; estos principios se encuentran contenidos de manera expresa en los artículos 127, 128 y 129, complementándose con el resto del articulado de la Carta Magna.

Es así como el Artículo 127 ejusdem consagra que: “Es un derecho y un deber de cada generación de proteger y mantener el ambiente en beneficio de sí misma y del mundo futuro. Toda persona tiene derecho individual y colectivamente a disfrutar de una vida y un ambiente seguro, sano y ecológicamente equilibrado. El estado protegerá el ambiente, la diversidad biológica, los recursos genéticos, los procesos ecológicos, los parques nacionales y monumentos naturales y demás áreas de especial importancia ecológica. El genoma de los seres vivos no podrá ser patentado, y la ley que se refiera a los principios bioéticos regulará la materia.”

El artículo 128 preceptúa que: “El Estado desarrollará una política de ordenación del territorio atendiendo a las realidades ecológicas, geográficas, poblacionales, sociales, culturales, económicas, políticas, de acuerdo con las premisas del desarrollo sustentable, que incluya la información, consulta y participación ciudadana. Una ley orgánica desarrollará los principios y criterios para este ordenamiento.”

El artículo 129 establece: “Todas las actividades susceptibles de generar daños a los ecosistemas deben ser previamente acompañadas de estudios de impacto ambiental y sociocultural. El Estado impedirá la entrada al país de desechos tóxicos y peligrosos, así como la fabricación y uso de armas nucleares, químicas y biológicas. Una ley especial regulará el uso, manejo, transporte y almacenamiento de las sustancias tóxicas y peligrosas.” El mismo artículo menciona además que: “ En los contratos que la república celebre con personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras, o en los permisos que se otorguen, que involucren los recursos naturales, se considerará incluida aun cuando no estuviera expresa, la obligación de conservar el equilibrio ecológico, de permitir el acceso a la tecnología y la transferencia de la misma en condiciones mutuamente convenidas y de restablecer el ambiente a su estado natural si éste resultare alterado, en los términos que fije la ley.”

La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela establece
Del Poder Público Municipal lo siguiente:

Artículo 168. “Los Municipios constituyen la unidad política primaria de la organización nacional, gozan de personalidad jurídica y autonomía dentro de los límites de la Constitución y de la ley. La autonomía municipal comprende:

1. La elección de sus autoridades.
2. La gestión de las materias de su competencia.
3. La creación, recaudación e inversión de sus ingresos.

Artículo 179. Los Municipios tendrán los siguientes ingresos:

1. Los procedentes de su patrimonio, incluso el producto de sus ejidos y bienes.

2. Las tasas por el uso de sus bienes o servicios; las tasas administrativas por licencias o autorizaciones; los impuestos sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios, o de índole similar, con las limitaciones establecidas en esta Constitución; los impuestos sobre inmuebles urbanos, vehículos, espectáculos públicos, juegos y apuestas lícitas, propaganda y publicidad comercial; y la contribución especial sobre plusvalías de las propiedades generadas por cambios de uso o de intensidad de aprovechamiento con que se vean favorecidas por los planes de ordenación urbanística.

3. El impuesto territorial rural o sobre predios rurales, la participación en la contribución por mejoras y otros ramos tributarios nacionales o estatales, conforme a las leyes de creación de dichos tributos.

4. Los derivados del situado constitucional y otras transferencias o subvenciones nacionales o estatales.

5. El producto de las multas y sanciones en el ámbito de sus competencias y las demás que les sean atribuidas.

6. Los demás que determine la ley.

Artículo 180. La potestad tributaria que corresponde a los Municipios es distinta y autónoma de las potestades reguladoras que esta Constitución o las leyes atribuyan al Poder Nacional o Estatal sobre determinadas materias o actividades.

Las inmunidades frente a la potestad impositiva de los Municipios, a favor de los demás entes político territoriales, se extiende sólo a las personas jurídicas estatales creadas por ellos, pero no a concesionarios ni a otros contratistas de la Administración Nacional o de los Estados.

Bases Tributarias

Código Orgánico Tributario (COT)

El Código Orgánico Tributario (COT) desde su primera entrada en vigencia, ha sido concebido como el instrumento legal idóneo para ajustar las políticas tributarias acordes a la realidad económica del país. El COT posee rango de ley orgánica, por lo tanto las leyes especiales que disten en materias reguladas por el mismo, se deben someter a las normas de dicho código, tal como lo ordena el art. 163 de la constitución nacional. Es por ello que fundamenta parte del marco regulatorio de la propuesta a través del siguiente articulado:

Artículo 1. “Las disposiciones de este Código Orgánico son aplicables a los tributos nacionales y a las relaciones jurídicas derivadas de esos tributos”. Establece además que “las normas de este Código se aplicarán en forma supletoria a los tributos de los estados, municipios y demás ante la división político territorial. El poder tributario de los Estados y Municipios para la creación, modificación, supresión o recaudación de los tributos que la Constitución y las leyes les atribuyan, incluyendo el establecimiento de exenciones, exoneraciones, beneficios y demás incentivos fiscales, será

ejercida por dichos entes dentro del marco de la competencia y autonomía, que le son otorgadas de conformidad con la Constitución y las Leyes dictadas en su ejecución.”

El mismo artículo consagra que “para los tributos y sus accesorios determinados por Administraciones Tributarias extranjeras, cuya recaudación sea solicitada a la República de conformidad con los respectivos tratados internacionales, este Código se aplicará en lo referente a las normas sobre el juicio ejecutivo.”

Artículo 3. Sólo a las leyes corresponden regular con sujeción a las normas generales de este código las siguientes materias:

1. Crear, modificar o suprimir tributos, definir el hecho imponible, fijar la alícuota del tributo, la base de su cálculo e indicar los sujetos pasivos del mismo.
2. Otorgar exenciones y rebajas de impuesto.
3. Autorizar al Poder Ejecutivo para conceder exoneraciones y otros beneficios o incentivos fiscales.
4. Las demás materias que les sean remitidas por este Código.

Parágrafo Primero: Los Órganos Legislativos Nacional, estatales y municipales, al sancionar las leyes que establezcan exenciones, beneficios

rebajas y demás incentivos fiscales o autoricen al Poder Ejecutivo para conceder exoneraciones, requerirán la previa opinión de la Administración Tributaria respectiva la cual evaluará el impacto económico y señalará las medidas necesarias para su efectivo control fiscal, asimismo, los órganos legislativos correspondientes requerirán las opiniones de las oficinas de asesoría, con las que cuenten.

Artículo 11. Las normas tributarias tienen vigencia en el ámbito espacial sometido a la potestad del órgano competente para crearlas. Las leyes tributarias nacionales podrán gravar hechos ocurridos total o parcialmente fuera del territorio nacional, cuando el contribuyente tenga nacionalidad venezolana, esté residenciado o domiciliado en Venezuela o posea establecimiento permanente o base fija en el país. La ley procurará evitar los efectos de la doble tributación internacional.

Artículo 12. Están sometidos al imperio de este Código, los impuestos, las tasas, las contribuciones de mejoras, de seguridad social y las demás contribuciones especiales, salvo lo dispuesto en el artículo 1.

Artículo 13. La obligación tributaria surge entre el Estado en las distintas expresiones del Poder Público y los sujetos pasivos en cuanto ocurra el presupuesto de hecho previsto en la ley. La obligación constituye un

vínculo de carácter personal aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales.

Artículo 18. Es sujeto activo de la obligación tributaria el ente público acreedor del tributo.

Artículo 19. Es sujeto pasivo el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable.

