

Impuesto ambiental a la contaminación vehicular, análisis de sus elementos y el respeto a los principios tributarios, caso Ecuador

Environmental tax on vehicular pollution, analysis of its elements and respect for tax principles, case of Ecuador

Diego Adrián ORMAZA AVILA*

RESUMEN: Este estudio parte desde una fundamentación constitucional de respeto a la naturaleza justificando así la existencia de tributos ambientales, esto, junto a una adecuada revisión doctrinaria, nos permitió entender cómo se deben aplicar los tributos en materia de cuidado ambiental y la relación de estos gravámenes con el principio quien contamina paga. Se tomó como objeto de análisis el impuesto ambiental a la contaminación vehicular, establecido en el Ecuador, con el objetivo claro de determinar si este impuesto cumple con su función de ser un mecanismo de cuidado ambiental, para ello se estudiaron los elementos constitutivos de este tributo desde una perspectiva normativa y dogmática lo que nos ha permitido identificar los errores que esta prestación presentaba. Finalmente explicamos cómo este impuesto vulnera los principios tributarios de generalidad, igualdad, progresividad y equidad.

PALABRAS CLAVE: Tributos ambientales; contaminación; impuesto; vehículos; principios tributarios.

* Doctorando en Derecho, Ciencia Política y Criminología por la Universidad de Valencia-España, Magister en Derecho mención Derecho Tributario por la Universidad Andina Simón Bolívar sede Ecuador, Especialista Superior en Tributación por la Universidad Andina Simón Bolívar sede Ecuador, Abogado de los Tribunales de Justicia por la Universidad Católica de Cuenca-Ecuador. Docente Investigador de la Universidad Católica de Cuenca-Ecuador, Profesor de Derecho Tributario en la Facultad de Derecho en la Universidad Católica de Cuenca sede Azogues, correo electrónico daormazaa@ucacue.edu.ec. Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-3492-0943>

ABSTRACT: This study starts from a constitutional foundation of respect for nature, thus justifying the existence of environmental taxes, this, together with an adequate doctrinal review, allowed us to understand how taxes should be applied in matters of environmental care and the relationship of these taxes with the polluter pays principle. The environmental tax on vehicle pollution, established in Ecuador, was taken as the object of analysis, with the clear objective of determining whether this tax fulfills its function of being an environmental care mechanism, for which the constituent elements of this tax were studied from a normative and dogmatic perspective what has allowed us to identify the errors that this benefit presented. Finally, we explain how this tax violates the tax principles of generality, equality, progressivity and equity.

KEYWORDS: Environmental taxes; Pollution; Tax; Vehicles; principles.

I. INTRODUCCIÓN

Mediante decreto número 987 suscrito por el presidente de la República del Ecuador, publicado en el suplemento del registro oficial 583 del 24 de noviembre de 2011, entra en vigencia la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los ingresos del Estado, norma jurídica cuyo propósito de acuerdo a lo que señalan los fundamentos del decreto, es concientizar a la población sobre la necesidad de cuidar y conservar el medio ambiente, modificar las conductas sociales direccionadas estas, hacia la incorporación de hábitos más saludables para el ecosistema y la reducción de la contaminación, entendiendo que es una obligación de toda la colectividad el precautelar los derechos de la pacha mama (madre tierra).

Por otro lado, se pretendió desincentivar las practicas contaminantes partiendo del principio fundamental del derecho ambiental “Quien contamina paga”, cuando se pueda determinar de forma clara la existencia de una actividad que contamine, como el caso de los vehículos motorizados de mayor cilindraje; es por ello que el Estado entre otras disposiciones creó el impuesto ambiental a la contaminación vehicular.

Este impuesto es recaudado a partir del año 2012 junto con el impuesto a la propiedad vehicular; desde su implementación hasta la actualidad esta prestación ha sido objeto de muchas críticas jurídicas y sociales debido a que se considera que no cumple con la finalidad por la cual fue establecida, se ha criticado también la falta de objetividad respecto de los elementos constitutivos del tributo y la posible afección preceptos expuestos en nuestra Carta Magna. A la fecha de la redacción de este esfuerzo académico este impuesto acaba de ser derogado del ordenamiento jurídico vigente por la Asamblea Nacional del Ecuador, aspecto que sin restar importancia al objeto de estudio nos permitió justificar más aún nuestra hipótesis de investigación.

El impuesto ambiental a la contaminación vehicular (IACV), se aplicó en función del cilindraje del vehículo y, del año y tecnología del mismo, considerando que los vehículos de mayor cilindraje y mayor antigüedad contaminan más, pero en la práctica no se tomó en consideración en nivel de contaminación que en realidad produzca cada vehículo, el consumo de combustible, su posterior combustión y emisión de gases; si no que de forma generalizada se aplicó una fórmula en base al cilindraje en centímetros cúbicos de cada vehículo y factor de ajuste que corresponda al número de años de antigüedad, es decir se basaban en una potencial actividad contaminadora pero sin tomar en consideración el nivel real contaminación del sujeto pasivo.

Otro de los aspectos más criticables de este impuesto se refiere a las exenciones que se establecieron al mismo, ya que se encontraban exentos del pago los vehículos de transporte público, taxis, transporte escolar entre otros, siendo estos los que en realidad más contaminan al ambiente, y no se ha explicado las razones económicas, jurídicas o sociales que han dado origen a este tipo de beneficio tributario.

En base a estos antecedentes, se ha pretendido con la realización de este trabajo someter el impuesto a la contaminación vehicular a un análisis jurídico y doctrinario de sus elementos constitutivos con la intención de poder determinar si fueron establecidos de forma adecuada y si esta prestación constituyó un eficaz medio de política fiscal evitando las conductas contaminantes o en su defecto se refirió a un impuesto más a la propiedad que en nada a contribuido al cuidado del medio ambiente. De igual forma, se ha confrontado este impuesto con varios principios constitucionales tributarios para verificar si la norma que estableció este tributo los inobservó o los transgredió.

