

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

The seal of the University of San Carlos of Guatemala is a circular emblem. It features a central shield with a figure on horseback, a crown above, and various heraldic symbols. The shield is flanked by two columns with banners. The outer ring of the seal contains the Latin text "ACADEMIA COACTEMATENSIS INTER CETERAS OPUS CONSPICUA CAROLINA ACADEMIA".

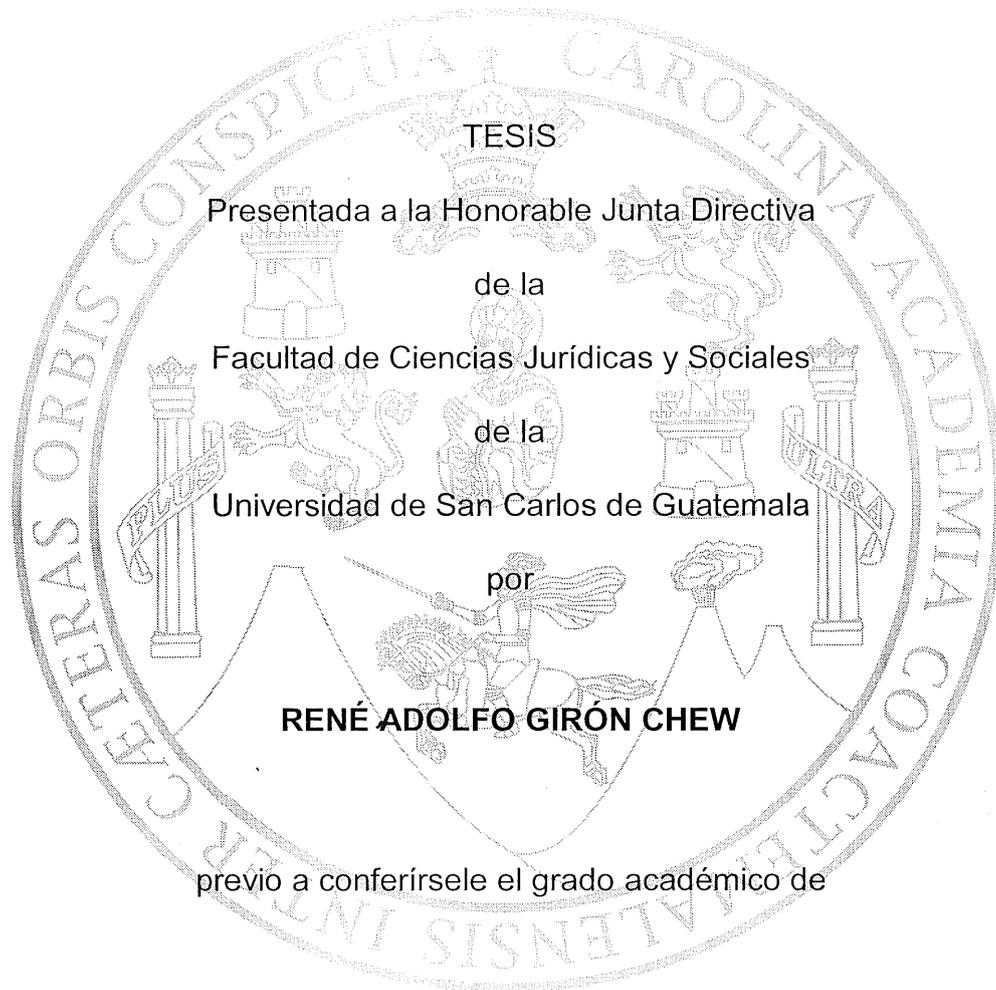
**FISCALIDAD AMBIENTAL: SUSTENTO TEÓRICO Y DOCTRINARIO PARA LA
INCORPORACIÓN DE INSTRUMENTOS ECONÓMICOS DE GESTIÓN AMBIENTAL
AL SISTEMA JURÍDICO TRIBUTARIO GUATEMALTECO**

RENÉ ADOLFO GIRÓN CHEW

GUATEMALA, AGOSTO 2012

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

**FISCALIDAD AMBIENTAL: SUSTENTO TEÓRICO Y DOCTRINARIO PARA LA
INCORPORACIÓN DE INSTRUMENTOS ECONÓMICOS DE GESTIÓN AMBIENTAL
AL SISTEMA JURÍDICO TRIBUTARIO GUATEMALTECO**



TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

por

RENÉ ADOLFO GIRÓN CHEW

previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales de

ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, agosto 2012

**HONORABLE JUNTA DIRECTIVA
DE LA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
DE LA
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA**

DECANO: Lic. Avidán Ortiz Orellana
VOCAL II: Lic. Mario Ismael Aguilar Elizardi
VOCAL III: Lic. Luis Fernando López Díaz
VOCAL IV: Br. Modesto José Eduardo Salazar Dieguez
VOCAL V: Br. Pablo José Calderón Gálvez
SECRETARIA: Licda. Rosario Gil Pérez

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidenta: Licda. Mayra Johana Veliz López
Vocal: Lic. Luis Alfredo González Rámila
Secretario: Lic. Daniel Tejeda Ayestas

Segunda Fase:

Presidenta: Licda. Dora René Cruz Navas
Vocal: Lic. Héctor René Granados Figueroa
Secretario: Lic. César Augusto Conde Rada

RAZÓN: "Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas en la tesis".
(Artículo 43 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público).



ASESORA JURIDICA PROFESIONAL

Lic. Henry Osmin Almengor Velásquez
Abogado y Notario



Guatemala, 24 de mayo de 2012

Licenciado

Luis Efraín Guzmán Morales

**Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala
Ciudad Universitaria
Presente**



Estimado Licenciado:

Respetuosamente tengo el honor de rendir mi dictamen en relación a la tesis titulada "FISCALIDAD AMBIENTAL: SUSTENTO TEÓRICO Y DOCTRINARIO PARA LA INCORPORACIÓN DE INSTRUMENTOS ECONÓMICOS DE GESTIÓN AMBIENTAL AL SISTEMA JURÍDICO TRIBUTARIO GUATEMALTECO" realizada por el Bachiller RENÉ ADOLFO GIRÓN CHEW.

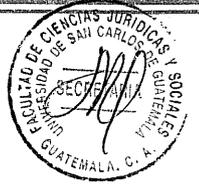
Al respecto me permito informarle, que se procedió a brindar la asesoría, para que el trabajo de tesis elaborado por el Bachiller René Adolfo Girón Chew, cumpliera con todos los requisitos que exige la Normativa para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, para su respectiva aprobación; se tuvieron diversas reuniones de trabajo, en las cuales se le hicieron las observaciones del caso al Bachiller Girón Chew, además de algunos criterios que fueron discutidos mutuamente y una vez que se llegó a acuerdos, fueron incluidos en el texto.

Por lo anteriormente expuesto me permito opinar:

- a) Que el contenido científico y técnico de la tesis, es el apropiado, ya que se enfoca en un tema de poca investigación en Guatemala, como lo es el derecho tributario y ambiental desde una perspectiva interdisciplinaria, utilizando las técnicas de investigación apropiadas.
- b) En el referido trabajo fueron utilizados el método inductivo, deductivo y analítico y la correspondiente investigación documental acorde al tema.
- c) Los cuatro capítulos están redactados de manera óptima, de forma sistemática, que permiten una fácil comprensión del tema, aunado a la forma



ASESORA JURIDICA PROFESIONAL
Lic. Henry Osmin Almengor Velásquez
Abogado y Notario

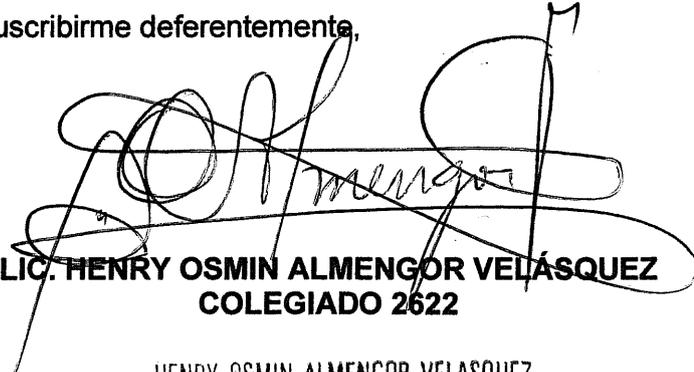


- d) que fue abordado el mismo constituye un aporte importante al derecho tributario y ambiental guatemalteco.
- e) Las conclusiones y recomendaciones, son congruentes con el trabajo de tesis realizado.
- f) La bibliografía es la recomendada y conforme al tema, se consultaron autores nacionales y extranjeros.

Con la elaboración de los capítulos que conforman el trabajo realizado, el Bachiller René Adolfo Girón Chew, cumplió con responder a los objetivos generales y específicos y a la hipótesis planteada en su anteproyecto de tesis, presentado a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, para respectiva aprobación de su punto de tesis. El citado trabajo está dotado de una amplia doctrina conceptual y un profundo análisis del ordenamiento jurídico correspondiente.

En virtud de lo antes expuesto, y con fundamento en el Artículo 32 de la Normativa para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, manifiesto ampliamente mi **APROBACIÓN** a la tesis del Bachiller René Adolfo Girón Chew, la que a mi juicio tiene mucha importancia, porque constituye un precedente de estudio, necesario para la incorporación de tributos ambientales en Guatemala; los cuales han demostrado en varios países industrializados, y en países latinoamericanos, como es el caso de Chile y México, un gran potencial económico y preventivo, tanto para el Estado, que logra modificar el comportamiento contaminador de las industrias, como para la iniciativa privada, que cuenta entonces con una efectiva herramienta para reducir sus costos de producción.

Me es grato suscribirme deferentemente,



LIC. HENRY OSMIN ALMENGOR VELÁSQUEZ
COLEGIADO 2622

HENRY OSMIN ALMENGOR VELASQUEZ
ABOGADO Y NOTARIO

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS
DE GUATEMALA



FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES

Edificio S-7, Ciudad Universitaria
Guatemala, Guatemala



**UNIDAD ASESORÍA DE TESIS DE LA FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES.** Guatemala, veintinueve de mayo de dos mil doce.

Atentamente, pase al (a la) LICENCIADO (A): **HUGO HAROLDO CALDERÓN MORALES**, para que proceda a revisar el trabajo de tesis del (de la) estudiante: **RENÉ ADOLFO GIRÓN CHEW**, CARNÉ NO. **200411099**, intitulado: **“FISCALIDAD AMBIENTAL: SUSTENTO TEÓRICO Y DOCTRINARIO PARA LA INCORPORACIÓN DE INSTRUMENTOS ECONÓMICOS DE GESTIÓN AMBIENTAL AL SISTEMA JURÍDICO TRIBUTARIO GUATEMALTECO”**. Me permito hacer de su conocimiento que está facultado (a) para realizar las modificaciones de forma y fondo que tengan por objeto mejorar la investigación, asimismo, del título de trabajo de tesis. En el dictamen correspondiente debe hacer constar el contenido del Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, el cual dice: “Tanto el asesor como el revisor de tesis, harán constar en los dictámenes correspondientes, su opinión respecto del contenido científico y técnico de la tesis, la metodología y las técnicas de investigación utilizadas, la redacción, los cuadros estadísticos si fueren necesarios, la contribución científica de la misma, las conclusiones, las recomendaciones y la bibliografía utilizada, si aprueban o desaprueban el trabajo de investigación y otras consideraciones que estime pertinentes”.

M. A. LUIS EFRAÍN GUZMÁN MORALES
JEFE DE LA UNIDAD ASESORÍA DE TESIS



cc.Unidad de Tesis
LEGM/iyc



Guatemala, 14 de junio de 2012

Licenciado
Carlos Ebertito Herrera Recinos
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala
Ciudad Universitaria
Presente



Estimado Licenciado:

Previo testimonio de mi más alta consideración y estima; en atención a la providencia de la Unidad de Asesoría de Tesis, de fecha 29 de mayo de dos mil doce, me permito informarle que procedí a revisar el trabajo de tesis titulado: **“FISCALIDAD AMBIENTAL: SUSTENTO TEÓRICO Y DOCTRINARIO PARA LA INCORPORACIÓN DE INSTRUMENTOS ECONÓMICOS DE GESTIÓN AMBIENTAL AL SISTEMA JURÍDICO TRIBUTARIO GUATEMALTECO”**, elaborado por el Bachiller RENÉ ADOLFO GIRÓN CHEW.

Al analizar el desarrollo del trabajo de tesis, se estableció que:

- a) El objeto de estudio del presente trabajo de investigación, se refiere a una problemática actual; la cual ha sido abordada por el Bachiller René Adolfo Girón Chew con un adecuado contenido científico y técnico. Demostrando las ventajas de incorporar tributos ambientales al sistema jurídico tributario guatemalteco, y analizando a su vez, las atribuciones de cada una de las instituciones públicas que tendrían incidencia en la aplicación de dichas figuras.
- b) La metodología y técnicas de investigación utilizados fueron los métodos analítico, inductivo, deductivo, y científico, como lo requiere este tipo de investigaciones.
- c) La redacción utilizada ha sido la adecuada, observándose para el efecto las normas y parámetros establecidos por la Real Academia de la Lengua Española, misma que quedó estructurada en cuatro capítulos.
- d) El trabajo de tesis revisado es una importante contribución científica, porque el tema presentado radica principalmente en la demostración de la problemática que gira en torno a tres aspectos interrelacionados: el deterioro ambiental, la necesidad estatal de aumentar los recursos públicos, y la oportunidad para las empresas e industrias privadas de reducir sus costos de producción.
- e) Las conclusiones y recomendaciones a las que se ha llegado en el trabajo, son congruentes entre sí, siendo las conclusiones, hallazgos que el estudiante ha

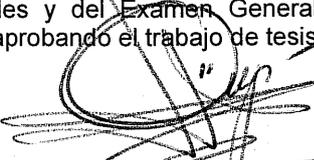


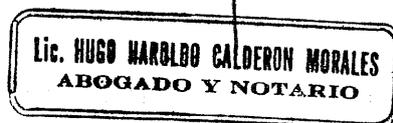
realizado a lo largo de la investigación y las recomendaciones, acciones que son urgentes para comenzar el largo camino de implementación de estas figuras tributarias, consideradas desde ya por las doctrinas modernas del derecho, como legítimas.

- f) La bibliografía empleada es acorde, porque se sustenta en la doctrina brindada por juristas expertos en esta materia. A su vez, la bibliografía aportada se relaciona con los pies de página utilizados para tal efecto

Habiendo efectuado el sustentante, las modificaciones sugeridas y estando el contenido del trabajo realizado conforme a los requerimientos científicos y técnicos que se deben cumplir de conformidad con el artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, estimo procedente emitir **DICTAMEN FAVORABLE**, aprobando el trabajo de tesis revisado.

Respetuosamente,


Lic. HUGO HAROLDO CALDERÓN MORALES
COLEGIADO No. 3004



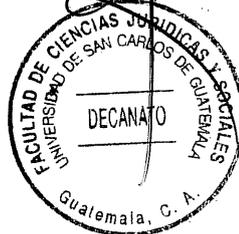


DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.

Guatemala, veintisiete de julio de dos mil doce.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis de el estudiante RENÉ ADOLFO GIRÓN CHEW, titulado FISCALIDAD AMBIENTAL: SUSTENTO TEÓRICO Y DOCTRINARIO PARA LA INCORPORACIÓN DE INSTRUMENTOS ECONÓMICOS DE GESTIÓN AMBIENTAL AL SISTEMA JURÍDICO TRIBUTARIO GUATEMALTECO. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala.

BAMO/iyrc



Rosario





DEDICATORIA

- A MIS PADRES:** Rosa María Chew de León y Obed Girón Ponce. Por su amor y sacrificio; por ser ejemplo y camino. Este logro es de ustedes más que mío. Espero haberles cumplido. Los amo.
- A MIS HERMANOS:** Marco Antonio, Roy Andrés, Uzziel y Obed. Mis muchachos. Aunque la distancia pueda separarnos, nuestro amor será siempre un puente. Mantengámonos unidos, y conservemos entre nosotros la ingenuidad de nuestra infancia.
- A MI FAMILIA:** Abuelos, tíos y primos. Por apoyarme a lo largo de la vida. Por las buenas experiencias, por las enseñanzas y el ejemplo. Y de forma muy especial a mi abuela, Norma Minera, por enseñarme el valor de la dignidad, y por velar con celo mi destino.
- A:** Todas aquellas personas, que me han acompañado por el largo camino que es vivir. A mis amigos y maestros, por depositar en mí una parte de ellos. Dedico también este logro, a los amigos que han partido. Sepan que su ausencia no es olvido, y que la permanencia no siempre es victoria.
- A MI ALMA MATER:** Y a mi facultad, a quienes espero no fallar. Prometo no contaminarme de las cosas del hombre; esas mismas que tanto daño les han hecho, y las cuales nos impiden avanzar.
- A ANDREA BARRIOS:** Por haber creído en mí. Por enseñarme a ser mejor persona.