Dicha condición puede recaer:

1. En las personas naturales, prescindiendo de su capacidad según el derecho privado.
2. En las personas jurídicas y en los demás entes colectivos a los cuales otras ramas jurídicas atribuyen calidad de sujeto de derecho.
3. En las entidades o colectividades que constituyan una unidad económica, dispongan de patrimonio y tengan autonomía funcional.

Artículo 23. Los contribuyentes están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales impuestos por este Código o por normas tributarias.

Artículo 25. Responsables son los sujetos pasivos que sin tener el carácter de contribuyentes deben, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éstos.

Artículo 36. El hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

Artículo 37. Se considera ocurrido el hecho imponible y existentes sus resultados:

www.bdigital.ula.ve

1. En las situaciones de hecho, desde el momento que se hayan realizado las Circunstancias materiales necesarias para que produzcan los efectos que normalmente les corresponden.
2. En las situaciones jurídicas, desde el momento en que estén definitivamente constituidas de conformidad con el derecho aplicable.

Artículo 73. Exención es la dispensa total o parcial del pago de la obligación tributaria, otorgada por la ley especial tributaria. Exoneración es la dispensa total o parcial del pago la obligación tributaria, concedida por el Poder Ejecutivo en los casos autorizados por la ley.

Bases Ambientales

Proyecto de Ley Orgánica para la Conservación del Ambiente

Artículo 1. “La presente Ley tiene por objeto establecer las disposiciones y desarrollar los principios rectores para la conservación del ambiente en el marco del desarrollo sustentable como derecho y deber fundamental del Estado y de la Sociedad, para lograr una mejor calidad de vida, contribuyendo al sostenimiento del planeta, en interés de la humanidad.”

www.bdigital.ula.ve

De igual forma, establece las normas que desarrollan las garantías y derechos constitucionales a un ambiente seguro, sano y ecológicamente equilibrado.

Artículo 2. “ se entiende por conservación del ambiente al proceso constituido por un conjunto de acciones o medidas orientadas a diagnosticar, inventariar, restablecer, restaurar, mejorar, sustituir, preservar, proteger, usar o aprovechar los recursos naturales, la diversidad biológica y demás elementos del ambiente, en garantía del desarrollo sustentable.”

- Artículo 3. A los efectos de la presente Ley, se entenderá por:

Ambiente: Conjunto o sistema de elementos de naturaleza física, química, biológica o socio-cultural en constante interacción y en permanente modificación por la acción humana o natural que rige y condiciona la existencia de los seres humanos y demás organismos vivos que interactúan en un espacio y tiempo determinados.

Ambiente seguro, sano y ecológicamente equilibrado: Cuando los elementos que lo integran se encuentran en una relación de interdependencia armónica y dinámica que hace posible la existencia, transformación y desarrollo de la especie humana y demás seres vivos.

Aprovechamiento Sustentable: Proceso orientado a la utilización de la diversidad biológica, de los recursos naturales y demás elementos del ambiente de manera eficiente y socialmente útil, respetando la integridad funcional y la capacidad de carga de los mismos, en forma tal que la tasa de uso sea inferior a la capacidad de regeneración.

Auditoría Ambiental: Instrumento que comprende una evaluación sistemática, documentada, periódica y objetiva realizada sobre la actividad sujeta a regulación, para verificar el cumplimiento de las condiciones

establecidas en el instrumento de control, de conformidad con las disposiciones establecidas en esta Ley y demás normas ambientales.

Calidad Ambiental: Características del ambiente, determinantes del nivel o grado de conservación de la pureza del aire, agua, suelo, las costas, el clima, la diversidad biológica, los recursos naturales, los procesos ecológicos, y demás elementos que permiten el desarrollo y bienestar individual y colectivo del hombre y demás seres vivos.

Calidad de Vida: Criterio de bienestar considerado integralmente, que le permite al ser humano satisfacer sus necesidades básicas en un ambiente sano, seguro y ecológicamente equilibrado.

Capacidad de Carga: Máximo valor posible que el ambiente puede aceptar o soportar de elementos o agentes internos o exógenos por un período o tiempo determinado, sin que se produzca daño, degradación o impida la recuperación natural en plazos y condiciones normales, o reduzca significativamente sus funciones ecológicas.

Control Ambiental: Conjunto de acciones ejercidas por el Estado a través de sus órganos competentes sobre las actividades capaces de degradar el ambiente.

Daño Ambiental: Toda alteración que ocasione pérdida, disminución, degradación, deterioro, detrimento, menoscabo o perjuicio al ambiente o a uno o más de sus elementos.

Desarrollo Sustentable: Proceso de mejoramiento equitativo de la calidad de vida de las personas, mediante el cual se procura el crecimiento económico-social, con fundamento en medidas apropiadas para la conservación del ambiente, satisfaciendo las necesidades de las generaciones presentes sin comprometer las necesidades de las futuras.

www.bdigital.ula.ve

Diagnóstico: Determinación, en un momento dado, del estado del ambiente, las especies, poblaciones, ecosistemas, de la diversidad biológica y demás recursos naturales y elementos que lo integran, sus restricciones y potencialidades de uso.

Ecosistema: Complejo dinámico de comunidades vegetales, animales y de microorganismos, con sus factores o elementos no vivientes y energía, que interactúan como una unidad funcional.

Educación Ambiental: Proceso continuo y permanente dirigido a la adquisición de valores, actitudes, capacidades y compromisos, a fin de

desarrollar en los ciudadanos la conciencia y la motivación a participar en la conservación del ambiente.

Estudio de Impacto Ambiental y Socio-cultural: Documentación técnica que sustenta la evaluación ambiental preventiva y que integra los elementos de juicio para tomar decisiones informadas con relación a las implicaciones ambientales de las acciones del desarrollo.

Impacto Ambiental: Efecto, incidencia o modificación del ambiente o a uno o más de sus elementos, ocasionado por la acción del hombre o de la naturaleza.

Medidas Ambientales: Son todas aquellas acciones y actos dirigidos a prevenir, corregir, restablecer, mitigar, minimizar, compensar, impedir, limitar, restringir o suspender, entre otras, aquellos efectos y actividades capaces de degradar el ambiente.

Planificación Ambiental: Constituye un proceso dinámico que tiene por finalidad conciliar los requerimientos del desarrollo socio económico con la conservación del ambiente.

Política Ambiental: Conjunto de principios y estrategias que orientan las decisiones del Estado, mediante instrumentos pertinentes, para alcanzar los fines de la conservación del ambiente, en el marco del desarrollo sustentable.

Artículo 4. La gestión para la conservación el ambiente, se regirá por los principios siguientes:

1. El derecho al ambiente: El disfrute de un ambiente seguro, sano y ecológicamente equilibrado como derecho y garantía individual y colectivo.
2. Corresponsabilidad: El deber del Estado, la sociedad y las personas de conservar el ambiente.
3. Prevención: Medida que prevalecerá sobre cualquier otro criterio en la gestión ambiental.
4. Precaución: La falta de certeza científica no podrá alegarse como razón suficiente para no adoptar medidas preventivas y eficaces en las actividades que pudiesen impactar negativamente el ambiente.
5. Participación ciudadana: La intervención individual o colectiva como mecanismo activo para la conservación del ambiente.
6. Tutela efectiva: Toda persona tiene derecho a exigir acciones rápidas y efectivas ante la administración y los tribunales de justicia en defensa del ambiente.

