

Universidad de Lima
Facultad de Derecho



**APLICACIÓN DE BENEFICIOS
TRIBUTARIOS DENTRO DE LA POLÍTICA
NACIONAL AMBIENTAL**

Tesis para optar el Título Profesional de Abogado

Mauricio Jorge Salinas Márquez
Código 20112323

Asesor

Rosella Bambarén Repetto

Lima – Perú

Noviembre de 2017



UNIVERSIDAD DEL IMA

**APLICACIÓN DE BENEFICIOS
TRIBUTARIOS DENTRO DE LA POLÍTICA
NACIONAL AMBIENTAL**



Agradecimientos

Sin lugar a dudas, una de las cosas más complicadas es agradecer a todas las personas que de una u otra forma me ayudaron no solo en la elaboración de este trabajo sino también en mi formación profesional.

En primer lugar, agradezco a mis padres Jorge Abel y Yolanda, y a mi hermana María – Paz, por su amor incondicional y comprensión por todos los momentos en los que no pude estar presente.

Gracias al maestro Alberto Loayza, quien creyó en mí desde los primeros ciclos académicos y me motivó a elaborar una tesis para titularme como abogado.

Mi agradecimiento especial a todas las personas que inculcaron en mí la pasión por el Derecho Ambiental: Vanessa Chávarry y Juan Pablo Macassi. A todos los que de una u otra forma contribuyeron a la formación de mis conocimientos ambientales: Vito Verna, Francisco Barrios, Úrsula Zavala, Juan Carlos del Busto, Juan Manuel Pazos, Francisco Tong, Diego Pachas y Mariana Delgado.

Agradezco particularmente a mi asesor Fernando Miranda quien supo guiarme en todo momento para el desarrollo de esta investigación. Gracias al apoyo constante de José Carlos Gálvez, Carla Zelada y Rosella Bambarén. De igual forma, un reconocimiento especial a Xennia Forno y Miguel Ángel Soto por haberme dado la oportunidad de seguir creciendo y desarrollándome como profesional.

A mi querida Revista Athina y a las grandes personas que conocí ahí y que me dieron aliento cuando las cosas se complicaron.

Finalmente, y sobre todo, gracias a ti Abel, eterno maestro e inspiración para ser mejor cada día y quien a pesar de no estar físicamente presente, te llevo conmigo en todo lo que hago.

TABLA DE CONTENIDO

1	INTRODUCCIÓN	1
2	CAPÍTULO I: DELIMITACIÓN TEMÁTICA	5
	1.1 Planteamiento del problema	5
	1.1.1 Pregunta principal	6
	1.1.2 Preguntas secundarias	6
	1.2 Justificación.....	7
	1.3 Motivación personal	8
	1.4 Objetivos de la Investigación	8
	1.4.1 Objetivo General.....	9
	1.4.2 Objetivos específicos	9
	1.5 Hipótesis.....	9
	1.5.1 Hipótesis General.....	9
	1.5.2 Hipótesis Específicas	10
	1.6 Ámbito de la investigación.....	15
	1.7 Tipo de investigación	15
	1.8 Diseño de investigación no experimental.....	16
	1.9 Alcance de la investigación: Explicativa	16
2	CAPÍTULO II: LA GESTIÓN AMBIENTAL EN EL PERÚ.....	19
	2.1 El problema ambiental desde la realidad peruana	20
	2.2 La institucionalidad ambiental en el Perú en los últimos años: el Ministerio del Ambiente y el Organismo de Evaluación y Fiscalización Ambiental. 22	
	2.3 Los Sistemas Ambientales	26
	2.3.1 El Sistema Nacional de Gestión Ambiental.....	26
	2.3.2 El Sistema Nacional de Evaluación de Impacto Ambiental	29
3	CAPÍTULO III: LA POLÍTICA NACIONAL AMBIENTAL.....	46
	3.1 Generalidades	46
	3.1.1 Descripción	46
	3.1.2 Fundamentos	47
	3.1.3 Principios	49
	3.2 Objetivos	54

3.2.1	Objetivo General.....	54
3.2.2	Objetivos Específicos.....	55
3.3	Ejes de la Política Nacional Ambiental y su importancia como parte de la Gestión Ambiental en el Perú.....	58
3.3.1	Eje N° 1: Conservación y aprovechamiento sostenible de los recursos naturales y de la diversidad biológica	58
3.3.2	Eje N°2: Gestión Integral de la calidad ambiental.....	60
3.3.3	Eje N° 3: Gobernanza Ambiental	64
3.3.4	Eje N°4: Compromisos y oportunidades ambientales internacionales ...	66
3.4	Sobre el Registro de Buenas Prácticas Ambientales y el Régimen de Incentivos a cargo del OEFA	66
3.4.1	El Reglamento del Régimen de Incentivos del OEFA.....	68
3.4.2	¿Por qué no es suficiente el Régimen de Incentivos?	70
3.5	De la Tributación y el Ambiente. ¿Relación efectiva?.....	72
3.5.1	Introducción a la Tributación Ambiental.....	73
4	CAPÍTULO IV: EL TRIBUTO CON FINALIDAD EXTRAFISCAL COMO MECANISMO DE CUMPLIMIENTO DE FINES CONSTITUCIONALES	77
4.1	El Derecho Tributario a partir de la Constitución	77
4.2	Los Fines Fiscales y Extrafiscales en el Perú.....	81
4.3	Los principios constitucionales tributarios que rigen el sistema de justicia tributario	89
4.4	Relativización de la capacidad contributiva para justificar el tributo extrafiscal	109
5	CAPÍTULO V: EL IMPUESTO A LA RENTA EN EL PERÚ Y LA FINALIDAD EXTRAFISCAL	112
5.1	Naturaleza y breve descripción del impuesto a la renta	112
5.2	Aspecto Temporal del impuesto. Criterio del Devengado y lo Percibido.	118
5.3	Categorizaciones de Renta y delimitación del trabajo.	119
5.4	Los Gastos Deducibles y los filtros de deducibilidad	120
5.4.1	Principio de Causalidad	121
5.4.2	Principio de Normalidad	123
5.4.3	Principio de Razonabilidad	123
5.4.4	Principio de Fehaciencia	124

	5.5 El Impuesto a la Renta y los Fines Extrafiscales	124
6	CAPÍTULO VI: LOS BENEFICIOS TRIBUTARIOS Y SU APLICACIÓN PARA LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA	130
	6.1 Introducción a los llamados Beneficios Fiscales o Tributarios.....	130
	6.2 Liberación Tributaria como herramienta de Política Fiscal	131
	6.3 Tipos de Beneficios Tributarios	135
	6.4 Los Beneficios Tributarios y los Fines Extrafiscales	136
	6.5 El caso Colombia	140
	6.5.1 La Política Ambiental Colombiana y el Ministerio del Medio Ambiente	143
	6.5.2 La institucionalidad ambiental en Colombia	150
	6.5.3 Los incentivos tributarios en Colombia	153
7	CAPÍTULO VII: NORMAS Y ESTÁNDARES AMBIENTALES.....	156
	7.1 Normas y estándares ambientales nacionales por cumplir.....	156
	7.1.1 Sobre el Estudio de Impacto Ambiental.	157
	7.1.2 Sobre los Planes de Cierre de actividades.....	159
	7.1.3 Elaboración de Planes de Descontaminación y Tratamiento de Pasivos Ambientales	160
	7.1.4 Cumplir con disposiciones de Estándares de Calidad Ambiental y Límites Máximos Permisibles.....	161
8	CAPÍTULO VIII: RÉGIMEN DE INCENTIVOS Y PROPUESTA DE BENEFICIOS TRIBUTARIOS.....	164
	8.1 El Régimen de Incentivos	164
	8.2 Requisitos para el Régimen de Incentivos	164
	8.3 ¿Cuándo estamos frente a un sobrecumplimiento?	165
	8.4 Otorgamiento de Beneficios Tributarios por Inversiones Ambientales	167
	8.4.1 Las Inversiones Ambientales, los Sistemas de Control y Mejoramiento Ambiental.	168
	8.4.2 Procedimiento de “Calificación Ambiental” para ingresar al régimen de beneficios tributarios	169
	8.5 Proyecto de Ley, “Ley que promueve las inversiones ambientales en el marco del Sistema Nacional de Evaluación de Impacto Ambiental”	172
	8.6 La relación con el mecanismo de Obras por Impuestos y los Gastos de Responsabilidad Social Corporativa	183

8.6.1 Sobre la Responsabilidad Social Corporativa.....	183
8.6.2 El régimen de Obras por Impuestos.....	193
9 CONCLUSIONES	199
RECOMENDACIONES	207



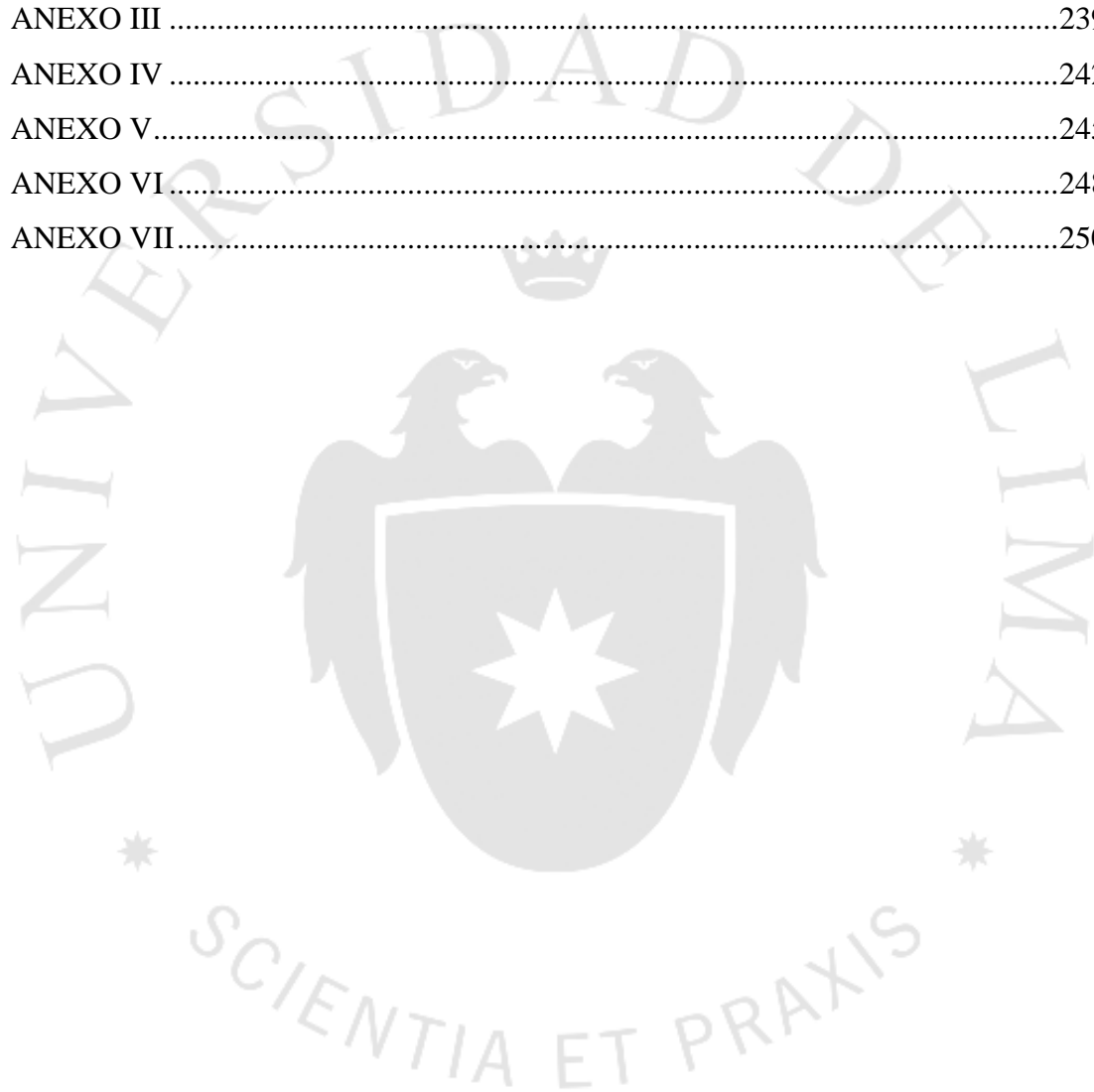
ÍNDICE DE TABLAS

TABLA 1. 1. LISTADO DE PROYECTOS DE INVERSIÓN SUJETOS AL SEIA	32
---	----



ÍNDICE DE ANEXOS

ANEXO I.....	225
ANEXO II.....	234
ANEXO III.....	239
ANEXO IV.....	242
ANEXO V.....	245
ANEXO VI.....	248
ANEXO VII.....	250



INTRODUCCIÓN

El presente trabajo tiene como propósito investigar y analizar mecanismos económicos alternativos y eficientes que coadyuven al problema ambiental que nuestro mundo de hoy atraviesa. Para todos los que en algún momento recibieron alguna clase o lección sobre el cuidado ambiental, sabrán que toda actividad humana genera un impacto en el ambiente. Existen impactos significativos y otros que no lo son tanto. Dentro de estos impactos significativos se encuentran principalmente los producidos por empresas dedicadas a actividades extractivas y productivas como proyectos energéticos, mineros, pesqueros, industriales, entre otros.

Ahora bien, el Estado entiende que estas actividades producen mayores impactos ambientales por lo que se les exige cumplan medidas de prevención, supervisión, control y corrección anticipada ante los impactos ambientales. Uno de estos ejemplos es el hecho de que titulares de actividades extractivas y productivas deban contar obligatoriamente con certificación ambiental como requisito indispensable antes de ejecutar sus proyectos respectivos. Todo esto se enmarca dentro del Sistema Nacional de Evaluación del Impacto Ambiental a raíz de la Ley N° 27446, Ley del Sistema Nacional de Evaluación del Impacto Ambiental (SEIA), además de su Reglamento, aprobado por Decreto Supremo N° 019-2009-MINAM y demás normas sectoriales.

Es decir, estos titulares tienen la obligación de cumplir con ciertas normas para el cuidado del ambiente – entre ellas contar con certificación ambiental –. No cumplirlas ocasionaría la imposibilidad de iniciar o continuar sus actividades, sin perjuicio de las multas que las autoridades competentes les podrían imponer.

Es precisamente sobre la base de esta idea de la certificación ambiental – y posterior supervisión y fiscalización de los compromisos asumidos – que la política ambiental se ha basado en el Perú desde sus comienzos. Encontramos un rol protagónico que ha adquirido el Organismo de Evaluación y Fiscalización Ambiental (OEFA) y los mismos Ministerios que ejercen el rol fiscalizador, y que caracterizan la política ambiental actual. Sin embargo, considero que debe haber un cambio de paradigma sobre el enfoque ambiental en el Perú, pues la esencia ambiental debe ser la prevención y no el control *ex post*.

Sobre la base de lo anterior, encontramos que la Ley N° 28611, Ley General del Ambiente, considera que el marco tributario nacional contiene los objetivos de la Política Nacional Ambiental en el Perú, al promover conductas ambientales responsables, modalidades de producción y consumo responsable; además de medidas de conservación, aprovechamiento sostenible, y del desarrollo y uso de tecnologías para producciones más limpias. Esta “consideración” legal que hace la Ley General del Ambiente, puede simplemente permanecer en el texto legal si es que, por ejemplo, no se utilizan instrumentos tributarios como mecanismos reales y efectivos para el cumplimiento de los objetivos de la Política Nacional Ambiental en el Perú.

Es a través de esta herramienta normativa, incluidos – pero no limitados a – los tributos medioambientales o, en relación al objeto de estudio del presente trabajo, los beneficios tributarios, que debe o debería iniciarse el cambio de paradigma sobre el enfoque ambiental en el Perú. Este nuevo enfoque ambiental debe estar orientado a la prevención que es - o debería ser – la esencia de la política ambiental. Y, lo que es mejor aún, que el Estado acompañe a las empresas privadas a lo largo del desarrollo de sus actividades siempre bajo la premisa de que la conservación del ambiente es una tarea conjunta.

Una alternativa derivada de la relación entre la tributación y el ambiente puede ser la aplicación de beneficios tributarios o incentivos para aquellos sujetos que disponen de mejores medidas para proteger al ambiente. Así, pues, en el presente trabajo proponemos establecer beneficios fiscales para los titulares de proyectos de inversión sujetos al SEIA en el marco de la Política Nacional Ambiental peruana a través de la deducción de gastos adicionales en inversiones ambientales, para la determinación del Impuesto a la Renta en el Perú.

En particular, la finalidad es que los titulares de los proyectos de inversión implementen sistemas de control y/o mejoramiento ambiental en sus procesos operativos. Y, de este modo, los titulares puedan acceder a una deducción adicional a la inversión efectuada hasta un determinado porcentaje. Para ello, la norma de beneficio deberá crear incentivos suficientes para realizar esta inversión – ciertamente considerable – que permita un mejor desempeño ambiental por encima de los estándares establecidos en las normas ambientales y/o compromisos asumidos por el titular.

Ahora bien, es importante mencionar que el Organismo de Evaluación y Fiscalización Ambiental (OEFA) ha implementado el Registro de Buenas Prácticas Ambientales (RBPA) y el Régimen de Incentivos que se encuentran dentro de su competencia. Como bien señala el OEFA (2015) en su manual explicativo, ambos mecanismos están dirigidos a motivar el cumplimiento y sobrecumplimiento de la normativa ambiental, con el fin de reducir y/o prevenir la contaminación ambiental y la degradación de los recursos naturales. (p. 3). Mientras que el RBPA está orientado a identificar a los proyectos de inversión bajo competencia del OEFA, que cumplen con la normativa ambiental, el Régimen de Incentivos está encaminado al sobrecumplimiento de las normas ambientales. En la medida que uno esté inscrito en el RBPA podrá adherirse al Régimen de Incentivos y recibir incentivos honoríficos o económicos.

Lo que diferencia al presente trabajo de estos dos mecanismos, tal como se verá a profundidad más adelante, es que pertenecen a la actividad de fiscalización ambiental que realiza el OEFA como medidas complementarias a la imposición de sanciones y multas o a la aplicación de medidas correctivas, además de suponer solo un reconocimiento honorífico a quienes lo implementen. Además, estos mecanismos del OEFA aplican únicamente a los sectores bajo competencia de dicho organismo, que no son todos los titulares de proyectos de inversión sujetos al SEIA. Lo que nosotros pretendemos introducir es un cambio en la gestión ambiental, específicamente dentro del marco de lo que sería una nueva calificación ambiental para acceder al régimen de beneficios tributarios.

Existen algunas obras e investigaciones que abordan el tema de la tributación ambiental, entre ellas encontramos algunas que tienen un grado de especial relevancia. Respecto a la aplicación legal del tributo con elementos ambientales, Juan Alberto Paredes Marroquín en su tesis “La Capacidad Contributiva en los impuestos desde la perspectiva del Estado Constitucional: Relativización de los índices o manifestaciones de riqueza”, desarrolla en uno de sus capítulos el tema de los llamados “impuestos ambientales” y sobre la constitucionalidad o no de este tipo de impuestos desde la óptica del cumplimiento de los principios que rigen toda imposición tributaria, además de analizar la posible colisión que existiría entre la aplicación de un beneficio tributario y el principio de capacidad contributiva.

Ahora bien, otra obra sumamente importante para el desarrollo de la presente investigación es el manual operativo “Derecho Tributario Ambiental”, dirigido por Daniel Yacolca Estares y que cuenta con la colaboración de expertos internacionales en la materia. En esta publicación, Yacolca resalta la función del tributo en la búsqueda de la preservación del medio ambiente y de cómo estas medidas vienen siendo aplicadas en los últimos años en Europa. Este libro es uno de los principales referentes para el desarrollo de esta investigación pues Yacolca describe y explica muy claramente la compatibilidad legal entre los tributos y los fines ambientales. Como bien señala, los tributos ambientales no se desnaturalizan ni pierden su esencia tributaria, pues al incluir elementos ambientales a un determinado tributo, el respeto y necesaria adecuación a los principios que rigen el sistema de justicia tributario sigue vigente.

Otro de los autores que desarrolla el tema de incentivos fiscales, específicamente, es Carlos Trinidad Alvarado en sus obras “Incentivos Fiscales para Conservación. Situación actual” e “Incentivos Fiscales para la Conservación: 10 propuestas legales”. En esta última obra propone medidas puntuales como incluir proyectos de conservación de la biodiversidad dentro del régimen de obras por impuesto; o también la inclusión de gastos deducibles en la determinación del impuesto a la renta, en relación a las inversiones en conservación de la biodiversidad. Sin embargo, nosotros consideramos de suma importancia analizar previamente la factibilidad constitucional y legal de los tributos con finalidades más allá de la recaudación y, principal y particularmente, si es que es posible otorgar beneficios tributarios para invertir en mejores prácticas ambientales que reduzcan los impactos negativos, sin colisionar con los principios que rigen el sistema tributario nacional. Luego de efectuado este análisis recién estaremos en condiciones de proponer medidas específicas, como la deducción de gastos adicionales, y cuáles serían las consecuencias dentro de ello en nuestro ordenamiento jurídico y en las actividades empresariales. Finalmente, será necesario elaborar un marco jurídico ambiental que regule el procedimiento para otorgar una calificación ambiental a aquellos titulares de proyectos de inversión que de una u otra manera cumplan con los requisitos para estar sujetos a este nuevo régimen de incentivos.

CAPÍTULO I: DELIMITACIÓN TEMÁTICA

1.1 Planteamiento del problema

La legislación ambiental, específicamente la Ley General del Ambiente, prevé la utilización de “instrumentos económicos” a fin de incentivar prácticas ambientales mejores y el cumplimiento de los objetivos de la Política Nacional del Ambiente peruana.

Al respecto, el artículo 36° los define de la siguiente manera:

Constituyen instrumentos económicos aquellos basados en mecanismos propios del mercado que buscan incentivar o desincentivar determinadas conductas con el fin de promover el cumplimiento de los objetivos de política ambiental.

La misma Ley General del Ambiente, en su artículo 77° establece que:

Las autoridades nacionales, sectoriales, regionales y locales promueven, a través de acciones normativas, de fomento de incentivos tributarios, difusión, asesoría y capacitación, la producción limpia en el desarrollo de los proyectos de inversión y las actividades empresariales en general, entendiendo que la producción limpia constituye la aplicación continua de una estrategia ambiental preventiva e integrada para los procesos, productos y servicios, con el objetivo de incrementar la eficiencia, manejar racionalmente los recursos y reducir los riesgos sobre la población humana y el ambiente, para lograr el desarrollo sostenible.

Complementa el artículo 150° estableciendo que:

Constituyen conductas susceptibles de ser premiadas con incentivos, aquellas medidas o procesos que por iniciativa del titular de la actividad son implementadas y ejecutadas con la finalidad de reducir y/o prevenir la contaminación ambiental y la degradación de los recursos naturales, más allá de lo exigido por la normatividad aplicable o la autoridad competente y que responda a los objetivos de protección ambiental contenidos en la Política Nacional, Regional, Local o Sectorial, según corresponda.

De lo expuesto, podemos observar que la legislación ambiental sí prevé normativamente algunos mecanismos para fomentar la protección del ambiente y la producción limpia a través de instrumentos económicos. Sin embargo, en la práctica no existen instrumentos económicos tan atractivos como los beneficios tributarios para los privados que, a su vez,

podrían resultar altamente eficientes para la gestión ambiental, específicamente para el control y reducción de la contaminación ambiental producto de las actividades de los proyectos de inversión sujetos al SEIA.

La legislación ambiental en el Perú prevé diversos tipos de instrumentos de gestión ambiental, algunos más utilizados que otros y otros tantos que aún no son utilizados, como es el caso de los instrumentos económicos materializados en beneficios tributarios.

1.1.1 Pregunta principal

Conforme a la situación descrita anteriormente, surge la pregunta principal de esta investigación:

¿Es legalmente viable establecer beneficios tributarios para titulares de proyectos de inversión sujetos al Sistema de Evaluación del Impacto Ambiental en el marco de la Política Nacional Ambiental peruana?

1.1.2 Preguntas secundarias

De igual forma, la presente investigación nos permitirá responder las siguientes preguntas secundarias, a fin de comprender totalmente el objeto de este estudio:

- a. ¿Cuáles son las actividades económicas en el Perú que causan mayor impacto en el ambiente?
- b. ¿Qué es la Política Nacional del Ambiente y cuál es su importancia?
- c. ¿Qué son los beneficios tributarios y cuál es su utilidad práctica en las actividades económicas en el Perú?
- d. ¿Cuáles son los alcances y objetivos de la Política Nacional del Ambiente peruana? ¿Son estos concordantes con la aplicación de medidas tributarias?
- e. ¿Cuáles son las obligaciones legales que un titular de un proyecto de inversión debe cumplir? ¿Qué implica el sobrecumplimiento de la norma ambiental?
- f. ¿Cuáles son los límites constitucionales de la imposición de tributos extrafiscales y, específicamente, de los beneficios tributarios?
- g. ¿Es posible incluir un elemento extrafiscal en la determinación del impuesto a la renta?

1.2 Justificación

Respecto a la conveniencia del tema del presente trabajo, esta radica en la necesidad de buscar mecanismos alternativos de protección del ambiente y reducción de la contaminación, especialmente cuando se trata de impactos ambientales que pudieran ser significativos. Es así como la gestión ambiental no solo debe procurar medidas de prevención y control, sino que debe prever mecanismos incentivadores para aquellos que inviertan en sistemas de control y/o mejoramiento ambiental que impliquen un mejor desempeño ambiental.

Nuevamente bajo la idea propuesta del “acompañamiento” que debe hacerle el Estado a la empresa privada, consideramos que la aplicación de beneficios tributarios promueve y premia a los administrados que por cuenta propia realicen inversiones ambientales que de una u otra forma prevengan o reduzcan la contaminación ambiental y degradación de los recursos naturales, pero con el agregado que esto sea en mayor medida a lo que la norma ambiental y los compromisos asumidos les exigen. Sin embargo, no debe perderse de vista el hecho que, si bien los beneficios suponen una reducción de la recaudación estatal, estos beneficios suponen a su vez un ahorro del gasto público en la mitigación del daño ambiental que, en buena cuenta, busca compensar la menor recaudación suponen los referidos beneficios.

De esta manera, sostenemos que el marco tributario, tal y como lo establece la Ley General del Ambiente, no solo debe considerar objetivos ambientales, sino que debe realmente implementarlos y aplicarlos. Es así como la propuesta de establecer incentivos tributarios para los titulares de proyectos de inversión podría constituirse como un mecanismo altamente eficiente para procurar la protección al ambiente y reducir la contaminación.

Además, es una excelente oportunidad para integrar a todos los niveles del gobierno, el sector privado y la población en la gestión ambiental. Pues para ingresar al régimen de beneficios que proponemos, se requerirá de la participación del Gobierno Nacional a través del Ministerio del Ambiente como ente rector de la gestión ambiental, además de los demás ministerios competentes para cada sector productivo o extractivo;

también de los Gobiernos Regionales y Locales que también intervienen en la gestión ambiental; el sector privado que será el principal beneficiario pero para lo cual deberá cumplir con ciertos requisitos; y, finalmente, la población que deberá participar como parte del proceso de participación ciudadana previsto en las normas.

1.3 Motivación personal

La motivación de esta investigación surge a propósito del encargo de la Dra. Úrsula Zavala Carlín para investigar y buscar fuentes bibliográficas para desarrollar un artículo de la Ley General del Ambiente. Se trataba del artículo 4° sobre la Tributación y el Ambiente. Cuando nos avocamos a investigar preliminarmente el tema, encontramos que no existía gran desarrollo del tema en el Perú. A pesar de los objetivos de la Política Nacional Ambiental y de lo establecido en la Ley General del Ambiente, observamos que no se había planteado una relación directa entre la tributación y la promoción del cuidado del ambiente a través de medidas tributarias concretas. De hecho, en la práctica el Estado concentra esfuerzos para el cuidado del ambiente a través de ejercicios de prevención (como contar con una certificación ambiental), además de la supervisión y fiscalización que se hace sobre las actividades de los proyectos de inversión.

Es por tal motivo que con la presente investigación pretendemos demostrar que el establecimiento de beneficios tributarios ambientales para titulares de proyectos de inversión sujetos al Sistema Nacional de Evaluación de Impacto Ambiental (SEIA), a través de la deducción de gastos adicionales para la determinación del impuesto a la renta en el Perú, es altamente eficiente para la difícil tarea de reducir y prevenir la contaminación ambiental. Dicho de otra manera, proponemos la deducción de gastos adicionales para las inversiones ambientales en sistemas de control y mejoramiento ambiental en los procesos operativos de los proyectos de inversión, siempre y cuando supongan un sobrecumplimiento de las normas ambientales y/o de los compromisos asumidos.

1.4 Objetivos de la Investigación

A efectos de sintetizar el propósito de este estudio, hemos delimitado un objetivo general y siete objetivos específicos. En conjunto, pretendemos dar una respuesta y solución completa al planteamiento del problema.

1.4.1 Objetivo General

Establecer beneficios tributarios ambientales para los titulares de proyectos de inversión sujetos al Sistema de Evaluación de Impacto Ambiental, en el marco de la Política Nacional Ambiental peruana a través de la deducción de gastos adicionales para la determinación del impuesto a la renta en el Perú.

1.4.2 Objetivos específicos

- a. Definir cuáles son las actividades económicas en el Perú que causan mayores impactos en el ambiente.
- b. Explicar qué es la Política Nacional del Ambiente y cuál es su importancia.
- c. Explicar qué son los beneficios tributarios y cuál es su utilidad práctica en las actividades económicas en el Perú.
- d. Exponer los alcances y objetivos de la Política Nacional del Ambiente peruana y determinar si éstos son concordantes con la aplicación de medidas tributarias.
- e. Identificar las obligaciones legales que un titular de un proyecto de inversión debe cumplir y determinar cuándo estamos frente a un sobrecumplimiento de la norma ambiental.
- f. Determinar el límite a la imposición de tributos extrafiscales, específicamente los beneficios tributarios.
- g. Determinar la posibilidad de incluir un elemento extrafiscal en el cálculo del Impuesto a la Renta.

1.5 Hipótesis

1.5.1 Hipótesis General

- Nos planteamos como pregunta principal de esta investigación sobre la manera de establecer beneficios tributarios. Así, sostenemos que es posible establecer beneficios tributarios para los titulares de proyectos de inversión sujetos al SEIA en el marco de la Política Nacional Ambiental peruana **a través de la posibilidad de deducir como gasto para la determinación del Impuesto a la Renta en el**

Perú un importe adicional a la inversión efectiva realizada por los titulares de los referidos proyectos.

Dicho de otra manera, la finalidad es que los titulares de los proyectos de inversión implementen sistemas de control y/o mejoramiento ambiental en sus procesos productivos y extractivos. De este modo, los titulares de estos proyectos de inversión podrán deducir un monto mayor que el gasto incurrido hasta un determinado porcentaje. Para ello, el marco tributario debe prever un régimen de incentivos para realizar esta inversión considerable que permita un mejor desempeño ambiental por encima de los estándares establecidos en las normas ambientales y los compromisos asumidos.

Para tal efecto, será necesario que la autoridad ambiental competente califique la propuesta presentada por los titulares y compruebe que efectivamente la inversión ambiental realizada supone un sobrecumplimiento de la norma ambiental y/o de los compromisos asumidos y que ello implique un beneficio ambiental.

1.5.2 Hipótesis Específicas

- Ahora bien, adelantamos que las actividades económicas en el Perú que causan mayores impactos en el ambiente se encuentran en el listado de proyectos de inversión sujetos al SEIA que forma parte del Anexo II del Decreto Supremo N° 019-2009-MINAM, Reglamento de la Ley del Sistema de Evaluación de Impacto Ambiental.

Todos los proyectos comprendidos en este listado requieren de certificación ambiental que puede ser de cualquiera de las tres categorías dependiendo del impacto ambiental que estas actividades generen. Esta clasificación se efectúa de acuerdo con los siguientes criterios de protección ambiental¹:

- a) La protección de la salud de las personas;

¹ Artículo 5° de la Ley del Sistema de Evaluación de Impacto Ambiental, Ley N° 27446.

- b) La protección de la calidad ambiental, tanto del aire, del agua, del suelo, como la incidencia que puedan producir el ruido y los residuos sólidos, líquidos y emisiones gaseosas y radiactivas;
- c) La protección de los recursos naturales, especialmente las aguas, el suelo, la flora y la fauna;
- d) La protección de las áreas naturales protegidas;
- e) La protección de los ecosistemas y las bellezas escénicas, por su importancia para la vida natural;
- f) La protección de los sistemas y estilos de vida de las comunidades;
- g) La protección de los espacios urbanos;
- h) La protección del patrimonio arqueológico, histórico, arquitectónicos y monumentos nacionales; e,
- i) Los demás que surjan de la política nacional ambiental.

En ese sentido, el artículo 20° de Reglamento de la Ley del SEIA ha establecido lo siguiente:

El SEIA está orientado a la evaluación de los proyectos de inversión públicos, privados o de capital mixto, que por su naturaleza pudieran generar impactos ambientales negativos de carácter significativo, aún cuando en algunos casos particulares no esté prevista la posibilidad que generen dichos impactos significativos por encontrarse en fases de prospección, exploración, investigación u otros, o por su localización o circunstancias particulares; tales casos estarán sujetos a las modalidades de evaluación de impacto ambiental para las Categorías I y II, según corresponda, de acuerdo a la legislación sectorial, regional o local aplicable. Asimismo, el SEIA promueve el fortalecimiento de los posibles impactos positivos de los proyectos de inversión, así como armonizar su ejecución con las normas y políticas nacionales en materia de protección ambiental y desarrollo sostenible.

Los proyectos que comprende el SEIA se encuentran señalados en el Listado de Inclusión de los Proyectos de Inversión sujetos al SEIA previsto en el Anexo II. El MINAM revisa y actualiza periódicamente este Listado en coordinación con las entidades que conforman el SEIA.

- Nuestra propuesta se desarrolla dentro de los límites de la Política Nacional del Ambiente que no es otra cosa más que un instrumento de gestión que fija las bases, principios y guías en nuestro país de cómo alcanzar el desarrollo sostenible – compromiso mundial asumido. Es de suma importancia, pues como bien podemos apreciar en nuestro texto constitucional, el fin supremo de la sociedad y del Estado es la dignidad de la persona (artículo 1). Esto no sería posible si la persona no se desenvuelve en un ambiente sano que le garantice condiciones óptimas para el desarrollo de su vida. Así lo ha reconocido la Constitución Política del Perú cuando señala que toda persona tiene derecho a gozar de un ambiente equilibrado y adecuado al desarrollo de la vida (artículo 2, numeral 22). Por tanto, el Estado debe determinar una política ambiental que integre aspectos sociales, ambientales y económicos de las actividades públicas y privadas para de esa forma garantizar el desarrollo sostenible al que como toda sociedad aspiramos.
- Ahora bien, los alcances de la Política Nacional Ambiental comprenden aspectos de carácter social, ambiental y económico de las políticas públicas que rigen en el país. Los objetivos son garantizar la existencia de ecosistemas en estado saludable y óptimo de tal forma que se garantice su sostenibilidad dentro de una política de desarrollo sostenible con medidas de prevención, protección y recuperación del ambiente, además de proteger y recuperar los ecosistemas dañados. Sin lugar a dudas los objetivos de esta política son concordantes con nuestra propuesta de beneficios tributarios, pues con las inversiones ambientales realizadas se estarían tomando medidas específicas para prevenir, proteger e incluso recuperar componentes ambientales de tal forma que se aproveche sosteniblemente a los recursos naturales y así garantizar el desarrollo sostenible.
- Por otro lado, planteamos la interrogante sobre los beneficios tributarios y su utilidad. Al respecto, podemos adelantar que los beneficios fiscales o tributarios son mecanismos propios de la Política Fiscal que, por un lado, buscan reducir o eliminar la carga tributaria de los contribuyentes y, por otro, aumentar el gasto público.

Asimismo, el instrumento tributario siempre ha resultado un esencial mecanismo de la política económica de un país, un beneficio tributario incide directamente en la economía de una empresa, pues muchas veces estos beneficios buscan incentivar o desincentivar alguna actividad. Los beneficios o incentivos fiscales son utilizados con distintos fines, un ejemplo de ello es su utilización para la promoción de inversiones en la Amazonía peruana.

- Existen diversas obligaciones legales que los titulares de proyectos de inversión deben cumplir, esto dependerá del reglamento ambiental de cada sector y de la actividad que se realiza. Una de las principales obligaciones legales aplicables a todos ellos se encuentra establecida en la Ley General del Ambiente cuando señala en su artículo IX del Título Preliminar lo siguiente:

El causante de la degradación del ambiente y de sus componentes, sea una persona natural o jurídica, pública o privada, está obligado a adoptar inexcusablemente las medidas para su restauración, rehabilitación o reparación según corresponda o, cuando lo anterior no fuera posible, a compensar en términos ambientales los daños generados, sin perjuicio de otras responsabilidades administrativas, civiles o penales a que hubiera lugar.

Para tal efecto, existen diversos tipos de instrumentos de gestión ambiental que deberán adoptar los titulares de proyectos de inversión, pudiendo ser éstos de planificación, prevención, control, corrección, participación, fiscalización, entre otros tantos. Así pues, estos titulares de proyectos de inversión deberán implementar Estudios de Impacto Ambiental² o Programas de Adecuación y Manejo Ambiental³, de acuerdo al estatus de sus actividades. Estos instrumentos

² **Artículo 25° de la Ley General del Ambiente.-**

Los Estudios de Impacto Ambiental - EIA son instrumentos de gestión que contienen una descripción de la actividad propuesta y de los efectos directos o indirectos previsibles de dicha actividad en el medio ambiente físico y social, a corto y largo plazo, así como la evaluación técnica de los mismos. Deben indicar las medidas necesarias para evitar o reducir el daño a niveles tolerables e incluirá un breve resumen del estudio para efectos de su publicidad. La ley de la materia señala los demás requisitos que deban contener los EIA.

³ **Artículo 26° de la Ley General del Ambiente.-**

26.1 La autoridad ambiental competente puede establecer y aprobar Programas de Adecuación y Manejo Ambiental - PAMA, para facilitar la adecuación de una actividad económica a obligaciones ambientales nuevas, debiendo asegurar su debido cumplimiento en plazos que establezcan las respectivas normas, a través de objetivos de desempeño ambiental explícitos, metas y un cronograma de avance de cumplimiento,

son de cumplimiento obligatorio y se constituyen en una de las principales obligaciones legales a cumplir. Sin embargo, existen muchas más normas ambientales generales como las derivadas de los planes de cierre de las actividades, el cumplimiento de estándares ambientales y límites máximos permisibles, las de participación ciudadana, entre otras tantas. Por consiguiente, el sobrecumplimiento de la norma ambiental aplicaría cuando el titular haga algo más de lo que la norma había previsto y a lo que se había obligado, o cuando no estaba el titular obligado, haya asumido el cumplimiento de una norma ambiental no exigible a su proyecto.

De igual forma, el titular de un proyecto de inversión asume compromisos como parte del Plan de Manejo Ambiental previsto en su estudio ambiental, por lo que una vez que se obtiene la certificación ambiental estos compromisos constituyen verdaderas obligaciones fiscalizables. El sobrecumplimiento mencionado también alcanza a estos compromisos asumidos por los titulares.

- Planteamos un problema sobre el límite de los beneficios tributario, y para ello adelantamos que al igual que cualquier instrumento tributario debe respetar los principios constitucionales tributarios tales como el principio de reserva de ley, legalidad, seguridad jurídica, capacidad contributiva, solidaridad, e igualdad y, además, debe perseguir un fin u objetivo constitucional que sustente su aplicación.

De igual forma, será necesario que el beneficio tributario que propondremos a través de un proyecto de ley, se encuentre debidamente sustentado en una Exposición de Motivos que contenga objetivo y alcances de la propuesta; asimismo, será necesario especificar el análisis costo – beneficio de la propuesta.

así como las medidas de prevención, control, mitigación, recuperación y eventual compensación que corresponda. Los informes sustentatorios de la definición de plazos y medidas de adecuación, los informes de seguimiento y avances en el cumplimiento del PAMA, tienen carácter público y deben estar a disposición de cualquier persona interesada.

26.2 El incumplimiento de las acciones definidas en los PAMA, sea durante su vigencia o al final de éste, se sanciona administrativamente, independientemente de las sanciones civiles o penales a que haya lugar.

- Finalmente, nuestra propuesta incluye un beneficio tributario en la determinación del Impuesto a la Renta, impuesto caracterizado por ser netamente recaudatorio; sin embargo, podemos sostener que sí es posible incluir un elemento extrafiscal en este impuesto sin que ello implique su desnaturalización. El impuesto no perderá su esencia por incorporarle un elemento extrafiscal que cumple con todos los filtros legales y que, además, está orientado a un objetivo constitucional de protección del ambiente.

Sin embargo, será necesario que ese elemento extrafiscal incorporado al impuesto, se enmarque dentro de un objetivo constitucional que merece una tutela especial por parte del Estado. En el presente caso, ese elemento extrafiscal es de trascendencia ambiental y que sí cumple con ser parte de los objetivos constitucionales. Efectivamente, nuestro texto constitucional prevé el derecho de toda persona a gozar de un ambiente equilibrado para el desarrollo normal de su vida. Será tarea entonces del Estado garantizar condiciones ambientales adecuadas.

1.6 Ámbito de la investigación

La presente investigación se ubicará en la rama del Derecho Público y dentro del área del Derecho Ambiental que utiliza alcances del área del Derecho Tributario para el cumplimiento de sus fines. Lo que se pretende en esta investigación es finalmente proponer que el Derecho Tributario, específicamente a través de la aplicación de beneficios tributarios, puede funcionar como un instrumento económico altamente eficiente para la promoción de conductas ambientalmente responsables y cuidado del ambiente, dentro de los objetivos de la Política Nacional Ambiental en el Perú.

Igualmente, es importante precisar que el presente trabajo no abordará el tema de beneficios tributarios para todos los tipos del tributo – impuestos, tasas y contribuciones – sino que se avocará únicamente en los impuestos, dada su mayor importancia y uso en nuestro país.

1.7 Tipo de investigación

El presente trabajo no pretende realizar pruebas experimentales para determinar la ocurrencia de ciertos fenómenos, sino más bien describir ciertos fenómenos a partir del análisis y observación de documentos, textos, normas legales, libros y entrevistas con especialistas. Es por ello que la investigación será de carácter cualitativa.

1.8 Diseño de investigación no experimental

Como bien se explicó anteriormente, la presente investigación no requiere de ensayos o experimentos para llegar a una conclusión. Para llegar a una conclusión se revisarán, analizarán, observarán y compararán textos y documentos que sirvan como sustento para formular una propuesta de modificación de la ley tributaria a través de un proyecto de ley.

1.9 Alcance de la investigación: Explicativa

Como bien se habrá podido advertir, la presente investigación comprende dos grandes áreas del Derecho: el Derecho Ambiental y el Derecho Tributario. Por este motivo, iniciaremos examinando la existencia o no de una política tributaria extrafiscal enfocada en la protección del ambiente en el Perú y, si es que la hubiera, qué resultados ha tenido en su propósito. Recordemos que la concepción clásica del tributo señala que el propósito es la recaudación para de esa manera solventar los gastos públicos, sin embargo, como bien veremos más adelante, nuestro ordenamiento jurídico admite la existencia de tributos con finalidad extrafiscal.

Continuaremos con la identificación de la relación entre los instrumentos tributarios que pudieran aplicarse y el cuidado del ambiente en nuestro país. Es necesario tomar en cuenta que cuando se plantea la utilización de tributos con un propósito no fiscal, es igualmente necesario considerar y respetar los principios que rigen toda actividad impositiva tributaria. Por consiguiente, en la presente investigación identificaremos la relación entre la finalidad extrafiscal de los tributos y orientarlos hacia la protección del ambiente.

Es así que pretendemos introducir el concepto de beneficios tributarios al área del Derecho Ambiental como un mecanismo para la protección del ambiente.

Sin embargo, pretendemos enfocarnos principalmente en las actividades que generan mayor impacto, o mejor dicho, daños significativos en el ambiente. Para ello aplicaremos la posibilidad introducir estos beneficios a los proyectos de inversión que requieran una certificación ambiental y se encuentren del ámbito de aplicación del Sistema Nacional de Evaluación del Impacto Ambiental, también llamado “SEIA”.

La presente investigación será cualitativa de carácter documental, por lo que recurriremos a libros de las materias involucradas, entrevistas con especialistas en Derecho Tributario, Derecho Ambiental, además de informes y documentos oficiales de organismos del Estado – principalmente del Ministerio del Ambiente – sobre la problemática ambiental.

Iniciaremos describiendo el marco normativo ambiental y sus instituciones, principalmente en torno a dos conceptos claves para entender el tema ambiental: Gestión Ambiental y Política Nacional del Ambiente. Así pues, con estos temas esenciales explicados podremos sostener la concordancia y armonía entre la propuesta de beneficios tributarios y el marco normativo ambiental.

Posteriormente, nos limitaremos a describir el tratamiento extrafiscal que ha tenido el tributo como mecanismo de cumplimiento de determinados fines y objetivos constitucionales. De ello podremos analizar la relación entre la extrafiscalidad y el ambiente y si es que nuestro marco tributario nacional ha admitido antes figuras de esa naturaleza. De igual forma, revisaremos la incidencia de los beneficios tributarios y su constitucionalidad y legalidad, además de los pronunciamientos que el Tribunal Constitucional peruano acerca del tema. Es pertinente estudiar la estructura del Impuesto a la Renta y sus posibles implicancias o consecuencias de aceptar o incluir ciertos criterios de extrafiscalidad.

Acto seguido, analizaremos la conveniencia o no de aplicar beneficios tributarios en la gestión ambiental. Para tal efecto consideraremos la experiencia de la República de Colombia, pues se trata del ejemplo de un país cercano al nuestro y con una situación similar. Para esto es necesario entrevistar especialistas extranjeros para que nos informen acerca de los resultados de estas medidas en sus respectivos países.

Por último, demostraremos que la posibilidad de deducir los gastos incurridos por las inversiones ambientales para determinar el Impuesto a la Renta de los proyectos sujetos al SEIA, es completamente viable en términos constitucionales y políticos, sin embargo, para lograr todo esto será necesario iniciar el cambio de paradigma respecto al enfoque que ha tenido el tema ambiental en nuestro país. Una vez que superemos esta situación, podremos estar en posibilidades de fortalecer el rol preventivo que toda política ambiental debe tener.



CAPÍTULO II: LA GESTIÓN AMBIENTAL EN EL PERÚ

Para explicar la Gestión Ambiental es necesario responder a las interrogantes, *¿Cómo hacer? ¿A través de qué hacer? ¿Quiénes hacen?* Estas interrogantes aterrizan en tres conceptos que permitirán entender a qué nos referimos con Gestión Ambiental: Administración, Organización y Funcionamiento.

Efectivamente, la Gestión Ambiental engloba el conjunto de acciones, políticas y decisiones del Estado, empresas privadas y sociedad civil que influyen sobre el ambiente para su correcto funcionamiento y preservación.

La Ley General del Ambiente ha definido en su artículo 13° a la Gestión Ambiental de la siguiente manera:

La gestión ambiental es un proceso permanente y continuo, constituido por el conjunto estructurado de principios, normas técnicas, procesos y actividades, orientado a administrar los intereses, expectativas y recursos relacionados con los objetivos de la política ambiental y alcanzar así, una mejor calidad de vida y el desarrollo integral de la población, el desarrollo de las actividades económicas y la conservación del patrimonio ambiental y natural del país.

Por su parte, Pierre Foy (2012) señala con acierto lo siguiente:

La gestión ambiental mirada desde esta perspectiva amplía su ámbito de acción y agrega a su esfera, además de la preocupación directa y específica por la naturaleza y su conservación, el interés por lograr cambios en las instituciones estatales, las empresas privadas y los hábitos de las personas, individual y colectivamente consideradas con miras a mejorar los niveles de bienestar, sobre la base de una relación más amigable con la naturaleza. (p.90).

Agrega además que:

La gestión ambiental responde a la necesidad de integrar las actividades económicas con el entorno ambiental, por ello involucra la voluntad y acción – con cierto nivel de coordinación – de actores, tanto en el sector público como en el sector privado. (p. 100).

Para ello, en este capítulo nos acercaremos a entender mejor el concepto de gestión ambiental como tema inicial para entender luego de dónde surge la idea de incluir al tributo en la tarea de cuidado y preservación del ambiente. Para tal efecto, será necesario primero abordar la problemática ambiental y por qué se hace indispensable que el Perú implemente la Gestión Ambiental. Posteriormente, identificaremos el rol esencial que debe cumplir el Estado a través de sus entidades especializadas en el tema ambiental, pues son estas instituciones las encargadas de proponer el marco de la Gestión Ambiental y sobre todo, de hacerlo cumplir. Por último, entenderemos cómo es que la Gestión Ambiental ha adquirido la denominación de “sistema” y que éste a su vez contiene otros sistemas más como el Sistema de Evaluación de Impacto Ambiental (SEIA). Finalmente, la intención es describir cómo funciona la gestión ambiental en el Perú y cómo la aplicación de beneficios tributarios para titulares de proyectos de inversión sujetos al SEIA es perfectamente aplicable y concordante con los objetivos de ésta.

2.1 El problema ambiental desde la realidad peruana

Si de algo los peruanos debemos sentirnos orgullosos es de la mega-diversidad biológica que caracteriza a nuestro territorio. De hecho, siempre nos han hablado de la gran cantidad de recursos y elementos naturales que nuestro país posee y que son fuente de explotación. Todo ello es correcto; nos caracterizamos por ser un país cuya economía se sostiene en un gran porcentaje por la explotación de recursos naturales.

* Nuestro territorio es propicio para el desarrollo de actividades petroleras, minero – metalúrgicas, agrícolas, agroindustriales, pesquería, industria, turismo, entre otras más. Sin embargo, en el pasado – y por desconocimiento –, estas actividades muchas veces no han sido realizadas tomando en cuenta la posible afectación que podrían causar en el ambiente. Como consecuencia de ello, hemos visto que la calidad ambiental de los distintos componentes naturales se ha visto seriamente afectada.

Por ejemplo, bosques deforestados indiscriminadamente; aguas de producción vertidas a los cauces de los ríos sin tratamiento previo; utilización excesiva de químicos que terminan dañando irreversiblemente al suelo natural;

emisiones gaseosas y tóxicas en el aire; entre otras tantas. Finalmente, nosotros mismos somos los más afectados pues la calidad ambiental incide directamente en el desarrollo integral del ser humano.

La Comisión Multisectorial⁴, sustentándose en el Informe sobre Desarrollo Humano Perú 2009 elaborado por el Programa de las Naciones unidas para el Desarrollo (PNUD), afirmó lo siguiente en su informe:

A la distribución asimétrica se suman otros problemas como el escaso tratamiento de los efluentes o aguas servidas (industriales, mineras, domésticas), que hacen del deterioro de la calidad del agua uno de los problemas más graves en el Perú, limitando el potencial uso del recurso y afectando el normal abastecimiento de agua a la población, y ocasionando la alteración del hábitat y pérdida de especies. (p.21).

Sobre el suelo, afirmó lo siguiente:

Respecto al suelo, la desertificación en el Perú es un problema crítico y creciente debido a la pérdida de la capacidad productiva del suelo en zonas de producción agrícola. (p.21).

Se atribuye el problema de la desertificación a distintos factores. Por ejemplo, en la costa debido a la salinización, y en la sierra por los procesos de erosión causados por el uso ineficiente del agua⁵.

Como bien hemos observado, el desarrollo de las actividades humanas – incluidas las actividades de los proyectos de inversión sujetos al SEIA – inciden negativamente en el ambiente; muchas de ellas afectan cuerpos naturales como el agua, el aire, o el suelo. Además, la presencia exagerada de gases de efecto invernadero como consecuencia del hombre, han terminado por perjudicar muchos ecosistemas. Frente al contexto ambiental, Pierre Foy (2012) señala que:

⁴ Creada por Resolución Suprema N° 189-2012-PCM, y encargada de elaborar propuestas normativas y políticas orientadas a mejorar las condiciones ambientales y sociales desde las que se desarrollarán las actividades económicas, especialmente las industrias extractivas.

⁵ Informe de la Comisión Multisectorial, creada por Resolución Suprema N° 189-2012-PCM. “Ejes estratégicos de la Gestión Ambiental”. 10 de octubre de 2012. Página 21.

Surge la necesidad de que la humanidad integre, de la manera más armónica posible, sus actividades a los ecosistemas. Y es precisamente, como respuesta a ello que surge la gestión ambiental en sentido amplio. (p.89).

Sin lugar a dudas, nos queda reflexionar e internalizar el problema ambiental. ¿Cómo abordarlo? ¿Cómo controlar y reducir la contaminación? ¿Cómo continuar el desarrollo de las actividades productivas y extractivas sin comprometer el desarrollo sostenible?

Es correcto que desde hace ya algunos años se ha iniciado el proceso de inclusión de la materia ambiental a la agenda política del país, sin embargo, aún nos falta mucho camino por recorrer para continuar en la búsqueda de control y reducción de la contaminación y así garantizar el desarrollo sostenible.

2.2 La institucionalidad ambiental en el Perú en los últimos años: el Ministerio del Ambiente y el Organismo de Evaluación y Fiscalización Ambiental

Ante la ausencia en tantos años, de una institucionalidad ambiental en el país que logre crear, articular y ejecutar una Política Nacional Ambiental en cumplimiento estricto de normas ambientales que, entre otras cosas, logre propiciar una situación de desarrollo sostenible, se hizo necesario hacer frente al fenómeno de la globalización y a las exigencias internacionales de contar un marco ambiental adecuado en el país. Es claro que toda actividad humana genera un impacto en el medio ambiente, sin embargo, existen mecanismos que contribuyen a que tal impacto no sea tan significativo que desencadene la degradación irracional del medio ambiente. Es en ese sentido que toda actividad extractiva o productiva que comprometa al ambiente, debe enmarcarse dentro de los límites de la razonabilidad y sostenibilidad, para lo cual existirán las normas ambientales que serán las encargadas de imponer estos límites.

Recordemos que, en el Perú, desde la década de los noventa y por muchos años más, se produjo un fenómeno de “sectorización” del tema ambiental. Esto ocasionó que muchas veces los objetivos no coincidieran en cuanto a la conservación y el uso sostenible de los recursos naturales, mucho menos de las áreas naturales protegidas ni de la diversidad biológica. La *Ley Marco para el*

Crecimiento de la Inversión Privada, publicada en noviembre de 1991, se encargó de hacer efectiva la sectorización de la gestión ambiental, cuando en el artículo 50°, antes de su modificación⁶, señalaba lo siguiente:

Las autoridades sectoriales competentes para conocer sobre los asuntos relacionados con la aplicación de las disposiciones del Código del Medio Ambiente y los Recursos Naturales **son los Ministerios de los sectores correspondientes a las actividades que desarrollan las empresas**, sin perjuicio de las atribuciones que correspondan a los Gobiernos Regionales y Locales conforme a lo dispuesto en la Constitución Política. (Énfasis propio).

En virtud de ello es que se estableció que las competencias ambientales serán ejercidas por los ministerios de cada sector. Por lo que dependiendo del sector en el que el proyecto se encuentre, es que se aplicarán las disposiciones ambientales específicas. No obstante, se hacía necesaria la implementación de un órgano rector que pudiera establecer una política nacional ambiental y en base a ello lograr una gestión ambiental coordinada entre todos los organismos públicos que tuvieran alguna competencia ambiental.

Así pues, para fines del año 1994 se promulgó la Ley N° 26410⁷, por la cual se creó el Consejo Nacional del Ambiente (CONAM). Dicha norma atribuía al CONAM la calidad de órgano rector de la política nacional ambiental, cuya finalidad entre otras cosas era “promover la conservación del ambiente; propiciar el equilibrio entre el desarrollo socioeconómico, el uso sostenible de los recursos naturales, y la conservación del ambiente”⁸.

¿Funcionó realmente el CONAM? Esta entidad presentaba algunas deficiencias, desde el punto de vista político, era claro que la prioridad del gobierno de entonces no era el tema ambiental, es así que vemos como se desconoce la autonomía ejecutiva de éste, sino que era un órgano adscrito y que dependía de la Presidencia del Consejo de Ministros. El CONAM contaba con un

⁶ Este artículo fue modificado posteriormente por la Novena Disposición Complementaria de la Ley N° 26734, Ley del Organismo Supervisor de Inversión en Energía – OSINERG. Básicamente se atribuyó competencia ambiental, además de los Ministerios, a los organismos fiscalizadores.

⁷ Ley N° 26410, Ley del Consejo Nacional del Ambiente. Publicada en el diario oficial “El Peruano” el 16/12/1994.

⁸ Artículo 3° de la Ley N° 26410.