ÍNDICE

	Pág.
Introducción	i
CAPÍTULO I	
1. Nociones generales.....	1
1.1. Medio ambiente.....	1
1.1.1. Clases de medio ambiente	2
1.1.2. Causas del deterioro ambiental	4
1.1.3. Contaminación del medio ambiente.....	7
1.2. Derecho ambiental	14
1.2.1. Principios generales del derecho ambiental.....	15
1.3. Los tributos y el derecho tributario	24
1.3.1. Definición de los tributos.....	24
1.3.2. Finalidad de los tributos.....	28
1.3.3. Derecho tributario.....	32
1.3.4. El poder tributario.....	33
1.3.5. Principios del derecho tributario.....	37
1.4. Instrumentos económicos y economía de bienestar	50
1.4.1. Las externalidades económicas.....	50
1.4.2. Política ambiental y sus instrumentos.....	53
1.4.3. Instrumentos económicos de gestión ambiental.....	59



CAPÍTULO II

	Pág.
2. Fiscalidad ambiental.....	65
2.1. Derecho humano al patrimonio colectivo.....	65
2.1.1. El bien ambiental.....	67
2.1.2. El bien ambiental como patrimonio colectivo.....	68
2.2. Los tributos ambientales.....	71
2.2.1. Justificación.....	75

CAPÍTULO III

3. Implementación de impuestos ambientales en Guatemala.....	79
3.1. Marco institucional de protección al medio ambiente.....	79
3.1.1. Ministerio de Ambiente y Recursos Naturales (MARN).....	79
3.1.2. Ministerio de Agricultura, Ganadería y Alimentación.....	81
3.1.3. Municipalidades.....	82
3.1.4. Ministerio Público.....	84
3.1.5. Organismo Judicial.....	86
3.1.6. Superintendencia de Administración Tributaria.....	88

CAPÍTULO IV

4. Impuesto sobre la contaminación atmosférica.....	91
4.1. Estructura jurídica.....	92
4.1.1. El objeto impositivo.....	93



	Pág.
4.1.2. El hecho generador o imponible.....	94
4.1.3. Elemento cuantitativo.....	96
4.1.4. Base impositiva.....	97
4.1.5. Elemento personal: sujetos pasivos.....	98
4.1.6. Elemento personal: sujetos activos.....	100
CONCLUSIONES.....	103
RECOMENDACIONES.....	105
BIBLIOGRAFÍA.....	107



INTRODUCCIÓN

El presente trabajo, se basa en los postulados del economista Arthur Pigou, quien descubrió que los precios de mercado, no reflejan el coste social de la contaminación. Por ello, es necesario *internalizar las externalidades*, es decir, obligar a los agentes económicos a pagar por el daño causado. Para el efecto, existen diferentes vías y mecanismos, los cuales inspiran y justifican el presente trabajo de investigación.

Se plantean como objetivos generales, el desarrollar un marco teórico aplicable en Guatemala, mismo que sustente la incorporación de ecotributos a la legislación nacional. Se busca también crear un precedente académico que oriente las futuras investigaciones en la materia, y cuyos resultados puedan incidir en la formulación de políticas destinadas a minimizar el impacto ambiental de los procesos económicos.

Como hipótesis, se plantea que la falta de armonización de las instituciones, recursos y mecanismos con los que se cuenta, y la carencia del andamiaje jurídico necesario para dar sustento y legalidad a los ecotributos en el ámbito nacional, se deriva del hecho de que Guatemala no cuenta con una experiencia previa en este campo, ni de existencia ni de tentativa seria de incorporación a su sistema tributario; lo cual es consecuencia de la falta de un marco teórico *ad hoc* a la realidad nacional que pueda ser utilizado como aproximación a un proyecto de implementación de estas figuras a la legislación.

El cuerpo de la presente investigación se integra con cuatro capítulos: el capítulo primero, comprende el marco teórico en general; un breve desarrollo de aspectos



fundamentales del derecho ambiental y el derecho tributario, así como una sinopsis de los instrumentos económicos de gestión ambiental; en el capítulo segundo, se estudia ya de forma específica todo lo relacionado con la fiscalidad ambiental, haciéndose énfasis en lo relativo al derecho humano al patrimonio colectivo y los ecotributos; en el capítulo tercero, se analiza el marco institucional de protección del medio ambiente en Guatemala, así como la función que tendría de cada una de las instituciones relacionadas, al momento de implementación de tributos ambientales; finalmente, en el capítulo cuarto, se desarrolla lo concerniente a la implementación de impuestos ambientales en Guatemala y a manera de ejemplo, se realiza un análisis de la estructura jurídica de los impuestos sobre la contaminación atmosférica.

El presente trabajo es de tipo documental aplicado, siendo para el efecto, su unidad y objeto de análisis la situación económica, política, jurídica y social de Guatemala, así como la legislación nacional e internacional aplicable, datos estadísticos y legislación comparada. A su vez, se utiliza la investigación bibliográfica, la interpretación de normas de derecho comparado y la recopilación de datos estadísticos como técnicas de investigación, enfocadas siempre a la comprobación de la hipótesis formulada.

Históricamente, la concepción que se ha tenido en cuanto a los recursos naturales, se ha modificado, y lo que en la antigüedad los romanos consideraban *res nullius* (la cosa de nadie), ahora se considera como “la cosa de todos”. He ahí la verdadera importancia del estudio de estas teorías económicas y tributarias, las cuales son consideradas por las modernas doctrinas de derecho como legítimas, y a su vez, como un compromiso para la sociedad actual con la del futuro, pues en nuestras manos está su legado.



CAPÍTULO I

1. Nociones generales

Para la comprensión de la temática objeto del presente trabajo, es necesaria la integración teórica de distintas ramas del conocimiento humano. Y es que, siendo la fiscalidad ambiental un tema novedoso y de actualidad, se presume que su desarrollo es consecuencia del desarrollo mismo de las ciencias humanas, las que sea cual sea su campo de aplicación, desembocan siempre en un mismo objetivo: su aplicación en la sociedad. Inicialmente, se puede identificar distintas disciplinas que se interrelacionan en el presente trabajo, citando como las más importantes: la filosofía, la economía y el derecho; por lo que previo al desarrollo teórico del presente trabajo, es necesaria la explicación de ciertas bases y conceptos pertenecientes a cada una de las ciencias citadas.

1.1. Medio ambiente

El medio ambiente es el sistema global integrado por elementos naturales y artificiales de naturaleza física, química, biológica, sociocultural y de sus interrelaciones, en constante modificación por la acción humana o natural que rige y condiciona la existencia y desarrollo de la vida. El diccionario de la Real Academia de la Lengua Española lo define como el “conjunto de circunstancias culturales, económicas y sociales en que vive una persona; conjunto de circunstancias exteriores a un ser vivo”.¹ Por su parte, el Consejo Internacional

¹ Real Academia Española de la Lengua. **Diccionario**; Pág. 552.

de la Lengua Francesa, citado por Edna Rossana Martínez Solórzano, define a medio ambiente como “el conjunto de los agentes físicos, químicos, y biológicos y de los factores sociales susceptibles de tener un efecto directo o indirecto, inmediato o a plazo, sobre los seres vivos y las actividades humanas”². Si se presta atención, cada una de las definiciones aportadas hace referencia a un conjunto, el cual debe ser armónico y respetuoso entre sí, ya que más que un conjunto, el medio ambiente es un sistema, en la alteración de uno solo de sus elementos implica la alteración del sistema mismo. Desde un punto de vista ecológico, el ambiente es el continente que engloba los sistemas naturales atmosféricos, biológicos, físicos y otros que condicionan las actividades del hombre y de la sociedad y que, a través de los elementos existentes en el mismo, posibilita su desarrollo. Edna Rossana Martínez Solórzano afirma al respecto: “La sociedad extrae del ambiente y sus sistemas naturales, los bienes y servicios que satisfacen sus derechos biológicos, entendiéndose éstos como sus necesidades básicas naturales, entre las que cabe mencionar: alimento, vestido y vivienda y, además, sus aspiraciones culturales, o sea, sus necesidades subjetivas”³. Lo anterior, implica que el detrimento del medio ambiente tiene una consecuencia equivalente a las fuentes de las cuales la humanidad extrae los medios para su subsistencia. Como se dijo anteriormente, el medio ambiente es un sistema.

1.1.1. Clases de medio ambiente

Según Guillermo J. Cano, citado por Edna Rossana Martínez Solórzano, el medio ambiente se encuentra integrado por tres categorías de elementos:

²Martínez Solórzano, Edna Rossana. **Apuntes de derecho ambiental**; Pág. 6.

³*Ibid.* Pág. 6

a. Medio ambiente natural

Éste, se ha subdividido en dos diferentes clases de elementos o manifestaciones. Primero, se tienen los recursos naturales, los cuales son los elementos de la naturaleza útiles al hombre, tales como atmósfera, tierra, suelo, aguas, flora, fauna, yacimientos minerales, energía primaria, etc. En segundo lugar, se tienen los fenómenos naturales, los cuales son aquellos desastres naturales que influyen en el ambiente y que el hombre trata y que en algunas ocasiones puede prevenir o controlar por medios tecnológicos y legislativos, a través de la promulgación de cuerpos normativos de tipo preventivo o de emergencia.

b. Ambiente cultivado

El ambiente cultivado es aquel en que la acción humana induce a la producción de la naturaleza como por ejemplo las producciones agrícolas, pecuarias, silvícola, piscícolas, etc.

c. Ambiente inducido

El ambiente inducido se encuentra conformado por dos elementos básicos. El primero, es el ambiente cultural, creado o fabricado, resultado del trabajo transformador del hombre sobre los elementos físicos o no físicos, los que convierte en elementos indispensables, bajo el denominador común de obras o artículos manufacturados o industrializados, tales como, edificios, productos agroquímicos y farmacéuticos, alimentos, asentamientos humanos, carreteras, aeropuertos, etc. En segundo lugar, lo constituye el ambiente sensorial, que

también es obra o producto de la sociedad humana. Dentro de esta categoría se encuentran los ruidos, olores, sabores, paisajes de belleza estética contruidos por el hombre, etc.

1.1.2. Causas del deterioro ambiental

Durante el Segundo Seminario sobre Políticas Ambientales en Guatemala y Preservación del Entorno Humano, se identificó como la causa fundamental del deterioro ambiental el modelo de desarrollo seguido por el país, desde el pasado colonial hasta la fecha. El modelo de explotación de los recursos naturales es común a muchas culturas en las que prevalece el concepto de hombre como dominador de la naturaleza. Y, además se caracteriza como dependiente en lo económico, cultural, social, científico y tecnológico.

Para Juan Luis Ruiz de la Peña, citado por Edna Rossana Martínez Solórzano, “la causa del deterioro ambiental no se identifica únicamente con la inadecuada aplicación de programas de desarrollo económico no acorde a las condiciones económicas y sociales del país, sino que a esto se adicionan otros más como lo son la falta de educación ambiental, el problema de la sobrepoblación, la falta de ética, etc”⁴. En base a lo anterior, se puede agregar también como causa de deterioro ambiental, la lógica mediante la cual funciona el sistema capitalista de producción predominante el mundo entero; el cual está proyectado a la producción en masa y su posterior consumo, igualmente en masa. Las industrias eficientizan cada vez más sus procesos de producción, fabricando lo mismo, pero en menor tiempo, y por su parte, la sociedad consume al mismo ritmo marcado por la producción.

⁴Ibid. Pág. 8.

Según el autor anteriormente citado, las principales causas del deterioro ambiental las siguientes:

a. Falta de educación ambiental

Debe señalarse que, actualmente, la mayoría de guatemaltecos carece de una formación ambiental básica que le permita conocer, interpretar y valorar las condiciones naturales del país, debido a la carencia o casi inexistente aplicación de programas educativos ambientales que se impartan, ya sea, a un nivel escolar o extraescolar informal. Sumado a esto, debe tomarse en cuenta el alto índice de analfabetismo que subsiste dentro de la población tanto urbana como rural, y que evidencia de una manera clara la situación de crisis y gravedad que existe en el sistema educativo nacional.

b. La sobre-población

El fenómeno de crecimiento poblacional tiene un efecto significativo y directo sobre el deterioro del medio ambiente, puesto que la densidad promedio de la población en el país es sorprendente en áreas urbanas. Y como bien lo establece Edna Rossana Martínez Solórzano, “Las causas del deterioro del ambiente las debemos encontrar en el hecho de que la relación población tierra cultivable es alarmante”⁵, lo cual significa que mientras la población siga creciendo, crecerá de igual forma la tala de bosques a efecto de convertir

⁵Ibid. Pág. 9.

dichas tierras en tierras de cultivo. Si la población crece, lo harán también sus necesidades alimentarias. Dicho en otras palabras, la continua presión que se ejerce sobre los recursos productivos obedece, sobre todo, a que gran parte de la tierra en el altiplano está seriamente degradada, consecuencia de minifundios, falta de asesoría técnica y de recursos técnicos y económicos necesarios para lograr una óptima producción. En relación a Guatemala, el Perfil Ambiental 2008 (URL, IARNA e IIA, 2008)⁶, indicó que, “para el año 2000, el 25% del territorio nacional estaba en sobreuso”. Lo cual es alarmante y otorga un panorama de la situación actual. Sobre todo si se valora el hecho que en mismo informe, se hace mención de la tasa de crecimiento poblacional, la cual “se ha mantenido relativamente constante en 2.5% anual”⁷.

c. Carencia de ética ambiental

Los actuales problemas ambientales tienden, en muchos casos, a ser el reflejo de una forma de conducta de tipo antropocéntrica, en la cual el hombre toma de la naturaleza todo aquello que desea, sin reparar de manera alguna sobre los efectos nocivos de su acción sobre el medio.

Una medida necesaria, para hacer frente a la actual crisis ambiental, consiste en cambiar las actuales formas de pensamiento humano tradicionales, por una nueva visión y dimensión ética del mundo, que permita concebir a la naturaleza, ya no como una cosa sujeta a

⁶Instituto de Agricultura, Recursos Naturales y Ambiente, Universidad Rafael Landívar. **Perfil ambiental de Guatemala 2,008-2,009**; Pág. 51.

⁷*Ibid.* Pág. 28.

dominio y explotación, sino como una entidad con dignidad propia, en donde debe prevalecer y respetarse el valor de la vida sobre cualquier interés humano.

Juan Luis de la Peña, citado por Edna Rossana Martínez Solórzano, señala que: “en el seno de la crisis ecológica se está incubando la convicción de que hay exigencias universales de orden ético que tienen que ser respetadas. Una moral ecológica es una moral de solidaridad de la especie; como son limitados y cada vez más escasos, hay que administrarlos con criterios de justicia no solo sincrónica, entre los contemporáneos de la misma generación, sino diacrónica, entre la generación presente y las futuras”⁸. Como se verá más adelante, lo que afirma el autor citado es coherente con los principios del derecho ambiental. Es el ser humano quien deteriora al bien ambiental, y por lo mismo es a éste al que le corresponde su defensa y protección, no solo como consecuencia de sus acciones negativas, sino desde la perspectiva del cuidado de su propia especie. Tanto de las sociedades presentes como de las futuras. De la subsistencia del medio ambiente depende su subsistencia propia.

1.1.3. Contaminación del medio ambiente

La contaminación comprende, la inclusión en el medio ambiente o en los animales, de microorganismos o sustancias nocivas que alteran el equilibrio ecológico, provocando trastornos en el medio físico y en los organismos vivos o el hombre.

Allaby, citado por Edna Rossana Martínez Solórzano, apunta que contaminación significa:

⁸Ibid. Pág. 11.

“Alteración directa o indirecta de las propiedades radiactivas, biológicas, térmicas o físicas de una parte cualquiera del medio ambiente, que puede crear un efecto nocivo o potencialmente nocivo para la salud, supervivencia o bienestar de cualquier especie viva”⁹.

Por contaminante se puede entender a toda materia o sustancia o sus combinaciones o compuestos derivados químicos o biológicos, que al incorporarse o acondicionarse al aire, agua o tierra, puedan alterar o modificar sus características naturales o los del ambiente. Igual sucede toda forma de energía, como el calor, la radioactividad, o el ruido, etc., que al operar sobre el agua, el aire, la tierra o cualquier ser vivo, altera su estado normal.

a. Contaminación atmosférica

La contaminación atmosférica es la contaminación del aire debido a la presencia de sustancias contaminantes en éste; las cuales no se dispersan en forma adecuada y afectan la salud o el bienestar de las personas, o producen otros efectos dañinos en el ambiente; En el perfil ambiental 2008 (URL, IARNA e IIA, 2008) se establece que la contaminación atmosférica “tiene su origen en la actividad industrial (fuentes fijas) y la utilización de vehículos (fuentes móviles), principalmente. La contaminación liberada a la atmósfera en forma de gases, vapores o partículas sólidas capaces de mantenerse en suspensión con valores superiores a los normales, perjudica la vida y la salud, tanto del ser humano como de los ecosistemas y sus componentes”¹⁰. Dicho problema se irá agravando conforme se vaya industrializando el país. De igual forma, el constante crecimiento poblacional y la centralización de los servicios públicos, entidades administrativas y empresas e industrias

⁹Ibid. Pág. 13.

¹⁰Ibid. Pág. 164

del sector privado en la ciudad capital, traerá consigo el aumento de los padecimientos de enfermedades relacionadas a este tipo de contaminación.

b. Contaminación hídrica

La contaminación del agua puede producirse en las aguas situadas sobre la superficie terrestre o bien debajo de ella. Su origen puede ser biológico, químico o térmico, con lo cual se puede volver inútil, según el grado, para consumo humano, para usos recreativos, para ciertos cultivos y aún para usos industriales.