7. Educación ambiental: La educación ambiental se orientará a fomentar la cultura ambiental de la población.
8. Valoración ambiental: La diversidad biológica, los recursos naturales y demás elementos del ambiente tienen un valor económico, como servicio ambiental y patrimonio de la nación.
9. Limitación a los derechos individuales: El derecho al ambiente prevalece sobre los derechos económicos y sociales, limitándolos en los términos establecidos en la Constitución y las leyes especiales.
10. De la responsabilidad en los costos ambientales: Todos los costos de reparación del daño ambiental, será por cuenta del responsable de la actividad o del infractor.
11. Evaluación ambiental: Todas las actividades capaces de degradar el ambiente deben ser evaluadas previamente a través de un Estudio de Impacto Ambiental y socio cultural.
12. La no permisión de daños intolerables: El Estado no permitirá la ejecución de actividades que produzcan daños intolerables o irreversibles al ambiente.

Artículo 76. El Estado deberá orientar sus acciones a lograr una calidad ambiental que permita alcanzar un ambiente sano, seguro y ecológicamente equilibrado, promoviendo la conservación de los recursos

naturales, la diversidad biológica y demás elementos del ambiente y la calidad de vida, en los términos establecidos en esta Ley.

Artículo 121. Las Garantías Ambientales serán expresadas en monedas de curso legal y convertidas en unidades tributarias para facilitar la actualización de las coberturas de éstas.

Artículo 136. El Estado establecerá los incentivos económicos y fiscales que se otorgarán a las personas naturales y jurídicas que efectúen inversiones para conservar el ambiente en los términos establecidos en la presente Ley, en las leyes que la desarrollen y en las normas técnicas ambientales, a fin de garantizar el desarrollo sustentable.

Ley De Diversidad Biológica

El Artículo 1 menciona que “Esta Ley tiene por objeto establecer los principios rectores para la conservación de la Diversidad Biológica.”

Artículo 2. “La Diversidad Biológica son bienes jurídicos ambientales protegidos, fundamentales para la vida. El Estado Venezolano, conforme a la Convención Sobre la Conservación de la Diversidad Biológica, ejerce derechos soberanos sobre estos recursos. Dichos recursos son inalienables,

imprescriptibles, inembargables, sin perjuicio de los tratados internacionales válidamente celebrados por la República.”

Así mismo el Parágrafo Único: “Se declara de utilidad pública la conservación y el uso sustentable de la Diversidad Biológica. Su restauración, el mantenimiento de los procesos esenciales y de los servicios ambientales que estos prestan.”

Artículo 3. “El patrimonio ambiental de la Nación lo conforman los ecosistemas, especies y recursos genéticos, que se encuentren dentro del territorio nacional y su ámbito jurisdiccional, incluyendo la zona marítima contigua y la zona económica exclusiva.”

Artículo 4 establece que la conservación de la Diversidad Biológica comprenderá fundamentalmente:

- 1- La conservación y la regulación del manejo, in situ y ex situ, de la diversidad biológica.
- 2- La regulación del acceso y la utilización de los recursos biológicos y genéticos para el manejo sustentable.
- 3- La compatibilización entre las actividades económicas y el ambiente.
- 4- La investigación sobre la valoración económica de la diversidad biológica.

- 5- Regulación de la transferencia y aplicación de la biotecnología que tengan un impacto sobre el manejo y uso sustentable de la Diversidad Biológica.

Artículo 7. “Los costos de recuperación, restauración y compensación del deterioro de la Diversidad Biológica serán por cuenta del causante del daño.”

Artículo 62. “El Ejecutivo Nacional deberá realizar anualmente auditorías ambientales sobre la Diversidad Biológica, a los fines de cuantificar los activos y pasivos ambientales de la Nación. El daño o pérdida causado sobre los activos naturales de la Nación se convertirá en obligación, líquida y exigible en dinero, para el causante del daño.”

Artículo 63 “El Ejecutivo Nacional estimulará e incentivará las actividades dirigidas a la protección y uso sustentable de la Diversidad Biológica y de los recursos genéticos, con la participación y colaboración de los demás órganos del poder público y de la sociedad civil. Asimismo, establecerá, de conformidad con las condiciones establecidas en esta Ley, un sistema de estímulos e incentivos tributarios, crediticios y económicos y los mecanismos de supervisión y control de las modalidades que se deriven de tal componente.

Artículo 66 menciona que los incentivos crediticios y tributarios a que se refiere este Capítulo son:

1. Colocación de parte de la cartera crediticia agrícola, dedicada a actividades de conservación, investigación y uso sustentable de la Diversidad Biológica.
2. Disfrutar de la misma tasa de interés bancario preferencial en la cartera crediticia disponible para ese ramo.
3. Exoneración del 50% del pago del Impuesto sobre la Renta, a las personas naturales o jurídicas que ejecuten programas o proyectos específicos de restauración de hábitats degradados y relevantes para el país, o restauración de especies en peligro de extinción, vulnerables, raras o endémicas.

Principios de la política de medio ambiente en los tratados españoles.

Como fundamento a la imposición fiscal mundial, El tenor de la Constitución Española de 1978, introdujo elementos ambientales en el Derecho originario que se produjo en el Acta Única Europea, refrendándose en las sucesivas modificaciones de los Tratados. Hoy encontramos estas realidades en el art. 174 del TCE

Principio de nivel de protección elevado.

El artículo 2 incluye dentro de las misiones de la Comunidad la de promover un alto nivel de protección de mejora de la calidad del medio ambiente. El apartado 2 del artículo 174 insiste al decir que “ la política de la Comunidad en el ámbito del medio ambiente tendrá como objetivo alcanzar un nivel de protección elevado, teniendo presente la diversidad de situaciones existentes en las distintas regiones de la Comunidad”.

Este precepto está dirigido a evitar un estancamiento de la armonización ambiental basado en niveles mínimos, orientando a los Estados miembros al establecimiento de las medidas más eficaces de protección ambiental en función de los avances técnicos y de las exigencias locales y regionales. Este principio es así un criterio interpretativo para resolver los conflictos entre la protección ambiental y otros objetivos comunitarios, aunque no supone la primacía jerárquica de aquella.

Los principios de cautela y acción preventiva.

Estos principios, recogidos en el artículo 174.2 TCE, pretenden evitar los riesgos de daños ambientales, así como impedir el futuro agotamiento de los recursos naturales. Su aplicación es viable incluso en los casos en los que no exista una plena certeza científica de los efectos en el medio

ambiente de una determinada actividad. Esto puede relacionarse con la fiscalidad ambiental; cuando no existe esa certeza sobre los efectos medio ambientales es más apropiada la adopción de medidas desincentivadoras, en vez de prohibiciones que deberían plantearse sólo ante daños reales y conocidos.

Principio de actuación en la fuente.

Este principio también se relaciona con un criterio de prevención, ya que busca evitar que la lesión ambiental se produzca, como alternativa ventajosa a la reparación del daño causado. También existe relación con el principio quien contamina paga: las medidas de protección ambiental deben incidir sobre el agente contaminante para que éste modifique su conducta.

Principio quien contamina paga.

El principio quien contamina paga es el principio que guarda una mayor relación con la fiscalidad ambiental, tanto desde su perspectiva económica como desde la jurídica. Este principio nace en el ámbito de las ciencias económicas, pretendiendo reflejar en el precio de las actividades y productos contaminantes las deseconomías externas causadas por el deterioro del medio ambiente. El desarrollo del principio quien contamina paga se proyecta sobre instrumentos de protección ambiental, como la

responsabilidad civil por daños al medio ambiente; pero especialmente sobre el ordenamiento jurídico-financiero y sobre las concretas categorías jurídico tributarias preexistentes (hecho imponible, base imponible, incentivos fiscales, subvenciones).

www.bdigital.ula.ve

CAPITULO V

MARCO METODOLÓGICO

Tipo de Investigación

En el presente trabajo se emplean las acepciones sobre investigación propuesta por Hernández (1997) y por el Manual de Trabajos de Grado y Tesis Doctoral de la Universidad Pedagógica Experimental Libertador (1998). Según esta última fuente la presente investigación se considera bajo la modalidad de una investigación de tipo documental, ya que sus principales elementos de configuración se encuentran plasmados en las distintas leyes venezolanas, aunado a documentos y leyes internacionales, cuya experiencia en el ámbito fiscal ambientalista es eficiente y se ha establecido de forma exitosa.