Consejo Directivo integrado por representantes del Poder Ejecutivo y también por representantes de los sectores productivos y sociales. Otro problema que se presentó, es que solo existieron nuevas normas y no se modificó o se sustituyeron aquellas disposiciones que no coadyuvaran a la formación de una real Política Nacional Ambiental. Un claro ejemplo es que la sectorización de las funciones ambientales, continuó a criterio de cada Ministerio. Es decir, el CONAM no tuvo la fuerza y jerarquía suficiente para aplicar un solo criterio transversalmente a todos los sectores. Nos referimos a que lo establecido en la *Ley Marco para el Crecimiento de la Inversión Privada* se mantuvo.

A pesar del contexto anterior, en el año 2005 se promulga con mucha expectativa la Ley N° 28611, Ley General del Ambiente, la misma que significaría la norma principal y ordenadora de la gestión ambiental en el Perú. Esta Ley marcó uno de los hitos más importantes para la gestión ambiental en nuestro país.

Esta “sectorización” de la gestión ambiental en el Perú se mantuvo durante muchos años más, hasta que a mediados del segundo gobierno del presidente García Pérez ya se negociaban tratados de libre comercio de gran envergadura, y como parte de esa negociación se hacía necesario que existiera un ente rector de la Política Nacional Ambiental, por tal motivo se toma la decisión política de crear el Ministerio del Ambiente.

Es así que, otro de los hitos más importantes y punto de partida para esta nueva etapa de institucionalidad ambiental en el Perú, fue la creación del Ministerio del Ambiente y del Organismo de Evaluación y Fiscalización Ambiental (OEFA) con la promulgación del Decreto Legislativo N° 1013. Precisamente este último organismo público técnico y especializado sería el encargado de la fiscalización, la supervisión, el control, y la sanción en materia ambiental. Entonces, ya con un cuerpo normativo que estableciera la gestión ambiental en el país, y un organismo encargado de la fiscalización ambiental de los sectores minero, eléctrico, hidrocarburos, pesca, e industria, ya evidenciaban un avance en el aspecto ambiental en el país.

Recapitulando, encontramos que los hitos más importantes en cuanto a medidas estatales ambientales fueron, por un lado, la promulgación de una norma ordenadora de la gestión ambiental, con la Ley General del Ambiente y, en segundo lugar, la creación de un ente rector de la Política Nacional Ambiental, el Ministerio del Ambiente.

La Ley General del Ambiente estableció una serie de medidas, novedades y mecanismos. Principalmente, se hizo mucho énfasis en los instrumentos de gestión ambiental como los Estudios de Impacto Ambiental (EIA) y los Programas de Adecuación y Manejo Ambiental (PAMA), los Estándares de Calidad Ambiental (ECA) y los Límites Máximos Permisibles (LMP), los Planes de Cierre de actividades, la Declaratoria de Emergencia Ambiental, los Planes de descontaminación y tratamiento de pasivos ambientales, o en novedades como el Acceso a la Información Ambiental y su relación con la Participación Ciudadana, entre otras cosas importantes.

Algunas medidas e instrumentos de gestión ambiental cobraron mayor importancia que otros, por ejemplo, los compromisos asumidos por los titulares de proyectos de inversión en sus EIA's o PAMA's pasaron a estar sujetos a una exhaustiva fiscalización del OEFA. Podemos decir que gran parte de la gestión ambiental se orientó a la fiscalización de los compromisos asumidos y al cumplimiento de normas ambientales, dejando así de lado otros instrumentos igual de importantes y posibles de ser de gran utilidad en la tarea de protección ambiental y reducción de la contaminación.

Uno de estos instrumentos de gestión ambiental que prevé la Ley General del Ambiente y no han sido considerados e implementados completamente en la gestión ambiental son los instrumentos económicos a modo de incentivos tributarios para aquellos titulares de proyectos de inversión que no solo cumplan con las normas ambientales, sino que cumplan por encima de los estándares normativos establecidos, de esa manera contribuyendo a la reducción y prevención de la contaminación ambiental.

De manera que, el presente trabajo estará orientado a analizar la aplicación de los beneficios tributarios ofrecidos por el Derecho Tributario, pero esta vez como medidas efectivas orientadas a la reducción y contaminación ambiental como lo es la aplicación de la deducción de un gasto adicional por inversiones ambientales que constituyan mejoras ambientales o sistemas de control ambiental para los procesos operativos en los proyectos de inversión sujetos al SEIA.

2.3 Los Sistemas Ambientales

2.3.1 El Sistema Nacional de Gestión Ambiental

La Ley Orgánica del Poder Ejecutivo (LOPE), ha definido a los sistemas como “los conjuntos de principios, normas, procedimientos, técnicas e instrumentos mediante los cuales se organizan las actividades de la Administración Pública que requieren ser realizadas por todas o varias entidades de los Poderes del Estado, los Organismos Constitucionales y los niveles de Gobierno.”⁹

La LOPE establece además que mediante ley se crea el sistema. En el caso del Sistema Nacional de Gestión Ambiental (SNGA) se creó mediante la *Ley Marco del Sistema Nacional de Gestión Ambiental*¹⁰ (LSNGA), designando en su momento al CONAM como ente rector y cuyas funciones hoy han sido asumidas por el MINAM, siendo éste el ente rector del SNGA.

Así pues, el SNGA se constituye como un verdadero sistema funcional cuya función es asegurar el cumplimiento de un conjunto de políticas públicas: orientar, integrar, coordinar, supervisar, evaluar y garantizar la aplicación de las políticas, planes, programas y acciones destinados a la protección del ambiente y contribuir a la conservación y aprovechamiento sostenible de los recursos naturales¹¹.

Como bien se desprende de la definición de lo que es un sistema, el SNGA comprende un conjunto de principios, normas, procedimientos técnicas e

⁹ Artículo 43° de la Ley N°29158, Ley Orgánica del Poder Ejecutivo.

¹⁰ Ley N° 28245.

¹¹ Artículo 3° de la Ley N° 28245.

instrumentos que permiten la organización de funciones y competencias ambientales de todos los sujetos intervinientes. ¿Quiénes intervienen? Como bien lo establece la LSNGA el SNGA se “constituye sobre la base de las instituciones estatales, órganos y oficinas de los distintos ministerios, organismos públicos descentralizados e instituciones públicas a nivel nacional, regional y local que ejerzan competencias y funciones sobre el ambiente y los recursos naturales; así como por los Sistemas Regionales y Locales de Gestión Ambiental, contando con la participación del sector privado y la sociedad civil”¹².

De hecho, el Reglamento de la LSNGA¹³ definió al Sistema de Gestión Ambiental de la siguiente manera:

El Sistema de Gestión Ambiental es la parte de la administración de las entidades públicas o privadas, que incluye la estructura organizacional, la planificación de las actividades, las responsabilidades, las prácticas, los procedimientos, los procesos y los recursos para desarrollar, implementar, llevar a efecto, revisar y mantener la política ambiental y de los recursos naturales.

Uno de los aspectos más importantes de la Gestión Ambiental es el elemento de la Transectorialidad. Efectivamente, como bien lo establece la LSNGA “el carácter transectorial de la gestión ambiental implica que la actuación de las autoridades públicas con competencias y responsabilidades ambientales se orienta, integra, estructura, coordina y supervisa, con el objeto de efectivizar la dirección de las políticas, planes, programas y acciones públicas hacia el desarrollo sostenible del país”¹⁴.

El texto legal citado es importante para entender dos cosas. Lo primero es que debe o debería existir **uniformidad de criterios** de las autoridades ambientales al ejercer sus competencias y responsabilidades. Y lo segundo es que ésta uniformidad de criterios para actuar se debe enmarcar hacia el común objetivo: **implementar la Política Nacional Ambiental**.

¹² Numeral 1) del Artículo 2° de la Ley N° 28245.

¹³ Decreto Supremo N° 008-2005-PCM.

¹⁴ Numeral 1) del Artículo 4° de la Ley N° 28245.

En ese mismo contexto, la LSNGA instituyó una serie de principios propios de la Gestión Ambiental que rige en el país¹⁵. Ellos son los siguientes:

- a) Obligatoriedad en el cumplimiento de la Política Nacional Ambiental, el Plan y la Agenda Nacional de Acción Ambiental y las normas transectoriales que se dicten para alcanzar sus objetivos;
- b) Articulación en el ejercicio de las funciones públicas, de acuerdo con el carácter transectorial de la gestión ambiental;
- c) Coherencia, orientada a eliminar y evitar superposiciones, omisiones, duplicidades y vacíos en el ejercicio de las competencias ambientales;
- d) Descentralización y desconcentración de capacidades y funciones ambientales;
- e) Simplificación administrativa, a fin de unificar, simplificar y dar transparencia a los procedimientos y trámites administrativos en materia ambiental;
- f) Garantía al derecho de información ambiental;
- g) Participación y concertación, a fin de promover la integración de las organizaciones representativas del sector privado y la sociedad civil en la toma de decisiones ambientales;
- h) Promoción y apoyo a las iniciativas voluntarias dirigidas a la prevención de la contaminación;
- * i) Promoción de mecanismos alternativos para la resolución de conflictos ambientales;
- j) Priorización de mecanismos e instrumentos de prevención y producción limpia;
- k) Precautorio, de modo que cuando haya indicios razonables de peligro de daño grave o irreversible al ambiente o, a través de este, a la salud, la ausencia de certeza científica no debe utilizarse como razón para no adoptar o postergar la ejecución de medidas eficaces y eficientes destinadas a evitar o reducir dicho peligro.

¹⁵ Artículo 5° de la Ley N° 28245.

- l) La inversión nacional y la extranjera se sujeta a las mismas condiciones y exigencias establecidas en la legislación ambiental nacional y en la internacional, aplicable al Perú;
- m) Complementariedad entre los instrumentos de incentivo y sanción, privilegiando la protección efectiva, la eficiencia, la eficacia, la prevención, el mejoramiento continuo del desempeño ambiental y la recuperación y manejo del pasivo ambiental o zonas ambientalmente degradadas;
- n) Valorización e internalización de los costos ambientales, bajo el principio contaminador - pagador;
- o) Permanencia, continuidad y transparencia de las acciones de fiscalización; y,
- p) Articulación del crecimiento económico, el bienestar social y la protección ambiental, para el logro del Desarrollo Sostenible.

2.3.2 El Sistema Nacional de Evaluación de Impacto Ambiental

La Ley General del Ambiente establece que el SNGA está compuesto por otros sistemas, como los que responden a un criterio de competencias geográficas (sistemas sectoriales, regionales o locales), pero también se compone de otros sistemas específicos cuya naturaleza depende del instrumento de gestión ambiental¹⁶ que se aplique. Conforme a lo señalado anteriormente, es que encontramos que existen diversos instrumentos propios de la Gestión Ambiental, sin embargo, en esta oportunidad nos avocaremos en la Evaluación del Impacto Ambiental como instrumento de gestión ambiental¹⁷.

Pero, ¿cuál es la importancia de contar con la evaluación de impactos ambientales como un instrumento de gestión ambiental? Pues, como bien hemos señalado anteriormente, el problema ambiental es inherente al ser humano en la medida que toda acción humana genera un impacto en el ambiente. El grado o

¹⁶ Numeral 1) del Artículo 16° de la Ley N° 28611.-

Los instrumentos de gestión ambiental son mecanismos orientados a la ejecución de la política ambiental, sobre la base de los principios establecidos en la presente Ley, y en lo señalado en sus normas complementarias y reglamentarias.

¹⁷ Numeral 2) del Artículo 17° de la Ley N° 28611.

intensidad de este impacto es lo que podría agravar aún más el problema ambiental, por tanto es obligación de todos adoptar medidas de protección al ambiente y reducción de la contaminación como parte de este anhelo del desarrollo sostenible.

El desarrollo de las actividades humanas genera impactos ambientales, algunos más significativos que otros. El Estado ha entendido que hay actividades humanas que generan mayor impacto, tales como los producidos por las actividades productivas y de aprovechamiento de recursos naturales. Es precisamente en ese momento que surge la necesidad de crear un nuevo sistema que contenga políticas, decisiones, medidas y acciones relativas a la función del Estado para evaluar los impactos ambientales. Por tal motivo, es que se promulga la Ley del Sistema Nacional de Evaluación del Impacto Ambiental¹⁸ – o simplemente Ley del SEIA – que precisamente crea un nuevo sistema dentro del ya conocido SNGA; y lo define como un “sistema único y coordinado de identificación, prevención, supervisión, control y corrección anticipada de los impactos ambientales negativos derivados de las acciones humanas expresadas por medio del proyecto de inversión”¹⁹.

El ámbito de aplicación del SEIA alcanza a aquellos proyectos de inversión – sean públicos o privados – que impliquen actividades, construcciones u obras que puedan causar impactos ambientales negativos²⁰. Así pues, la Ley del SEIA en su artículo 3° ha establecido lo siguiente:

A partir de la entrada en vigencia del Reglamento de la presente Ley, no podrá iniciarse la ejecución de proyectos incluidos en el artículo anterior y ninguna autoridad nacional, sectorial, regional o local podrá aprobarlas, autorizarlas, permitir las, concederlas o habilitarlas si no cuentan previamente con la certificación ambiental contenida en la Resolución expedida por la respectiva autoridad competente.

¹⁸ Ley N°27446, Ley del Sistema Nacional de Evaluación de Impacto Ambiental.

¹⁹ Literal a) del Artículo 1° de la Ley N° 27446.

²⁰ En el Anexo 2 del Reglamento de la Ley N° 27446, aprobado mediante Decreto Supremo N° 019-2009-MINAM, se establece un listado taxativo de los proyectos de inversión sujetos al SEIA y que requieren de certificación ambiental para el desarrollo de sus actividades.

De esta forma se establece que la certificación ambiental permitirá identificar y prevenir impactos reales o potenciales al ambiente, además de procurar medidas para supervisar, controlar y corregir anticipadamente estos impactos ambientales negativos propios del proyecto de inversión.

La definición más clara de la certificación ambiental la hace el MINAM cuando afirma que:

La certificación ambiental es el instrumento previo que todo proyecto de inversión debe elaborar antes de ser ejecutado, previendo los impactos ambientales negativos significativos que podría generar. Equivale a la hoja de ruta del proyecto, donde están contenidos los requisitos y obligaciones del titular, así como las actividades que deberá llevar a cabo para remediar los impactos negativos²¹.

Esta certificación ambiental será clasificada de acuerdo al nivel de impacto en el ambiente que tenga el proyecto, pues entendemos que hay actividades cuyos impactos son más negativos que en otras actividades. Por tanto, la certificación ambiental se clasifica de la siguiente forma:

Certificación Ambiental	Categoría	Nivel del impacto ambiental negativo
Declaración de Impacto Ambiental	I	No significativo
Estudio de Impacto Ambiental Semi-detallado (EIA s-d)	II	Moderado
Estudio de Impacto Ambiental Detallado (EIA d)	III	Significativo

²¹ Portal web del Ministerio del Ambiente del Perú. [Consulta en línea el 15 de abril de 2017] <http://www.minam.gob.pe/seia/que-es-la-certificacion-ambiental/>

Entonces, la evaluación del impacto ambiental implica un proceso administrativo que realiza la autoridad ambiental competente de cada sector y en el que finalmente resolverá sobre la viabilidad ambiental o no del proyecto.

Ahora bien, ¿por qué es importante abordar el tema del SEIA? Pues a partir de este sistema estamos en condiciones de identificar a las actividades extractivas y productivas en el Perú que causan mayores impactos negativos en el ambiente, pues éstas se encuentran listadas en el Anexo II del Reglamento de la Ley del SEIA. A continuación, en la siguiente tabla se podrá observar cuáles son y a qué sector pertenecen:

Tabla 1. 1. Listado de proyectos de inversión sujetos al SEIA

SECTOR	PROYECTOS
AGRICULTURA	<ol style="list-style-type: none"> 1. Infraestructura hidráulica para la producción agraria. 2. Proyectos agrícolas en tierras de aptitud Forestal, Permanente y de Protección. 3. Construcciones rurales, vías de comunicación y obras de ingeniería vinculadas al uso agrario de las tierras. 4. Obras de defensa ribereñas, encauzamiento y avenamiento. 5. Explotación de aguas subterráneas. 6. Planteles y establos de crianza y/o engorde de ganado de más de cien (100) animales y granjas de aves de más de cinco mil (5,000) individuos. 7. Proyectos de riego. 8. Cambio de uso de suelo con fines de ampliación de la frontera agrícola. 9. Explotaciones agrícolas de más de cien (100) hectáreas, cuando se habiliten nuevas tierras. 10. Forestación y plantaciones forestales. 11. Transformación primaria de la madera. 12. Proyectos forestales con especies introducidas. 13. Forestación de más de cien (100) hectáreas.

14. Desarrollo de actividades forestales en suelos frágiles o cubiertos de bosque nativo.
15. Actividades agroforestales y de transformación primaria de productos agropecuarios.
16. Concesiones forestales maderables y no maderables, ecoturismo y conservación.
17. Concesiones para otros productos del bosque: recolección de hojas, flores, frutos, semillas, tallos, raíces, látex, gomas, resinas, ceras, cañas, palmas y otros con fines industriales y/o comerciales.
18. Proyectos para el aprovechamiento de bosques de comunidades nativas y campesinas.
19. Zoocriaderos.
20. Manejo y aprovechamiento de flora y fauna silvestre, de conformidad con lo dispuesto en la Ley Forestal y de Fauna Silvestre, Ley N° 27308.
21. Introducción de especies exóticas de fauna terrestre con fines comerciales.
22. Drenaje o desecación de humedales.
23. Secado y salado de pieles y cueros.
24. Clasificación, lavado y cardado de lanas, fibras, pelos y plumas.
25. Elaboración de quesos, yogurt, mantequilla, manjares blancos y análogos de origen lácteo, en base a leche fresca, de transformación primaria.
26. Desmotado y prensado de algodón.
27. Descascarado, limpieza, pilado, selección, clasificación, precocido y envasado de arroz.
28. Desecado, deshidratado, trozado, molienda y enmelazado de pastos, cereales y otros productos del agro.
29. Procesamiento de desechos de frutales y hortalizas para forrajes.

	<ol style="list-style-type: none">30. Preparación de alimentos balanceados de transformación primaria.31. Elaboración de harinas, almidones de yuca, papa y otros tubérculos y raíces, de transformación primaria.32. Procesamiento de guano de aves para uso forrajero.33. Descascarado, fermentado, clasificación, tostado y molienda de transformación primaria de café, cacao y otras semillas.34. Descascarado y clasificación de castañas.35. Limpieza, selección, preservación y empaçado de frutas y hortalizas.36. Secado, congelado y deshidratado de frutas y hortalizas.37. Purificación y envasado de cera y miel de abejas.38. Elaboración de chancaca y alcoholes, derivados de jugos vírgenes, de transformación primaria.39. Proyectos de cultivos orientados a la producción de Biocombustibles.40. Extracción de manteca y otras grasas de origen animal no acuático.41. Molienda, picado, pelado, chancado y otros procesos aplicados a hojas, flores, frutos, vainas, raíces, resinas y otros productos forestales.42. Extracción y aserrío de madera rolliza, madera simplemente encuadrada.43. Extracción y concentración de caucho o jebe natural, oje, leche caspi, y otras gomas y resinas naturales forestales de uso industrial.44. Curado y clasificación de hojas de tabaco.45. Tratamiento y envasado de plantas medicinales.46. Preparación, tratamiento y envasado de plantas ornamentales y forestales47. Extracción y envasado de jugos de frutas y hortalizas, de transformación primaria.
--	---

	<p>48. Elaboración de harinas de granos, de transformación primaria.</p> <p>49. Fraccionamiento o cambio de uso de suelos con fines urbanos.</p> <p>50. Centro de beneficio de animales.</p>
<p>SECTOR COMERCIO EXTERIOR Y TURISMO</p>	<p><u>SUBSECTOR TURISMO</u></p> <p>1. Explotación de fuentes de agua minero medicinales con fines turísticos, incluyendo toda infraestructura destinada a su aprovechamiento.</p>
<p>SECTOR DEFENSA</p>	<p>1. Instalación de tuberías submarinas para el transporte de sustancias líquidas o químicas.</p> <p>2. Instalación de emisores submarinos para efluentes domésticos e industriales tratados.</p> <p>3. Instalación de terraplenes, espigones, rompeolas y otras construcciones que impliquen la modificación del ecosistema marino.</p> <p>4. Actividades de dragado.</p> <p>5. Instalación de artefactos navales.</p> <p>6. Astilleros, varaderos, desguace de naves en casos especiales.</p> <p>7. Instalación de marinas, rompeolas, espigones, entre otros similares que impliquen modificaciones del medio acuático, así como muelles y embarcaderos, industriales pesqueros, plataformas.</p> <p>8. Embarcaderos fluviales, muelles artesanales y turísticos, dedicados a brindar facilidades a embarcaciones recreativas y/o deportivas.</p>

<p>SECTOR ENERGÍA Y MINAS</p>	<p><u>SUBSECTOR ENERGÍA</u></p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Proyectos de electrificación rural (sistemas eléctricos rurales). 2. Generación Hidroeléctrica, Geotérmica y otras con potencia mayor a 20 MW. 3. Transmisión eléctrica y termoeléctrica. 4. Distribución eléctrica mayor o igual a 30 MW. 5. Distribución eléctrica menor a 30 MW. 6. Recuperación secundaria (explotación de hidrocarburos). 7. Establecimiento de venta al público de combustibles (inicio, ampliación, comercialización). 8. Gasocentros (GLP uso automotor) (inicio, ampliación, comercialización). 9. Establecimiento de venta al público del gas natural vehicular (GNV) (inicio, ampliación, modificación, comercialización). 10. Ampliación de líneas sísmicas en diferente área, mismo lote sísmico (exploración). 11. Ampliación del programa exploratorio en la misma área, mismo lote de perforación (exploración). 12. Ampliación del programa de perforación misma área, mismo lote en la perforación de desarrollo (explotación). 13. Ampliación de facilidades de producción mayor o igual al 40% de facilidades de producción de instalación de baterías (capacidad), tuberías (Km), separadores (unidades) (explotación). 14. Ampliación menor al 40% de su capacidad instalada para la refinación (refinación y transformación). 15. Ampliación menor al 40% de su capacidad instalada en las unidades de procesamiento (refinación y transformación).
--	---

16. Ampliación menor al 40% de su capacidad instalada para el almacenamiento (refinación y transformación).
17. Ampliación menor al 40% de su longitud de los ductos (transporte).
18. Ampliación menor al 40% de su capacidad instalada de las plantas envasadoras de gas licuado de petróleo GLP (comercialización).
19. Ampliación menor al 40% de su longitud de ductos (distribución).
20. Inicio de actividad sísmica (exploración).
21. Inicio de actividad o ampliación de área de perforación (exploración).
22. Inicio de actividades o ampliación de nuevas áreas mismo lote, perforación de desarrollo (explotación).
23. Inicio de actividad de facilidades de producción, instalación de baterías (capacidad), tuberías (Km), separadores (unidades) (explotación).
24. Inicio de actividad de refinación (refinación y transformación).
25. Ampliación mayor o igual al 40% de su capacidad instalada para refinación (refinación y transformación).
26. Nueva unidad de procesamiento (refinación y transformación).
27. Ampliación mayor o igual al 40% de su capacidad instalada de unidad de procesamiento (refinación y transformación).
28. Nuevo almacenamiento (refinación y transformación).
29. Ampliación mayor o igual al 40% de su capacidad instalada de almacenamiento (refinación y transformación).
30. Inicio de actividad de ductos (transporte).
31. Ampliación mayor o igual al 40% de su longitud de ductos (transporte).

32. Inicio de actividad de plantas envasadoras de gas licuado de petróleo GLP (comercialización).
33. Ampliación mayor o igual al 40% de su capacidad instalada en plantas envasadoras de gas licuado de petróleo GLP (comercialización).
34. Industria Petroquímica básica.

SUBSECTOR MINERÍA

1. Explotación y/o beneficio minero – gran y mediana minería.
2. Explotación y/o beneficio minero – pequeña minería y minería artesanal.
3. Proyectos de exploración minera de titulares de la mediana y gran minería, considerando sus componentes auxiliares y otros que requiera, que contemplen más de veinte (20) plataformas de perforación y/o más de diez (10) hectáreas de área disturbada, o que se encuentren ubicados:
 - a) A menos de cincuenta (50) metros de un cuerpo de agua, bofedal, canal de conducción, pozo de captación de aguas subterráneas, manantiales o puquiales.
 - b) A menos de cien (100) metros de distancia en línea horizontal y perpendicular de la huella máxima de ocupación en invierno de un nevado o área glaciar.
 - c) A menos de cien (100) metros de tierras de protección y/o bosques primarios.
 - d) En Áreas Naturales Protegidas de administración nacional y/o sus zonas de amortiguamiento y/o áreas de conservación regional.
 - e) En áreas al amparo de alguna regulación especial expresamente reconocidas por Ley.

	<ol style="list-style-type: none"> 4. Proyectos de exploración minera que consideren túneles de exploración o que se busquen para determinar la existencia de minerales radioactivos. 5. Almacenamiento de concentrados de minerales.
SECTOR PRODUCCIÓN	<p><u>SUBSECTOR PESQUERÍA</u></p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Acuicultura de menor escala, subsistencia, producción de semilla, poblamiento y repoblamiento, para aquellos casos que no hayan sido transferida a los gobiernos regionales. 2. Acuicultura de mayor escala. 3. Introducción y traslado de especies hidrobiológicas. 4. Plantas pesqueras de procesamiento artesanal. 5. Instalación, funcionamiento, traslado e incremento de capacidad de Establecimiento Industrial Pesquero (EIP). 6. Investigación en los casos que se utilicen espacios acuáticos o plantas de procesamiento. 7. Instalación de infraestructura de apoyo a la pesca artesanal. 8. Introducción de especies exóticas de flora y fauna acuática. 9. Cultivo, extracción y acopio de flora acuática. 10. Extracción y acopio de especies ornamentales e instalación de infraestructura de acuarios. 11. Depurado de moluscos bivalvos.
	<p><u>SUBSECTOR INDUSTRIA</u></p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Actividades consideradas como industrias manufactureras en la gran división 3 de la Clasificación Internacional Industrial Uniforme (CIIU), (actualmente es la sección D del CIIU), a excepción de la división 23, que corresponde a la elaboración de coque, productos de refinación de petróleo y combustible nuclear.

2. Plantas de Almacenamiento de insumos y productos industriales, excepto hidrocarburos y productos mineros.
3. Instalación y funcionamiento de Plantas de Biocombustible, (Biodiesel B100, Alcohol carburante).
4. Petroquímica intermedia y final.

COMERCIO INTERNO

5. Proyectos de centros comerciales y mercados mayoristas, con superficie de terreno igual o mayor a 5 ha o con una capacidad de aforo igual o mayor a 16000 personas.
6. Proyectos de centros empresariales y/o financieros, y edificios de oficinas administrativas, con una capacidad de aforo igual o mayor a 5000 personas o con un número de estacionamientos igual o mayor a 1000.
7. Proyectos de laboratorios para análisis físico – químicos y/o bromatológicos, que utilicen una cantidad igual o superior a 500 kg/mes de insumos químicos sólidos y líquidos considerados peligrosos al estar incluidos en la versión vigente del Sistema Globalmente Armonizado de Clasificación y Etiquetado de Productos Químicos de las Naciones Unidas – Libro Púrpura de las Naciones Unidas o por sus características.
8. Proyectos de almacenes de insumos y productos químicos, con una superficie mayor a 1 ha o que incluyan infraestructura acuática o generen o viertan efluentes líquidos no domésticos a cuerpos naturales de agua.
9. Proyectos de supermercados, centros empresariales y/o financieros, tiendas por departamento, centros comerciales y mercados mayoristas, laboratorios para análisis físico - químicos, y bromatológicos, así como

	<p>almacenes de insumos y productos químicos o talleres de mantenimiento de maquinaria que se localicen dentro de Áreas Naturales Protegidas (ANP) o en sus zonas de amortiguamiento, ecosistemas frágiles, donde se haya comprobado la presencia de restos arqueológicos o que contemple modificación de cauces de ríos o quebradas, o de la línea de costa, o en acantilados costeros en Zona de Reglamentación Especial (ZRE).</p>
<p>SECTOR TRANSPORTES Y COMUNICACIONES</p>	<p><u>SUBSECTOR TRANSPORTES</u></p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Proyectos de Infraestructura vial nuevos: carreteras, puertos, aeropuertos, ferrocarriles y helipuertos. 2. Rehabilitación/mantenimiento periódicos de Carreteras, puertos, aeropuertos, ferrocarriles y helipuertos. 3. Mejoramiento de carreteras, puertos, aeropuertos, ferrocarriles y helipuertos. 4. Rehabilitación y Mejoramiento Carreteras, puertos, aeropuertos, ferrocarriles y helipuertos. 5. Construcción de Puentes nuevos. 6. Rehabilitación y/o Mejoramiento de Puentes. 7. Mantenimiento de proyectos viales en operación. 8. Obras de menor envergadura dentro del derecho de vía.
	<p><u>SUBSECTOR COMUNICACIONES</u></p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Instalación y operación de infraestructura de telecomunicaciones (incluye las redes o infraestructuras de telecomunicaciones, sean éstas inalámbricas o radioeléctricas, como alámbricas o por cable).
	<ol style="list-style-type: none"> 1. Instalaciones de comercialización de residuos sólidos. 2. Infraestructura de transferencia para residuos sólidos del ámbito municipal.

<p>SECTOR SALUD</p>	<ol style="list-style-type: none"> 3. Infraestructura de tratamiento para residuos sólidos del ámbito municipal y no municipal. 4. Infraestructura de disposición final para residuos sólidos del ámbito municipal y no municipal. 5. Hospitales y Establecimientos de atención de salud. 6. Cementerios y crematorios.
<p>SECTOR VIVIENDA, CONSTRUCCIÓN Y SANEAMIENTO</p>	<p><u>SUBSECTOR VIVIENDA Y CONSTRUCCIÓN</u></p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Complejos comerciales con una superficie superior a dos mil quinientos (2500) metros cuadrados y con densidad neta promedio de mil quinientos (1,500) habitantes por hectárea. 2. Coliseos y estadios. 3. Actividades de demolición de edificaciones y otros tipos de infraestructura urbana. 4. Planeamiento Urbanístico. 5. Replaneamiento Urbanístico. 6. Expansión Urbana. 7. Habilitaciones Urbanas para fines de vivienda. 8. Residencias Multifamiliares (de alta densidad). 9. Alteración de las áreas de parques o áreas verdes públicas. 10. Centros Cívicos. 11. Centro y campos deportivos con densidades netas promedio de dos mil (2000) habitantes por hectárea. 12. Edificios de Estacionamiento. 13. Infraestructura de transporte urbano, tales como Vía Expresa o Semi Expresa, Ferrocarriles Urbano y Suburbano, túneles e intercambios viales. 14. Desarrollo Urbano de Infraestructuras Asociadas. 15. Construcción de complejos de viviendas en zonas de aptitud agrícola.

	<p><u>SUB SECTOR SANEAMIENTO</u></p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Estaciones de bombeo de aguas residuales. 2. Estaciones de bombeo de agua potable. 3. Plantas de tratamiento de aguas residuales. 4. Plantas para tratamiento de agua potable. 5. Colectores y emisores de aguas residuales. 6. Redes para conducción de agua potable. 7. Proyectos de obras de saneamiento rural. 8. Represamiento de agua para potabilización.
<p>GOBIERNOS REGIONALES</p>	<p>Los Gobiernos Regionales ejercerán las atribuciones vinculadas al SEIA establecidas en la Ley Orgánica de Gobiernos Regionales, de conformidad con el proceso de transferencias de funciones y atribuciones y con el presente Reglamento.</p> <p>Sin perjuicio de ello, algunas funciones de certificación ambiental han sido expresamente transferidas:</p> <p><u>Subsector Electricidad</u></p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Distribución eléctrica cuya demanda máxima sea inferior a 30 MW. 2. Proyectos de electrificación rural (sistemas eléctricos rurales) que se desarrollen dentro de la circunscripción regional. <p><u>Subsector Electricidad</u></p> <ol style="list-style-type: none"> 3. Grifos, estaciones de servicios y gasocentros. 4. Plantas envasadoras de GLP. 5. Instalación de los Establecimientos de Venta al Público de Gas Natural Vehicular (GNV). 6. Plantas de abastecimiento de hidrocarburos (bien inmueble donde se realizan operaciones de recepción, almacenamiento, transferencia, agregado

de aditivos y despacho de Combustibles Líquidos y Otros Productos Derivados de los Hidrocarburos) que no estén comprendidos dentro de otro proyecto de inversión regulado por otro sector.

7. Concesiones de Distribución de Gas Natural (Transporte y Distribución) dentro de la circunscripción regional.

Subsector Minería

1. Explotación, beneficio minero y transporte de minerales (minero ductos, tuberías, cable carriles, fajas transportadoras de minerales, transporte de minerales en camiones, trenes, realizados por operadores mineros) – pequeña minería y minería artesanal, metálica y no metálica, y sus modificatorias considerando sus componentes auxiliares y complementarios, entre ellos, grifos de abastecimiento de combustibles, tanques de almacenamiento de combustibles, polvorines, planta de tratamiento de aguas, líneas de transmisión eléctrica, sub estaciones eléctricas, centrales hidroeléctricas, represas, diques, infraestructura de disposición de residuos sólidos, campamentos.
2. Proyectos de exploración minera de titulares de la pequeña minería y minería artesanal considerando sus componentes auxiliares y complementarios.

Subsector Pesquería

1. Procesamiento pesquero artesanal, para la micro y pequeña empresa, considerando sus componentes auxiliares y complementarios.
2. Acuicultura de menor escala y para el caso de colectores; acuicultura de repoblamiento, de

	<p>subsistencia y producción de semillas/ovas/alevinos y acuicultura de investigación.</p> <p>3. Extracción y acopio de especies ornamentales e instalación de infraestructura de acuarios.</p>
<p>GOBIERNOS LOCALES</p>	<p>Las Municipalidades Provinciales son las Autoridades Competentes, conforme al artículo 18° de la Ley, respecto de los proyectos señalados a continuación:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Depósitos, almacenes, instalaciones de embalaje, embolsado y similares, no comprendidos en las competencias sectoriales. 2. Proyectos sociales, productivos y de construcción a nivel Local. <p>El listado de las actividades comerciales y de servicios de nivel municipal que deben ingresar al SEIA, adicionales a lo señalado, será aprobado por cada municipalidad provincial mediante ordenanza municipal.</p>

Finalmente, el aspecto central de la creación de un SNGA como bien mencionamos en párrafos anteriores, radica en la necesidad de uniformar criterios de las autoridades ambientales y que además esto suponga la búsqueda del objetivo de implementación de una verdadera Política Nacional Ambiental, pues a partir de ella, recién estaremos en condiciones de haber asumido el problema ambiental como Estado (incluyendo no solo al aparato estatal, sino al sector privado a y a la sociedad civil).

CAPÍTULO III: LA POLÍTICA NACIONAL AMBIENTAL

En el presente capítulo abordaremos una descripción general de la Política Nacional Ambiental (PNA), sus fundamentos, sus principios, sus objetivos y los ejes temáticos esenciales. De esa forma, podremos sostener como nuestra propuesta de aplicación de beneficios tributarios para titulares de proyectos de inversión sujetos al SEIA es perfectamente concordante con la PNA en su totalidad.

3.1 Generalidades

3.1.1 Descripción

La Constitución Política del Perú de 1993 en el Título III sobre el “Régimen Económico” y Capítulo II “Del Ambiente y los Recursos Naturales ha establecido que es el Estado quien determina la Política Nacional del Ambiente²². Entonces, cabe preguntarnos ¿qué es la Política Nacional del Ambiente? ¿Qué aspectos comprende? Y ¿Por qué es importante para el presente trabajo?

La LOPE ha establecido que las políticas nacionales definen los objetivos prioritarios, los lineamientos, los contenidos principales de las políticas públicas, los estándares nacionales de cumplimiento y la provisión de servicios que deben ser alcanzados y supervisados para asegurar el normal desarrollo de las actividades públicas y privadas²³. Además, las políticas nacionales poseen las siguientes características²⁴:

- Conforman la política general de gobierno.
- Consideran los intereses generales del Estado.
- Su cumplimiento es responsabilidad de las autoridades del Gobierno Nacional, los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales.
- Son aprobadas por decreto supremo.

²² Artículo 67° de la Constitución Política del Perú de 1993.

²³ Numeral 1) del Artículo 4° de la Ley N° 29158, Ley Orgánica del Poder Ejecutivo.

²⁴ Síntesis conforme a lo dispuesto en el artículo 4° de la Ley N° 29158, Ley Orgánica del Poder Ejecutivo.

Así pues, la Ley General del Ambiente ha definido a la Política Nacional Ambiental (PNA) en su artículo 8° de la siguiente manera:

La Política Nacional del Ambiente constituye el conjunto de lineamientos, objetivos, estrategias, metas, programas e instrumentos de carácter público, que tiene como propósito definir y orientar el accionar de las entidades del Gobierno Nacional, regional y local, y del sector privado y de la sociedad civil, en materia ambiental.

Agrega además en su artículo 9° que:

La Política Nacional del Ambiente tiene por objetivo mejorar la calidad de vida de las personas, garantizando la existencia de ecosistemas saludables, viables y funcionales en el largo plazo; y el desarrollo sostenible del país, mediante la prevención, protección y recuperación del ambiente y sus componentes, la conservación y el aprovechamiento sostenible de los recursos naturales, de una manera responsable y congruente con el respeto de los derechos fundamentales de la persona.

De acuerdo a lo señalado anteriormente, es que mediante Decreto Supremo N° 012-2009-MINAM, se aprobó por primera vez en el Perú, una PNA que fija los lineamientos, metas, objetivos, estrategias y más acciones en materia ambiental, pero constituida y formulada sobre la base de un verdadero análisis y diagnóstico de la situación ambiental en el país.

3.1.2 Fundamentos

Como bien señalamos anteriormente, la PNA debe sustentarse en el análisis y diagnóstico previo de la situación ambiental en el país. Una vez realizado eso, recién podremos estar en aptitud de proponer una verdadera política. Así pues, la PNA se fundamenta en una serie de situaciones desarrolladas que se resumen en los siguientes puntos²⁵:

1. El Perú es uno de los 15 países con mayor diversidad biológica del mundo.

²⁵ Síntesis de los fundamentos contenidos en el numeral 2) del Decreto Supremo N° 012-2009-MINAM, norma que aprueba la Política Nacional Ambiental.

2. En el país existen al menos sesenta y seis (66) millones de hectáreas de bosques, es el noveno país en bosques, el cuarto en bosques tropicales y posee el trece por ciento (13%) de los bosques amazónicos.
3. Importante capacidad y gran potencial para el desarrollo de la agricultura, agroindustria, pesquería, acuicultura, industrias hidrocarburíferas y minero-metalúrgicas, turismo, producción de biocombustibles y energías alternativas.
4. La calidad ambiental ha sido afectada por el desarrollo de actividades extractivas, productivas y de servicios sin medidas adecuadas de manejo ambiental, una limitada ciudadanía ambiental y otras acciones que se reflejan en la contaminación del agua, del aire y del suelo.
5. El deterioro de la calidad del agua es uno de los problemas más graves del país. Entre sus principales causas están los vertimientos industriales y domésticos sin tratamiento (el 70% de los vertimientos domésticos no son tratados y sólo en Lima se vierten al menos 400 millones de m³/anuales de aguas servidas al mar), así como el uso indiscriminado de agroquímicos, el de insumos químicos en la producción de drogas ilegales y en la minería informal.
6. Se requiere un esfuerzo mayor de coordinación interinstitucional, de la descentralización y la búsqueda de sinergias entre las autoridades, el sector privado y la sociedad civil.
7. Cerca del setenta por ciento (70%) de la población peruana vive en ambientes urbanos que crecen en forma acelerada y poco planificada. Además de contaminación, hay un alto déficit de áreas verdes y recreativas, desnutrición, debilidad del sistema educativo y pobreza.
8. El Perú es un país pluricultural, con más de 14 familias etnolingüísticas, y 72 grupos étnicos. Las culturas aborígenes son centros importantes de conocimientos tradicionales y forman parte del acervo de ciencia y tecnología del país y del mundo. La legislación peruana reconoce los derechos de acceso a la información, participación ciudadana, justicia ambiental, y la no discriminación por raza, sexo, condición socioeconómica, entre otros; sin embargo, son pocos y dispares los avances en su efectiva implementación.
9. Otra de las causas del deterioro ambiental en el Perú es la pobreza existente en los ámbitos urbanos y rurales, la cual ejerce presión sobre los recursos naturales y el ambiente e impacta sobre la salud y la calidad de vida.

10. El Estado Peruano ha ratificado tratados internacionales multilaterales, regionales y bilaterales que establecen importantes compromisos y oportunidades para la gestión ambiental y la competitividad del país.
11. El Perú dispone de un importante capital natural para la provisión de servicios ambientales incluyendo el patrimonio forestal y los recursos marinos, que albergan importantes fuentes de diversidad biológica (más del 50% de la biodiversidad del planeta) y recursos genéticos, que también constituyen importantes sumideros de carbono. Por otra parte la Amazonía posee un importante patrimonio forestal y una altísima diversidad biológica, y es el hábitat de pueblos indígenas con importantes conocimientos tradicionales en el manejo de la biodiversidad.
12. El cambio climático, la disminución de bosques, la pérdida de diversidad biológica, la creciente escasez de agua y la gestión limitada de las sustancias químicas y materiales peligrosos, son algunos de los problemas globales que se encuentran bajo normas y tratados internacionales cuyo cumplimiento nacional es necesario impulsar desde el Estado.

3.1.3 Principios

El ordenamiento jurídico ambiental también está dotado de directrices ordenadoras fundamentales que funcionan no solo para la elaboración y aplicación de normas, sino también para la búsqueda de soluciones en caso de alguna controversia o incertidumbre jurídica en materia ambiental.

La PNA se sustenta inicialmente en los principios que propone la Ley General del Ambiente. Ellos son:

1. Del principio de sostenibilidad

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

2. Del principio de prevención

La gestión ambiental tiene como objetivos prioritarios prevenir, vigilar y evitar la degradación ambiental. Cuando no sea posible eliminar las causas que la generan, se

adoptan las medidas de mitigación, recuperación, restauración o eventual compensación, que correspondan.

3. Del principio precautorio

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

4. Del principio de internalización de costos

Toda persona natural o jurídica, pública o privada, debe asumir el costo de los riesgos o daños que genere sobre el ambiente. El costo de las acciones de prevención, vigilancia, restauración, rehabilitación, reparación y la eventual compensación, relacionadas con la protección del ambiente y de sus componentes de los impactos negativos de las actividades humanas debe ser asumido por los causantes de dichos impactos.

5. Del principio de responsabilidad ambiental

El causante de la degradación del ambiente y de sus componentes, sea una persona natural o jurídica, pública o privada, está obligado a adoptar inexcusablemente las medidas para su restauración, rehabilitación o reparación según corresponda o, cuando lo anterior no fuera posible, a compensar en términos ambientales los daños generados, sin perjuicio de otras responsabilidades administrativas, civiles o penales a que hubiera lugar.

6. Del principio de equidad

El diseño y la aplicación de las políticas públicas ambientales deben contribuir a erradicar la pobreza y reducir las inequidades sociales y económicas existentes; y al desarrollo económico sostenible de las poblaciones menos favorecidas. En tal sentido, el Estado podrá adoptar, entre otras, políticas o programas de acción afirmativas, entendidas como el conjunto coherente de medidas de carácter temporal dirigidas a corregir la situación de los miembros del grupo al que están destinadas, en un aspecto o varios de su vida social o económica, a fin de alcanzar la equidad efectiva.

7. Del principio de gobernanza ambiental

El diseño y aplicación de las políticas públicas ambientales se rigen por el principio de gobernanza ambiental, que conduce a la armonización de las políticas, instituciones, normas, procedimientos, herramientas e información de manera tal que sea posible la participación efectiva e integrada de los actores públicos y privados, en la toma de decisiones, manejo de conflictos y construcción de consensos, sobre la base de responsabilidades claramente definidas, seguridad jurídica y transparencia.

Adicionalmente, la misma PNA agrega los siguientes principios sobre los cuales también se sustentará:

1. **Transectorialidad.**

El carácter transectorial de la gestión ambiental implica que la actuación de las autoridades públicas con competencias ambientales debe ser coordinada y articulada a nivel nacional, sectorial, regional y local, con el objetivo de asegurar el desarrollo de acciones integradas, armónicas y sinérgicas, para optimizar sus resultados.

2. **Análisis costo - beneficio.**

Las acciones públicas deben considerar el análisis entre los recursos a invertir y los retornos sociales, ambientales y económicos esperados.

3. **Competitividad.**

Las acciones públicas en materia ambiental deben contribuir a mejorar la competitividad del país en el marco del desarrollo socioeconómico y la protección del interés público.

4. **Gestión por resultados.**

Las acciones públicas deben orientarse a una gestión por resultados e incluir mecanismos de incentivo y sanción para asegurar el adecuado cumplimiento de los resultados esperados.

5. **Seguridad jurídica.**

Las acciones públicas deben sustentarse en normas y criterios claros, coherentes y consistentes en el tiempo, a fin de asegurar la predictibilidad, confianza y gradualismo de la gestión pública en materia ambiental.

6. **Mejora continua.**

La sostenibilidad ambiental es un objetivo de largo plazo que debe alcanzarse a través de esfuerzos progresivos, dinámicos y permanentes, que generen mejoras incrementales.

7. **Cooperación público-privada.**

Debe propiciarse la conjunción de esfuerzos entre las acciones públicas y las del sector privado, incluyendo a la sociedad civil, a fin de consolidar objetivos comunes y compartir responsabilidades en la gestión ambiental.

Estos principios son importantes mencionarlos, pues de la aplicación de muchos de ellos es que podremos sostener que el establecimiento de beneficios tributarios para los titulares proyectos de inversión sujetos al SEIA es posible y concordante con la PNA.

Nuestra propuesta se fundamenta principalmente con los principios de Sostenibilidad; Prevención; Internalización de Costos; Gobernanza Ambiental; Transectorialidad; Análisis costo – beneficio; Competitividad; Gestión por resultados; Mejora continua; y Cooperación público – privada por los siguientes motivos:

- a) Sostenibilidad: este principio alude a la integración y al equilibrio que debe existir entre los aspectos sociales, ambientales y económicos para lograr el desarrollo sostenible. El otorgamiento de beneficios tributarios para los titulares de proyectos de inversión sujetos al SEIA coadyuvaría en lograr esa integración y equilibrio pues lo que se busca es premiar a aquellos que realicen sus procesos operativos de manera más “amigable” con el ambiente, garantizando así el desarrollo sostenible. Sin lugar a dudas, las inversiones ambientales implican una mejor forma de operar sin que ello perjudique el desarrollo sostenible.
- b) Prevención: La gestión ambiental debe basarse siempre sobre la preservación, solo así será posible evitar la degradación del ambiente. En el contexto de la operación de un proyecto de inversión sujeto al SEIA, es inevitable eliminar completamente todos los factores que degradan el ambiente, pero sí es posible adoptar medidas para aminorar o mitigar ese impacto. Precisamente con nuestra propuesta es posible mitigar el impacto ambiental negativo, pues fomenta la utilización de sistemas de control en procesos operativos para estas actividades.
- c) Internalización de costos: Realizar cualquiera de las actividades sujetas al SEIA suponen un riesgo sobre el ambiente, por ello, los titulares deben asumir los costos necesarios para afrontar ese riesgo. Por tanto, que los titulares asuman el costo de mejorar sus procesos operativos y tener mejores sistemas de control ambiental para así disminuir el riesgo ambiental, obedece a este principio ambiental.
- d) Gobernanza Ambiental: Nuestra propuesta se basa en la confluencia de la política ambiental con la política tributaria. Por tanto, es necesario que exista una armonía entre ambas de tal forma que la Administración Tributaria, la Autoridad Ambiental y las empresas privadas entiendan claramente su participación para la correcta aplicación de los beneficios fiscales.

- e) Transectorialidad: El carácter transectorial de la gestión ambiental trasciende no solo a las autoridades ambientales, sino a toda institución pública que a pesar de que su función principal sea ajena a la gestión ambiental, pues sí influyen indirectamente en ella. Este es nuestro caso, pues a pesar de que la Administración Tributaria no tenga ninguna función ambiental, será esencial que su actuación sea coordinada y articulada con la PNA para poder aplicar satisfactoriamente el beneficio tributario.
- f) Análisis costo – beneficio: La aplicación de beneficios tributarios para los proyectos de inversión que implementen mejoras en sus procesos operativos que sean más “amigables” con el ambiente, supone que el Estado deje de recaudar ciertos ingresos que los titulares pagan regularmente por concepto de Impuesto a la Renta, pues al aplicar la deducción adicional, el tributo a pagar será menor. Sin embargo, el retorno social, ambiental y hasta económico de ello resulta mayor conforme lo veremos más adelante.
- g) Competitividad: El establecimiento y aplicación de beneficios tributarios para proyectos de inversión como parte de la PNA sería darle un enfoque distinto y moderno a la gestión ambiental en el país. Es una medida altamente beneficiosa para las empresas privadas lo que atraería mejores y mayores inversiones convirtiendo así al Perú en un país más competitivo.
- h) Gestión por resultados: Nuestra propuesta incluye un mecanismo de incentivo para aquellos titulares de proyectos de inversión que realicen inversiones ambientales para mejora de sus procesos operativos de tal forma que implique un sobrecumplimiento de la norma ambiental y genere así un beneficio ambiental.
- i) Mejora continua: Los beneficios tributarios suponen mecanismos altamente eficientes para contribuir al desarrollo sostenible. Nuestra propuesta contiene un beneficio tributario para la determinación del impuesto a la renta; sin embargo, la intención es continuar mejorando en la gestión ambiental a través de otros beneficios fiscales como exoneraciones e inafectaciones de IGV, de créditos

fiscales, contribuciones ambientales, entre otras tantas medidas, de tal forma que se abra la posibilidad de utilizar al instrumento tributario para fines de cuidado ambiental.

- j) Cooperación público –privada: Sin lugar a dudas, nuestra propuesta supone la conjunción de esfuerzos entre el aparato estatal y el sector privado, siempre articulados bajo el objetivo de reducir la contaminación ambiental y garantizar así el desarrollo sostenible.

3.2 Objetivos

3.2.1 Objetivo General

Ya habíamos adelantado que el objetivo de la PNA es “mejorar la calidad de vida de las personas, garantizando la existencia de ecosistemas saludables, viables y funcionales en el largo plazo; y el desarrollo sostenible del país, mediante la prevención, protección y recuperación del ambiente y sus componentes, la conservación y el aprovechamiento sostenible de los recursos naturales, de una manera responsable y congruente con el respeto de los derechos fundamentales de la persona”²⁶.

Nuestra propuesta de beneficios tributarios para los titulares de proyectos de inversión sujetos al SEIA constituye un mecanismo acorde con el objetivo general de la PNA. Sin lugar a dudas, que estos titulares de proyectos de inversión inviertan en sistemas de control ambiental y/o mejoramiento ambiental, que supongan un sobrecumplimiento de normas ambientales coadyuvaría en la búsqueda del objetivo de la PNA: desarrollo sostenible y mejoramiento de la calidad de vida de las personas. ¿Por qué? Porque es un mecanismo que busca que titulares de proyectos de inversión tengan procesos operativos más amigables con el ambiente, se reduzca la contaminación ambiental, se degraden o utilicen menos recursos naturales, garantizando así ecosistemas más saludables y propicios para el desarrollo de la vida del ser humano.

²⁶ Artículo 9° de la Ley N° 28611, Ley General del Ambiente y numeral 4) del Decreto Supremo N° 012-2009-MINAM que aprueba la Política Nacional Ambiental.

3.2.2 Objetivos Específicos

La PNA tiene los siguientes objetivos específicos:

1. *Lograr la conservación y aprovechamiento sostenible del patrimonio natural del país, con eficiencia, equidad y bienestar social, priorizando la gestión integral de los recursos naturales.*

Conociendo la situación problemática de los recursos naturales de nuestro país – no por su disponibilidad sino por su forma de extracción y las consecuencias que ello ocasiona en el ambiente – la PNA se plantea alcanzar resultados en cuanto a la conservación y aprovechamiento sostenible de los recursos naturales de tal forma que su explotación sea bajo criterios de razonabilidad y que ello no implique un perjuicio para generaciones futuras.

En su momento la Comisión Multisectorial encargada de elaborar propuestas normativas y políticas para mejorar las condiciones ambientales y sociales, estableció lo siguiente en su informe sobre la compatibilización del aprovechamiento armonioso de los recursos naturales:

Entendido como la garantía en la creación de confianza y convivencia armoniosa entre la población y las actividades económicas, en particular de las extractivas, a fin de construir una nueva relación que minimice el daño al ambiente, y contribuya al crecimiento y al desarrollo sostenible. (p. 20).

Para efectos de esta investigación, las inversiones ambientales que pudieran realizar los titulares de proyectos de inversión significarían un mejor aprovechamiento de los recursos naturales. La idea central es operar de tal forma que garanticemos el desarrollo sostenible. ¿Cómo lograr un aprovechamiento sostenible? Utilizando menores cantidades de recursos naturales; reduciendo vertimientos, emisiones, disposición de residuos sólidos, entre otras acciones más.

2. *Asegurar una calidad ambiental adecuada para la salud y el desarrollo integral de las personas, previniendo la afectación de ecosistemas, recuperando ambientes degradados y promoviendo una gestión integrada de los riesgos ambientales, así como una producción limpia y ecoeficiente.*

La calidad ambiental está referida al nivel de elementos, sustancias y tipos de energías que un determinado ambiente posee. Una de las formas de asegurar una calidad ambiental adecuada para la salud y el desarrollo de las personas es precisamente a través de la promoción de una producción más limpia. Nuestra propuesta sin lugar a dudas garantiza una mejor calidad ambiental pues el establecimiento de beneficios tributarios para proyectos de inversión sujetos al SEIA permitirá que sus titulares realicen inversiones ambientales destinadas también a aseverar una calidad ambiental idónea conforme a los objetivos planteados.

Las inversiones ambientales pueden consistir en acciones de conservación, mitigación, restauración, remediación, regeneración o corrección de componentes ambientales. También se podrán realizar inversiones ambientales para lograr la utilización de menores cantidades de recursos naturales; reducir vertimientos, emisiones o residuos sólidos y sus efectos contaminantes; implementar mejores medidas de verificación, vigilancia, seguimiento y/o monitoreo de los componentes ambientales afectados por las actividades operativas.

Este tipo de acciones y labores previenen afectación de ecosistemas, pueden también recuperar ambientes degradados, o podrán incluso lograr una producción más limpia de estos proyectos. El resultado de ello será una mejor calidad ambiental que garantice condiciones adecuadas para la salud y desarrollo integral de las personas.

3. *Consolidar la gobernanza ambiental y el Sistema Nacional de Gestión Ambiental a nivel nacional, regional y local, bajo la rectoría del Ministerio del Ambiente, articulando e integrando las acciones transectoriales en materia ambiental.*

Este objetivo específico de la PNA es particularmente especial e importante para que nuestra propuesta cumpla su propósito. Como bien señalamos en el capítulo anterior, la gobernanza ambiental implica la armonización o confluencia no solo de las políticas, normas y procedimientos, sino también de las instituciones. Así pues, la aplicación de beneficios tributarios como parte de la PNA requiere de la intervención de la Administración Tributaria, de la Autoridad Ambiental y también de las empresas privadas. Efectivamente, se trata de una verdadera muestra de Transectorialidad que caracteriza a la materia ambiental, pues observamos cómo es que a través de la política tributaria es también posible coadyuvar al problema ambiental.

Nuestra propuesta busca consolidar la gobernanza ambiental y lo que es mejor, colocar el tema ambiental en la agenda política del país y mostrar que no es un impedimento al crecimiento económico ni al desarrollo de proyectos de inversión.

4. *Alcanzar un alto grado de conciencia y cultura ambiental en el país, con la activa participación ciudadana de manera informada y consciente en los procesos de toma de decisiones para el desarrollo sostenible.*

★ Este objetivo alude a un nivel educativo en el que la ciudadanía se encuentre en la posibilidad de generar conocimientos, actitudes, valores y prácticas ambientalmente “amigables” para así lograr un desarrollo sostenible. Para nuestro caso propuesto, a pesar que sabemos que la gran mayoría de los titulares de los proyectos de inversión sujetos al SEIA han logrado internalizar el concepto de conciencia y cultura ambiental, es importante y mejor aún, demostrarles que la gestión ambiental no es de ninguna manera opuesta al desarrollo de sus actividades, sino que todo lo contrario, a través de los beneficios tributarios se busca premiar a aquellos que cumplan en mayor cantidad y de mejor manera las normas ambientales.

5. *Lograr el desarrollo ecoeficiente y competitivo de los sectores público y privado, promoviendo las potencialidades y oportunidades económicas y ambientales nacionales e internacionales.*

Este objetivo va de la mano con el principio de competitividad y como bien señalamos anteriormente, la aplicación de beneficios tributarios para proyectos de inversión como parte de la PNA sería darle un enfoque distinto y moderno a la gestión ambiental en el país. Es una medida altamente beneficiosa para las empresas privadas lo que atraería mejores y mayores inversiones convirtiendo así al Perú en un país más competitivo.