Según los datos aportados por el perfil ambiental de Guatemala 2008-2009, "aunque en términos generales el acceso de los hogares guatemaltecos a servicios de agua ha mejorado sustancialmente en el área urbana (99%) y en el área rural (92%), la calidad del líquido sigue siendo un problema serio para la salud humana. De acuerdo con los resultados de la Encuesta de Condiciones de Vida de 2006, únicamente una cuarta parte del agua que llega a las áreas urbanas recibe algún tipo de tratamiento de desinfección. Aunque el 80% de los hogares de la región central y más del 70% de los hogares del altiplano occidental están conectados directamente al servicio de agua, 30% de los hogares de los departamentos ubicados en el norte del país todavía se abastece de fuentes superficiales de agua, y se estima que la población sin acceso a fuentes mejoradas de agua crece anualmente en cerca de 100,000 personas. La baja calidad del agua que abastece los hogares guatemaltecos ha cobrado su costo en la salud humana. Las enfermedades intestinales (parasitosis intestinal y enfermedad diarreica aguda) ocuparon el segundo y

tercer lugares como causas de morbilidad general (responsable del 17.2% del total de causas) y de morbilidad en el grupo de niños de uno a cuatro años (responsables del 22.8% del total de causas) en el año 2003. En el grupo de menores de un año, el síndrome diarreico agudo ocupó el segundo lugar y el parasitismo intestinal, el sexto. En el año 2003 se registró un total de 408,973 casos. La tasa de morbilidad general por esta causa fue de 3,383 por 100,000 habitantes. En el año 2004 hubo 3,636 muertes por enfermedad diarreica aguda, 51% en hombres y 24% en niños y niñas menores de un año. La tasa de mortalidad general por diarrea fue de 42.9 por 100,000 habitantes, según la Organización Panamericana de la Salud –OPS– (2007)¹¹. Las cifras aportadas anteriormente, concuerdan con los fenómenos observados en varias zonas rurales del país, en las cuales han desaparecido por completo varios ríos, o en el mejor de los casos, reducido su caudal. De igual forma, se evidencia el incumplimiento por parte de las municipalidades de dotar a sus comunidades de los servicios básicos para su subsistencia. Según se puede interpretar de las cifras antes aportadas, hay una estrecha relación entre la calidad de los servicios básicos y la morbilidad de las comunidades que carecen de ellos. La preocupación en torno al tema de agua, no abarca sólo lo concerniente a mantener activas las fuentes naturales de agua, o los caudales de los ríos. Se trata también de mejorar la calidad del agua que consume la población.

c. Contaminación de los suelos

La contaminación de los suelos por el uso incontrolado de pesticidas y herbicidas produce

¹¹Ibid. Pág164.

efectos secundarios no deseados y dañinos, tanto para la flora y fauna, como para la salud humana. Estos destruyen indiscriminadamente, además de las especies que son su objetivo, insectos beneficiosos y productivos; resquebraja el equilibrio biológico, afecta la calidad de muchos alimentos, pone en peligro la salud de la población y se produce el envenenamiento de las aguas de los ríos por la lixiviación de los tóxicos al suelo.

El suelo está constituido por una gran variedad de compuestos, de los cuales los más importantes son los nutrientes. Pero, además de ofrecer riqueza a través de la explotación agrícola-ganadera, también es otro de los componentes ambientales que sufre la contaminación, que está dada principalmente por la acumulación de residuos y desechos domiciliarios e industriales, de insecticidas y plaguicidas y por la destrucción de las bacterias benéficas debido a la acción de las sustancias químicas no degradables. Edna Rossana Martínez Solórzano apunta al respecto: "Tanta desmesura provoca la incorporación de metales puros o combinados a las redes tróficas, afectando tanto a vegetales como animales. Al ingerir alimentos o respirar aire contaminado, el ser humano corre graves peligros. Los compuestos orgánicos que contienen algunos de estos elementos metálicos atraviesan con gran facilidad las membranas celulares. De este modo el organismo los absorbe a través de la piel. Una vez en el cuerpo, los metales se acumulan en diferentes órganos y tejidos, provocando efectos a corto, mediano y largo plazo en la salud del individuo"¹². Conocidos son ya los efectos que ciertos pesticidas, e incluso abonos, tienen en la salud de la población que consume alimentos tratados con estos. En los países desarrollados, son cada vez mayores los controles sobre sustancias y químicos permitidos

¹²Ibid. Pág. 23.

para el tratamiento de cultivos y crianza de animales. Y es que el problema es complejo, porque de un lado se tiene la necesidad de alimentos por parte de una población cada vez mayor y en crecimiento constante, y por otro lado se tiene la responsabilidad en cuanto a la obtención de dichos alimentos. Cubrir las bastas necesidades alimentarias del mundo implica la agilización y eficientización de los procesos productivos, para lo cual las industrias se ayudan de abonos, pesticidas, modificaciones genéticas y toda una serie de medidas que no siempre son adecuadas o beneficiosas a largo plazo para la salud de sus destinatarios finales.

d. Desechos sólidos

Se comprende por desecho a cualquier sustancia, sólida, líquida o gaseosa, que no puede usarse por un organismo o por cualquier sistema que lo produce, debiéndose diseñar métodos para su eliminación. Edna Rossana Martínez Solórzano afirma que también se puede comprender como desecho al “Conjunto de materiales sólidos de origen orgánico e inorgánico (putrescible o no) que no tienen utilidad práctica para la actividad que lo produce, siendo procedente de las actividades domésticas, comerciales, industriales y de todo tipo que se produzcan en una comunidad, con la sola excepción de las excretas humanas”¹³. En Guatemala existe un descontrol en cuanto a los rellenos sanitarios y basureros existentes. De los cuales, ninguno cuenta con algún programa de tratamiento de desechos. Al problema se suma la existencia de vertederos clandestinos, los cuales, en la mayoría de casos, están afectando e incidiendo de forma directa sobre la salud y bienestar de las

¹³Ibid. Pág. 24.

poblaciones cercanas a ellos. Ejemplo de ello son las innumerables campañas realizadas con el propósito de rescatar el Lago de Amatitlán, el cual ha sido víctima de esta clase de basureros. Una vez más, se pone de manifiesto la importancia y responsabilidad que tienen los gobiernos municipales en el relación al control y vigilancia de los recursos naturales con los que cuenta el país.

e. Contaminación acústica

El término contaminación acústica hace referencia al ruido, cuando éste es considerado como un contaminante, es decir, un sonido molesto que puede producir efectos fisiológicos y psicológicos nocivos para una persona o grupo de personas. La actividad humana es la causante de la contaminación acústica, pudiendo citar como ejemplo el ruido provocado por el transporte, la construcción de edificios y obras públicas, la industria, entre otras. Los efectos producidos por el ruido pueden ser fisiológicos, como la pérdida de audición, y psicológicos, como la irritabilidad exagerada. Edna Rossana Martínez Solórzano explica al respecto que “el ruido se mide en decibelios (dB); los equipos de medida más utilizados son los sonómetros. Un informe de la Organización Mundial de la Salud (OMS), considera los 50 dB como el límite superior deseable”¹⁴. En la ciudad de Guatemala, específicamente en el Centro Histórico, se ha puesto en marcha acciones de control de contaminación acústica; esto en virtud del marco regulatorio del manejo y revitalización del Centro Histórico de la ciudad de Guatemala, el cual establece límites máximos de sonido en cada uno de sus sectores y barrios. Lo anterior se considera una buena medida, la cual es pionera en su tipo.

¹⁴*Ibid.* Pág. 27.

Se espera que el futuro dicha medida sea ampliada, no solo en el departamento de Guatemala, sino en toda la república.

1.2. Derecho ambiental

El Derecho ambiental consiste en un grupo de reglas que resuelven problemas relacionados con la conservación y protección del medio ambiente y de lucha contra la contaminación.

Ramón Martín Mateo, citado por Edna Rossana Martínez Solórzano, define al derecho ambiental como “La rama del derecho que incide sobre conductas individuales y sociales para prevenir y remediar las perturbaciones que alteran el equilibrio natural”¹⁵. A su vez, Víctor Amaury Simental Franco lo define como “el conjunto de normas y principios jurídicos que rigen la conducta humano en cuanto ésta impacte en los procesos de la naturaleza y que implican riesgo para la continuidad de aquéllos”¹⁶.

De lo anterior, se puede concluir de que el Derecho Ambiental consiste en el conjunto de normas jurídicas que regulan las conductas humanas que pueden influir de una manera relevante en los procesos de interacción que tienen lugar entre los sistemas de organismos vivos y sus sistemas de ambiente, es decir, el conjunto de principios y normas jurídicas que regulan las conductas individual y colectiva con incidencia en el ambiente.

¹⁵ **Ibid.** Pág. 159.

¹⁶ Simental Franco, Víctor Amaury. **Derecho Ambiental**; Pág. 34.

1.2.1. Principios generales del derecho ambiental

Los principios del derecho ambiental son entendidos como los lineamientos básicos e indispensables para llevar a cabo la conformación de una idea o estructura jurídica determinada. Estos principios tienen como objetivo principal el de servir como punto de referencia para la inspiración, creación o reforma de criterios doctrinales o de normas jurídicas de contenido ambiental. Según Edna Rossana Martínez Solórzano, puede mencionarse como los más principios más importantes los siguientes:

a. Principio de sostenibilidad

Este se entiende como aquel desarrollo que satisface las necesidades de la generación presente sin comprometer la capacidad de las generaciones futuras para satisfacer sus propias necesidades, es decir que no se trata de mantener intacta la naturaleza sino de controlar su uso. Tal como lo estableció la Alianza Centroamericana para el Desarrollo Sostenible, en la XV reunión ordinaria celebrada en Costa Rica en 1994, las estrategias políticas y programas de los Estados promoverán el desarrollo sostenible y el bienestar de las presentes y futuras generaciones, potenciando el mejoramiento humano en los distintos ámbitos: político, económico, social, cultural y ambiental.

b. Principio de globalidad

Inicialmente, la política y la actuación de los países estaban supeditadas a una actuación

local, para resolver problemas puntuales de su entorno local. Posteriormente se apreció con más claridad que los problemas ambientales continuaban y que por ende era necesario intensificar la cooperación regional e internacional para buscar soluciones a los problemas transfronterizos.

c. Principio de solidaridad

Este principio está íntimamente ligado al principio de globalidad, ya que la preservación del medio ambiente no puede ser visto como algo aislado por parte de cada país, sino que es en la conjunta interacción de todas las naciones que dicha lucha adquiere su eficacia. Este principio, materializado en el principio siete de la Declaración de Río sobre el Medio Ambiente y Desarrollo, de las Naciones Unidas, celebrada en junio del año 1992, explica que: “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”. Esto, según el nivel de desarrollo y por ende, contaminación producida. Aún así, la responsabilidad de las naciones subdesarrolladas no es mínima, ya que a pesar de no producir la cantidad de contaminación producida por los países industrializados, en ellas recae la obligación de velar por el cuidado y permanencia de sus ambientes y ecosistemas. Es el caso de países como Guatemala, rica en humedales, flora, fauna, reservas acuíferas y especies tropicales en peligro de extinción, etc.



d. Principio de prevención

La legislación nacional refleja este principio, ya que varias de sus normas, van dirigidas a adoptar una serie de prevenciones, a aplicarse cuando se trata de iniciar actividades que puedan tener algún impacto en la naturaleza. Estas prevenciones, como en el caso de los estudios de impacto ambiental, son requisito indispensable para que procedan las autorizaciones ambientales, como permisos, licencias, concesiones, entre otros. Por citar un ejemplo, el Artículo 119 literal c) de la Constitución Política de la República de Guatemala señala como Obligación del Estado adoptar las medidas que sean necesarias para la conservación, desarrollo y aprovechamiento de los recursos naturales en forma eficiente. Todo lo anterior, es parte de la intervención estatal que de forma obligatoria debe ejercerse. Al respecto, Víctor Amaury Simental Franco señala que “las causas y las fuentes de los problemas ambientales se entenderán en forma prioritaria e integrada, tratando de prevenir los efectos negativos que sobre el ambiente se puedan producir”.¹⁷ Como se ha dicho ya anteriormente, existen niveles óptimos de contaminación; dicho de otra forma, existen niveles de contaminación tolerables y aceptables por la sociedad, ya que la tarea de eliminar a cero la contaminación redundaría en el estancamiento de la actividad productiva del hombre, teniendo entonces graves consecuencias para su misma supervivencia. Sin embargo, una vez superados esos niveles óptimos de contaminación en donde se produce y consume no para sobrevivir sino para el lujo y

¹⁷Ibid. Pág. 194.

el exceso, la sociedad se encuentra en el punto donde la medida y prudencia deben ser los principios rectores, ya que la contaminación en exceso causada hoy, afecta los niveles de contaminación necesaria.

e. Principio contaminador-pagador

En materia ambiental, este principio debe presidir la responsabilidad civil y el sistema tributario; en este último, consiste no solo en la imposición de tributos, tasas y contribuciones especiales, sino también en exenciones, préstamos, subsidios y asistencia tecnológica.

El principio contaminador-pagador, propio del derecho ambiental, caracteriza la responsabilidad objetiva del agente contaminador, al establecer que éste es el obligado, independientemente de la existencia de intención o dolo, a indemnizar o reparar los daños causados al medio ambiente y terceros afectados por su actividad. Al respecto, Edna Rossana Martínez Solórzano manifiesta que “en verdad, el propietario de una empresa que pueda causar daños al medio ambiente (considerado como un patrimonio público a ser necesariamente asegurado y protegido), asume los riesgos que pudieran causar daños a ese patrimonio público. Si eso ocurriera, el empresario tendrá la responsabilidad de reparar el daño eventualmente causado, asumiendo, de esa forma, la responsabilidad civil objetiva por lo ocurrido”¹⁸. Este principio, como se verá más adelante, es uno de los más importantes en cuanto a los

¹⁸Ibid. Pág. 166.

tributos ambientales se trata. Ya que ese daño causado, no solo le corresponde pagar al contaminador, sino a todas las personas que se benefician o promueven la actividad contaminante.

f. Principio del ordenamiento ambiental

El principio del ordenamiento ambiental es básico para el derecho ambiental. En un inicio se desarrolló como una técnica del urbanismo, para luego ampliar su contenido a las leyes de uso y conservación del suelo, planes y programas públicos y, más modernamente, las áreas críticas de contaminación, la zonificación y las reservas de parques y monumentos naturales y culturales. Un ejemplo de ello, lo constituye el Decreto 4-89 del Congreso de la República, Ley de Áreas Protegidas, el cual regula en su Artículo 2 lo siguiente: “se crea el Sistema Guatemalteco de Áreas Protegidas (SIGAP) integrado por todas las áreas protegidas y entidades que la administran cuya organización y características establece esta ley, a fin de lograr los objetivos de la misma en pro de la conservación, rehabilitación, mejoramiento y protección de los recursos naturales del país, y la diversidad biológica” a su vez, el Artículo 8 regula que “las áreas protegidas para su óptima administración y manejo se clasifican en: parques nacionales, biotopos, reservas de la biosfera, reservas de uso múltiple, reservas forestales, reservas biológicas, manantiales, reservas de recursos, monumentos naturales, monumentos culturales, rutas y vías escénicas, parques marinos, parques regionales, parques históricos, refugios de vida silvestre, áreas naturales recreativas, reservas naturales privadas y otras que se establezcan en el

futuro con fines similares, las cuales integran el Sistema Guatemalteco de Áreas Protegidas, creado dentro de esta misma ley, independientemente de la entidad, persona individual o jurídica que las administre”. Esta normativa, busca asumir una actitud coherente y responsable por parte del Estado de Guatemala. Al ser las reservas naturales propiedad pública, es al mismo poder público a quien le corresponde su fiscalización y resguardo.

g. Principio del daño ambiental permisible

Conciliar las actividades del desarrollo con la conservación del ambiente, requiere, para cada país, emplear un criterio pragmático que permita alcanzar los objetivos perseguidos dentro de las limitaciones económicas y de tiempo existentes.

Este principio de derecho ambiental se resume en la posibilidad de tolerar aquellas actividades susceptibles de degradar el ambiente en forma no irreparable y que se consideran necesarias por cuanto reportan beneficios económicos o sociales evidentes, siempre que se tomen las medidas para su limitación o corrección. A decir de Edna Rossana Martínez Solórzano, “tal principio tiene connotaciones económicas y ecológicas, y no es completamente independiente del que plantea el falso dilema entre desarrollo y medio ambiente: es su consecuencia. La necesidad de hacer un enfoque realista para poder solventar las dificultades económicas y prácticas, en la búsqueda de la conciliación entre el ambiente y el desarrollo, dan origen a este

principio”¹⁹. Lo importante es crear un balance, un equilibrio, la justa razón de lo contaminado. Si en el presente se contamina más de la prudente y necesario, en el futuro no se contará con margen de contaminación, ya que para entonces estos se encontrarán superados, siendo en consecuencia fatal cualquier aumento en ellos.

h. Principio de la cooperación internacional en materia ambiental

El principio de la cooperación internacional en materia ambiental, establecida a través de organismos internacionales y las relaciones interestatales, permite reconocer a un conjunto normativo supranacional que constituye un marco de referencia legislativa. Tal cooperación se presenta como obligatoria y en el futuro ha de adquirir, sin duda, un grado deseable de evolución. Víctor Amaury Simental Franco, al hacer referencia al desarrollo legislativo argentino, explica que: “Los recursos naturales y los sistemas ecológicos compartidos serán utilizados en forma equitativa y racional. El tratamiento mitigación de las emergencias ambientales de efectos transfronterizos serán desarrolladas en forma conjunta.”²⁰ Como la práctica y la realidad lo han demostrado, cada vez que sucede una catástrofe natural, sea o no producida por el hombre, los efectos de esta no se circunscriben a un solo país o comunidad. En los casos de derrame de petróleo por ejemplo, la contaminación causada puede trascender incluso continentes. Por esta razón la cooperación internacional es imprescindible, ya que internacionales serán las consecuencias. Solo mediante un marco regulatorio común, se podrá normar todas las distintas responsabilidades que cada país tiene para con la

¹⁹Ibid. Pág. 168.

²⁰Ibid. Pág. 195.

comunidad internacional.

i. Principio de ética transgeneracional

El derecho ambiental se desenvuelve y consolida dentro de un criterio de solidaridad de la especie, es decir, que su estudio e interpretación, tanto doctrinario como legal, no se satisface únicamente en una valoración temporal de la realidad que comprende, sino que busca armonizar los intereses de desarrollo y calidad de vida de las generaciones presentes, sin arriesgar o comprometer la oportunidad y niveles de bienestar y progreso de las futuras generaciones.

Para Edna Rossana Martínez Solórzano la ética transgeneracional implica “que el Derecho Ambiental fluye y crece dentro de un marco de criterios de ética, justicia y equidad, no únicamente de tipo sincrónico (entre los contemporáneos de la misma generación), sino que también, y lo cual le singulariza y ennoblece, de carácter diacrónico, es decir, con los que aun no han nacido y que por lo tanto no tienen posibilidad alguna para expresarse”²¹. Por su parte, Víctor Amaury Simental Franco indica que “los responsables de la protección ambiental deberán velar por el uso y goce apropiado del ambiente por parte de las generaciones presentes y futuras”²². El principio de ética transgeneracional implica responsabilidad, compromiso y ante todo respeto por las generaciones futuras, ya que las presentes, son custodios del ambiente que un día ellos habrán de disfrutar, y de igual forma custodiar.

²¹**Ibid.** Pág. 170.