Diseño de la investigación

El presente estudio se enmarca dentro de las investigaciones no experimentales, apoyado de una Investigación Documental la cual es definida como "el estudio de problemas con el propósito de ampliar y profundizar el conocimiento de su naturaleza, con el apoyo principalmente, en

trabajos previos, información y datos divulgados por medios impresos, audiovisuales o electrónicos.” (Universidad Pedagógica Experimental Vicerrectorado de Investigación y Postgrado, Caracas 2.001)

Este tipo de investigación es la que se realiza, apoyándose en fuentes de carácter documental, siendo su objetivo fundamental elaborar un marco teórico conceptual para formar un cuerpo de ideas sobre el objeto de estudio.

Técnicas e instrumentos de recolección de datos

Con el propósito de elegir los instrumentos para la recolección de información, es conveniente referirse a las fuentes de información. Navarro y Villalobos, (1996) mencionan que como fase previa a la elección definitiva de la información, se requiere de una selección y evaluación de los documentos en virtud de la cantidad de textos que existe en la actualidad y recomienda hacer una análisis crítico de cada documento. Así, el análisis debe efectuarse en dos sentidos; primero relacionando los documentos y exigiendo una relación con el contexto y la aceptación pública del mismo, orientando a su vez a precisar la confiabilidad y autenticidad de los documentos.

Por lo anterior, la recolección de la información se basó en la obtención de fuentes confiables y de trabajos reconocidos en materia de tributación y fiscalidad ambiental (principalmente en los países miembros de la OCDE), como estrategia para minimizar el impacto ambiental que ocasionan los agentes contaminadores, apoyándose necesaria y originalmente en estudios y experiencias de otros países pioneros en el tema. Por tal razón, estos trabajos predecesores constituyeron el fundamento teórico en la cual se sustenta la presente investigación.

De igual forma, la consulta y análisis de otra fuente primaria de información, la conformó la base jurídico legal venezolana, referente a las bases constitucionales ambientales y fiscales que sustentan pertinentemente la investigación.

CAPITULO VI

PROPUESTA PARA LA APLICACIÓN DE TRIBUTOS MEDIOAMBIENTALES COMO INSTRUMENTO DE CONTROL EN LA BÚSQUEDA DEL DESARROLLO SUSTENTABLE MUNICIPAL VENEZOLANO.

Para que un tributo pueda calificarse de medioambiental, Cortés (2006) sugiere que éste debe generar un incentivo que redunde en la consecución del fin medioambiental, pero no basta con que sus ingresos se destinen a fines medioambientales. La solución que los economistas proponen es que los precios (incentivos económicos) tengan en cuenta los costos sociales producidos por la contaminación y que éstos se añadan al precio de mercado mediante un tributo unitario.

Es por ello que la fiscalidad ambiental es el medio más económico para alcanzar objetivos y metas en la conservación del medio ambiente. Además, los tributos ambientales aplican el principio de que quien contamina paga y proporcionan mayores incentivos a la innovación tecnológica que los enfoques meramente normativos. La inclusión del principio "el que contamina paga" y la adopción del concepto de desarrollo sustentable, implicaron una

reforma que incorporó el tratamiento político vigente en muchos países del mundo, que se aplica a los problemas ambientales.

El fundamento de la imposición ambiental según Gago (2004), debe ir dirigida a que un impuesto ambiental es un desembolso dinerario obligatorio relacionado con la descarga de sustancias contaminantes al medio ambiente, cuyo objetivo es precisamente limitar el deterioro del medio natural. Como todo impuesto, la recaudación se obtiene de multiplicar un tipo impositivo, idealmente relacionado con el daño ambiental ocasionado por la unidad de descarga gravada, por una base imponible. Esta base imponible se calcula preferiblemente de forma directa, a través de medición de las descargas, aunque en ocasiones la viabilidad administrativa se ve potenciada por sistemas de estimación indirecta u objetiva.

Asimismo, Cortés (2006) explica que el impuesto es ambiental por sus efectos en términos de ingresos públicos, no por la afectación de su recaudación a fines ambientales y la superioridad regulatoria dentro de los denominados instrumentos económicos de política ambiental, es bien conocida, basada en la experiencia Internacional en la adopción de diversos incentivos o impuestos tributarios, utilizados como una política pública empleada para la conservación del medio ambiente en los países de la

OCDE o como una herramienta para “corregir o reducir las imperfecciones del mercado”.

Ahora bien, Las políticas ambientales se sustentan en un amplio y complicado marco legal que establecen los distintos deberes y derechos de los distintos sectores de la sociedad con respecto al uso, conservación y defensa de los recursos naturales y del medio ambiente.

Es por ello, que la normativa ambiental venezolana establece las bases a través de varias leyes de carácter ambiental, y plasman ampliamente los principios y objetivos de la norma, leyes como la Ley Orgánica Del Ambiente, La Ley Penal Del Ambiente, Ley Orgánica De Ordenación Del Territorio y la Ley Orgánica De Organización Central, que complementada con resoluciones y decretos, integran la variable ambiental dentro de los planes de desarrollo del país. Sin embargo, Otero (2000) menciona que en la práctica estas normas se enfocan mas al control y tratamiento, una vez producida la contaminación y no a la prevención y la política de sustentabilidad de los recursos naturales, y aunado a esto, las medidas y sanciones penales son lentas, poco efectivas y difíciles de implementar.

Es preciso mencionar que esta realidad, sumada a las dificultades en el diseño e implementación de instrumentos regulatorios en el contexto político, económico y social venezolano, es necesario generar dentro de las políticas ambientales, nuevas estrategias de carácter mixto, es decir, un sistema que combine instrumentos regulatorios, con la utilización de instrumentos económicos y la promoción de iniciativas voluntarias, según las necesidades nacionales y municipales en la conservación de los recursos naturales de los ecosistemas venezolanos.

Riestra, (2006) señala que estos instrumentos dentro de la política ambiental, tienen varias ventajas, proporcionando mayor flexibilidad en el proceso de reducción de la contaminación y el manejo de los recursos naturales, a fin de que las empresas evalúen y desarrollen planes individuales para alcanzar el objetivo ambiental, en base a su costo-eficiencia. Asimismo, Vives, Corral, y Isasi, (2005) señalan que estas empresas al estar informadas de su nivel de contaminación y el control que pueden ejercer sobre ellas, facilitan el cumplimiento de los estándares ambientales. De la misma forma los autores mencionados indican que estos instrumentos generan ingresos para los organismos reguladores de la contaminación, acompañado de los incentivos de las industrias en desarrollar nuevas tecnologías y disminuir el nivel de emisiones y contaminantes degradantes del ambiente, mejorando así el nivel de vida del país.