II. REGULACIÓN CONSTITUCIONAL EN MATERIA DE CUIDADO AMBIENTAL Y SU RELACIÓN CON EL ÁMBITO TRIBUTARIO

La Constitución de la República del Ecuador vigente desde el año 2008, ha prestado especial importancia al cuidado ambiental, incluso reconoce a la naturaleza como sujeto de derechos de acuerdo a lo expuesto en el inciso segundo de su artículo 10¹, de igual forma se expresa el derecho que tienen las personas “(...) a vivir en un ambiente sano y ecológicamente equilibrado”, además determina como un aspecto de interés de toda la colectividad el cuidado del medioambiente y su conservación, al igual que la prevención del daño ambiental y su respectiva recuperación.

Por otro lado, la norma constitucional determina las obligaciones tanto de las personas cuanto del gobierno respecto de los fines perseguidos por la propia Constitución respecto de la naturaleza y su cuidado, son deberes de todos los ciudadanos “Respetar los derechos de la naturaleza, preservar un ambiente sano y utilizar los recursos naturales de modo racional, sustentable y sostenible”². Respecto del Estado la norma supra le dispone la necesidad de fomentar conductas más saludables con el ecosistema a través del uso de tecnologías menos contaminantes para ello le dota de competencias para poder dar cumplimiento a estos fines, a través de la determinación de políticas económicas, tributarias y fiscales.

En el ámbito tributario, de acuerdo a lo señalado por el artículo 300 del mismo cuerpo normativo este, estará enfocado en

¹ Artículo 10, Constitución de la República del Ecuador, 2008: “Las personas, comunidades, pueblos, nacionalidades y colectivos son titulares y gozarán de los derechos garantizados en la Constitución y en los instrumentos internacionales. La naturaleza será sujeto de aquellos derechos que le reconozca la Constitución”.

² Artículo 83, numeral 3, Constitución de la República del Ecuador, 2008.

promover “la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables”. Este precepto permite que el Estado a través de prestaciones tributarias pueda regular la conducta social enfocada al cuidado y protección del medio ambiente, es aquí donde surge la relación entre el ámbito tributario y medioambiental, es decir, que se dota de plena competencia para hacer uso de la potestad tributaria que confiere la propia Constitución para que se puedan establecer tributos dirigidos al cuidado del ecosistema y lograr así una conducta social ecológica.

En base a los preceptos constitucionales antes expuestos vemos que existe la fundamentación legal suficiente para que se puedan establecer tributos ambientales por parte del Estado, pero es de suma importancia realizar una adecuada interpretación de cómo actúan los tributos al constituirse en instrumentos de protección medioambiental, cuál es la función principal y para ello es adecuado referirnos a los fines fiscales y extra fiscales de los tributos.

III. FINALIDAD DE LOS TRIBUTOS MEDIOAMBIENTALES Y EL PRINCIPIO “QUIEN CONTAMINA PAGA”

En la realidad actual que vive nuestro planeta y los altos índices de contaminación, es plenamente justificable que el Estado adopte medidas adecuadas que propendan a conductas sociales menos contaminantes, de acuerdo a las estadísticas expuestas por el Programa de las Naciones para el Desarrollo, siete millones de personas mueren cada año a causa de la exposición a finas partículas en el aire contaminado, de igual manera se expone que “La energía es uno de los grandes contribuyentes del cambio climático y representa alrededor del 60 % de las emisiones mundiales de gases de efecto invernadero”.³

³ Objetivos de Desarrollo Sostenible, Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo. Disponible en <<https://www.undp.org/content/undp/>

La incorporación de los tributos medioambientales representa un instrumento de mucha importancia para mitigar los daños a la naturaleza producidos por actividades contaminantes, finalidad que se podrá cumplir solamente si estos tributos son incorporados de forma adecuada, es por ello que se debe entender el alcance de estas prestaciones tributarias; cuando se analiza la teoría del tributo identificamos que el mismo está configurado para cumplir una doble función, por un lado, ser prestaciones dinerarias que le permiten solventar el gasto público al Estado a través de las erogaciones realizadas por los contribuyentes, lo que constituye su fin fiscal; por otro lado, las prestaciones tributarias constituyen herramientas que le permiten al Estado regular la conducta de la sociedad, alentando ciertas actividades o restringiendo otras, estos son los llamados fines extra fiscales, así lo expone SIMÓN ACOSTA para quien los “tributos tienen una finalidad esencial de naturaleza recaudatoria: se establecen principalmente para proporcionar a la Administración los recursos necesarios para financiar sus gastos. Sin embargo, ello no obsta para que también puedan emplearse para conseguir otros fines de naturaleza distinta: social o económica”.⁴ Nuestra Constitución como lo señalamos anteriormente al referirnos a la política fiscal reconoce los fines extra fiscales de los tributos “de esta forma se admite su carácter de instrumental para la concreción de políticas económicas; en ese orden, la posibilidad de integrar la tributación a objetivos de conservación ambiental es admisible”.⁵

En la esfera ambiental los tributos se caracterizan por tener en primer orden una finalidad extra fiscal enfocada a la regulación de

es/home/sustainable-development-goals/goal-7-affordable-and-clean-energy.html.> Fecha de consulta: (10/01/2020).

⁴ SIMÓN ACOSTA, Eugenio *et.al.*, *Lo esencial del Derecho Tributario y Financiero*, Pamplona, Aranzadi, 2017, p 91.