²²**Ibid.** Pág. 194.

j. Principio de universalidad

Desde que la Carta de Derechos y Deberes Económicos de los Estados, celebrada por los países miembros de la Organización de las Naciones Unidas en 1974, estableciera en los Artículos 29 y 30, la responsabilidad común para la comunidad internacional sobre los fondos marinos y oceánicos y su subsuelo fuera de los límites de la jurisdicción nacional, así como los recursos de la zona, considerándolos como patrimonio común de la humanidad, como así también la protección, la preservación y el mejoramiento del ambiente para las generaciones presentes y futuras, luego preceptuada en la Convención del Mar de Montego Bay, celebrada en el año 1982, la idea que los bienes naturales no pertenecen a ningún Estado en el sentido de propiedad clásica –que presupone el ejercicio absoluto de esos derechos dentro del ámbito territorial- se está arraigando como principio universal.

En el mismo sentido, Edna Rossana Martínez Solórzano manifiesta que se está “estableciendo que la Humanidad, como nuevo sujeto de derecho internacional público contemporáneo, posee entre sus atributos el derecho de utilizar los recursos naturales sin poner en peligro la capacidad de servirse de ellos de las generaciones futuras, y el deber de velar por su existencia y permanencia en el tiempo”.²³ En conclusión, estos serían los principios más importantes del derecho ambiental, los cuales deben ser interpretados en su conjunto e interrelación.

²³ Martínez Solórzano, *Ob. Cit*; pág. 171.

1.3. Los tributos y el derecho tributario

Hasta el momento, se ha desarrollado lo concerniente al aspecto jurídico ambiental que sirve de marco teórico a los instrumentos económicos de gestión ambiental, los cuales serán explicados de forma amplia en el capítulo siguiente. Sin embargo, también es necesario analizar ciertos fundamentos relacionados con la materia tributaria, específicamente al Derecho Tributario, que de igual forma al Derecho Ambiental, posee postulados y principios que delimitan el campo de acción de los tributos ambientales.

1.3.1. Definición de los tributos

Existen innumerables definiciones de tributo, entre las cuales se puede identificar puntos en común, al igual que puntos en oposición. Y es que, dada la antigüedad de este tipo de exacciones, su concepción, así como su razón de ser y objetivos, han ido evolucionando conforme la misma sociedad y los Estados lo han hecho. Para Carlos María Giuliani Fonrouge, los tributos son “una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder imperio, y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público”.²⁴ Por su parte, para Héctor B. Villegas, los tributos son “las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio del poder imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines”.²⁵ Importante es también tomar en cuenta que los tributos no solo son expresión del poder

²⁴ Giuliani Fonrouge, Carlos María. **Derecho financiero**; Pág. 257.

²⁵ Villegas, Héctor B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**; Pág. 67.

tributario de un Estado, sino que van íntimamente ligados a otro concepto, el de poder financiero. A su vez, tanto el poder financiero como poder tributario de un Estado se cimientan sobre una de las concepciones fundamentales y más emblemáticas del derecho romano, y por ende, de todas aquellas construcciones normativas y legislaciones que tienen su origen en él: el *ius imperium* –poder imperio–, el cual acompaña ineludiblemente al concepto poder, entendido este desde una perspectiva política. En la Roma antigua, el *imperium* consistía en aquella potestas o potestad de mando que era atribuida al cónsul, al dictador y al pretor –posteriormente el príncipe, y finalmente al emperador– el cual era entendido como un poder originario y soberano del que ningún ciudadano podía resistirse o apartarse. “Entre los atributos del *imperium* figuran los siguientes: La suprema dirección del gobierno del Estado; el mando militar, el *ius edicendi* o derecho de dirigirse al pueblo y dictar ordenanzas; la *iurisdictio*, o facultar de administrar justicia civil o criminal; el *ius agendi cum patribus* y el *ius agendi cum populo*, o derecho de convocar y presidir, respectivamente, al senado y a los comicios; la *coertio*, o poder disciplinario; el *ius auspicium*, o facultad de consultar la voluntad de los dioses con precedencia a la celebración de ciertos actos”²⁶, tal como lo establece el jurista Juan Iglesias.

Es necesario entender que toda actividad que gire en torno al Estado, estará inevitablemente influida con los fines que el Estado mismo se haya trazado. Y en lo que respecta al poder financiero y al poder tributario, no son más que la manifestación de una creencia, pensamiento, o corriente política que determina previamente el modo de

²⁶ Iglesias, Juan. **Derecho Romano**; Pág.16.

actuar. Por esta razón, la definición que pueda darse de *tributo* dependerá del momento histórico en que sea elaborada, así como de la corriente política, social y económica que se adopte.

Como se puede constatar, en ambas de las definiciones anteriormente aportadas, se parte de la idea del poder imperio. Pero además, en la definición aportada por Héctor B. Villegas se mencionan dos aspectos importantes, los cuales la ubican dentro de una posición más moderna que la definición dada en un inicio: La fundamentación en ley, y la necesidad de dirigir lo recaudado hacia el cumplimiento de fines –estatales– preestablecidos.

Importante es hacer notar el carácter publicista de las definiciones que hasta el momento se han aportado respecto a los tributos. No obstante, en sus inicios fue distinto. Al respecto, Carlos María Giuliani Fonrouge manifiesta que: “las teorías privatistas concebían el impuesto como un derecho o carga real o como algo similar a la *obligatio ob rem* del derecho romano, con lo cual lo limitaban a los gravámenes inmobiliarios; por su parte, la doctrina contractual lo equiparaba a un contrato bilateral entre el Estado y los particulares, en virtud del cual aquél proporcionaría servicios públicos y éstos los medios pecuniarios para cubrirlos”²⁷. Es decir, que con la evolución del Estado, se ha ido trasladando de ámbito jurídico a los tributos, de conformidad con los fines que estos han ido adquiriendo tras el tiempo. Conforme han ido aumentando las responsabilidades y obligaciones del aparato estatal, las funciones y fundamentos

²⁷ *Ibid.* Pág. 258.

del poder tributario han dejado de ser simples figuras contractuales o privatistas, y se han convertido en figuras de derecho público, y por ende, limitantes de la autonomía de la voluntad, obligatorias, y coercibles, en las que la relación que existe entre Estado y particulares (o contribuyentes) es de supraordenamiento y no de coordinación.

Se puede apreciar que en la anterior cita, el maestro Carlos María Giuliani Fonrouge utiliza la palabra impuesto para explicar el carácter de las teorías que anteriormente giraron en torno a los tributos. Esta equiparación conceptual se debe a que en determinado momento histórico, los tributos tenían únicamente el carácter y la configuración de lo que actualmente se conoce propiamente como impuestos. Aunque claro, tal y como se explicará más adelante, los impuestos al igual que las tasas y las contribuciones especiales son una clasificación perteneciente a los tributos –siendo estos el género, y los anteriores la especie–, pero dicha clasificación es producto del desarrollo y evolución de la materia. Es en sí, con la aparición del Estado moderno que surgen nuevas doctrinas en torno a las finanzas públicas, y por ende, en torno a los tributos. Estas corrientes fueron desarrolladas principalmente en Alemania y en Italia, especialmente por autores como Ranelletti, Cammeo, Romano y Griziotti; los cuales, a decir de Carlos María Giulina Fonrouge, “explican el tributo como una obligación unilateral, impuesta coercitivamente por el Estado en virtud de su derecho de soberanía o del poder imperio”²⁸, lo cual es en sí, la situación actual de la materia, y la forma en la que modernamente se entienden los tributos.

²⁸Ibid. Pág. 258.

1.3.2. Finalidad de los tributos

En el libro de Juan Jacobo Rousseau titulado El Contrato Social, se expone, de forma general, el hecho de cada uno de los individuos que conforman una sociedad, han decidido de forma tácita ceder una parte de su libertad individual. Esto es debido a que la única forma en la que la humanidad puede sobrevivir es entendiéndose como un conjunto, un todo. Al respecto, el autor citado manifiesta: “Supongo a los hombres llegados al punto en que los obstáculos que impiden su conservación en el estado natural superan las fuerzas que cada individuo puede emplear para mantenerse en él. Entonces este estado primitivo no puede subsistir, y el género humano perecería si no cambiaba su manera de ser. Ahora bien, como los hombres no pueden engendrar nuevas fuerzas, sino solamente unir y dirigir las que existen, no tienen otro medio de conservación que el de formar por agregación una suma de fuerzas capaz de sobrepujar la resistencia, de ponerlas en juego con un solo fin y de hacerlas obrar unidas y de conformidad”.²⁹

En teoría, un individuo renuncia a determinada parte de su libertad natural; específicamente a aquella que le dicta tomar por la fuerza lo que quiere, tomar venganza bajo su propia mano o vivir de forma exclusiva para la satisfacción de sus necesidades inmediatas. Y es que, únicamente en lo colectivo el ser humano puede encontrar la satisfacción de todas sus necesidades, y más aun, su supervivencia. Pero el hecho de vivir en sociedad implica forzosamente el sometimiento a una clase de

²⁹ Rousseau, Juan Jacobo. **El contrato Social**; Pág. 22.

organización –que puede ser variada–, pero siempre, bajo el denominador común de la existencia de una autoridad superior, encargada de coordinar las fuerzas de lo colectivo. Modernamente, en todas las sociedades existe tal sometimiento; es decir, lo que hoy se conoce como Estado.

En países con sistema de gobierno democrático como es el caso de Guatemala, dicho sometimiento implica una bilateralidad de obligaciones. Por una parte, los individuos que conforman la sociedad ceden parte de su libertad natural, convirtiéndose ésta en una “libertad civil”, es decir, una libertad sometida primigeniamente a las leyes del país. Pero, dicho sometimiento implica necesariamente la satisfacción de las necesidades que como sociedad enfrentan. Es aquí donde nace el Estado, entendido este como una organización social y política, encaminada a un fin, que en el caso de Guatemala, lo constituye la realización del bien común, tal y como lo regula el Artículo 1 de la Constitución.

Independientemente de corriente ideológica o postura política que se adopte, es innegable la necesidad de existencia de un Estado. Pero este Estado ha de ser formado, específicamente, para el cumplimiento de un fin previamente determinado por sus integrantes, ante lo cual necesita inevitablemente de recursos. Los tributos, pertenecen a la categoría de Recursos Públicos, los cuales tienen como finalidad soportar toda la carga que tiene el Estado respecto a su existencia y el cumplimiento de sus fines. Y cabe decir, que entre mayores sean sus fines, mayores serán las necesidades mismas del Estado. Mientras más le requiera la sociedad al Estado en su

categoría de administrados, mas necesitará este de la sociedad, en su categoría de contribuyentes. Estas necesidades que han de ser cumplidas por el Estado son de variada índole: ya sea defensa del territorio, administración de justicia, educación, salud pública, vías de transporte, telecomunicaciones, etc. Pero sea cual fuere, siempre se ha de necesitar de recursos. Héctor B. Villegas, establece que: “todos los tributos poseen una finalidad fiscal, es decir, proveer de ingresos económicos al Estado”³⁰. Sin embargo, a través de la historia, los tributos han sido vistos también como excelentes reguladores de la economía: como impulsores o limitadores de ciertas prácticas o actividades o como medios para redistribuir el ingreso nacional. Al respecto, José Plascencia manifiesta que los tributos “podrían tener tantos fines como objetivos tuvieran los programas de política fiscal”.³¹ Para el economista Richard Goode, citado por el autor antes mencionado, la política fiscal consiste en “el uso deliberado de impuestos, gastos gubernamentales y operaciones de la deuda pública, para influir sobre la actividad económica en la forma deseada”.³² Es decir, la política fiscal contribuirá en la distribución de la carga impositiva de la población y la búsqueda de efectos positivos en el proceso económico de la producción, circulación, distribución y consumo de bienes y servicios.

En virtud de lo anterior, actualmente ya no se habla solamente de fines fiscales de los tributos, ahora se reconoce de igual forma sus fines extrafiscales, y la capacidad que estos tienen de ser, según José Plascencia, “instrumentos eficaces de política

³⁰ **Ibid.** Pág. 68.

³¹ Plascencia, José. **Propósitos y fines de los impuestos**; Pág. 6

³² **Ibid.**

financiera, económica y social; orientando, encauzando, alentando o desalentando ciertas actividades o usos sociales, según sean considerados útiles o no para el desarrollo armónico del país, mientras no se violen los principios constitucionales de los tributos.”³³ Tal es el caso de los Tributos Ambientales, los cuales serán ampliamente desarrollados en este trabajo de investigación. Por el momento bastará decir que los Tributos Ambientales tienen como objetivo que los agentes productivos modifiquen de forma voluntaria sus conductas de producción, especialmente aquellas que son nocivas para el medio ambiente, las cuales le generan al Estado gastos relacionados con su conservación, protección o salvamento. En cierto modo, se sigue hablando de aspectos pecuniariamente valorables, traducibles efectivamente en dinero. Lo importante es aclarar que los fines extrafiscales acompañan muchas veces a los fines propiamente fiscales, pero si es de tributos que se está hablando, siempre habrá existir un fin fiscal, independientemente de otra clase de fines.

En Guatemala, para poder determinar los fines que como Estado persigue, basta únicamente con interpretar la Constitución Política de la República, la cual establece en su Artículo 1 que el Estado de Guatemala se organiza para proteger a la persona y a la familia; su fin supremo es la realización del bien común.

A su vez, en el Artículo 118 se regula lo siguiente: Principios del Régimen Económico y Social. El régimen económico y social de la República de Guatemala se funda en principios de justicia social. Es obligación del Estado orientar la economía nacional para

³³ *Ibíd.*

lograr la utilización de los recursos naturales y el potencial humano, para incrementar la riqueza y tratar de lograr el pleno empleo y la equitativa distribución del ingreso nacional. Este último Artículo se refiere tácitamente a la política económica del país, la cual determina a su vez la política financiera y en consecuencia la política fiscal que ha de adoptar. Es por esto que es necesaria la claridad y coherencia de las ideologías de los partidos políticos, y en dado caso, de los gobiernos de turno, ya que dichas ideologías constituyen las directrices de la política de Estado, la cual debe ser ordenada y coherente.

1.3.3. Derecho tributario

Es la rama del derecho financiero que estudia los principios, instituciones, jurídicas y normas que regulan la actividad del Estado y demás entes públicos en la obtención de los medios dinerarios, procedentes de la economía privada de los individuos para ingresarlos al erario público. Manuel Ossorio, define al derecho tributario como: “rama del derecho financiero que regula las relaciones entre el erario público y los contribuyentes, por medio de los impuestos de toda índole, las personas y los bienes gravados, las exenciones especiales, las formas y plazos de pago, las multas u otras penas, o los simples recargos que corresponde aplicar por infringir los preceptos sobre declaraciones, trámites y vencimientos”.³⁴ Carlos María Giuliani Fonrouge, lo define como la “rama del derecho financiero que se propone estudiar, el aspecto jurídico de la tributación en sus diversas manifestaciones como actividad del Estado, en las

³⁴Ossorio, Manuel. **Diccionario ciencias jurídicas, políticas y sociales**; Pág. 323.

relaciones de éste con los particulares, se puede decir entonces que el derecho tributario es el régimen de la recaudación de los impuestos”.³⁵ Si se presta atención, se notará el común denominador de las definiciones antes aportadas: Es una rama del derecho financiero que regula la relación entre el Estado y particulares en lo relativo a la recaudación de tributos.

1.3.4. El poder tributario

Durante el desarrollo histórico de las ciencias de las finanzas públicas, se ha dado nombres distintos a la capacidad que tiene el Estado de exigir –de forma coactiva– contribuciones a los particulares. Al respecto, Carlos María Giulinaí Fonrouge manifiesta: “Hay quienes hablan de supremacía tributaria (Berliri), de potestad impositiva (Micheli), de potestad tributaria (Cocivera, Alessi-Stammati), poder fiscal (Bielsa), poder de imposición (Ingrosso, Blumenstein)”³⁶, pero sea cual sea el término con el cual se quiera nombrar dicha facultad, todas las definiciones implican elementos en común. El poder tributario se fundamenta en la soberanía del Estado, y a su vez, se fundamenta en el poder imperio de este. Aunque como se verá más adelante, fundamentar el poder tributario en la soberanía puede traer ciertos problemas, sobre todo cuando en la época moderna, el concepto de soberanía esta redefiniéndose. Basta con analizar la naturaleza de ciertos organismos internacionales como es el caso de la Organización de las Naciones Unidas, el surgimiento de comunidades internacionales como la Comunidad Europea, o el establecimiento y unificación de

³⁵ *Ibid.* Pág. 7.

³⁶ *Ibid.* Pág. 268.

regulaciones en materia económica como es el caso del Mercado Común del Sur (MERCOSUR), el Foro de Cooperación Económica Asia-Pacífico (APEC, por sus siglas en inglés) o la actual Asociación de Naciones del Sudeste Asiático (ASEAN+3 , por sus siglas en inglés), la cual está en el proceso de implementación del *Asian Currency Unit* (ACU, por sus siglas en inglés) que tiene calidad de moneda de registro, es decir, aquella que una entidad mantiene en sus registros contables, ya sea para fines legales o de información; y ante la cual se avizora un proceso de regionalización y unificación como el experimentado en Europa. Por tales circunstancias, tal y como dice Bielsa, citado por el maestro Carlos María Giuliani Fonrouge, basta con “el poder imperio que el Estado ejerce en el ámbito de su jurisdicción, para justificar el poder tributario. Lo cual, por lo demás, es aceptado por autorizada doctrina”³⁷. De esta forma concluye el autor antes citado, quien establece que se entenderá al poder tributario como la “facultad o posibilidad jurídica del Estado, de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción”.³⁸ Aunque claro, dicha facultad no es omnímoda, tal y como se verá más adelante. Ahora, una vez definido el poder tributario, corresponde enumerar cada una de sus características. Según el maestro Giuliani Fonrouge, estas son: Es abstracto, ya que existe independientemente de que se materialice en algún sujeto o se haga efectivo mediante una actividad de la administración; Es permanente, debido a que la sola existencia del Estado implica la existencia de su poder soberano, y por ende, su poder tributario. Mientras exista Estado, existirá poder tributario; Es irrenunciable, debido a que tal y como se dijo anteriormente, la recaudación de tributos y en general, la obtención de recursos, no

³⁷ *Ibid.* Pág. 271.