Es por lo anterior que la utilización de los tributos ambientales o ecológicos como medida de protección del medio ambiente es una de las soluciones mas adecuadas hasta ahora, pero es necesario la adaptabilidad o la posibilidad de la fiscalidad explícita en los marcos regulatorios y tributarios de cada país, que contenga en forma compilada todo sobre la tributación ambiental, para así evitar la complejidad e inestabilidad jurídica que en la actualidad poseen los códigos tributarios. Cortes (2006) menciona que la estructura de un sistema tributario ambiental que resulte constitucional y económico, acorde con los objetivos que se buscan, se inicia definiendo las normas marco y concretar su diseño, cuya definición este indexada en sentido más amplio de las "prestaciones pecuniarias reguladas por el Derecho Público como los impuestos, tasas, contribuciones especiales y los tributos especiales como medios directos o indirectos de la política ambiental", incluyendo también los beneficios fiscales y otras medidas desgravatorias de carácter fiscal

Estas prestaciones pecuniarias, requieren y exigen cohesión entre las autoridades ambientales y las autoridades fiscales, es decir entre el Ministerio del Ambiente y el Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT), que permitan regular a través de los municipios y alcaldías, los agentes contaminantes del medio ambiente, que estableciendo políticas bien definidas y con la participación de las Organizaciones no

Gubernamentales (ONG) y el Consejo Empresarial Venezolano para el Desarrollo Sostenible (CEVEDES), la cual es una asociación civil, de carácter privado, sin fines de lucro, integrada por un grupo de empresas comprometidas con la promoción del desarrollo sostenible en Venezuela, procuren analizar y dar solución a los problemas asociados al desarrollo sostenible, a través de la implementación de programas y proyectos dirigidos a alcanzar el principio de la ecoeficiencia, definida por Vitalis (2006) como:

“una cultura administrativa que guía al empresario a asumir su responsabilidad con la sociedad, y lo motiva para que su negocio sea mas competitivo, adaptando y readecuando los sistemas productivos existentes a las necesidades del mercado y del ambiente, y de esa forma consolidar niveles mas altos de desarrollo económico, social y ambiental”.

Surge entonces, la necesidad de proponer la integración de las políticas fiscales y ambientales venezolanas, a los nuevos esquemas basados en el concepto de desarrollo sustentable, que aun con las dificultades existentes, pueden redefinirse a cambios institucionales y sociales dirigidos a comprender la sustentabilidad, a través del uso optimo de los recursos ambientales acompañado de la internalización gubernamental y civil, con respecto a la variable ambiental.

Por lo anteriormente expresado y con base a la normativa constitucional y fiscal venezolana nacional y municipal, se pretende

mencionar los aspectos y características básicas para el diseño de un tributo ambiental, según la potestad tributaria y territorial de cada municipio, que desde el punto de vista jurídico, estos tributos tienen su fundamento constitucional en el deber de los poderes públicos de proteger el medio ambiente y cuyo objetivo fundamental sea la salvaguarda del patrimonio municipal y por ende nacional, generar ingresos que pueden destinarse a usos medioambientales y motivar al sector empresarial y a la sociedad civil el apoyo responsable en esta política ambiental.

Al diseñar instrumentos fiscales relacionados con el medio ambiente, es menester determinar los objetivos del instrumento, como el aumento de la recaudación, la creación de incentivos que conduzcan a la preservación ambiental, la influencia en algunos sectores económicos y productivos o la combinación de ellos.

Tomando en consideración las experiencias en el diseño e implementación en países de la OCDE en materia de fiscalidad ambiental, a continuación se describen las características fundamentales para el diseño de un tributo ambiental, propuesto por Barde, (2005):

1. Un impuesto ambiental debe influir directamente en el comportamiento de los agentes económicos, por lo que es necesario vincular el pago

del impuesto lo más posible con el problema ambiental. El autor ejemplifica: si el problema es la contaminación por azufre, debe ponerse un impuesto a la generación de azufre de los combustibles, sea por peso o por volumen generado de azufre.

2. En el diseño del impuesto es importante definir claramente la sección o etapa comercial de aplicación del instrumento, ya que puede gravar el producto, el uso final del recurso o la fuente de emisión contaminante. Por ejemplo las emisiones estimadas vertidas en un río en cualquiera de las etapas de producción.

www.bdigital.ula.ve

3. Otras de las características a considerar un impuesto como ecológico, es la elasticidad de la demanda respecto a los precios y las posibilidades de sustitución y de conducta alternativas, de manera que al enfrentar un precio mayor, se sustituya el consumo por alternativas menos perjudiciales al medio ambiente, acción que facilita el logro de los objetivos ambientales.
4. Al diseñar el impuesto se debe también considerar el grado del incentivo, la medida en que el impuesto apunta hacia la reducción de la contaminación, debe evaluarse la efectividad de la medida y la recaudación, por un lado la intención recaudatoria y el otro el

propósito ambiental que no es mas que reducir las emisiones o daños ambientales.

5. El principal objetivo a ser considerado en el diseño es la eficiencia ambiental definida por Castro, Caicedo, Jaramillo, Morera (2002), como “la capacidad de un instrumento para alcanzar los objetivos ambientales de la sociedad por medio del efecto incitador que ejerce sobre los agentes regulados.” De esta manera los autores explican que, “Esto implica establecer una meta ambiental contra la cual se evalúa el desempeño del instrumento en términos de costos totales incurridos para alcanzar dicha meta.” Por su lado, Barde, (2005) señala que la eficiencia ambiental en ocasiones debe ceder un poco, en búsqueda de la simplicidad del instrumento, es decir, que el tributo ambiental puede ser eficaz desde el punto de vista ambiental, pero negativo desde el punto de vista de la autoridad recaudadora, por esta razón deberán evaluarse y analizarse para lograr objetivos óptimos para los agentes vinculados.

Estructura fundamental para la conformación del tributo ambiental municipal en Venezuela.

Hasta el momento hemos subrayado, las características esenciales para que el diseño de un tributo ambiental este enfocado en la eficiencia ambiental, integrando todos los factores y agentes que intervienen en el establecimiento de este instrumento, como política para salvaguardar los ecosistemas venezolanos. Los entes territoriales municipales son una de las unidades político-administrativas en que está dividida la Nación y según la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, están dotados de potestad tributaria, es decir, poseen la facultad de crear sus tributos, tomando en cuenta los principios tributarios que la misma carta magna impone en su legado en los artículos 316 y 317.

Uno de estos principios prenombrados, es el principio de legalidad, el cual Meléndez, (2002) señala que los tributos, "sólo pueden crearlos aquellos sujetos de derecho público dotados de facultades legiferantes". El autor agrega que "a nivel nacional este cometido lo cumple la Asamblea Nacional, a nivel estatal el correspondiente Concejo Legislativo Estatal y por último a nivel local el Concejo Municipal". Asimismo, el poder público municipal debe cumplir con la competencia establecida en el artículo 178 de la misma carta magna que expone como competencia del municipio la

protección del ambiente y cooperación con el saneamiento ambiental. Estas competencias pueden ser llevadas a cabo estratégicamente a través del tributo ambiental en sus distintas categorías, impuestos, tasas y contribuciones especiales cuyo objeto imponible esté constituido por actos o hechos que inciden negativamente sobre el medio ambiente.

Es por ello que Gago y otros (2004), mencionan que atendiendo a las categorías de impuestos ambientales establecida por la OCDE, la mayoría de los impuestos municipales ambientales se enmarcan en el grupo de los denominados impuestos sobre la contaminación, que abarca impuestos sobre la emisión al aire y al agua, residuos sólidos y contaminación acústica, exceptuados los impuestos sobre emisión de gases, que se incluyen como impuestos sobre la energía (este grupo incluye los impuestos sobre productos energéticos, utilizados o no para el transporte, tales como gasolina, gasoil, gas natural, carbón y electricidad, así como los impuestos sobre las emisiones de gases).