⁵ COSTA, Claudio, “Apuntes sobre fiscalidad ambiental”, en: TOSCANO, L. (Ed), *Nuevos estudios sobre derecho Tributario*, Quito, Corporación Editora Nacional, 2006, p. 117.

la conducta social que desincentive la realización de actividades contaminantes, con ello no queremos decir que los mismos no tendrán una finalidad recaudadora porque ello simplemente no es posible, la naturaleza propia del tributo lleva implícita la finalidad recaudatoria pero en el caso de los tributos medioambientales esta finalidad debe ser secundaria, en tanto que la finalidad principal de estas prestaciones es evitar que el ciudadano siga contaminando el ambiente, es por ello que los tributos ambientales son definidos como los “gravámenes que, sin despojarse de su finalidad recaudatoria, tienen como principal objetivo direccionar la conducta de los administrados para desincentivar la realización de actividades perniciosas para el medio ambiente”.⁶

Respecto de la finalidad recaudatoria de los tributos ambientales, estos están sujetos entre otros al principio de “Quien contamina paga”, precepto que es propio del derecho ambiental, este principio desde sus orígenes se ha sustentado en el hecho de que las externalidades negativas sean asumidas por el ente contaminador, es decir, que las consecuencias negativas que sufre la sociedad en general a consecuencia del acto contaminante deben ser asumidas por el ente que generó dicha contaminación; desde la perspectiva económica de este principio la finalidad del tributo ambiental es:

“(…) internalizar la externalidad, que el contaminador asuma su costo ambiental y no lo transfiera a la sociedad. Por ello la finalidad ambiental del tributo, desde la perspectiva del derecho, es obligar al sujeto pasivo a pagar por un hecho imponible que denote capacidad económica vinculada a un elemento ambiental,

⁶ SALASSA, Rodolfo, “La finalidad extrafiscal de los tributos. Algunas notas sobre los tributos medio ambientales”, en: ARROYO, E. (Ed), *Estudios de Derecho Tributario*, Advocatus. Universidad Nacional de Córdoba, Córdoba, 2013, p.186.

bien sea por su consumo o su deterioro, en una correspondencia entre el beneficio económico y el coste ambiental”⁷

En base del criterio antes expuesto se puede afirmar que debe existir una clara manifestación de una conducta contaminante que va a ser sujeto de imposición, esta conducta es la servirá de fundamento para que el Estado por un lado tenga plena justificación en sus actuaciones públicas para la protección del medio ambiente haciendo pagar el tributo a quienes contaminen, y por el otro lado, permitirle que, con lo que se recaude por el establecimiento de este tributo pueda desarrollar actividades enfocadas en la reparación al medio ambiente provocada por la actividad contaminante y que le produjo un beneficio económico al sujeto contaminador. Este criterio se encuentra en armonía con lo expuesto por GARCÍA NOVOA para quien “la exigencia de una prestación coactiva a quien al contaminar provoca determinados costes sociales, se considera una aceptable medida para lograr esta finalidad internalizadora”⁸.

Ahora nos parece adecuado analizar el alcance del principio “quien contamina paga”, para identificar cual es el actuar adecuado de este principio frente al establecimiento de tributos ambientales; en el campo del derecho ambiental este principio se conjuga con otros como prevención, precaución y corrección en la fuente, para lograr un sistema jurídico que pueda cumplir su finalidad de protección medio ambiental, enfocándose en la aplicación de políticas públicas que permitan al Estado realizar actividades de

⁷ FIGUEROA, Aimée, “Los instrumentos económico-fiscales para la protección ambiental: virtudes y vicios.”, en: MONTAÑO, C., (Ed.), en *Temas especiales de Derecho Económico*, Universidad Andina Simón Bolívar – Quito, Corporación Editora Nacional, 2002, p. 5.

⁸ GARCÍA, Cesar, *El concepto de tributo*, Lima, Tax Editor S.A., 2009, p. 349.

“prevención, control, reparación, sanción y compensación de los daños medioambientales”.⁹

El principio conocido también como contaminador pagador, tiene un alcance en primer lugar preventivo direccionado hacia evitar el acto contaminante, es decir que fomenta la adopción de medidas direccionadas a prevenir el daño ambiental, a criterio de SALASSA BOIX, aquí se identifican las esferas persuasiva y disuasiva del principio, enfocadas estas en el fomentar la realización de conductas ecológicamente saludables y al mismo tiempo prevenir el daño ambiental a través del desaliento de conductas contaminantes, las mismas que una vez realizadas son objeto de imposición; segundo, tiene un alcance reparador que se hace presente una vez que se haya realizado la conducta contaminante y lo que se pretende en este caso es reparar el daño ambiental ocasionado, en este momento el principio entra en la esfera de la responsabilidad por daños en donde se hace presente la reparación del daño o su correspondiente indemnización y en el tercer lugar tiene un alcance sancionador cuando se ha producido la realización de una conducta considerada como ilícita en donde el principio opera en función de establecer una pena económica por el daño ambiental causado.

Una vez que se ha podido entender el alcance del principio quien contamina paga, es adecuado identificar cuál de los tres alcances expuestos en líneas anteriores se adapta a la aplicación de tributos medioambientales; las prestaciones tributarias son gravámenes que establece el Estado en base de su potestad de imperio para solventar el gasto público, pero la naturaleza propia del tributo dista mucho de una sanción o pena económica, los tributos son prestaciones obligatorias y coactivas que se aplican en base de criterios de justicia tributaria entre los encontramos el principio de capacidad contributiva, pero el Estado no los establece con la

⁹ MOGROVEJO, Juan, “El principio de quien contamina paga y la tributación medioambiental una mirada del caso ecuatoriano”, Tesis de Doctorado en Derecho, España, Universidad Pública de Navarra 2017, p. 136.

finalidad de sancionar a su colectividad, en base de estos considerando las especies tributarias no abarcan el alcance sancionador del principio quien contamina paga.