El sector público también se vería más dinámico y competente por lograr articular nuevas medidas en la búsqueda de reducir la contaminación ambiental y garantizar el desarrollo sostenible.

3.3 Ejes de la Política Nacional Ambiental y su importancia como parte de la Gestión Ambiental en el Perú

Los ejes de la PNA están estructurados en cuatro secciones que son esenciales para entender y asegurar la Gestión Ambiental en el Perú. A partir de ellos es que son establecidos los lineamientos, medidas, políticas, normas y procedimientos orientados al anhelo del desarrollo sostenible.

3.3.1 Eje N° 1: Conservación y aprovechamiento sostenible de los recursos naturales y de la diversidad biológica

Este primer eje esencial de la PNA contiene diversos objetivos y lineamientos que lo sustentan y que hemos detallado en el **Anexo I** del presente documento. Sin perjuicio de ello, hemos identificado algunos objetivos y lineamientos que sustentan y refuerzan nuestra propuesta de aplicación de beneficios tributarios:

Aprovechamiento de los recursos naturales

- *Promover la innovación tecnológica, la investigación aplicada y el uso de tecnologías limpias para el aprovechamiento de los recursos naturales.*

Cuando se hace alusión a promover una determinada conducta o acción es porque se espera un resultado determinado, en este caso nosotros esperamos reducir considerablemente los impactos ambientales negativos de los proyectos de inversión sujetos al SEIA que contaminan el medio con el desarrollo de sus actividades. Entonces, si queremos lograr eso debemos contar con ciertos mecanismos y herramientas que nos permitan llegar a alcanzar tal fin.

Entonces, ¿Cómo podemos promover que titulares de proyectos de inversión realicen inversiones ambientales destinadas a mejorar la calidad ambiental? Nuestra propuesta es a través del otorgamiento de beneficios tributarios. Así pues, si un determinado titular de un proyecto de inversión utiliza tecnologías más limpias en sus procesos operativos como consecuencia de haber realizado inversiones ambientales que supongan un mejoramiento o control de sus emisiones o efluentes, pues podrá incorporarse al régimen de beneficios previstos.

Minería y Energía

- *Fomentar el uso de tecnologías limpias en la actividad minero – energética para minimizar los riesgos e impactos ambientales.*

Ya lo adelantamos en el lineamiento anterior, pero uno de los mecanismos por los que perfectamente el Estado podría fomentar el uso de tecnologías limpias – esta vez específicamente en la actividad minera y energética – es a través de la utilización de beneficios tributarios. ¿Cómo convencer a particulares de realizar inversiones considerables para que implementen tecnologías más limpias en sus actividades? Por ejemplo, la posibilidad de que una empresa minera implemente una maquinaria para reutilizar residuos propios de su operación. Sabemos que una planta de éstas, por más pequeña que sea, es sumamente costoso. Pero si le decimos a la empresa minera que podría deducir un poco más del gasto incurrido de la base imponible para la determinación del impuesto a la renta, definitivamente sí le resultaría más beneficioso y atractivo.

Ejemplos como el de la maquinaria para la reutilización de residuos hay muchos y que podrían ayudar en la difícil tarea de reducir la contaminación ambiental.

3.3.2 Eje N°2: Gestión Integral de la calidad ambiental

En este segundo eje de la PNA encontramos cinco (05) objetivos y otros tantos lineamientos que están detallados en el **Anexo II**, sin embargo, para esta oportunidad nos enfocaremos en dos (02) de los objetivos, los cuales tienen particular trascendencia con nuestra propuesta. Ellos son:

- Lograr una gestión sostenible de las actividades productivas, extractivas, de transformación, comerciales y de servicios, para asegurar una adecuada calidad ambiental en el país.
- Desarrollar y consolidar mecanismos de carácter técnico, normativo, económico y financiero, para la prevención y control de los impactos ambientales negativos significativos de las actividades de origen natural y antrópico.

Del mismo modo, los lineamientos que son concordantes con nuestra propuesta son los siguientes:

Control integrado de la contaminación

- *Integrar los mecanismos e instrumentos para el control de la contaminación, bajo criterios intersectoriales, de simplificación administrativa y mejora continua.*

Nuestra propuesta se articula perfectamente bajo el lineamiento de control integrado de la contaminación. Los beneficios tributarios constituyen mecanismos que pueden coadyuvar al problema ambiental, ya sea controlando o reduciendo la contaminación.

De igual forma, la propuesta requiere de criterios intersectoriales, pues si bien es cierto se enmarca en competencias ambientales, es mediante el instrumento tributario que se pretende alcanzar el fin ambiental. Por consiguiente, intervendrán autoridades ambientales, sean éstas regionales o nacionales, y también la Administración Tributaria, por consiguiente es necesario que exista una colaboración y uniformidad de criterios para que los resultados sean los esperados.

- *Contar con parámetros de contaminación para el control y mantenimiento de la calidad del agua, aire y suelo, considerando el aporte de las fuentes fijas y móviles.*

Es indispensable para nuestra propuesta que existan estándares establecidos por la autoridad en la que fije los valores máximos permitidos de agentes contaminantes en un determinado componente natural. Para tal efecto, el Estado como parte de la PNA ha establecido los denominados Estándares de Calidad Ambiental, o simplemente llamados “ECA”.

El artículo 31° de la Ley General del Ambiente los ha definido de la siguiente manera:

El Estándar de Calidad Ambiental - ECA es la medida que establece el nivel de concentración o del grado de elementos, sustancias o parámetros físicos, químicos y biológicos, presentes en el aire, agua o suelo, en su condición de cuerpo receptor, que no representa riesgo significativo para la salud de las personas ni al ambiente.

Además, los ECA poseen las siguientes características²⁷:

- a) Obligatorio en el diseño de normas legales, políticas públicas e instrumentos de gestión ambiental.
- b) Vinculante para el otorgamiento de la certificación ambiental.
- c) No utilizables para sancionar a personas jurídicas o naturales salvo que exista una causalidad.

²⁷ De acuerdo a los numerales 2, 3 y 4 del artículo 31° de la Ley General del Ambiente.

Para tal efecto es que a la fecha tenemos las siguientes normas sobre ECA:

1. Estándares de Calidad Ambiental para aire, aprobado mediante Decreto Supremo N° 003-2017-MINAM.
2. Estándares de Calidad Ambiental para Agua, aprobado mediante Decreto Supremo N° 004-2017-MINAM.
3. Estándares de Calidad Ambiental para Suelo, aprobado mediante Decreto Supremo N° 002-2013-MINAM.
4. Estándares de Calidad Ambiental para Radiaciones No Ionizantes, aprobado mediante Decreto Supremo N° 010-2005-PCM.
5. Estándares Nacionales de Calidad Ambiental para Ruido, aprobado mediante Decreto Supremo N° 085-2003-PCM.

De manera similar, los Límites Máximos Permisibles (LMP) son aquellos parámetros que permiten identificar cuándo un efluente o emisión puede causar daños a la salud o al ambiente. Al contar con estos parámetros de contaminación se podrá controlar de manera más óptima la calidad de los distintos componentes ambientales como al agua, el aire o el suelo.

- *Promover la inversión privada en procesos productivos que utilicen tecnologías e insumos limpios y el desarrollo de procesos de reconversión de las industrias contaminantes.*

Nuevamente encontramos un lineamiento sobre la intención de promover inversiones en procesos productivos que utilicen tecnologías más limpias. En nuestra propuesta nosotros planteamos que a través de los referidos beneficios tributarios, los titulares de proyectos de inversión tengan un incentivo para realizar inversiones ambientales en mejores sistemas de control y mejoramiento ambiental que supongan un proceso operativo más “amigable” con el ambiente. Estas inversiones ambientales deberán también implicar un sobrecumplimiento de la norma ambiental.

Calidad del Agua

- *Promover la inversión en infraestructura de saneamiento básico y de tratamiento y reuso de aguas residuales de origen doméstico y otras actividades generadoras de efluentes.*

Muchos proyectos de aprovechamiento de recursos naturales como la minería, la explotación de lotes petroleros o el procesamiento pesquero, utilizan recursos hídricos para sus actividades y por tanto generan efluentes. Sin embargo, terminada su utilización muchas veces el agua es vertida en los cuerpos naturales de agua sin ningún tratamiento.

Precisamente a través de una planta de tratamiento de aguas residuales, se le puede aplicar un procedimiento de depuración de los residuos y agentes contaminantes y peligrosos para posteriormente devolver las aguas tratadas a un cuerpo de agua natural. Además, para efectos de medición de los LMP se consideran una serie de parámetros, que no quiere decir que no existan otros parámetros presentes que resulten igualmente perniciosos para la calidad del agua. Entonces, qué pasaría si una planta de tratamiento reduce el nivel de un parámetro que no es objeto de control de la norma pero que es igual de nocivo para el agua, habría un sobrecumplimiento de la norma demostrable. Ahora bien, aplicar un beneficio fiscal que incentive a que los titulares de estas actividades inviertan en una planta de tratamiento de aguas residuales con esas características definitivamente se articularía con este lineamiento.

- *Aplicar instrumentos e incentivos económicos para evitar la contaminación de las fuentes de agua.*

Al igual que en el lineamiento anterior, invertir en la construcción de una planta de tratamiento de aguas residuales con determinadas características resulta costoso, pero si se aplicara un incentivo económico como un beneficio fiscal por ello, sí resultaría más atractivo para los titulares. No solo estarían mejorando sus procesos operativos y siendo premiados por ello, sino que estarían ayudando a evitar la contaminación de cuerpos naturales de agua.

Calidad del Aire

- *Establecer medidas para prevenir y mitigar los efectos de los contaminantes del aire sobre la salud de las personas.*

El incentivo que proponemos está también articulado a este lineamiento sobre la calidad del aire. Si un proyecto de inversión del sector energético, como una refinería de hidrocarburos, requiere realizar un proceso de desulfurización y esto por lo general ocasiona emisiones exageradas de azufre al ambiente; con nuestra propuesta, el titular podría invertir en una planta de refinación mejor que produzca combustibles más limpios con menos contenido de azufre y así coadyuvar a prevenir y mitigar los efectos contaminantes de los combustibles.

3.3.3 Eje N° 3: Gobernanza Ambiental

Este eje resulta particularmente esencial y clave para el éxito de un mecanismo como el que nosotros proponemos. Entre los objetivos que se plantea este eje encontramos a los siguientes:

- a) Posicionar el tema ambiental en las decisiones de Estado articulando las capacidades nacionales, creando sinergias y promoviendo una activa participación ciudadana.*
- b) Lograr que el Sistema Nacional de Gestión Ambiental ejerza, de manera eficiente y eficaz, sus funciones en los tres niveles de gobierno, bajo la rectoría del Ministerio del Ambiente.*
- c) Construir nuevos modos de producción y vida basados en los principios de la sostenibilidad, la ética, la inclusión social y la justicia ambiental.*

Al igual que los demás ejes, éste está encaminado a través de diversos lineamientos que están detallados en el **Anexo III**. Sin embargo, nuestra propuesta requiere de una institucionalidad sólida que la misma PNA propone:

- *Consolidar el ejercicio de la autoridad ambiental para contribuir al desarrollo sostenible.*

- *Afianzar el Sistema Nacional de Gestión Ambiental y de sus instancias de coordinación y concertación.*
- *Promover un marco normativo ambiental armonizado y coherente con la realidad del país, las prioridades de Estado y su visión de desarrollo.*
- *Impulsar la diferenciación y la complementariedad de las competencias ambientales institucionales en los tres niveles de gobierno.*

Ya habíamos adelantado que para la aplicación de beneficios tributarios que incentiven un mejor desempeño ambiental, será necesaria e indispensable una coordinación entre las distintas entidades del aparato estatal que participarían. Así pues, si un titular de un proyecto de inversión desea realizar una inversión ambiental que suponga un mejor proceso operativo de tal forma genere un sobrecumplimiento de la norma ambiental, podría aplicar al régimen de beneficios y lograr una deducción adicional.

Ahora bien, ¿cómo controlar y determinar que la inversión ambiental supone un sobrecumplimiento de la norma ambiental? Definitivamente en este momento es que la autoridad ambiental competente interviene para certificar que efectivamente tal condición se está cumpliendo y que con dicha inversión se obtendrá un beneficio ambiental. Entonces, ya con esa nueva certificación – o mejor dicho de una calificación – el titular del proyecto de inversión podrá incorporarse al régimen de beneficios tributarios.

Esta propuesta requiere de una articulación precisa y coordinada de autoridades ambientales (pudiendo ser ministerios, gobiernos regionales, o quien otorgue la certificación ambiental) y la Administración Tributaria. Por consiguiente, este esfuerzo interinstitucional que proponemos está articulado con los objetivos de la PNA de Gobernanza Ambiental pues no solo posiciona el tema ambiental en todas las entidades del Estado, sino que promueve mejores métodos

de operación y actividades empresariales sin comprometer el desarrollo sostenible.

3.3.4 Eje N°4: Compromisos y oportunidades ambientales internacionales

Los objetivos y lineamientos establecidos en este eje se encuentran detallados en el **Anexo IV**. Sin embargo, el enfoque es a nivel internacional, tema que no abordaremos en el presente trabajo.

Por lo anteriormente expuesto, podemos afirmar que la propuesta de aplicación de beneficios tributarios es perfectamente concordante con los objetivos de la PNA. Primero que nada, pues es una herramienta funcional para mejorar la calidad de vida de las personas al tener ecosistemas más saludables. Además, las inversiones ambientales en sistemas de control y mejoramiento ambiental tienen la finalidad de prevenir, proteger y hasta recuperar componentes ambientales; por lo que aplicar un beneficio tributario para ello, sería importantísimo para lograr el anhelado desarrollo sostenible.

3.4 Sobre el Registro de Buenas Prácticas Ambientales y el Régimen de Incentivos a cargo del OEFA

La Séptima Disposición Complementaria Final de la Ley N° 29325, Ley del Sistema Nacional de Evaluación y Fiscalización Ambiental dispone lo siguiente:

El régimen de incentivos regulado en el artículo 150 de la Ley 28611, Ley General del Ambiente; y el reglamento del Registro de Buenas Prácticas Ambientales, regulado en el artículo 139 de la Ley General del Ambiente, son aprobados por resolución ministerial del Ministerio del Ambiente, y su aplicación es supervisada o fiscalizada por el Organismo de Evaluación y Fiscalización Ambiental (OEFA) y las Entidades de Fiscalización Ambiental (EFA).

Así pues, mediante la Resolución Ministerial N° 167-2014-MINAM (en adelante, "RM 167"), se estableció el Régimen de Incentivos en el ámbito de la fiscalización ambiental a fin de promover las prácticas empresariales para prevenir y reducir en mayor medida los impactos negativos en el ambiente. Es decir, en el ámbito de la fiscalización ambiental se busca promover mejores prácticas empresariales.

¿Qué prácticas empresariales pueden ser objeto del incentivo?

De acuerdo al artículo 2° de la RM 167, constituyen conductas objeto de incentivo:

- a) Las medidas o procesos implementados voluntariamente por las empresas para prevenir o reducir la contaminación ambiental y la degradación de los recursos naturales en mayor medida a lo exigido en la normatividad vigente, los instrumentos de gestión ambiental o los mandatos dictados por la autoridad competente.
- b) Las medidas de producción limpia implementadas por las empresas para incrementar la eficiencia ecológica, manejar racionalmente los recursos naturales y reducir los riesgos sobre la población y el ambiente, en el marco de lo dispuesto en el artículo 77 y siguientes de la Ley N° 28611, Ley General del Ambiente.

¿Cómo se materializan estos incentivos? ¿Qué se otorga por la implementación de las conductas anteriormente señaladas?

El otorgamiento de incentivos puede ser:

- a) Honorífico: ya sea con la incorporación al ranking de empresas que lograron prevenir o reducir los impactos negativos en el ambiente; o con el otorgamiento de certificaciones a administrados inscritos en el Registro de Buenas Prácticas Ambientales. Con este registro, se buscó difundir las buenas prácticas de los titulares bajo competencia de la fiscalización del OEFA que cumplan sus obligaciones ambientales.
- b) Económico: Bonos de descuento sobre multas.

No toda conducta es susceptible de ingresar a este régimen de incentivos, sino que la autoridad fiscalizadora ambiental debe tomar en cuenta ciertos criterios para su otorgamiento. Entre ellos²⁸:

²⁸ Artículo 4° de la Resolución Ministerial N° 167-2014-MINAM.

- Innovación tecnológica de los procesos o medidas implementadas.
- Sostenibilidad y posibilidad de replicar las medidas o procesos implementados.
- Alcance de los beneficios generados a favor de la sociedad por las medidas o procesos implementados.
- Magnitud de los perjuicios y daños ambientales evitados por las medidas o procesos implementados
- Mejora o recuperación de ambientes degradados.

3.4.1 El Reglamento del Régimen de Incentivos del OEFA

Mediante Resolución de Consejo Directivo N° 040-2014-OEFA-CD (en adelante, “RCD 040”), se aprobó el Reglamento del Régimen de Incentivos en el ámbito de la fiscalización ambiental a cargo del OEFA. Este Reglamento tiene por finalidad promover una cultura preventiva y de remediación de impactos ambientales negativos.

La RCD 040 define la materialización del otorgamiento de incentivos²⁹. Así pues, éstos podrán ser:

- (i) Honoríficos:
 - a) Incorporación al Ranking de Excelencia Ambiental (REAL).
 - b) Reconocimiento anual “Qumir Rapi”.
 - * c) Sello Anual “Qumir Kawsay”.
- (ii) Económicos:
 - Certificado de Descuento sobre Multas impuestas por el OEFA.

Los incentivos económicos de hecho son los más atractivos. Sin embargo, estos certificados de descuento tienen algunas restricciones. Entre ellas:

- No aplica para cancelar multas impuestas por la comisión de hallazgos críticos.

²⁹ Artículos 4° y 5° de la Resolución de Consejo Directivo N° 040-2014-OEFA-CD.

- No aplica a multas impuestas por incumplimiento de obligaciones derivadas del pago del Aporte por Regulación.
- No aplica para el pago de multas coercitivas ni para el pago de intereses, costas y gastos derivados de procedimientos de ejecución de cobranza coactiva.
- Para ser merecedor de este certificado, la práctica ambiental implementada debe superar un puntaje muy alto en la escala de calificaciones de incentivos.
- Está sujeto a un plazo de cuatro años, luego de ello, carecerá de valor.
- En función al puntaje obtenido por la práctica ambiental se otorgará el monto de este certificado.
- El valor del certificado no podrá superar el 15% del monto de la inversión realizada.

Asimismo, para ingresar a este régimen de incentivos será necesario que la unidad fiscalizable cumpla con ciertos requisitos. De acuerdo al artículo 7° de la RCD 040, se deberá cumplir con lo siguiente:

- a) Estar inscrito en el Registro de Buenas Prácticas Ambientales.
- b) Sustentar al menos una buena práctica ambiental sostenible que supere lo exigido en la normativa ambiental y/o en sus compromisos ambientales.
- c) La buena práctica debe encontrarse implementada y en operación, de modo que sea posible determinar sus efectos positivos en la protección del ambiente. No se admitirán proyectos a ser ejecutados en el futuro.

3.4.2 ¿Por qué no es suficiente el Régimen de Incentivos?

El primer problema que encontramos con este régimen es que corresponde a la función de fiscalización del OEFA, una entidad surgida con la naturaleza de verificar, supervisar, fiscalizar y sancionar por el incumplimiento de normas ambientales y compromisos asumidos por titulares de determinados proyectos de inversión. La fiscalización parte de la premisa de una actuación estatal “reactiva”, es decir, el Estado supervisa y fiscaliza porque asume que el privado no hace las cosas bien, por tanto hay que estar a la expectativa de observar alguna anomalía. Nosotros creemos que el enfoque ambiental debe ser mucho más preventivo, no partir de la premisa que el privado hace las cosas mal o con ánimo de contaminar.

Al contrario, se debe partir de la idea que se puede hacer las cosas bien, incentivarlos a mejores prácticas ambientales, tenerlo como “aliado” estratégico en la difícil tarea de reducción y control de la contaminación ambiental, y sobre todo, dejar como última *ratio* el derecho sancionador.

El segundo problema es el contenido del incentivo. Decía María Luisa Egúsqiza, presidenta del Consejo Directivo del OEFA, que: “Estos incentivos no coercitivos permiten evidenciar y reconocer el cumplimiento y sobrecumplimiento de la normativa por parte de las empresas, lo que contribuye significativamente a mejorar su reputación”. (p.3).

De acuerdo con todo, sin embargo, una empresa tiene fines lucrativos y por naturaleza siempre va a buscar maximizar sus ingresos y reducir sus costos, es normal. La implementación de una práctica ambiental que suponga un sobrecumplimiento de la norma ambiental resulta muchas veces muy costoso y que a veces no justifica su implementación por el solo hecho de mejorar reputación.

En el caso del Registro de Buenas Prácticas Ambientales, de acuerdo a la información del portal web del OEFA³⁰, únicamente se encuentran en este registro ciento dos (102) unidades fiscalizables. Cifra muy baja para las más de dos mil unidades fiscalizables únicamente bajo el ámbito de competencia del OEFA.

³⁰ <http://www.oefa.gob.pe/buenas-practicas> [Consulta en línea 9 de julio de 2017].

En cuanto al régimen de incentivos, no se obtuvo el resultado esperado, pues de acuerdo a la Dirección de Fiscalización, Sanción y Aplicación de Incentivos del OEFA, el Régimen de Incentivos en el ámbito de la fiscalización ambiental se encuentra suspendido temporalmente (Memorándum N° 997-2017-OEFA-DFSAI, 17 de julio de 2017). Es decir, únicamente este mecanismo funcionó en el año 2015 y únicamente once (11) unidades fiscalizables accedieron al régimen. En el **Anexo V** adjuntamos respuesta de la Dirección de Fiscalización, Sanción y Aplicación de Incentivos del OEFA sobre la situación actual de este fallido intento por incentivar mejores prácticas ambientales que supongan un sobrecumplimiento de la norma ambiental.

Esto evidencia el claro fracaso de este mecanismo, que supone grandes inversiones para los titulares y pocos beneficios obtenidos. Las cifras estadísticas y la suspensión de este mecanismo son claros indicadores de esta situación. Distinto sería el escenario si una empresa recibe como incentivo económico algo más tangible y apreciable en términos cuantitativos inmediatos.

El problema del certificado de descuento de multas es que está sujeto a innumerables restricciones que finalmente lo convierten en inutilizable, pues como bien podemos observar a la fecha el número de empresas que han obtenido uno de estos es de once (11) en el año 2015. De los años 2016 y 2017 no se tiene registro pues como indicamos anteriormente, este mecanismo se encuentra suspendido.

Por último, este régimen de incentivos está solamente abierto a las unidades fiscalizables bajo competencia del OEFA, que son solo algunos de los proyectos de inversión sujetos al SEIA.

Los criterios para acceder a este régimen son buenos, pues definitivamente están alineados con la búsqueda de protección al ambiente. Igual con las conductas que pueden ser objeto de incentivo. El problema de este régimen es el mismo incentivo que la autoridad otorga, pues muchas veces resulta poco atractivo para las empresas.

En nuestra propuesta, sí tomamos como base el régimen de acceso, los criterios para acceder, las conductas objeto de incentivo, los requisitos y la calificación de la autoridad. Sin embargo, agregamos que el incentivo debe ser más apreciable en términos cuantificables para el titular del proyecto. Una forma de ser más apreciable en dinero, es considerando una deducción adicional a los gastos incurridos por esa inversión para el cálculo del impuesto a la renta.

Finalmente, en nuestra propuesta el régimen estará abierto a todos los proyectos de inversión sujetos al SEIA.

3.5 De la Tributación y el Ambiente. ¿Relación efectiva?

Sin lugar a dudas, hoy podemos afirmar que en el Perú no existe una relación efectiva entre la tributación y el ambiente. Nuevamente volvemos al punto de partida de este trabajo, y es que a pesar de existir normativamente una prescripción sobre la relación entre ambos – a la fecha esa relación no se ha concretado en medidas específicas.

Todo surge del planteamiento del artículo 4° de la Ley General del Ambiente cuando establece lo siguiente:

El diseño del marco tributario nacional considera los objetivos de la Política Nacional Ambiental, promoviendo particularmente, conductas ambientalmente responsables, modalidades de producción y consumo responsable de bienes y servicios, la conservación, aprovechamiento sostenible y recuperación de los recursos naturales, así como el desarrollo y uso de tecnologías apropiadas y de prácticas de producción limpia en general.

Analizando el artículo tenemos que, a la fecha ningún tributo considera los objetivos de la PNA. Ninguno de ellos está orientado a garantizar ecosistemas saludables, ni al desarrollo sostenible, ni tampoco contiene medidas para prevenir, proteger y recuperar el ambiente.

El artículo resalta diversas acciones que espera realizar a través del instrumento tributario, sin embargo, llamó especial atención la idea de que a través del tributo se pueda buscar promover el desarrollo y uso de mejores tecnologías y de prácticas de producción limpia. ¿Cómo hacer eso posible? ¿“Castigar” a los contribuyentes con mayores tributos por realizar peores prácticas? ¿Aplicar el principio “contaminador – pagador” de quien contamina paga?

3.5.1 Introducción a la Tributación Ambiental

La tributación ambiental existe en varios países, la mayoría industrializados. Se ha desarrollado como una disciplina que muestra la relación entre los tributos y el ambiente y cuya finalidad es utilizar al tributo como un mecanismo de disuasión y orientación para determinadas conductas de las personas hacia el consumo de productos u operaciones contaminantes. Gran parte del desarrollo de la tributación ambiental se ha constituido a partir del principio “contaminador – pagador”³¹, contenido y asociado a los principios de responsabilidad ambiental y de internalización de costos, comprendidos en nuestra legislación ambiental. Se trata pues de que el agente contaminante asuma los costos de la degradación y contaminación ambiental.

La tributación ambiental presenta una clasificación novedosa. Por un lado, tenemos a los tributos ambientales creados exclusivamente en defensa del bien ambiental³² y por otro lado tenemos, la introducción de elementos ambientales a tributos ya existentes y con una finalidad no ambiental.

Ahora bien, dentro de la tributación ambiental en sentido estricto, también se aplicarían las categorías de tributos: impuestos, tasas y contribuciones.

³¹ Surgimiento en la Declaración de Comunidades Europeas de 1973 y que se encuentra inserto en la Recomendación N° 74/436 Euratom CEE de 1975 y en el Tratado de Maastricht de 1992.

³² A los que preferimos denominar tributos ambientales en sentido estricto.

En el caso de los impuestos ambientales, o “eco-impuestos”, Bravo (2015) señala lo siguiente:

Los ecoimpuestos son tributos no vinculados (impuestos), en mérito de los cuales se pretende disuadir a los ciudadanos y empresas del deterioro del medio ambiente, marca indeleble que evidencia una finalidad extrafiscal. (p. 98).

Asimismo, señala que éstos podrán ser: (i) impuestos incentivos, (ii) impuestos con finalidad recaudatoria. Los primeros son creados con una finalidad principal que es orientar el comportamiento de los productores o consumidores, mientras que los segundos se establecen con un fin primordialmente recaudador. (p. 98).

Para el caso de las tasas y contribuciones ambientales, Bravo (2015) señala que son aquellos tributos vinculados cuyo propósito consiste en cubrir los costos generados por el uso de servicios medioambientales y proyectos ecológicos. (p. 99).

Todos estos tributos ambientales tienen su sustento en el principio “contaminador – pagador”. Este principio característico de la tributación ambiental ha presentado algunos problemas de aplicación práctica, pues muchas veces los efectos no han sido los esperados. Por ejemplo, se le equipara a una sanción o multa administrativa – que precisamente es contrario a la naturaleza del tributo -, o también se le puede atribuir una autorización para contaminar por el cual el sujeto puede internalizar el concepto de que si paga puede contaminar. De ambas formas se pierde el sentido principal de la norma, pues la finalidad siempre debió ser de protección ambiental. Por último, podrían presentarse casos de doble imposición si existiera un tributo fiscal y otro tributo ambiental sobre la misma situación gravable.

Así pues, la tributación ambiental se sustenta en tres pilares: (i) Ambiente; (ii) Desarrollo Sostenible; y (iii) Tributo.

El entorno en que vivimos hace posible la vida humana. Si el entorno no está en condiciones equilibradas y balanceadas, será imposible el desarrollo de la

vida humana. El ambiente es el espacio donde la sociedad se relaciona con la naturaleza. Sin embargo, existe un problema ambiental ya advertido que es generado por diversas causas, siendo la principal el accionar irracional y desmedido del hombre.

Es por ello desde fines de los años 1980, surge el concepto de “desarrollo sostenible” como la relación armoniosa que se espera entre el crecimiento económico y el cuidado del ambiente. Este desarrollo sostenible pretende satisfacer las necesidades del presente sin que ello comprometa la disposición de recursos necesarios para las futuras generaciones³³. Así pues, según Alvarado (2010) el desarrollo sostenible tiene como características principales: (i) Mantiene la calidad de vida; (ii) Permite el acceso continuo a los recursos naturales; (iii) Impide que perduren los daños al ambiente. (p. 211)

Por consiguiente, con la intención de buscar el anhelado desarrollo sostenible es imperativo que los Estados incluyan el aspecto ambiental en sus planificaciones económicas. Así pues, como parte de esa política pública económica, a través del tributo se puede garantizar el desarrollo sostenible.

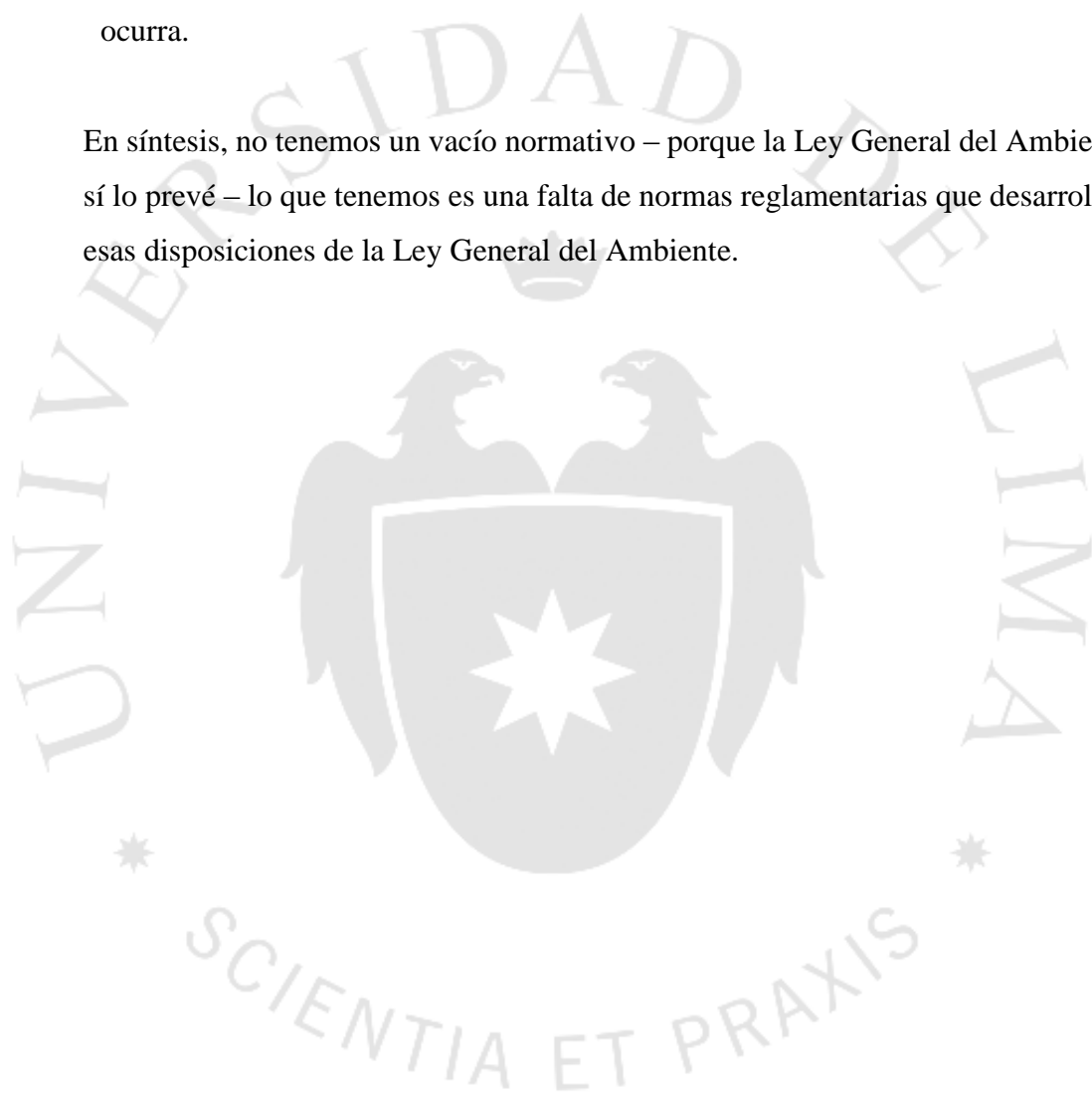
Pues, nosotros consideramos que la mejor forma de efectivizar esa relación Tributo – Ambiente – Desarrollo Sostenible, es haciendo al primero más atractivo para los contribuyentes de tal forma que vean al instrumento tributario como un mecanismo eficaz para la reducción de la contaminación. Es ahí que proponemos “contrario sensu” al principio contaminador – pagador de quien contamina paga, que aquellos que contaminen menos, paguen menos. ¿Cómo hacer efectiva esa relación? A través de la aplicación de beneficios tributarios para aquellos que contaminen menos.

Nuestro trabajo no consiste en la creación ni de impuestos, ni tasas ni contribuciones ambientales, sino que, dentro de la misma disciplina de la tributación ambiental, nosotros proponemos el agregar elementos ambientales a tributos ya existentes – como el impuesto a la renta.

³³ Concepto introducido en el Informe Brundthand, “Nuestro futuro común”, en el año 1987.

Así pues, al igual que Rozo (2003) creemos que el fundamento de la tributación ambiental no solo debe circunscribirse a la compensación o indemnización por conductas dañosas para el ambiente, pues para ello existen las multas administrativas impuestas por las autoridades competentes (p. 123). Nosotros creemos que el fundamento de la tributación ambiental puede orientarse más bien a incentivar a aquellos que contaminen menos y premiarlos cuando ello ocurra.

En síntesis, no tenemos un vacío normativo – porque la Ley General del Ambiente sí lo prevé – lo que tenemos es una falta de normas reglamentarias que desarrollen esas disposiciones de la Ley General del Ambiente.



CAPÍTULO IV: EL TRIBUTO CON FINALIDAD EXTRAFISCAL COMO MECANISMO DE CUMPLIMIENTO DE FINES CONSTITUCIONALES

El presente capítulo tiene por objeto abordar el tratamiento del tributo extrafiscal en nuestro ordenamiento jurídico. En primer lugar, se describirá brevemente el marco normativo general tributario a fin de comprender la naturaleza de los tributos. Para el desarrollo de esta investigación es esencial comprender el rol más allá de lo recaudatorio del tributo, pues nuestra propuesta incluye elementos de extrafiscalidad por lo que será necesario fundamentar normativa y jurisprudencialmente esta característica que pueden poseer algunos tributos. En segundo lugar, se explicarán ambas finalidades de los tributos (fiscales y extrafiscales) y de cómo la noción tradicional de la finalidad del tributo se ha ido relativizando. En tercer lugar, es necesario explicar que nuestra propuesta de beneficios fiscales, al igual que cualquier tributo, se rige por los principios tributarios. Para tal efecto, detallamos el contenido de los principios más importantes y explicamos cómo nuestra propuesta es concordante con ellos.

4.1 El Derecho Tributario a partir de la Constitución

El artículo 74° de la Constitución Política del Perú establece lo siguiente:

* * *

Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.

Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio.

Las leyes de presupuesto y los decretos de urgencia no pueden contener normas sobre materia tributaria. Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación.

No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo.

De un breve análisis del texto constitucional tenemos algunos conceptos tributarios básicos para comprender el funcionamiento del Derecho Tributario en nuestro país:

- 1) Potestad Tributaria del Estado para crear, modificar y suprimir tributos.
- 2) Órgano competente según el nivel del gobierno y norma legal según el tipo de tributo.
- 3) Principios del Derecho Tributario.

Así pues, en línea con lo afirmado por Sevillano (2014) tenemos que la potestad tributaria es la facultad del Estado para crear, modificar y suprimir tributos y se regula constitucionalmente (p. 88). Definitivamente la potestad tributaria es una expresión más del *ius imperium* del Estado para exigir a los particulares una contraprestación económica para solventar sus gastos y demás finalidades constitucionales que pueda tener.

Agrega García Vizcaíno (1997) que: “La potestad tributaria, la cual es la facultad que tiene el Estado de crear, modificar, derogar y suprimir tributos así como también eximir y conferir beneficios tributarios”. (p. 219).

Por su parte, Bravo Cucci (2003) afirma que:

La potestad tributaria es la aptitud de la cual son dotadas las entidades estatales, la cual las habilita a expedir normas jurídicas con relación a lo que hemos denominado el fenómeno tributario; con el objeto de que las mismas se inserten en el ordenamiento jurídico, siendo tal competencia una consecuencia lógica de la soberanía del Estado. (p. 236).

Ahora bien, Sevillano (2014) señala que respecto a la distribución del poder tributario y la norma legal según el tipo de tributo tenemos que la competencia para crear tributos en el Perú está repartida según el nivel de gobierno y el tipo de tributo (p. 83).

Es decir, el gobierno nacional y los gobiernos regionales y locales tienen potestad tributaria para un determinado ámbito de aplicación y determinados tributos.

El Gobierno Nacional ejerce su potestad tributaria a través del Poder Legislativo, mediante la Ley y, a través del Poder Ejecutivo, mediante decretos legislativos en caso de delegación de facultades del Congreso y los decretos supremos. En el primer caso, se trata de crear tributos como los impuestos, tasas y contribuciones; mientras que en el segundo caso, se crean tributos (impuestos, tasas y contribuciones) y los aranceles y tasas (decreto supremo).

Según refiere Hernández (1993), esta potestad tributaria es otorgada al Poder Ejecutivo debido a que, usualmente es más ágil que el Poder Legislativo y, en consecuencia, está en condiciones de ejercer el poder tributario del Gobierno Nacional respecto de cierto tipo de tributo, sobre los cuales la exigencia de la vida moderna requiere decisiones inmediatas, como son los aranceles y las tasas. (p. 21).

Asimismo, y tal como agrega el mismo Hernández (1993), el Poder Ejecutivo también puede ejercer potestad tributaria mediante los decretos legislativos en caso de delegación de facultades por parte del Poder Legislativo, conforme lo señala el artículo 104° de la Constitución Política del Perú.³⁴ (p. 21).

Ahora bien, los Gobiernos Regionales ejercen potestad tributaria sólo para crear, modificar, suprimir y exonerar contribuciones y tasas. El instrumento normativo mediante el cual ejercen la potestad tributaria son las ordenanzas regionales.

En cuanto a los Gobiernos Locales, los mismos pueden ser distritales o provinciales. Al igual que los Gobiernos Regionales, solo tienen potestad para crear, modificar, suprimir o exonerar, respecto de tasas y contribuciones, no tienen potestad respecto de los impuestos. El instrumento normativo mediante el cual ejercen la potestad tributaria es la ordenanza municipal.

³⁴ Artículo 104.-

El Congreso puede delegar en el poder ejecutivo la facultad de legislar, mediante decretos legislativos, sobre la materia específica y por el plazo determinado establecidos en la ley autoritativa (...)

Cabe precisar que los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales tienen potestad respecto de contribuciones y tasas, sus limitaciones y competencias están estipuladas tanto en la Ley Orgánica de Municipalidades como en la Ley Orgánica de los Gobiernos Regionales.

Descrito el panorama constitucional en el que se enmarca el sistema tributario en el Perú, es pertinente mencionar algunas de las definiciones más completas y usadas de tributo.

Sin embargo, es necesario aclarar de manera previa que el Código Tributario no contiene una definición legal de tributo, pero sí las de sus especies (impuesto, tasa y contribución), ausencia legislativa que nos obliga a recurrir a una clásica doctrina en materia tributaria cuyo máximo exponente Ataliba (1987) entiende que el tributo puede ser definido como la obligación jurídica pecuniaria, *ex lege*³⁵, que no constituye sanción de acto ilícito³⁶, cuyo sujeto activo es, en principio, una persona pública y cuyo sujeto pasivo es alguien puesto en esa situación por la voluntad de la ley³⁷. (p. 37)

Sotelo y Vargas (1998) definen al tributo de la siguiente manera:

[...] el tributo [...] es una prestación generalmente pecuniaria y exigida con la finalidad principal de obtener recursos, que es el contenido de una obligación *ex lege*, cuyo sujeto activo es, en principio, una persona pública, y su sujeto pasivo es alguien puesto en esa situación por voluntad de la ley. (p. 301).

Sevillano (2014) lo define de la siguiente manera:

El tributo es, por excelencia, la institución jurídica creada para contribuir al sostenimiento estatal mediante la transferencia definitiva de dinero de los particulares a favor del Estado

³⁵ Esta característica nos permite diferenciar los tributos, especialmente las tasas, de aquellas prestaciones que provengan de acuerdos entre el órgano estatal y los particulares. Los tributos constituyen el objeto de la relación obligatoria entre el particular y el Estado, impuesta por este último, es decir, es impuesta desde arriba; en cambio, cuando media acuerdo entre el particular y el Estado, nos encontramos ante una relación horizontal, producto de la autonomía de ambas partes.

³⁶ Este carácter permite diferenciar los tributos de las multas.

³⁷ En las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 09715-4-2008 y N° 0416-1-2009, resoluciones de observancia obligatoria en las que se discutió si determinados conceptos gozaban de naturaleza tributaria, así como en la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 3303-2003-AA/TC, se ha partido de la definición del profesor brasileño para calificar o no como tributos determinados ingresos obtenidos por el Estado.

con la finalidad de que este cumpla sus fines y dé satisfacción a las necesidades públicas. (p. 30).

Villegas (2005), por su parte define a los tributos de la siguiente manera:

Prestaciones en dinero (aunque algunos autores las aceptan en especie) que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de una ley y para cubrir los gastos que demanda la satisfacción de necesidades públicas. (p. 152).

El tributo puede ser de distintas clases³⁸:

- (i) Impuesto: es el tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa en favor del contribuyente por parte del Estado;
- (ii) Contribución: es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales;
- (iii) Tasa: es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente.

Así pues, una vez descrito el panorama constitucional en el que se enmarca el sistema tributario en el Perú, debemos señalar que, para efectos de la presente investigación, nos centraremos únicamente en el impuesto.

4.2 Los Fines Fiscales y Extrafiscales en el Perú

La Constitución Política del Perú de 1993 otorga al Estado la facultad de crear tributos que por lo general tienen una función de recaudación, es decir, recibir prestaciones económicas de los contribuyentes para de esa manera poder solventar los gastos estatales.

Así lo ha señalado Rozo (2003) sobre la concepción clásica del tributo:

³⁸ Norma II del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado mediante Decreto Supremo N° 133-2013-EF.

La clásica noción de tributo, entendido como la prestación económica con carácter obligatorio, establecida por la ley y destinada al cubrimiento de los gastos públicos, se ha enriquecido con la afirmación de que dicha exacción pecuniaria debe consultar el principio de capacidad contributiva, sustento sobre el cual se ha construido la teoría moderna del derecho tributario. (p. 159).

Continúa señalando que:

La destinación del tributo a la financiación de los gastos de Estado, es decir, la finalidad recaudatoria, representa uno de los objetivos del tributo, como fue reconocido desde la concepción de Gianinni, conforme al cual, la finalidad del impuesto es procurar un ingreso al Estado, pero es necesario decir que tal finalidad no constituye siempre el único motivo de la imposición. (p. 160).

Por su parte, Villegas (2005) define a los tributos como:

Las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de una ley y para cubrir los gastos que demanda la satisfacción de necesidades públicas. (p. 152).

Comparte el mismo criterio Pérez Royo (1994), quien entiende el tributo como: “Una prestación pecuniaria de carácter coactivo impuesta por el Estado u otro ente público con el objeto de financiar gastos públicos”. (p. 33). Asimismo, señala que las notas características del tributo son fundamentalmente la coactividad y el carácter contributivo; y respecto a este último indica que se refleja en la propia raíz etimológica del término “tributo”, y constituye la razón de ser de la institución y lo que la diferencia de otras prestaciones (como las multas o sanciones pecuniarias), que, siendo igualmente coactivas, carecen de esta finalidad.

Ahora bien, al igual que cualquier otra rama del Derecho, el Derecho Tributario no es ajeno a las demás instituciones constitucionales. Es así como Lejeune (1980) menciona que:

La institución tributaria, al igual que las demás instituciones jurídicas que integran nuestro ordenamiento, no puede ser suficientemente comprendida ni explicada si no es a la luz de la perspectiva constitucional. El programa constitucional ilumina y condiciona de tal manera las concretas instituciones jurídicas, que éstas, para responder a criterios de

justicia, no deben estar sólo al servicio de sus fines y objetivos específicos, sino también al servicio de los fines y objetivos constitucionales. (p. 180).

De lo anterior, Lejeune menciona un argumento muy interesante para sustentar la extrafiscalidad de los tributos. Como bien se desprende, la institución tributaria forma parte del programa constitucional de un Estado y por tanto no se le podría asignar un único fin o razón de ser a la institución tributaria, sino que hay que entenderla sistemáticamente.

Así pues, Spisso (1991) hace referencia al programa constitucional señalando lo siguiente:

La Constitución es un conjunto de principios y de normas que constituyen un sistema orgánico, en el cual todos y cada uno de tales principios y normas se hallan estrechamente vinculados, de manera que no se debe hacer una interpretación aislada, sino en función del sistema, a la luz de la filosofía que inspira al programa constitucional. (p. 2).

Landa Arroyo (2006), a su vez afirma que:

La función constitucional de los tributos radica, por un lado, en permitir al Estado financiar el gasto público dirigido a cumplir con los servicios básicos que la sociedad requiere; y, de otro, en la realización de valores constitucionales como el de justicia y solidaridad. (p. 253).

Es decir, existe otra finalidad del tributo que no es únicamente recaudatoria, sino que el tributo puede tener una finalidad extrafiscal siempre que éste se enmarque dentro de los fines y objetivos constitucionales. En ese sentido, Landa (2013) señala que: “los tributos no tienen un mandato constitucional que los reserve exclusivamente para cumplir la función de financiar los servicios públicos o el aparato estatal”. (p. 176).

De la definición misma del tributo, se podría inferir que la finalidad del mismo es para que el Estado se vea provisto de recursos para poder solventar los gastos públicos. Sin embargo, Sevillano (2014) agrega que tal consideración sobre la función de recaudación no implica que hoy en día no se acepte que los tributos puedan cumplir funciones extrafiscales. (p.31).

Así pues, Sevillano, (2014) agrega que:

La función extrafiscal de los tributos no está normalmente recogida en una norma, ella pueda colegirse de los principios rectores de la política social y económica que la Constitución Política le reconoce a los Estados actuales. (p. 31).

Por otro lado, en la sentencia recaída en el expediente N° 6626-2006-PA/TC, el Tribunal Constitucional se pronunció sobre la clásica visión del concepto de tributo y analizó su posible redimensión a partir de la noción del Estado Social y Democrático de Derecho, a fin de dar cobertura a otras finalidades constitucionales igualmente valiosas que la recaudación.

En opinión del Tribunal Constitucional, el Estado Social y Democrático de Derecho se configura sobre la base de dos aspectos básicos:

- La exigencia de condiciones materiales para alcanzar sus presupuestos, lo que exige una relación directa con las posibilidades reales y objetivas del Estado y con una participación activa de los ciudadanos en el quehacer estatal; y
- La identificación del Estado con los fines de su contenido social, de forma que pueda evaluar, con criterio prudente, tanto los contextos que justifiquen su accionar como su abstención, evitando tornarse en obstáculos para su desarrollo social.

Estas premisas -según el propio Tribunal- son trasladables también al análisis de las controversias de naturaleza tributaria, razón por la cual:

[...] siendo la función principal del tributo la recaudadora –entendida no como fin en sí mismo, sino antes bien como medio para financiar necesidades sociales–, **pued[e] admitirse que en circunstancias excepcionales y justificadas para el logro de otras finalidades constitucionales, esta figura sea utilizada con un fin extrafiscal o ajeno a la mera recaudación**, cuestión que, indiscutiblemente, no debe ser óbice para quedar exenta de la observancia de los principios constitucionales que rigen la potestad tributaria.

Y es que la búsqueda de una sociedad más equitativa, propia del Estado Social y Democrático de Derecho, se logra justamente a través de diversos mecanismos, entre los

cuales la tributación juega un rol preponderante y esencial, pues mediante ella cada ciudadano, respondiendo a su capacidad contributiva, aporta parte de su riqueza para su redistribución en mejores servicios y cobertura de necesidades estatales. De ahí que, quienes ostentan la potestad tributaria, no solo deban exhortar al ciudadano a contribuir con el sostenimiento de los gastos públicos, sin distinción ni privilegios; sino, al mismo tiempo, deban fiscalizar, combatir y sancionar las prácticas de evasión tributaria, cuyos efectos nocivos para el fisco se tornan contraproducentes en igual medida para todos los ciudadanos del Estado Peruano. [La negrita y el subrayado son agregados]. (Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el expediente N° 6626-2006-PA/TC).

Al respecto, el Tribunal Constitucional también se ha manifestado de la siguiente forma:

De ello puede afirmarse que siendo la función principal del tributo la recaudadora – entendida no como fin en sí mismo sino antes bien como medio para financiar necesidades sociales– pueda admitirse que en circunstancias excepcionales y justificadas para el logro de otras finalidades constitucionales, esta figura sea utilizada con un fin extrafiscal o ajeno a la mera recaudación, cuestión que, indiscutiblemente, no debe ser óbice para quedar exenta de la observancia de los principios constitucionales que rigen la potestad tributaria. (Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el expediente N° 06089-2006-PA/TC, 2007).

De igual forma, ha establecido que:

El objetivo extra fiscal del impuesto en el ordenamiento peruano se admite de manera excepcional para desalentar aquellas actividades que el legislador considerara nocivas para la sociedad, en tanto riesgosas para los bienes constitucionales y la protección de derechos fundamentales. (Sentencia del Tribunal Constitucional N° 009-2001-AI/TC, 2002).

Conforme a las sentencias citadas del Tribunal Constitucional peruano, es claro que el legislador está en plenas facultades de recurrir a la finalidad extrafiscal de un tributo para desalentar ciertas conductas nocivas para la sociedad, como podría ser la contaminación ambiental producida por el desarrollo de las actividades humanas. Igualmente, como bien señalamos anteriormente, el derecho a gozar de un ambiente sano y equilibrado es un derecho fundamental que bien se podrá enmarcar dentro del programa constitucional.

Ahora bien, coincidimos con Díaz (2004) la diferenciación de tributos extrafiscales según la técnica utilizada y el fin buscado. (p. 598). Nosotros las hemos clasificado en técnica positiva y negativa.

- a) Técnica Positiva: Aquellas normas tributarias extrafiscales traducidas en mecanismos de aliento, promoción, incentivo o estímulo para realizar determinadas actividades. Se concretan en exenciones, bonificaciones, créditos, inafectaciones, deducciones, entre otros.
- b) Técnica Negativa: Aquellas normas tributarias extrafiscales que buscan limitar, frenar, o desincentivar determinadas actividades no convenientes para la sociedad.

Es indudable que el tributo puede funcionar como un mecanismo de reordenamiento social, económico y cultural. ¿De qué manera? Pues por un lado promueve la realización de determinadas conductas que son de interés social como también puede estorbar o limitar conductas que son dañinas para la sociedad.

Por citar un ejemplo, el Impuesto Selectivo al Consumo (ISC) está revestido de un carácter extrafiscal pues contiene tasas diferentes y aplicables a determinadas operaciones que versen sobre algunos bienes considerados nocivos para la sociedad, como el alcohol, tabaco, combustibles, juegos de azar y apuestas. Como señala Bravo (2013): “Tal impuesto incrementa el precio de estos bienes y genera un efecto regresivo, desincentivando su consumo”. (p. 240).

En este caso, se busca proteger la salud de la población, desincentivando el consumo de determinados productos abiertamente nocivos para el bienestar de la persona.

Entonces, ¿cómo se ha abordado el cuidado del ambiente a nivel constitucional?

El Tribunal Constitucional ha esbozado una definición de “medio ambiente³⁹” y declara como derecho fundamental de la persona el gozar de un ambiente equilibrado y adecuado:

La Constitución Política de 1993 (artículo 2º, inciso 22) reputa como fundamental el derecho de la persona «(...) a gozar de un ambiente equilibrado y adecuado al desarrollo de su vida». El constituyente, al incluir dicho derecho en el Título I, Capítulo I, referido a los derechos fundamentales, ha tenido como propósito catalogar el derecho de las personas a disfrutar de un medio ambiente sano, como un derecho de la persona. El carácter de este derecho impone delimitar, principalmente, su contenido. Ello, no obstante, exige analizar previamente el significado de «medio ambiente», pues es un concepto que es consustancial al contenido mismo del derecho en cuestión.

Desde la perspectiva constitucional, y a efectos de su protección, se hace referencia, de modo general, al medio ambiente como el lugar donde el hombre y los seres vivos se desenvuelven. En dicha definición se incluye « (...) tanto el entorno globalmente considerado –espacios naturales y recursos que forman parte de la naturaleza: aire, agua, suelo, flora, fauna– como el entorno urbano»; además, el medio ambiente, así entendido, implica las interrelaciones que entre ellos se producen: clima, paisaje, ecosistema, entre otros. (Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el expediente N° 0048-2004-PI/TC, 2005).

Además, el derecho a gozar de un ambiente equilibrado y adecuado debe entenderse de la siguiente manera:

Una vez precisado el concepto de medio ambiente, debemos referirnos al derecho en sí. Nuestra Constitución ha elevado al nivel de fundamental dicho derecho; siendo ello así, el Estado tiene el deber de efectivizar su plena vigencia, así como prever los mecanismos de su garantía y defensa en caso de transgresión.

El contenido del derecho fundamental a un medio ambiente equilibrado y adecuado para el desarrollo de la persona está determinado por los siguientes elementos, a saber: 1) el derecho a gozar de ese medio ambiente y 2) el derecho a que ese medio ambiente se preserve.

³⁹ El término “medio ambiente” resulta redundante, por ello a lo largo del presente trabajo únicamente utilizaremos el término “ambiente”.

En su primera manifestación, esto es, el derecho a gozar de un medio ambiente equilibrado y adecuado, dicho derecho comporta la facultad de las personas de poder disfrutar de un medio ambiente en el que sus elementos se desarrollan e interrelacionan de manera natural y armónica; y, en el caso en que el hombre intervenga, no debe suponer una alteración sustantiva de la interrelación que existe entre los elementos del medio ambiente. Esto supone, por tanto, el disfrute no de cualquier entorno, sino únicamente del adecuado para el desarrollo de la persona y de su dignidad (artículo 1º de la Constitución). De lo contrario, su goce se vería frustrado y el derecho quedaría, así, carente de contenido.

Pero también el derecho en análisis se concretiza en el derecho a que el medio ambiente se preserve. El derecho a la preservación de un medio ambiente sano y equilibrado entraña obligaciones ineludibles, para los poderes públicos, de mantener los bienes ambientales en las condiciones adecuadas para su disfrute. A juicio de este Tribunal, tal obligación alcanza también a los particulares, y con mayor razón a aquellos cuyas actividades económicas inciden, directa o indirectamente, en el medio ambiente. (Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el expediente N° 0048-2004-PI/TC, 2005).

Por consiguiente, el tema ambiental forma parte del programa constitucional en el Perú. La protección del ambiente y el derecho de las personas a gozar de un ambiente sano, son objetivos constitucionales que el Estado debe tutelar. ¿Es posible hacerlo a través del tributo? La respuesta es afirmativa.

En el caso de la tributación ambiental, específicamente en los impuestos ambientales, no se grava sobre índices o manifestaciones de riqueza sino sobre la actividad contaminante. En este caso, el clásico aspecto objetivo de la capacidad contributiva se relativiza dando paso a otros principios tributarios.

Ahora bien, no es ninguna novedad incluir el tema ambiental como finalidad extrafiscal de los tributos. De hecho, en distintas partes del mundo se ha desarrollado la Tributación Ambiental a través de impuestos y tasas ambientales, que bajo el principio “contaminador –pagador” se busca evitar el consumo y utilización de determinados productos contaminantes.

La idea es que estos productos contaminantes estén gravados con el costo ambiental; por tanto, si alguien desea consumirlos o utilizarlos, tendrá que pagar más por usar productos que suponen una mayor contaminación al ambiente. Es decir, se pagará más por los productos perjudiciales para el ambiente y menos por los que no tengan esa característica.

Ejemplos como esos son muy comunes en la Unión Europea, pues existen tributos ambientales como los impuestos sobre fertilizantes (Austria); impuestos sobre el estiércol (Bélgica), impuestos sobre pesticidas (Dinamarca y Suecia), impuestos sobre abonos animales (Holanda), impuestos sobre aceites lubricantes (Austria, Finlandia, Francia); entre otros tantos.