Tomando como referencia lo anteriormente mencionado, los aspectos fundamentales de un tributo ambiental para la conformación de la relación tributaria, ambiental y municipal, y por ende concurra la obligación tributaria, conviene considerarse lo que Buñuel y Herrera (2004) describen como elementos determinantes y estructurales del tributo:

El Sujeto pasivo

El sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias exigidas por el Estado en las distintas expresiones del poder público. En materia ecológica, el sujeto pasivo debe ser aquella persona, natural o jurídica, que realiza la actividad degradante del medio natural o titular de los bienes patrimoniales con los que se realiza la actividad contaminante. En el ámbito municipal venezolano la administración tributaria podría considerar como sujetos pasivos, a todos aquellos entes que realicen la actividad o hecho objeto del gravamen que degrade y contamine los suelos, la atmósfera o el agua como el recurso natural mas afectado en la actualidad, tomando en consideración las necesidades de cada municipio. Estos sujetos pueden ser los productores agrícolas, empresarios e instituciones turísticas, entres otros.

Basándonos en un ejemplo comentado por Portillo, (2006) el Impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera, en las Comunidades Autónomas de Aragón y de Murcia , en Andalucía, grava la emisión de sustancias contaminantes, tales como NOx, SOx o CO2, siendo sujetos pasivos del impuesto, las personas que exploten las instalaciones que emiten las sustancias contaminantes.

Otro ejemplo comentado por la autora es el impuesto sobre vertidos a las aguas litorales, en Andalucía y en la Región de Murcia, gravando el vertido a las aguas litorales que se realice desde tierra a cualquier bien de dominio público marítimo-terrestre o a su zona de servidumbre de protección y siendo sujetos pasivos las personas que realicen los vertidos objeto del impuesto.

Hecho imponible

Constituye el hecho imponible, la situación, circunstancia o actividad contenida en la ley, para tipificar el tributo, y la realización de la misma origina el nacimiento la obligación tributaria. En tributación ambiental, las emisiones directas a la atmósfera, suelo y agua o el consumo de un producto que ocasione la contaminación del ambiente, origina la acción por parte del Estado en gravar dichas actividades, abogando la doctrina claramente por la imposición directa de las emisiones ocasionadas por las fuentes contaminantes. Portillo, (2006) ejemplifica un hecho generador de la obligación tributaria, el impuesto sobre depósito de residuos, constituyendo el hecho imponible el depósito de residuos en vertederos públicos o privados situado en el ámbito de cada una de las Comunidades Autónomas en Andalucía, Madrid y la Región de Murcia.

Asimismo el Impuesto sobre el daño medioambiental causado por la instalación de transportes por cable en Aragón, establece como hecho imponible del impuesto, el daño medioambiental causado directamente por las instalaciones de transporte mediante líneas o tendidos de cable y las actividades de explotación de las instalaciones o elementos afectos al transporte que incidan negativamente al medioambiente.

Base imponible

La base imponible constituye la cuantificación monetaria del hecho según los procedimientos establecidos en cada ley u ordenanza. La determinación de la base imponible ecológica, es una tarea exclusivamente de carácter técnico, al constituirse por unidades físicas bien del producto, bien de los contaminantes. La determinación de la base imponible puede considerarse bajo un procedimiento de estimación objetiva de la base, y/o de estimación indirecta basada en cálculos o estimaciones preexistentes en poder de la administración tributaria municipal, tomando en consideración que la actividad gravada debe tener una relación lo más estrecha posible con el problema ambiental en cuestión.

Es imprescindible que la figura fiscal ambiental que se adopte y se diseñe deba describir la base imponible en función de la cuantía de la carga

contaminante relacionada directamente con el problema ambiental que se pretende resolver, los agentes contaminadores deben enfrentar un precio que exprese la estimación (o la medida) del daño ambiental provocado, de esta manera cumplir el principal objetivo que es el solucionar un problema ambiental, para ello se requiere realizar una valoración ambiental para cuantificar los pasivos ambientales originados por la degradación.

Tomando en consideración el ejemplo comentado por portillo, (2006) en el impuesto sobre vertidos a las aguas litorales, en Andalucía y en la Región de Murcia, la base imponible se determina por la cuantía de la carga contaminante y el tipo de gravamen se establece según la naturaleza del vertido.

La tasa de un impuesto ambiental no puede fijarse arbitrariamente sin comprometer su base lógica y, quizás, el fundamento mismo a partir del cual se recabó el apoyo político para su aplicación. La tasa impositiva debe estar de alguna manera vinculada a los costos generados por el problema ambiental que intenta resolver.

Tarifa

La tarifa o alícuota tributaria, es el porcentaje establecido por el legislador aplicable a la base imponible. La fijación de la tarifa del tributo ambiental, es uno de los aspectos más complejos del diseño, originando debates y opiniones en países que ya aplican estos instrumentos, en base a la utilización de un tipo de gravamen único o uno con varios trechos. Para tal efecto y en concordancia a la experiencia municipal venezolana, la aplicación de una alícuota única o proporcional, sería la figura más conveniente.

PRUST, J, (2002) indica que la tasa de un impuesto ambiental no puede fijarse arbitrariamente sin comprometer su base lógica y, quizás, el fundamento mismo a partir del cual se recabó el apoyo político para su aplicación. La tasa impositiva debe estar de alguna manera vinculada a los costos generados por el problema ambiental que intenta resolver. El sistema tarifador y las alícuotas impositivas son creadas por consejos técnicos conformados por equipos multidisciplinarios de profesionales, especializados en el área correspondiente a cada tipo de tributo.

Cuota Tributaria

La cuota tributaria, expresada en unidades monetarias, se obtendría aplicando a la base imponible el tipo de alícuota establecida, aplicando rebajas o deducciones establecidas en cada Ordenanza, al tributo ecológico acorde a los procesos retributivos con el medio ambiente, obteniendo así la cuota líquida a pagar.

Es importante agregar, que el uso de los recursos recaudados mediante impuestos ambientales, pueden emplearse para reducir el déficit de la cuenta pública municipal o también pueden utilizarse para inversión en conservación o restauración de los recursos naturales. Estas políticas ambientales bien estructuradas darán sin duda una visión distinta de la importancia del desarrollo ambiental sustentable, para la economía municipal estatal y nacional.

La responsabilidad controladora de los tributos ambientales municipales, puede asumirse a través de la creación de unidades tributarias municipales como el SEMAT, (Servicio Autónomo Municipal de Administración Tributaria) creada en el Municipio Baruta, Estado Miranda en el 2002, la cual se encarga la liquidación y recaudación de los tributos municipales, intereses, sanciones y otros accesorios, la aplicación de las

Ordenanzas Tributarias y las tareas de fiscalización y control del cumplimiento voluntario; la aplicación de las normas tributarias sobre los derechos y obligaciones que de ello se deriven. No obstante, Es fundamental contar con el respaldo de la sociedad al generar políticas ambientales y considerar tanto a los hogares como a los inversionistas, a la industria, a las ONG's y al público en general, tomando en consideración que la información pública es otro aspecto importante y trascendental en la necesidad de los municipios en asegurar un medioambiente sano.

La disposición a la aplicación de los tributos ambientales en el ambito municipal venezolano, dependerá por supuesto en gran medida de la calidad de la administración pública, el grado de ejecución de las leyes y la disposición del público en general a cumplir las obligaciones jurídicas. Estos aspectos podrían indicar que, en sus decisiones acerca de la tributación ambiental, los gobiernos municipales preferirán aplicar impuestos con costos administrativos relativamente bajos, por lo que probablemente el número de fuentes de contaminación que se controlará será también relativamente reducido.