Respecto del alcance reparador o indemnizador del principio, los tributos no gozan de esa característica, las prestaciones tributarias constituyen herramientas mediante las cuales las personas que forman parte de una sociedad contribuyen al mantenimiento de la misma, los tributos no se establecen como instrumentos a aplicarse para la indemnización por daños, se suele establecer prestaciones dinerarias para resarcir los daños ocasionados por una actividad determinada, pero de naturaleza distinta a la tributaria.

Es entonces en el alcance preventivo donde se utilizan los tributos de forma adecuada, ya que a través de los fines extra fiscales de los mismos se puede regular la conducta de las personas, por un lado fomentando la realización de conductas más saludables con el ambiente a través de la aplicación de beneficios, deducciones o exenciones por ejemplo, pero también previniendo el daño ambiental restringiendo o desalentando la realización de determinadas conductas consideradas como contaminantes, conductas que de ser realizadas son objeto de imposición no como medida indemnizatoria ni sancionadora, si no como un mecanismo por el cual el la persona que contamina asume patrimonialmente las consecuencias sociales provocadas por su actividad contaminante, es decir que las personas cuya actividad económica consista en la realización de conductas contaminantes, debe asumir los efectos negativos que afectan a la naturaleza y la sociedad por el desarrollo de dicha actividad económica.

Respecto de este último criterio, se entiende que los tributos medioambientales sirven para dar solución al problema del desarrollo de actividades económicas contaminantes:

“Concretamente gravando ciertas conductas o actividades contaminantes se busca que sus generadores “internalicen” los costos sociales que producen las externalidades negativas que recaen

sobre la sociedad. Al elevar (internalizar) los costos que implican ciertas actividades y el uso de bienes comunes, los tributos ambientales permiten disminuir su realización y utilización o promover la aplicación de procesos ecológicamente más eficientes”.¹⁰

En base de estos conceptos se puede identificar como deben funcionar los tributos medioambientales de forma correcta, constituye un elemento importante la utilización de estos gravámenes en base de los fines extra fiscales que poseen estas figuras, enfocadas en regular las conductas sociales procurando siempre la implementación de actividades individuales y colectivas direccionadas hacia el cuidado y mantenimiento adecuado del medio ambiente; de igual forma se ha expuesto como debe actuar el principio de quien contamina paga en los tributos, además es importante señalar que para el establecimiento de tributos se debe tomar en consideración principios rectores del fuero tributario, es decir que en los tributos medioambientales se deben aplicar de forma armoniosa el principio contaminador pagador y los principios tributarios con la finalidad de que se establezcan los mismos atendiendo a patrones de comprensión constitucional respecto del ámbito tributario y ambiental.

IV. IMPUESTO AMBIENTAL A LA CONTAMINACIÓN VEHICULAR, ANÁLISIS DE SUS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS.

Una vez que se explicado cual es el accionar adecuado de los tributos en el aspecto medio ambiental, es oportuno analizar los elementos constitutivos del impuesto a la contaminación vehicular con la intención de verificar si este tributo cumplió con su función

¹⁰ SALASSA, Rodolfo, “Tributos ambientales. La aplicación coordinada de los principios quien contamina paga y capacidad contributiva”, *Revista Chilena de Derecho*, 2016, Vol. 43, No. 3, p. 1005- 1030.

ecológica y determinar si se adapta a las normas que regulan el régimen tributario.

Iniciamos haciendo referencia al objeto imponible expuesto en la ley de fomento ambiental que creó este tributo, el mismo señalaba: “Crease el impuesto ambiental a la contaminación vehicular (IACV) que grava la contaminación del ambiente producida por el uso de vehículos motorizados de transporte terrestre”,¹¹ el objeto imponible debe entenderse como la materia, ámbito y actividad que va a ser sujeta de imposición que denote la existencia de capacidad contributiva por parte del contribuyente, consiste en “la renta, el patrimonio o el gasto (o, en su caso, el bien, la actividad, operación o rendimiento concreto) sobre el que se hace recaer la carga tributaria”.¹² En este caso la actividad que se pretendió gravar es la contaminación al ambiente a consecuencia de la utilización de vehículos motorizados terrestres, lo que denota su clara relación medioambiental, es de esperar entonces que los siguientes elementos del tributo permitan cumplir con el objeto del mismo.

Respecto del Hecho Generador del impuesto, la ley reguló este elemento de acuerdo al siguiente texto: “El hecho generador de este impuesto es la contaminación ambiental producida por los vehículos motorizados de transporte terrestre”;¹³ se puede observar que el objeto imponible y el hecho generador tienen textos similares aunque constituyen dos figuras que no se pueden entender como sinónimas, para la doctrina el objeto imponible constituye el elemento material del hecho generador; nótese entonces que la circunstancia prevista por la norma para dar origen a la obligación

¹¹ Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los ingresos del Estado, 2011. (Ecuador).

¹² MARTIN, Juan; LOZANO, Carmelo; TEJERIZO, José; CASADO, Gabriel, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, España, Tecnos, 2018, 29º ed. Actualizada, p. 104.

¹³ Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los ingresos del Estado, 2011. (Ecuador).

tributaria en este caso es realizar una actividad contaminante, generada por los vehículos, aunque el texto normativo no define de forma específica que tipo de contaminación es la que da cumplimiento al hecho imponible, ya que como bien se sabe los vehículos de transporte terrestre generan varios tipos de contaminación ambiental entre los cuales tenemos por ejemplo la emisión de gases por efecto de la combustión, emisión de fluidos contaminantes como aceite de motor y caja de cambios, residuos contaminantes como pastillas, mangueras y otro tipo de repuestos.

En este punto es adecuado analizar en que consiste el hecho generador del tributo, el Modelo de Código Tributario de la CIAT, se refiere a este elemento como “(...) el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación.”¹⁴ Este precepto se encuentra en armonía con la definición descrita en el Código Tributario Ecuatoriano¹⁵. En relación a este concepto se entiende pues que el hecho generador determina la naturaleza jurídica o económica del tributo, es decir a que tipo de especie tributaria se refiere y además debe determinar la conducta que una vez cumplida por el sujeto pasivo, va a originar la obligación.