³⁸ *Ibid.* Pág. 268.

solo tienen la finalidad de soportar las cargas públicas en que incurre el Estado para el cumplimiento de sus fines, sino que además, dichos ingresos le permiten a sí mismo subsistir. Dicho en otras palabras, los ingresos soportan también los gastos de su sola existencia: sin recursos, el Estado no puede existir; Es indelegable, a lo cual se puede aplicar los mismos argumentos expresados para la irrenunciabilidad. Tanto al renunciar como al delegar un derecho, se está prescindiendo de los beneficios, o facultades que de este deriven. Cabe mencionar también el aspecto de la territorialidad: La cual, según lo establece el jurista guatemalteco Henry Almengor, “surge como consecuencia del análisis que se ha realizado de las leyes tributarias y del alcance que las mismas tienen y es el hecho concreto de que el Estado manifiesta su poder tributario, pero este no puede rebasar los límites de su territorialidad. En el caso de aquellos países que están conformados políticamente por Estados y federaciones, como es caso de México y Estados Unidos, la expresión territorial se entiende en un sentido amplio, o sea que cada gobierno estatal o federal manifestará su poder tributario a través de las leyes y su alcance será dentro de sus límites de la competencia que les ha asignado”³⁹. Lo cual, como ya se dijo anteriormente, se encuentra en un momento de transición, ya que las corrientes políticas actuales están sufriendo cambios a raíz de la internacionalización de las políticas públicas y la colaboración interestatal entre naciones con objetivos comunes.

Por último, Augusto Saccone, identifica dos características específicas y comunes que le otorgan al Derecho Tributario un singularísimo normativo, las cuales, según autor,

³⁹ Almengor, Henry. **Poder tributario, documento No.5; Pág. 2.**

van íntimamente ligadas con la noción de poder tributario. Estas son, a saber:

i) La coacción en el génesis del tributo: La potestad tributaria se exterioriza principalmente en el génesis del tributo, en cuanto a que el Estado decide unilateralmente crear a los individuos obligaciones que estos no asumieron voluntariamente. Indica el autor citado que “luego del momento genésico, la potestad tributaria se agota en todo cuanto implique actos de compulsión contra el individuo para obligarlo al pago. Subsiste la coacción (si el contribuyente no lleva a cabo el comportamiento debido, se accionará judicialmente contra él, e incluso su actitud podría ser considerada un ilícito penalmente sancionable), pero ésa es la coacción inherente a todas las normas que imponen obligaciones”.⁴⁰

ii) La coacción normada: La coacción emanada de la potestad tributaria no es ejercida arbitrariamente en los Estados de derecho. No es una relación de fuerza como pudo haber sido en alguna época histórica, sino una relación de derecho. Manifiesta el autor citado que “la potestad tributaria se convierte entonces, en la *facultad normativa*, es decir, la facultad de dictar normas jurídicas creadoras de tributos. Como esas normas jurídicas deben ir expresadas en leyes normales cuya elaboración no difiere del resto de las leyes, *el tributo queda sujeto al principio de legalidad*”.⁴¹

⁴⁰ Saccone, Augusto. **Manual de Derecho Tributario**; Pág. 9.

⁴¹ *Ibíd.*

De lo anterior se puede inferir que existen límites al poder tributario del Estado. En la materia que compete al presente trabajo, sucede lo mismo que con el poder punitivo del estado, en el caso del derecho penal: tanto la libertad y el patrimonio de las personas son, por lo general, los primeros derechos en ser vulnerados bajo un régimen de gobierno totalitario o dictatorial. Basta con dar un repaso a la historia para notar que en todo Estado que no sea de derecho, se caracteriza por la arbitrariedad de quien ejerce el poder público. Una Constitución Política, como norma suprema de un Estado, establece una serie de derechos y garantías para población, así como la determinación de la forma de gobierno y la estructura del Estado mismo. Pero hay dos aspectos en los que la mayoría de Constituciones hace énfasis de forma especial: El poder tributario y el poder punitivo del Estado, de los cuales, es imprescindible establecer límites. Héctor B. Villegas asegura que “la potestad tributaria –entonces– se transforma. La facultad estatal de crear unilateralmente tributos se convierte en la *facultad de dictar normas jurídicas objetivas que crean tributos y posibilitan su cobro a los obligados*”.⁴²

1.3.5. Principios del derecho tributario

Tal y como se explicó en el apartado referente al poder tributario, la capacidad que tiene el Estado de imponer de forma coactiva cargas económicas y deberes formales sobre los habitantes (considerados como contribuyentes y/o responsables) tiene límites, los cuales garantizan la protección de los habitantes en contra de los abusos del ente estatal. Los tributos son en sí una invasión coactiva a las economías

⁴²*Ibid.* Pág. 187.

particulares, pero su carácter coercitivo no implica tampoco discrecionalidad o arbitrariedad; por decirlo de otra forma, es una coacción mesurada, reglada y limitada. La doctrina por su parte, ha desarrollado de forma exhaustiva lo relativo a los principios del Derecho Tributario. Para el tratadista Héctor B. Villegas, los principios que deben de inspirar la creación, interpretación y aplicación de las normas tributarias son los siguientes:

a) Principio de legalidad

Según Héctor B. Villegas, el principio de legalidad establece “el límite formal de la norma jurídica, es decir, designa al ente autorizado para su creación”.⁴³ En Guatemala existe un problema de disparidad conceptual entre la legislación y la doctrina. Nuestra Constitución Política regula en su Artículo 239 la exclusividad del Congreso de la República en cuanto a la creación de impuestos, contribuciones especiales y arbitrios, de lo cual muchos estudiosos de la materia infieren una clasificación tácita de los tributos, en lo que respecta a la legislación guatemalteca, y siempre en virtud de que en los Estados de tipo unitario, como el caso de Guatemala, el poder tributario por lo general reside de forma exclusiva en el Organismo Legislativo.

Durante la historia del Estado de Guatemala, se puede identificar la normatización del principio de legalidad en materia tributaria en cada una de sus Constituciones modernas, sin embargo, los criterios no han sido unánimes. En tal sentido, la

⁴³Ibid. Pág. 187.



Constitución del año de 1945 regulaba en su Artículo 119 numeral 3, como atribución del Congreso de la República, la creación de tasas e impuestos ordinarios y extraordinarios, dejando en manos de las municipalidades, según el Artículo 203, el establecimiento de arbitrios, con excepción de aquellos que por disposición de la ley requerían de la aprobación del Gobierno. Se hace notar el hecho de que en referida Carta Magna no se hace mención de las Contribuciones Especiales, cuya figura y clasificación fueron introducidas por primera vez en el Modelo de Código Tributario para América Latina de la OEA/BID/CEPAL en el año 1967. Posteriormente, la Constitución del año 1956 regula en el mismo sentido las atribuciones del Congreso, sin embargo, sistematiza la autonomía municipal en cuanto a la creación de tasas e impuestos de la hacienda municipal, así como los arbitrios, los cuales debían ajustarse a las necesidades del municipio y a su vez ser aprobados por el organismo ejecutivos, según lo regulado en el Artículo 233. Nuevamente, se omite mención alguna de las contribuciones especiales. Por último, la Constitución Política del año 1965 –la que precede a nuestra Constitución vigente– regula también la facultad del Congreso de la república para la creación de tasas e impuestos ordinarios y extraordinarios; y en cuanto a las municipalidades la creación de arbitrios y tasas de carácter municipal –una vez más la creación de arbitrios requería la aprobación del organismo ejecutivo, según lo preceptuado por el Artículo 235–. Tampoco se hace mención de las contribuciones especiales.

Tal y como se puede observar, en la legislación guatemalteca ha existido cierta confusión en cuanto a la clasificación de los tributos. Y a pesar de que la necesidad de

definirlo de forma concreta pareciera responder a razones técnicas, teóricas o académicas, resulta imperioso a la hora de delimitar el poder tributario del Estado –así como a quién le corresponde éste–.

Siguiendo el desarrollo histórico de nuestra legislación constitucional, corresponde el análisis de la Carta Magna vigente en el Estado de Guatemala, es decir, la Constitución del año 1985, la cual en ningún momento establece de forma expresa que en Guatemala los tributos se clasifican en impuestos, arbitrios y contribuciones especiales –he aquí por primera el concepto contribución especial incorporado a la legislación–; a su vez, la única mención que se hace de las tasas es en cuanto a la facultad que tiene la autoridad competente conforme a la ley de revisar los libros, documentos y archivos que se relacionen con su pago –Artículo 24–; también se hace mención respecto al municipio, el cual es propietario de sus tasas, arbitrios, rentas y bienes –Artículo 260– y la vez es el único facultado para eximir tasas o arbitrios municipales a las personas individuales y jurídicas –Artículo 261–. En razón de lo anterior, se puede afirmar que existe –constitucionalmente– un vacío legal en cuanto a la creación de las tasas, pues en ningún momento se define al ente encargado de su creación.

Es en el Código Municipal, Decreto 12-2002 Del Congreso de la República, en donde se encuentra regulada la tasa. El Artículo 72 de dicho código indica que el municipio debe regular y prestar los servicios públicos municipales de su circunscripción territorial y, por lo tanto, tiene competencia para establecerlos, mantenerlos, ampliarlos y mejorarlos, en los términos indicados en los artículos anteriores, garantizando un

funcionamiento eficaz, seguro y continuo y, en su caso, la determinación y cobro de tasas y contribuciones equitativas y justas. Las tasas y contribuciones deberán ser fijadas atendiendo los costos de operación, mantenimiento y mejoramiento de calidad y cobertura de servicios.

Lo anterior, no implica que en Guatemala las Municipalidades estén investidas con poder tributario. Dicha confusión ha sido resuelta por la doctrina, la cual establece que el poder tributario es solamente uno, el cual radica, en el caso de Guatemala, en el Congreso de la República. Según la doctrina suiza, citada por el tratadista Giuliani Fonrouge, a dicho poder tributario se le denomina “poder tributario originario”⁴⁴, por ser éste la expresión plena de la potestad económico coactiva del Estado, la cual radica en el Organismo Legislativo por delegación del pueblo. Ahora, dependiendo de los fines del Estado y de la forma en la que este decida desenvolver su actividad financiera, pueden existir situaciones en las que el Poder Legislativo conceda determinadas facultades en materia tributaria a entes distintos al Legislativo. Tal es el caso de la “potestad tributaria derivada” –término acuñado por Giuliani Fonrouge– de las Municipalidades de Guatemala, las cuales pueden crear tasas, pero siempre bajo el amparo de lo regulado en el Código Municipal, que es un Decreto aprobado por el Congreso de la República, ente el cual, puede en cualquier momento desproveer a las Municipalidades de dicha facultad; esto debido a que el poder tributario pleno, real y originario radica en él. En conclusión, se sigue sosteniendo la teoría de que el poder tributario en Guatemala, radica con exclusividad en el Congreso de la República.

⁴⁴*Ibid.* Pág. 276.

Ahora bien, el principio de legalidad va más allá que la simple determinación del órgano encargado de la creación de las normas tributarias. Héctor B. Villegas explica que “El principio de legalidad, significa que los tributos se deben establecer por medio de leyes, tanto desde el punto de vista material como formal, es decir, por medio de disposiciones de carácter general, abstractas, impersonales y emanadas del poder legislativo”.⁴⁵

A su vez, Dino Jarach, citado por Ramón Valdez Costa, afirma que “el principio de legalidad no significa solo que el impuesto debe ser establecido por ley, sino que también ésta –la ley– debe ser preexistente a los hechos que van a ser considerados como imponibles. De manera que cuando ellos se verifiquen, los contribuyentes sean conscientes de las implicaciones y consecuencias de sus actos”.⁴⁶ Esta afirmación del maestro Dino Jarach, va en la misma dirección de lo que hace tres siglos formuló el economista escocés Adam Smith en su libro La Riqueza de las Naciones, libro en el cual, estableció ciertos principios rectores de los impuestos. Uno de ellos fue el principio de certidumbre, el cual implicaba que los impuestos que cada individuo tenía pagar debían ser fijos y no arbitrarios, y que la fecha de pago, la forma de realizarse, la cantidad a pagar, debían ser a su vez, claras para el contribuyente y para todas las demás personas.

⁴⁵ **Ibid.** Pág. 190.

⁴⁶ Valdez Costa, Ramón. **Curso de Derecho Tributario**; Pág. 243

b) Principio de igualdad

La Constitución Política de la República de Guatemala establece en el Artículo 4 que en Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos. El hombre y la mujer, cualquiera que sea su estado civil, tienen iguales oportunidades y responsabilidades. Ninguna persona puede ser sometida a servidumbre ni a otra condición que menoscabe su dignidad. Los seres humanos deben guardar conducta fraternal entre sí. Aplicado a la materia tributaria, significa que todos los ciudadanos deben de colocarse ante el fisco en igualdad derechos y obligaciones, siempre y cuando compartan también la igualdad de condiciones. Si dos personas están en igualdad de condiciones deben de ser tratados de de forma equivalente, lo cual no es lo mismo que decir simple y llanamente que todas las personas deben de pagar lo mismo.

Este principio se refiere a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes en análogas situaciones se encuentran con el fisco, con exclusión de todo distingo, arbitrios, injusto y hostil contra determinadas personas. Para Giuliani Fonrouge, este principio “Es inseparable de la concepción democrática del Estado, y recibió su primera formulación legal en derecho público, surgido de la Revolución Francesa, por oposición al régimen de privilegios de la época precedente”.⁴⁷ De alguna forma, la acepción de igualdad no va tanto encaminada a una directriz positiva de incluir a todos sino en una directriz negativa de no excluir a nadie; es en sí, una oposición a los privilegios injustificados.

⁴⁷Ibid. Pág. 303.

c) Principio de generalidad

El principio de generalidad, se encuentra regulado en el Artículo 4 de nuestro ordenamiento jurídico constitucional. En la doctrina tributaria se encuentra variedad de posiciones respecto al alcance de este principio, pero en el sentido amplio de su significado, este se refiere a que nadie debe estar exento del pago de tributos. Para el tratadista Héctor B. Villegas, “no se trata de que todos deban pagar tributos, según la generalidad, sino que nadie debe ser eximido por privilegios personales de clase, linaje o casta, en otras palabras, el gravamen se debe establecer en tal forma que cualquier persona, cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del tributo, debe quedar sujeta a él”.⁴⁸ Significa que cuando una persona física o jurídica se halla en las condiciones que marca la ley, es decir, se sitúa en el hecho generador de una norma tributaria, se da el surgimiento del deber de contribuir, el cual debe ser cumplido, cualquiera que sea el carácter del sujeto, categoría social, sexo, nacionalidad, edad u organización jurídica de conformidad con el sistema de recaudación y conforme a la justicia tributaria. Este principio puede identificarse en el Artículo 135 literal d) Nuestra Constitución Política, el cual establece en que es derecho y deber de los guatemaltecos “...Contribuir a los gastos públicos, en forma prescrita por la ley”. Estableciendo así para toda la población, de forma general y sin distinguos injustificados, la obligación de colaborar por medio de la tributación con los gastos y cargas estatales.

Cabe también destacar, que la doctrina acepta ciertas limitaciones a éste principio. Al

⁴⁸Ibid. Pág. 200.

respecto, el maestro Héctor B. Villegas señala que “el límite de la generalidad está constituido por las exenciones y beneficios tributarios conforme a los cuales ciertas personas no tributan o tributan menos, pese a configurarse el hecho imponible. Estas exenciones y beneficios, sin embargo, tienen carácter excepcional, y se fundan en razones sociales, económicas o políticas, pero nunca en razones de privilegios, y la facultad de otorgamiento no es omnímoda”.⁴⁹ Si se analiza con atención la Constitución Política de la República de Guatemala, se encontrará regulado en su Artículo 239 literal b) la obligación del Congreso de la República de establecer dentro de las bases de recaudación las exenciones a aplicar dentro de las normas tributarias. Esto como parte de la justicia y conveniencia social, la cual en determinadas situaciones, autoriza establecer limitaciones al principio de generalidad tributaria.

d) Principio proporcionalidad

La obligación tributaria se debe entender según la capacidad económica de cada persona. Debiendo ser justa la distribución de la carga tributaria nacional. Esto porque no todos los contribuyentes tienen la misma posibilidad pecuniaria de cumplir con la obligaciones impositivas. Este principio exige que la fijación de las contribuciones concretas de los habitantes de una nación sea en proporción a sus singulares manifestaciones de capacidad contributiva. Sin embargo, modernamente se entiende que el principio de proporcionalidad implica a su vez la progresividad en la alícuota o porcentaje a pagar, esto en virtud del aumento de las cantidades gravadas.

⁴⁹Ibid. Pág. 201.

Hector B. Villegas sostiene que “La progresividad ha sufrido una profunda evolución en el pensamiento tributario. Hasta fines del siglo XIX, la gran mayoría de sistemas fiscales se basaban en la proporcionalidad (para las finanzas públicas, un impuesto es proporcional cuando su alícuota es constante, cualquiera que sea la cantidad gravada). Cuando comenzaron a establecerse escalas progresivas, ello dio lugar a grandes debates y discusiones doctrinales que tuvieron lugar especialmente a fines del siglo XIX y durante las tres primeras décadas del presente siglo. Las modernas tendencias, sin embargo, han admitido la progresividad considerando que contribuye a la redistribución de la renta en el sentido igualitario”.⁵⁰

Este principio le confiere universalidad al tributo en cuanto impacto que éste tiene en todos los comprendidos en una misma situación. Consiste en que la imposición del tributo mediante la norma debe ser justa, entendiendo la justicia como lo razonable. Dentro de las características del sistema tributario se tiene que respetar el principio de proporcionalidad, lo cual significa que el tributo tiene que guardar proporciones razonables, en relación a la presión o carga tributaria, lo que significa que tiene que existir una relación prudente entre el total de ingresos de los contribuyentes y la porción que de éstos se extrae para destinarla al pago de tributos. En cuanto al ordenamiento jurídico constitucional guatemalteco, se puede afirmar que este principio se encuentra regulado en el Artículo 243 de la Constitución Política, específicamente en la parte que establece que el sistema tributario debe ser justo y equitativo.