Este concepto de tributación ambiental, bajo el principio “contaminador – pagador”, muy utilizado en países industrializados, todavía no existe en nuestro país. En nuestra propuesta de tributación ambiental, nosotros proponemos una variante del principio “contaminador – pagador”, que más bien se enfoca en que aquellos que contaminen menos, paguen menos.

Por lo expuesto, el tributo es un instrumento que no solo obedece a las finalidades fiscales – recaudatorias, sino también puede ser utilizado al servicio de otros fines superiores siempre que se encuentren contemplados en la Constitución Política. Sin embargo, su creación y ejercicio debe ser limitada conforme a los principios que rigen el sistema de justicia tributario.

4.3 Los principios constitucionales tributarios que rigen el sistema de justicia tributario

Los principios tributarios tienen una función doble. Por un lado, suponen un límite a la imposición de tributos; y, por otro lado, constituyen verdaderos derechos subjetivos de las personas.

El *ius imperium* del Estado, traducido en la potestad tributaria no puede ejercerse a su sola discreción, no puede ser ilimitado e irrazonable. Es así que el ordenamiento

jurídico ha establecido un límite al poder tributario mediante los principios tributarios. Como bien señala Sevillano (2014):

Los principios tributarios son, en consecuencia, auténticos límites jurídicos al ejercicio de la potestad tributaria cuya observancia puede ser justiciable mediante alguno de los procedimientos o procesos previstos para ello. (p. 87).

En Gran Bretaña subsiste una anécdota que permite explicar la importancia de los principios constitucionales tributarios. En el siglo XVI, durante el reinado de María Estuardo, el ministro de hacienda, Morton, concibió un sistema tributario muy sencillo: los ciudadanos que gastaban mucho eran sometidos a fuertes impuestos, pues era evidente que se hallaban en posesión de muchos recursos y, al mismo tiempo, los ciudadanos que gastaban poco, también eran sometidos a impuestos muy fuertes, porque resultaba claro que tenían ahorros y podían pagar. El efecto y las consecuencias de su sistema, para Morton, fue la muerte. Sus principios, a juzgar por esta reacción de la opinión pública, no eran aceptables (Morton, 1954).

La anécdota relatada demuestra la importancia que tienen los principios tributarios en la creación de las normas tributarias.

La consolidación de los principios constitucionales tributarios ha permitido precisamente que el recorte de la libertad individual de los ciudadanos producto de la imposición sea una garantía para la organización pacífica e igualitaria de los individuos en comunidad. En esta línea, el deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas puede ser visto, en nuestra opinión, como un corolario del surgimiento del Estado de acuerdo con la teoría del contrato social: una vez instituido el Estado moderno, su sostenimiento no puede hacerse sino con el aporte de todos aquellos individuos que convinieron en su creación, sea para salvaguardar su propia integridad física o para alcanzar propósitos ulteriores.

En el Perú, algunos principios tributarios se encuentran regulados expresamente en la Constitución Política y otros se derivan de la interpretación de ciertas cláusulas constitucionales y del contexto en el que se desarrolla el Estado Social y Democrático de Derecho. Así, los principios de reserva de ley, de igualdad y de no confiscatoriedad se

encuentran regulados de manera expresa en el artículo 74 de nuestra Carta Política. Además, existen otros principios que si bien no son exclusivos del Derecho tributario deben ser observados por el legislador, tales como el de legalidad y de irretroactividad en materia tributaria (artículo 103 de la CP). Por su parte, los principios de capacidad contributiva y seguridad jurídica se derivan de las de ciertas cláusulas constitucionales y del contexto en el que se desarrolla el Estado Social y Democrático de Derecho.

Ahora bien, es importante considerar que son los principios los que imponen límites al ejercicio del poder tributario del Estado. Por consiguiente, es necesario considerar para toda imposición tributaria a los principios de legalidad, solidaridad, reserva de ley, generalidad, igualdad tributaria, capacidad contributiva y no confiscatoriedad. Esta imposición tributaria incluye también la creación de beneficios fiscales, pues igualmente habrá que respetar los principios que rigen al sistema de justicia tributario.

Los principios que aparecen expresamente en el texto constitucional son: principio de legalidad, reserva de ley, igualdad, no confiscatoriedad, y respeto a los derechos fundamentales. Sin embargo, no son los únicos, pues de hecho el principio de capacidad contributiva no está expresamente en el texto constitucional, sí está implícito y tiene distintas manifestaciones. A continuación, una breve explicación de cada principio y al final argumentaremos de cómo nuestra propuesta de aplicación de beneficios tributarios ambientales es concordante con dichos principios y por consiguiente compatible con el sistema de justicia tributario.

1. Principios de igualdad y de capacidad contributiva

Comanducci (2010) nos enseña que existen tres grandes contextos en los que se usa el término “igualdad”:

- (i) En los contextos formalizados -p. ej. en los campos de las matemáticas, la lógica y la geometría- el juicio de igualdad se traduce en una *relación de identidad*. Así, en “uno más dos es igual a tres” ($1 + 2 = 3$), hay una relación de identidad perfecta.

- (ii) En los contextos descriptivos, a través del concepto de igualdad se describe, o se construye, una relación comparativa entre dos o más objetos, que poseen al menos una característica relevante en común. En estos casos, el juicio de igual se traduce en una *relación de equivalencia* en la cual se hace abstracción de las diferencias que no han servido en la comparación. La relación de equivalencia puede ser expresada por la fórmula «a = b», donde a y b son objetos distintos, y la relación de identidad es en cambio expresada por la fórmula «a = a».
- (iii) En los contextos prescriptivos -p. ej. en los campos de moral, la política y el Derecho- la idea de igualdad presenta análogas propiedades que el juicio de igualdad en los contextos descriptivos. Así, a través de la igualdad se prescribe, o se construye, una relación comparativa entre dos o más situaciones, objetos o intereses que poseen al menos una característica relevante común, prescripción que es realizada por la norma (o un criterio o un principio jurídico). El término “igualdad” en los contextos prescriptivos no sólo expresa la idea de un juicio descriptivo de fenómenos sino sobre todo un juicio de valor, es decir, no tiene un carácter neutral. (p. 32-36).

Según Comanducci (2010) el principio de igualdad en el campo del Derecho establece que a “iguales” supuestos de hecho se le deben atribuir “iguales” consecuencias jurídicas, de lo contrario, en un caso concreto se podría estar realizando una diferenciación injustificada e irrazonable, generándose de esta manera un acto discriminatorio. Las cargas tributarias que soportan los contribuyentes deben establecerse de forma diferenciada más no discriminatoria. (p. 36)

Treiger (2010) señala acertadamente que:

No se olvide que la violación del principio de igualdad genera privilegios y discriminación, que deben en todo caso y por todo ser alejados en un Estado Fiscal que pretenda ser justo. Hablar de tratamiento igualitario frente a la ley tributaria equivale a la ausencia de privilegios. (p. 41)

Respecto al principio de igualdad, Iglesias (2000) señala que: “El principio de igualdad dispone que los contribuyentes con homogénea capacidad contributiva deben recibir el mismo trato legal y administrativo frente al mismo supuesto de hecho tributario. (p. 269).

Mientras tanto, Bravo (2003) afirma que:

El principio de igualdad es un límite que prescribe que la carga tributaria debe ser aplicada de forma simétrica y equitativa entre los sujetos que se encuentran en una misma situación económica, y en forma asimétrica o desigual a aquellos sujetos que se encuentran en situaciones económicas diferentes. El principio bajo mención supone que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional. (p. 114).

Tal vez, a modo de resumen y precisión, Robles (2008) afirma sobre el principio de igualdad que se considera que a los iguales hay que tratarlos de manera similar, y a los desiguales tratarlos de manera desigual. (“Los Principios Constitucionales Tributarios”, 2008, párr. 49).

El Tribunal Constitucional al analizar este principio como límite a la potestad tributaria, ha señalado que “se encuentra directamente conectada con el derecho de igualdad en materia tributaria o, lo que es lo mismo, con el principio de capacidad contributiva, según el cual el reparto de los tributos ha de realizarse de forma tal que se trate igual a los iguales y desigual a los desiguales”. (Fundamento jurídico N° 4 de la Sentencia recaída en el expediente N° 2727-2002-AA/TC, 2003)

El artículo 74° de la Constitución Política que contiene a este principio, postula que se deberá gravar de igual manera a los iguales, y de manera desigual a los desiguales. Los proyectos de inversión sujetos al SEIA no están en la misma situación que cualquier otro contribuyente de renta de tercera categoría. Muchas veces la generación de riqueza en estos proyectos es distinta, pero lo que es más

importante es que el impacto ambiental de estas empresas supone una mayor significancia, por ello están en situación completamente distinta a los demás. Es precisamente esta diferenciación de situaciones que permite el trato desigual entre contribuyentes y que justifica el otorgamiento de beneficios.

La igualdad estará garantizada en la medida que las normas jurídicas sean generales y abstractas. Sin embargo, no toda regla de derecho tiene estas características. Así, un contrato o una sentencia, por ejemplo, sólo tienen efectos jurídicos para las partes intervinientes e incluso algunos terceros, pero no para la generalidad de los sujetos de derecho. No sucede esto en materia tributaria, la generalidad y la abstracción son características que debe reunir toda norma tributaria, a fin de no afectar el principio de igualdad tributaria.

La generalidad va a impedir la discriminación y el reconocimiento de privilegios. Las normas tributarias deben ser generales para con ello poder, el Estado, cumplir sus fines más valiosos sin menoscabar el derecho a la igualdad de todo ciudadano. Un Estado justo es ante todo un estado igualitario.

La generalidad no es un principio constitucional tributario sino el carácter de un determinado grupo de normas jurídicas y, en el Derecho Tributario, de prácticamente la totalidad de normas que instituye obligaciones tributarias en su consecuente normativo. La generalidad se predica de la ley y, de esta forma, todos los individuos sin distinción alguna deben someterse a ella.

El principio de igualdad debe complementarse con el principio de capacidad contributiva para que aquél no caiga en excesivo formalismo y, a consecuencia de ello, tratar igual a dos personas desde un punto de vista formal que sin embargo materialmente no están en las mismas condiciones. Es el principio de igualdad un principio de justicia distributiva.

El principio de capacidad contributiva no ha sido recogido expresamente en el texto constitucional, sin embargo, ello no lo ha privado de ser, durante mucho tiempo, el principio tributario por antonomasia que funciona como base

de los demás. Sin embargo, esta situación no puede significar que el legislador excluya o desconozca dicho principio al momento de crear una norma tributaria ni que la administración tributaria actúe de igual manera cuando interprete y aplique una norma tributaria vigente, toda vez que el Tribunal Constitucional ha reconocido la vigencia de dicho principio a partir de la articulación de los principios de interdicción de la confiscatoriedad y de igualdad tributaria⁴⁰. La discrecionalidad legislativa y la discrecionalidad administrativa quedan limitadas, por tanto, entre otros principios tributarios, por la capacidad contributiva.

Este principio fue desarrollado en sus inicios por la ciencia de las finanzas, principalmente por los hacendistas italianos de mitad del siglo pasado, encontrando entre sus máximos exponentes Griziotti (1959), quien entendía que los gastos públicos eran cubiertos por los impuestos considerando una y otra de las siguientes circunstancias:

- a) Los gastos públicos producen servicios que aumentan la *capacidad contributiva* del ciudadano, éste es gravado con impuestos en relación con esa capacidad contributiva, la recaudación del impuesto alimenta en el nuevo año los gastos públicos. La cadena se cierra así en un círculo en que cada anillo es causa del que lo sigue y depende del que lo precede; su punto de partida es el gasto público, que origina los servicios públicos, por los que aumenta la capacidad contributiva, de la cual deriva el impuesto, destinado a alimentar nuevos gastos.
- b) La *solidaridad* entre los ciudadanos es una exigencia de la cohesión social y de la coexistencia política en el Estado debido a la ley de la mutualidad (uno para todos y todos para uno). (p. 152-153)

⁴⁰ Así, en la Sentencia recaída en el Expediente N° 2303-2003-AA/TC, el TC explicó que “para que pueda apreciarse una relación de compatibilidad entre la tributación y el derecho de propiedad, es necesario que las afectaciones a la última sean razonables y proporcionadas, de modo tal, que no constituyan una apropiación indebida de la propiedad privada. Ahora bien, las afectaciones a la propiedad son razonables cuando tienen por objeto contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, para lo cual, necesariamente debe hacerse en la medida y proporción de la capacidad contributiva de cada persona o empresa”.

Capacidad contributiva y solidaridad son, pues, principios rectores de la imposición. En esta línea, y a partir de una atenta lectura de la jurisprudencia de nuestro Tribunal Constitucional, Chiri (2009) ha señalado que:

La solidaridad como deber, el tributo como su manifestación, y la capacidad contributiva como su límite y parámetro de equidad, se asocian indisolublemente a la noción de ciudadano, y es sobre este que el Tribunal Constitucional hace recaer el deber de contribuir en sus distintas dimensiones. (p. 133).

En efecto, el legislador tributario y la administración tributaria se encuentran *obligados* a respetar, por un lado, la capacidad contributiva de los sujetos en la configuración y aplicación de la norma tributaria, respectivamente, pero, por otro, también tienen el *poder-deber* de exigir impuestos a los ciudadanos en base al principio de solidaridad.

Palao Taboada (2005) explica que el principio de capacidad contributiva importa en el momento de diseñar una determinada norma jurídico-tributaria, es decir, se circunscribe al campo de la política tributaria y, por ende, tiene un carácter esencialmente negativo de límite al legislador:

[...] el principio de capacidad contributiva tiene, a nuestro juicio, la función relativamente modesta de límite al legislador; una función, por tanto, esencialmente negativa de resistencia frente al poder, como la de los demás derechos fundamentales, suponiendo que el deber de contribuir de acuerdo con la capacidad contributiva sea efectivamente un derecho fundamental, como sostienen algunos sectores doctrinales.

[...] esta función orientadora se despliega en el campo político no en el jurídico; no cabe esperar que del principio de capacidad contributiva, en cuanto principio jurídico, puedan obtenerse unas directrices razonablemente operativas para el diseño del sistema tributario o de impuestos singulares. (p. 19 - 20.)

La real capacidad contributiva de los contribuyentes que sirve como límite en la creación de la norma jurídico-tributaria no debe ser entendida como la *efectiva* capacidad económica de los sujetos, sino más bien como el parámetro de

elección de elementos objetivos para el diseño normativo, a fin de no incurrir en eventuales interpretaciones económicas en controversias concretas, tal como lo ha señalado Croxatto (1965):

Esta conclusión está convalidada por la advertencia que, en caso de que sea posible prescindir, para establecer el hecho imponible, de los hechos indicadores de capacidad económica, cada una de las leyes de impuesto haría referencia a la presencia eventual en el sujeto pasivo de una fuerza económica, en abierta contradicción con lo que dispone el primer apartado del Art. 53.

Es en este modo que va por ende entendida la referencia a la capacidad contributiva: no como juicio concreto sobre la efectiva capacidad de un sujeto para cumplir con la prestación tributaria, sino como elección de aquellos elementos objetivos valederos para ser traducidos en evaluación abstracta, por parte del legislador, de la idoneidad de un sujeto para participar en la carga del gasto público. (p. 46).

El principio de capacidad contributiva implica la aptitud e idoneidad de la persona para hacer frente a la obligación fiscal y a las cargas tributarias. Esto, una vez que se haya verificado que éste sujeto haya evidenciado hechos reveladores de riqueza. Nuevamente, no se trata únicamente que el sujeto tenga recursos para afrontar la carga tributaria, sino que luego que éste haya satisfecho sus necesidades propias de una vida digna, estará en facultad de pagar tributos. Es decir, que pague tributos sin que ello signifique un sacrificio de su proyecto de vida o su patrimonio.

Villegas (2005) sostiene que:

El tributo se funda en la capacidad contributiva, la cual no es otra cosa que una apreciación político-social de la riqueza del contribuyente. Para efectuar esa apreciación, el legislador tiene en cuenta la forma en que esa riqueza se exterioriza y, por ello, la interpretación de las leyes tributarias forzosamente debe tener en cuenta esos elementos demostrativos de mayor o menor riqueza, que son económicos. (p. 407).

Al respecto, Paredes (2014) afirma lo siguiente:

El principio de capacidad contributiva es el fundamento de la obligación tributaria, es decir, es el criterio de justicia vinculante para el propio legislador en la creación y reparto de los tributos. De acuerdo con la doctrina tradicional, para efectos de que la imposición recaiga en aquellos que posean idoneidad económica, y que tributen basados en la situación económica particular, se requiere que los impuestos graven indicios o manifestaciones reveladores de riqueza, de los cuales razonablemente se pueda deducir la idoneidad económica, siendo los “clásicos” indicios o manifestaciones de riqueza – o los más aceptados – según los estudiosos, la renta, el patrimonio y el consumo. (p. 6 y 7).

En tal sentido, como lo señala Bravo (2013): “La capacidad contributiva se constituye como un elemento de vital importancia en la configuración de todo tributo. No obstante, se debe admitir que el análisis de dicha capacidad puede realizarse con ciertos matices dependiendo de la especie de tributo del cual se trate”. (p. 240).

Será necesario entonces que, independientemente de si se trata de un impuesto, tasa o contribución, la norma tributaria debe prever un hecho que denote capacidad contributiva, de lo contrario, podríamos estar frente a una situación atentatoria contra los derechos del sujeto.

Sobre la capacidad contributiva y la finalidad extrafiscal de un tributo, Bravo (2013) citando a García Bueno señala que:

Y es que cuando la norma tributaria persigue fines de naturaleza distinta a la meramente recaudatoria (extrafiscalidad) hay un gran riesgo de producir una lesión al principio de capacidad contributiva, pues se gravan o se dejan gravar hechos que no la representan. En tales casos, el razonamiento del legislador debe estar orientado a considerar si la medida es idónea, necesaria, y, por último, si el priorizar otros principios frente al principio de capacidad contributiva es proporcional a los fines buscados. (p. 240).

Paredes (2014) en este aspecto, señala que precisamente por el carácter extrafiscal de algunos tributos es que se ha relativizado el principio de capacidad contributiva. Él sostiene lo siguiente:

Primero, el hecho de que el impuesto sea un instrumento que pueda servir no solamente a una finalidad recaudatoria, sino también a una serie de fines que pueden ser de los más variados en vista de la amplitud del programa constitucional, lo cual altera la visión tradicional del tributo y, con ello, se relativiza la noción también tradicional del principio de capacidad contributiva. (p. 7).

La relativización del principio – como en el caso de tributos extrafiscales – no significa anulación del mismo. De hecho, la capacidad contributiva sigue siendo un principio muy importante y que obligará a tomar en cuenta algunas cosas básicas como:

1. El gravamen debe recaer sobre hechos o situaciones que denoten capacidad económica.
2. Debe haber un interés colectivo de por medio.
3. Respeto a los demás principios tributarios.
4. En la ponderación de los valores constitucionales debe mediar razonabilidad y causalidad entre el medio empleado y el fin esperado.

Con la aplicación de beneficios tributarios, específicamente para la determinación del impuesto a la renta, no se le desnaturaliza. De hecho, el gravamen seguirá recayendo sobre situaciones que evidencien riqueza, pues el ámbito de aplicación del impuesto a la renta no cambiaría. Ahora bien, el interés colectivo está presente pues la protección del ambiente corresponde a todo el conjunto de ciudadanos. De igual forma, si bien es cierto el elemento extrafiscal en este caso deja un poco de lado el principio de capacidad contributiva, sí toma en cuenta el principio de igualdad por ejemplo, pues los proyectos de inversión

sujetos al SEIA se encuentran en una situación particular y distinta a otros contribuyentes por la riqueza generada y además del impacto ambiental que éstos generan; por tanto, a los iguales se les debe tratar de manera similar y a los desiguales será necesario tratarlos de manera desigual. A partir de ello, es posible otorgar beneficios.

Por último, existe una razonabilidad entre los medios empleados y el fin esperado. Por un lado, tenemos a la capacidad del Estado de generar ingresos para solventar gastos públicos, y por otro tenemos a la protección al ambiente. Ambos son valores constitucionales, por tanto, deben existir motivos razonables si se pretende renunciar al primero. Y sí, encontramos que la protección al ambiente es un valor esencial, pues de su equilibrio depende el correcto desarrollo de la vida humana.

2. Principio de reserva de ley y legalidad

Señala Danós (1994) que el principio de reserva de ley tiene su origen en Inglaterra y aparece como heredero directo del principio de “autoimposición” o de consentimiento de las asambleas estamentales medievales a los “pedidos” de impuestos por parte de los monarcas (p. 131-145). Así, Croxatto (1965) ha señalado acertadamente que:

En Inglaterra, la lucha para afirmar el llamado principio “no taxation without representation” terminó antes que el resto del continente europeo, con una cantidad de compromisos que establecieron la soberanía del Parlamento como principio central y actuante de la democracia. (p. 44).

En igual sentido, el Tribunal Constitucional ha establecido que el principio de reserva de ley tiene como fundamento la fórmula “*no taxation without representation*”, es decir, que los tributos sean establecidos por los representantes de quienes van a contribuir⁴¹.

⁴¹ Sentencia recaída en el Expediente N° 2689-2004-AA/TC: “El principio de Reserva de Ley significa que el ámbito de la creación modificación, derogación o exoneración –entre otros- de tributos queda reservado para ser actuado únicamente mediante una ley. Este principio tiene como fundamento la fórmula «*no*

El principio de reserva de ley se encuentra contemplado de manera expresa en el artículo 74 de la Constitución Política:

Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.

Los gobiernos locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio. (El subrayado es agregado).

En síntesis, según Gamba (2012) la norma glosada recoge una verdadera “reserva de ley” en materia tributaria, la cual constituye un mandato constitucional para que de manera “exclusiva” (sólo determinados órganos estatales ostentan poder tributario) y “excluyente” (ningún otro órgano estatal diferente a los contemplados en la Constitución tienen poder tributario) sea una norma con “rango de Ley” (Ley, Decreto Legislativo u Ordenanza Municipal) la que regule (suficientemente) los principales elementos de los tributos. (p. 102)

★ Nuevamente, Gamba (2012) señala que el TC viene reconociendo, desde la sentencia recaída en el expediente N° 2762-2002-AA/TC, que la “reserva de ley” debe ser analizada desde dos planos: (i) el horizontal, mediante el cual los elementos esenciales del tributo deben ser regulados estrictamente por normas con rango de ley; y, (ii) el vertical, a través del cual se debe analizar el grado de concreción -o densidad normativa- con que dichos elementos deben venir regulados en una norma con rango de ley (p. 102).

Con relación al plano vertical de la reserva de ley, Gamba (2012) comenta que, un atento sector de la doctrina nacional ha explicado que, siguiendo la línea

taxation without representation», es decir, que los tributos sean establecidos por los representantes de quienes van a contribuir”.

jurisprudencial marcada por el TC (Sentencia recaída en el Expediente N° 06089-2004-PA/TC, entre otras), los elementos esenciales del tributo no pueden ser “remitidos en blanco” a la Administración Tributaria, para que sea ella la que los “defina”, sino que para que exista una remisión constitucionalmente válida, se requiere que sea de naturaleza extraordinaria, que se realice de manera subordinada a la ley y que cuente con una justificación objetiva y razonable (p. 102-103).

Se desprende de lo expuesto que la reserva de ley tributaria es un principio constitucional que incide directamente en la producción normativa en materia tributaria. Es, además, como se ha visto, un principio formal y de control del poder político. Y, en tal sentido, como han señalado algunos autores nacionales, el principio de reserva de ley debe ser leído y contextualizado con los otros principios tributarios, a fin de no incurrir en los graves errores del positivismo formalista. Al respecto, Chiri y Olano (2006) señalan que:

[...] cualquier intento por conceptuar la reserva de ley, debe partir de la premisa de que se trata de la interpretación de una norma constitucional, y por ello, debe fundarse en los principios generales del ordenamiento jurídico donde ha sido insertada, adquiriendo relevancia en el análisis, los demás principios que influyen en el ámbito tributario. Se justifica de esta manera, la interpretación de una norma constitucional como la reserva de ley, a partir de referencias a otros principios o derechos, como la igualdad, la capacidad contributiva, o la progresividad, los que proporcionarán contenidos concretos y modernos a la reserva de ley, ya no ajena a ellos, sino más bien su explicación formal. (p. 350)

El TC ha señalado que el principio de legalidad en materia tributaria alude al aforismo “*nullum tributum sine lege*”, consistente en la imposibilidad de requerir pago de un tributo si una ley o norma de rango equivalente no lo tiene regulado⁴².

⁴² Sentencia recaída en el Expediente N° 1-2004-AI/TC: “El principio de Legalidad en materia tributaria alude al aforismo *nullum tributum sine lege*, consistente en la imposibilidad de requerir pago de un tributo si una ley o norma de rango equivalente no lo tiene regulado. De esta forma, tal principio cumple una función de garantía individual, al fijar un límite a las posibles intromisiones arbitrarias del Estado en los espacios de libertad de los ciudadanos, y cumple también una función plural, toda vez que se garantiza la

El Estado social y democrático de Derecho exige que los poderes públicos deban someterse a los mandatos normativos; es la ley quien de forma negativa limita la actuación de los órganos y entidades estatales. Ella debe ser creada siguiendo los procedimientos preestablecidos en la Constitución y, además, por la autoridad competente.

Ahora bien, si tratamos el principio de legalidad y el principio de reserva de ley de manera conjunta no es porque se identifiquen, sino por la estrecha relación que mantienen. Dichos principios son, pues, diferentes, pero no excluyentes, tal como lo hace notar García Novoa (2005):

La diferencia entre el principio de reserva de ley y el principio de legalidad es meridianamente clara. La reserva de ley es la expresión de la obligación del legislador de regular ciertas materias por ley. Por eso se dice que puede ser absoluta o relativa. El destinatario del principio de reserva de ley es el legislador. El legislador está obligado a regular ciertas materias por ley y no puede deslegalizar estas materias. El principio de legalidad, en cambio, afecta a la Administración. La Administración debe actuar previo mandato de la ley (vinculación positiva) y no puede hacer aquello que la ley prohíba (vinculación negativa). En todo caso, el poder de la Administración está subordinado a la ley y las normas generales dictadas por esta no pueden contraponerla. (p. 24)

Es necesario hacer una adaptación de la diferenciación realizada por el profesor español a fin de que sea aplicable a nuestro ordenamiento tributario. Cuando se dice que “el legislador” es el destinatario del principio de reserva de ley no se hace alusión a el “Congreso de la República”, sino, en general, a los entes públicos habilitados para crear determinadas normas jurídico-tributarias. Así, serán destinatarios del principio de reserva de ley el Congreso, el Poder Ejecutivo, los Gobiernos Locales y los Gobiernos Regionales, pero con instrumentos normativos diferentes. El Congreso podrá regular cualquier tributo mediante ley. El Poder Ejecutivo podrá regular tributos mediante decreto

democracia en los procedimientos de imposición y reparto de la carga tributaria, en tanto su establecimiento corresponde a un órgano plural donde se encuentran representados todos los sectores de la sociedad”.

legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas que se regulan mediante decreto supremo. Los Gobiernos Locales y los Gobiernos Regionales podrán regular contribuciones especiales y tasas dentro de su competencia territorial mediante ordenanzas.

En cambio, cuando se hace alusión a la “administración tributaria” se refiere al órgano administrador del tributo (SUNAT, por ejemplo). Esta entidad pública constituye el sujeto activo de la relación jurídico-tributaria. Ella debe respetar la ley al momento de la determinación de la obligación tributaria, en la etapa de recaudación, cuando sanciona a los contribuyentes, entre otros casos. Así, por ejemplo, la administración tributaria no debería realizar una interpretación económica del hecho imponible ya que estaría yendo más allá de la configuración del supuesto de hecho realizada por el legislador en materia tributaria y, por tanto, violando el principio de legalidad.

En efecto, durante mucho tiempo, el principio de reserva de ley ha sido confundido o equiparado al principio de legalidad. De hecho, el principio de legalidad, como bien todos conocemos, nos enseña que únicamente mediante una ley sería posible crear tributos.

Así pues, como bien señala Sevillano (2014):

- * En un inicio, entonces, el principio de legalidad se entendía en un sentido absoluto como la exigencia de que solo por ley formal se pudiera regular la materia tributaria, por lo que el referido principio equivalía, en la práctica, a lo que ahora entendemos por una auténtica reserva de ley. (p. 98).

Entonces, se trata de dos principios distintos pero que se encuentran íntimamente relacionados. Así pues, el principio de reserva de ley es la instrumentalización del principio de legalidad. Sevillano (2014) citando a Eusebio González y a Ernesto Lejeune señala que:

El principio de legalidad tributaria dentro del plano de la producción jurídica opera, como en frase feliz subrayara M.S. GIANINNI, como una norma sobre la normación, de ahí la necesidad de que el mismo venga reconocido en la norma

constitucional [...]. El principio de legalidad tributaria cuando despliega su eficacia sobre las fuentes del derecho, recibe con más propiedad el principio de reserva de ley, porque en realidad su función principal consiste en poner límite a la potestad tributaria normativa del Estado, al acotar un determinado ámbito de la realidad social en exclusiva a la ley; en nuestro caso, ese ámbito de la realidad social es la parcela tributaria. (p.99).

Al final, tenemos que el principio de reserva de ley está enfocado directamente a la creación de tributos mediante ley, mientras que por el principio de legalidad tenemos que absolutamente todas las entidades de la Administración Pública estarán sometidas al mandato imperio de la ley.

Al respecto, Medrano (1987) señala que:

En virtud al principio de legalidad, los tributos sólo pueden ser establecidos con la aceptación de quienes deben pagarlos, lo que modernamente significa que deben ser creados por el Congreso en tanto que sus miembros son representantes del pueblo y, se asume, traducen su aceptación. (p. 3).

Es decir, que solo por ley se puede crear, regular, modificar y extinguir tributos; así como designar los sujetos, el hecho imponible, la base imponible, la tasa, etc.

¿Cuáles son las razones para que algunos aspectos sean únicamente regulados a través de una ley? Según Iglesias (2000):

- a) Impedir que el órgano administrador del tributo regule cuestiones sustantivas tributarias a través de disposiciones de menor jerarquía.
- b) Impedir que un ente con poder tributario originario como el Poder Ejecutivo o los municipios se excedan.
- c) Impedir que se den casos de doble imposición interna y normas tributarias contradictorias. (p. 21).

Por lo expuesto, nuestra propuesta deberá estar contenida en una norma con rango de ley, que deberá incorporar el beneficio tributario por las inversiones ambientales y deberá definir qué son sistemas de control y mejoramiento ambiental.

3. Principio de seguridad jurídica

La Sala Civil Permanente de la Corte Suprema de Justicia ha establecido que la seguridad es un principio ineludible en el campo del Derecho:

La seguridad es la razón fundamental del Derecho. El derecho surge como instancia de aquello a lo cual las personas tienen que atenerse en sus relaciones con los demás: certeza, pero no sólo teórica (saber lo que se debe hacer) sino también certeza práctica. (Casación N° 2029-2005-La Merced-Junín, 2007).

La seguridad jurídica, junto a los principios de legalidad y de reserva de ley, es un principio rector del Estado de Derecho. Este principio debe ser entendido dentro de sus justos límites, ni más ni menos, como la certeza en el Derecho y la previsibilidad de las decisiones judiciales y administrativas en el mismo.

Las reglas jurídicas deben tutelar la confianza legítima de los ciudadanos pues son de éstos que se deriva la representación política y, por tanto, la creación de las normas. De igual modo, las decisiones de los órganos estatales deben ceñirse a una correcta interpretación de las normas jurídicas y, en la medida de lo posible, deben tratar de no contradecirse a fin de contribuir a una mayor previsibilidad por parte de los contribuyentes.

La previsibilidad se deriva de la vinculación entre el principio de legalidad en la actuación de los poderes públicos y el principio de seguridad jurídica, y constituye un elemento fundamental del sistema tributario, tal como enseña García Novoa (2000):

La idea de “previsibilidad” es un elemento fundamental del sistema tributario, principal consecuencia de la constitucionalización del tributo, pues sólo la seguridad de un ordenamiento de consecuencias previsibles garantiza el contraste

constitucional de las normas tributarias y la interdicción de la arbitrariedad de los aplicadores del Derecho. (p. 113).

La seguridad jurídica otorga estabilidad a las relaciones jurídicas sobre todo a las de carácter económico. Ésta representa sobre todo en el Derecho Tributario una garantía contra el ejercicio arbitrario del poder público pues es con la imposición que se menoscaba el patrimonio de los contribuyentes.

Este principio también es conocido como principio de certeza y simplicidad que ya había sido recogido en la Constitución de 1979.

4. Principio de No Confiscatoriedad

Este principio establece que los tributos no pueden exceder la capacidad contributiva del contribuyente, puesto que de excederse se convertirían en confiscatorios y atentarían contra sus derechos patrimoniales.

Supone pues, que los tributos deben adecuarse y no exceder la capacidad contributiva de los individuos, en la medida que la carga tributaria que perjudique la capacidad contributiva del sujeto, será confiscatoria. Es decir, hay un exceso de aporte tributario a la razonable posibilidad de colaborar con el gasto público.

★ Por tanto, la no confiscatoriedad es el techo de la imposición, no es posible exceder de tal límite.

Al respecto, Velásquez Calderón (1997) menciona que este principio tiene una íntima conexión con el derecho fundamental a la propiedad pues en muchos casos, ya tratándose de tributos con una tasa irrazonable o de una excesiva carga tributaria, los tributos devienen en confiscatorios cuando limitan o restringen el derecho de propiedad (p. 101). ¿De qué manera? Al tener que desprenderse de sus bienes para poder cumplir con las obligaciones tributarias.

En conclusión, de acuerdo con Robles (2006) cuando afirma que el impuesto será confiscatorio cuando: (i) recaiga sobre un hecho imponible que no refleje capacidad contributiva, o (ii) tributo irrazonable que recaea sobre hecho imponible que sí refleja capacidad contributiva, pero la alícuota aplicable al caso concreto no guarde correspondencia o equidad con esa capacidad contributiva (“A propósito de la no confiscatoriedad en materia tributaria”, 2006, párr. 42). Es decir, no existe razonabilidad y proporcionalidad en la aplicación de los impuestos.

5. Respeto a los Derechos Fundamentales

Más que un principio netamente tributario, es una máxima del Derecho en general y que también implica un límite a toda imposición tributaria.

El respeto a los derechos humanos no es un “principio” del Derecho Tributario, pero sí un límite al ejercicio de la potestad tributaria. Así, el legislador en materia tributaria debe procurar que la norma tributaria no vulnere alguno de los derechos humanos constitucionalmente protegidos, como lo son el derecho al trabajo, a la libertad de asociación, al secreto bancario o a la libertad de tránsito, a gozar de un ambiente sano, entre otros que han sido recogidos en el artículo 2 de la Constitución Política del Perú. (Bravo Cucci, 2003, p. 117 -118).

Velásquez Calderón (1997) señala que:

Esta es una de las innovaciones más importantes en materia tributaria. Sin embargo, habría que precisar que si bien se pone en preeminencia el respeto a estos derechos fundamentales en materia tributaria, la no consignación legislativa no le hubiera dado menor protección pues el solo hecho de haberse consignado en la Constitución una lista (en nuestro entender “abierta”) de derechos fundamentales ya les confiere rango constitucional y, en consecuencia, la mayor protección que ellos puedan requerir. En otras palabras, no era necesario dicha declaración, técnicamente hablando. Al margen de ello, creemos que es justificable su incorporación porque ofrece garantía a los contribuyentes, dado que los derechos fundamentales de la persona podrían verse afectados por abusos en la tributación. (p. 102).

Es importante comentar que la Comisión de Estudios de Bases de Reforma de la Constitución, en la separata especial publicada en el diario El Peruano el 26 de julio del año 2001 en lo relacionado a los principios indica lo siguiente:

Límites al ejercicio de la potestad tributaria. La potestad tributaria, para ser legítima, tiene que ser ejercida respetando los derechos fundamentales de las personas, lo cual se garantiza mediante la incorporación de los principios de observancia obligatoria. Se sugiere que los siguientes principios deban ser i) Legalidad, ii) Igualdad, iii) Generalidad, iv) No Confiscatoriedad. (p. 761).

Así pues, al aplicar un beneficio fiscal – que es una expresión de la potestad tributaria – se deberá hacerlo tomando en cuenta los límites constitucionales. Dichos límites son los derechos fundamentales que no podrán faltar. En el presente caso, al aplicar este beneficio por inversiones ambientales efectivamente se está ejerciendo la potestad tributaria respetando un derecho fundamental importantísimo del que emana el desarrollo legislativo ambiental: gozar de un ambiente equilibrado y adecuado.

En conclusión, y una vez que hemos identificado y explicado los principios que rigen el sistema tributario y que limitan la potestad tributaria, podemos afirmar que nuestra propuesta es perfectamente compatible y acorde con ellos.

4.4 Relativización de la capacidad contributiva para justificar el tributo extrafiscal

Como se ha venido exponiendo, los impuestos no solo tienen una finalidad recaudadora, sino también pueden tener distintos fines (como los extrafiscales) los cuales alterarían la forma tradicional del tributo y con ello, se relativiza el concepto de principio de capacidad contributiva, pues la justificación para la imposición del tributo ya no es la idoneidad económica, sino el cumplimiento de ciertos fines constitucionales.

Ahora bien, el hecho que nuestro ordenamiento jurídico acepte tanto la finalidad fiscal como la extrafiscal de los tributos, así como el reconocimiento de los principios

constitucionales tributarios, entre ellos “la capacidad contributiva”, podría traer como consecuencia conflictos al momento de analizar la real naturaleza del tributo.

Este “conflicto” o, mejor dicho, esta colisión, se origina al momento de relativizar el principio de capacidad contributiva frente a los demás principios que se desprenden del ya citado artículo 74° de la Constitución Política del Perú.

La noción tradicional de este principio se configuró de tal manera que se pueda entender la real naturaleza del impuesto, que no podía tener otra finalidad más que la recaudadora (fiscal). Sin embargo, en vista que se reconocía la necesidad de que el impuesto tenga otro tipo de fines distintos al recaudatorio (pero siempre bajo la óptica del programa constitucional), produjo una relativización respecto de la trascendencia que se le prestaba al principio de capacidad contributiva.

En efecto, podrían existir impuestos que no recaigan sobre los clásicos “índices o manifestaciones de riqueza”, no obstante, ello no vulnerará el principio de capacidad contributiva siempre que por la manera en que estén configurados, sea previsible que su aplicación recaiga en sujetos que en los hechos tengan aptitud para contribuir, y además puedan aprobar el juicio de ponderación de acuerdo a lo que ya se desarrolló antes. Ello sin perjuicio, que tales impuestos puedan ser imperfectos y/o antitécnicos, lo cual no bastaría para considerarlos contrarios a la Constitución.

La capacidad contributiva es una cualidad subjetiva, Paredes (2014) señala que se trata de una condición que debe tener el sujeto para que a partir de ello pueda surgir la obligación de pagar tributos, y, además, nazca el derecho de crédito a favor del Estado para exigir tal pago. (p. 153). Además, la capacidad contributiva también presenta una cualidad objetiva, pues para hacerla efectiva se deberá gravar índices o manifestaciones de riqueza, es decir, este aspecto o cualidad se orienta a las características que debe tener la norma tributaria pues deberá necesariamente gravar índices o manifestaciones de riqueza.

Es precisamente esta cualidad o aspecto objetivo lo que ha preponderado siempre en el Derecho Tributario. Se analiza pues si es que la norma tributaria se enfoca en gravar índices o manifestaciones de riqueza, lo cual no está mal, pero es insuficiente para

explicar la capacidad contributiva que tiene también un aspecto subjetivo importante que precisamente considera las cualidades o circunstancias que debe tener el sujeto llamado a tributar.

Nuevamente, es correcto que los índices o manifestaciones de riqueza fungen de parámetros objetivos para la aplicación de las normas. Sin embargo, no puede dejarse de lado la observancia que la norma legal efectivamente recaiga en sujetos que puedan asumir el pago del tributo. En ese sentido, Paredes (2014) afirma que “los índices o manifestaciones de riqueza son solamente signos de capacidad contributiva, pero a veces tales signos podrían no tener un correlato con la realidad”. (p. 159).



CAPÍTULO V: EL IMPUESTO A LA RENTA EN EL PERÚ Y LA FINALIDAD EXTRAFISCAL

5.1 Naturaleza y breve descripción del impuesto a la renta

La ley describe al hecho generador de la obligación tributaria⁴³. Esta descripción legal abarca los aspectos objetivos, subjetivos, espaciales y temporales del hecho generador de la obligación tributaria.

Al respecto, para abordar los temas más sustanciales del Impuesto a la Renta, tendremos en cuenta la siguiente definición que elabora Giannini (1957):

Prestación pecuniaria que un ente público tiene derecho a exigir en virtud de su potestad de imperio, originaria o derivada, en los casos, en la medida y según los modos establecidos en la ley, con el fin de conseguir un ingreso. (p. 46).

Será necesario precisar cuáles son aquellas rentas relevantes que obtienen los agentes económicos del sector privado, capaces de justificar una retribución al fisco.

Al respecto, la Ley del Impuesto a la Renta (en adelante, LIR), cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF, establece en su artículo 1° que dentro del ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta los siguientes ingresos: a) Las rentas que provienen del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores; b) Las ganancias de capital; c) Otros ingresos que provengan de terceros; y d) las rentas imputadas.

Por otro lado, para un mejor entendimiento del ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta, se deberá tomar en cuenta las distintas teorías que explican este asunto:

a. Teoría “Renta – Producto”

⁴³ En otras palabras, la hipótesis de incidencia tributaria.

En la política fiscal nos encontramos con la teoría llamada “renta-producto”, según la cual se considera renta afectable con el Impuesto a la Renta a los ingresos corrientes que se obtienen como resultado de la explotación del capital (ej. Alquiler de un inmueble), trabajo (ej. Sueldo) o de ambos (ej. Utilidades de una empresa).

Este concepto de renta se encuentra consagrado en el artículo 1° de la LIR cuando establece que en el ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta se encuentran las rentas que provienen del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos.

Entre las características encontramos lo siguiente:

- a) El producto es separable de la fuente e independiente a esta. Es decir, la ganancia – producto es separada de la fuente.
- b) La renta debe ser periódica. Basta la posibilidad de que se vuelva a generar. Asociada a esta característica de periodicidad es que la fuente sea durable.
- c) Debe ser neta. Para esto, será necesario deducir todos los gastos requeridos para que ésta renta se genere.
- d) La fuente debe ser puesta en explotación de manera consciente y no dejar nada aleatorio. Es decir, el sujeto conscientemente pone en explotación una fuente para obtener una renta.

Al respecto, Julio Fernández (1997) señala que: “El desarrollo de esta teoría descansa sobre la definición de renta como el producto período proveniente de una fuente durable habilitada para su explotación por la actividad humana”. (p. 2)

Asimismo, señala también que la renta se caracteriza por ser una riqueza nueva producida por una fuente productora, distinta de ella. Dicha fuente es un

capital que puede ser corporal o incorporal. Este capital no se agota en la producción de la renta, sino que la sobrevive.

Del mismo modo, resalta que la renta según este criterio es un ingreso periódico, es decir, de repetición real en la práctica, sino que basta con que exista una potencialidad para ello.

b. Teoría Flujo de la Riqueza

En la Política Fiscal se ha desarrollado la teoría denominada “flujo de riqueza”, según la cual dentro del ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta se encuentra todo beneficio que obtiene una persona natural o empresa de un tercero.

De la misma manera, Fernández (1997) señala que para esta teoría el concepto de renta abarca el total de la riqueza que fluye al contribuyente de operaciones con terceros, en un período determinado (p. 3).

Según esta teoría, se grava todo lo que proviene de un tercero. Así pues, incluye todo lo establecido en la teoría “renta – producto”, pero adicionalmente incluye a las ganancias de capital, a las actividades accidentales, a los ingresos eventuales y lo que provengan a título gratuito.

★ El ingreso puede ser periódico, transitorio o accidental. No es necesario que se mantenga intacta la fuente productora, pudiendo inclusive desaparecer con el acto de producción de la renta. De tal modo, se incluyen en el concepto de renta otros ingresos, además de los que califican como renta producto:

(i) Ganancias de Capital

Se tratan de ingresos obtenidos por la realización de bienes de capital.

(ii) Ingresos eventuales

Estos ingresos provienen de una situación completamente aleatoria.

(iii) Ingresos accidentales

Se trata de ingresos cuya producción es totalmente independiente de la voluntad de quien los obtiene.

(iv) Ingresos a título gratuito

Aquí se encuentran comprendidos los ingresos obtenidos de donaciones (transmisiones por acto inter vivos), legados o herencias (transmisiones por actos mortis causa).

Resulta importante tener en cuenta que el flujo de la riqueza debe provenir de operaciones efectuadas con terceros.

c. La teoría del consumo más incremento patrimonial

Esta teoría incluye a las dos anteriores, aunque con la salvedad que no es necesario que el ingreso resulte de una operación con terceros.

De la misma manera, Fernández (1997) señala que mediante este criterio se busca gravar el íntegro de la capacidad contributiva, considerando renta a la suma de los consumos más el incremento patrimonial al final del período (p. 4).

Resulta irrelevante si el incremento proviene de una fuente durable o de un tercero, por lo que se incluyen otros ingresos además de los considerados bajo los criterios de la renta producto o flujo de riqueza. Es decir, se incluyen consumos, rentas presuntas y rentas potenciales.

Al final, termina siendo un método indirecto que determinará la ganancia con la suma del consumo más el incremento.

Características del Impuesto a la Renta

Bernal (2017) señala que el impuesto a la renta se caracteriza por ser no trasladable, por la aplicación del principio de igualdad y por su efecto estabilizador. (p. 13)

I. Capacidad de traslación

Por naturaleza, el impuesto a la renta no debería ser trasladable, debería tener incidencia directa por el fundamento está en la cantidad de ingresos que tiene un sujeto. Es decir, deberá ser el propio contribuyente quien debe soportar la carga económica por sí mismo.

Sin embargo, igual hay excepciones como en el caso del Sistema de Retenciones o el caso del Impuesto General a las Ventas – IGV, toda vez que allí el pago del impuesto es trasladado al comprador o el usuario de los servicios, siendo este último denominado “sujeto incidido económicamente”.

II. Equidad o igualdad en la aplicación

La segunda característica es que en el caso puntual del Impuesto a la Renta se contempla la aplicación del principio de equidad al estar relacionada con la Capacidad Contributiva⁴⁴. Esto básicamente gira en torno a dos ideas: (i) Los sujetos que se encuentren en una idéntica situación económica, deberán soportar idéntica carga tributaria; y (ii) los sujetos con menor capacidad económica pagan menor cantidad de tributos, mientras que los que tienen mayor riqueza soportan la carga tributaria más alta.

III. Carácter estabilizador

Se trata de una característica propia de un instrumento de política económica. Como bien señala Bernal (2017), “en situaciones de alza de precios, al aumentar la tasa del impuesto, los fondos de los ciudadanos se congelan y se controla la inflación, y en épocas de recesión, al bajar la tasa del impuesto hará que los ciudadanos dispongan de mayores recursos para incentivar el consumo”. (p. 13).

⁴⁴ Se entiende como tal a la capacidad económica para contribuir al gasto público. Por tal motivo, en la doctrina se afirma que, aquel que tenga igual capacidad económica que otro debe de estar en igual situación tributaria.

IV. Globalidad

La vocación del impuesto debe ser íntegra, pues debería gravar el íntegro de las rentas del individuo sin distinción alguna. De hecho, esta característica no siempre está presente, por lo que más se asemeja a una característica ideal del impuesto.

El Impuesto a la Renta grava una serie de hechos que ocurren en un determinado espacio de tiempo, ello significa entonces que hay una sucesión de hechos económicos producidos en distintos momentos, respecto de los cuales el legislador verifica que la hipótesis de incidencia tributaria se va a configurar después que transcurra este período.

El Impuesto a la Renta puede ser de tipo global⁴⁵, cuando el tributo toma como referencia la totalidad de las rentas del sujeto pasivo, sin tomar en cuenta el origen de la renta, salvo para facilitar el resumen final utilizando categorías.

También puede ser de tipo cedular⁴⁶, ya que se aprecia que existen varios gravámenes enlazados con cada fuente. Por lo que se tributa por cada una de ellas de manera independiente, sea de este modo por trabajo o por capital. En este sistema existe una íntima relación entre cada impuesto cedular con su fuente de renta (trabajo, capital, combinación de ambos).

En caso que se presente la combinación de ambos supuestos (global y cedular) entonces se considerará como un impuesto de tipo mixto, como el que actualmente tenemos en el Perú.

⁴⁵ Este sistema es aquel que tiene por finalidad gravar todos los impuestos, considera que el impuesto ideal debe considerar al impuesto a la renta como una unidad de ingresos gravados con tasa progresiva (globalidad y progresividad). Se toman en cuenta todas las rentas sin discriminarlas según su tipo. Las rentas se atribuyen a las personas físicas y por tanto se toma en cuenta el carácter personal (capacidad contributiva). El problema es que se requiere de un sistema administrativo de recaudación muy costoso, pues la Administración Tributaria debería controlar que se graven todas las rentas de un sujeto, lo cual es bastante complicado.

⁴⁶ Es un impuesto por cada categoría o por cada cédula. Se tienen tantos impuestos como fuentes existan (capital, trabajo, empresa), los que se agrupan por cédulas en base a la fuente de cada renta. Facilidad para administrar, y permite discriminar el peso fiscal en cada fuente. Se adaptan a los sistemas de retención en la fuente. El problema es que es un sistema imperfecto, los impuestos no son personales ni progresivos, y muchas veces no toma en cuenta la capacidad contributiva.

5.2 Aspecto Temporal del impuesto. Criterio del Devengado y lo Percibido.

a) Criterio de lo Percibido

Este criterio sostiene que las rentas deberán reconocerse cuando sean pagadas o puestas a disposición del perceptor de dichas rentas. Es decir, nacerá la obligación tributaria cuando uno efectivamente recibe ese ingreso o ponen el ingreso a disposición de uno.

Señala el artículo 57° inciso d) del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta (LIR) que las rentas de segunda, cuarta y quinta categoría se imputarán al ejercicio gravable en que se perciban. Por su parte, el artículo 59° de la LIR señala que las rentas se considerarán percibidas cuando se encuentren a disposición del beneficiario, aun cuando el sujeto no las haya cobrado en efectivo o en especie.

Reig (1995) sostiene que: “En el criterio del percibido lo importante es que -por lo menos- exista, para el titular de la renta, la posibilidad (potencial o real) de disponer de dicho ingreso”. (p. 288).

Al respecto el Tribunal Fiscal ha señalado lo siguiente:

- * Las rentas de cuarta categoría se imputarán al ejercicio en que se perciban, considerándose percibidas cuando se encuentren a disposición del beneficiario, debiendo entenderse la “puesta a disposición” como la oportunidad en que el contribuyente puede hacer suyo el ingreso, esto es, cuando el recurrente recibió y cobró el cheque. (Resolución del Tribunal Fiscal N° 05657-5-2004)

Para el Tribunal Fiscal, de acuerdo con el inciso c) del artículo 57° de la LIR, las rentas de cuarta categoría se imputarán al ejercicio en que se perciban, considerándose percibidas cuando se encuentren a disposición del beneficiario, debiendo entenderse la “puesta a disposición” como la oportunidad en que el contribuyente puede hacer suyo el ingreso.

En conclusión, lo trascendental para este criterio es el momento de cobro de la renta, la materialización efectiva de la prestación.

b) Criterio de lo Devengado

El devengo implica el momento en que surge el derecho a percibir la renta, independientemente si en la realidad se percibe o no. Es decir, no interesa si efectivamente se recibió la renta, importante es el derecho de cobro que el sujeto ostente.

Este criterio es aplicable a rentas de primera y tercera categoría.

Sobre el principio de lo devengado, Reig (1995) señala que:

Ingreso devengado es, entonces, todo aquel sobre el cual se ha adquirido el derecho de percibirlo por haberse producido los hechos necesarios para que se genere. Correlativamente en cuanto a los gastos, se devengan cuando se causan los hechos en función de los cuales, terceros adquieren derecho al cobro de la prestación que los origina. (p. 288).

Asimismo, Medrano (1983) señala sobre el método del devengado:

Los ingresos son computables en el ejercicio en que se adquiere el derecho a recibirlos, pues devengar es el derecho a recibir, entre otras cosas, ingresos. Lo devengado asume como premisa que la renta se ha adquirido cuando la operación de la cual deriva el ingreso se encuentra legalmente concluida, sin que sea indispensable que el deudor haya cumplido con el pago, sino tan sólo que desde el punto de vista jurídico el acto o negocio se encuentre perfeccionado. (p. 32).

5.3 Categorizaciones de Renta y delimitación del trabajo.

Nuestro sistema tributario, para efectos del impuesto a la renta contiene cinco categorías dependiendo de la fuente de obtención de la renta. Así pues, tenemos a las siguientes:

- a) Primera categoría: rentas producidas por el arrendamiento, subarrendamiento y cesión de bienes.
- b) Segunda categoría: Rentas de otros capitales (intereses, regalías, rentas vitalicias, dividendos, ganancias de capital, etc).
- c) Tercera categoría: Rentas obtenidas por actividad empresarial.
- d) Cuarta categoría: Rentas obtenidas por el trabajo independiente.
- e) Quinta categoría: Rentas obtenidas por el trabajo subordinado.

Ahora bien, para efectos del presente trabajo, únicamente nos centraremos en la tercera categoría, en las rentas obtenidas por actividades empresariales de empresas domiciliadas en el Perú, puesto que los beneficios tributarios que pretendemos otorgar, aplicarían únicamente para titulares de proyectos de inversión sujetos al SEIA que son contribuyentes de tercera categoría.

5.4 Los Gastos Deducibles y los filtros de deducibilidad

Ahora bien, es importante mencionar que existen filtros de deducibilidad. Para tal efecto, se entiende que será deducible todo aquel gasto que permita generar una renta en un futuro. De esta manera, para que el gasto sea deducible, debe estar relacionado con una renta gravada o con el mantenimiento de una fuente que busque generar renta.

En concreto, según Picón (2011), “el gasto o costo, para ser deducible, debe tener como objeto o motivo el planteado en la norma tributaria, es decir, la generación de rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente generadora de rentas”. (p. 23).

El artículo 37° de la LIR establece lo siguiente:

A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley.

Picón (2011) para explicar la causalidad de este artículo de la LIR plantea dos preguntas básicas que todo contribuyente debería poder responder a la Administración Tributaria. ¿Qué fue lo que adquirió? Y ¿Para qué lo adquirió? (p. 24).

En el primer caso, será necesario probar cuál fue el bien o servicio adquirido y en el segundo, se debe probar que la finalidad de dicha adquisición fue para generar rentas gravadas o mantener las ya existentes.

De dicho artículo de la LIR, se extrae el conocido principio de causalidad, por el cual, según el criterio establecido por el Tribunal Fiscal en la RTF N° 1596-3-2003, todo gasto debe ser **necesario** y **vinculado** a la actividad que se desarrolla, considerando para tal efecto los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, así como el “modus operandi” de la empresa.

A continuación, describiremos cada principio regulado por el artículo 37° de la LIR.

5.4.1 Principio de Causalidad

En términos generales la causalidad puede definirse como la relación existente entre un hecho y su efecto deseado. Es decir, “toda causa genera un efecto”; motivo por el cual, debe haber una relación directa entre los gastos incurridos, la generación de la renta y el mantenimiento de la fuente.

El Tribunal Fiscal ha establecido que: “Para efectos del Impuesto a la Renta, la deducción de un costo o gasto está sujeta a que se establezca la relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada o el mantenimiento de su fuente, destino que, finalmente, le otorga el carácter de necesario”. (Resolución del Tribunal Fiscal N° 1275-2-2004, 2004).

¿Cuál es la causa? El gasto. ¿Cuál es el efecto? Que se genere renta o se mantenga la fuente productora de renta.

Es decir, para efectos prácticos sería la incidencia existente entre los gastos y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente.

Es el principio sustancial de todo gasto deducible ya que el mismo está contenido en todos los supuestos señalados en el artículo 37° de la LIR. La finalidad de demostrar la causalidad es para acreditar que la adquisición de un bien o la prestación de un servicio tiene como objeto final generar ingresos gravados o mantener la fuente.

Para ejemplificar este principio, el Tribunal Fiscal ha establecido lo siguiente:

El principio de causalidad debe ser aplicado de manera amplia (no necesariamente directa). En tal sentido, si la empresa produce perdigones de plomo, el gasto en que incurre para auspiciar el Campeonato Mundial de Tiro es necesario para la generación de renta y, por lo tanto, es deducible. (Resolución del Tribunal Fiscal N° 814-2-98, 1998).

Téngase presente que la generación de ingresos gravados no necesariamente es efectiva sino también potencial, aunque ello debe evaluarse en cada caso particular. Al respecto, el Tribunal Fiscal ha señalado que procede la deducción de gastos a pesar que la empresa no genere ingresos, siempre que los mismos resulten razonables.