Asimismo, el diseño del impuesto ambiental municipal venezolano, debe ampararse eminentemente en los principios constitucionales de capacidad contributiva, generalidad y legalidad para establecerse y

fortalecerse en el futuro, amparándose no solo al principio ambiental de quien contamina paga, sino también del principio de quien usa paga, y de esta forma contribuir a la reducción de insumos contaminantes y al uso indiscriminado del ecosistema, apuntando a mejorar y mantener los recursos naturales del país. De igual forma, incentivar la protección del medio ambiente constituye una obligación inexcusable de los gobiernos municipales, ya que tiene una incidencia directa en la calidad de vida de los ciudadanos, los mecanismos que poseen las administraciones públicas para implantar medidas de protección o restricción, son diversas, la principal es por medio del gasto público directo y/o a través de la tributación ambiental como herramienta para asegurar el desarrollo sustentable municipal y por ende nacional.

Por todas las razones antes expuestas se hace indispensable la acción inmediata por parte de Estado Venezolano en la elaboración de proyectos municipales legales y factibles, determinación del instrumento fiscal, definición de sus elementos determinantes y la implementación de ordenanzas municipales contentivas de elementos tributarios en búsqueda de asegurar el desarrollo sustentable de los municipios venezolanos, y por ende la sustentabilidad ecológica mediante la prevención de la contaminación ambiental como objetivo primordial de la imposición fiscal propuesta en esta investigación.

CAPITULO VII

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

- 1- El trabajo interinstitucional entre las agencias de gobierno involucradas es un factor importante en el logro de los objetivos de los instrumentos fiscales relativos al medio ambiente. Una parte fundamental del éxito de los países de la OCDE en cuanto a los impuestos ambientales, ha sido el establecimiento de un grupo de trabajo de expertos, conformado por representantes de los ministerios de hacienda, de finanzas y de medio ambiente. Lo cual les ha permitido desarrollar la capacidad de trabajo conjunto y contar con una definición clara del objetivo principal de la reforma fiscal.
- 2- En los países de la OCDE, el tema sobre tributación ambiental ha evolucionado, en países como Alemania, Noruega, Suiza, Italia, Bélgica, Dinamarca, España, Francia, Holanda, Suecia y Portugal, existe una regulación muy estricta y unas subvenciones a las actividades contaminantes bastante onerosas pero también han implementado incentivos como fuentes de disminución de las actividades industriales que degraden el medio ambiente.

- 3- Los impuestos y tasas ecológicas, son unos de los instrumentos de política ambiental mediante los cuales se puede influir sobre los impactos ecológicos, disminuyendo o eliminando determinados problemas, modificando situaciones y comportamientos perjudiciales para el medio ambiente. Aunque no siempre es posible cuantificar en dinero los daños medioambientales, estos impuestos responden claramente a la idea de que “quien contamina, paga”.
- 4- Las estrategias y políticas ambientales venezolanas, tienen una base legal suficientemente amplias y sustentables, que permiten no solo el diseño de un tributo ecológico, sino la aplicación de éste como instrumento regulatorio, destinado a la búsqueda del desarrollo sustentable nacional, que repercuta en la utilización eficiente de los recursos, garantizando un país ecológicamente preparado para futuras generaciones, adaptando necesariamente y a corto plazo, innovadores esquemas y planes gubernamentales que permitan influenciar positivamente no solo en el comportamiento ambiental de los agentes contaminantes, sino también en la conservación, defensa y mejoramiento del ambiente, y quien mejor que el Poder Público Municipal para ejercer ese control.
- 5- La instrumentación de tributos ecológicos deben ser propuestas, en base a los planes ya establecidos por la Nación para el saneamiento ecológico, el cual debe ir dirigido a los entes municipales como sujeto

regulador y controlador de las actividades que se consideren como hechos imponibles relacionados directamente con los efectos dañinos al medio ambiente. Es por ello que la tributación ambiental debe contener bases imponibles claras y sencillas aunadas a tarifas óptimas que por un lado respeten el principio de capacidad contributiva y con el principio de pagar por usar o contaminar los recursos naturales de los distintos municipios y en base a sus propias necesidades.

- 6- Existen diversas experiencias en todo el mundo sobre la utilización de instrumentos fiscales (Incentivos, tasas o contribuciones) o extrafiscales (Normas, decretos), con la finalidad de brindar protección y conservación del medio ambiente, en América Latina se ha observado algunas tendencias a incluir en los sistemas tributarios figuras fiscales relacionadas directa o indirecta, como son los casos de Colombia y México que regulan aspectos sustantivos en sus códigos tributarios, sumado el compendio de normas restrictivas.
- 7- La creciente conciencia social sobre la necesidad de preservar y proteger el medio ambiente ha originado la promulgación de leyes que tratan de atender la lucha por mejorar las condiciones ambientales. La búsqueda de soluciones ha pasado de sus propios límites y ha llegado a tocar las puertas en otras disciplinas que en principio no parecían tener relación alguna con ello, como lo es el área fiscal, económica y contable, como posibilidad de encontrar

alternativas creativas y novedosas. El éxito de cualquier estrategia para conservar y rescatar espacios naturales y mejorar la calidad del medio ambiente, depende en gran medida del comportamiento y actitud responsable y comprometida de la población que realmente desee vivir en un medio ambiente sano.

- 8- Los criterios ecológicos en el diseño del sistema tributario, lo convierten en un potente instrumento de política ambiental. Este puede actuar de doble sentido, por un lado reduciendo, mediante beneficios fiscales, las cargas tributarias de actividades que desea estimular, y por otro, al aumentar la carga impositiva a las actividades que deben ser desincentivadas, como las intensivas en el uso de recursos naturales.

Tomando como base los el análisis efectuado y los resultados de obtenidos de la investigación, el autor considera conveniente recomendar, entre otras, lo que a continuación de describe:

- a) La seguridad en la implementación de los tributos ecológicos, en las políticas y planes establecidos por Estado, depende de la dirigencia y comunicación entre el Ministerio del Ambiente y de los Recursos Naturales Renovables, la Administración Tributaria (SENIAT), las Autoridades Municipales y otras instituciones ambientalistas, en

búsqueda del instrumento mas idóneo que regule, mejore y proteja el medio ambiente.

- b) El tributo ambiental debe ser elaborado con el objetivo fundamental de proteger no solo los ecosistemas ya contaminados, sino también aquellos no perjudicados en su totalidad, incluyendo en su contexto, estrategias preventivas para el uso eficiente de los recursos naturales.
- c) El ente político ideal para administrar, recaudar y controlar la política de fiscalidad ambiental en Venezuela, son los municipios, quienes son los que mantienen permanentemente contacto con su realidad y conocen mejor sus necesidades de sustentabilidad ambiental. Es por ello que se hace menester el estudio de ordenanzas que incluyan la variable ambiental y fiscal, a través de instrumentos sencillos, para salvaguardar los ecosistemas y recaudar ingresos públicos para hacer frente a esta honorable e imperiosa tarea.
- d) Es indispensable la claridad y sencillez en el diseño del instrumento fiscal que se adopte, que permita no solo recaudar fondos orientados a minimizar el impacto ambiental, sino conocer perfectamente el hecho y la base imponible, que deberá estar relacionada directamente con el agente o actividad contaminante.
- e) Es necesario involucrar a todos los sectores que hacen vida institucional y civil en el ámbito jurídico y territorial del municipio en la

implementación de tributos ambientales, pues a través de la participación e interacción técnica de la sociedad civil, la industria y las Ongo, se puede obtener la divulgación y desarrollo de iniciativas que faciliten el cumplimiento de las políticas implementadas, para prevenir la contaminación y mejorar la gestión medioambiental de Venezuela.