⁵⁰Ibid. Pág. 206.

e) Principio de capacidad contributiva

Según la doctrina del tratadista Héctor B. Villegas, el principio de capacidad contributiva, o de capacidad de pago, “supone en el sujeto pasivo de la obligación tributaria la titularidad de un patrimonio o de una renta apta en cantidad y calidad para hacer frente al pago del impuesto, una vez cubiertos los gastos vitales e ineludibles del sujeto”.⁵¹

Este principio hace referencia a que todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcances confiscatorios. Al respecto, nuestra Constitución Política establece en el Artículo 243 que las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago. Para calcular la capacidad contributiva el legislador toma como índice los ingresos, rentas, incrementos patrimoniales; la producción, venta o consumo de bienes o servicios, los cuales hacen presumir un nivel de riqueza.

De tal modo, Héctor B. Villegas explica que éste principio tiene cuatro implicancias importantes: “1) Requiere que todos los titulares de medios aptos para hacer frente al impuesto, deben contribuir en razón de un tributo o de otro, salvo aquellos que por no contar con un nivel económico mínimo, quedan al margen de la imposición. 2) El sistema tributario debe estructurarse de tal manera que los de mayor capacidad

⁵¹**ibid.** Pág. 199.

económica tengan una participación más alta en las entradas tributarias del Estado.

3) No puede seleccionarse como hechos imponibles o bases imponibles, circunstancias o situaciones que no sean abstractamente idóneas para reflejar la capacidad contributiva. 4) En ningún caso el tributo o conjunto de tributos que recaiga sobre un contribuyente puede exceder la razonable capacidad contributiva de las personas, ya que de lo contrario se está atentando contra la propiedad, confiscándola ilegalmente.”⁵² Una vez más, se pone de manifiesto la importancia de observar la justicia social al momento de determinar las cargas impositivas. En Guatemala, existe un grave sesgo entre las personas con capacidades económicas y las personas que viven en extrema pobreza. De ahí la importancia de respetar la capacidad económica de cada sector social. Incluso, se recomienda ampliar la gama y base de los impuestos directos, los cuales operan en razón de esa justicia, ya que al no operar en estos el fenómeno de la traslación, se excluye a la población menos favorecida, de participar en el pago de dichos tributos.

f) Principio de no confiscatoriedad

Este principio implica que el pago de los tributos a los cuales está obligado un sujeto pasivo, no exceda a la capacidad contributiva del mismo; de tal manera que le extinga su patrimonio o le impida ejercer la actividad que le da ingreso económico. Hace alusión a que todos los ciudadanos tienen que contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante un sistema tributario justo, y que en ningún caso absorberá una parte sustancial de su renta o propiedad.

⁵²Ibíd.

El principio de no confiscatoriedad defiende básicamente el derecho a la propiedad, ya que el legislador no puede utilizar el mecanismo de la tributación para apropiarse indirectamente de los bienes de los contribuyentes. Este principio tiene una íntima conexión con el derecho fundamental a la propiedad pues en muchos casos, ya tratándose de tributos cuyo elemento cuantitativo es excesivo o en los casos en que la presión tributaria total lo es también para los contribuyentes, estos devienen en confiscatorios pues restringen el mínimo necesario para la satisfacción de las propias necesidades.

Ahora bien, la dificultad se encuentra en la determinación de esa parte sustancial que no puede ser gravada en exceso. Al respecto, Héctor B. Villegas expone que “la razonabilidad de la imposición se debe establecer en cada caso concreto, según las exigencias de tiempo y lugar y según los fines económico-sociales de cada impuesto. Así, es evidente que no puede ser igual la imposición en épocas de paz que en épocas de guerra. No es aconsejable que el texto constitucional establezca un límite fijo, y es preferible el análisis de las situaciones concretas que se presentan”.⁵³ El principio de no confiscatoriedad está regulado en nuestra Constitución en el Artículo 243, el cual establece claramente la prohibición de tributos confiscatorios, es decir, aquellos que sustraigan de las economías individuales, el dinero necesario para la subsistencia del contribuyente y su familia.

⁵³Ibid. Pág. 207

1.4. Instrumentos económicos y economía de bienestar

1.4.1. Las externalidades económicas

Externalidades, efectos externos, economías externas o deseconomías son diferentes nombres del mismo concepto. En términos generales se considera que existe una externalidad cuando las actuaciones de los agentes que participan en un mercado (agentes privados) compradores o vendedores afectan a otros agentes económicos ajenos al mismo (agentes externos). Sean Masaki Flynn define las externalidades como “aquel costo o beneficio que recae no en las personas involucradas directamente en una actividad, sino en otras. Las externalidades pueden ser positivas o negativas”.⁵⁴ Por su parte, Diego Azqueta considera que “una externalidad existe si, los costes de estas acciones, se imponen a otros que no deben pagar por ellos, o los beneficios son otorgados o concedidos a otros que no pagan por recibirlos”.⁵⁵

Los problemas de orden social y los que guardan relación con la naturaleza, que ocupan el mecanismo del mercado y se desenvuelven dentro de sus sistema, no tienen una expresión monetaria y pasan a ser absorbidos por el concepto de externalidades. Según E.J. Mishan el concepto de externalidades se define en términos de respuesta de la producción de una empresa, de su beneficio o de la utilidad de una persona frente a la actividad de las otras. En otras palabras, el hecho de que exista un efecto externo quiere decir simplemente que la actividad de una

⁵⁴ Masaki Flynn, Sean. **Economía**. Pág. 342

⁵⁵ Azqueta, Diego. **Valoración Económica de la Calidad Ambiental**. Pág. 1

unidad económica repercute sobre la actividad de otras, modificando, consecuentemente, la actitud que estas últimas adoptan. Esto quiere decir, que las consecuencias derivadas de cierta actividad económica se disgregan en la sociedad misma, la mayoría de veces de forma inadvertida. Entonces, se encuentra un sujeto o grupo de sujetos que obtienen beneficios de la explotación de los recursos naturales –o que contaminan estos al realizar su actividad económica– pero que no asumen los costos del daño realizado, costo que al final de cuentas es asumido por la sociedad.

En relación a las externalidades, ya se dijo que estas pueden ser positivas o negativas. Es positiva cuando un beneficio recae en una persona no involucrada directamente en una actividad. Sean Masaki Flynn expone a manera de ejemplo: “un apicultor tiene una colmena para vender la miel, pero, además, las abejas polinizan las flores de los agricultores de la vecindad, aumentando los rendimientos de sus cosechas y proporcionándoles una externalidad positiva”.⁵⁶ Por el contrario, se habla de una externalidad negativa cuando un costo recae en una persona no involucrada directamente en una actividad; por ejemplo: “una acería, como subproducto de la producción de acero, emite una gran cantidad de hollín y de humo. La contaminación es una externalidad negativa que genera una niebla tóxica y contamina el aire que respiran las personas que viven en la vecindad de la fábrica”.⁵⁷

La economía clásica aborda el tema ambiental a partir de la búsqueda de equilibrios entre los agentes económicos rigiéndose por el principio de quien contamina paga.

⁵⁶ *Ibid.* Pág. 342

⁵⁷ *Ibid.*

Este principio procura internalizar los costes externos ambientales por medio de diferentes procedimientos factibles dentro del sistema de mercado. Se rechaza una intervención generalizada del sector público, que asuma la responsabilidad total de la degradación ambiental. En términos globales, el principio implica que los costes de las medidas de prevención y lucha contra la contaminación deben ser imputados al contaminador, independientemente de que éste haga repercutir sus mayores costes de producción en los precios del producto. Desde el punto de vista de aplicación del principio, lo que importa es determinar el primer pagador, para que de esta manera él pueda integrar plenamente, en su proceso de decisión, la carga económica que constituye el conjunto de costes ambientales.

No obstante, en ocasiones no es fácil determinar a quién se debe imputar el coste; ya que habría que distinguir entre contaminador físico, real, potencial, usuario, etcétera. Al respecto, el Ministerio de Ambiente y Recursos Naturales de Guatemala manifiesta que “quien contamina paga, a la larga resulta en un planteamiento de equilibrios económicos donde el generador de una externalidad negativa está dispuesto a pagar a quien es víctima de dicha externalidad. El criterio de optimización es siempre la función de utilidad de ambos agentes económicos”. No solo se busca que el ente contaminador asuma los costos causados del daño, sino también que la sociedad en general deje de asumir tales costos, o dicho de otra forma, que el contaminador y sus consumidores paguen la factura del daño ambiental.



1.4.2. Política ambiental y sus instrumentos

Muchos países industrializados y en desarrollo se enfrentan a serios problemas de protección de sus recursos naturales y de gestión ambiental. El diseño e implementación de políticas que respondan al desafío de un desarrollo económico, ecológico y social sostenible, ha sido debatido por mucho tiempo. En el contexto internacional, desde 1972 con la Conferencia sobre Medio Ambiente Humano de las Naciones Unidas celebrada en Estocolmo, seguida de Conferencia de Desarrollo y Medioambiente, la Cumbre de la Tierra en Río de Janeiro en 1992 y con la última Conferencia sobre Desarrollo Sostenible, Río +10 en Johannesburgo en 2002, el tema ha sido intensamente discutido por gobiernos, agencias multilaterales, organizaciones no gubernamentales y el sector privado enfocándose en el tipo de políticas que se han aplicado en el mundo y cuál ha sido su desempeño. Se ha visto que en los países en desarrollo, las políticas utilizadas han sido de regulación, comando y control y su efecto ha sido mixto con algunos éxitos, pero también con algunos fracasos.

Paralelamente se ha buscado desarrollar políticas basadas en incentivos, las que tratan de basarse más en motivaciones de tipo económico y dar mayor flexibilidad a los enfoques tradicionales de regulación. En países en desarrollo, como es el caso de Guatemala, se debe tomar en cuenta la interacción entre pobreza, degradación ambiental, ecosistemas naturales y entender las características de la distribución de temas ambientales y recursos ambientales que es fundamental para diseñar políticas basadas en incentivos utilizando instrumentos económicos. José Guillermo Escobar

Paz expone que “partiendo de la idea de que la actividad económica, y en general el comportamiento de los agentes, produce externalidades negativas sobre el medio ambiente se propone el diseño de la política ambiental definida como un conjunto de objetivos que se valen del uso de instrumentos específicos en pro de alcanzar un nivel apropiado de calidad ambiental y hacerlo sostenible. Los instrumentos de política ambiental se pueden clasificar según los objetivos que pretenden, la clasificación más tradicional sólo considera dos grupos: comando y control e instrumentos económicos. Sin embargo, se han empezado a considerar nuevas categorías por la existencia de instrumentos que no cumplen con las características de ninguno de los anteriores”.⁵⁸ Es que es necesario tomar en cuenta que la sociedad y sus modos de producción cambian de forma constante. Como se comentó anteriormente, el mismo crecimiento poblacional tiene como consecuencia la mayor demanda de productos de consumo, aparatos electrónicos, vehículos de transporte y toda la contaminación aneja al desarrollo industrial. A razón de lo mismo, es que los mecanismos utilizados para hacer frente a dicho problema han evolucionado; y aunque su desarrollo sea más lento que el industrial, se encuentran siempre en constante cambio.

a) Instrumentos regulatorios

Estos instrumentos de política ambiental, también llamados de comando y control, se basan en el establecimiento de requerimientos y estándares obligatorios que la

⁵⁸ Escobar Paz, José Guillermo. **Análisis general sobre los instrumentos económicos en política ambiental y su aplicación en Guatemala.** Pág. 38

comunidad regulada debe cumplir bajo la vigilancia de las autoridades ambientales. Los instrumentos regulatorios incluyen prohibiciones, control de emisiones, estándares de desempeño, licencias, permisos, sanciones, requerimientos de monitoreo y la evaluación del impacto ambiental.

La mayoría de los instrumentos de regulación directa y de los instrumentos administrativos dejan abierta las opciones del cómo hacerse. Al final, lo que caracteriza a los instrumentos de regulación directa es el uso de sanciones como una de las formas para hacerlas cumplir. Sin embargo, la presencia de la sanción no implica de ninguna manera la exclusión de otros instrumentos para cumplir con la norma específica. Así, por ejemplo, la violación de las normas sobre protección de un bosque natural privado puede conllevar una sanción penal o económica a su propietario; pero a su vez, ese mismo propietario puede estar protegiendo ese bosque en virtud de incentivos económicos que le son otorgados en el contexto de un programa basado en el pago de los servicios ambientales.

José Guillermo Escobar Paz explica que “en su acepción más general, los instrumentos económicos son instrumentos que crean señales de precios o proporcionan otros incentivos económicos para alentar a los contaminadores y a los consumidores a tomar decisiones que ayudan a lograr los objetivos ambientales. Estos incluyen los permisos comerciables, los sistemas de depósito-reembolso, los subsidios gubernamentales y los impuestos, cargos y tarifas, entre otros. Lo que se logra con estos instrumentos es crear un mercado o corregir fallos del mercado

existente.”⁵⁹ El objetivo primordial es el de evitar el costo y el desgaste social que implica la intromisión del Estado en la esfera privada. En vez de destinar recursos a la fiscalización, denuncia y castigo de infractores, se busca crear mecanismos para que estos, por sí solos, modifiquen sus actitudes y modos de producción. De esta forma se evita la burocracia y la excesiva institucionalización que requiere un sistema de control gubernamental.

b) Instrumentos económicos

En su acepción más general, los instrumentos económicos son instrumentos que crean señales de precios o proporcionan otros incentivos económicos para alentar a los contaminadores y a los consumidores a tomar decisiones que ayudan a lograr los objetivos ambientales. Para José Guillermo Escobar Paz, “estos incluyen los permisos comerciables, los sistemas de depósito-reembolso, los subsidios gubernamentales y los impuestos, cargos y tarifas, entre otros. Lo que se logra con estos instrumentos es crear un mercado o corregir fallos del mercado existente”.⁶⁰ Estos mecanismos de política ambiental —especialmente los concernientes a impuestos— son los que interesan de forma primordial al presente trabajo de investigación. Lo que se busca primordialmente, es utilizar el ánimo de lucro de las empresas e industrias a favor de los intereses trazados por el Estado. La única forma de lograr un cambio real y eficiente en los modos de producción, es en la medida de que ello implique una ganancia o beneficio para las industrias.

⁵⁹Ibid. Pág. 39

⁶⁰Ibid. Pág. 39

c) Instrumentos financieros y de inversión

El objetivo de este grupo es captar recursos monetarios de todos los sectores de la sociedad para financiar proyectos de inversión en pro de la recuperación del ambiente, tales como campañas de concientización, actividades lucrativas cuyos montos –o parte de ellos– van destinados a promover campañas de limpieza o prevención ambiental, etc. En general, no buscan detener la contaminación antes de ser emitida, lo que pretenden es, por medio de la inversión disminuir los niveles actuales de contaminación, recuperar áreas altamente contaminadas, y preservar ecosistemas estratégicos. José Guillermo Escobar Paz explica que “dentro de los problemas que pueden encontrarse en la aplicación de dichos instrumentos están la debilidad institucional para el adecuado manejo administrativo; la falta de coordinación entre los niveles gubernamentales (municipal, departamental y nacional) para invertir en proyectos afines y así lograr impactos significativos; el aumento de los costos al ser una institución (que posiblemente no posea toda la información necesaria) la encargada de corregir el daño del ambiente, en lugar de la fuente contaminante que conoce más de cerca el problema y podría invertir, por ejemplo, en tecnologías limpias que reducirían el nivel de emisiones a la vez que reducirían los costos de producción”.⁶¹ Tal y como lo afirma el autor citado, el inconveniente de este instrumento de política ambiental, radica en la dificultad de coordinación estatal, a la cual debe sumarse la sociedad civil. Sin embargo, no se descarta la utilidad que posee este instrumento, sobre todo si se toma en cuenta las amplias

⁶¹ *Ibid.* Pág. 39

responsabilidades y obligaciones que tienen los gobiernos municipales, el gobierno central y la población para con la naturaleza, y los resultados obtenidos por estos cuando logran de común acuerdo organizar programas encaminados a la conservación ambiental; lo cual se ha demostrado en varias ocasiones.

d) Instrumentos jurídicos

Son los instrumentos que permiten a los afectados por una acción ambientalmente indeseable –sea por parte de los particulares o del mismo Estado– acceder al poder judicial para garantizar la defensa de sus derechos. Estos instrumentos son generalmente aplicados para garantizar compensación ante la ocurrencia de accidentes ambientales. Para José Guillermo Escobar Paz, “estos instrumentos implican la asignación de derechos (a la compensación) y el establecimiento de normas (por ejemplo obligación de contratar seguros contra riesgos ambientales), aunque a menudo también incluyen señales económicas (por ejemplo, la introducción del criterio de negligencia para brindar los incentivos correctos a la prevención tanto del lado del causante como por parte de las víctimas)”.⁶² A pesar de que el uso de este tipo de instrumentos implica varias desventajas, sobre todo si se toma en cuenta lo extenso que suelen ser los procesos judiciales en Guatemala, es innegable la necesidad de su existencia; ya que sea cual fuere las políticas o instrumentos implementados por el Gobierno, siempre habrá un sector que se opondrá a dichos mecanismos, ante lo cual es el sistema judicial el encargado de corregir y sancionar

⁶²Ibid. Pág. 41.

dichas actitudes. Por lo anterior expuesto, es que nuestro Código Penal –y algunas otras leyes ambientales– desarrollan tipos delictivos que señalan como punibles acciones u omisiones con consecuencias nocivas para el medio ambiente.