Entonces, el hecho que una empresa no haya efectuado mayores actividades empresariales, no significa que no haya realizado actividades dirigidas a procurarse mayores ingresos. Estos gastos incurridos y los conceptos por los cuales se han realizado deben resultar razonables para la continuidad de las actividades empresariales de la empresa⁴⁷.

⁴⁷ Síntesis de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 2675-5-2007.

5.4.2 Principio de Normalidad

Este principio está incluido en el Principio de Causalidad, y tiene como objetivo ayudar a la evaluación de la vinculación del gasto con las actividades económicas de la empresa.

Con respecto al Principio de Normalidad, consiste en un criterio básico con carácter cualitativo estrechamente vinculado al principio de causalidad en el sentido que ayuda a evaluar la vinculación del gasto con el giro propio de la empresa. Así pues, los gastos deducibles son aquellos que resulten vinculados, lógicos y habituales para la actividad que genera la renta gravada. Por lo tanto, serán deducibles los gastos que sean lógicos para el giro de la empresa, así pues, quedan descartados aquellos gastos que no sean coherentes con la actividad realizada por la empresa.

Para que sea normal tiene que entenderse que para el tipo de actividades que realiza la empresa, ese gasto es adecuado.

En el caso de nuestra propuesta, las inversiones ambientales destinadas a la implementación de sistemas de control y/o mejoramiento ambiental, son gastos que inciden directamente en la continuación de las actividades del proyecto de inversión. Les permitiría no solo continuar operando y generando renta a partir de ello, sino que les permitiría operar con mejores estándares ambientales. Es decir, a partir de estos gastos lógicos y habituales para las empresas, se pueden obtener beneficios tangibles para el titular del proyecto.

5.4.3 Principio de Razonabilidad

El Principio de Razonabilidad también está vinculado al principio de causalidad en la medida que ayuda evaluar la vinculación del gasto con las actividades económicas de la empresa. Es un criterio cuantitativo relacionado al monto de los gastos deducibles con el monto de los ingresos de la empresa. Es decir, los gastos

deducibles son aquellos que resulten proporcionales en relación con los ingresos del contribuyente.

El Tribunal Fiscal ha establecido que “para determinar si el gasto es deducible, se debe evaluar si su monto corresponde al volumen de las operaciones del negocio, para lo cual es necesario examinar la proporcionalidad y razonabilidad de la deducción, así como el modus operandi de la empresa”. (Resolución del Tribunal Fiscal N° 753-3-99, 1999).

5.4.4 Principio de Fehaciencia

La fehaciencia es un principio que implica sustentar la operación. La fehaciencia está directamente relacionada con la carga de la prueba para los administrados, donde es un deber y derecho del contribuyente acreditar de manera razonable el gasto y su causalidad.

El Tribunal Fiscal ha establecido que “si bien no existe norma legal que obligue a los contribuyentes a llevar actas de conformidad, de instalación o de recepción, los contribuyentes deben contar con un nivel de documentación razonable que acredite la fehaciencia de las operaciones que realizan”. (Resolución del Tribunal Fiscal N° 1515-4-2008, 2008).

* Es decir, si se tiene que aplicar un gasto, ese gasto debe haber tenido una relación con la empresa y además debe haber existido. Si ese gasto no existe, no es deducible.

5.5 El Impuesto a la Renta y los Fines Extrafiscales

El Estado es el encargado de regular y orientar todo el desarrollo y proceso económico del país. ¿Cómo será su actuación? Pues dependerá de la política económica del país. La aplicación de impuestos es parte de los instrumentos que conforman esta política económica, por tanto, constituyen un eje central de todo modelo económico. El impacto que los impuestos pueden tener en un país es altísimo.

En ese contexto, Paredes (2014) citando al profesor italiano Raffaello Lupi ha señalado que: “El impuesto es en efecto un potente instrumento de política económica, que puede ser utilizado para incentivar determinadas actividades o inversiones”. (p. 24).

Agrega Paredes (2014) que:

La utilización extrafiscal de la imposición es típica en el caso de los beneficios, justificados por la opción política de renunciar a una parte de los ingresos fiscales en resguardo de algún otro interés que merezca tutela. (p. 25).

Coincidimos con Rozo (2003) cuando señala que el orden constitucional impone al Estado tareas de protección y promoción de determinadas actividades que se dirigen al ordenamiento social, económico y político. Así pues, existen finalidades que van más allá de metas únicamente recaudatorias, es ahí donde los tributos extrafiscales se configuran como un mecanismo de estímulo o desestímulo de conductas o situaciones específicas que representan el interés estatal. (p. 160).

Nada impide que como parte de una política pública se utilice al impuesto como un instrumento que además de cumplir sus fines recaudatorios, se le adicione elementos extrafiscales específicos.

Es correcto afirmar entonces que cuando el tributo se aparta de la función tradicional de recaudación para solventar el gasto público, para darle cabida a la función extrafiscal para conducir conductas de los particulares a determinado fin, es una acción de dirección e intervención económica.

Un claro ejemplo de ello, es el caso de la Ley N° 30309, Ley que promueve la Investigación Científica, Desarrollo Tecnológico e Innovación Tecnológica. Mediante esta ley se establece que los contribuyentes que efectúen gastos en proyectos de investigación científica, desarrollo e innovación tecnológica, podrán acceder a un beneficio tributario materializado en deducciones por encima del gasto realizado. En este caso, el Estado como parte de su programa constitucional consideró que era necesario intervenir, fomentar e incentivar un mayor desarrollo e innovación tecnológica, así como

también de trabajos de investigación científica; razón de ello, plantea un elemento extrafiscal⁴⁸ en el impuesto a la renta.

Un segundo caso es el de los beneficios tributarios por la cuota de discapacidad, así pues, la Ley N°29973, Ley General de la Persona con Discapacidad y el Decreto Supremo N° 287-2013-EF establecen un beneficio tributario para los empleadores generadores de rentas de tercera categoría que emplean a personas con discapacidad, pues ellos tendrán una deducción adicional en el pago del impuesto a la renta, que constituyen créditos contra dicho impuesto. Este es otro ejemplo en el que el Estado, como parte de su programa constitucional y una política de estado ha priorizado el fomento a la empleabilidad de personas con alguna discapacidad, para ello recurre a un elemento extrafiscal para utilizar en el impuesto a la renta.

El tema ambiental no es ajeno a ello, de hecho, forma parte también de un programa constitucional y de una política estatal. Así pues, más que hablar de un elemento extrafiscal ya se puede pasar a hablar del concepto de fiscalidad ambiental. Es importante lo señalado por Yacolca (2009) al referirse a los fundamentos económicos de la fiscalidad ambiental:

La aplicación de instrumentos económicos, especialmente los de naturaleza y contenido fiscal en las políticas de control ambiental, ha evolucionado notablemente, desde mediados de los años setenta hasta los noventa, en los países de la OCDE. Su introducción en el sistema fiscal puede producirse:

- a) Creando tributos ambientales.
- b) Elementos ambientales: adaptando tributos y estructuras fiscales ya existentes a unos objetivos ambientales. (p. 28).

Por su parte, Rozo (2003) esboza una diferencia dentro de la extrafiscalidad que conviene comentar (p. 168):

- a) Efectos no fiscales de los tributos. Aquellos que derivan de la naturaleza de todo gravamen impositivo, pues siempre de una u otra forma estimula o desincentiva

⁴⁸ El elemento extrafiscal es la promoción de la investigación científica, el desarrollo tecnológico y la innovación tecnológica.

determinadas conductas de los sujetos sin que ello implique que se consideren verdaderos tributos extrafiscales.

- b) Fines no fiscales de los tributos. Aquellos tributos que contienen técnicas minoritarias a través de deducciones, exenciones o disminuciones de la carga tributaria.
- c) Tributos extrafiscales propiamente dichos. Aquellos que son creados y aplicados para una función extrafiscal.

Comparando ambos postulados de Tributación Ambiental, los llamados “tributos ambientales” son equivalentes a los “tributos extrafiscales propiamente dichos”, mientras que los elementos ambientales son equivalentes a los “fines no fiscales de los tributos”. Este último caso es el que nosotros proponemos. Agregar elementos ambientales o fines no fiscales, al impuesto a la renta.

A pesar que el impuesto a la renta haya surgido como un mecanismo natural de recaudación, ello no conlleva a la errónea idea que no sea posible agregarle ciertos elementos extrafiscales (como aplicar beneficios tributarios) sin que el impuesto se desnaturalice ni pierda su esencia.

Efectivamente, el impuesto a la renta tiene por objeto gravar las ganancias de los contribuyentes, pues todos estamos obligados al sostenimiento de los gastos públicos. Sin embargo, es perfectamente compatible la aplicación de un beneficio tributario (deducción adicional por inversiones ambientales) en la medida que exista una razón constitucional de renunciar a percibir más ingresos para tutelar otro interés para el Estado. ¿Cuál es ese interés? La protección del ambiente.

Acertadamente, Rozo (2003) afirma sobre los impuestos que la destinación a la cobertura de los gastos públicos es un elemento principal mas no su esencia. Por consiguiente, las funciones extrafiscales pueden coexistir con la función recaudatoria. (p. 197).

Es innegable que resulta proporcional, razonable, y acorde con el programa constitucional, que el elemento extrafiscal del impuesto tenga como razón de ser la protección del ambiente.

Con mucha razón, Yacolca (2009) sostiene que: “la justificación de la utilización de elementos ambientales (ejemplo beneficios tributarios) y tributos ambientales se presentan porque existe una disociación entre la actividad económica en el marco de las economías de mercado y la naturaleza, dado que las funciones que desempeña el medio ambiente y su deterioro no son contemplados por el sistema económico”. (p. 29).

Es importante definir y hacer la diferenciación entre los distintos tipos de instrumentos que componen a la tributación ambiental. Por un lado, tenemos a los tributos ambientales en sentido estricto, que no son otra cosa más que aquellos tributos que nacen con la finalidad de reducir la contaminación al trasladar el costo de la contaminación al sujeto. En este caso se aplica el conocido principio “contaminador – pagador”, por tanto, es el tributo ambiental más conocido y usado en distintos países europeos. En este extremo encontramos a los impuestos ambientales, a las tasas y contribuciones ambientales.

No obstante, por otro lado, están también los tributos con elementos ambientales que no son otra cosa más que aquellos que tributos que tienen una finalidad distinta a la ambiental (por lo general, recaudatoria), pero a los que se les agregan ciertos aspectos o medidas ambientales.

Citando nuevamente a Yacolca (2009), afirma que:

La fiscalidad ambiental debe perseguir el cambio de actitudes de los agentes económicos para el ambiente. Los tributos ambientales reducen la contaminación, ejerciendo un rol en el ingreso (el que contamina paga) y los elementos ambientales ejercen un rol en el gasto (beneficios económicos). (p. 29).

En este caso, nuestra propuesta de beneficios tributarios aplicable para la determinación del impuesto a la renta, es una propuesta de tributación ambiental del tipo “elementos ambientales”, pues la intención es agregar ciertos matices y medidas ambientales a un impuesto netamente recaudatorio.

Finalmente, es indispensable identificar parámetros en la utilización de la tributación ambiental y de elementos ambientales como proponemos en este trabajo. Por ello, será necesario tomar en cuenta como mínimo los siguientes criterios impositivos⁴⁹:

- a) Recaer sobre actividades contaminantes y donde los sujetos a los que les aplicará el tributo estén debidamente identificados. En nuestra propuesta, serán objeto de la tributación ambiental los titulares de proyectos de inversión sujetos al SEIA, pues sus actividades son las que más impactos ambientales negativos significativos generan.
- b) Utilizar incentivos positivos en tributos tradicionales. Nuestra propuesta es de beneficios tributarios al considerar una deducción adicional por inversiones ambientales en la determinación del impuesto a la renta.
- c) Participación e información. Esto se concuerda con los principios ambientales de cooperación público – privada y de gobernanza ambiental, pues será necesaria una estricta comunicación, participación y establecimiento de canales de información sobre la incorporación y aplicación de la tributación ambiental.
- d) Cumplir con los principios ambientales y los principios tributarios. Nuevamente, y como bien hemos señalado en el capítulo 3, nuestra propuesta es concordante con los fines, fundamentos, objetivos y principios de la Política Nacional del Ambiente y los propuestos por la Ley General del Ambiente. En el caso de los principios tributarios, ya en el capítulo 4 hemos señalado con acierto que nuestra propuesta de beneficios tributarios cumple con los principios de legalidad, reserva de ley, igualdad y los demás.

⁴⁹ Yacolca, p. 34.

CAPÍTULO VI: LOS BENEFICIOS TRIBUTARIOS Y SU APLICACIÓN PARA LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA

6.1 Introducción a los llamados Beneficios Fiscales o Tributarios

El artículo 74° de nuestro texto constitucional, establece que los tributos se crean, modifican o derogan por norma con rango de ley. Agrega también, que las exoneraciones podrán correr la misma suerte que los tributos, siempre que se realice mediante una ley o un decreto legislativo.

Además, de acuerdo al Decreto Legislativo N° 757, Ley Marco para el crecimiento de la Inversión Privada, el “principio constitucional de la legalidad en materia tributaria implica que la creación, modificación y supresión de tributos, así como la concesión de exoneraciones, y otros beneficios tributarios, la determinación del hecho imponible, de los sujetos pasivos del tributo, de los perceptores y retenedores, de las alícuotas correspondientes y de la base imponible, deben ser hechas por Ley del Congreso de la República”⁵⁰, pudiendo también realizarse mediante Decreto Legislativo en vía de delegación de facultades.

La norma tributaria, al igual que cualquier otra tiene una estructura básica. Un supuesto de hecho y una consecuencia jurídica. El supuesto de hecho o hipótesis de incidencia describe las situaciones que causan el surgimiento de la obligación tributaria. Por su parte, la consecuencia jurídica está orientada al pago del tributo, a la prestación misma. Esta estructura básica puede verse alterada en la aplicación de la consecuencia jurídica, en situaciones específicas como la aplicación de un beneficio fiscal o tributario.

En opinión de Villegas (2005), los beneficios tributarios:

⁵⁰ Artículo 14° del Decreto Legislativo N° 757, Ley Marco para el crecimiento de la inversión privada.

Son situaciones descritas hipotéticamente en otras normas, y que acaecidas en la realidad neutralizan la consecuencia normal derivada de la configuración del hecho imponible, o sea, el mandato de pagar el tributo. Tienen la función de interrumpir el nexo normal entre la hipótesis como causa y el mandato como consecuencia. Cuando se configuran exenciones o beneficios tributarios, la realización del hecho imponible ya no se traduce en la exigencia de pagar el tributo originariamente prescrito por la norma. (p. 366)

Es decir, se produce una interrupción del desarrollo normal de la norma, pues por alguna situación particular el legislador optó por variar o eliminar el pago del tributo en su forma original.

Entonces, ¿qué es un beneficio? (De la Cruz y González, 2010), será beneficio todo lo que genere un “beneficio fiscal” como las exenciones, bonificaciones, reducción, deducción, desgravaciones, incentivos, entre otros. (p. 802).

No obstante, debemos diferenciar entre las distintas herramientas que componen la función de liberación tributaria.

Ahora bien, para efectos del presente trabajo utilizaremos indistintamente el término beneficios fiscales o tributarios, en ambos casos nos referimos al mismo concepto.

6.2 Liberación Tributaria como herramienta de Política Fiscal

De la definición que esboza De la Cruz y Gonzáles se entendería que dentro de los beneficios fiscales o tributarios se incluyen a las exenciones, deducciones, e inafectaciones, sin embargo, existen ciertas diferencias entre estas herramientas.

La teoría de la liberación tributaria es utilizada como herramienta de Política Fiscal en diferentes Estados, que tiene como objeto limitar o impedir la imposición tributaria por algunas razones de interés estatal. Para hacer efectiva tal “liberación”

se utilizan ciertos instrumentos que buscan la evitación, reducción, diferimiento o eliminación de la carga tributaria. Estos son la inmunidad, la inafectación, la exoneración y los beneficios tributarios.

a) Inmunidad Tributaria

La Política Fiscal determina qué aspectos son los que estarán gravados con algún tributo. Sin embargo, en algunos casos, también se prevé la liberación de cargas tributarias en determinadas situaciones o respecto algunos hechos económicos.

La inmunidad opera como un límite a la imposición tributaria contenido en la Constitución o en Tratados. En este punto, el Tribunal Constitucional la ha definido de la siguiente manera: “La inmunidad es la limitación constitucional impuesta a los titulares de la potestad tributaria del Estado a fin de que no puedan gravar o afectar a quienes la Constitución quiere exceptuar del pago de tributos debido a razones de interés social, de orden económico o por otros motivos que considere atendibles”. (Fundamento 13 de la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el expediente N° 00042-2004-AI/TC, 2005).

Una característica principal de la inmunidad es el carácter ilimitado y permanente, pues nuevamente se trata de una medida impuesta por razones de interés social, económico o político que requiere continuidad.

El ejemplo clásico de la inmunidad es el que se encuentra contenido en el artículo 19⁵¹ de la Constitución Política del Perú.

⁵¹ Artículo 19°. - Las universidades, institutos superiores y demás centros educativos constituidos conforme a la legislación en la materia gozan de inafectación de todo impuesto directo e indirecto que afecte los bienes, actividades y servicios propios de su finalidad educativa y cultural. En materia de aranceles de importación, puede establecerse un régimen especial de afectación para determinados bienes.

Las donaciones y becas con fines educativos gozarán de exoneración y beneficios tributarios en la forma y dentro de los límites que fije la ley.

La ley establece los mecanismos de fiscalización a que se sujetan las mencionadas instituciones, así como los requisitos y condiciones que deben cumplir los centros culturales que por excepción puedan gozar de los mismos beneficios.

b) Inafectación Tributaria

La norma tributaria describe los hechos económicos que estarán gravados y partir de los cuales surgirá la obligación tributaria, definiendo de esta forma cuál es el ámbito de aplicación del tributo.

La inafectación se refiere precisamente al ámbito de aplicación del tributo, cualquier hecho que no esté comprendido dentro de ese ámbito no estará sujeto a imposición tributaria y se considerará “inafecto”, sea en una forma lógica o legal.

Por último, al igual que la inmunidad, la inafectación tiene carácter permanente, pero se diferencia de aquella en la medida que no tiene rango constitucional.

c) Exoneración Tributaria

La norma tributaria habíamos señalado describe su ámbito de aplicación, esto es, qué hechos generan la obligación tributaria. La exoneración opera cuando efectivamente se cumplen los presupuestos para el nacimiento de la obligación tributaria, pero que por algunas razones el legislador en ejercicio de su potestad tributaria ha considerado que no se llegue a producir tal obligación tributaria.

El Tribunal Constitucional los ha definido de la siguiente manera:

Las exoneraciones se configuran como supuestos de excepción respecto del hecho imponible, lo cual quiere decir que el hecho imponible nace, y/o, los sujetos (exoneraciones subjetivas) o actividades (exoneraciones objetivas), previstos en ella, se encuentran *prima facie* gravados; no obstante ello, en estos casos, no se desarrollará el efecto del pago del tributo en la medida que, a consecuencia de la propia ley o norma con rango de ley, se les ha exceptuado

Para las instituciones educativas privadas que generen ingresos que por ley sean calificados como utilidades, puede establecerse la aplicación del impuesto a la renta.

del mismo. (Fundamento 13 de la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el expediente N° 00042-2004-AI/TC, 2005).

Es decir, se trata de una delimitación del ámbito de aplicación del tributo. Un ejemplo de esta herramienta la encontramos en el régimen especial para la Amazonía mediante la Ley N° 27037 cuando establece que los contribuyentes ubicados en la Amazonía gozarán de la exoneración del IGV cuando realicen operaciones de venta de bienes efectuadas en la zona para su consumo⁵².

d) Beneficio Tributario

El Tribunal Constitucional ha definido a los beneficios tributarios de la siguiente manera: “Los beneficios tributarios constituyen aquellos tratamientos normativos mediante los cuales el Estado otorga una disminución, ya sea total o parcialmente, del monto de la obligación tributaria, o la postergación de la exigibilidad de dicha obligación”. (Fundamento 14 de la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el expediente N° 00042-2004-AI/TC, 2005).

Por su parte, Ruiz de Castilla (2013) afirma que “el beneficio tributario es todo mecanismo que reduce o elimina la carga tributaria”. (p. 144). Agrega además que, “el beneficio tributario es toda ventaja que se otorga al agente económico (contribuyente), en materia del débito tributario y crédito tributario”. (p. 144).

A diferencia de las anteriores herramientas de liberación tributaria (inafectación, inmunidad y exoneración), en este caso existe una carga tributaria pero que, con la aplicación del beneficio, ésta se reduce o se elimina.

Al final, el objetivo es reducir o eliminar el pago de tributos en algunos contribuyentes por alguna situación específica que consideró el legislador. Se utilizan por aplicación de una política económica que persigue algún tipo de objetivo concreto de orientar ciertas conductas de los contribuyentes.

⁵² Artículo 13° de la Ley N° 27037, Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía.

Finalmente, cabe señalar que los beneficios tributarios (al igual que las exoneraciones e incentivos tributarios) tienen un plazo de vigencia máximo de tres (3) años, prorrogable por única vez por tres (3) años adicionales, según lo señalado por la Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario.

6.3 Tipos de Beneficios Tributarios

Los beneficios fiscales de acuerdo a Alfonso (2010) pueden ser incentivadores o estructurales. Al respecto señala que:

Los llamados beneficios incentivadores son configurados como situaciones específicas y excepcionales de estímulo para realizar determinada actividad mediante la correspondiente minoración tributaria. Son minoraciones incentivadoras o promocionales que actúan desde fuera de la estructura impositiva y constituyen un gasto fiscal que podrá ser sustituido por subvenciones. (p. 780).

Agrega además que:

Los denominados beneficios estructurales, en cambio, no constituyen normas de exoneración o minoración excepcional, sino que forman parte de la estructura del tributo por su carácter general y desvinculación de acciones concretas. (p. 780).

En el caso nuestro propuesto encontramos que se trataría de la aplicación de un beneficio incentivador, pues estará enfocado en una situación específica y excepcional para aquellos proyectos de inversión que realicen inversiones en sistemas de control y/o mejoramiento ambiental, a ellos se les podrá permitir una deducibilidad de un importe superior al gasto incurrido. No podría considerarse que el impuesto a la renta por su propia estructura tiene contiene la aplicación de un beneficio, puesto que su estructura está orientada a gravar las ganancias de los contribuyentes, pues su finalidad – en principio – es recaudatoria.

6.4 Los Beneficios Tributarios y los Fines Extrafiscales

Sobre la relación de los beneficios tributarios y la extrafiscalidad, el Tribunal Constitucional también ha advertido lo siguiente: “los beneficios tributarios responden a políticas y objetivos concretos que justifican que se otorgue un trato excepcional a determinadas actividades o personas que normalmente estuvieran sujetas a tributar”. Agrega también que “el acto por el cual se otorga un beneficio tributario no es ni puede ser enteramente discrecional por cuanto podría devenir en arbitrario, sino que debe realizarse no solo en observancia con los demás principios constitucionales tributarios, sino que también debe ser necesario, idóneo y proporcional”. (Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el expediente N° 5970-2006-PA/TC, 2007).

Es importante puntualizar que los beneficios tributarios siempre son creados y aplicados para el cumplimiento de determinados objetivos de relevancia constitucional. ¿Cuál es aquella política que justifica el trato excepcional? Nuevamente mencionemos el caso del régimen tributario especial para la Amazonía, donde se dispuso una serie de medidas tributarias como tasas diferenciadas para efectos del impuesto a la renta, exoneraciones de IGV para determinadas operaciones, entre otras más. ¿Cuál era el fin? Promoción de la inversión pública y privada en la Amazonía peruana.

* En el caso de nuestra propuesta, ¿cuál es política que justifica el otorgamiento de beneficios tributarios? La Política Nacional del Ambiente y los objetivos que ésta se ha planteado con relación al desarrollo sostenible y el compromiso con el control y reducción de la contaminación ambiental.

Señalan De la Cruz y González (2010) que: “Los beneficios fiscales son figuras ordinarias constitucionalmente establecidas como detracciones del normal ingreso público, instrumentadas como mecanismos promotores e incentivadores por el Estado para alcanzar fines de interés general, que demandan las manifestaciones económicas, políticas y sociales del momento y que favorecen legalmente al beneficiado”. (p. 805).

No cabe duda que, los tributos y los beneficios fiscales son mecanismos eficaces en el cumplimiento de determinados fines constitucionales. Es decir, los beneficios fiscales no se configuran por el solo hecho que el legislador desee aplicar una minoración a un contribuyente, sino que tal justificación debe estar enmarcada en un fin constitucional que sustente la aplicación de esa medida.

Al respecto Guervós (2010) señala con acierto que:

Es decir, tributos, recargos y beneficios fiscales ayudan a cumplir los fines constitucionales encomendados al Estado: los primeros proporcionando ingresos, que van de los ciudadanos al Estado, y después retornan a los ciudadanos en forma de servicios públicos; los segundos dejando en manos de los ciudadanos ingresos que deberían haber llegado al Estado. (p. 831).

Exactamente, con nuestra propuesta de beneficios tributarios, el Estado tendrá menos ingresos por el impuesto a la renta recaudado, pues la renta neta será menor por la deducción adicional que gozarán los contribuyentes. Esta situación implicará que los titulares de los proyectos de inversión sujetos al SEIA tendrán mayores recursos para continuar con sus actividades, pero esta vez con procesos operativos más amigables con el ambiente.

Es decir, la aplicación de estos beneficios tributarios con incidencia ambiental aumentará el patrimonio de los titulares de proyectos de inversión, pues tendrán mayor liquidez para invertir precisamente en mejoramiento y control ambiental. Medidas como estas suponen los llamados “gastos fiscales” por los cuales el Estado deja de percibir determinados ingresos para aplicar beneficios tributarios para lograr un determinado objetivo constitucional.

Si colocamos en una balanza lo que le costaría al Estado asumir el costo de remediación del ambiente⁵³ versus el renunciar a percibir un porcentaje de

⁵³ Si bien es cierto los titulares de los proyectos de inversión son responsables de sus emisiones, vertimientos y descargas al ambiente, muchas veces el impacto de éstos trasciende a su área de trabajo lo que hace que muchas veces se pierda la causalidad entre el impacto ambiental y el generador. Ejemplo de

ingresos para que sean los mismos titulares de los proyectos de inversión quienes reduzcan sus impactos ambientales, definitivamente resultaría un ahorro significativo en recursos y esfuerzos para las autoridades.

Probar que un titular es responsable de contaminación ambiental es complicado y costoso. Habrá que incluir el costo de una supervisión, y la capacidad de detección que podrá tener el supervisor para avistar un incumplimiento ambiental y que ello ha generado un daño ambiental. Luego, iniciar un procedimiento administrativo sancionador, preparar los descargos de la empresa, la resolución de primera instancia, la apelación, reconsideración, resolución de segunda instancia, agotar vía administrativa y recurrir al Poder Judicial. Todo ello demanda mucho tiempo y muchos recursos humanos y económicos, mientras que el problema de la contaminación continúa y sigue sin resolverse.

Nos preguntamos entonces, ¿Qué debería ser más importante? ¿Sancionar a la empresa o solucionar el problema ambiental? mejor dicho, ¿sancionando a la empresa se solucionará el problema? Bueno, tardando siete u ocho años en batallas legales, no se va a solucionar el problema. Con esto no pretendemos menospreciar ni reducir el trabajo supervisor y fiscalizador del Estado, sino que somos de la opinión que un trabajo netamente preventivo adicional al ya realizado, puede coadyuvar en la gestión ambiental.

Por consiguiente, sostenemos que la aplicación de beneficios tributarios para titulares de proyectos de inversión sujetos al SEIA es una medida conveniente para la reducción y prevención de la contaminación ambiental. Además, reúne todas las características y condiciones necesarias para garantizar un ambiente más equilibrado que permita el desarrollo sostenible, pues al motivar el sobrecumplimiento de la norma ambiental y la utilización de mejores sistemas de control y mejoramiento ambiental, se garantizará un ambiente adecuado para el desarrollo de la vida humana. Es proporcional, pues por un lado tenemos la

ello es que vemos que muchos pasivos ambientales, cuyos generadores no han podido ser identificados, ahora son responsabilidad del Estado.

renuncia del Estado a percibir ciertos ingresos públicos mientras que por otro lado tenemos la posibilidad de gozar de mejores condiciones ambientales que permitan un mejor desarrollo de la vida humana.

Finalmente, en nuestro país se suele admitir sin sentido crítico que los beneficios tributarios son privilegios que rompen con el principio de igualdad y, por tanto, deben ser interpretados de manera restrictiva. Sin embargo, en nuestra opinión, en estos casos cabría realizar una interpretación funcional, es decir, conforme a los principios y valores que fundamental la concesión de los beneficios tributarios, tal como lo ha señalado La Rosa (2001):

[...] el plano de la verdadera intención de política-legislativa, la no imposición o menor imposición, o el crédito de impuesto, etc., representan a veces “subrogaciones” sustanciales de “gasto público implícito”, o “mediante impuestos”, o gasto fiscal. La oportunidad de identificar en el aspecto del “gasto fiscal”, en sí mismo, la referencia central de la noción general de beneficio tributario tiene su razón de ser en la peculiar problemática (ya sea político-económica o jurídico-financiera) que surge en el momento en el cual se revela la existencia de medidas que, aunque estructuralmente son parte del campo de los ingresos, en sustancia constituyen un gasto público.

[...] **los beneficios tributarios deben considerarse en sí mismos como verdaderos y auténticos gastos públicos (y no tan solo como una menor imposición o no imposición)**; y el contorno relativo a su “sustitución” con otras medidas análogas se encuentra nítido en la búsqueda de soluciones aptas para hacerles incompatibles, dentro de lo posible, con las reglas y principios que de acuerdo con sus específicas características deberían reflejar.” [La negrita y el subrayado son agregados]. (p. 397).

En esta línea, mediante una interpretación funcional de las normas que conceden beneficios tributarios se podría llegar a un resultado interpretativo estricto, ni restrictivo ni extensivo, que es lo que probablemente quiso el legislador al momento de diseñar la norma tributaria objeto de interpretación.

6.5 El caso Colombia

Al iniciar esta investigación, había que no solo describir las falencias y carencias de la normativa peruana, sino que como toda investigación había que proponer una solución. Muchas veces es necesario “mirar” al costado para observar las buenas prácticas y acciones de otros y luego analizar y determinar si pudieran ser aplicables a un determinado caso concreto. Es así que encontramos que en Colombia existía un vasto desarrollo normativo en materia ambiental y que se había traducido en acciones concretas de cuidado del medio. Además, Colombia tiene un amplio desarrollo y aplicación de incentivos tributarios ambientales, motivo por el cual es necesario referirnos al caso colombiano.

Una de las cosas que más llamó mi atención al llegar primero a Medellín – luego a Bogotá – fue observar en distintos puntos de la ciudad estaciones de monitoreo de la calidad del aire. Más adelante cuando conversaba con Mauricio Mira, entonces viceministro del Ambiente y Desarrollo Sostenible de Colombia, me comentó que ya desde hace más veinte años en Colombia el tema ambiental ha sido prioritario y se continúa en el camino de incluir a la gestión ambiental en todos los aspectos sociales, políticos y económicos del país.

Pero, ¿qué podría diferenciarnos tanto de Colombia? Bueno, definitivamente existe un tema institucional y de internalización del problema ambiental. Como bien se desarrolló en el primer capítulo, la institucionalidad ambiental en el Perú es bastante incipiente en comparación con Colombia.

Si en el Perú, se publicó el Código del Medio Ambiente en los años noventa, en Colombia ya desde el año 1974 tenían al Código de los Recursos Naturales promulgado mediante el Decreto N° 2811. Este código, con sus aciertos y desaciertos se convirtió en la base legal de toda la institucionalidad ambiental colombiana. Esto es muy bien explicado por Castro, Caycedo, Jaramillo y Morera (2002) cuando afirman sobre este Código que: “A partir de éste se desarrolló un completo marco normativo con una serie de decretos especiales para agua, suelo, flora minería, aire y otros.” (p. 17).

Posteriormente, en el año 1984, este código colombiano es reglamentado mediante el Decreto N° 1594, específicamente en la sección sobre los vertimientos que son una de las causas de contaminación más graves de recursos hídricos – tema que preocupaba mucho en ese entonces a Colombia. Este decreto es sumamente importante para efectos ambientales, pues establecía las cargas máximas permisibles por fuente y las sustancias y concentraciones máximas permitidas – algo así como lo que hoy se conoce como LMP y ECA.

No obstante, el verdadero punto de partida colombiano radica en su Constitución Política del año 1991 donde incluso contiene una serie de preceptos constitucionales de relevancia ambiental en un capítulo. Nuevamente Castro, Caycedo, Jaramillo y Morera (2002) afirman lo siguiente:

En 1991, se adopta una nueva Constitución Nacional, de la cual se destacan varios elementos clave que marcan teóricamente la diferencia con la Constitución anterior; su perfil ampliamente ambientalista, descentralización y autonomía de las autoridades ambientales y la participación ciudadana reglamentada a través de mecanismos mucho más expeditivos. (p. 18)

Precisamente, en ese capítulo 3 donde se regulan los derechos colectivos y del ambiente, se establece en el artículo 79° uno de los principales dispositivos colombianos en cuidado del ambiente. Estipula textualmente que:

* Todas las personas tienen derecho a gozar de un ambiente sano. La ley garantizará la participación de la comunidad en las decisiones que puedan afectarlo. Es deber del Estado proteger la diversidad e integridad del ambiente, conservar las áreas de especial importancia ecológica y fomentar la educación para el logro de estos fines.

Continúa el artículo 80° estableciendo que:

El Estado planificará el manejo y aprovechamiento de los recursos naturales, para garantizar su desarrollo sostenible, su conservación, restauración o sustitución. Además, deberá prevenir y controlar los factores de deterioro ambiental, imponer las sanciones legales y exigir la reparación de los daños causados. Asimismo,

cooperará con otras naciones en la protección de los ecosistemas situados en las zonas fronterizas.

Al comienzo de este trabajo hablábamos sobre la necesidad de abordar un nuevo enfoque sobre la gestión ambiental, crear un nuevo paradigma, una nueva forma de ver y hacer las cosas. Es claro que en Colombia algo debió pasar para que dentro de su concepción como Estado se internalice el problema ambiental y se implementen verdaderas medidas de gestión ambiental. Para ello, es necesario revisar los antecedentes del país vecino y de esa manera comprender qué fue lo que ocurrió.

En primer lugar, se trata de una Constitución que reemplazó a un texto constitucional que tenía casi un siglo de vigencia. Así pues, la Constitución Política de Colombia del año 1991 reemplazó a la anterior de 1886 de tinte más conservador. Sin lugar a dudas, Colombia atravesaba una etapa sumamente complicada en la década de los ochenta y comienzos de los años noventa por la guerra civil ocasionada por el terrorismo y el narcotráfico. Problemas que afectan no solo socialmente a un país, sino que inciden principalmente en el aspecto económico. Fue así que se convoca a una Asamblea Constituyente a efectos de preparar una nueva constitución para Colombia y que considere la real situación en la que se encontraba. La intención: acabar con la corrupción y abrir el mercado para inversionistas.

Definitivamente, este es el punto de partida para el caso de Colombia pues a esta nueva Constitución Política se incorpora la preocupación del cuidado del medio ambiente.

Beltrán y Ávila (2013) señalan lo siguiente:

En Colombia se ha adelantado en los últimos años una amplia transformación en el campo de la gestión ambiental que incorpora muy diversos frentes: se consagran en la Constitución Nacional adoptada en 1991 por la Asamblea Nacional Constituyente, cerca de sesenta artículos que hacen referencia directa o indirecta al medio ambiente, se aprueba la ley 99 de 1993 que crea el ministerio

del Medio Ambiente, se reordena el sector público encargado de la gestión y conservación del medio ambiente y los recursos naturales renovables, se reorganiza el Sistema Nacional Ambiental, SINA y se dictan otras disposiciones que modifican en algunos asuntos críticos la normatividad ambiental incorporada en el Código de los Recursos Naturales Renovables. (p. 3).

6.5.1 La Política Ambiental Colombiana y el Ministerio del Medio Ambiente

Otro de los hitos colombianos fue la creación de la Política Ambiental Colombiana (“PAC”) junto con el Ministerio del Medio Ambiente con la Ley 99⁵⁴ del 22 de diciembre de 1993 (“LEY 99”).

En efecto, la LEY 99 en primer lugar estableció una serie de principios generales ambientales sobre los cuales se sustentará la PAC y las normas, disposiciones e instituciones que ella contenga. En Colombia tienen claro que la clave de la gestión ambiental está en lograr el desarrollo sostenible. Por ello, la misma LEY 99 ha establecido en el numeral 1 del artículo 1° lo siguiente:

El proceso de desarrollo económico y social del país se orientará según los principios universales y del desarrollo sostenible contenidos en la Declaración de Río de Janeiro de junio de 1992 sobre Medio Ambiente y Desarrollo.

Estas máximas normativas de la Declaración de Río, son los principios universales que rigen – o deben regir – en toda legislación nacional, ellos son los siguientes:

- **PRINCIPIO 1:**

Los seres humanos constituyen el centro de las preocupaciones relacionadas con el desarrollo sostenible. Tienen derecho a una vida saludable y productiva en armonía con la naturaleza.

⁵⁴ Ley mediante la cual se crea el Ministerio del Medio Ambiente, se reordena el Sector Público encargado de la gestión y conservación del medio ambiente y los recursos naturales renovables, se organiza el Sistema Nacional Ambiental, SINA y se dictan otras disposiciones.

- **PRINCIPIO 2:**

De conformidad con la Carta de las Naciones Unidas y los principios del derecho internacional, los Estados tienen el derecho soberano de aprovechar sus propios recursos según sus propias políticas ambientales y de desarrollo, y la responsabilidad de velar por que las actividades realizadas dentro de su jurisdicción o bajo su control no causen daños al medio ambiente de otros Estados o de zonas que estén fuera de los límites de la jurisdicción nacional.
- **PRINCIPIO 3**

El derecho al desarrollo debe ejercerse en forma tal que responda equitativamente a las necesidades de desarrollo y ambientales de las generaciones presentes y futuras.
- **PRINCIPIO 4**

A fin de alcanzar el desarrollo sostenible, la protección del medio ambiente deberá constituir parte integrante del proceso de desarrollo y no podrá considerarse en forma aislada.
- **PRINCIPIO 5**

Todos los Estados y todas las personas deberán cooperar en la tarea esencial de erradicar la pobreza como requisito indispensable del desarrollo sostenible, a fin de reducir las disparidades en los niveles de vida y responder mejor a las necesidades de la mayoría de los pueblos del mundo.
- **PRINCIPIO 6**

Se deberá dar especial prioridad a la situación y las necesidades especiales de los países en desarrollo, en particular los países menos adelantados y los más vulnerables desde el punto de vista ambiental. En las medidas internacionales que se adopten con respecto al medio ambiente y al desarrollo también se deberían tener en cuenta los intereses y las necesidades de todos los países.
- **PRINCIPIO 7**

Los Estados deberán cooperar con espíritu de solidaridad mundial para conservar, proteger y restablecer la salud y la integridad del ecosistema de la Tierra. En vista de que han contribuido en distinta medida a la degradación del medio ambiente mundial, los Estados tienen responsabilidades comunes pero diferenciadas. Los

países desarrollados reconocen la responsabilidad que les cabe en la búsqueda internacional del desarrollo sostenible, en vista de las presiones que sus sociedades ejercen en el medio ambiente mundial y de las tecnologías y los recursos financieros de que disponen.

- **PRINCIPIO 8**

Para alcanzar el desarrollo sostenible y una mejor calidad de vida para todas las personas, los Estados deberían reducir y eliminar las modalidades de producción y consumo insostenibles y fomentar políticas demográficas apropiadas.

- **PRINCIPIO 9**

Los Estados deberían cooperar en el fortalecimiento de su propia capacidad de lograr el desarrollo sostenible, aumentando el saber científico mediante el intercambio de conocimientos científicos y tecnológicos, e intensificando el desarrollo, la adaptación, la difusión y la transferencia de tecnologías, entre estas, tecnologías nuevas e innovadoras.

- **PRINCIPIO 10**

El mejor modo de tratar las cuestiones ambientales es con la participación de todos los ciudadanos interesados, en el nivel que corresponda. En el plano nacional, toda persona deberá tener acceso adecuado a la información sobre el medio ambiente de que dispongan las autoridades públicas, incluida la información sobre los materiales y las actividades que encierran peligro en sus comunidades, así como la oportunidad de participar en los procesos de adopción de decisiones. Los Estados deberán facilitar y fomentar la sensibilización y la participación de la población poniendo la información a disposición de todos. Deberá proporcionarse acceso efectivo a los procedimientos judiciales y administrativos, entre éstos el resarcimiento de daños y los recursos pertinentes.

- **PRINCIPIO 11**

Los Estados deberán promulgar leyes eficaces sobre el medio ambiente. Las normas, los objetivos de ordenación y las prioridades ambientales deberían reflejar el contexto ambiental y de desarrollo al que se aplican. Las normas aplicadas por algunos países pueden resultar inadecuadas y representar un costo social y económico injustificado para otros países, en particular los países en desarrollo.

- **PRINCIPIO 12**

Los Estados deberían cooperar en la promoción de un sistema económico internacional favorable y abierto que llevara al crecimiento económico y el desarrollo sostenible de todos los países, a fin de abordar en mejor forma los problemas de la degradación ambiental. Las medidas de política comercial con fines ambientales no deberían constituir un medio de discriminación arbitraria o injustificable ni una restricción velada del comercio internacional. Se debería evitar tomar medidas unilaterales para solucionar los problemas ambientales que se producen fuera de la jurisdicción del país importador. Las medidas destinadas a tratar los problemas ambientales transfronterizos o mundiales deberían, en la medida de lo posible, basarse en un consenso internacional.

- **PRINCIPIO 13**

Los Estados deberán desarrollar la legislación nacional relativa a la responsabilidad y la indemnización respecto de las víctimas de la contaminación y otros daños ambientales. Los Estados deberán cooperar asimismo de manera expedita y más decidida en la elaboración de nuevas leyes internacionales sobre responsabilidad e indemnización por los efectos adversos de los daños ambientales causados por las actividades realizadas dentro de su jurisdicción, o bajo su control, en zonas situadas fuera de su jurisdicción.

- **PRINCIPIO 14**

Los Estados deberían cooperar efectivamente para desalentar o evitar la reubicación y la transferencia a otros Estados de cualesquiera actividades y sustancias que causen degradación ambiental grave o se consideren nocivas para la salud humana.

- **PRINCIPIO 15**

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

- **PRINCIPIO 16**

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

criterio de que el que contamina debe, en principio, cargar con los costos de la contaminación, teniendo debidamente en cuenta el interés público y sin distorsionar el comercio ni las inversiones internacionales.

- **PRINCIPIO 17**

Deberá emprenderse una evaluación del impacto ambiental, en calidad de instrumento nacional, respecto de cualquier actividad propuesta que probablemente haya de producir un impacto negativo considerable en el medio ambiente y que esté sujeta a la decisión de una autoridad nacional competente.

- **PRINCIPIO 18**

Los Estados deberán notificar inmediatamente a otros Estados de los desastres naturales u otras situaciones de emergencia que puedan producir efectos nocivos súbitos en el medio ambiente de esos Estados. La comunidad internacional deberá hacer todo lo posible por ayudar a los Estados que resulten afectados.

- **PRINCIPIO 19**

Los Estados deberán proporcionar la información pertinente y notificar previamente y en forma oportuna a los Estados que posiblemente resulten afectados por actividades que puedan tener considerables efectos ambientales transfronterizos adversos, y deberán celebrar consultas con esos Estados en una fecha temprana y de buena fe.

- **PRINCIPIO 20**

★ Las mujeres desempeñan un papel fundamental en la ordenación del medio ambiente y en el desarrollo. Es, por tanto, imprescindible contar con su plena participación para lograr el desarrollo sostenible.

- **PRINCIPIO 21**

Debería mobilizarse la creatividad, los ideales y el valor de los jóvenes del mundo para forjar una alianza mundial orientada a lograr el desarrollo sostenible y asegurar un mejor futuro para todos.

- **PRINCIPIO 22**

Las poblaciones indígenas y sus comunidades, así como otras comunidades locales, desempeñan un papel fundamental en la ordenación del medio ambiente y en el

desarrollo debido a sus conocimientos y prácticas tradicionales. Los Estados deberían reconocer y apoyar debidamente su identidad, cultura e intereses y hacer posible su participación efectiva en el logro del desarrollo sostenible.

- **PRINCIPIO 23**

Deben protegerse el medio ambiente y los recursos naturales de los pueblos sometidos a opresión, dominación y ocupación.

- **PRINCIPIO 24**

La guerra es, por definición, enemiga del desarrollo sostenible. En consecuencia, los Estados deberán respetar las disposiciones de derecho internacional que protegen al medio ambiente en épocas de conflicto armado, y cooperar en su ulterior desarrollo, según sea necesario.

- **PRINCIPIO 25**

La paz, el desarrollo y la protección del medio ambiente son interdependientes e inseparables.

- **PRINCIPIO 26**

Los Estados deberán resolver pacíficamente todas sus controversias sobre el medio ambiente por medios que corresponda con arreglo a la Carta de las Naciones Unidas.

- **PRINCIPIO 27**

Los Estados y las personas deberán cooperar de buena fe y con espíritu de solidaridad en la aplicación de los principios consagrados en esta Declaración y en el ulterior desarrollo del derecho internacional en la esfera del desarrollo sostenible.

Colombia es un claro ejemplo de cómo se desarrolla el tema ambiental en la legislación nacional, a partir de los lineamientos dados por la Declaración de Río. Efectivamente, para Colombia el desarrollo sostenible no es sinónimo de truncamiento de actividades económicas y de aprovechamiento de recursos naturales. Todo lo contrario. Se trata más bien de una confluencia entre las actividades económicas – también extractivas y de aprovechamiento de recursos naturales como en el Perú – y el cuidado del ambiente.

Tanto es así, que incluso la misma LEY 99 define al concepto de desarrollo sostenible de la siguiente manera:

Se entiende por desarrollo sostenible el que conduzca al crecimiento económico, a la elevación de la calidad de la vida y al bienestar social, sin agotar la base de recursos naturales renovables en que se sustenta, ni deteriorar el medio ambiente o el derecho de las generaciones futuras a utilizarlo para la satisfacción de sus propias necesidades⁵⁵.

Así pues, encontramos que el principio 16 antes citado establece el principio ambiental de “quien contamina, paga”. Esto está orientado a la internalización de costos ambientales, por lo que en el plano económico, aquel agente económico que como consecuencia de la realización de su actividad ha generado riesgos o daños ambientales, estará obligado a asumir el costo de ello. Para tal efecto, el agente deberá implementar distintas medidas, sean de protección, prevención, vigilancia, restauración, reparación o incluso compensación.

Este mismo principio establece por primera vez la posibilidad que los Estados utilicen instrumentos económicos para la difícil tarea de conservación y reducción de la contaminación ambiental. Por lo general, el uso de instrumentos económicos – como lo es el tributo – ha estado orientado, conforme al principio “contaminador – pagador”, sin embargo, experiencias nuevas le han dado un nuevo enfoque a este principio y más bien se ha buscado utilizar al instrumento económico para fomentar mejores conductas ambientales, pero no castigando por contaminar, sino premiando a aquellos que no contaminen o contaminen menos.

En esa misma línea, el numeral 7) del mismo artículo 1° de la LEY 99 señala lo siguiente:

⁵⁵ Artículo 3° de la LEY 99.

El Estado fomentará la incorporación de los costos ambientales y el uso de instrumentos económicos, para la prevención, corrección y restauración del deterioro ambiental y para la conservación de los recursos naturales renovables.

Conforme a lo mencionado anteriormente, los incentivos tributarios ambientales en Colombia tienen su base legal en esta norma.

Por otro lado, y como bien señalamos al comienzo, mediante la LEY 99 se creó también al Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Sostenible como organismo rector de la gestión ambiental en Colombia. Será entonces, el órgano encargado de definir las políticas y regulaciones respecto los recursos naturales y el ambiente en general, a fin de garantizar el desarrollo sostenible⁵⁶.

Como se puede apreciar, ya se nota una diferencia sustancial entre Perú y Colombia, pues la institución ambiental en el país vecino existe desde el año 1993 como un verdadero órgano rector de políticas ambientales; mientras que, en el Perú, la creación de un verdadero órgano rector ambiental data del año 2008. Las agendas y prioridades políticas de ambos países son claras, por ello en Colombia tienen un sistema de gestión ambiental muchísimo más desarrollado y estructurado que en el Perú.

6.5.2 La institucionalidad ambiental en Colombia

El Ministerio del Ambiente, Vivienda y Desarrollo Sostenible es el órgano rector de la política nacional ambiental en Colombia. En Colombia existe también un proceso de regionalización política y económica, ello no es ajeno en el tema ambiental, es por ello que las Corporaciones Autónomas Regionales (“CAR”) asumen competencias ambientales para determinados aspectos.

⁵⁶ Artículo 2 de la LEY 99. CREACIÓN Y OBJETIVOS DEL MINISTERIO DEL AMBIENTE, VIVIENDA Y DESARROLLO SOSTENIBLE.

Créase el Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Sostenible como organismo rector de la gestión del medio ambiente y de los recursos naturales renovables, encargado de impulsar una relación de respeto y armonía del hombre con la naturaleza y de definir, en los términos de la presente ley, las políticas y regulaciones a las que se sujetarán la recuperación, conservación, protección, ordenamiento, manejo, uso y aprovechamiento de los recursos naturales renovables y el medio ambiente de la Nación, a fin de asegurar el desarrollo sostenible. (...)

El artículo 23° de la LEY 99 establece lo siguiente:

Las Corporaciones Autónomas Regionales son entes corporativos de carácter público, creados por la ley, integrados por las entidades territoriales que por sus características constituyen geográficamente un mismo ecosistema o conforman una unidad geopolítica, biogeográfica o hidrogeográfica, dotados de autonomía administrativa y financiera, patrimonio propio y personería jurídica, encargados por la ley de administrar, dentro del área de su jurisdicción, el medio ambiente y los recursos naturales renovables y propender por su desarrollo sostenible, de conformidad con las disposiciones legales y las políticas del Ministerio del Medio Ambiente.

A su vez, las CAR están compuestas por tres órganos de dirección y administración: Asamblea Corporativa⁵⁷, Consejo Directivo⁵⁸ y Director General⁵⁹.

⁵⁷ Artículo 25° de la LEY 99: De la Asamblea Corporativa. Es el principal órgano de dirección de la Corporación y estará integrada por todos los representantes legales de las entidades territoriales de su jurisdicción.

⁵⁸ Artículo 26° de la LEY 99: Del Consejo Directivo. Es el órgano de administración de la Corporación y estará conformado por:

- a. El gobernador o los gobernadores de los departamentos sobre cuyo territorio ejerza jurisdicción la Corporación Autónoma Regional, o su delegado o delegados. Corresponderá al gobernador o a su delegado presidir el Consejo Directivo. Si fuesen varios los gobernadores, los estatutos definirán lo relativo a la presidencia del Consejo Directivo;
- b. Un representante del Presidente de la República;
- c. Un representante del Ministro del Medio Ambiente;
- d. Hasta cuatro (4) alcaldes de los municipios comprendidos dentro del territorio de la jurisdicción de la Corporación, elegidos por la Asamblea Corporativa, para períodos de un (1) año por el sistema de cuociente electoral, de manera que queden representados todos los departamentos o regiones que integran la Corporación. Si el territorio de la Corporación comprendiese un número plural de departamentos, la participación será definida en forma equitativa de acuerdo con el reglamento que al efecto expida el Gobierno Nacional;
- e. Dos (2) representantes del sector privado;
- f. Un (1) representante de las comunidades indígenas o etnias tradicionalmente asentadas en el territorio de jurisdicción de la Corporación, elegido por ellas mismas;
- g. Dos (2) representantes de las entidades sin ánimo de lucro, que tengan su domicilio en el área de jurisdicción de la Corporación y cuyo objeto principal sea la protección del medio ambiente y los recursos naturales renovables, elegido por ellas mismas.

⁵⁹ Artículo 28° de la LEY 99: Del Director General. El Director General será el representante legal de la Corporación y su primera autoridad ejecutiva. Será designado por el Consejo Directivo para un periodo de tres (3) años, contados a partir del 1 de enero 1995, siendo reelegible.

Ahora bien, en Colombia no se habla de certificación ambiental sino de licencia ambiental. Así pues, el artículo 49° de la LEY 99 establece la obligatoriedad de la licencia ambiental para la ejecución de obras, establecimiento de industrial o cualquier otra actividad que pueda producir deterioro grave a los recursos naturales o al ambiente.

El artículo 50° de la LEY 99 define de la siguiente manera:

Se entiende por Licencia Ambiental la autorización que otorga la autoridad ambiental competente para la ejecución de una obra o actividad, sujeta al cumplimiento por el beneficiario de la licencia de los requisitos que la misma establezca en relación con la prevención, mitigación, corrección, compensación y manejo de los efectos ambientales de la obra o actividad autorizada.

Complementa el Decreto Nacional N° 2041 de 2014 en su artículo 3° definiendo el concepto de licencia ambiental de la siguiente manera:

La licencia ambiental es la autorización que otorga la autoridad ambiental competente para la ejecución de un proyecto, obra o actividad, que de acuerdo con la ley y los reglamentos, pueda producir deterioro grave a los recursos naturales renovables, o al medio ambiente, o introducir modificaciones considerables o notorias al paisaje; la cual sujeta al beneficiario de esta, al cumplimiento de los requisitos, términos, condiciones y obligaciones que la misma establezca en relación con la prevención, mitigación, corrección, compensación y manejo de los efectos ambientales del proyecto, obra o actividad autorizada.

La licencia ambiental llevará implícitos todos los permisos, autorizaciones y/o concesiones para el uso, aprovechamiento y/o afectación de los recursos naturales renovables que sean necesarios por el tiempo de vida útil del proyecto, obra o actividad.

El uso, aprovechamiento y/o afectación de los recursos naturales renovables deberán ser claramente identificados en el respectivo estudio de impacto ambiental.

La licencia ambiental deberá obtenerse previamente a la iniciación del proyecto, obra o actividad. Ningún proyecto, obra o actividad requerirá más de una licencia ambiental.

Esta licencia ambiental podrá ser otorgada por la Autoridad Nacional de Licencias Ambientales o por las CAR. Respecto a la delimitación de competencias, el Decreto Nacional N° 2041 de 2014 establece claramente qué autoridad es competente para el otorgamiento de la licencia ambiental.

6.5.3 Los incentivos tributarios en Colombia

En Colombia el problema ambiental fue tomado muy en serio, por ello, con el objeto de controlar el deterioro de los recursos naturales y ambiente en general, se buscaron formas alternativas más eficientes: una de ellas, la tributación ambiental. A continuación, algunos incentivos tributarios utilizados en el país vecino:

Dispositivo Legal	Ubicación	Beneficio
Ley 223 de 1995 y Ley 788 de 2002	Artículo 158-2 del Estatuto Tributario.	Deducción de hasta el 20% en la Renta Líquida por inversiones en mejoramiento y control ambiental.
Ley 223 de 1995	Artículo 424-5 y 428 del Estatuto Tributario.	Exclusión del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en equipos y elementos nacionales o importados, destinados a sistemas de control y monitoreo ambiental.
Ley 788 de 2002	Artículo 207-2 del Estatuto Tributario.	Rentas Exentas por concepto de venta de

		energía eléctrica generada con recursos eólicos, biomasa o recursos agrícolas.
Ley 788 de 2002	Artículo 207-2 del Estatuto Tributario.	Rentas Exentas por concepto de Servicios de ecoturismo.
Ley 788 de 2002	Artículo 207-2 del Estatuto Tributario.	Rentas Exentas por concepto de Aprovechamiento de nuevas plantaciones forestales.
Ley 788 de 2002	Artículo 104 del Estatuto Tributario.	Descuento equivalente al 40% del valor de la inversión en el impuesto de renta en empresas de acueducto y alcantarillado.
Ley 788 de 2002	Artículo 428 del Estatuto Tributario.	Importaciones sin IVA de maquinaria y equipos destinados al desarrollo de proyectos o actividades que sean exportadores de certificados de reducción de emisiones de carbono y que contribuyan a reducir la emisión de los gases efecto invernadero y por lo tanto al desarrollo sostenible.
Ley 1607 de 2012	Artículo 468-1 del Estatuto Tributario.	Reducción de IVA a buses y taxis eléctricos (incluyendo sus chasis y

		carrocerías) que operen en la prestación del transporte público. Adicionalmente, los vehículos eléctricos están excluidos del impuesto al consumo.
Ley 1715 de 2014	Artículo 158-2 del Estatuto Tributario.	Incentivos a la generación de energías no convencionales a través de deducciones en la declaración de renta anual.
Ley 1715 de 2014	Artículo 424-5 y 428 del Estatuto Tributario.	Los equipos, elementos, maquinaria y servicios nacionales o importados que se destinen a la pre-inversión e inversión, para la producción y utilización de energía a partir de las fuentes no convencionales, así como para la medición y evaluación de los potenciales recursos estarán excluidos de IVA.