En el caso del tributo en estudio de acuerdo a lo prescrito en la norma que lo estableció, se desprende que la figura tributaria que se instituye es un impuesto, de igual forma se identifica que la conducta que da origen a la prestación es la contaminación ambiental que producen los vehículos de transporte terrestre; corresponde analizar si el presupuesto establecido para generar el hecho imponible de este tributo es adecuado, ya que no se especifica que

¹⁴ Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2006.

¹⁵ Art. 16.- Hecho Generador. Se entiende por hecho generador el presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo. Código Tributario, Codificación 9, publicado en el Registro Oficial Suplemento 38, de 14 de junio de 2005, (Ecuador).

tipo de actividad contaminadora generada por los vehículos es la que se grava o si son todas las que este medio produce.

Para ello es necesario referirnos a los elementos objetivo y subjetivo del hecho generador de los tributos, por el primero nos referimos a “la conducta o el hecho al que el legislador vincula el nacimiento de la obligación tributaria. Es una realidad, por ende, que pertenece al terreno de lo jurídico”.¹⁶ En el caso de los impuestos que como bien se sabe se caracterizan por ser tributos no vinculados a una actividad previa del Estado para ser establecidos, será entonces la conducta o hecho descrito en la ley la que una vez realizada dará nacimiento a la obligación tributaria. Pero esta conducta debe evidenciar la existencia de capacidad contributiva que será sujeta a gravamen para que el tributo sea lícito, es por ello que esta característica es conocida también como el elemento material del hecho generador puesto “que viene a coincidir con la riqueza o manifestación de capacidad económica incorporada en el propio hecho imponible”.¹⁷

Respecto del elemento subjetivo, este se refiere a la relación que existe entre el elemento material y la persona que cumple dicho elemento, en palabras de PÉREZ ROYO es la “relación, de hecho o jurídica, en que debe encontrarse respecto del elemento material del tributo la persona obligada a satisfacerlo”.¹⁸ Bajo esta consideración debemos identificar el elemento objetivo y subjetivo del hecho generador del impuesto a la contaminación vehicular; respecto del elemento material, es decir la conducta que denota la existencia de capacidad contributiva, en base a lo expuesto en la norma jurídica, consiste en la contaminación ambiental, en tanto que el elemento subjetivo, es decir quien cumple con el elemento material, se entiende que son las personas realizan la conducta contaminante a través de los vehículos de transporte terrestre.

¹⁶ SIMÓN, Eugenio, *op. cit.* p. 99.

¹⁷ PÉREZ, Fernando, *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*, Pamplona, Civitas, 2017, 27° ed., p. 156.

¹⁸ *Ibidem* p. 157.

Desde esta perspectiva se puede entender que en este caso se establece un impuesto por la contaminación ambiental que se genera por la utilización de vehículos de transporte terrestre, en donde la manifestación de riqueza o capacidad contributiva, que debe estar presente siempre en aplicación de los tributos, se debería ver reflejada en la actividad contaminante, en este caso atendiendo a lo ya estudiado en líneas anteriores cuando abordamos el tema del principio de quien contamina paga y su relación con los tributos, se entiende que el hecho generador del tributo debe estar direccionado a quienes a través de la utilización de vehículos generen para sí beneficios económicos y a consecuencia de esos beneficios deban pagar el tributo en virtud de que se ven en la obligación de asumir los daños ocasionados al ambiente y a la sociedad en general por su actividad contaminadora; pero el hecho generador del tributo en estudio nada dice de esto.

Debemos entonces verificar si con el establecimiento de los demás elementos constitutivos del tributo se cumple la finalidad preventiva de los tributos medioambientales, ya que desde un análisis exclusivamente del hecho generador este si tiene relación plena con el objetivo de los tributos medioambientales que es regular conductas contaminantes, aunque no estemos de acuerdo en cómo la misma fue establecida puesto que no regula el hecho generador con la especificidad que se necesita ya que “el hecho imponible del tributo debe tipificar la realización de la conducta que resulta atentatoria contra el medio ambiente para desincentivar su realización”;¹⁹ conducta esta que estuvo tipificada en la norma pero no con la claridad necesaria.

En cuanto al sujeto activo de la obligación tributaria, este fue el Servicio de Rentas Internas, en base de lo señalado por la propia norma, respecto de este elemento no es necesario realizar un mayor análisis ya que no genera inconveniente alguno. El suje-

¹⁹ ROZZO, Carolina, “Las funciones extra-fiscales del tributo a propósito de la tributación medio ambiental en el ordenamiento jurídico colombiano”, en *Revista Foro*, 2003, núm. 1, p. 185.

to pasivo de la obligación constituyeron “las personas naturales, sucesiones indivisas y sociedades, nacionales y extranjeras, que sean propietarios de los vehículos motorizados de transporte terrestre”.²⁰ Como se puede observar, se toma en consideración a la propiedad sobre los vehículos para identificar al sujeto que realiza el hecho generador descrito en la norma, es decir se toma a la propiedad sobre el bien para regular el elemento subjetivo del hecho imponible, al considerar que son los dueños de los vehículos los que realizan la conducta contaminadora; es indispensable determinar cuándo se cumple el hecho generador y como se va calcular la intensidad o grado de la actividad contaminante que se debe ser proporcional a la cuota del tributo, aspecto que hasta el momento no han sido encontrados en la esta ley.