- f) Por ultimo, es relevante mencionar, que el presente trabajo es considerado como un aporte a la ciencia contable y fiscal, que será el punto de partida para futuras investigaciones orientadas a la fiscalidad ambiental como herramienta básica en el objetivo de todos los sectores nacionales e internacionales en preservar, controlar y en lo posible revertir la contaminación del medio ambiente y así asegurar el desarrollo sostenible.

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

ACQUATELLA, J. (2001). **Aplicación de instrumentos económicos en la gestión ambiental en América Latina y el Caribe: desafíos y factores condicionantes (Resumen Ejecutivo)**. Disponible en: <http://www.eclac.cl/dmaah/dmaah/instrum/pdf/LCL%201488%20rejecutivo.pdf>

AMÉZQUITA, D. (2002). **"Los Tributos y La protección ambiental"**. Disponible en: <http://www.ine.gob.mx/ueajei/tributos.html>

BARDE, J. (2005) **Historia y evolución de los instrumentos fiscales relacionados con el medio ambiente en países de la OCDE**. Disponible en: <http://www.ine.gob.mx/ueajei/publicaciones/libros/373/historia.html>

BERMUDEZ, J. (2003). **Interpretación jurídica y calificación de los hechos**. Caracas, Venezuela: Asociación venezolana de derecho tributario. (AVDT)

BRAATHEN, N. (2005) **Diseño y eficacia de los impuestos ambientales, Lecciones de países de la OECD**. Disponible en: <http://www.ine.gob.mx/ueajei/publicaciones/libros/373/disenio.html>

BUÑUEL M. Y HERRERA P. (2004) **Modelo de Código Tributario Ambiental Para América Latina**. Universidad Complutense de Madrid.
Disponible: <http://www.bibliojuridica.org/libros/4/1514/2.pdf>

CABALLERO, R. (2001) **Algunas consideraciones sobre fiscalidad ambiental**. Disponible en:
<http://www.derecho.com/boletin/artuculos/articulo0085.htm>.

CASTRO, L. CAICEDO, J. JARAMILLO, A. MORERA L. (2002).
"Aplicación del principio contaminador-pagador en América Latina."
Disponible en: www.bdigital.ula.ve
http://www.cepal.org/publicaciones/xml/8/10558/lcl1691e_1.pdf

CORTÉS, J. (2006) **"Aproximación a un sistema tributario ambiental en Colombia"** Observatorio de la Economía Latinoamericana, número 63
disponible en: www.eumed.net/cursecon/ecolat/la/

CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA.
(1999). Gaceta Oficial N° 38.860 del 30-12-1999.

CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO (2001). Gaceta Oficial N° 37.305 del 17-10-2001. LEGISLEc EDITORES C.A.

DINO, J. (1980). **Curso de Derecho Tributario**. Buenos Aires, Argentina: Cima.

EVANS, R. (2000). **Introducción al Régimen Impositivo Municipal Venezolano**. McGraw- Hill.

GAGO A., LABANDEIRA, X. PICOS F. Y RODRÍGUEZ M. (2004) “**La Imposición Ambiental Autonómica**”. Departamento de Economía Aplicada de la Universidad de Vigo disponible en:
www.uvigo.es/webs/xavier/papers/epub.pdf

GALLOPIN, G. (2003). **Sostenibilidad y desarrollo sostenible: un enfoque sistémico**. CEPAL, Santiago de Chile. Disponible en:
<http://www.cepal.org/publicaciones/xml/6/14256/lcl1864p.pdf>

GÓMEZ, A. (2004). **¿Qué entendemos por desarrollo sustentable?** Disponible en: <http://www.sustentable.cl/portada/Andres/358.asp>

GÓMEZ, M. (2005). **Política fiscal para la gestión ambiental en Colombia**. CEPAL, Santiago de Chile. Disponible en:
<http://www.cepal.org/publicaciones/xml/4/23154/107-2.pdf>

GONZALES, M. Y ÁNGEL, J. (2000). **La problemática ambiental en Venezuela**. Disponible en: <http://www.analitica.com/archivo/vam2000.09/g-96.htm>

HERNÁNDEZ, R. (1997). **Metodología de la Investigación**. México: McGraw- Hill.

LÓPEZ-G. Y Tomás J. (2002). **Fiscalidad ambiental: análisis y efectos distributivos**. Disponible en:
http://www.cmq.edu.mx/documentos/Revista/revista19/est19_3.pdf

MELÉNDEZ, A. (2002). **La tributación local y la armonización del sistema tributario nacional**. Disponible en:
<http://www.ucla.edu.ve/dac/investigaci%F3n/compendium7/Tributacion.htm>

MÉNDEZ, C. (2001) **Metodología, Diseño y Desarrollo del proceso de Investigación**. Mc Graw Hill

MOYA, E. (2001) **Elementos de Finanzas Públicas y Derecho Tributario**, Caracas: Mobilibros.

NAVARRO Y VILLALOBOS, (1996). **Procesos y productos de la investigación documental**. Ediluz.

OTERO, I. (2000). **Desafíos y propuestas para la implementación más efectiva de instrumentos económicos en la gestión ambiental de América Latina y el Caribe: El caso Venezuela**. CEPAL, Santiago de Chile.
. Disponible en:

http://www.cepal.org/publicaciones/xml/8/11048/lcl1690e_7.pdf

OTERO, I. Y SUCRE F. (2000). **"La gestión ambiental en Venezuela"**. Disponible en: <http://www.analitica.com/archivo/vam1997.05/c&t5.htm>

PALOS, M. (2004) **"Potestades Tributarias Federación Estados y Municipios"**. Disponible en:
<http://cnh.gov.mx/documentos/7/8/art/archivos.pdf>

PORTILLO, M. (2006) “**Impuestos ambientales autonómicos**” disponible en: <http://www.infet.com/php/index.php>

PRUST, J, (2002). “**Impuestos ambientales en los países en desarrollo**”. Fondo Monetario Internacional Departamento de Finanzas Públicas. Disponible en: <http://www.eclac.cl/publicaciones/xml/4/23634/CapituloIII.pdf>

REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA. (2000a). Código Orgánico Ambiental. Caracas: Imprenta Nacional.

REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA. (2000). **Ley de Diversidad Biológica**. Caracas: Gaceta Oficial N° 5.468 (Extraordinaria), Mayo 24, 2000.

RIESTRA L. (2006) “**Gestión Ambiental Responsable**” disponible en: <http://www.analitica.com/va/sociedad/articulos/3298581.asp>

RUIZ, E. (2006). **Desarrollo Sustentable** Disponible en: <http://www.gestiopolis.com/recursos/documentos/fulldocs/ger/desarrollosustentable.htm>

UNIVERSIDAD PEDAGÓGICA EXPERIMENTAL LIBERTADOR. (1998). **Manual de Trabajos de grados de especialización y maestría y tesis doctorales.** Caracas: Fondo Editorial de la Universidad Pedagógica Experimental Libertador.

UNIVERSIDAD PEDAGÓGICA EXPERIMENTAL, VICERRECTORADO DE INVESTIGACIÓN Y POSTGRADO, Caracas (2001). Manual de trabajos de grado de especialización y maestría y tesis doctorales.

VILLEGAS, H. (1999) **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario.** Buenos Aires, Argentina: Desalma.

VILLEGAS, H. (2002) **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario.** Depalma, Buenos Aires: Depalma.

VIVES, A. CORRAL, A. ISASI, I. (2005). **“Responsabilidad Social de la Empresa en las PyMES de Latinoamérica”.** Banco interamericano de Desarrollo. www.iadb.org