1.4.3. Instrumentos económicos de gestión ambiental

Durante la última década a nivel mundial se ha empezado a incorporar instrumentos económicos de gestión ambiental para complementar los esquemas tradicionales de regulación directa, básicamente por la oportunidad que ofrecen estos instrumentos para introducir mayor flexibilidad mediante mecanismos basados en precios y costos, con la finalidad de influenciar su comportamiento en un modo que sea favorable a una mayor protección del medio ambiente. José Guillermo Escobar Paz indica que “se puede afirmar también que estos instrumentos ofrecen la posibilidad de obtener recaudaciones para financiar la gestión e inversiones ambientales a través de fondos específicamente destinados. La fortaleza particular de un instrumento de mercado depende del grado de flexibilidad que un contaminador tiene para lograr una meta ambiental determinada”.⁶³ De acuerdo con la CEPAL las instituciones reguladoras en materia ambiental en América Latina y el Caribe enfrentan el reto de diseñar instrumentos de gestión ambiental que puedan ser efectivos y económicamente eficientes en el logro de las metas ambientales que se han trazado los países a nivel nacional y local. Se impone la necesidad de lograr objetivos de mejora de la calidad ambiental al menor costo económico posible. Particularmente ante la percepción de

⁶³ *Ibid.*

que los esquemas regulatorios tradicionales no han sido exitosos para responder adecuadamente a los procesos de deterioro de la calidad ambiental que aquejan la región, tales como las altas tasas de contaminación de los recursos hídricos, y el aire. Además, frente a la restricción fiscal que enfrenta la mayoría de los países de la región, las autoridades ambientales ven limitadas sus posibilidades de fortalecer su capacidad mediante mayores asignaciones presupuestales y deben explorar opciones de autofinanciar los avances en la gestión ambiental. No obstante, el perfeccionamiento de estos instrumentos, queda aún largo camino por recorrer, sobre todo porque hay que entender que dichos instrumentos no pueden generalizarse en forma indiferenciada, ni tampoco constituye para cualquier caso la mejor alternativa. Para Isabel Ibarra, investigadora del Instituto de Agricultura, Recursos Naturales y Ambiente de la Universidad Rafael Landívar, los instrumentos económicos se basan, básicamente en la aplicación de incentivos, los cuales, según sus objetivos pueden ser: a) Incentivos positivos (estímulos monetario o no que aumentan los beneficios o reducen los costos a favor de la biodiversidad). b) Desincentivos (imponen costos a los actores económicos a fin de disuadirlos de llevar a cabo actividades adversas a la biodiversidad). c) Incentivos perversos (efectos negativos no previstos sobre la biodiversidad, derivados de la intervención pública). d) Incentivos indirectos (crean o mejoran los mercados, los precios de mercado para los bienes y servicios de la biodiversidad, e internalizan costos y beneficios).

Dentro de los instrumentos económicos más importantes, se puede citar con énfasis los relacionados con el sistema de cargo o tasas y los instrumentos fiscales; los

cuales guardan relación directa con el aspecto financiero y tributario de los Estados que los han implementado.

a) Sistemas de cargo o tasas

Los cargos, que pueden ser entendidos como impuestos en el sentido pigouviano, es decir la tasa del impuesto debe ser equivalente al costo marginal de emitir una unidad adicional de contaminación, se aplican a las emisiones contaminantes, a los usuarios de recursos naturales renovables, a los productos y a la prestación de servicios administrativos. Se fundamentan en el principio de quien contamina paga y en el principio de quien usa paga. Para José Guillermo Escobar Paz, "estos dos principios apuntan esencialmente al mismo propósito e intentan internalizar los costos económicos de los efectos externos de la producción, el consumo y la disposición de residuos. Entre estos costos se encuentran aquellos referentes al control de los efluentes y la descontaminación del ambiente, y los costos enfrentados por la sociedad por el daño debido a aquella contaminación que es residual y que se encuentra dentro de los límites permisibles".⁶⁴ El sistema de cargo o tasas consiste en asignar un precio a la utilización del medio ambiente para la eliminación de efluentes industriales, con la expectativa de inducir una reducción de los desechos y su tratamiento en la fuente. Por lo general los ingresos procedentes de estos cargos o tasas se utilizan en la instalación de equipos para reducir la contaminación industrial. Las tasas por uso de los recursos naturales renovables es otro de los instrumentos

⁶⁴Ibid. Pág. 41

económicos que tiene una más larga tradición en la región. En su origen estuvo orientado a capturar el valor del uso de recursos que en la casi totalidad de países son de propiedad pública, en particular las aguas y los bosques naturales. Sin embargo, en el caso del agua, en los países de la región no se paga, o se paga muy poco, por su uso.

b) Los Instrumentos Fiscales

Los instrumentos fiscales se han orientado principalmente a la conservación de ecosistemas, la promoción del consumo de productos menos contaminantes, el establecimiento de tecnologías limpias o descontaminantes, y la generación de rentas para la gestión ambiental. Dependiendo del objetivo propuesto, la tributación convencional se dirige al aumento de los gravámenes, en particular cuando se trata de una estrategia para desincentivar el consumo o generar recursos para la gestión ambiental, o bien, a la disminución del gravamen cuando se intenta incentivar la conservación de un recurso en particular o bien la implantación de sistemas de descontaminación o de tecnologías limpias.

Sin embargo, la tributación para desestimular el consumo de bienes dañinos para el medio ambiente ha tenido poca aplicación. José Guillermo Escobar Paz explica que el impuesto a la gasolina es una modalidad que, no obstante la gran oposición que ha encontrado por el alza de precio que significa, se ha podido poner en marcha en algunos países, como son los casos de México y Costa Rica. “En el primer país, el

impuesto a la gasolina se fijó a partir de 1995 como un centavo de peso por litro y está destinado a financiar proyectos ambientales, tales como la remodelación de las gasolineras incorporando sistemas de recuperación de vapores. Es un programa que fue puesto en marcha con éxito, dado su bajo impacto en el precio del combustible y la facilidad de recaudo. En Costa Rica, esta medida fue originalmente creada con el propósito de financiar el fondo para la protección de bosques y desestimular el consumo del combustible”.⁶⁵ Por otro lado, los incentivos tributarios para la conservación encuentran una interesante expresión en el Impuesto Ecológico al Valor Agregado de Brasil. En algunos países, se han establecido deducciones o exenciones al impuesto de la propiedad a cambio de que el propietario proteja un bosque nativo o reforeste en su predio. En Medellín, Colombia, se prevé una exención del 60% del impuesto predial para los predios ubicados en las áreas rurales dirigidas a tales fines.

Los incentivos tributarios para la adopción de tecnologías más limpias pueden cubrir una amplia gama, siendo los más utilizados las exenciones o rebaja de aranceles a las importaciones y a la depreciación del equipo. José Guillermo Escobar Paz indica que “en México se estableció en 1997 un arancel cero para la importación de equipos de control o prevención de la contaminación, no producidos en el país, y de acuerdo a un listado autorizado por la autoridad ambiental. Ello implica una reducción entre un 15% y un 20% del precio final. Además, los empresarios al adquirir estos activos fijos pueden aplicar una depreciación acelerada hasta el 100% del valor de compra”.⁶⁶ Una vez más, se hace énfasis en que la clave del éxito de este tipo de instrumentos

⁶⁵ **Ibid.** Pág. 48

⁶⁶ **Ibid.** Pág. 48



económicos, radica en el beneficio que implica para las industrias. De lo que se trata al final de cuentas, es de utilizar la lógica del mercado a favor de las políticas ambientales y de conservación. Hay que considerar que, al final de cuentas, las industrias y empresarios también deben de luchar en contra de varias adversidades; los requerimientos regulatorios directos y las políticas de penalización excesiva de acciones contaminantes pueden perjudicar el desenvolvimiento de las industrias, lo cual tendría graves repercusiones en la economía de un país.

CAPÍTULO II

2. Fiscalidad ambiental

Una vez abarcado todo lo relativo al sustento doctrinario de los instrumentos económicos de gestión ambiental, se está en posición de entrar a analizarlos desde una perspectiva técnica, enmarcado dentro del ámbito tributario. Es precisamente en este punto, en donde se torna sumamente necesario reafirmar y reforzar la idea de que los tributos ambientales, son precisamente eso: tributos. Su finalidad principal es estrictamente fiscal; su estructuración, aplicación y fiscalización, al final de cuentas, cae dentro de la esfera de actuación de la administración tributaria. Por esa razón, se ha de entender al ambiente como un bien colectivo; y como tal, las actividades que giran a su alrededor son susceptibles de ser gravadas.

2.1. Derecho humano al patrimonio colectivo

Doctrinariamente, los derechos humanos han sido clasificados por generaciones. Esto, según el mismo desarrollo que a través de la historia han experimentado. En un inicio, se encuentran todos aquellos derechos considerados como fundamentales, es decir, aquellos derechos sin los cuales, es imposible el desarrollo de cualquier garantía individual y social. Al respecto, Daniel Boó identifica tres generaciones, a saber:

i) La primera generación, en donde se encuentran aquellos derechos denominados

derechos civiles y políticos, tales como el derecho a la vida, derecho a la preservación de la integridad física, derecho al debido proceso, derecho a la propiedad, derecho a la libertad de expresión, derecho a elegir y ser electo, etc;

ii) La segunda generación, en donde se encuentran aquellos derechos denominados derechos económicos, culturales y sociales, tales como el derecho a la seguridad social, vivienda digna, salario justo, igualdad de remuneración, educación popular, atención de la salud, etc; y,

iii) La tercera generación, en donde se encuentran aquellos derechos denominados derechos internacionales, de los pueblos o derechos de la solidaridad, tales como el derecho a la paz, al desarrollo, a la libre determinación de los pueblos y a un medio ambiente sano y ecológicamente equilibrado, a beneficiarse del patrimonio común de la humanidad, etc. Para Daniel Boó, son “la consecuencia de las nuevas necesidades del hombre y de la colectividad humana, en el actual grado de su desarrollo y evolución... estos derechos pueden considerarse en ‘estado naciente’, y que surgen tanto en el derecho interno como en el internacional, se caracterizan por exigir para su conceptualización un grado mayor de solidaridad que los otros derechos, y por ser al mismo tiempo derechos individuales y colectivos”.⁶⁷ En forma sintética, el derecho humano al medio ambiente, como elemento esencial de los derechos humanos de tercera generación, es un todo; necesario e integrado por los demás derechos humanos y, a la vez, garantía de realización de todos los derechos sociales e individuales.

⁶⁷ Boó, Daniel. *El derecho humano al medio ambiente*. Pág. 33.

Por estas características, se afirma que es un derecho inseparable de sus valores fundantes: paz y solidaridad, pero ésta implica hoy una solidaridad planetaria que debe trascender las fronteras estatales, dado que pronto deberán superarse las soberanías si se quiere salvar el mundo, como sinónimo de género humano. A su vez, el derecho humano al medio ambiente trata de evitar la existencia de daños irreversibles de carácter colectivo o social que podrían acabar con la misma existencia de la especie humana.

2.1.1. El bien ambiental

El bien ambiental, es el objeto del derecho humano al ambiente. Por bien ambiental se entiende a la biosfera, en cuanto objeto de protección jurídica. Esta protección jurídica no se realiza en forma única o global, sino a través de los distintos elementos que componen la biosfera. Además del ambiente natural, se encuentra el ambiente construido por el hombre, por lo que ya no se habla solamente a la biosfera, sino además a los bienes creados por el hombre, es decir, los bienes culturales como objetos dignos de protección. Al respecto, el Tratadista Daniel Boó manifiesta que “podemos concluir que el bien jurídico tutelado se presenta como un conjunto de bienes naturales y culturales, debiendo rechazarse todas aquellas definiciones que sólo recogen alguna de las características del ambiente (a excepción del área penal, en el que hay consenso en que lo que se protege es el medio ambiente natural, por lo menos en el actual estadio de las ciencias penales, en virtud sobre todo del principio de

legalidad) y no su contenido fundamental y global: un conjunto de bienes”.⁶⁸ Como se puede constatar, el bien ambiental parte de una concepción moderna y evolucionada del ambiente. A estas alturas de la historia, el ser humano está en la capacidad de entender a la naturaleza desde una perspectiva racional y científica, y a su vez, está en capacidad de saberse parte integrante del sistema conformado por ecosistemas, especies, suelo, aire, etc. Sistema del cual depende sí mismo.

2.1.2. El bien ambiental como patrimonio colectivo

El bien ambiental puede ser objeto de pertenencia, y por el hecho de pertenecer, también puede ser considerado como un bien patrimonial.

Desde una perspectiva jurídica, se habitúa a razonar todo lo relativo a bienes en términos de derecho civil, en el cual se relaciona la patrimonialidad con la comerciabilidad. Pero como razonamiento jurídico general, se advierte que la patrimonialidad difiere de la comerciabilidad. Daniel Boó señala al respecto que “su origen semántico (*patrem monet*) indica el carácter de pertenencia a un sujeto, es decir, aptitud de un bien para ser objeto de pertenencia y el bien ambiental lo es, por el hecho de pertenecer a las generaciones presentes y futuras. Ahora bien, el patrimonio ambiental no se encuentra en el comercio y es, por tanto, inalienable, porque la misma afirmación de que pertenece a toda la colectividad y que es disfrutado por ésta, implica la imposibilidad de que pueda –jurídicamente hablando– ser objeto de apropiaciones

⁶⁸Ibid. Pág. 39.

individuales y, por lo tanto, como valor de intercambio”.⁶⁹ De conformidad con la legislación guatemalteca, son bienes las cosas que son o pueden ser objeto de apropiación; y a su vez, pueden ser objeto de apropiación todas las cosas que no estén excluidas del comercio, a razón de su naturaleza o por disposición legal. Sin embargo, en el Código Civil reconoce la existencia de bienes que no pueden ser comercializables, ni poseídos por ninguna persona; es decir, irreductibles a propiedad particular. Este el caso de los bienes de uso común, los cuales son inalienables e imprescriptibles, y pueden aprovecharse de ellos todos los habitantes, con las restricciones establecidas por la ley; y si es el caso de aprovechamientos especiales, se necesita concesión otorgada con los requisitos que establecen las leyes respectivas. La naturaleza, es en este caso, considerada como un bien nacional de uso común. En consecuencia, nuestra legislación civil es clara en cuanto al hecho de que patrimonialidad y apropiamiento no son sinónimos de comerciabilidad. Peña Guzmán-Argüello, citando al tratadista Maddalena, asegura que “el ambiente, en la declaración de principios que se dio en el sistema jurídico internacional y que va informando a los subsistemas jurídicos locales, ha evolucionado del concepto de *res nullius* al concepto de *res comunes omnium*, antiguo concepto romano que constituía una subclasificación de la *res humani iuris*, consistentes en aquellas cosas excluidas del comercio por causas de interés general y sometidas al uso del género humano, por ejemplo respecto del aire, el mar, la costa del mar el agua *profluens* y las energías naturales”.⁷⁰ Por su parte, Daniel Boó asegura que se puede graficar el contenido del derecho humano al medio ambiente tomando como ejemplo el derecho de propiedad horizontal –con la

⁶⁹ *Ibid.* Pág. 44.

⁷⁰ Peña Guzmán-Argüello, *Derecho Romano*; Pág. 25

única consideración de que este, sí se encuentra disponible en cuanto a su comerciabilidad– Es decir, el derecho de propiedad horizontal –propio del derecho civil– se asemeja al derecho de propiedad colectiva ambiental ya que coexiste en aquél; es decir, que según Daniel Boó, se puede comparar con “la propiedad colectiva de espacios comunes (acceso de entrada, medianerías, partes interiores y cañerías, ascensores, etc.), la propiedad colectiva de uso exclusivo de algunos de los comuneros (puede compararse a las concesiones administrativas para determinados usos de la cosa pública) y coexiste un limitado derecho de propiedad sobre cada apartamento, que en realidad es un derecho a un cubo de aire, dado que cada pared de dicha propiedad es común con la del vecino o con la del consorcio (propiedad colectiva) y el uso que haga del mismo no puede perjudicar a la vida comunitaria, conforme se determinó en el reglamento de copropiedad consorcial (este reglamento puede compararse con el estado de derecho ecológico, que requiere unanimidad de todos los comuneros para su reforma, así como se requiere o debe requerir audiencias públicas en las evaluaciones de impacto ambiental a los miembros de la comunidad el consentimiento de todo accionar que pueda perjudicar el ambiente, para la instalación de industrias u obras públicas).”⁷¹ Dicha comparativa es válida para la legislación guatemalteca. En el Código Civil, específicamente en el Artículo 528 al 559, se encuentra regulada la propiedad horizontal, cuyo concepto es equiparable a la comparación realizada anteriormente. En Guatemala, cada comunero tiene una doble calidad dentro de un edificio sometido a éste régimen. Por una parte, es propietario de una unidad singular, y por otro, es copropietario de áreas comunes, las cuales debe de

⁷¹ *Ibid.* Pág. 52.

respetar. En su unidad singular, o propiedad, es libre de realizar cualquier actividad, siempre y cuando no menoscabe los derechos individuales de cada uno de los demás propietarios, así como los derechos comunes de todos ellos, incluyéndolo.

2.2. Los tributos ambientales

El establecimiento de tributos responde al deber de todos los guatemaltecos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Esto se encuentra regulado en el Artículo 135 literal d) de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual establece que son derechos y deberes de los guatemaltecos, además de los consignados en otras normas de la Constitución y leyes de la República, contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley.

El tributo es, por tanto, una institución jurídica cuya finalidad última es la contribución al gasto público y que tiene como nota definitoria la capacidad económica, respaldada en nuestro texto constitucional bajo el principio de capacidad de pago. La finalidad recaudatoria de los tributos para contribuir a los gastos públicos es lo que la doctrina denomina la finalidad fiscal, para así distinguir a las finalidades extrafiscales que pueden añadirse a los tributos, las cuales fueron ya abordadas en el presente trabajo. La extrafiscalidad tributaria ha sido ampliamente desarrollada por la doctrina, y puede afirmarse que hay un consenso al aceptarse que coexistan fines extrafiscales con el fin recaudatorio, siempre y cuando éste no se vea anulado por aquéllos.



En este marco conceptual de derecho tributario, cabe la utilización de los tributos con fines de protección ambiental; tomando siempre en cuenta los conceptos y principios teóricos de los instrumentos económicos y de la fiscalidad ambiental.