Los beneficios tributarios ambientales en Colombia se aplican a todos los contribuyentes, sin discriminar sector económico y/o ubicación de la actividad, sin embargo, será necesario cumplir los criterios y procedimientos para acceder a ellos.

CAPÍTULO VII: NORMAS Y ESTÁNDARES AMBIENTALES

7.1 Normas y estándares ambientales nacionales por cumplir

La Ley General del Ambiente establece que las normas ambientales son de orden público, de tal forma no es posible pactar en contra de ello⁶⁰. La Gestión Ambiental y el cumplimiento de normas ambientales se hacen efectivas a través de la utilización de distintos instrumentos de gestión ambiental⁶¹.

Algunos de estos instrumentos de gestión ambiental suponen el verdadero cumplimiento de normas ambientales. Entre ellos encontramos los siguientes:

- Evaluación del Impacto Ambiental.
- Planes de Cierre.
- Estándares Nacionales de Calidad Ambiental.
- Certificación Ambiental.
- Estrategias, planes y programas de prevención, adecuación, control y remediación.
- Garantías Ambientales.

⁶⁰ Ley N° 28611, Ley General del Ambiente.

Artículo 7.- Del carácter de orden público de las normas ambientales

7.1 Las normas ambientales, incluyendo las normas en materia de salud ambiental y de conservación de la diversidad biológica y los demás recursos naturales, son de orden público. Es nulo todo pacto en contra de lo establecido en dichas normas legales.

⁶¹ Ley N° 28611, Ley General del Ambiente.

Artículo 16.- De los instrumentos

(...)

16.2 Constituyen medios operativos que son diseñados, normados y aplicados con carácter funcional o complementario, para efectivizar el cumplimiento de la Política Nacional Ambiental y las normas ambientales que rigen en el país.

- Instrumentos económicos.
- Mecanismos de Participación Ciudadana.
- Planes integrales de gestión de residuos sólidos.

Al final, todos estos instrumentos tienen como finalidad procurar la ejecución de la Política Nacional Ambiental y sus objetivos, de los principios ambientales y de las normas ambientales en general.

A continuación, algunas normas ambientales a cumplir por parte de los titulares de proyectos de inversión:

7.1.1 Sobre el Estudio de Impacto Ambiental.

Este instrumento de gestión ambiental contiene una descripción de: (i) la actividad a realizar; (ii) los impactos en el ambiente generados; (iii) evaluación técnica de los impactos; y (iv) medidas para evitar o reducir el daño.

Este instrumento ambiental aplica, en principio, para los proyectos de inversión que recién inician actividades.

Asimismo, y como bien comentamos secciones anteriores, la Ley del SEIA establece que no podrá iniciarse ningún proyecto de inversión si no cuenta previamente con la certificación ambiental⁶². Esta certificación ambiental es la resolución que aprueba el instrumento de gestión ambiental preventivo, ya sea

⁶² **Ley N° 27446, Ley del Sistema Nacional de Evaluación de Impacto Ambiental.**

Artículo 3.- Obligatoriedad de la certificación ambiental

No podrá iniciarse la ejecución de proyectos ni actividades de servicios y comercio referidos en el artículo 2 y ninguna autoridad nacional, sectorial, regional o local podrá aprobarlas, autorizarlas, permitir las, concederlas o habilitarlas si no cuentan previamente con la certificación ambiental contenida en la Resolución expedida por la respectiva autoridad competente.

que se trate de un Estudio Ambiental Detallado, un Estudio Ambiental Semi-detallado o una Declaración de Impacto Ambiental.

Los estudios ambientales deben contener diversa información básica como la descripción del proyecto; aspectos del medio físico, biótico, social, cultural, económico; una estrategia de participación ciudadana; descripción de impactos ambientales posibles; medidas de prevención, control, mitigación o corrección de impactos; planes de cierre; cronograma de ejecución; entre otras cosas. Ahora bien, en el caso de proyectos de inversión que requieran un Estudio Ambiental Detallado o Semi-detallado, deberán incluir en el instrumento de gestión ambiental una Estrategia de Manejo Ambiental⁶³. Esta estrategia contiene Planes de Manejo Ambiental⁶⁴, Planes de Vigilancia Ambiental⁶⁵, Plan de Contingencia⁶⁶, Plan de Abandono o Cierre de Actividades⁶⁷, entre otras cosas. Estos planes incluidos en la Estrategia Ambiental suponen obligaciones y compromisos a los que el titular de un proyecto de inversión se compromete.

El Reglamento de la Ley del SEIA establece que todas las medidas, compromisos y obligaciones asumidas en estos instrumentos de gestión ambiental

⁶³ **Reglamento de la Ley del Sistema Nacional de Evaluación de Impacto Ambiental, Decreto Supremo N° 019-2009-MINAM**

Artículo 27.- Estrategia de Manejo Ambiental

Los titulares de proyectos de inversión sujetos a las Categorías II y III incluirán como parte de sus instrumentos de gestión ambiental una Estrategia de Manejo Ambiental, mediante la cual definen las condiciones que tendrán en cuenta para la debida implementación, seguimiento y control interno del Plan de Manejo Ambiental, Plan de Contingencias, Plan de Relaciones Comunitarias, Plan de Cierre o Abandono y otros que pudieran corresponder, de acuerdo a la legislación vigente.

⁶⁴ Anexo I del Reglamento de la Ley del Sistema Nacional de Evaluación de Impacto Ambiental, Decreto Supremo N° 019-2009-MINAM

18. Plan de Manejo Ambiental: Instrumento de gestión ambiental cuya función es restablecer las medidas de prevención, control, minimización, corrección y recuperación de los potenciales impactos ambientales que los proyectos pudieran originar en el desarrollo del mismo.

⁶⁵ Instrumento de gestión ambiental que contiene mecanismos de sistema de vigilancia ambiental y asignación de responsabilidades específicas para cumplir el Plan de Manejo Ambiental. Este plan incluye el Programa de Monitoreo Ambiental, protocolo necesario que regula las acciones de monitoreo para el cumplimiento de los límites máximos permisibles.

⁶⁶ Documento que contiene medidas para la gestión de riesgos y respuesta a accidentes o siniestros que pudieran implicar una afectación al ambiente o a la salud de las personas.

⁶⁷ Documento que contiene las acciones a realizar una vez que el proyecto finalice. La finalidad es que el área donde se desarrolló el proyecto quede en condiciones similares a las que tuvo al inicio del proyecto.

son fiscalizables y exigibles⁶⁸. Por tanto, aquello a lo que se comprometió el titular, deberá cumplirlo pues de lo contrario podría ser sancionado.

Al respecto, el artículo 55° del Reglamento de la Ley del SEIA establece que una vez que se obtenga la Certificación Ambiental, es responsabilidad del titular cumplir con todas las obligaciones ahí contenidas. Sobre el particular, debemos indicar que los instrumentos de gestión ambiental (como un estudio de impacto ambiental), está compuesto por compromisos ambientales que surgen por la declaración unilateral de voluntad del titular; es decir, el titular del proyecto se obliga a realizar determinadas acciones para limitar y minimizar el impacto ambiental.

7.1.2 Sobre los Planes de Cierre de actividades

Otro instrumento ambiental importante y exigible a los titulares de proyectos de inversión es el contar con planes de cierre de actividades que garanticen que, al culminar con la ejecución del proyecto, no se hayan generado impactos ambientales significativos.

Al respecto, la Ley General del Ambiente en su artículo 27° ha establecido que:

Los titulares de todas las actividades económicas deben garantizar que al cierre de actividades o instalaciones no subsistan impactos ambientales negativos de carácter significativo, debiendo considerar tal aspecto al diseñar y aplicar los instrumentos de gestión ambiental que les correspondan de conformidad con el marco legal vigente. La Autoridad Ambiental Nacional, en coordinación con las autoridades ambientales sectoriales, establece disposiciones específicas sobre el cierre, abandono, post-cierre y post-abandono de actividades o instalaciones,

⁶⁸ **Reglamento de la Ley del Sistema Nacional de Evaluación de Impacto Ambiental, Decreto Supremo N° 019-2009-MINAM**

Artículo 27.- Medidas, compromisos y obligaciones del titular del proyecto

Todas las medidas, compromisos y obligaciones exigibles al titular deben ser incluidos en el plan correspondiente del estudio ambiental sujeto a la Certificación Ambiental. Sin perjuicio de ello, son exigibles durante la fiscalización todas las demás obligaciones que se pudiesen derivar de otras partes de dicho estudio, las cuales deberán ser incorporadas en los planes indicados en la siguiente actualización del estudio ambiental.

incluyendo el contenido de los respectivos planes y las condiciones que garanticen su adecuada aplicación.

Este plan contiene una serie de acciones que el titular implementará para garantizar el correcto cierre de sus actividades y con la garantía que no se haya generado un impacto ambiental significativo. La finalidad es eliminar, mitigar y controlar los impactos y efectos ambientales negativos en el área del proyecto; para tal efecto, el titular implementará una serie de medidas de rehabilitación del área, propuestas por él y aprobadas por la autoridad ambiental competente.

7.1.3 Elaboración de Planes de Descontaminación y Tratamiento de Pasivos Ambientales

Un plan de descontaminación de algún recurso natural (aire, agua, suelo, entre otros específicos), es un instrumento de gestión ambiental dirigido a remediar los impactos ambientales originados por actividades pasadas o presentes. Estos impactos ambientales por actividades pasadas reciben la denominación de “pasivos ambientales”.

Dependiendo de las labores realizadas un pasivo ambiental tiene distintas formas de manifestarse. En el caso de minería, por ejemplo, la Ley N° 28271, Ley que regula los pasivos ambientales de la actividad minera, ha definido en su artículo 2° a los pasivos ambientales como “aquellas instalaciones, efluentes, emisiones, restos o depósitos de residuos producidos por operaciones mineras, en la actualidad abandonadas o inactivas y que constituyen un riesgo permanente y potencial para la salud de la población, el ecosistema circundante y la propiedad.”

De manera similar, para el sector hidrocarburos, de acuerdo al artículo 2° de la Ley N° 29134, Ley que regula los pasivos ambientales del subsector hidrocarburos, se consideran pasivos ambientales a “los pozos e instalaciones mal abandonados, los suelos contaminados, los efluentes, emisiones, restos o depósitos de residuos ubicados en cualquier lugar del territorio nacional, incluyendo el zócalo marino, producidos como consecuencia de operaciones en

el subsector hidrocarburos, realizadas por parte de empresas que han cesado sus actividades en el área donde se produjeron dichos impactos”.

En la práctica, cuando una actividad o proyecto finaliza sus operaciones y abandona el área donde operaba sin reparar los daños ambientales ocasionados, genera un pasivo ambiental. El pasivo afecta determinados componentes ambientales como el agua, el aire, el suelo y que se puede traducir en una afectación a la salud de las personas también.

De acuerdo al marco normativo, los titulares de proyectos que hayan generado pasivos, son los responsables de su tratamiento, remediación, o compensación de ser el caso. Residualmente, en caso no sea posible identificar a los responsables del pasivo ambiental, será el Estado quien asuma la responsabilidad la remediación.

7.1.4 Cumplir con disposiciones de Estándares de Calidad Ambiental y Límites Máximos Permisibles

El Estándar de Calidad Ambiental, o llamados comúnmente “ECAs”, son definidos en el numeral 1° del artículo 31° de la Ley General del Ambiente como “la medida que establece el nivel de concentración o del grado de elementos, sustancias o parámetros físicos, químicos y biológicos, presentes en el aire, agua o suelo, en su condición de cuerpo receptor, que no representa riesgo significativo para la salud de las personas ni al ambiente”.

En concreto, el ECA es un valor objetivo que se espera alcanzar de tal forma que la presencia de determinados agentes contaminantes presentes en el componente ambiental, no representen un riesgo para el ambiente ni para la salud de las personas. Por lo tanto, es un instrumento ambiental que funciona de meta u objetivo para el mismo Estado.

Para la elaboración de cualquier instrumento de gestión ambiental será necesario revisar y tomar en cuenta los ECA, así lo ha establecido la Ley General

del Ambiente al señalar que “es un referente obligatorio en el diseño y aplicación de todos los instrumentos de gestión ambiental”⁶⁹.

Otra característica importante de los ECA es que no podrán ser utilizados por ninguna autoridad para sancionar a particulares, salvo que se demuestre que existe causalidad entre la actuación y la transgresión de los estándares.

Del mismo modo, los Límites Máximos Permisibles o también llamados “LMP”, “es la medida de concentración o grado de elementos, sustancias o parámetros físicos, químicos y biológicos, que caracterizan a un efluente o una emisión, que al ser excedida causa o puede causar daños a la salud, al bienestar humano y al ambiente”⁷⁰. Es decir, un LMP representa la cantidad máxima de un agente contaminante producido por una actividad específica, que ésta podrá ser emitida al ambiente. Exceder esa cantidad podría ocasionar daños al ambiente y/o a la salud de las personas.

Ahora bien, los LMP sí son aplicables a los particulares de determinadas actividades como minería, hidrocarburos, parque automotor, harina y aceite de pescado, y cementeras.

Existe una relación cercana entre los LMP y los ECA al existir coherencia entre el nivel de protección ambiental establecido para una fuente determinada y los niveles generales establecidos en los ECA.

En el caso de los LMP, a diferencia de los ECA, su cumplimiento sí es exigible a particulares por las autoridades ambientales competentes, por lo que incumplirlos constituiría una infracción administrativa pasible de sanción.

Por último, para la elaboración de los ECA y LMP, el Ministerio del Ambiente debe tomar en cuenta los parámetros establecidos por la Organización

⁶⁹ Numeral 2 del artículo 31° de la Ley General del Ambiente, Ley N° 28611.

⁷⁰ Numeral 1 del artículo 32° de la Ley General del Ambiente, Ley N° 28611.

Mundial de la Salud (OMS) o cualquier otra entidad internacional especializada en materia ambiental.

Como consecuencia de estas normas ambientales y los distintos compromisos asumidos por el titular de un proyecto de inversión en algún instrumento de gestión ambiental, constituyen obligaciones exigibles para ellos. Así pues, surge el concepto de “obligación fiscalizable” que es muy bien definido por el Reglamento de Supervisión del OEFA cuando establece que éstas “comprenden las obligaciones de hacer o no hacer, establecidas en la normativa, los instrumentos de gestión ambiental, las disposiciones y mandatos emitidos por la autoridad competente, entre otras fuentes de obligaciones”⁷¹.



⁷¹ Artículo 5° de la Resolución de Consejo Directivo N° 005-2017-OEFA/CD, Reglamento de Supervisión.

CAPÍTULO VIII: RÉGIMEN DE INCENTIVOS Y PROPUESTA DE BENEFICIOS TRIBUTARIOS

8.1 El Régimen de Incentivos

Habíamos señalado en la sección introductoria de este trabajo que la Ley General del Ambiente prevé la posibilidad de crear un régimen de incentivos para fomentar aquellas conductas que tengan por finalidad reducir o prevenir la contaminación ambiental y la degradación de recursos naturales. En efecto, el artículo 150° establece lo siguiente:

Constituyen conductas susceptibles de ser premiadas con incentivos, aquellas medidas o procesos que por iniciativa del titular de la actividad son implementadas y ejecutadas con la finalidad de reducir y/o prevenir la contaminación ambiental y la degradación de los recursos naturales, más allá de lo exigido por la normatividad aplicable o la autoridad competente y que responda a los objetivos de protección ambiental contenidos en la Política Nacional, Regional, Local o Sectorial, según corresponda.

La legislación prevé entonces la posibilidad del régimen de incentivos y especifica algunos requisitos para poder otorgar el premio. Entre ellos:

- a) Que las medidas o procesos sean implementados por iniciativa del titular.
- b) Que las medidas o procesos tengan por finalidad reducir y/o prevenir la contaminación ambiental y degradación de recursos naturales.
- c) Que se trate de acciones más allá de lo exigido por la normatividad aplicable.
- d) Que las acciones respondan a los objetivos de protección ambiental contenidos en la Política Nacional.

8.2 Requisitos para el Régimen de Incentivos

El primer requisito referido a la voluntariedad de la implementación de las medidas o procesos sujetos al régimen de incentivos, es perfectamente concordante con nuestra propuesta. Efectivamente, en nuestra propuesta será el propio titular del proyecto de inversión que voluntariamente realice inversiones ambientales para luego estar sujeto al procedimiento administrativo de calificación ambiental para que se le pueda otorgar el beneficio tributario.

El segundo requisito de que las medidas o procesos tengan por finalidad reducir y/o prevenir la contaminación ambiental y degradación de recursos naturales también es compatible con nuestra propuesta. Recordemos que como parte del proceso de calificación ambiental, el titular deberá acreditar a la autoridad competente que la inversión ambiental realizada supone un sobrecumplimiento de la norma ambiental traducida en un beneficio ambiental medible y verificable. Sin la comprobación del beneficio ambiental, será imposible otorgar una calificación ambiental positiva y el posterior beneficio tributario por ello.

El tercer requisito es especialmente importante de determinar pues constituye el punto de partida para el otorgamiento de un “premio” en el marco del régimen de incentivos que nosotros proponemos. Como parte del proceso de calificación ambiental, será indispensable que el titular del proyecto de inversión indique el sobrecumplimiento que está realizando y que ello constituye un beneficio ambiental.

El cuarto requisito ha quedado determinado a lo largo del desarrollo de esta investigación, pues el otorgamiento de beneficios tributarios previsto en un régimen de incentivos es perfectamente compatible con los objetivos de la Política Nacional Ambiental.

8.3 ¿Cuándo estamos frente a un sobrecumplimiento?

El sobrecumplimiento implica un desempeño por encima de lo establecido o acordado. En materia ambiental, los titulares de proyectos de inversión como hemos visto anteriormente, deben cumplir determinadas obligaciones. En el caso de los Estudios de Impacto Ambiental, los titulares adoptan una determinada estrategia de manejo ambiental

donde consideran los mecanismos y acciones para la implementación de actividades a las que se comprometieron en el estudio ambiental.

Por ejemplo, una empresa de procesamiento pesquero que como parte del proceso natural de su operación emite sulfuros y material particulado al ambiente. Además, es una empresa que cumple con los LMP para emisiones de la industria pesquera, pero que por cuenta propia adopta un mejor sistema de control de emisión de partículas en la planta, al implementar un mejor colector de tal forma que se emita una menor cantidad de material particulado y sulfuros al aire.

En el caso del plan de cierre de actividades, por ejemplo, una empresa minera que estableció en su plan la revegetación del tajo donde operó, sin embargo, con la intención de lograr una mejora ambiental para las zonas adyacentes, decide convertir el tajo en un reservorio de agua para épocas de sequía. En este caso, la empresa estaría logrando un mejor desempeño de aquello a lo que se obligó inicialmente.

Para el caso del tratamiento de pasivos ambientales, como bien hemos advertido anteriormente, es muy difícil que los generadores de éstos daños ambientales se hagan responsables de la remediación. A veces no es posible identificar a los responsables, pues muchos pasivos tienen mucha antigüedad que hace imposible reconocer qué empresa operó en dicha área. Sin embargo, como un sobrecumplimiento de la norma ambiental, y a modo de ejemplo, podría ser el de una empresa de generación eléctrica que en el camino a su zona de influencia encuentra daños ambientales al recurso suelo por presencia de hidrocarburos y aceites sin ninguna medida de protección. Es una empresa que no generó tal pasivo, pero que sin embargo adopta un plan de descontaminación del suelo para remediar esa situación y contribuir a un mejoramiento de la calidad del suelo.

Finalmente, un caso de sobrecumplimiento de la normativa sobre LMP sería el siguiente: Una empresa minera como parte de su proceso operativo descarga ciertos efluentes líquidos a un cuerpo de agua. Esta empresa cumple con los LMP y con el reporte constante de sus resultados de monitoreo. Sin embargo, el hecho que el Decreto Supremo N° 010-2010-MINAM que establece los LMP para las actividades minero – metalúrgicas,

considere ciertos parámetros a controlar su emisión⁷², no significa que éstos sean los únicos elementos contaminantes presentes en el efluente líquido. De hecho es muy común que en los efluentes mineros exista presencia de antimonio, que puede ser igualmente contaminante para el ambiente y perjudicial para la salud de las personas; sin embargo, no se encuentra bajo el alcance de la norma. Entonces, volviendo al caso de la empresa minera, en caso su tratamiento previo a la descarga del efluente, considere una reducción o minimización de la presencia de este elemento, estaría sobre-cumpliendo la norma ambiental al implementar un mejor sistema de control.

Por lo expuesto, estos son solo algunos ejemplos que un titular de cualquier proyecto de inversión podría implementar para sustentar el sobrecumplimiento de la norma ambiental y el beneficio ambiental obtenido por ello.

8.4 Otorgamiento de Beneficios Tributarios por Inversiones Ambientales

Por lo anteriormente expuesto, podemos afirmar que sí es posible establecer beneficios tributarios para titulares de proyectos de inversión sujetos al SEIA en el marco de la Política Nacional Ambiental a través del otorgamiento de una deducción adicional por las inversiones ambientales realizadas.

Ahora bien, ya habíamos advertido de la rigidez de las normas ambientales que los titulares de proyectos de inversión sujetos al SEIA deben cumplir. Sin embargo, es importante también que existan ciertos estímulos para que éstos titulares realicen inversiones ambientales y que sean premiados por ello. Estas inversiones ambientales suponen la utilización de tecnologías más limpias y/o mejores prácticas ambientales para los procesos operativos de estos proyectos, así como también de la utilización de sistemas de control y mejoramiento ambiental.

En concreto, nuestra propuesta consiste en que se pueda deducir un monto mayor de la inversión realizada en estos sistemas de control y/o mejoramiento ambiental siempre

⁷² De acuerdo a la norma en mención, se regulan los parámetros de: pH; Sólidos totales en suspensión; Aceites y grasas; Cianuro; Arsénico; Cadmio; Cromo Hexavalente; Cobre; Hierro disuelto; Plomo; Mercurio y Zinc.

y cuando se cumplan los requisitos que ya hemos esbozado y que a continuación detallaremos.

8.4.1 Las Inversiones Ambientales, los Sistemas de Control y Mejoramiento Ambiental.

Las inversiones ambientales son aquellos desembolsos económicos (costo o gasto) que realiza una empresa para obtener un beneficio colectivo futuro respecto distintos componentes ambientales. Efectivamente, estas inversiones estarán orientadas a implementar sistemas de control y/o mejoramiento ambiental que supongan el sobrecumplimiento de la norma ambiental y/o de los compromisos asumidos por los titulares y que generen un beneficio ambiental. Estas inversiones se materializan a través de acciones concretas de restauración, corrección, prevención, vigilancia, monitoreo, preservación y/o conservación de componentes ambientales.

Sin embargo, estas inversiones ambientales deben ser verificables y medibles, es decir, deberá poder apreciarse el beneficio ambiental obtenido.

Para tal efecto, debemos entender que un sistema de control podrá materializarse a través de las siguientes medidas generales:

- Utilización de menores cantidades de recursos naturales para el proceso operativo – productivo.
- Reducción de vertimientos, emisiones atmosféricas o residuos sólidos a cuerpos ambientales y sus efectos contaminantes.
- Implementación de medidas más eficientes para labores de verificación, vigilancia, seguimiento y/o monitoreo de los componentes ambientales afectados por la operación del proyecto de inversión.

Se considerará una mejora ambiental aquellas medidas, acciones o proyectos orientados a la restauración, remediación, regeneración, corrección o conservación de componentes ambientales.

La autoridad ambiental evaluará y verificará si efectivamente existe un sobrecumplimiento de la norma ambiental y/o de los compromisos asumidos por el titular del proyecto de inversión. Por ello determinará el beneficio ambiental obtenido por la inversión ambiental realizada.

Así pues, el beneficio ambiental obtenido no es otro más que el conjunto de resultados derivados de la implementación del Sistema de Control y/o Mejoramiento Ambiental que sea medible y verificable mediante la comprobación del sobrecumplimiento de la norma ambiental y/o de los compromisos asumidos por el titular.

8.4.2 Procedimiento de “Calificación Ambiental” para ingresar al régimen de beneficios tributarios

Habíamos adelantado que, para ingresar al régimen de beneficios tributarios propuesto, será necesario que previamente la autoridad ambiental califique el sistema de control y/o mejoramiento ambiental implementado por el titular. Para tal efecto, será necesario recurrir a un procedimiento administrativo que conduzca a la emisión de la calificación ambiental.

Este procedimiento será de evaluación previa sujeto a silencio negativo conforme a lo dispuesto en el Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General⁷³.

⁷³ Numeral 1 del artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado mediante Decreto Supremo N° 006-2017-JUS.

Excepcionalmente, el **silencio negativo es aplicable en aquellos casos en los que la petición del administrado puede afectar significativamente el interés público e incida en la salud, el medio ambiente, los recursos naturales**, la seguridad ciudadana, el sistema financiero y de seguros, el mercado de valores, la defensa comercial, la defensa nacional y el patrimonio cultural de la nación, así como en aquellos procedimientos de promoción de inversión privada, procedimientos trilaterales y en los que generen obligación de dar o hacer del Estado y autorizaciones para operar casinos de juego y máquinas

La calificación ambiental es el acto administrativo emitido por la autoridad ambiental competente que certifica las inversiones ambientales realizadas por los titulares de proyectos de inversión, que implican el beneficio ambiental y el sobrecumplimiento de la regulación ambiental y/o de los compromisos asumidos, para la obtención del beneficio tributario.

El titular de un proyecto de inversión que sea contribuyente de tercera categoría y que realice inversiones ambientales y desee acogerse a este régimen, deberá presentar una solicitud a la autoridad ambiental competente que contenga como mínimo lo siguiente:

- a) Datos generales del proyecto
- b) Memoria técnica descriptiva del proyecto de inversión ambiental que contenga entre otras cosas:
 - Descripción del sistema de control y/o mejoramiento ambiental.
 - Propósito de la inversión ambiental.
 - Presupuesto del proyecto.
 - Estado de ejecución del proyecto, en caso se trate de un proyecto dividido en etapas de cumplimiento.
 - Indicación de normas ambientales y/o compromisos ambientales objeto del sobrecumplimiento.
 - Documento técnico que sustente los mejores resultados ambientales conseguidos con la inversión ambiental (beneficio ambiental obtenido).

En algunos casos, se requerirá que la autoridad ambiental constate en campo la implementación de la inversión ambiental.

Una vez que concluya la etapa de evaluación de la solicitud, y de estar todo conforme, la autoridad ambiental competente emitirá una resolución de

tragamonedas. Las entidades deben sustentar técnicamente que cumplen con lo señalado en el presente párrafo. (Énfasis nuestro).

calificación ambiental competente con la que el titular del proyecto de inversión podrá adherirse al régimen de beneficios tributarios ambientales.

Ahora bien, en el caso del sobrecumplimiento de los compromisos asumidos por un titular en su estudio ambiental, a fin de ingresar al régimen de beneficios tributarios, deberán también modificar el estudio ambiental para no caer en causal de incumplimiento. En el ejemplo antes planteado del proyecto minero que se comprometió a cerrar el tajo donde operó, pero que luego consideró mejor usarlo como reservorio de agua para épocas de sequía, el compromiso era el primero. Si desea optar por otra forma de cierre tendrá que modificar su instrumento ambiental, pues de lo contrario estaría incumpliendo el compromiso.

En estos casos, donde sea necesario modificar el instrumento ambiental y los compromisos asumidos para poder acceder al régimen de beneficios tributarios, consideramos que sea viabilizado a través de una modificación por una vía excepcional y simplificada mediante un Informe Técnico Sustentatorio (ITS).

Efectivamente, el Decreto Supremo N° 054-2013-PCM aprobó disposiciones especiales para procedimientos administrativos de autorizaciones o certificaciones para los proyectos de inversión, entre estas disposiciones se creó el Informe Técnico Sustentatorio (ITS).

En ese sentido, se estableció que en los casos en que sea necesario modificar componentes auxiliares o hacer ampliaciones en proyectos de inversión con certificación ambiental aprobada que tienen impacto ambiental no significativo o se pretendan hacer mejoras tecnológicas en las operaciones, no se requerirá un procedimiento de modificación del instrumento de gestión ambiental, sino que se podrá recurrir a una vía excepcional de modificación a través del ITS.

Entonces, los requisitos generales para la utilización de esta herramienta excepcional y simplificada de modificación del estudio ambiental, son los siguientes:

- Que se trate de una modificación de componentes auxiliares en proyectos de inversión con certificación ambiental aprobada que representan un impacto ambiental no significativo.
- Que se trate de ampliaciones en proyectos de inversión con certificación ambiental aprobada que representan impacto ambiental no significativo.
- Que se trata de mejoras tecnológicas en las operaciones.

Con esta resolución de modificación del instrumento ambiental, el titular podrá acceder al régimen de beneficios tributarios pues podrá sustentar que está realizando un sobrecumplimiento a lo que inicialmente estaba obligado.

8.5 Proyecto de Ley, “Ley que promueve las inversiones ambientales en el marco del Sistema Nacional de Evaluación de Impacto Ambiental”

PROYECTO DE LEY QUE PROMUEVE LAS INVERSIONES AMBIENTALES EN EL MARCO DEL SISTEMA DE EVALUACIÓN DEL IMPACTO AMBIENTAL

Exposición de Motivos

La Ley General del Ambiente, norma ordenadora de toda la gestión ambiental en el Perú, establece que el marco tributario nacional considera los objetivos de la Política Nacional Ambiental al promover conductas ambientales responsables, modalidades de producción y consumo responsable; además de medidas de conservación, aprovechamiento sostenible, y del desarrollo y uso de tecnologías para producciones más limpias.

De igual forma, la legislación ambiental prevé la posibilidad de utilizar instrumentos económicos para el incentivo o desincentivo de determinadas conductas que sean acordes con los objetivos de la política ambiental. Asimismo, existe la previsión

legal para la implementación de acciones normativas de fomento como incentivos tributarios para la producción limpia en los proyectos de inversión. Para tal efecto, la misma Ley General del Ambiente establece que podrán ser premiadas con incentivos aquellas medidas o procesos que por iniciativa del titular de la actividad se implementen y ejecuten a fin de reducir y/o prevenir la contaminación ambiental y la degradación de los recursos naturales.

Sin embargo, a la fecha no se ha utilizado al instrumento tributario como un mecanismo de incentivo a mejores prácticas ambientales que sean concordantes con el ambiente. Por tal motivo, resulta oportuno emplear al tributo como un instrumento de cambio de paradigma sobre el enfoque ambiental en el Perú en el que el Estado actúe como un aliado estratégico con el sector privado en la tarea de reducir y prevenir la contaminación ambiental y degradación de recursos naturales.

La presente norma no pretende sustituir, reemplazar o suprimir las labores de supervisión, fiscalización y eventual aplicación de sanciones, de las autoridades ambientales competentes, sino que pretende constituirse como un mecanismo económico alternativo en la búsqueda del anhelado desarrollo sostenible y en concordancia con los objetivos de la Política Nacional en el Perú.

Asimismo, la presente normativa se configura como el inicio de una serie de medidas propias de la tributación ambiental a implementar en nuestro país, por lo que, para efectos de una eficiente asignación del beneficio tributario, será aplicable únicamente a aquellas actividades que generan los impactos ambientales significativos. Estas actividades son las que se encuentran incluidas en el listado de proyectos de inversión sujetos al Sistema de Evaluación de Impacto Ambiental, de acuerdo con el Anexo II del Reglamento de la Ley del Sistema de Evaluación de Impacto Ambiental, aprobado mediante Decreto Supremo N° 019-2009-MINAM, y sus correspondientes actualizaciones

Por lo expuesto, el otorgamiento de beneficios tributarios ambientales para titulares de proyectos de inversión sujetos al Sistema Nacional de Evaluación de Impacto Ambiental (SEIA), a través de una deducción adicional para la determinación del impuesto a la renta en el Perú, es altamente eficiente para la difícil tarea de reducir y

prevenir la contaminación ambiental y degradación de los recursos naturales. De esa forma, el beneficio tributario se materializará a través de una deducción adicional, para efectos del cálculo del Impuesto a la Renta, las inversiones ambientales en sistemas de control y mejoramiento ambiental en los procesos operativos de los proyectos de inversión, siempre y cuando supongan un sobrecumplimiento de las normas ambientales y/o de los compromisos asumidos por el titular.

Cálculo del Beneficio Tributario

El beneficio tributario se calcula aplicando el porcentaje del 20% sobre las inversiones efectuadas para el desarrollo de los Sistemas de Control y/o Mejoramiento Ambiental. El resultado se deducirá vía declaración jurada, correspondiente al ejercicio en que tenga lugar la Certificación Ambiental, pero que no podrá exceder del 25% de la renta neta imponible calculada de acuerdo a las normas del impuesto a la renta y sin considerar la inversión efectuada por el titular del proyecto.

Vigencia del Beneficio Tributario

Se prevé que el plazo de vigencia del beneficio es de tres (3) años, contado a partir del 1 de enero de 2018, de conformidad con lo previsto en los literales c) y e) de la Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario.

El propósito de dicha disposición es dejar claro que resulta de aplicación supletoria el plazo máximo previsto en el literal c) de la referida Norma VII, así como la fecha a partir de la cual resulta de aplicación el beneficio tributario.

Prohibición de transferir

Se establece que los bienes adquiridos para el desarrollo de los Sistemas de Control y/o Mejoramiento Ambiental no deben ser transferidos antes de encontrarse totalmente depreciados, para lo cual resultan de aplicación las tasas de depreciación contempladas en el presente proyecto de ley.

La transferencia de los referidos bienes antes de dicho periodo da lugar a la pérdida del beneficio tributario que corresponda a los bienes transferidos, así como la pérdida de la depreciación acelerada que operará retroactivamente desde el momento en

el que se empezó a utilizar estas tasas. Esta pérdida genera la obligación de reintegrar el impuesto a la renta dejado de pagar más el pago de las multas e intereses correspondientes, de ser el caso.

Análisis Costo – Beneficio

Actualmente, la gestión ambiental enfoca su ámbito de aplicación en trabajos de supervisión, fiscalización y eventuales sanciones a titulares de proyectos de inversión que generen algún riesgo o daño al ambiente y/o a la salud de las personas. Estas actuaciones administrativas suponen un enorme gasto público, sin perjuicio de las posteriores discusiones a nivel judicial sobre la responsabilidad ambiental y el daño ambiental generado en algún componente.

Sin embargo, los efectos por los daños ambientales causados no se resuelven por varios años hasta que el generador se encuentre obligado a la remediación. En algunos casos, el transcurso de los años determina que la causa de los daños generados termine convirtiéndose en un pasivo ambiental, que en caso no pueda identificarse a su responsable determina que el Estado termine asumiendo su remediación, lo cual resulta altamente costoso.

En el caso de la aplicación de beneficios tributarios para titulares de proyectos de inversión que inviertan en Sistemas de Control y/o Mejoramiento Ambiental y que ello signifique un sobrecumplimiento de las obligaciones ambientales, es correcto que el Estado percibirá menos ingresos públicos recaudados, dinero que permanecerá en los particulares. Sin embargo, para efectos económicos, al Estado le resulta menos costoso renunciar a un pequeño porcentaje de ingresos por recaudación del impuesto a la renta, que asumir el costo de supervisión, fiscalización, sanción y eventuales remediaciones o rehabilitaciones ambientales.

Al final, se trata de ampliar las herramientas ambientales – tanto para el Estado como para la empresa privada – para la difícil tarea de reducción de la contaminación ambiental y degradación de recursos naturales para la constante búsqueda del desarrollo sostenible.

Efectos de la norma propuesta sobre la legislación nacional

De aprobarse el presente proyecto, se creará un régimen especial tributario para los proyectos de inversión sujetos al Sistema de Evaluación del Impacto Ambiental que realicen inversiones ambientales.

Así pues, se deberá establecer que se otorgará una deducción adicional por las inversiones ambientales en Sistemas de Control y/o Mejoramiento Ambiental, vinculados al giro de negocio de la empresa. Además, y para efectos de correcta aplicación de la deducción adicional, se deberá definir a un Sistema de Control y el concepto de Mejora Ambiental.

Asimismo, para el otorgamiento del beneficio tributario, previamente la autoridad ambiental evaluará la propuesta presentada por el titular de un proyecto de inversión y verificará si efectivamente se produce un sobrecumplimiento de las obligaciones fiscalizables y si ello genera un beneficio ambiental. Luego de la evaluación, la autoridad ambiental competente emitirá una resolución de Calificación Ambiental, con la cual el titular podrá utilizarla para efectos del otorgamiento del beneficio tributario.

PARTE RESOLUTIVA

Título 1.- DISPOSICIONES GENERALES

Artículo 1. Objeto de la Ley

La presente ley tiene por finalidad la creación de un Beneficio Tributario aplicable a los contribuyentes que realicen inversiones en Sistemas de Control y/o Mejoramiento Ambiental, vinculados al giro de negocio de la empresa, siempre que cumplan con los requisitos establecidos en el artículo 4° de la presente ley. El beneficio consiste en la deducción adicional del 20% de la inversión efectuada por el contribuyente, incluidos los gastos incurridos para la obtención de la Calificación Ambiental.

Artículo 2. Definiciones

Para efectos de la presente ley, se utilizarán las siguientes definiciones:

- a) Autoridad Competente: Entidad del Estado del nivel nacional, regional o local, que, con arreglo a sus atribuciones y según lo disponga su normativa específica, ejerce competencias en materia ambiental.
- b) Beneficio Ambiental: Resultado derivado de la implementación del Sistema de Control y/o Mejoramiento Ambiental que sea medible y verificable mediante la comprobación del sobrecumplimiento de la norma ambiental y/o de los compromisos asumidos por el titular.
- c) Beneficio Tributario: Deducción adicional para la determinación del impuesto a la renta otorgada a aquellos titulares de proyectos de inversión que hayan obtenido previamente la Calificación Ambiental de la autoridad competente.
- d) Calificación Ambiental: Acto administrativo emitido por la autoridad ambiental competente que certifica las inversiones ambientales realizadas por los titulares de proyectos de inversión, que implican el Beneficio Ambiental y el sobrecumplimiento de la regulación ambiental y/o de los compromisos asumidos, para la obtención del Beneficio Tributario.
- e) Certificación Ambiental: Resolución emitida por la autoridad ambiental competente a través de la cual se aprueba el instrumento de gestión ambiental (DIA, EIA-sd o EIA-d), certificando que el proyecto de inversión tiene viabilidad ambiental.
- f) Ley del Impuesto a la Renta: Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 179-2004-EF y demás normas modificatorias y complementarias.
- g) Ley del SEIA: Ley N° 27446, Ley del Sistema de Evaluación del Impacto Ambiental.
- h) Mejora Ambiental: Aquellas labores, medidas, acciones o proyectos orientados a la gestión, conservación, mitigación, restauración, remediación, regeneración o

corrección de componentes ambientales, que supongan un sobrecumplimiento de la regulación ambiental y/o de los compromisos asumidos.

- i) Proyecto de Inversión: Aquellas obras; construcciones; actividades extractivas, productivas, comerciales, de servicios, entre otras que sean susceptibles de causar impactos ambientales significativos de carácter negativo que estén sujetos al Sistema de Evaluación del Impacto Ambiental.
- j) Reglamento de la Ley del SEIA: Decreto Supremo N° 019-2009-MINAM, Reglamento de la Ley N° 27446.
- k) SEIA: Sistema de Evaluación del Impacto Ambiental.
- l) Sistema de Control: Aquellas labores, medidas, acciones o proyectos orientados a la utilización de menores cantidades de recursos naturales; reducción de vertimientos, emisiones o residuos sólidos y sus efectos contaminantes; implementación de mejores medidas de verificación, vigilancia, seguimiento y/o monitoreo de los componentes ambientales afectados por las actividades operativas.
- m) Sobrecumplimiento: Desempeño del titular por encima de las obligaciones fiscalizables contenidas en normas ambientales y/o en los compromisos asumidos por el titular del proyecto de inversión.

Artículo 3. Ámbito de aplicación del beneficio tributario

Podrán acceder a la deducción adicional a que se refiere el artículo 1° de la presente ley, los titulares de Proyectos de Inversión sujetos al Sistema de Evaluación de Impacto Ambiental (SEIA) que cuenten con una Certificación Ambiental vigente, respecto del Sistema de Control y/o Mejoramiento Ambiental cuyo diseño, construcción, implementación o ejecución se haya iniciado a partir del 1 de enero de 2018.

Artículo 4. Requisitos para tener derecho a la deducción adicional

Para que el contribuyente tenga derecho a acceder al Beneficio Tributario, debe cumplir con los siguientes requisitos:

- a) El Proyecto de Inversión debe contar con una Certificación Ambiental vigente.
- b) Contar con la Calificación Ambiental emitida por la Autoridad Competente.

Artículo 5. Autoridades competentes para la calificación

Serán consideradas como autoridades competentes para realizar la calificación, las autoridades nacionales y sectoriales que poseen competencias ambientales de acuerdo a lo establecido en los artículos 4° y 18° de la Ley del Sistema de Evaluación de Impacto Ambiental y las demás leyes y normas reglamentarias que establezcan y definan la autoridad competente para otorgar la Certificación Ambiental que todo Proyecto de Inversión requiera.

Artículo 6. Fiscalización de los proyectos de inversión que accedan al beneficio

Los titulares de los Proyectos de Inversión que hayan obtenido la Calificación Ambiental estarán bajo supervisión y/o fiscalización del cumplimiento de las obligaciones asumidas, así como del Beneficio Ambiental por el que se le otorgó el Beneficio Tributario. Los resultados de la supervisión y/o fiscalización realizada por la Autoridad Competente, deberá ser remitida a la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (SUNAT), en la forma, plazo y condiciones de acuerdo a lo que establezca la normativa ambiental de supervisión y fiscalización.

Artículo 7. Deducción adicional de la inversión en sistemas de control y/o mejoramiento ambiental

- a) El Beneficio Tributario se percibirá en el ejercicio en el que se obtenga la Calificación Ambiental.
- b) Los gastos relacionados con Sistemas de Control y/o Mejoramiento Ambiental se deducirán en el ejercicio en que se devenguen.

Artículo 8. Vigencia de la deducción adicional

Este beneficio estará vigente hasta el ejercicio gravable 2020.

Artículo 9. Inversión en los sistemas de control y mejoramiento ambiental

Comprende los gastos y/o costos incurridos en el desarrollo de Sistemas de Control y/o Mejoramiento Ambiental, que se encuentren relacionados al desarrollo del Proyecto de Inversión y que generen el Beneficio Ambiental.

Artículo 10. Deducciones prohibidas

No gozarán del Beneficio Tributario las inversiones que no cumplan con los requisitos descritos en el artículo 4°, además de aquellas que fueron realizadas por mandato de autoridad administrativa o judicial para remediar, mitigar o controlar el impacto ambiental producido por sus actividades.

Artículo 11. Activos fijos

Los bienes adquiridos por el titular del proyecto para la implementación de los Sistemas de Control y/o Mejoramiento Ambiental no deben ser transferidos antes de encontrarse totalmente depreciados, respecto de los cuales se aplicarán las siguientes tasas máximas de depreciación:

- Edificios y construcciones: 20%
- Maquinaria y equipo: 25%
- Equipos de procesamientos de datos: 50%
- Otros bienes del activo fijo: 25%

La tasa de depreciación podrá ser variada anualmente por el titular, previa comunicación a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT).

Artículo 12. Limitación a la transferencia de activos

Los activos a los que hace referencia el artículo precedente utilizados para el otorgamiento del Beneficio Tributario, no deben ser transferidos antes de encontrarse totalmente depreciados.

La transferencia de los activos antes de dicho periodo ocasionará la pérdida del Beneficio Tributario y de la depreciación acelerada.

Artículo 13. Límite

El monto máximo a deducir correspondiente a la inversión realizada, bajo ningún supuesto podrá exceder el 25% de la renta neta anual del contribuyente, determinada con arreglo a las disposiciones vigentes que regulan el impuesto a la renta y sin considerar el valor de la inversión efectuada.

Artículo 14. Contenido de la solicitud de Calificación Ambiental

La solicitud de Calificación Ambiental que presente el titular del proyecto de inversión, sin perjuicio de incluir las informaciones, documentos y demás requerimientos que establezca el Reglamento, deberá contener como mínimo:

- a. Indicar el número de Resolución que otorga la Certificación Ambiental al Proyecto de Inversión.
- b. Memoria técnica descriptiva del proyecto de inversión ambiental que contenga entre otras cosas:
 - Descripción del Sistema de Control y/o Mejoramiento Ambiental.
 - Propósito de la inversión ambiental.
 - Presupuesto del proyecto.
 - Estado de ejecución del proyecto, en caso se trate de un proyecto dividido en etapas de cumplimiento.
 - Indicación de normas ambientales y/o compromisos ambientales objeto del sobrecumplimiento.
 - Documento técnico que sustente los resultados ambientales que se alcanzará con la inversión ambiental (beneficio ambiental obtenido).

Artículo 15. Trámite del procedimiento

Una vez que la autoridad ambiental reciba la solicitud de calificación, de ser necesario, se programará dentro de los quince (15) días hábiles siguientes, una inspección en campo para corroborar la correcta y efectiva construcción y/o implementación del

sistema a fin de comprobar los resultados de su utilización que suponen el sobrecumplimiento de la norma ambiental.

Artículo 16. Plazo para resolver la calificación

La autoridad ambiental competente resolverá la calificación del proyecto de sistema de control y mejoramiento ambiental en un plazo no mayor a sesenta (60) días hábiles de presentada la solicitud de calificación.

DISPOSICIÓN COMPLEMENTARIA TRANSITORIA

ÚNICA. Sujetos solicitantes

Únicamente podrán acceder al Beneficio Tributario, los contribuyentes que se encuentren en el régimen general del Impuesto a la Renta de tercera categoría que a su vez sean titulares de Proyectos de Inversión sujetos al Sistema de Evaluación de Impacto Ambiental (SEIA) listados en el Anexo II del Reglamento de la Ley del Sistema de Evaluación de Impacto Ambiental, aprobado mediante Decreto Supremo N° 019-2009-MINAM.

8.6 La relación con el mecanismo de Obras por Impuestos y los Gastos de Responsabilidad Social Corporativa

8.6.1 Sobre la Responsabilidad Social Corporativa

Flores Gallegos (2014) define a la responsabilidad social corporativa de la siguiente manera:

Aquellos actos que buscan lograr mejorar los niveles de vida en las comunidades o sociedades en donde realizan sus actividades empresariales, y esto desde los aspectos sociales, ambientales, económicos, como parte de lograr un mayor reconocimiento de labor social, que redunde en una mayor competitividad en el mercado, así como otros aspectos intangibles: reputación, confianza, credibilidad, etc. (p. 17).

Es común en nuestro país, sobre todo cuando se trata de proyectos extractivos como la minería, se realicen inversiones que tengan por finalidad mejorar algún aspecto en la vida de las comunidades de la zona de influencia del proyecto o los gobiernos locales. Estas inversiones forman parte de una política corporativa de las empresas para poder hacer viable la actividad empresarial compensándolos o retribuyéndoles, y así evitar posibles contingencias con las comunidades de la zona de influencia o stakeholders.

* A pesar que las empresas no estarían obligadas legalmente, para efectos de no ver perjudicadas sus inversiones y comprometer el resultado de exitoso de ello, deben efectuar ciertos gastos para “satisfacer” determinadas necesidades de los grupos de interés (trabajadores, comunidades, gobierno).

Muchas veces se ha sostenido que estos gastos tienen por finalidad prevenir posibles conflictos entre los grupos de interés y la empresa, pero esto es solo una de las razones. Coincidimos con Miranda (2014) cuando señala que “la decisión de alinear los intereses de la empresa con los de los diversos stakeholders no es tanto preventiva (evitar conflictos entre las partes) sino más bien retributiva o contraprestativa (incrementar los rendimientos de la empresa a cambio de la

satisfacción de necesidades concretas de los “grupos de interés”)” (p. 117). Agrega además Miranda (2014) que, estos gastos de responsabilidad social corporativa al tener un carácter “retributivo” o “contra prestacional” permitirá fundamentar su deducibilidad además de proponer lo que él llama el “comportamiento fiscal estratégico” para evitar que la administración tributaria cuestione la deducibilidad de este tipo de gastos. (p. 118).

Entonces, ¿qué relación podría existir entre los gastos por RSC y nuestra propuesta? Observemos lo siguiente.

La Ley General del Ambiente establece lo siguiente en su artículo 78° sobre la responsabilidad social:

El Estado promueve, difunde y facilita la adopción voluntaria de políticas, prácticas y mecanismos de responsabilidad social de la empresa, entendiendo que ésta constituye un conjunto de acciones orientadas al establecimiento de un adecuado ambiente de trabajo, así como de relaciones de cooperación y buena vecindad impulsadas por el propio titular de operaciones.

El citado artículo reconoce uno de los atributos más importantes de la RSC y que puede ser objeto de confusión: la voluntariedad.

La libertad de decisión, mejor dicho – el elemento volitivo – de la RSC radica en la posibilidad de estructurar, elegir e implementar las políticas, prácticas y mecanismos que la empresa considere. Bajo ningún motivo podría sostenerse que la empresa pueda decidir si adopta o no mecanismos de RSC, pues definitivamente está obligada a ello conforme veremos más adelante.

Miranda (2014) es claro al señalar que:

El carácter voluntario de la adopción de políticas de RSC no puede llevarnos a concluir que las empresas tienen la facultad de soslayar sus compromisos con los diversos stakeholders, sino más bien que las empresas tienen un amplio margen

de libertad al momento de estructurar, implementar y ejecutar sus políticas y programas de RSC. (p. 125).

¿Por qué entonces debemos interpretar que las empresas tienen el deber de implementar medidas de RSC junto con sus actividades?

El Tribunal Constitucional en la sentencia del emblemático caso de la “Cordillera Escalera” ha establecido que: “En el marco del Estado Social y Democrático de Derecho, de la economía social de mercado y del desarrollo sostenible, la responsabilidad social constituye una conducta exigible ineluctablemente a la empresa”. (Sentencia recaída en el expediente N° 03343-2007-PA/TC, 2009)

Para ahondar mejor en esta conclusión, el Tribunal Constitucional en el caso “Cordillera Escalera” cita un pronunciamiento anterior que había tenido, y agrega lo siguiente:

El modelo del Estado Social y Democrático de Derecho representa un nivel de desarrollo mayor que el del Estado Liberal. (...)

En ese marco, la otrora relación liberal del individualismo frente al Estado y la relación social del Estado como garante del bienestar general, se complementan con la constitucionalización de la economía y de la tutela del medio ambiente y los recursos naturales. En esta perspectiva es que la empresa privada, como expresión de un sector importante de la sociedad, tiene especial responsabilidad frente al Estado. La Economía Social de Mercado condiciona la participación de los grupos económicos en armonía con el bien común y el respeto del interés general, estableciendo límites para que la democracia constitucional no sea un espacio donde se impongan las posiciones de los más poderosos económicamente en detrimento de los bienes jurídicos protegidos constitucionalmente. En el Estado Social y Democrático de Derecho el crecimiento económico no puede ni debe reñirse con el derecho a la plenitud de la vida humana; no puede superponerse al resguardo de la dignidad de la persona que constituye la prioridad no sólo del Estado, sino de la sociedad en su conjunto.

Lo “social”, se define aquí desde tres dimensiones: como mecanismo para establecer legítimamente algunas restricciones a la actividad de los privados; como una cláusula que permite optimizar al máximo el principio de solidaridad, corrigiendo las posibles deformaciones que pueda producir el mercado de modo casi “natural”, permitiendo, de este modo, un conjunto de mecanismos que permitan al Estado cumplir con las políticas sociales que procuren el bienestar de todos los ciudadanos; y, finalmente, como una fórmula de promoción del uso sostenible de los recursos naturales para garantizar un ambiente equilibrado y adecuado al desarrollo de la vida. (Sentencia recaída en el expediente N° 0048-2004-PA/TC, 2005)

El TC ha agregado que: “Los efectos que las empresas generan han suscitado que se tomen ciertas medidas a fin de lograr una inserción más pacífica de la empresa en la sociedad. Es así como se ha desarrollado en concepto de responsabilidad social de la empresa, que tiene diversos ámbitos de aplicación como el interno: el relativo al respeto de los derechos laborales de los trabajadores y al clima laboral interno, así como al buen gobierno corporativo; y el externo, que enfatiza más las relaciones entre la empresa y la comunidad y su entorno”. (Sentencia recaída en el expediente N° 03343-2007-PA/TC, 2009).

La conclusión final establece que “la estabilidad que una empresa requiere para desarrollar su actividad, no solo depende del orden que desde el Estado se pueda generar, sino también de la propia acción de las empresas, las que tendrán que cumplir un rol protagónico y comunicativo a través de su responsabilidad social”. (Sentencia recaída en el expediente N° 03343-2007-PA/TC, 2009).

Por lo expuesto, es claro que la implementación de políticas, prácticas o mecanismos de RSC son un deber para las empresas. Como bien hemos explicado, más que a modo de prevención de conflictos sociales, es una forma de generar beneficios para ambas partes. Por consiguiente, los gastos por RSC deben enmarcarse dentro del concepto de una relación de retribución. Nuevamente coincidimos con Miranda (2014) cuando señala que “el cambio de paradigma en los gastos de RSC a favor de las comunidades debe estar guiado por un principio

de retribución, esto, es por una conmutación de beneficios para ambas partes” (p. 128).

Nos preguntamos, ¿en dónde radica la importancia de realizar gastos por RSC? ¿Cuál es el fundamento?

Ya vimos el deber de las empresas de realizar sus actividades empresariales con responsabilidad social, por tanto, se les debe permitir la realización de este tipo de gastos sociales en temas de salud, educación, infraestructura, vivienda y medio ambiente. Si la empresa no asume estos gastos sociales, el Estado sería el único responsable en afrontar estos gastos y como la experiencia y la historia peruana nos han enseñado, ello nos ha llevado al fracaso. No se trata de reemplazar al Estado en sus obligaciones, sino de prestarse ayuda mutua en la búsqueda de un objetivo compartido: bien común. Es razonable entonces, como señala Miranda (2014) que el Estado se abstenga de cobrar cierta cantidad de impuestos a fin de incentivar a la empresa privada a continuar realizando actividades de RSC. (p. 129).

¿Cuál es el problema que estos gastos han tenido para efectos de considerar su deducibilidad? Ya habíamos adelantado en capítulos anteriores que, en base al amplio principio de causalidad, casi todos los gastos son deducibles en la medida que sean causales por el hecho de estar vinculados con la generación de rentas o el mantenimiento de la fuente productora, y no se encuentren prohibidos por la norma tributaria. En el caso de los gastos por RSC muchas veces son confundidos con actos de liberalidad como donaciones, razón por la cual la Administración Tributaria no permite la deducibilidad de ellos.

Los actos de liberalidad son aquellos actos de desprendimiento en base a principios de solidaridad y generosidad, por medio de la cual se entregan bienes de distinto tipo sin esperar ninguna retribución por ello. Este no es el caso de un gasto por RSC donde sí existe una retribución, es decir, sí se espera algo a cambio. Flores Gallegos (2014) es asertivo cuando señala que “las estrategias de responsabilidad social carecen de tal virtud moral que conlleva un absoluto

desprendimiento, es todo lo contrario, ya que dichas acciones son necesarias para la viabilidad del proyecto empresarial que se quiera implementar”. (p. 18)

Más preciso es Miranda (2014) al citar Gisela Arroyo⁷⁴ quien afirma lo siguiente:

Los gastos de responsabilidad social no constituyen liberalidades o actos filantrópicos como lo ha venido sosteniendo la Administración Tributaria, sino que constituyen verdaderas herramientas orientadas a la generación o sostenibilidad en el tiempo de sus ingresos, así como a la preservación de la empresa o fuente productora de renta para que esta pueda seguir desarrollando sus actividades. (p. 132).

Es así que, en el caso de los gastos por RSC, las empresas sí buscan mediante ellos una finalidad concreta; es decir, sí se produce un intercambio de intereses que finalmente se materializan en acuerdos o compromisos entre las empresas y los grupos de interés.

Ahora bien, ¿qué pronunciamientos ha tenido el Tribunal Fiscal al respecto?

- En el caso de la RTF N° 16591-3-2010, la Administración Tributaria reparó gastos pues consideró que se trataba de entrega de bienes a la población del área de influencia del proyecto petrolero y que ello era un acto de liberalidad.

El Tribunal Fiscal resolvió revocar la Resolución de Intendencia pues consideró que “los gastos efectuados por la recurrente no respondieron a una simple liberalidad, puesto que no se realizaron sin que se buscara con ello una finalidad concreta, sino que por el contrario, fueron realizados a efecto de evitar conflictos sociales que directamente pudieran afectar el normal funcionamiento de su yacimiento y demás instalaciones (...)” (Resolución del Tribunal Fiscal N° 16591-3-2010)

⁷⁴ Cita del artículo de Gisela Arroyo Langschwager denominado, “La deducción del Impuesto a la Renta de los denominados “Gastos de Responsabilidad Social” efectuados en etapas preproductivas”. Publicado en Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario N° 53, en Lima, febrero de 2013.