Ahora corresponde referirnos a las exenciones que fueron establecidas en la ley para el caso de este impuesto, uno de aspectos más controvertidos desde nuestra perspectiva, la norma estableció exenciones a:

“Los vehículos de propiedad de las entidades del sector público. Los vehículos destinados al transporte público de pasajeros, que cuenten con permiso para su operación. Los vehículos de transporte escolar y taxis que cuenten con permiso de operación comercial. Los vehículos motorizados de transporte terrestre que estén directamente relacionados con la actividad productiva del contribuyente. Ambulancias y hospitales rodantes. Los vehículos considerados como clásicos. Los vehículos eléctricos. Los vehículos destinados para el uso y traslado de personas con discapacidad”.²¹

Para fundamentar adecuadamente nuestra posición frente a estos casos de exenciones, debemos partir de la definición de este elemento y de la identificación de su naturaleza jurídica, el

²⁰ Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los ingresos del Estado, 2011. (Ecuador).

²¹ Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los ingresos del Estado, 2011. (Ecuador).

Código Tributario Ecuatoriano define a las exenciones como “la exclusión o dispensa legal de la obligación tributaria, establecida por razones de orden público, económico o social”.²² Las exenciones constituyen beneficios legales en los cuales determinadas personas a pesar de haber cumplido con el hecho generador del tributo no tienen la obligación de pagar el mismo o en su defecto tendrán que pagar un tarifa reducida si la exención no es total. El fundamento de establecer este tipo de beneficios legales, tiene como fundamento en primer orden la capacidad contributiva del sujeto pasivo en atención también al principio de equidad, es decir, en determinados casos se establecen exenciones a personas o grupos de personas que no poseen una capacidad económica que les permita asumir el pago del tributo, así encontramos que en el tributo en análisis se estableció como exención a los vehículos de uso o traslado de personas con discapacidad.

De igual forma, otra de las motivaciones para establecer este tipo de beneficios es para poder cumplir con los fines extrafiscales²³ del tributo, criterio que está en armonía con el expuesto por PÉREZ ROYO para quien “La razón de ser de las normas de creación de beneficios fiscales suele responder a una finalidad extrafiscal o de estímulo de determinadas actividades”.²⁴

En este orden de ideas, se entiende pues que en los tributos medio ambientales las exenciones deben estar enfocadas en fomentar conductas ecológicamente saludables otorgándoles este beneficio, o en su defecto restringiendo o desincentivando la actividad contaminadora, pero si se observan los casos que la ley estableció exenciones en este tributo, se puede notar que solamente

²² Código Tributario, 2005. (Ecuador).

²³ Para Antonio VÁZQUEZ DEL REY, las exenciones pretenden realizar objetivos de naturaleza extrafiscal: promoción del empleo, acceso a la vivienda, respeto al medio ambiente, etc. Véase en SIMÓN ACOSTA, Eugenio; VÁZQUEZ, Antonio & SIMÓN YARZA, María, *Lo esencial del Derecho Tributario y Financiero*, Pamplona, Aranzadi, 2017, p. 160.

²⁴ PÉREZ, Fernando, *op. cit.* p. 69.

se cumple en uno de los supuestos, nos referimos al caso de los vehículos eléctricos, lo que se busca es fomentar una actividad que se considera más respetuosa del medio ambiente, a través de la utilización de vehículos que no utilicen combustibles.

Además, no es entendible por qué se establecieron estos beneficios a los vehículos que en la realidad son los que más contaminan, nos referimos a los vehículos de transporte público, transporte escolar y taxis y los vehículos que se utilizan para la actividad productiva del sujeto pasivo, en este caso la exención contradice de forma total el principio de quien contamina paga y su alcance en los tributos ambientales; en este caso el tributo no cumple con su función internalizadora de las externalidades negativas, es decir se está permitiendo a un grupo de personas realizar actividades económicas que les genera una fuente de ingresos a base de actividades contaminantes pero la ley les dispensa de su obligación de asumir los efectos nocivos que producen a la naturaleza y a la sociedad el desarrollo de dicha actividad.

Estamos totalmente de acuerdo que se establezcan exenciones por factores de capacidad económica de ciertos contribuyentes, también para fomentar conductas ecológicas adecuadas, pero no consideramos adecuado que se otorguen estos beneficios a favor de personas que realizan actividades contaminantes que les produce un beneficio económico y que el Estado obligue a pagar el tributo a otro sector de la sociedad que utilice su vehículo sin realizar una actividad económica con este, esta posición nos parece discriminatoria y distante de los parámetros que establecen los principios del derecho tributario.

Respecto de la base imponible del tributo, este consideraba en el cilindraje que posee cada vehículo representado en centímetros cúbicos, al cual se le establecía una tarifa que es progresiva conforme más grande sea el motor del vehículo, partiendo desde los 1500 centímetros cúbicos en adelante, es decir que los vehículos que poseen un cilindraje de 1500 cc o menos están también exentos del pago del tributo. Adicionalmente se estableció un factor de ajuste que “es un porcentaje relacionado con el nivel poten-

cial de la contaminación ambiental provocada por los vehículos motorizados de transporte terrestre, en relación con los años de antigüedad o la tecnología del motor del respectivo vehículo”,²⁵ factor porcentual que también es progresivo conforme mayor antigüedad tenga el vehículo.

La base imponible de este tributo se enfocaba en el tamaño del motor y el tiempo de antigüedad del mismo, entendiendo que lo que se busca con esto es desincentivar la adquisición de vehículos con motores grandes y antiguos por considerar que son estos los que generan una mayor contaminación ambiental, pero desde una perspectiva que no necesariamente es cierta, sino presumible. Por otro lado, podemos identificar también, que desde una posición jurídica, la base imponible en nada consideraba el nivel de contaminación real que genera cada vehículo, si no que se enfoca en propiedad del bien y las características del mismo. Este criterio lo podemos sustentar además por la forma en la que la ley determinaba la cuantía del tributo, se lo hacía en base de una fórmula que toma en consideración: el cilindraje del vehículo, la tarifa en relación de ese cilindraje y el factor de ajuste en base a los años de antigüedad del mismo; parámetros, que no miden el nivel de contaminación efectiva que genera la persona a través de su vehículo y en nada permiten medir el impacto ambiental frente a la responsabilidad que debe ser asumida por el contaminador.