Agrega también que: “en el presente caso, los gastos realizados tienen destinatarios concretos e identificados que pertenecen a las comunidades nativas involucradas en los conflictos sociales, lo que evidencia el interés de la recurrente en efectuar las erogaciones objeto de reparo a fin de mantener el normal desarrollo de sus actividades en los pozos o yacimientos”. (Resolución del Tribunal Fiscal N° 16591-3-2010).

- En el caso de la RTF N° 1424-5-2005, sobre la sustentación de gastos por compras de insumos agrícolas de una empresa minera, sostuvo que es necesario probar que tales bienes tuvieron una finalidad concreta como parte de la estrategia de responsabilidad social.

Lo interesante de este pronunciamiento es que estableció que “si bien es razonable que las empresas que se dedican a actividades mineras adquieran insumos para el cuidado o tratamiento de tierras agrícolas dentro de los programas que pueden tener implantados de responsabilidad social y protección del medio ambiente, y que por lo tanto las adquisiciones que con tal fin se realicen están vinculadas al giro del negocio y otorgan derecho al crédito fiscal (...)”. (Resolución del Tribunal Fiscal N° 1424-5-2005).

Por los casos expuestos, la documentación para presentar los gastos por RSC es esencial para evitar posibles contingencias con la Administración Tributaria. Sobre el particular, Miranda (2014) señala que “el documento (acta, acuerdo o contrato) que justifica el título por el cual se realiza el gasto de RSC debe incorporar en la medida de lo posible obligaciones a cargo de los stakeholders (por ejemplo, a cargo de la comunidad o alguno de sus miembros). Estos documentos deben identificar a los beneficiarios, la clase del desembolso, el motivo del desembolso, el proyecto al que se encuentre vinculado, entre otros”. (p. 141).

En síntesis, la estrategia de RSC a implementar debe estar debidamente sustentada en actas, contratos, instrumentos de gestión ambiental, entre otros. Asimismo, se debe identificar claramente a los beneficiarios de los bienes a entregar o servicios a prestar.

Plantemos un ejemplo concreto. La empresa minera X y la Comunidad Campesina Y celebran un contrato de servidumbre para garantizar el acceso y transitabilidad a las áreas donde se ejecutarán las actividades de exploración, explotación, desarrollo, beneficio y conexas. Se pacta una contraprestación económica de un monto significativo y entre otras cláusulas la empresa minera se compromete a otorgar algunas becas de estudio a los hijos de los comuneros y materiales escolares.

A efectos de sustentar la deducibilidad del gasto por las becas de estudio y los materiales escolares, se deberá sustentar lo siguiente.

1. Para la identificación del beneficiario, en este caso la Comunidad Campesina Y, se deberá consignar en el documento la denominación de la comunidad, la resolución del Registro de Comunidades Campesinas, su inscripción en los Registros Públicos, entre otros datos importantes sobre los alumnos.
2. Para la clase del desembolso, se deberá establecer claramente en el documento que las becas de estudio consisten en cursos de computación y de inglés que se brindarán en la escuela del distrito donde se ubica la comunidad y que se ha contratado a la empresa ABC para dictar tales cursos. Igualmente, para la entrega de materiales se deberá consignar en el documento que éstos consistirán en lapiceros y cuadernos de determinadas características.
3. El motivo del desembolso debe constar en el documento, y se deberá establecer que además de garantizar la educación de los niños de la comunidad, se espera lograr un clima de trabajo conjunto y armonioso entre la empresa minera X y la Comunidad Campesina Y. Además, la empresa tiene

la expectativa que los niños reciban una educación integral pues esperan puedan trabajar para la empresa en un futuro.

4. Vinculación del proyecto. Debe consignarse en el documento que la empresa minera X tiene por objeto social y principal realizar actividades mineras siendo de interés para el desarrollo del proyecto minero “Zinc” sobre parte de un predio perteneciente a la Comunidad Campesina Y.
5. Actas de conformidad. Una vez que los niños inicien los cursos y reciban los materiales será necesario suscribir un acta de conformidad sobre el inicio (luego culminación) de los estudios además de una señal de conformidad de la entrega de los bienes.

Todos estos aspectos deberán constar en el contrato de servidumbre, al final se trata de tener un sustento documental sólido que evitará posibles reparos y objeciones de la Administración Tributaria.

Nos habíamos planteado la interrogante sobre la relación entre los gastos por RSC y nuestra propuesta de beneficios tributarios. Al respecto, debemos recalcar que por lo general este tipo de gastos están vinculados a aspectos sociales como educación, salud, vivienda, infraestructura y medio ambiente. Es en este último aspecto en el que encontramos una relación muy cercana entre los gastos por RSC y cuando se trata de gastos con temas de protección ambiental.

Las estrategias de protección ambiental son también parte de la RSC pues también son de interés y especial preocupación de los “grupos de interés”. El Tribunal Constitucional ha sido clarísimo en la íntima relación entre ambiente y RSC:

El desarrollo sostenible o sustentable requiere de la responsabilidad social: ello implica la generación de actitudes y comportamientos de los agentes económicos y el establecimiento de políticas de promoción y el desarrollo de actividades que, en función del aprovechamiento o uso de los bienes ambientales, procuren el bien común y el bienestar general (...) En el caso del medio ambiente, la responsabilidad social debe implicar el mantenimiento de un enfoque preventivo que favorezca su conservación; el fomento de iniciativas que promuevan una

mayor responsabilidad ambiental; el fomento de inversiones en pro de las comunidades afincadas en el área de explotación; la búsqueda del desarrollo y la difusión de tecnologías compatibles con la conservación del ambiente, entre otras. (Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el expediente N° 0048-2004-PI/TC, 2005).

Entonces, si como parte de una política de RSC, la empresa invierte en protección al ambiente esa inversión debe ser considerada también como un gasto deducible. Como mencionamos anteriormente, el Tribunal Fiscal ya había establecido que era razonable que una empresa como parte de la estrategia de RSC realice actividades para el cuidado o tratamiento de tierras agrícolas, pero que ello había que probarlo.

En ese caso, la finalidad concreta era lograr una menor salinización de la tierra a través de la utilización de insumos especiales para su tratamiento, pues tal factor era perjudicial para el ambiente (contaminaba cauces de ríos) y afectaba los cultivos de la comunidad. Además, se buscaba reforestar el área y preparar la tierra para mejores sembríos de plantas en beneficio de la comunidad y trabajadores de la mina.

Es así como observamos que el tema ambiental en algunas ocasiones puede ser incluido en estrategias de RSC y por tanto ser objeto de deducibilidad. El problema es probar la finalidad concreta y que ello forma parte de una política de RSC de la empresa.

Estos gastos de RSC que involucren temas ambientales estarían dentro de los alcances de nuestra propuesta y nuestro proyecto de ley. ¿Por qué? La finalidad concreta de la inversión quedaría debidamente acreditada a través del procedimiento de Calificación Ambiental. Así pues, el beneficio ambiental evidenciaría claramente que la finalidad concreta de la inversión supone una verdadera estrategia de RSC.

Con el proyecto de ley propuesto, se facilitaría la deducibilidad de los gastos por RSC que contengan una finalidad ambiental pues así la carga de la prueba que le corresponde al contribuyente ya no sería tan exhaustiva pues bastará

obtener la Calificación Ambiental para acreditar la finalidad concreta de esa inversión.

8.6.2 El régimen de Obras por Impuestos

En el año 2008, fue promulgada con mucha expectativa la Ley N° 29230, Ley que impulsa la inversión pública regional y local con participación del sector privado, o llamada simplemente “Ley de Obras por impuestos”. Probablemente sea una de las principales innovaciones en políticas públicas de inversión pública.

El objetivo principal de esta ley es “impulsar la ejecución de proyectos de inversión pública de impacto regional y local, con la participación del sector privado, mediante la suscripción de convenios con los gobiernos regionales y/o locales”. (Artículo 1, Ley N° 29230). Se trata entonces de un mecanismo que permite impulsar la ejecución de proyectos prioritarios de inversión pública con participación del sector privado.

Así pues, una determinada empresa (en forma individual o en participación consorcial) financia y ejecuta los proyectos de inversión elegidos por las entidades públicas (Gobierno Nacional, Gobiernos Regionales y Locales, y Universidades Públicas), para luego, con cargo al impuesto a la renta de tercera categoría de la empresa, recuperar el monto total de la inversión.

Funciona de tal forma que las empresas privadas financian y ejecutan los proyectos de inversión priorizados por los gobiernos sub-nacionales, quienes luego recuperarán la inversión mediante la emisión del Certificado “Inversión Pública Regional y Local” o llamado por sus siglas “CIPRL” que luego serán utilizados contra el pago del impuesto a la renta de la empresa privada.

A continuación, un breve resumen del procedimiento para este régimen.

Proyecto de Inversión propuesto por la empresa privada

1. Carta de Intención. Propuesta de petición de gracia para desarrollar el proyecto.
2. Evaluación de propuesta. La entidad pública evalúa la propuesta y verifica si es relevante.
3. Ficha Técnica o Estudio. La empresa privada presenta ficha técnica o estudio de pre-inversión, acorde a Invierte.pe
4. Registro y Evaluación del Proyecto. Registro en el Banco de Proyectos y se evalúa conforme a Invierte.pe.
5. Viabilidad del Proyecto. Si la Entidad Pública concluye que el Proyecto es viable, lo declara como tal.
6. Inclusión del Proyecto. Se incluirá en la lista de Proyectos Priorizados para su ejecución vía Obras por Impuestos.

Proyecto de Inversión Priorizados

1. Financista elige un proyecto de la cartera priorizada y presenta carta simple a la Entidad Pública en la que expresa su interés en la ejecución del mismo.
2. Se constituye Comité Especial en la Entidad Pública y se desarrolla un proceso de selección. Si no hay dos o más interesados, se adjudica el Proyecto directamente al Financista.

En paralelo, la Entidad Pública elegirá una Entidad Privada Supervisora, la cual se encargará de supervisar la adecuada ejecución del Proyecto y otorgar conformidad a la Obra u avances.

3. Se suscribe un Convenio de Inversión Pública entre la empresa financista/ejecutora y la Entidad Pública para el inicio de la fase de ejecución del Proyecto.
4. Se elabora el Estudio Definitivo (también conocido como Expediente Técnico), el cual debe ser aprobado por la Entidad Pública.
5. La empresa financista/ejecutora ejecuta y entrega el Proyecto conforme al Estudio Definitivo (y sus modificatorias, de ser el caso), luego de lo cual se obtiene: (i) La conformidad de calidad de obra de la Entidad Privada Supervisora; y, (ii) la conformidad de recepción de obra de la Entidad Pública.
6. Con ambas conformidades, la Entidad Pública solicita a la Dirección General de Tesoro Público del Ministerio de Economía y Finanzas la emisión del Certificado de Inversión Pública Nacional/Regional y Local.
7. Se aplica el referido certificado contra el impuesto a la renta de los ejercicios tributarios siguientes, hasta por un máximo del 50% del impuesto a pagar.

Ahora bien, el régimen de Obras por Impuestos tiene algunos problemas que ha ocasionado la dilatación del proceso entre que la empresa privada presenta su solicitud hasta la ejecución y entrega de la obra y se otorga el Certificado de Inversión Pública. Al respecto, hemos resumido los puntos que Salinas (2015) denomina “principales cuellos de botella” de este régimen:

1. Obtención del Acuerdo de Concejo.

- Deficiente adaptación de actas, acuerdos y resoluciones.
- Errores en la consignación de datos referidos al proyecto priorizado.

- Falta de voluntad política del Concejo.

2. Solicitud del Informe Previo a Contraloría

- Retrasos en la recopilación de documentos técnicos del proyecto (estudios de pre-inversión y expedientes técnicos de los proyectos viabilizados mal hechos).
- Débil coordinación de los gobiernos locales con sus asesores externos.
- Complicada coordinación con la Contraloría por la lejanía que a veces existe.

3. Verificación de calidad del proyecto de inversión y posterior implementación de las recomendaciones de la Contraloría

- Estudios de pre-inversión no cumplen con las condiciones o características para que se declare viable el proyecto (metodología de evaluación, evaluación social, documentos de operación y mantenimiento, permisos, autorizaciones, disponibilidad de terrenos, entre otros).
- Equipo que formula y consultores de los estudios de pre – inversión no se involucran en la continuación del proceso.
- Los estudios de pre – inversión no cuentan con soporte digital de cálculos que sustenten la viabilidad del proyecto (estimación de demanda, proyecciones, costos, encuestas de campo, brecha de mercado, entre otras).

4. Contratación de Empresa Supervisora de Obra

- Gobiernos locales no tienen presupuesto para contratar supervisores de obra.
- Cambio de gestión municipal interrumpe la continuidad de los procesos.
- Gobiernos sub-nacionales postergan la contratación de la entidad supervisora hasta después de la selección de la empresa privada.

5. Aprobación de Expediente Técnico

- Gobiernos locales encargan a la empresa supervisora la revisión del expediente técnico.
- Gobiernos locales carecen de especialistas para la revisión del expediente técnico.
- Cuando hay cambio de gestión municipal, la gestión entrante tiende a revisar las acciones de la gestión anterior y a partir de ello generar nuevas observaciones al expediente técnico.

*6. Entrega de Obra y del Certificado de Inversión Pública. *

- Desconocimiento y retraso en el Sistema Integrado de Administración Financiera (SIAF) para el tipo de registro para la afectación presupuestal y financiera.
- Empresa Supervisora no emite correctamente la Conformidad de la Calidad del Proyecto.
- Entidad Pública no emite correctamente la Conformidad de Recepción (p. 280-286).

No obstante, mediante la Ley N° 30264, el Decreto Legislativo N° 1250, el Decreto Supremo N° 036-2017-EF y la Resolución Directoral N° 001-2017-EF/68.01, el Estado peruano ha buscado eliminar las dificultades del citado mecanismo a fin incentivar a los privados a su acogimiento.

Ahora bien, este régimen a pesar de tener una finalidad tributaria igual que nuestra propuesta, existen diferencias sustanciales que mencionaremos a continuación:

- La Ley de Obras por Impuestos tiene por objetivo principal impulsar inversión pública donde también participa el sector privado a través del financiamiento y ejecución de la obra. En nuestra propuesta, la inversión es de naturaleza privada donde la intervención del Estado es para fines de evaluación de la solicitud del administrado y luego para otorgar el beneficio tributario.
- Es un mecanismo para el pago del impuesto a la renta. Efectivamente, las empresas pueden optar pagar su impuesto en efectivo o a través de la ejecución de un proyecto de obra pública. En el caso de nuestra propuesta, no se trata de un mecanismo alternativo para pagar algún impuesto.
- En el régimen de Obras por Impuestos, la empresa privada al finalizar la ejecución de la obra, transfiere al gobierno regional o local el proyecto ejecutado. Tal situación no ocurre en el caso de nuestra propuesta, donde la inversión y la implementación del Sistema de Control y/o Mejoramiento Ambiental permanecerá bajo el dominio del administrado, incluso una vez que haya obtenido la Calificación Ambiental positiva.

CONCLUSIONES

- Nuestro querido Perú se caracteriza por su megadiversidad en especies y ecosistemas. La abundancia de recursos naturales es una característica del territorio peruano, es así que desde épocas remotas se llevaron a cabo actividades de aprovechamiento y extracción de recursos naturales.

Durante muchos años se han venido desarrollando actividades petroleras, minero – metalúrgicas, agrícolas, agroindustriales, pesquería, industria, turismo, entre otras más que han ocasionado – y algunas continúan – generando impactos negativos significativos en el ambiente.

Como resultado de ello, tenemos que diversos componentes ambientales se han visto seriamente afectados, por lo que urge tomar medidas adicionales de protección al ambiente.

- Las actividades económicas en el Perú que causan mayores impactos en el ambiente se encuentran en el listado de proyectos de inversión sujetos al SEIA que forma parte del Anexo II del Decreto Supremo N° 019-2009-MINAM, Reglamento de la Ley del Sistema de Evaluación de Impacto Ambiental. A ellas se les exige cumplan con una serie de medidas de prevención, mitigación, recuperación y control anticipado de impactos ambientales.
- Desde la creación del Ministerio del Ambiente y del Organismo de Evaluación y Fiscalización Ambiental (OEFA) el tema ambiental se ha basado principalmente en la supervisión y fiscalización de los proyectos de inversión. Lo que muchas veces resulta insuficiente pues aún persiste la contaminación ambiental y la degradación de los recursos naturales.

Como resultado de ello el desarrollo sostenible continúa siendo una incertidumbre.

- La Ley General del Ambiente, norma orientadora y principal de toda la gestión ambiental en el país, no ha sido tomada en cuenta completamente por las autoridades. Dicha ley prevé la utilización de diversos mecanismos e instrumentos de gestión ambiental de prevención, corrección, supervisión, fiscalización, entre otros; sin embargo, encontramos que los instrumentos económicos a modo de incentivos tributarios no han sido adoptados ni desarrollados como parte de la Política Nacional del Ambiente.

Por consiguiente, será necesario que existan distintas políticas públicas orientadas a la prevención y control de los impactos ambientales que los proyectos de inversión pudieran ocasionar. En ese sentido, sostenemos que la política ambiental y la política económica pueden ser perfectamente compatibles sin que una de ellas se sobreponga a la otra.

- El OEFA, en un intento por utilizar instrumentos económicos que coadyuven al problema ambiental y a la degradación de recursos naturales, implementó en el año 2015 un “Régimen de Incentivos” que reconociera la iniciativa privada de las unidades fiscalizables que tuvieran un mejor desempeño ambiental.

Lamentablemente, el régimen no obtuvo los resultados esperados por diversos motivos. Los incentivos de reconocimiento honorífico para estas empresas no resultaban económicamente viables pues muchas veces sobrecumplir la norma ambiental supone grandes inversiones económicas y un reconocimiento honorífico no justifica tal inversión. Además, este régimen solo aplica a titulares de proyectos de inversión bajo competencia del OEFA, que son solo algunos proyectos del sector minería, hidrocarburos, pesca y algunos subsectores industriales. Es decir, no se comprometía a todos los generadores de los mayores impactos ambientales negativos en esta medida.

Al final, muy pocas unidades fiscalizables se adhirieron al régimen de incentivos del OEFA y no se tuvo el éxito esperado. Como consecuencia de ello este mecanismo dejó de funcionar recién al primer año de su entrada en funcionamiento.

Así pues, es necesario que los titulares de proyectos de inversión que van a realizar una inversión económica considerable a fin de tener un mejor desempeño ambiental, reciban un estímulo que justifique tal desembolso. Para ello, los incentivos tributarios, tangibles y económicos resultan mucho más atractivos para realizar estas inversiones ambientales.

- El Derecho por su esencia misma constituye un mecanismo orientador de conductas humanas. El Derecho Tributario no es ajeno a esa premisa, y tampoco el Derecho Tributario Ambiental que busca a prevenir conductas ambientalmente dañinas y por otro lado, incentivar a en la realización de mejores prácticas ambientales.

En el Perú aún no existe el concepto de Tributación Ambiental. Efectivamente, esa relación entre ambiente, desarrollo sostenible y tributo no existe en nuestro país, a pesar que como hemos observado en la presente investigación la propia Ley General del Ambiente contiene disposiciones al respecto.

La Tributación Ambiental es aquella disciplina jurídica que estudia la relación entre los tributos y el cuidado del ambiente y cuya finalidad es la utilización de instrumentos tributarios como mecanismo orientador de conductas para promover el cuidado del ambiente. Como bien hemos señalado a lo largo de la presente investigación, la tributación ambiental puede clasificarse en dos ámbitos: (i) Tributos Ambientales, aquellos creados con un fin netamente ambiental, y (ii) Elementos Ambientales introducidos a tributos existentes con finalidades no ambientales.

En la presente investigación hemos demostrado que es perfectamente compatible la introducción de elementos ambientales al impuesto a la renta, un impuesto con naturaleza netamente recaudatoria.

A fin de cuentas, es posible introducir elementos extrafiscales al impuesto a la renta. Ello ha quedado evidenciado por ejemplo en el caso de las deducciones por gastos en investigación científica, desarrollo tecnológico e innovación

tecnológica, así como también en el caso de deducciones por la empleabilidad de personas con discapacidad. En estos casos, el elemento extrafiscal contiene un objetivo constitucional de especial interés para el Estado.

Así pues, observamos que la protección del ambiente y el desarrollo sostenible son objetivos constitucionales del Estado, por lo que es perfectamente válido incluir elementos extrafiscales (en este caso, elementos ambientales) a un impuesto de naturaleza recaudatoria sin que éste pierda su esencia o razón de ser.

- El Tribunal Constitucional peruano ha reconocido en diversos pronunciamientos que son perfectamente admitidos los fines extrafiscales de los impuestos como una medida para desalentar o alentar ciertas actividades que el Estado considera necesarias para la sociedad.

Los beneficios tributarios responden a políticas y objetivos concretos que justifican que se otorgue un trato excepcional a determinadas actividades o personas que normalmente estuvieran sujetas a tributar.

Siempre son creados y aplicados para el cumplimiento de determinados objetivos de relevancia constitucional. En el presente caso, la política que justifica el trato excepcional es la Política Nacional Ambiental y sus objetivos que buscan garantizar el desarrollo sostenible y mejorar la calidad de vida de las personas con ecosistemas más saludables y equilibrados.

- La Política Nacional del Ambiente es un instrumento de gestión que fija las bases, principios y guías en nuestro país de cómo alcanzar el desarrollo sostenible – compromiso mundial asumido. Es de suma importancia, pues como bien podemos apreciar en nuestro texto constitucional, el fin supremo de la sociedad y del Estado es la dignidad de la persona. Esto no sería posible si la persona no se desenvuelve en un ambiente sano que le garantice condiciones óptimas para el desarrollo de su vida. Así lo ha reconocido la Constitución Política del Perú cuando señala que toda persona tiene derecho a gozar de un ambiente equilibrado y adecuado al desarrollo de la vida.

Nuestra propuesta de beneficios tributarios para los titulares de proyectos de inversión que tengan un mejor desempeño ambiental calificado por autoridad ambiental, es perfectamente concordante con los objetivos planteados por la Política Nacional Ambiental. Con la utilización de sistemas de control y/o de mejoramiento ambiental se estarían implementando medidas de prevención, protección, recuperación, mitigación, y control de los distintos componentes ambientales. Como consecuencia de ello la calidad de vida de las personas mejoraría considerablemente y se estaría garantizando un desarrollo sostenible.

Por consiguiente, es acorde al marco normativo que como parte de una política pública se utilice al impuesto a la renta como un instrumento que además de cumplir sus fines recaudatorios, pueda contener ciertos objetivos constitucionales como la protección al ambiente y el desarrollo sostenible.

- El establecimiento de beneficios tributarios es perfectamente concordante con los principios que rigen la Política Nacional Ambiental como los principios de Sostenibilidad; Prevención; Internalización de Costos; Gobernanza Ambiental; Transectorialidad; Análisis costo – beneficio; Competitividad; Gestión por resultados; Mejora continua; y Cooperación público – privada.
- Nuestra propuesta cumple con los filtros de deducibilidad. Las inversiones ambientales destinadas a la implementación de sistemas de control y/o mejoramiento ambiental, son gastos que inciden directamente en la continuación de las actividades del proyecto de inversión. Les permitiría no solo continuar operando y generando renta a partir de ello, sino que les permitiría operar con mejores estándares ambientales. Es decir, a partir de estos gastos lógicos y habituales para las empresas, se pueden obtener beneficios tangibles para el titular del proyecto.
- Los gastos por Responsabilidad Social Corporativa (RSC) que respondan a intereses de la sociedad y que repercutan en la viabilidad de la actividad empresarial, y que tengan una finalidad concreta de protección ambiental estarían incluidos bajo el alcance de nuestra propuesta y proyecto de ley.

Con ello, se evitaría la difícil tarea de probar la causalidad de dichos gastos pues bastará la obtención de la Calificación Ambiental para que el contribuyente sustente la finalidad concreta de la inversión ambiental.

- Para la utilización de la Tributación Ambiental en cualquiera de sus modalidades, será necesario que se tomen en cuenta ciertos parámetros para evitar contingencias legales.
 - a) Recaer sobre actividades contaminantes y donde los sujetos a los que les aplicarán el tributo estén debidamente identificados.
 - b) Utilizar incentivos positivos en tributos tradicionales.
 - c) Participación e información.
 - d) Cumplir con los principios ambientales y los principios tributarios.
- El Estado demanda mucho esfuerzo humano y costos económicos en tareas de supervisión y fiscalización de proyectos de inversión para verificar si cumplen o no con la normativa ambiental y si ello se ha traducido en un impacto ambiental o si ha generado algún daño al ambiente. Probar un impacto ambiental y el daño ambiental resulta complicado, pues para atribuir la responsabilidad de ello a algún particular supone largas contiendas judiciales y mientras tanto el problema ambiental no se ve solucionado.

Coincidimos en que estas acciones de supervisión y fiscalización son necesarias y parte de las políticas ambientales, pero igualmente resultan insuficientes para darle solución al problema de la contaminación ambiental y degradación de recursos naturales. Es así que, si como Estado anhelamos lograr un desarrollo sostenible que garantice una mejor calidad de vida de las personas en ecosistemas más saludables, será necesario recurrir a todos los instrumentos de gestión ambiental que nuestra propia legislación ambiental prevé.

Como bien hemos demostrado a lo largo de este trabajo, la relación tributo – ambiente – desarrollo sostenible es perfectamente válida y amparada por el marco normativo peruano, por lo que se requiere de un esfuerzo y voluntad política de integrar aspectos sociales, económicos y ambientales con el objetivo común que nos hemos planteado como sociedad: gozar de un ambiente equilibrado.

- Nuestra propuesta consiste en la creación de un beneficio tributario aplicable a los titulares de proyectos de inversión sujetos al SEIA y que realicen inversiones en Sistemas de Control y/o Mejoramiento Ambiental, vinculados al giro de negocio de la empresa, y siempre que cumplan con los requisitos de: (i) contar con una Certificación Ambiental vigente; y (ii) contar con la Calificación Ambiental emitida por la Autoridad Competente.

El beneficio consiste en la deducción adicional del 20% de la inversión efectuada por el contribuyente, incluidos los gastos incurridos para la obtención de la Calificación Ambiental.

- Para que el beneficio tributario sea otorgado, previamente la autoridad ambiental competente deberá calificar que efectivamente la inversión ambiental cumple la finalidad prevista. En ese sentido, nuestra propuesta prevé un procedimiento administrativo denominado de “Calificación Ambiental” por medio del cual la autoridad ambiental competente certificará que las inversiones ambientales realizadas por los titulares de proyectos de inversión implican efectivamente un beneficio ambiental y el sobrecumplimiento de la regulación ambiental y/o de los compromisos asumidos.
- El beneficio tributario, es decir, la deducción adicional, se calcula aplicando el porcentaje del 20% sobre las inversiones efectuadas para el desarrollo de los Sistemas de Control y/o Mejoramiento Ambiental. El resultado se deducirá vía declaración jurada, correspondiente al ejercicio en que tenga lugar la Certificación Ambiental, pero que no podrá exceder del 25% de la renta neta imponible calculada de acuerdo a las normas del impuesto a la renta y sin considerar la inversión efectuada por el titular del proyecto.

- Efectivamente, nueva propuesta pretende la creación de un régimen especial tributario para los proyectos de inversión sujetos al Sistema de Evaluación del Impacto Ambiental que realicen inversiones ambientales.



RECOMENDACIONES

A continuación, detallaremos las recomendaciones:

- A lo largo de la presente investigación hemos mencionado que la Ley General del Ambiente prevé diversos instrumentos de gestión ambiental y que algunos de ellos son los más priorizados y utilizados dentro del marco de la Política Nacional Ambiental.

Sin embargo, ello no implica que la utilización de esos instrumentos ambientales ha dado solución completa al problema de la contaminación ambiental y de la degradación de los recursos naturales. Por esa razón, nosotros como principal recomendación planteamos la utilización de otros instrumentos de gestión ambiental previstos en la legislación ambiental, como es el caso de los instrumentos económicos.

Efectivamente, los instrumentos económicos – específicamente los incentivos tributarios – son mecanismos que pueden sumarse a la gama de herramientas ambientales ya utilizadas en nuestro país. En el presente trabajo hemos analizado su conveniencia y viabilidad, por lo que no debería existir ninguna contingencia adicional a su utilización además de la voluntad política.

- En el presente trabajo hemos logrado identificar la relación que pudiera concretarse entre el tributo, el ambiente y el desarrollo sostenible. Superado el análisis de la conveniencia y la viabilidad de ello, encontramos que tal relación solo podría hacerse efectiva si es que existe una vocación política de aplicarlo.

Así pues, nuestra recomendación consiste en incluir el tema ambiental en la agenda política de Estado. A pesar de los esfuerzos de contar con una Política Nacional Ambiental sólida y establecida en función del diagnóstico ambiental del Perú, si no existe una vocación de integrar el tema ambiental a las demás políticas públicas, como la política económica, no sería posible tener éxito.

Así pues, será necesario que tanto la política ambiental y la política económica estén alineadas de tal forma que se prioricen ambos temas. Ello conllevaría a que por ejemplo, la Administración Tributaria no desconozca ni desnaturalice la aplicación del beneficio tributario por inversiones ambientales y que al contrario, genere satisfacción y éxito la aplicación de ello.

- Nuevamente, para la aplicación de cualquiera de los instrumentos propios de la Tributación Ambiental, será necesario considerar ciertos parámetros que viabilicen la propuesta. Así se evitarán contingencias legales o posibles colisiones con principios o normas de orden público.
- Es necesario desarrollar el concepto de Tributación Ambiental. El presente trabajo solo contiene un mecanismo que refleja la relación de tributo – ambiente – desarrollo sostenible; sin embargo, existen muchos más que podrían ser perfectamente aplicables si es que existiera la voluntad de incluir el tema ambiental en la agenda política del país.

A partir de este trabajo, se deben proponer otras medidas tributarias con trasfondo ambiental. Ya sea a través de tasas retributivas, créditos fiscales, impuestos ambientales entre otras tantas que bien podrían ayudar al problema de la contaminación ambiental y degradación de los recursos naturales.

REFERENCIAS

- Alfonso, R. (2010). Los beneficios fiscales como medios de estímulo social y económico en Castilla y León. En I. C. Tributario, *Lecciones de Derecho Tributario inspiradas por un maestro* (págs. 774-798). Bogotá: Universidad del Rosario.
- Alva, M. (1 de marzo de 2012). El Impuesto a la Renta y las Teorías que determinan su afectación. Recuperado de <http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2012/03/01/el-impuesto-a-la-renta-y-las-teorias-que-determinan-su-afectacion/>
- Alvarado, M. (2010). La Tributación Medioambiental en las haciendas territoriales en México (estatales y municipales): posibilidades y límites constitucionales. En *Lecciones de Derecho Tributario inspiradas por un maestro* (págs. 208-227). Bogotá: Universidad del Rosario.
- Ataliba, G. (1987). Hipótesis de Incidencia Tributaria. Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima – Perú.
- Beltrán, J. y Avila, J. (2013). *Efectos de la Tributación Ambiental en la Gestión del Medio Ambiente en Colombia*. (Tesis de maestría). Universidad de Medellín – Colombia. Área de Ciencias Económicas y Administrativas.
- Bernal, J. (2017). Manual Práctico del Impuesto a la Renta 2016-2017. Nuevo Régimen MYPE Tributario. Efectos del aumento de tasa en el impuesto a la renta diferido. 1ª. Ed. Instituto Pacífico. Lima – Perú.
- Bravo Cucci, J. (diciembre de 2013). Los fines extrafiscales de los tributos. Foro Jurídico N° 13. Lima – Perú.
- Bravo Cucci, J. (2003). Fundamentos de Derecho Tributario. 1ª. Edición. Palestra Editores. Lima - Perú.

- Bravo Cucci, J. (2015). Fundamentos de Derecho Tributario. Quinta edición. Jurista Editores. Lima - Perú.
- Casación N° 2029-2005 (La Merced-Junín). (2007) Corte Suprema de Justicia de la República: Sala Civil Permanente. Recuperado del sitio de internet del Poder Judicial: <https://cej.pj.gob.pe>
- Castro, L.F; Caycedo, J.C; Jaramillo, A; Morera, L. (2002). Aplicación del principio contaminador – pagador en América Latina. Evaluación de la efectividad ambiental y eficiencia económica de la tasa por contaminación hídrica en el sector industrial colombiano. Publicación del Centro Andino para la Economía del Medio Ambiente, División De Medio Ambiente y Asentamientos Humanos de la CEPAL, Organización de Naciones Unidas.
- Chavarro. J. (2017). Medio Ambiente. Licencias y protección de los recursos naturales. Grupo Editorial Nueva Legislación SAS. Bogotá – Colombia.
- Chiri, I. (marzo 2009). Justificación de asimetrías impositivas en favor de los no residentes. Revista Foro Jurídico N° 9. Lima – Perú.
- Chiri, I; y Olano, Z. (2006). La interpretación de la norma tributaria desde el prisma del Estado Constitucional. El mito de la interpretación formal: ¿normas interpretativas? En: Temas de Derecho Tributario y Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Moller. Palestra Editores. Lima – Perú.
- Constitución Política del Perú de 1993. Recuperado del sitio de internet del Sistema Peruano de Información Jurídica: <http://spij.minjus.gob.pe/>
- Constitución Política de Colombia. Recuperado del sitio de internet de la Corte Constitucional de la República de Colombia: <http://www.corteconstitucional.gov.co/inicio/Constitucion%20politica%20de%20Colombia%20-%20202015.pdf>

- Comanducci, P. (2010). Democracia, Principios e Interpretación Jurídica. Ensayos de Teoría Analítica del Derecho. Ara Editores. Lima – Perú.
- Croxatto, G. (marzo 1965). Los principios constitucionales de la imposición en Italia. Revista de Derecho Económico N° 10. Santiago de Chile – Chile.
- Danós, J. (julio 1994). El Régimen Tributario en la Constitución: Estudio Preliminar. Revista Themis N° 29. Lima – Perú.
- Decreto Legislativo N° 757, Ley marco para el crecimiento de la inversión privada (13 de noviembre de 1991). Recuperado del sitio de internet del Sistema Peruano de Información Jurídica: <http://spij.minjus.gob.pe/>
- Decreto Supremo N° 019-2009-MINAM, Reglamento de la Ley del Sistema Nacional de Evaluación de Impacto Ambiental. (25 de setiembre de 2009). Recuperado del sitio de internet del Sistema Peruano de Información Jurídica: <http://spij.minjus.gob.pe/>
- Decreto Supremo N° 012-2009-MINAM, Aprueba la Política Nacional del Ambiente. (23 de mayo de 2009). Recuperado del sitio de internet del Sistema Peruano de Información Jurídica: <http://spij.minjus.gob.pe/>
- Decreto Supremo N° 008-2005-PCM, Aprueban Reglamento de la Ley N° 28245, Ley Marco del Sistema Nacional de Gestión Ambiental. (28 de enero de 2005). Recuperado del sitio de internet del Sistema Peruano de Información Jurídica: <http://spij.minjus.gob.pe/>
- Decreto Supremo N° 133-2013-EF, Decreto Supremo que aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario. (22 de junio de 2013). Recuperado del sitio de internet del Sistema Peruano de Información Jurídica: <http://spij.minjus.gob.pe/>
- Decreto Supremo N° 179-2004-EF, Aprueban el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta. (8 de diciembre de 2004). Recuperado del sitio de internet del Sistema Peruano de Información Jurídica: <http://spij.minjus.gob.pe/>

Decreto N° 1753 de 1994 de la República de Colombia, por el cual se reglamentan parcialmente los Títulos VIII y XII de la Ley 99 de 1993 sobre licencias ambientales. (3 de agosto de 1994). Recuperado del sitio de internet de la alcaldía de Bogotá: <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=1299>

Decreto N° 2041 de 2014 de la República de Colombia, por el cual se reglamenta el Título VIII de la Ley 99 de 1993 sobre licencias ambientales. (15 de octubre de 2014). Recuperado del sitio de internet del Ministerio del Medio Ambiente de la República de Colombia: http://www.minambiente.gov.co/images/normativa/app/decretos/7b-decreto_2041_oct_2014.pdf

Defensoría del Pueblo (15 de julio de 2015). ¿Sabes qué es un pasivo ambiental y cómo puede afectarnos? Recuperado de: <http://www.defensoria.gob.pe/blog/sabes-que-es-un-pasivo-ambiental-y-como-puede-afectarnos/>

De la Cruz, M. y González, M.A. (2010). Los beneficios fiscales en la doctrina. En I. C. Tributario, *Lecciones de Derecho Tributario inspiradas por un maestro* (págs. 828-859). Universidad del Rosario. Bogotá – Colombia.

Díaz. V. (2004). El carácter extrafiscal de la tributación y la imposición medioambiental. En: Tratado de Tributación. Tomo II, Volumen I. Editorial Astrea. Buenos Aires – Argentina.

Fernández, J. (06 de mayo de 1997). El concepto de renta en el Perú. Ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta en el Perú. VIII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Recuperado de http://www.ipdt.org/editor/docs/07_VIIIJorIPDT_JFC.pdf .

Flores Gallegos, J. (junio 2014). ¿Los gastos de responsabilidad social de las empresas son deducibles para el impuesto a la renta? .En: Actualidad Empresarial N° 305. Lima – Perú.

- Foy, P. (2012). Gestión Ambiental y Empresa. Editorial Rodhas. 1ª. Edición. Lima – Perú.
- Gamba, C. (2012). Principio de reserva de la ley tributaria. Editorial Grijley. 1ª. Ed. Lima – Perú.
- García, R. (1978). Manual del Impuesto a la Renta. Centro Interamericano de Estudios Tributarios (C.I.E.T.) – DOC N° 872. Buenos Aires – Argentina.
- García, C. (noviembre 2005). Algunas consideraciones sobre el escenario del Derecho Tributario Moderno. Revista *Advocatus* N° 12. Lima – Perú.
- García, C. (2000). El principio de seguridad jurídica en materia tributaria. 1ª. Ed. Editorial Marcial Pons. Lima – Perú.
- García Vizcaíno, C. (1997). Derecho Tributario. Consideraciones económicas y jurídicas. Ed. De Palma, Buenos Aires – Argentina.
- Giannini, A. D. (1957). Instituciones de Derecho Tributario. Traducción por Fernando Sainz de Bujanda, Editorial de Derecho Financiero, Vol I. Madrid – España.
- Griozziotti, B. (1959). Principios de Ciencia de las Finanzas. Editorial Depalma. 6ª. Ed. Italiana, acrecida y actualizada por Francesco Forte. Traducción por Dino Jarach. Buenos Aires – Argentina.
- Guervós, M.A (2010). Familia, crisis económica y tributación: subida de impuestos o aumento de beneficios fiscales. En I. C. Tributario, *Lecciones de Derecho Tributario inspiradas por un maestro* (págs. 828-859). Universidad del Rosario. Bogotá – Colombia.
- Hernández, L. (julio de 1993). El Poder Tributario en la Nueva Constitución. En: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario Vol. N° 24. Lima – Perú.

- Iglesias, C. (2000) Derecho Tributario. Dogmática General de la Tributación. Gaceta Jurídica. 1ª. Edición. Perú.
- Informe de la Comisión Multisectorial, creada por Resolución Suprema N° 189-2012-PCM. *Ejes Estratégicos de la Gestión Ambiental*. Octubre 2012. Presidencia del Consejo de Ministros. Lima – Perú.
- La Rosa, S. (2001). Los Beneficios Tributarios. Traducción del italiano por María Silvia Velarde Aramayo. Publicado en Tratado de Derecho Tributario, dirigido por Andrea Amatucci. Editorial Temis S.A. Bogotá – Colombia.
- Landa Arroyo, C. (diciembre de 2013). Control Constitucional de los Tributos con Fines Extrafiscales en el Perú. En: *Themis* N° 64. (p. 175 – 180). Lima – Perú.
- Landa Arroyo, C. (2006). Los principios tributarios en la Constitución de 1993. Una perspectiva constitucional. En: *Jurisprudencia y Doctrina Constitucional Tributaria*, Tribunal Constitucional, Centro de Estudios Constitucionales, Gaceta Jurídica, Universidad Nacional Mayor de San Marcos. Lima – Perú.
- Lejeune Valcárcel, E. (1980). Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria. En: *Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional*. Editorial de Derecho Financiero. Madrid - España.
- Ley N° 26410, Ley del Consejo Nacional del Ambiente. (22 de diciembre de 1994) Recuperado del sitio de internet del Sistema Peruano de Información Jurídica: <http://spij.minjus.gob.pe/>
- Ley N° 27446, Ley del Sistema Nacional de Evaluación de Impacto Ambiental. (23 de abril de 2001). Recuperado del sitio de internet del Sistema Peruano de Información Jurídica: <http://spij.minjus.gob.pe/>
- Ley N° 28611, Ley General del Ambiente. (15 de octubre de 2005). Recuperado del sitio de internet del Sistema Peruano de Información Jurídica: <http://spij.minjus.gob.pe/>

Ley N° 28245, Ley Marco del Sistema Nacional de Gestión Ambiental. (8 de junio de 2004) Recuperado del sitio de internet del Sistema Peruano de Información Jurídica: <http://spij.minjus.gob.pe/>

Ley N° 29158, Ley Orgánica del Poder Ejecutivo. (20 de diciembre de 2007). Recuperado del sitio de internet del Sistema Peruano de Información Jurídica: <http://spij.minjus.gob.pe/>

Ley N° 99 de 1993 de la República de Colombia, por la cual se crea el Ministerio del Medio Ambiente, se reordena el Sector Público encargado de la gestión y conservación del medio ambiente y los recursos naturales renovables, se organiza el Sistema Nacional Ambiental, SINA, y se dictan otras disposiciones. (22 de diciembre de 1993). Recuperado del sitio de internet de la alcaldía de Bogotá: <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=297>

Medrano Cornejo, H. (noviembre 1983). El método de lo Percibido y la entrega de Títulos Valores. En Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Volumen 5. Lima – Perú.

Medrano Cornejo, H. (junio 1987). Acerca del principio de legalidad en el Derecho Tributario Peruano. Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Vol. No. 12. Lima – Perú.

Ministerio del Ambiente (sin fecha). Certificación Ambiental. Recuperado de <http://www.minam.gob.pe/seia/que-es-la-certificacion-ambiental/>

Miranda, F. (diciembre 2014). Comportamiento Fiscal Estratégico en la Deducción de los Gastos de Responsabilidad Social Corporativa. Controversias Tributarias y contables en el ámbito empresarial. Editorial Caballero Bustamante. Lima – Perú.

Organismo de Evaluación y Fiscalización Ambiental (26 de octubre del 2016). El Registro de Buenas Prácticas Ambientales y el Régimen de Incentivos a cargo del OEFA. Recuperado de http://www.oefa.gob.pe/?wpfb_dl=14366.

Organismo de Evaluación y Fiscalización Ambiental. I Otorgamiento de Incentivos del OEFA. (2016)

Organismo de Evaluación y Fiscalización Ambiental. Registro de Buenas Prácticas Ambientales del OEFA. Recuperado de <http://www.oefa.gob.pe/buenas-practicas>

Palao Taboada, C. (marzo 2005). El principio de capacidad contributiva como criterio de justicia tributaria: aplicación a los impuestos directos e indirectos. Revista Vectigalia N° 1. Lima – Perú.

Paredes Marroquín, J. (2014). La Capacidad Contributiva en los impuestos desde la perspectiva del Estado Constitucional: Relativización de los índices o manifestaciones de riqueza (tesis para optar por el título de abogado). Pontificia Universidad Católica del Perú. Lima – Perú.

Pérez Royo, F. (1994). Derecho Financiero y Tributario – Parte General. Editorial Civitas S.A. 4ª. Edición. Madrid – España.

Picón, J.L. (2011). Deducciones del Impuesto a la Renta Empresarial ¿Quién se llevó mi gasto? La Ley, la SUNAT o lo perdí yo. Dogma Ediciones. 3ª. Edición. Lima – Perú.

Reig, E. (1995). Impuesto a las Ganancias. Editorial Macchi Grupo Editor. 9ª Ed. Buenos Aires – Argentina.

Resolución de Consejo Directivo N° 040-2014-OEFA-CD, Aprueban el Reglamento del Régimen de Incentivos en el ámbito de la fiscalización ambiental a cargo del OEFA. (18 de diciembre de 2014). Recuperado del sitio de internet del Sistema Peruano de Información Jurídica: <http://spij.minjus.gob.pe/>

Resolución Ministerial N° 167-2014-MINAM, Establecen Régimen de Incentivos en el ámbito de la fiscalización ambiental a fin de promover las prácticas empresariales para prevenir y reducir en mayor medida los impactos negativos en el ambiente.

(14 de junio de 2014). Recuperado del sitio de internet del Sistema Peruano de Información Jurídica: <http://spij.minjus.gob.pe/>

Resolución del Tribunal Fiscal N° 1596-3-2003. (Lima). (2003). Recuperado del sitio de internet del Tribunal Fiscal http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2003/3/2003_3_01596.pdf

Resolución del Tribunal Fiscal N° 1275-2-2004. (Lima). (2005). Recuperado del sitio de internet del Tribunal Fiscal http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2004/2/2004_2_01275.pdf

Resolución del Tribunal Fiscal N° 1424-5-2005. (Lima). (2005). Recuperado del sitio de internet del Tribunal Fiscal http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2005/5/2005_5_01424.pdf

Resolución del Tribunal Fiscal N° 814-2-98. (Lima). (1998). Recuperado del sitio de internet del Tribunal Fiscal http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/1998/2/1998_2_0814.pdf

Resolución del Tribunal Fiscal N° 2675-5-2007. (Lima). (2007). Recuperado del sitio de internet del Tribunal Fiscal http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2007/5/2007_5_02675.pdf

Resolución del Tribunal Fiscal N° 753-3-99. (Lima). (1999). Recuperado del sitio de internet del Tribunal Fiscal http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/1999/3/1999_3_0753.pdf

Resolución del Tribunal Fiscal N° 1515-4-2008. (Lima) (2008). Recuperado del sitio de internet del Tribunal Fiscal http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2008/4/2008_4_01515.pdf

Resolución del Tribunal Fiscal N° 16591-3-2010. (Lima). (2010). Recuperado del sitio de internet del Tribunal Fiscal http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2010/3/2010_3_16591.pdf

Resolución de Consejo Directivo N° 005-2017-OEFA/CD, Reglamento de Supervisión. (3 de febrero de 2017). Recuperado del sitio de internet del Sistema Peruano de Información Jurídica: <http://spij.minjus.gob.pe/>

Robles, C. (14 de setiembre del 2008). Los Principios Constitucionales Tributarios. Recuperado de <http://blog.pucp.edu.pe/blog/carmenrobles/2008/09/14/los-principios-constitucionales-tributarios/>

Robles, C. (25 de enero del 2006). A propósito de la “No Confiscatoriedad” en materia tributaria. Recuperado de <http://tributoydogma.blogspot.pe/2006/01/proposito-de-la-no-confiscatoriedad-en.html>.

Rozo Gutiérrez, C. (2003). Las funciones extrafiscales del tributo a propósito de la tributación medioambiental en el ordenamiento jurídico colombiano. Editorial Foro. *Revista de Derecho N°1. UASAB-Ecuador*. (p. 159-201). Universidad Andina Simón Bolívar. Quito – Ecuador.

Ruiz de Castilla, F. (junio de 2012). Inmunidad, Inafectación, Exoneración, Beneficios e Incentivos Tributarios. *Revista Foro Jurídico N° 12*. (p.136 – 148). Lima – Perú.

Salinas, S. (noviembre de 2015). Obras por Impuestos: Cuellos de Botella y Propuesta de Mejoras. *Revista Derecho & Sociedad N° 45*. (p. 273 – 287). Lima – Perú.

Sentencia N° 009-2001-AI/TC. (Lima). (2002). Tribunal Constitucional peruano.
Recuperado del sitio de internet del Tribunal Constitucional
<http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2002/00009-2001-AI.html>

Sentencia N° 5970-2006-PA/TC. (Lima). (2007). Tribunal Constitucional peruano.
Recuperado del sitio de internet del Tribunal Constitucional
<http://tc.gob.pe/jurisprudencia/2008/05970-2006-AA.pdf>

Sentencia N° 6626-2006-PA/TC. (Lima). (2007). Tribunal Constitucional peruano.
Recuperado del sitio de internet del Tribunal Constitucional
<http://tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/06626-2006-AA.html>

Sentencia N° 2689-2004-AA/TC. (Lima). (2005). Tribunal Constitucional peruano.
Recuperado del sitio de internet del Tribunal Constitucional
<http://tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/02689-2004-AA.html>

Sentencia N° 0048-2004-PI/TC. (Lima). (2005). Tribunal Constitucional peruano.
Recuperado del sitio de internet del Tribunal Constitucional
<http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/00048-2004-AI.html>

Sentencia N° 06089-2006-PA/TC. (Lima). (2007). Tribunal Constitucional peruano.
Recuperado del sitio de internet del Tribunal Constitucional
<http://tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/06089-2006-AA.html>

Sentencia N° 2303-2003-PA/TC. (Lima). (2004). Tribunal Constitucional peruano.
Recuperado del sitio de internet del Tribunal Constitucional
<http://tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/02303-2003-AA.pdf>

Sevillano Chávez, S. (2014). Lecciones de Derecho Tributario: Principios Generales y Código Tributario. Lima. Fondo Editorial de la PUCP. Lima – Perú.

Sotelo, E; Vargas, L. (noviembre 1999). En torno a la definición de tributo: un vistazo a sus elementos esenciales. Revista Ius Et Veritas N° 17, Año 9. (p. 301 – 322). Lima – Perú.

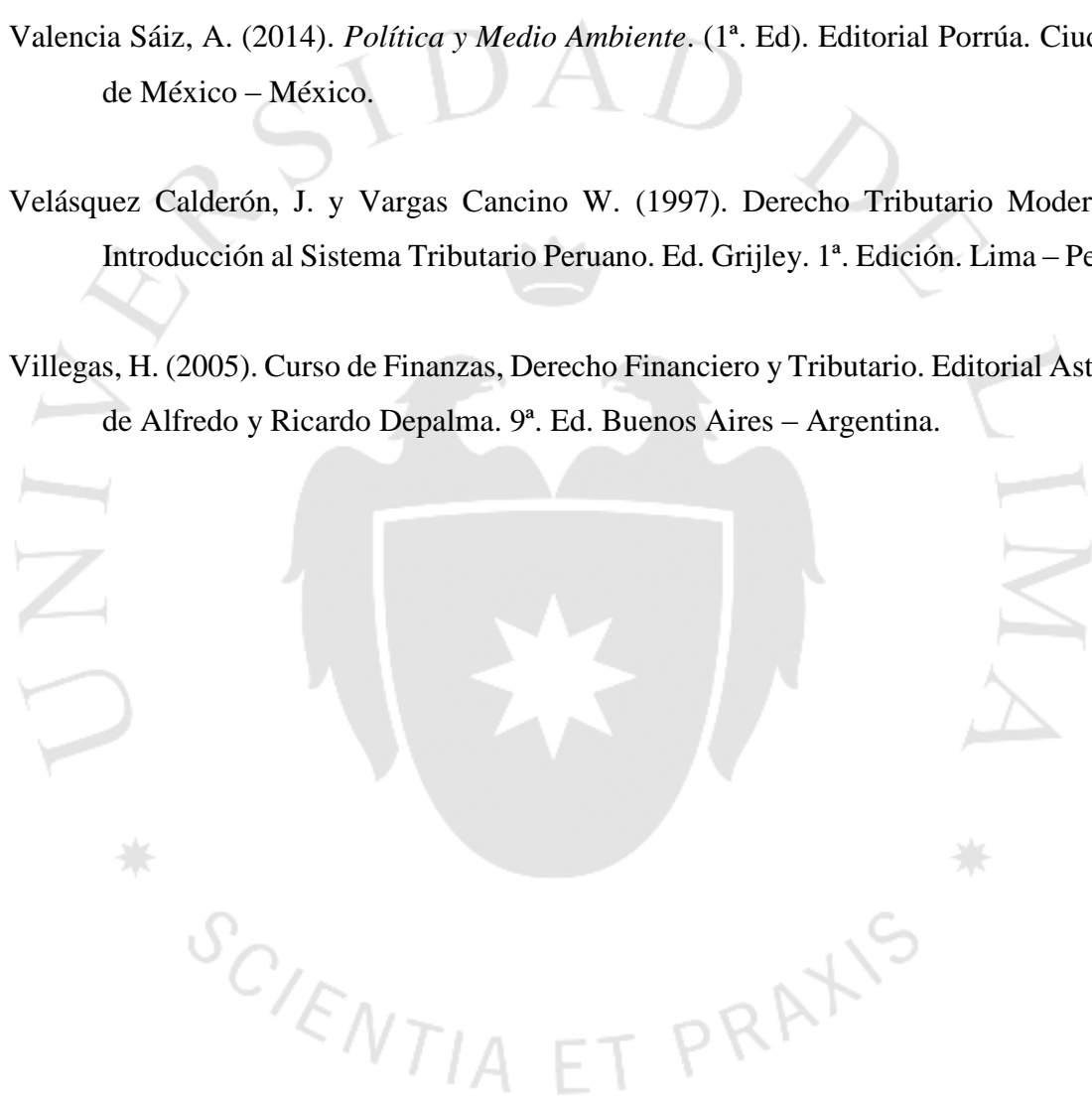
Spisso, R. (1991). *Derecho Constitucional Tributario*. Ediciones Depalma. Buenos Aires – Argentina.

Treiger, B. (mayo 2010). *Justicia Fiscal: El principio de la capacidad contributiva y el mínimo existencias*. *Revista Tributos & Dogmas*. 1ª Ed. Lima – Perú.

Valencia Sáiz, A. (2014). *Política y Medio Ambiente*. (1ª. Ed). Editorial Porrúa. Ciudad de México – México.

Velásquez Calderón, J. y Vargas Cancino W. (1997). *Derecho Tributario Moderno. Introducción al Sistema Tributario Peruano*. Ed. Grijley. 1ª. Edición. Lima – Perú.

Villegas, H. (2005). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma. 9ª. Ed. Buenos Aires – Argentina.



BIBLIOGRAFÍA

- Alvarado, M. (2010). La Tributación Medioambiental en las haciendas territoriales en México (estatales y municipales): posibilidades y límites constitucionales. En *Lecciones de Derecho Tributario inspiradas por un maestro* (págs. 208-227). Universidad del Rosario. Bogotá – Colombia.
- Alfonso, R. (2010). Los beneficios fiscales como medios de estímulo social y económico en Castilla y León. En I. C. Tributario, *Lecciones de Derecho Tributario inspiradas por un maestro* (págs. 774-798). Universidad del Rosario. Bogotá – Colombia.
- Bonell, R. (2007). El protocolo de Kyoto y la tributación ambiental. Anuario Jurídico y Económico Escorialense, XL. Real Centro Universitario “Escorial – María Cristina”. Madrid – España.
- Bravo Cucci, J. (julio 2013). Los Fines Extra Fiscales de los Tributos. Revista Foro Jurídico 13. Lima – Perú.
- Córdova, A. & Barrenechea L. Cucci, J. (julio 2013). Impuesto a la renta y responsabilidad social. Revista Ius et Veritas N° 46. (p. 362 – 375). Lima – Perú.
- Díaz. V. (2004). El carácter extrafiscal de la tributación y la imposición medioambiental. En *Tratado de Tributación, Política y Economía Tributaria*. Tomo II, Volumen 1. (1ª. Ed). Astrea. 594-623. Buenos Aires – Argentina.
- Decreto Legislativo N° 757, Ley Marco para el Crecimiento de la Inversión Privada. (13 de noviembre de 1991). Recuperado del sitio de internet del Sistema Peruano de Información Jurídica: <http://spij.minjus.gob.pe/>
- Decreto Supremo N° 019-2009-MINAM, Reglamento de la Ley del Sistema Nacional de Evaluación de Impacto Ambiental. (25 de setiembre de 2009). Recuperado del

sitio de internet del Sistema Peruano de Información Jurídica:
<http://spij.minjus.gob.pe/>

Decreto Supremo N° 012-2009-MINAM, Aprueba la Política Nacional del Ambiente. (23 de mayo de 2009). Recuperado del sitio de internet del Sistema Peruano de Información Jurídica: <http://spij.minjus.gob.pe/>

Decreto N° 2811 de la República de Colombia, Código Nacional de Recursos Naturales Renovables y de Protección al Medio Ambiente. (18 de diciembre de 1974). Recuperado del sitio de internet del Ministerio del Medio Ambiente de la República de Colombia: http://www.minambiente.gov.co/images/GestionIntegraldelRecursoHidrico/pdf/normativa/Decreto_2811_de_1974.pdf

Decreto N° 1594 de la República de Colombia, por el cual se reglamenta parcialmente el Título I de la Ley 09 de 1979, así como el Capítulo II del Título VI – Parte III – Libro II y el Título III de la Parte III del Libro I del Decreto 2811 de 1974 en cuanto a usos del agua y residuos líquidos. Recuperado del sitio de internet de la Agencia Nacional de Infraestructura de Colombia: https://www.ani.gov.co/sites/default/files/decreto_1594_de_1984_usos_del_agua_y_residuos_liquidos.pdf

Foy Valencia, P. (2012). *Gestión Ambiental y Empresa*. Lima. Ed. Rhodas. (1ª Ed). Lima – Perú.

Informe de la Comisión Multisectorial, creada por Resolución Suprema N° 189-2012-PCM. *Ejes Estratégicos de la Gestión Ambiental*. Octubre 2012.

Landa Arroyo, C. (diciembre de 2013). Control Constitucional de los Tributos con Fines Extrafiscales en el Perú. *Themis*, 64. 175 – 180.

Ley N° 27446, Ley del Sistema Nacional de Evaluación de Impacto Ambiental. (23 de abril de 2001). Recuperado del sitio de internet del Sistema Peruano de Información Jurídica: <http://spij.minjus.gob.pe/>

- Ley N° 28611, Ley General del Ambiente. (15 de octubre de 2005). Recuperado del sitio de internet del Sistema Peruano de Información Jurídica: <http://spij.minjus.gob.pe/>
- Ley N° 29325, Ley del Sistema Nacional de Evaluación y Fiscalización Ambiental (5 de marzo de 2009). Recuperado del sitio de internet del Sistema Peruano de Información Jurídica: <http://spij.minjus.gob.pe/>
- Morton, W. (marzo 1954). Principios de Imposición. Revista de Derecho N° 18. (La Paz – Bolivia)
- Rodríguez, A. (octubre 2008). Fundamentos para el uso de instrumentos fiscales en la política ambiental: Una aproximación al caso colombiano. Oficina de Estudios Económicos, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Bogotá – Colombia.
- Rozo Gutiérrez, C. (2003). Las funciones extrafiscales del tributo a propósito de la tributación medioambiental en el ordenamiento jurídico colombiano. Editorial Foro. *Revista de Derecho N°1. UASAB-Ecuador*. 159-201. Quito – Ecuador.
- Paredes Marroquín, J. (2014). La Capacidad Contributiva en los impuestos desde la perspectiva del Estado Constitucional: Relativización de los índices o manifestaciones de riqueza (tesis para optar por el título de abogado). Pontificia Universidad Católica del Perú. Lima – Perú.
- Peces – Barba, G. y Fernández García, E. (1998). *Historia de los Derechos Fundamentales. Tránsito a la modernidad siglos XVI y XVII*. Instituto de Derechos Humanos Bartolomé de las Casas. Universidad Carlos III de Madrid.. Editorial S.L. Dykinson. Madrid – España.
- Ríos Granados, G. (2010). Incentivos fiscales para el uso de energías renovables en México. En *Lecciones de Derecho Tributario inspiradas por un maestro*. (págs. 860-883). Universidad del Rosario. Bogotá – Colombia.

Sentencia N° 009-2001-AI/TC. (Lima). (2002). Tribunal Constitucional peruano. Recuperado del sitio de internet del Tribunal Constitucional <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2002/00009-2001-AI.html>

Sevillano Chávez, S. (2014). *Lecciones de Derecho Tributario: Principios Generales y Código Tributario*. Lima. Fondo Editorial de la PUCP. Lima – Perú.

Simental Franco, V.A. (2013). *Derecho Ambiental*. (1ª. Ed). Editorial Limusa. Ciudad de México – México.

Trinidad Alvarado, C. (2015). *Incentivos Fiscales para la Conservación. Situación actual*. Lima. Sociedad Peruana de Derecho Ambiental. Lima – Perú.

Trinidad Alvarado, C. (2015). *Incentivos Fiscales para la Conservación. 10 propuestas legales*. Lima. Sociedad Peruana de Derecho Ambiental. Lima – Perú.

Valencia Sáiz, A. (2014). *Política y Medio Ambiente*. (1ª. Ed). Editorial Porrúa. Ciudad de México – México.

Varona Alabern, J.E. (2010). Extradiscalidad y justicia tributaria. En *Lecciones de Derecho Tributario inspiradas por un maestro*. (págs. 181-207). Universidad del Rosario. Bogotá – Colombia.

Yacolca Estares, D. (2009). *Derecho Tributario Ambiental*. (1ª. Ed). Editorial Grijley. Lima – Perú.

ANEXO I

Política Nacional del Ambiente, aprobada mediante Decreto Supremo N° 012-2009-MINAM

EJE DE POLÍTICA 1. CONSERVACIÓN Y APROVECHAMIENTO SOSTENIBLE DE LOS RECURSOS NATURALES Y DE LA DIVERSIDAD BIOLÓGICA

OBJETIVOS

1. Conservar y aprovechar sosteniblemente la diversidad biológica, los recursos naturales renovables y no renovables del país.
2. Establecer condiciones de acceso controlado y aprovechamiento de los recursos genéticos, así como la distribución justa y equitativa de sus beneficios.
3. Lograr la gestión integrada de los recursos hídricos del país.
4. Asegurar mecanismos para el uso responsable y seguro de la biotecnología y sus productos derivados.
5. Alcanzar el ordenamiento del uso y ocupación del territorio nacional, mediante la Zonificación Ecológica Económica, en un marco de seguridad jurídica y prevención de conflictos.
6. Lograr la gestión integrada y sostenible de los ecosistemas frágiles, incluyendo los bosques húmedos tropicales.
7. Lograr la adaptación de la población frente al cambio climático y establecer medidas de mitigación, orientadas al desarrollo sostenible.
8. Lograr la conservación, utilización sostenible y la participación justa y equitativa de los beneficios que se deriven del uso comercial y puesta en valor de los recursos genéticos.
9. Lograr la implementación de instrumentos de evaluación, valoración y financiamiento para la conservación de los recursos naturales, diversidad biológica y servicios ambientales en el país.
10. Garantizar la protección de la salud humana, el ambiente y, la diversidad biológica durante el desarrollo, uso y aplicación de bienes y servicios de la biotecnología moderna en el Perú.

LINEAMIENTOS

1. DIVERSIDAD BIOLÓGICA

Lineamientos de política

- a) Impulsar la conservación de la diversidad de ecosistemas, especies y recursos genéticos, y el mantenimiento de los procesos ecológicos esenciales de los que depende la supervivencia de las especies.
- b) Impulsar el enfoque ecosistémico y la gestión sostenible de la diversidad biológica como elemento transversal en los planes integrados de gestión de recursos naturales, de manejo de cuencas y de ordenamiento territorial.
- c) Incentivar el manejo integrado y sostenible de los ecosistemas acuáticos, marino-costeros, con el fin de prevenir la sobreexplotación de los recursos hidrobiológicos, asegurando su conservación.
- d) Impulsar el diseño e implementación de estrategias para la gestión sostenible de la diversidad biológica, incluyendo el desarrollo de alianzas público-privadas, bajo criterios de conectividad y complementariedad.
- e) Impulsar mecanismos para la evaluación y gestión de riesgos asociados a las actividades extractivas, productivas y de servicios sobre la diversidad biológica.
- f) Fomentar el respeto, la recuperación y conservación de los conocimientos tradicionales asociados a la diversidad biológica, así como la distribución equitativa de los beneficios que se deriven de su aprovechamiento.
- g) Promover las prácticas del biocomercio, impulsando el establecimiento de cadenas productivas sostenibles.
- h) Impulsar la investigación de la diversidad biológica con el fin de monitorear su conservación y gestión sostenible.

2. RECURSOS GENÉTICOS

Lineamientos de política

- a) Impulsar la conservación de los recursos genéticos nativos y naturalizados y fomentar la investigación, desarrollo y su utilización sostenible, para el incremento de la competitividad de los sectores y actividades productivas.
- b) Incentivar la conservación in-situ de los recursos genéticos y desarrollar, promover y alentar diferentes formas de conservación ex-situ.
- c) Impulsar la identificación y protección de las zonas del territorio nacional de elevada diversificación genética, declarándolas libres de transgénicos.

- d) Fomentar el desarrollo de la biotecnología priorizando el uso de los recursos genéticos nativos y naturalizados.
- e) Fomentar de manera estratégica la obtención y uso de recursos genéticos no nativos de importancia económica para el país.
- f) Promover la participación pública y privada, nacional y extranjera, así como las alianzas estratégicas, en la investigación, conservación y utilización de los recursos genéticos en el marco de la normatividad nacional vigente.
- g) Impulsar el uso de mecanismos para la protección de los conocimientos tradicionales y el conocimiento científico, relacionados con los recursos genéticos, mediante la propiedad intelectual.

3. BIOSEGURIDAD

Lineamientos de Política

- a) Establecer mecanismos para regular, bajo parámetros científicos, toda actividad que involucre el uso de organismos vivos modificados, así como el uso seguro y responsable de la biotecnología moderna y de sus productos derivados.
- b) Identificar las aplicaciones de la biotecnología moderna y evaluar su pertinencia y oportunidad en la solución de problemas específicos en los procesos productivos nacionales o en la generación de servicios, de forma inocua, competitiva y sostenible.
- c) Promover la utilización responsable de la biotecnología moderna sin que perjudique procesos productivos que ya son competitivos y sostenibles, y cuyos bienes y productos sean apropiados y apropiables.
- d) Construir y desarrollar un sistema regulatorio basado en la aplicación de análisis de riesgos transparentes y científicos; capaces de garantizar la inocuidad y trazabilidad de los bienes y/o servicios obtenidos a través de la aplicación de la biotecnología moderna, respondiendo a las demandas de los consumidores, a nuestra condición de país megadiverso y al contexto de continuos desarrollos tecnológicos.
- e) Establecer criterios científicos, ambientales, socioeconómicos y políticos, para un sistema de bioseguridad y uso responsable de la biotecnología, con niveles de seguridad compatibles con la política nacional de comercio exterior y de promoción de la innovación local y nacional.

- f) Generar, usar y difundir información de calidad sobre bioseguridad, para contribuir a la toma responsable de decisiones entre proveedores y usuarios y en aras de la construcción de una opinión pública adecuadamente informada.
- g) Generar y fortalecer las capacidades científicas y tecnológicas de gestión y de infraestructura de las instituciones que tengan como ámbito de acción la regulación de la biotecnología moderna, necesarias para la implementación de los marcos legales nacionales e internacionales de bioseguridad.

4. APROVECHAMIENTO DE LOS RECURSOS NATURALES

Lineamientos de Política

- a) Promover la adopción de códigos de conducta, formulación de estándares ambientales y sociales, normas voluntarias por los titulares de derechos para el aprovechamiento sostenible de los recursos naturales renovables y el uso racional y responsable de los no renovables, bajo criterios de mejora continua.
- b) Impulsar la formalización de las actividades informales de aprovechamiento de recursos naturales.
- c) Promover la innovación tecnológica, la investigación aplicada y el uso de tecnologías limpias para el aprovechamiento de los recursos naturales.
- d) Promover la adopción de buenas prácticas e iniciativas de responsabilidad social de las empresas y titulares de derechos sobre los recursos naturales.
- e) Establecer mecanismos de coordinación interinstitucional para la asignación compatible de derechos de aprovechamiento de los recursos naturales.
- f) Promover la agricultura orgánica, la agricultura ecológica, la agroforestería y la acuicultura, bajo criterios de biocomercio, articulando cadenas productivas y con una activa participación de las poblaciones locales.
- g) Fomentar la valoración económica de los servicios ambientales que proporciona la diversidad biológica y en particular, los ecosistemas frágiles incluyendo los bosques húmedos tropicales, para la prevención y recuperación del ambiente.
- h) Impulsar el diseño e implementación de instrumentos económicos y financieros, sistemas de compensación, retribución económica y distribución del pago por servicios ambientales.

- i) Fomentar la aplicación de metodologías apropiadas en la valoración de los recursos naturales, la diversidad biológica y sus servicios ambientales, y articular e incorporar sus resultados en el Sistema de Cuentas Nacionales.
- j) Fomentar la articulación de las entidades del Estado con competencias para la autorización del uso de los recursos, a fin de armonizar sus decisiones con relación al patrimonio natural y cultural, las comprendidas en el Sistema Nacional de Áreas Naturales Protegidas por el Estado y áreas complementarias, así como los derechos intrínsecos de los pueblos indígenas.

5. MINERÍA Y ENERGÍA

Lineamientos de Política

- a) Mejorar los estándares ambientales y sociales de las actividades minero-energéticas, con códigos y normas de conducta concertadas y transparentes, y verificar su cumplimiento.
- b) Impulsar la formalización de la minería informal como medio para mejorar su gestión ambiental y facilitar su control efectivo.
- c) Promover la responsabilidad social empresarial de las actividades minero-energéticas, con el fin de mejorar sus relaciones con las comunidades locales y reducir los conflictos socioambientales.
- d) Fomentar el uso de tecnologías limpias en la actividad minero-energética para minimizar los riesgos e impactos ambientales.
- e) Asegurar los procesos de consulta pública, de manera oportuna y transparente, antes del otorgamiento de derechos para la exploración y explotación.
- f) Promover la inversión, desarrollo y uso de biocombustibles, energías renovables y gas metano derivado de rellenos sanitarios, como una oportunidad para la sustitución de petróleo y gas y la reducción de las emisiones de carbono, en el marco del diseño de una nueva matriz energética.
- g) Fomentar la eficiencia energética, mediante el uso de tecnologías modernas, incentivos económicos y sistemas transparentes de información.

6. BOSQUES

Lineamientos de política

- a) Impulsar la gestión sostenible e integrada de los bosques, considerando las características ecosistémicas de cada una de las regiones naturales del país.
- b) Prevenir la reducción y degradación de bosques y sus recursos, por prácticas ilegales como tala, quema, comercio y cambio de uso de la tierra.
- c) Conservar e incrementar la cobertura boscosa y por ende, la biodiversidad y los servicios ambientales, mejorando la capacidad productiva del ecosistema.
- d) Privilegiar el aprovechamiento integral de los recursos del bosque, apoyando iniciativas respecto de los recursos maderables y no maderables, fauna silvestre y servicios ambientales.
- e) Impulsar la reforestación de las áreas degradadas con especies nativas maderables, aquellas que tienen mayor potencial de brindar servicios ambientales y otras con potencial económico que contribuyan al desarrollo, promoviendo la inversión pública y privada.
- f) Fortalecer e incorporar mecanismos de vigilancia comunitaria y ciudadana en las estrategias de seguimiento y control de los derechos forestales.
- g) Realizar acciones para evitar la deforestación de los bosques naturales y la utilización de especies exóticas invasoras para reforestar dichas áreas, promoviendo la reforestación con el uso de especies nativas.

7. ECOSISTEMAS MARINO - COSTEROS

Lineamientos de política

- a) Fortalecer la gestión integrada de las zonas marino-costeras y sus recursos con un enfoque ecosistémico.
- b) Promover el aprovechamiento sostenible y conservación de la diversidad biológica de los ecosistemas marino-costeros, con especial énfasis en los recursos pesqueros.
- c) Proteger ecosistemas frágiles como los humedales y cuencas de la región costera.
- d) Promover la investigación de los ecosistemas marino-costeros con tecnologías adecuadas.
- e) Promover el ordenamiento de las zonas marino-costeras para un aprovechamiento sostenible de sus recursos, a través de la zonificación ecológica y económica.

- f) Promover el uso sostenible de los recursos marinos, el monitoreo y vigilancia de los vertimientos contaminantes en el mar territorial nacional, con prioridad en las zonas más cercanas a la costa.

8. CUENCAS, AGUA Y SUELOS

Lineamientos de política

- a) Impulsar la gestión integrada de cuencas, con enfoque ecosistémico para el manejo sostenible de los recursos hídricos y en concordancia con la política de ordenamiento territorial y zonificación ecológica y económica.
- b) Impulsar la formulación de estándares de evaluación y monitoreo del uso de los recursos hídricos, considerando las características particulares de las distintas regiones del territorio.
- c) Consolidar los derechos de uso de los recursos hídricos mediante criterios de eficiencia y adecuada retribución por su aprovechamiento en concordancia con la normativa nacional vigente.
- d) Impulsar la caracterización, evaluación y registro de los suelos y tierras a nivel nacional.
- e) Fortalecer los conocimientos y tecnologías tradicionales compatibles con el manejo sostenible de los suelos y agua.
- f) Impulsar acciones para prevenir los procesos de desertificación, degradación y pérdida de suelos mitigando sus efectos y/o recuperándolos.

9. MITIGACIÓN Y ADAPTACIÓN AL CAMBIO CLIMÁTICO *

Lineamientos de política

- a) Incentivar la aplicación de medidas para la mitigación y adaptación al cambio climático con un enfoque preventivo, considerando las particularidades de las diversas regiones del país, con énfasis en la situación y accionar espontáneo de adaptación de las comunidades campesinas y pueblos indígenas.
- b) Establecer sistemas de monitoreo, alerta temprana y respuesta oportuna frente a los desastres naturales asociados al cambio climático, privilegiando a las poblaciones más vulnerables.

- c) Fomentar el desarrollo de proyectos forestales, manejo de residuos sólidos, saneamiento, usos de energías renovables y otros, para contribuir en la mitigación de los efectos del cambio climático.
- d) Conducir los procesos de adaptación y mitigación al cambio climático difundiendo sus consecuencias, así como capacitar a los diversos actores sociales para organizarse.
- e) Promover el uso de tecnologías adecuadas y apropiadas para la adaptación al cambio climático y mitigación de gases de efecto invernadero y de la contaminación atmosférica.

10. DESARROLLO SOSTENIBLE DE LA AMAZONÍA

Lineamientos de política

- a) Impulsar la gestión integrada de las cuencas hidrográficas mejorando la tecnología y productividad de sus recursos, rescatando técnicas de uso eficiente y sostenible.
- b) Promover la investigación y el uso de tecnologías limpias en las actividades minero-energéticas en la Amazonia.
- c) Impulsar la conservación y aprovechamiento sostenible de la Amazonía teniendo en cuenta su variabilidad, complejidad, fragilidad y ubicación geoestratégica.
- d) Recuperar las zonas degradadas por la minería informal; los pasivos ambientales mineros; y el cultivo de la coca, el uso de insumos para la elaboración ilícita de drogas y las actividades propias del narcotráfico.
- e) Proteger los bosques primarios amazónicos y reducir gradualmente la tala, roza y quema para fines agropecuarios, desarrollando alternativas productivas de uso del bosque en pie, como el ecoturismo, manejo de bosques y otras actividades.
- f) Impulsar el manejo de los bosques secundarios con potencialidades para los programas de cultivo de especies con potencial económico.
- g) Impulsar actividades rentables a partir del bosque en áreas con escasa o ninguna intervención, dando valor al ecosistema y sus servicios.
- h) Establecer el sistema de cuentas del patrimonio natural de la Amazonía y metodologías de valoración económica a efectos de reconocer sus aportes a la economía nacional por la provisión de servicios ecosistémicos y productos diferentes a la madera.

- i) Promover el rescate y valoración de los conocimientos tradicionales de los pueblos indígenas y asegurar la distribución equitativa de los beneficios derivados de su aprovechamiento.
- j) Promover la implementación de políticas binacionales y regionales con los países amazónicos para la gestión integral de los recursos y de los asuntos transfronterizos.
- k) Fortalecer el Instituto de Investigaciones de la Amazonía Peruana (IIAP) como institución rectora para la investigación y la evaluación continua de los recursos naturales de la Amazonía y como soporte para el desarrollo sostenible de la región.

11. ORDENAMIENTO TERRITORIAL

Lineamientos de política

- a) Impulsar el Ordenamiento Territorial nacional y la Zonificación Ecológica Económica, como soporte para la conservación, uso y aprovechamiento sostenible de los recursos naturales y de la diversidad biológica, así como la ocupación ordenada del territorio.
- b) Incorporar en los procesos de Ordenamiento Territorial el análisis del riesgo natural y antrópico, así como las medidas de adaptación al cambio climático.
- c) Impulsar mecanismos para prevenir el asentamiento de poblaciones y el desarrollo de actividades socioeconómicas en zonas con alto potencial de riesgos ante peligros naturales y antrópicos.
- d) Impulsar el ordenamiento territorial como base de los planes de desarrollo concertados y de desarrollo de fronteras, en la gestión de cuencas hidrográficas y las zonas marino costera.

ANEXO II

Política Nacional del Ambiente, aprobada mediante Decreto Supremo N° 012-2009-MINAM

EJE DE POLÍTICA 2. GESTIÓN INTEGRAL DE LA CALIDAD AMBIENTAL

OBJETIVOS

1. Lograr una gestión sostenible de las actividades productivas, extractivas, de transformación, comerciales y de servicios, para asegurar una adecuada calidad ambiental en el país.
2. Desarrollar y consolidar mecanismos de carácter técnico, normativo, económico y financiero, para la prevención y control de los impactos ambientales negativos significativos de las actividades de origen natural y antrópico.
3. Rehabilitar las áreas ambientalmente degradadas articulando las acciones de los sectores público y privado involucrados, de acuerdo a sus competencias y responsabilidades.
4. Incorporar criterios de ecoeficiencia y control de riesgos ambientales y de la salud en las acciones de los sectores público y privado.
5. Lograr el control eficaz de las fuentes de contaminación y a los responsables de su generación, estableciendo instrumentos y mecanismos para la vigilancia, supervisión, evaluación y fiscalización ambiental.

LINEAMIENTOS

1. **CONTROL INTEGRADO DE LA CONTAMINACIÓN**
 - a) Integrar los mecanismos e instrumentos para el control de la contaminación, bajo criterios intersectoriales, de simplificación administrativa y mejora continua.
 - b) Contar con parámetros de contaminación para el control y mantenimiento de la calidad del agua, aire y suelo, considerando el aporte de las fuentes fijas y móviles.
 - c) Realizar acciones para recuperar la calidad del agua, aire y suelos en áreas afectadas por pasivos ambientales.

- d) Establecer indicadores, parámetros y procedimientos para evaluar la eficacia de los instrumentos de control de la calidad ambiental e introducir las correcciones necesarias.
- e) Consolidar la implementación y articulación del Sistema Nacional de Evaluación de Impacto Ambiental y promover la aplicación de la Evaluación Ambiental Estratégica.
- f) Promover la inversión privada en procesos productivos que utilicen tecnologías e insumos limpios y el desarrollo de procesos de reconversión de las industrias contaminantes.
- g) Promover la ecoeficiencia en la gestión ambiental de las entidades públicas y privadas, en todos los niveles de la administración pública (nacional, regional y local).
- h) Impulsar la adopción de medidas idóneas de manejo ambiental en el desarrollo de las actividades de la pequeña empresa, promoviendo la formalización de los agentes que realizan actividades no autorizadas.
- i) Incorporar criterios de salud ambiental y control de riesgos en los procesos de toma de decisiones y el manejo operativo, vinculados al control de la contaminación en sus distintas manifestaciones.
- j) Desalentar la importación de bienes usados y de tecnologías que puedan incidir en la generación de impactos ambientales negativos y riesgos a la salud de las personas.

2. CALIDAD DEL AGUA

- a) Impulsar una adecuada calidad ambiental de los cuerpos de agua del país de acuerdo a estándares que permitan evitar riesgos a la salud y al ambiente.
- b) Identificar, vigilar y controlar las principales fuentes emisoras de efluentes contaminantes, privilegiando las cuencas que abastecen de agua a los centros urbanos y articular para tal fin, la actuación de las autoridades en los tres niveles de gobierno.
- c) Promover el conocimiento científico y tecnológico de las medidas de prevención y los efectos de la contaminación del agua, sobre la salud de las personas, los ecosistemas y los recursos naturales.

- d) Ampliar la cobertura y mejorar la calidad de los servicios de saneamiento básico.
- e) Promover la inversión en infraestructura de saneamiento básico y de tratamiento y reuso de aguas residuales de origen doméstico y otras actividades generadoras de efluentes.
- f) Difundir prácticas sanitarias para el manejo doméstico del agua y la prevención de enfermedades, privilegiando medidas específicas para las áreas rurales.
- g) Impulsar la rehabilitación de los cuerpos de agua afectados por contaminación.
- h) Aplicar instrumentos e incentivos económicos para evitar la contaminación de las fuentes de agua.
- i) Fomentar el ahorro y la eficiencia en el uso del agua y establecer fondos para el manejo de cuencas y fuentes de este recurso como pago por servicios ambientales.

3. CALIDAD DEL AIRE

- a) Establecer medidas para prevenir y mitigar los efectos de los contaminantes del aire sobre la salud de las personas.
- b) Implementar sistemas de alerta y prevención de emergencias por contaminación del aire, privilegiando las zonas con mayor población expuesta a contaminantes críticos.
- c) Incentivar la modernización del parque automotor promoviendo instrumentos, uso de medios de transporte y combustibles que contribuyan a reducir los niveles de contaminación atmosférica.
- d) Identificar y modificar prácticas operativas y consuetudinarias inadecuadas que afectan la calidad del aire.
- e) Impulsar mecanismos técnico-normativos para la vigilancia y control de la contaminación sonora y de las radiaciones no ionizantes.

4. RESIDUOS SÓLIDOS

- a) Fortalecer la gestión de los gobiernos regionales y locales en materia de residuos sólidos de ámbito municipal, priorizando su aprovechamiento.

- b) Impulsar medidas para mejorar la recaudación de los arbitrios de limpieza y la sostenibilidad financiera de los servicios de residuos sólidos municipales.
- c) Impulsar campañas nacionales de educación y sensibilización ambiental para mejorar las conductas respecto del arrojado de basura y fomentar la reducción, segregación, reuso, y reciclaje; así como el reconocimiento de la importancia de contar con rellenos sanitarios para la disposición final de los residuos sólidos.
- d) Promover la inversión pública y privada en proyectos para mejorar los sistemas de recolección, operaciones de reciclaje, disposición final de residuos sólidos y el desarrollo de infraestructura a nivel nacional; asegurando el cierre o clausura de botaderos y otras instalaciones ilegales.
- e) Desarrollar y promover la adopción de modelos de gestión apropiada de residuos sólidos adaptadas a las condiciones de los centros poblados.
- f) Promover la formalización de los segregadores y recicladores y otros actores que participan en el manejo de los residuos sólidos.
- g) Promover el manejo adecuado de los residuos sólidos peligrosos por las municipalidades en el ámbito de su competencia, coordinando acciones con las autoridades sectoriales correspondientes.
- h) Asegurar el uso adecuado de infraestructura, instalaciones y prácticas de manejo de los residuos sólidos no municipales, por sus generadores.
- i) Promover la minimización en la generación de residuos y el efectivo manejo y disposición final segregada de los residuos sólidos peligrosos, mediante instalaciones y sistemas adecuados a sus características particulares de peligrosidad.

5. SUSTANCIAS QUÍMICAS Y MATERIALES PELIGROSOS

- a) Establecer y/o fortalecer mecanismos de autorización, vigilancia y control en el ciclo de vida de las sustancias químicas y materiales peligrosos, y contar con información sistematizada y actualizada sobre las actividades que se realizan con ellas.
- b) Promover la prevención y control de los riesgos ambientales asociados al uso, manejo y disposición final de sustancias químicas y materiales peligrosos.

- c) Asegurar que las sustancias y materiales peligrosos, que por distintas razones deben ser conducidos a disposición final, sean manejadas de manera ambientalmente segura y adecuada.
- d) Difundir las buenas prácticas en el manejo de sustancias químicas y materiales peligrosos y promover la adopción de criterios de control de riesgos durante su uso y disposición final.
- e) Asegurar la incorporación de criterios de salud y de protección de ecosistemas frágiles, en el establecimiento, seguimiento y control de los planes de contingencia en el uso y manejo de sustancias químicas y materiales peligrosos.
- f) Gestionar los riesgos para la salud y el ambiente del uso de sustancias químicas y materiales peligrosos, especialmente entre las personas potencialmente expuestas.

6. CALIDAD DE VIDA EN AMBIENTES URBANOS

- a) Promover el desarrollo sostenible de las ciudades y centros poblados en general, mediante acciones de sensibilización, control y conservación de la calidad ambiental, planificación urbana y gestión de entornos ambientales saludables.
- b) Fortalecer la gestión ambiental regional y local bajo el enfoque de la ecoeficiencia para orientar y ordenar el crecimiento de las ciudades, garantizando una adecuada calidad ambiental en los centros poblados.
- c) Promover acciones de saneamiento básico y gestión de residuos sólidos, que aseguren una adecuada calidad ambiental en los centros urbanos y principalmente en los destinos turísticos.
- d) Establecer regulaciones para controlar efectivamente la contaminación sonora.
- e) Conservar y ampliar las áreas verdes urbanas para el mejoramiento de la calidad del aire y la generación de espacios culturales y de esparcimiento.
- f) Promover el adecuado ordenamiento territorial para evitar usos inapropiados de las tierras, en procesos de expansión urbana.

ANEXO III

Política Nacional del Ambiente, aprobada mediante Decreto Supremo N° 012-2009-MINAM

EJE DE POLÍTICA 3. GOBERNANZA AMBIENTAL

OBJETIVOS

1. Posicionar el tema ambiental en las decisiones de Estado articulando las capacidades nacionales, creando sinergias y promoviendo una activa participación ciudadana.
2. Lograr que el Sistema Nacional de Gestión Ambiental ejerza, de manera eficiente y eficaz, sus funciones en los tres niveles de gobierno, bajo la rectoría del Ministerio del Ambiente.
3. Construir nuevos modos de producción y vida basados en los principios de la sostenibilidad, la ética, la inclusión social y la justicia ambiental.

LINEAMIENTOS

1. INSTITUCIONALIDAD

- a) Consolidar el ejercicio de la autoridad ambiental para contribuir al desarrollo sostenible del país.
- b) Afianzar el Sistema Nacional de Gestión Ambiental y de sus instancias de coordinación y concertación.
- c) Promover un marco normativo ambiental armonizado y coherente con la realidad del país, las prioridades de Estado y su visión de desarrollo.
- d) Impulsar la diferenciación y la complementariedad de las competencias ambientales institucionales en los tres niveles de gobierno.
- e) Fortalecer las capacidades para la gestión ambiental y para el diseño y aplicación de sus instrumentos, tales como los de planificación, prevención, control, corrección, información, financiamiento, participación, y fiscalización, entre otros.
- f) Fomentar la creatividad, investigación e innovación tecnológica ambiental comprometidos con el desarrollo y estilo de vida sostenibles en los diferentes actores de la sociedad.

- g) Establecer e implementar mecanismos adecuados para la gestión de conflictos socioambientales, promoviendo el diálogo y la concertación.
- h) Promover acciones de vigilancia, monitoreo, supervisión, fiscalización y otorgamiento de incentivos, que coadyuven al cumplimiento de la normativa y objetivos de la gestión ambiental.
- i) Fomentar alianzas y acuerdos de cooperación público-privada, así como la inversión privada para la ejecución de programas, proyectos y actividades orientadas a mejorar la gestión ambiental.

2. CULTURA, EDUCACIÓN Y CIUDADANÍA AMBIENTAL

- a) Fomentar una cultura y modos de vida compatibles con los principios de la sostenibilidad, los valores humanistas y andino-amazónicos, desplegando las capacidades creativas de los peruanos hacia el aprovechamiento sostenible y responsable de la diversidad natural y cultural.
- b) Incluir en el sistema educativo nacional el desarrollo de competencias en investigación e innovación, emprendimientos, participación, ecoeficiencia y buenas prácticas ciudadanas para valorar y gestionar sostenible y responsablemente nuestro patrimonio natural.
- c) Fomentar la responsabilidad socio-ambiental y la ecoeficiencia por parte de personas, familias, empresas e instituciones, así como la participación ciudadana en las decisiones públicas sobre la protección ambiental.

3. INCLUSIÓN SOCIAL EN LA GESTIÓN AMBIENTAL

- a) Fomentar la participación activa y pluricultural de la población en la gestión ambiental, y en particular, la intervención directa de grupos minoritarios o vulnerables, sin discriminación alguna.
- b) Promover la adopción de mecanismos para evaluar y valorar el enfoque de género e intercultural, y los intereses de los grupos minoritarios o vulnerables en los procesos de gestión ambiental.
- c) Fomentar la generación de espacios y el uso de herramientas y otros medios, que faciliten efectivamente la participación de la población con capacidades especiales o diferentes en la gestión ambiental.

- d) Incentivar la participación de las mujeres y los jóvenes en los diversos procesos para que ejerzan una efectiva ciudadanía ambiental.



ANEXO IV

Política Nacional del Ambiente, aprobada mediante Decreto Supremo N° 012-2009-MINAM

EJE DE POLÍTICA 4. COMPROMISOS Y OPORTUNIDADES AMBIENTALES INTERNACIONALES

OBJETIVOS

1. Asegurar que las posiciones nacionales en materia ambiental presentadas en los foros internacionales, acuerdos multilaterales y bilaterales, estén articuladas y reflejen los intereses nacionales, contribuyendo a orientar las decisiones de dichos foros y acuerdos.
2. Lograr que el cumplimiento de los acuerdos internacionales suscritos y ratificados por el Perú contribuyan eficientemente al aprovechamiento sostenible de los recursos naturales renovables, y el uso racional y responsable de los no renovables.
3. Lograr que en los procesos de integración comercial, se homogenicen criterios y estándares ambientales con las políticas nacionales en materia de comercio exterior, para mejorar la gestión ambiental, la competitividad, la protección de los recursos naturales y la calidad de vida de la población.

LINEAMIENTOS

1. COMPROMISOS INTERNACIONALES

- a) Promover que los compromisos internacionales suscritos y que suscriba el Perú, se articulen al accionar del Estado en sus tres niveles de gobierno.
- b) Fortalecer la capacidad negociadora del país para garantizar que su participación en el ámbito internacional tenga un liderazgo reconocido y resguarde los intereses nacionales en materia de gestión ambiental y de los recursos naturales.
- c) Impulsar el acceso a los mecanismos de asistencia técnica, transferencia tecnológica y recursos financieros para el fortalecimiento de las capacidades nacionales en el marco de los Acuerdos y Convenios Internacionales en materia ambiental.

- d) Contribuir al establecimiento, desarrollo y promoción del derecho internacional ambiental.
- e) Consolidar los procesos de negociación, cooperación e integración a nivel internacional asociados a la posición geoestratégica y las ventajas comparativas ambientales del país en el ámbito global, en concordancia con la política exterior del país y la de comercio exterior.

2. AMBIENTE, COMERCIO Y COMPETITIVIDAD

- a) Incentivar la competitividad ambiental del país y promover la inversión privada para el desarrollo de bionegocios, con inclusión de los principios y criterios del biocomercio, etiquetado verde y certificación ambiental de la producción exportable.
- b) Promover iniciativas y mecanismos orientados a garantizar una distribución justa y equitativa de los beneficios generados por el biocomercio.
- c) Propiciar la ecoeficiencia, la calidad ambiental y la responsabilidad social en la gestión empresarial.

3. ESTÁNDARES DE CUMPLIMIENTO

- a) Para el debido seguimiento de la Política Nacional del Ambiente las autoridades de los gobiernos nacional, regionales y municipales, deben establecer metas concretas e indicadores de desempeño los mismos que deben ser concordantes con sus programas multianuales, sus estrategias de inversión y gasto social asociados, así como con los siguientes estándares nacionales de cumplimiento obligatorio, sin perjuicio de los estándares particulares que puedan establecer de acuerdo a sus objetivos institucionales:

1. Instrumentos de Gestión Ambiental

Registrar y difundir periódicamente información sobre los instrumentos de gestión ambiental que aprueban en el ejercicio de las funciones a su cargo.

2. Infraestructura para el control de la calidad ambiental

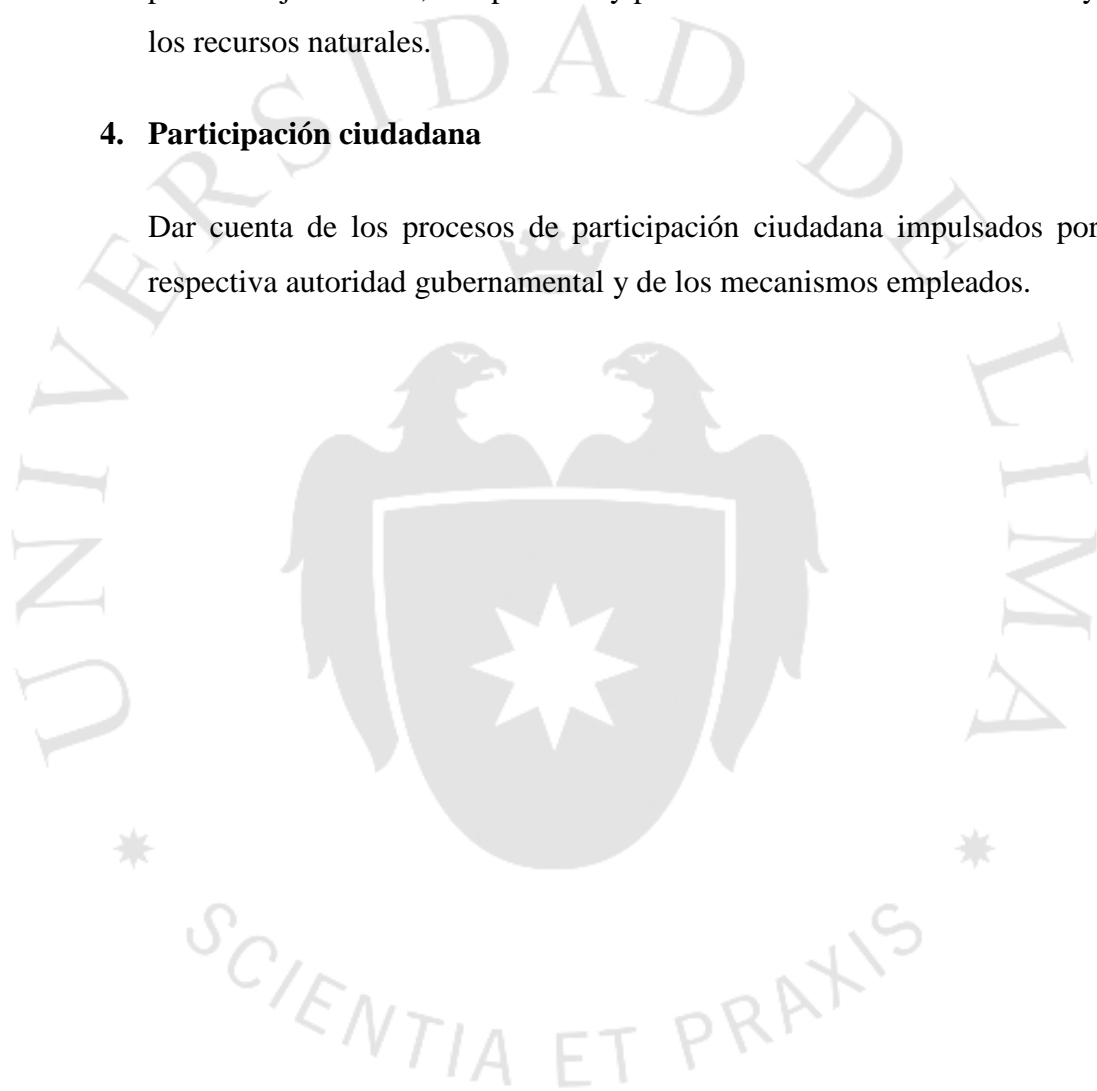
Dar cuenta del número de instalaciones que se establecen en los sectores, regiones y municipios, para el control de la calidad del ambiente.

3. Acciones de incentivo y fiscalización

Dar cuenta del número y resultado de las acciones de incentivo, promoción, supervisión, monitoreo, evaluación, fiscalización y sanción que se realizan para el mejoramiento, recuperación y protección de la calidad ambiental y de los recursos naturales.

4. Participación ciudadana

Dar cuenta de los procesos de participación ciudadana impulsados por la respectiva autoridad gubernamental y de los mecanismos empleados.



ANEXO V

Solicitud de acceso a información pública al OEFA sobre las empresas registradas en el régimen de incentivos y respuesta de la Dirección de Fiscalización, Sanción y Aplicación de Incentivos del OEFA.



PERÚ

Ministerio
del Ambiente

Organismo de
Evaluación y
Fiscalización Ambiental

Responsable de Acceso
a la Información Pública

"Año del Buen Servicio al Ciudadano"

Lima, 18 de julio de 2017

CARTA N° 1499-2017/OEFA-RAI

Señor
MAURICIO JORGE SALINAS MÁRQUEZ
Jirón Nueve N° 370 - San Borja
Lima - 15002.-

Referencia: Solicitud de Acceso a la Información del 09.07.2017
(Expediente N° 2017-E01-051251)

De mi mayor consideración:

Es grato dirigirme a usted, en atención al documento de la referencia, mediante el cual requiere que se le brinde la siguiente información:

"[SIC] Listado completo y actualizado de empresas registradas en el régimen de incentivos (incluyendo el nombre del proyecto, práctica adoptada, puntaje obtenido e incentivo asignado)".

Al respecto, cabe señalar que conforme a lo establecido en el Artículo 10° del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27806, Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública, aprobado por Decreto Supremo N° 043-2003-PCM, la información solicitada es de carácter público.

En ese sentido, mediante el Memorando N° 997-2017-OEFA/DFSAI, cuya copia se adjunta, la Dirección de Fiscalización, Sanción y Aplicación de Incentivos - DFSAI remitió un cuadro referido al otorgamiento de incentivos del año 2015, el cual será remitido, sin costo alguno al correo electrónico consignado en su solicitud, conforme a lo estipulado en el Artículo 12° del Reglamento de la Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública, aprobado por Decreto Supremo N° 072-2003-PCM.

Asimismo, la DFSAI, mediante el citado Memorando, indicó, respecto a los años 2016 y 2017, que se ha iniciado un proceso de reestructuración del diseño de los mecanismos de reconocimiento de buenas prácticas en el Sector Ambiente, por lo que el Registro de Buenas Prácticas Ambientales y el Régimen de Incentivos en el ámbito de la fiscalización ambiental se encuentran suspendidos temporalmente hasta la culminación de dicho proceso de reestructuración; razón por la cual no se puede proporcionar información sobre dichos años¹.

Atentamente,

WALTER RICARDO GÓMEZ HIDALGO
Responsable de Acceso a la Información Pública
Organismo de Evaluación y Fiscalización Ambiental – OEFA

WRGH|mr

Se adjunta copia del siguiente documento (2 Folios):
- Memorando N° 997-2017-OEFA/DFSAI

¹ Conforme con lo establecido en el Tercer Párrafo del Artículo 13° del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27806, Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública, aprobado por Decreto Supremo N° 043-2003-PCM, la solicitud de información no implica la obligación de las entidades de la Administración Pública de crear o producir información con la que no cuente o no tenga obligación de contar al momento de efectuado el pedido.

MEMORÁNDUM N° 997 -2017-OEFA/DFSAI



A : **WALTER RICARDO GÓMEZ HIDALGO**
Responsable del Acceso a la Información Pública

DE : **EDUARDO MELGAR CÓRDOVA**
Director de Fiscalización, Sanción y Aplicación de Incentivos

ASUNTO : Respuesta a la solicitud de acceso a la información presentada por el señor Mauricio Jorge Salinas Márquez.

REF : Memorando N° 1237-2017-OEFA/RAI
(H.T. N° 2017-E01-051251)

FECHA : Jesús María, **17 JUL. 2017**

Me dirijo a usted en atención al documento de la referencia, mediante el cual remite la solicitud presentada por el señor Mauricio Jorge Salinas Márquez (en lo sucesivo, el señor Salinas), quien requiere lo siguiente:

[SIC] Listado completo y actualizado de empresas registradas en el régimen de incentivos (incluyendo el nombre del proyecto, prácticas adoptada, puntaje e incentivo asignado).*

Sobre el particular, se tiene a bien indicar que mediante Resolución de Consejo Directivo N° 040-2014-OEFA/CD¹, se aprobó el Reglamento del Régimen de Incentivos del Organismo de Evaluación y Fiscalización Ambiental - OEFA, el cual tiene como finalidad regular la implementación del Régimen de Incentivos en el ámbito de la fiscalización, el cual busca promover una cultura de mayor prevención y remediación de los impactos negativos generados en el ambiente.

Con relación a la solicitud del señor Salinas, adjunto al presente se remite un (1) cuadro que considera el otorgamiento de Incentivos del año 2015, el cual incluye el detalle de la unidad fiscalizable, prácticas adoptadas, puntajes e incentivos honoríficos asignados.

Con relación al otorgamiento de incentivos correspondientes a los años 2016 y 2017, se tiene a bien precisar que el Ministerio del Ambiente informó al OEFA que ha iniciado un proceso de reestructuración del diseño de los mecanismos de reconocimiento a las buenas prácticas en el sector ambiente. En ese sentido, la incorporación al Registro de Buenas Prácticas Ambientales y el Régimen de Incentivos en el ámbito de la fiscalización ambiental se encuentran suspendidos temporalmente hasta la culminación de dicho proceso de reestructuración.

Sin perjuicio de ello, se pone en conocimiento que la información relacionada al Régimen de Incentivos del OEFA, se encuentra a su disposición en el siguiente link: <https://www.oefa.gob.pe/incentivos#incentivos>.

Sin otro particular, quedo de usted.

Atentamente,



YGP/sab **Eduardo Melgar Córdova**
Director de Fiscalización, Sanción
y Aplicación de Incentivos
Organismo de Evaluación y
Fiscalización Ambiental - OEFA

¹ Publicados en el diario oficial *El Peruano* el 18 de diciembre del 2014, modificada por la Resolución de Consejo Directivo N° 047-2015-OEFA/CD, publicada en el diario oficial *El Peruano* el 11 de diciembre del 2015.

I OTORGAMIENTO DE INCENTIVOS DEL OEFA
Ranking de Excelencia Ambiental (REAL)

REAL	Empresa	Unidad Fiscalizable	Nombre de la práctica	Incentivo Honorífico Otorgado	Puntaje Final
1	Sociedad Minera Cerro Verde S.A.A.	Cerro Verde	Plan de gestión del murciélago longirostro peruano en la unidad fiscalizable Cerro Verde.	5 Qumir Rapi 1 Qumir Kawsay	84
2	Pesquera Hayduk S.A.	Tambo de Mora	Cambio de matriz energética y mejoras en el sistema de tratamiento de efluentes en la unidad fiscalizable Tambo de Mora.	4 Qumir Rapi	77
3	Acuicultura Técnica Integrada del Perú S.A.	Centro de Cultivo	Manejo de efluentes con pro bióticos en cultivo de langostinos en la unidad fiscalizables Centro de Cultivo de Tumbes.	4 Qumir Rapi	77
4	Compañía Minera Antapaccay S.A.	Tintaya-Planta de Óxidos	Medidas de eficiencia energética para la reducción de carbono equivalente en la unidad fiscalizable Planta de Óxidos.	4 Qumir Rapi	69
5	American Quality Aquaculture S.A.C.	Acuicola Lancones	No uso de insumos químicos peligrosos en la unidad fiscalizable Empresa Lancones.	3 Qumir Rapi	67
6	Productos Tissue del Perú S.A.	Planta Santa Rosa	Ampliación de planta de efluentes - tratamiento secundario en la unidad fiscalizable Planta Santa Rosa.	3 Qumir Rapi	66
7	Compañía Minera Antapaccay S.A.	Tintaya-Planta de Óxidos	Forestación en pequeña escala para la captura de carbono equivalente en áreas libres de nuestras operaciones de la unidad fiscalizable Planta de Óxidos.	3 Qumir Rapi	65
8	Termoselva S.R.L.	Central Térmica Aguaytia	Medición y compensación de huella hídrica en la Central Térmica Aguaytia: Metodología de la norma ISO 14046 + Recuperación de agua de lluvia para piscicultura en la unidad fiscalizable Central Térmica Aguaytia.	3 Qumir Rapi	58
9	Cementos Pacasmayo S.A.A.	Cantera Tembladera	Control de emisión de partículas en chancadora secundaria de caliza, a través de la implementación y utilización de chutes telescópicos en la unidad fiscalizable Cantera Tembladera.	3 Qumir Rapi	53



10	Enersur S.A.	Central Hidroeléctrica Yuncán	Cambio de luminarias convencionales por luminarias LED en la unidad fiscalizable Central Hidroeléctrica Yuncán.	2 Qumir Rapi	47
11	Enersur S.A.	Central Térmica Ilo	Instalación de un caldero de vapor auxiliar para una mejora ambiental en la unidad fiscalizable Central Térmica Ilo.	2 Qumir Rapi	39

Fuente: Secretaría Técnica de Incentivos
 Elaboración: Dirección de Fiscalización, Sanción y Aplicación de Incentivos - OEFA.



ANEXO VI

Nombre del/ de la /Entrevistado (a): Mauricio Mira Pontón, Viceministro de Ambiente y Desarrollo Sostenible de Colombia.

Área de Experticia: Desarrollo Sostenible, Negocios Verdes, Gestión Ambiental

Fecha: 1 de agosto de 2016.

¿Qué tan exitosa ha sido esta regulación tributaria a modo de incentivos tributarios en Colombia?

Tributariamente hablando, una de las principales fuentes de financiamiento para el Estado es el IVA. La renta que es anual, también constituye un importante mecanismo de recaudación, por tanto el establecimiento de exenciones para el pago de estos impuestos siempre es bien visto por el sector empresarial. Definitivamente ha traído buenos resultados.

¿Son muchas empresas las que se han acogido a este régimen?

Sí. Lo que se está tratando de hacer a través de estas exenciones tributarias es fomentar un cambio de comportamiento en algunos sectores. La función principal de estos instrumentos económicos es cambiar el comportamiento de ciertas actividades hacia un comportamiento más sostenible.

Hay unos temas de reducción de gases de efecto invernadero, también de reducción de contaminación, varios temas que de una u otra forma están conectados a un principio que nosotros tenemos en nuestra Constitución que dice: “El que contamina paga”. El que no contamina, por otro lado, tendrá algún tipo de beneficio y ahí es donde entra nuestro mecanismo de incentivos tributarios.

Además de eso hay unos temas de inversión del 1% de compensación de proyectos que tienen algún impacto ambiental. Por ejemplo, las carreteras y todo proyecto de infraestructura tienen un porcentaje que va destinado a la compensación de la huella ecológica generado por esa actividad o estructura desarrollada.

¿Quiénes están a cargo de estos incentivos?

Actualmente, la Oficina de Negocios Verdes. Pero le vamos a cambiar de nombre a Dirección de Asuntos Económicos Ambientales, porque tiene dos áreas: instrumentos económicos que abarca todo lo que es tasas e impuestos, además de los incentivos y pago de servicios ambientales. Y por otro lado, negocios verdes que se enfoca principalmente en fomentar la creación y formación de nuevos emprendimientos verdes.

La idea de nosotros es generar más instrumentos económicos que vayan a ese cambio de paradigma económico del país a través de tasas e impuestos verdes. Los impuestos verdes los estamos sacando con el Ministerio de Hacienda, en una reforma tributaria. Eso lo vamos a sacar en breves y vamos a gravar el uso de mercurio, de cianuro, además de cierta cantidad de gases de efecto invernadero.

Cuándo uno invierte para mejorar sus procesos productivos en términos ambientales, ¿existe un listado para saber qué califica o no como una mejora?

Sí, el Ministerio del Ambiente es el ente rector grande pero tiene sucursales en cada región. Estas son las Autoridades Ambientales Regionales, cada una de ellas están a cargo de identificar en el campo si efectivamente aplican, de acuerdo a unos criterios, y ellos le dan una certificación. Dependiendo de esa certificación se da o no el beneficio fiscal.

ANEXO VII

Nombre del/ de la /Entrevistado (a): Luis Fernando Ospina Reyes. Jefe de Oficina de Negocios Verdes y Sostenibles del Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible de Colombia.

Área de Experticia: Derecho Tributario / Derecho Ambiental

Fecha: 1 de agosto de 2016.

Buenos días Dr. Ospina, gracias por su tiempo. Desde hace algún tiempo me encuentro investigando acerca de la adopción de medidas económicas alternativas y novedosas en el Perú con el fin de reducir o controlar la contaminación ambiental. De hecho, en el Perú, la legislación ambiental efectiva es bastante incipiente, sin embargo, encuentro que Colombia ha tenido ya un gran desarrollo en la utilización de instrumentos económicos a modo de incentivos en la gestión ambiental. Entonces, mi pregunta es ¿Cómo surgen los beneficios tributarios con fines ambientales en Colombia?

Buenos días, gracias por la pregunta. Los beneficios fiscales ambientales en Colombia nacen en 1995 debido a que en ese momento las normas ambientales no eran cumplidas a cabalidad por el sector empresarial. Entonces, decidimos invitar al sector empresarial e industrial a que cumplan las normas a través de incentivos tributarios. Así pues, nosotros tenemos dos incentivos: uno en IVA y otro en Renta. Al primero, a la exclusión del pago del IVA y a la segunda a través de la deducción sobre la renta líquida.

¿Qué es el IVA y qué beneficios tributarios se le aplican?

Es el impuesto al valor agregado que se aplica sobre el consumo. Sobre el IVA, la exclusión va dirigida a equipos, elementos, o maquinarias que fueran constitutivos o que fueran sistemas de control o monitoreo ambiental.

Colombia prevé la deducción de gastos en inversiones destinadas a sistemas de control ambiental, pero ¿Qué es un sistema de control ambiental? ¿La norma lo define?

Es todo sistema que nos permite retornar el recurso a como lo recibimos. Los sistemas de control pueden ser las Plantas de Tratamiento de aguas Residuales (PTAR) por ejemplo. En calidad de aire, un “filtro de mangas” por ejemplo. Estos sistemas lo que hacen es

proteger los recursos naturales renovables (agua, suelo, aire, y residuos) de cualquier impacto negativo.

Por otro lado, la exclusión también aplica para elementos. Por ejemplo, para el PTAR se necesita el polímero que ayuda a tratar el agua.

¿Cuál es el beneficio fiscal que se aplica entonces?

Las empresas que cumplan con el procedimiento establecido podrán ser excluidas del pago del IVA que en Colombia es 17%. El procedimiento se describe en una serie de decretos, entre ellos el Decreto 2532 del 2001 que define qué inversiones son sujetas del beneficio tributario.

¿Existe algún detalle de los sistemas que entran al régimen?

No. Solo hay que seguir el procedimiento de acceso. Lo que hacemos es definir qué es un sistema ambiental de control, qué es un sistema de monitoreo, qué es un programa ambiental y definimos qué no es objeto de este régimen (los que correspondan a acciones propias de reposición o de mantenimiento de equipo industrial, los electrodomésticos, entre otros).

¿Cómo es este procedimiento?

Uno debe mandar una solicitud a la autoridad ambiental competente en la que especifique cual es el objeto, finalidad y cuál es el beneficio ambiental del equipo que va a colocar en su actividad. Todo está en la resolución 978 del 2007.

Además de los sistemas de control y monitoreo ambiental, ¿este beneficio tributario sobre el IVA se aplica a otro tipo de adquisiciones de bienes?

Con el IVA también tenemos exclusiones para equipos y maquinaria importados y destinados a proyectos de Mecanismo de Desarrollo Limpio (MDL). Las Naciones Unidas, a través del Protocolo de Kyoto se propusieron reducir las emisiones de gases de efecto invernadero. En ese contexto, Colombia introdujo la exclusión de IVA para estos equipos y maquinarias para proyectos MDL cuando se emitan los “certificados de proyectos MDL”. El problema es que hoy por hoy estos proyectos están “muertos”, pues antes un certificado valía 9 dólares y contribuía a que las empresas tengan cierre financiero. Hoy los certificados cuestan 25 centavos de dólar, entonces nadie va a invertir

una buena cantidad de dinero cuando es irrecuperable. Sigue vigente, pero con la reforma tributaria próxima a salir la vamos a quitar.

Y, ¿en el caso de la deducción de la renta líquida?

Se permite deducir hasta el 20% sobre la renta líquida. La renta líquida son los ingresos menos los egresos eso nos da una renta. Pero esa renta tiene unas deducciones de ley y después de esas nos da la famosa renta líquida. Entonces, sobre esta renta se puede deducir hasta el 20% de la inversión.

¿Cómo funciona esto?

Por ejemplo, si uno tiene una renta de 1000 pesos, inviertes 100, deduces el 100% porque no llega al 20%. Si tienes una renta de 1000 puedes deducir hasta 200 pesos.

¿Cómo se aplica?

Este ejercicio se aplica para sistemas de control, mejoramiento y monitoreo ambiental. También se aplica desde la Autoridad Nacional de Licencias Ambientales y las Corporaciones también lo aplican dependiendo cada caso.

¿Qué particularidades tiene este beneficio?

Estos beneficios (IVA y Renta) tienen una particularidad que es la recurrencia, toda vez que uno puede acceder a la exclusión del IVA y al mismo tiempo a la deducción de renta con la misma inversión. Por ejemplo, compraste un sistema de control, entonces se te va a excluir del pago del IVA y podrás deducir hasta el 20% por concepto de renta líquida.

¿Qué tipo de acciones comprende?

Acá se aplica a todas las inversiones que definitivamente signifiquen un mejoramiento ambiental, pero acá incluimos la restauración, reforestación, regeneración, repoblación de ecosistemas. Entonces todas estas acciones van a generar un beneficio ambiental y esto también contempla los incentivos tributarios.