Si realizamos una reflexión tomando en contexto todos los elementos del impuesto ambiental a la contaminación vehicular podemos afirmar que en realidad este gravamen no estuvo direccionado hacia medir la actividad contaminadora como fundamento de imposición, no cumplió con la finalidad preventiva del principio quien contamina paga y no ha cumplido con la función de internalizar las externalidades negativas al conceder exenciones a los sujetos que en realidad son los que más contaminan, “se utiliza el concepto contaminación, como una variación impositiva

²⁵ Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los ingresos del Estado, 2011. (Ecuador).

del Impuesto a la propiedad de los vehículos, pues lo que efectivamente se grava es a la titularidad de los bienes”,²⁶ además se irrepeta los mandatos que obligatoriamente deben ser observados al momento de crear una ley tributaria, nos referimos a los principios constituciones tributarios, sobre este aspecto nos referimos a continuación.

V. IMPUESTO AMBIENTAL A LA CONTAMINACIÓN VEHICULAR FRENTE A LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS.

Una vez que se han expuesto los defectos que a nuestro criterio, tuvo la ley de fomento ambiental y la optimización de gastos del Estado cuando estableció el impuesto a la contaminación ambiental, es oportuno mencionar que estos defectos se presentaron por la inobservancia de varios de los principios de derecho tributario y del derecho en general que se encuentran reconocidos por la Constitución ecuatoriana; nos referiremos de forma especial al principio de generalidad, igualdad, progresividad y equidad; cabe señalar que en este acápite no se pretende realizar un desarrollo doctrinario y normativo de cada principio enunciado, sino explicar cómo el impuesto objeto de este estudio los inobservó.

Respecto del principio de generalidad en materia tributaria esté se encuentra desarrollado en el numeral 15 del artículo 83 de la Constitución del Ecuador cuando refiere que son deberes y responsabilidades de las ecuatorianas y ecuatorianos “Cooperar con el Estado y la comunidad en la seguridad social, y pagar los tributos establecidos en la ley”. Este postulado se refiere a la obligación que tienen todas las personas para contribuir con el Estado a través del pago de sus tributos, una vez que respecto de ellas se haya realizado el respectivo hecho generador del gravamen y que

²⁶ PATIÑO, Rodrigo, *Sistema Tributario Ecuatoriano*, Cuenca, Universidad del Azuay, 2013, p. 210.

además tenga una capacidad contributiva que les permita asumir esas cargas tributarias.

Este principio además trata de “establecer el criterio de generalidad de la imposición o de la ausencia de privilegios en la distribución de la carga fiscal, que, en principio, afecta a todos los que poseen capacidad económica”,²⁷ así lo expone también SIMÓN ACOSTA para quien el “el principio de generalidad impide la existencia de exoneraciones y privilegios arbitrarios o constitucionalmente injustificados”.²⁸ Esto nos permite afirmar que varias de las exenciones establecidas para el impuesto a la contaminación vehicular rompen el principio de generalidad en virtud de que se establecieron privilegios para grupos de personas que cumplieron con el hecho generador del tributo en mayor medida que el resto de los propietarios de los vehículos pero no tenían la obligación de pagar el mismo, específicamente nos referimos a los vehículos utilizados para el transporte público, escolar, taxis y los que son utilizados para actividades productivas, hay que tomar en consideración que los propietarios de esta clase de vehículos que generan su actividad económica con los mismos y son principales llamados a responder por la contaminación al ambiente.

El principio de generalidad tiene amplia relación con el de igualdad, en virtud de que la ley no puede establecer tratos discriminatorios y garantiza que todas las personas tengan los mismos derechos y deberes, es por ello que con el principio de igualdad se está “(...) postulando una aplicación correcta del ordenamiento tributario, de forma que no solo no existan privilegios amparados por la Ley, sino que tampoco puedan producirse situaciones privilegiadas al aplicar la Ley”.²⁹

“La aplicación de estos principios en materia de imposición ambiental demanda la identificación precisa de los sujetos pasivos como agentes de la contaminación, serán estos los que deban so-

²⁷ PÉREZ, Fernando, *op. cit.* p. 163.

²⁸ SIMÓN, Eugenio, *op. cit.* p. 157.

²⁹ MARTÍN, Juan, *op. cit.* p. 261.

portar en mayor medida las cargas fiscales (...),³⁰ con la finalidad de que se internalicen la externalidades negativas, pero como ya lo hemos explicado, en el impuesto a la contaminación vehicular esto no sucede.

El principio de progresividad se refiere a una característica que es propia de todo sistema tributario que pretende ser justo, el mismo se refiere a que la carga tributaria debe estar regulada en simetría a capacidad tiene cada persona para contribuir con los tributos establecidos por el Estado y que dicha carga aumente conforme mayor sea el nivel económico que presente cada contribuyente; a decir de JARRÍN BARRAGÁN “La razón fundamental de este principio es que los contribuyentes deben aportar de manera proporcional con su capacidad de pago, ya que esto conlleva incrementar el gravamen según se aumente la capacidad de pago de los sujetos”.³¹

En el caso del impuesto a la contaminación vehicular la ley estableció una tarifa progresiva que aumentaba en proporción del cilindraje del motor del vehículo y de los años de antigüedad, pero estos parámetros en nada se relacionaban con la capacidad contributiva del propietario del vehículo que constituye el sujeto obligado al pago, “el hecho de que un tributo cuente con una tarifa progresiva no garantiza que el que tiene una mayor capacidad contributiva tribute en mayor proporción; para ello es preciso que la base imponible refleje correctamente la cuantía”;³² pero en este caso la ley no estableció una base imponible en relación a la capacidad económica o a la intensidad de la actividad contaminante, la ley no cuantificó la cantidad de contaminación generada por el vehículo sino se fundamentaba en las características del mismo,

³⁰ COSTA, Claudio, *op. cit.* p. 126.

³¹ JARRÍN, José, *Los derechos de los contribuyentes en el Ecuador*, Editorial Jurídica del Ecuador – Universidad Internacional del Ecuador, Quito, 2013, p. 159.

³² SIMÓN, Eugenio, *op. cit.* p. 101.

criterios que no siempre denotan la existencia de mayor capacidad económica.

La circunstancia de no tomar en consideración la cantidad real de contaminación como base para cuantificar el tributo, sino tomar como fundamento las características de tamaño del motor y su año de fabricación evidencia que en la práctica lo que se termina gravando es la propiedad sobre el bien y no el nivel de contaminación y la tarifa esta direccionada de esta manera, circunstancia que por relación a más de afectar el principio de progresividad también lesiona el principio de equidad en cuanto al asumir las cargas tributarias por parte de los contribuyentes, en virtud de que le es indistinto a la administración tributaria cuanto contaminó el propietario del vehículo; o, en el caso de automotores de las mismas características de cilindraje de motor y año de fabricación, independientemente de cuanto combustible consuman, cuantos kilómetros recorran o cuanto contaminen, terminan pagando lo mismo.

La afección al principio de progresividad y de equidad trae como consecuencia la lesión al principio de capacidad contributiva, principio que es el principal fundamento de todo sistema tributario, entendido este en el sentido de que solo las manifestaciones de riqueza pueden ser objeto de gravamen y que cada persona contribuya de acuerdo a sus reales capacidades económicas, y en este caso no se cumple con ninguno de los dos alcances de este principio.

VI. CONCLUSIONES

Con la realización de este esfuerzo académico se ha podido concluir que para el establecimiento de tributos medioambientales, es preciso que se entienda cual es el alcance del principio quien contamina paga en estas prestaciones, puesto que la finalidad de estos gravámenes tiene que ser principalmente direccionada hacia prevenir la realización de conductas contaminantes y fomentar

conductas que sean amigables con el medio ambiente; no puede ser el principal fundamento de imposición, el recaudatorio.

El impuesto ambiental a la contaminación vehicular, no cumplió con los fines extrafiscales de un tributo ecológico, además sus elementos constitutivos no guardan relación con el objeto de imposición que es gravar la contaminación vehicular, sino que en la realidad constituyó un impuesto a la propiedad de los vehículos.

Varias de las exoneraciones establecidas para el impuesto a la contaminación vehicular, contradicen totalmente el principio contaminador pagador, puesto que se establecen privilegios para los sujetos que más contaminan al ambiente y eso impide que se internalicen las conductas contaminantes; esto lesiona también los parámetros de comprensión dados por los principios de generalidad e igualdad.

La base imponible y la cuantía no toman como fundamento de imposición la capacidad contributiva de los sujetos pasivos y no se relaciona con la actividad contaminadora de los mismos, lo que desemboca en que el impuesto también afecte a los principios de progresividad y equidad.

VII. BIBLIOGRAFÍA

COSTA, Claudio, “Apuntes sobre fiscalidad ambiental”, en: TOSCANO, L. (Ed), *Nuevos estudios sobre derecho Tributario*, Quito, Corporación Editora Nacional, 2006.

FIGUEROA, Aimée, “Los instrumentos económico-fiscales para la protección ambiental: virtudes y vicios.”, en: MONTAÑO, C., (Ed.), *Temas especiales de Derecho Económico*, Universidad Andina Simón Bolívar – Quito, Corporación Editora Nacional, 2002.

GARCÍA, Cesar, *El concepto de tributo*, Lima, Tax Editor, S.A., 2009.

JARRÍN, José, *Los derechos de los contribuyentes en el Ecuador*, Editorial Jurídica del Ecuador – Quito, Universidad Internacional del Ecuador, 2013.

- MARTIN, Juan, *et.al.*, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 29° ed España, Tecnos. 2018.
- MOGROVEJO, Juan, “El principio de quien contamina paga y la tributación medioambiental una mirada del caso ecuatoriano”, en Tesis de Doctorado en Derecho, España, Universidad Pública de Navarra, 2017.
- PATIÑO, Rodrigo, *Sistema Tributario Ecuatoriano*, Cuenca, Universidad del Azuay, 2013.
- PÉREZ, Fernando, *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*, Pamplona, 27ª ed., Civitas, 2017.
- ROZZO, Carolina, “Las funciones extrafiscales del tributo a propósito de la tributación medio ambiental en el ordenamiento jurídico colombiano”, *Revista Foro*, 2003, núm. 1.
- SALASSA, Rodolfo, “La finalidad extrafiscal de los tributos. Algunas notas sobre los tributos medio ambientales”, en ARROYO, E., *Estudios de Derecho Tributario*, Advocatus, Córdova, Universidad Nacional de Córdova, 2013.
- SALASSA, Rodolfo, “Tributos ambientales. La aplicación coordinada de los principios quien contamina paga y capacidad contributiva”, *Revista Chilena de Derecho*, Vol. 43, núm. 3, 2016.
- SIMÓN ACOSTA, Eugenio, *et.al.*, *Lo esencial del Derecho Tributario y Financiero*, Pamplona, Aranzadi, 2017.
- Constitución de la República del Ecuador, 2008.
- Código Tributario, 2005. (Ecuador).
- Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los ingresos del Estado, 2011. (Ecuador).
- Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2006.
- Objetivos de Desarrollo Sostenible, Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo. <https://www.undp.org/content/undp/es/home/sustainable-development-goals/goal-7-affordable-and-clean-energy.html>