Como su nombre indica, los instrumentos económicos con fines ambientales nacen en la ciencia económica para internalizar las externalidades negativas de tipo ambiental. En un lenguaje llano, para explicar estos términos, se puede decir que cuando un sujeto utiliza los recursos naturales o contamina, obtiene una ganancia, ya que no asume el costo de limpieza o de la degradación ambiental, y por tanto, no va a reflejar en los precios y en el mercado dicho costo, es decir, se queda fuera, externo al sistema de precios, denominándose externalidad negativa, ya que en un caso inverso —que aporte o gaste sin transmitir el costo— sería una externalidad positiva. Para corregir estas distorsiones, se proponen instrumentos económicos que internalicen la externalidad negativa, y así los precios y el mercado reflejen el costo económico ambiental, para que recaiga en el agente contaminador la obligación de asumir el costo ambiental; nace de esta forma el principio de quien contamina paga, difundido en 1974 por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) en el documento *Note of the implementation of the polluter pays principle*.

En cuanto a la principal directriz, de que paguen quienes contaminan, se produce un desdoblamiento del principio. Por una parte, se refiere a los sujetos que producen la contaminación (agentes contaminadores); y por la otra, implica determinar la cuantía del costo social a internalizar, esto es, saber el valor monetario del costo ambiental.

Sobre los agentes contaminadores, ha sido manifiesta la intención de afectar a todos los sujetos involucrados hasta el consumidor final, ya que se persigue introducir los costos ambientales al sistema de precios. Y respecto de la cuantía del costo social, aunque hay avances en los métodos de valoración económica, no se ha encontrado ningún método exacto.

El principio quien contamina paga, en su segunda orientación, legitima las actuaciones de los poderes públicos encaminadas a corregir las externalidades negativas de tipo ambiental, permitiendo la utilización de diversos mecanismos e instrumentos, incluidos los instrumentos con naturaleza tributaria.

Al respecto, Aimée Figueroa Neri señala que “las críticas hechas a este principio se reducen a su carácter sancionador o penalizador, y a su desvirtuación que permite contaminar a cambio de un precio. El primer aspecto ha quedado disminuido al entenderse que el principio pretende que el agente contaminador asuma los costos sociales y, en todo caso, sea él quien decida modificar su conducta; darle un sentido en contra de lo anterior, implicaría desnaturalizar a estos instrumentos económicos para la protección ambiental, y convertirlos en controles directos (prohibiciones o delitos). Al principio el que contamina paga, se le otorga una función motivadora y no sancionadora.

En cuanto a permitir la degradación ambiental a cambio de un precio, se ha insistido en que hay unos niveles máximos permitidos de contaminación y mínimos de calidad

ambiental, que junto con los controles directos y regulaciones administrativas (estándares), impiden el efecto perverso de mantener o aumentar la contaminación a través de este principio”.⁷²

Respecto al concepto de instrumentos económicos, existen muchas definiciones de los mismos. La mayoría de estas definiciones siguen a la OCDE que indica que los instrumentos de mercado son los mecanismos que influyen sobre los costos y beneficios de las diferentes opciones que se ofrecen a los agentes económicos, y buscan modificar los comportamientos en un sentido favorable al medio ambiente. En síntesis, la fiscalidad ambiental puede definirse como: la estrategia de política económica-ambiental que utiliza al sistema fiscal, especialmente a los tributos, con fines de protección ambiental, los cuales, según Aimée Figueroa Neri, “pertenecen a la categoría de instrumentos económicos con fines de protección ambiental, según la literatura económica y la de controles indirectos en el vocabulario de política ambiental”.⁷³ Por su parte, los tributos ambientales son aquéllos que llevan incorporada la finalidad extrafiscal de protección ambiental, los cuales se clasifican, según Pedro Manuel Herrera Molina, en dos categorías básicas: incentivadores y recuperadores de costos o redistributivos. Los primeros buscan modificar la conducta del contaminador para que deje de serlo, y los segundos pretenden la obtención de ingresos para satisfacer el gasto público ambiental ocasionado por la degradación del medio ambiente.

⁷²Figueroa Neri, Aimée, **Tributos Ambientales en México. Una Revisión de su Evolución y Problemas**. <http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/boletin/cont/114/art/art2.htm>

⁷³Ibid. Pág. 1.

Del análisis de estas definiciones, se infiera que la fiscalidad ambiental presenta una naturaleza mixta de origen, y en consecuencia, sus fundamentos, conceptos y fines son varios. La naturaleza mixta se debe a que la fiscalidad ambiental nace en la ciencia económica, se promueve en las políticas públicas, y en la práctica se estructura y aplica en el derecho tributario a través del sistema fiscal, y la legislación vigente en materia impositiva, aunado al hecho de que jurídicamente, este se interrelaciona a su vez con el derecho ambiental.

2.2.1 Justificación

De conformidad con los resultados de las investigaciones realizadas por la Agencia Europea de Medio Ambiente, las principales razones para el uso de impuestos ambientales son:

- i) Son instrumentos especialmente eficaces para la internalización de las externalidades, es decir la incorporación directa de los costes de los servicios y perjuicios ambientales al precio de los bienes, servicios y actividades que los producen; y para contribuir a la aplicación del principio de *quien contamina paga* y a la integración de las políticas económica y ambiental;

- ii) Pueden proporcionar incentivos para que tanto consumidores como productores cambien de comportamiento en la dirección de un uso de recursos más eco-eficiente, para estimular la innovación y los cambios estructurales, y para reforzar el cumplimiento de las disposiciones normativas;

iii) Pueden aumentar la renta fiscal, que puede utilizarse para mejorar el gasto en medio ambiente; y/o para reducir los impuestos sobre el trabajo, el capital y el ahorro;

iv) Pueden ser instrumentos de política especialmente eficaces para abordar las prioridades ambientales actuales, a partir de fuentes de contaminación tan difusas como las emisiones del transporte (incluido el transporte aéreo y marítimo), los residuos (envases, baterías) y agentes químicos utilizados en agricultura (pesticidas y fertilizantes).

A su vez, el informe antes referido concluye en que para facilitar en gran medida de la efectividad de los tributos ambientales, se han clasificado en tres tipos principales, según sus principales objetivos programáticos:

i) Tasas de cobertura de costes; creadas para cubrir los costes de los servicios ambientales y las medidas de control de la contaminación, como el tratamiento de aguas (tasas de usuario) y que pueden utilizarse para gastos ambientales conexo.

ii) Impuestos incentivo; creados para cambiar el comportamiento de los productores y/o consumidores; e

iii) Impuestos ambientales de finalidad fiscal; creados principalmente para aumentar la recaudación.



En muchos casos, puede observarse en la práctica una mezcla de estas tres funciones. La Agencia Europea de Medio Ambiente reconoce que el desarrollo del tributo ambiental ha ido en general desde las tasas de recuperación de costes de los años 60 y 70, a combinaciones de tributos ambientales como incentivo y de finalidad fiscal en los 80 y 90, y a su integración más reciente en las reformas fiscales verdes, en el cual los tributos ambientales se basan en un enfoque, defendido en los últimos años, en que el sistema tributario diera más peso a los males que a los bienes, es decir, se desarrolle un nuevo enfoque para gravar, por ejemplo, la contaminación y otras externalidades negativas.

En conclusión, los tributos ambientales son ingresos públicos que se recaudan por parte del Estado con el objeto extrafiscal de proteger, mejorar o restaurar el medio ambiente. Para que a un tributo se le considere ambiental, debe de tener un fin medioambiental, que no consiste sólo en que a sus ingresos se les dé un uso medioambiental sino que genere un incentivo que redunde en la consecución del fin medioambiental, es decir, que afectan al comportamiento de los agentes económicos para satisfacer objetivos de política ambiental.

El objetivo primordial debería ser el cierre de las brechas existentes entre los costes privados y los costes sociales, haciendo pagar a los contaminadores por aquellos daños que causan sobre el medio ambiente. Para ello, la solución que se plantea con estos tributos es establecer un impuesto que recaiga sobre una base imponible que ha de reflejar el daño ambiental de manera que se modifique la función de costes de



las empresas creadoras del problema para que se produzca en el nivel socialmente óptimo. De esta manera, se asegura que la empresa internaliza los costes de contaminación, es decir, responde al principio de *quien contamina paga*, ya que el precio se ve incrementado por este impuesto, lo que le lleva a la elección del pago del mismo o a la eliminación total o parcial de sus emisiones.



CAPÍTULO III

3. Implementación de impuestos ambientales en Guatemala

3.1. Marco institucional de protección del medio ambiente

Tal y como se ha mencionado, la implementación de figuras tributarias o ecotributarias con finalidad extrafiscal medioambiental, implica la coordinación de distintas instituciones dentro de la esfera estatal, las cuales deben de acoplarse operativamente a fin de conformar un sistema integral. Dentro de las instituciones de mayor importancia en esta gran empresa, se puede mencionar, por su relevancia, las que a continuación se describen.

3.1.1. Ministerio de Ambiente y Recursos Naturales (MARN)

De acuerdo con la Ley del Organismo Ejecutivo, Decreto 14-2002 del Congreso de la República, se regula en el Artículo 29 la naturaleza del Ministerio de Ambiente y Recursos Naturales, el cual es una entidad pública encargada de formular y ejecutar las políticas relativas a su ramo, cumplir y hacer que se cumpla el régimen concerniente a la conservación, protección, sostenibilidad y mejoramiento del ambiente y los recursos naturales en el país y el derecho humano a un ambiente saludable y ecológicamente equilibrado, debiendo prevenir la contaminación del ambiente, disminuir el deterioro ambiental y la pérdida del patrimonio natural.



Dentro de las principales funciones que la ley le confiere, se encuentran las relacionadas a la formulación de políticas de conservación, protección y mejoramiento del ambiente y de los recursos naturales y ejecutarla en conjunto con las otras autoridades con competencia legal en la materia correspondiente respetando el marco normativo nacional e internacional vigente en el país.

Su función, al momento de implementar tributos ambientales al sistema jurídico tributario guatemalteco sería la de cumplir y hacer cumplir el régimen jurídico del ambiente y de los recursos naturales; formular y dirigir las políticas nacionales de ambiente y recursos naturales, tanto en corto, mediano y largo plazo, y tomando en consideración su relación con las políticas económica, social y de desarrollo del país; diseñar en coordinación con el Ministerio de Educación, la política nacional de educación ambiental y vigilar porque se cumpla.

A su vez, debe coordinar las nuevas estrategias con las ya existentes, tales como la política nacional para el manejo integral de los residuos y desechos sólidos, el proyecto de reducción de emisiones de gases de efecto invernadero para las concesiones forestales comunitarias en la reserva de la biósfera maya y la política marco de gestión ambiental; los cuales son instrumentos que reconocen que el enfoque sectorial de la gestión ambiental y del patrimonio natural se muestra hoy insuficiente, y reconociendo que tal, debe ser integrado, conciliando las diversas demandas y objetivos, además de considerar las interrelaciones entre los diferentes componentes y procesos ecosistémicos para asegurar la sustentabilidad.



Por último, el Ministerio de Ambiente y Recursos Naturales tendría la tarea de asesorar al Congreso de la República y al Ministerio de Finanzas Públicas sobre las prioridades de conservación natural, así como definir cuales actividades económicas son consideradas como de peor impacto ambiental. Esto no solo es importante a la hora de aprobar una ley impositiva, sino también en cuanto a la planificación del mismo presupuesto de la nación.

3.1.2. Ministerio de Agricultura, Ganadería y Alimentación

El Ministerio de Agricultura fue creado por el Decreto Legislativo No. 1042, de fecha 21 de mayo de 1920. Posteriormente, el Decreto Legislativo 51-81 le otorgó la denominación actual al Ministerio de Agricultura, Ganadería y Alimentación.

Es una entidad encargada de consensuar y administrar políticas y estrategias que propicien el desarrollo sustentable del sector agropecuario, forestal e hidrológico; a través de regulaciones claras y estables, acceso a recursos productivos, organización, competencia y modernización; sobre la base de principios de subsidiaridad.

Su función, al momento de implementar tributos ambientales al sistema jurídico tributario guatemalteco, sería la de llevar a cabo el registro y control de las áreas de reservas territoriales del estado, y medir el impacto de las industrias sobre estas. A la vez, debe desarrollar capacidades que fortalezcan la institucionalidad en el campo agropecuario, ampliando la cobertura de capacitación, asistencia técnica y formación



del recurso humano, así como la innovación tecnológica, con las herramientas metodológicas e instrumentales para la adecuación, según las zonas y condiciones de las unidades productivas, y tomando siempre en cuenta el entorno ambiental y las necesidades alimentarias del país.

Por último, debe de coordinar junto al Ministerio de Ambiente y Recursos Naturales la inspección y fiscalización de toda la industria agropecuaria, y determinar el impacto de esta en el ambiente. Guatemala, por ser un país eminentemente agrícola, centra gran parte de su actividad económica en la explotación y utilización de la tierra y recursos naturales, lo cual genera un costo ambiental (externalidad) que no es tomado en cuenta a la hora de fijar los precios de los productos, por lo que éste debe ser internalizado en los precios de mercado.

3.1.3. Municipalidades

De conformidad con lo regulado en el Artículo 253 de la constitución política de la república de Guatemala, las municipalidades son instituciones autónomas encargadas de elegir a sus propias autoridades, obtener y disponer de sus recursos, y atender los servicios públicos locales, el ordenamiento territorial de su jurisdicción y el cumplimiento de sus fines propios. Para los efectos correspondientes, están en la capacidad de emitir ordenanzas y sus reglamentos respectivos.

De igual forma, el Artículo 255 de la Constitución Política señala que las corporaciones



municipales deberán procurar el fortalecimiento económico de sus respectivos municipios, a efecto de poder realizar las obras y prestar los servicios que les sean necesarios.

Tal y como se expuso anteriormente, la Carta Magna vigente en el Estado de Guatemala, en ningún momento establece de forma expresa que en Guatemala los tributos se clasifican en impuestos, arbitrios y contribuciones especiales –he aquí por primera el concepto contribución especial incorporado a la legislación–; a su vez, la única mención que se hace de las tasas es en cuanto a la facultad que tiene la autoridad competente conforme a la ley de revisar los libros, documentos y archivos que se relacionen con su pago –Artículo 24–; también se hace mención respecto al municipio, el cual es propietario de sus tasas, arbitrios, rentas y bienes –Artículo 260– y la vez es el único facultado para eximir tasas o arbitrios municipales a las personas individuales y jurídicas –Artículo 261–. En razón de lo anterior, se puede afirmar que existe –constitucionalmente– un vacío legal en cuanto a la creación de las tasas, pues en ningún momento se define al ente encargado de su creación.

Es el Artículo 72 del Código Municipal, donde se encuentra la regulación jurídico tributaria de la tasa. Este Artículo otorga una gran responsabilidad en materia fiscal a las municipalidades, ya que por una parte, establece que el municipio debe regular y prestar los servicios públicos municipales de su circunscripción territorial y, por lo tanto, tiene competencia para establecerlos, mantenerlos, ampliarlos y mejorarlos, en los términos indicados en los artículos anteriores, garantizando un funcionamiento eficaz,



seguro y continuo y, en consecuencia, está facultado para la determinación y cobro de tasas y contribuciones equitativas y justas. Las tasas y contribuciones deberán ser fijadas atendiendo los costos de operación, mantenimiento y mejoramiento de calidad y cobertura de servicios.

La función de las municipalidades, al momento de crear tasas ambientales, e incorporarlas al sistema jurídico tributario guatemalteco, sería la de coordinar, conjuntamente a las políticas Estatales, todo lo relacionado al cobro de tasas municipales y el respectivos incremento de estas en actividades o servicios tales como la extracción de residuos domésticos o por prestación del servicio de agua y su posterior tratamiento. De igual forma, le correspondería diseñar planes de conservación ambiental así como definir las áreas o porciones territoriales que estarían sujetas a inspección y control especial.

3.1.4. Ministerio Público

El Ministerio Público, es una institución auxiliar de la administración pública y de los tribunales. De conformidad con lo establecido en la la Constitución Política de la República en su Artículo 251, el Código Procesal Penal en sus Artículos 8, 24, 107, 476 y 526; y en los Artículos 1 y 2 de su Ley Orgánica, Decreto 40-94 del Congreso de la República; le corresponde el ejercicio de la acción penal pública, así como de la investigación preliminar para preparar el ejercicio de la acción. A estos efectos también tiene posibilidades de ejercer coerción sobre las personas para poder cumplir con esta



función y dirige la política en cuanto a la investigación del delito se refiere.

En relación a la justicia ambiental, cualquier ciudadano puede poner denuncia por contaminación ambiental, por lo que el acceso es amplio. El ciudadano puede poner su denuncia ante cualquier comisaría de la Policía Nacional Civil, Municipalidades, Ministerio de Ambiente y Recursos Naturales, juzgados y oficinas del Ministerio Público. A su vez, existe la Fiscalía de Delitos contra el Ambiente y los Juzgados de primera instancia penal, narcoactividad y delitos contra el ambiente.

La Fiscalía de delitos contra el ambiente cuenta con un fiscal de distrito, el cual tiene fiscales de sección y fiscalías en el interior del país. Existe también, mecanismos administrativos que busca que todas las entidades, obras, industrias o actividades deben obtener un estudio de impacto ambiental o instrumento ambiental que ampare dicho proceso, y lo más relevante: el delito ambiental se encuentra contenido dentro del proceso penal en virtud que el delito de contaminación ambiental está tipificado como delito.

a) Fiscalía de Delitos Contra el Ambiente

Es la encargada de la investigación y el ejercicio de la acción penal en todos aquellos delitos cuyo bien jurídico tutelado es el medio ambiente. Según lo establecido en la Ley Orgánica del Ministerio Público, Artículos 30 y 34, le corresponde a esta Fiscalía el ejercicio la acción penal pública y, en su caso la privada, así como la persecución penal

de conformidad con las facultades que las leyes sustantivas y procesales penales le confieren al Ministerio Público en todos aquellos delitos vinculados con la deforestación y comercialización ilícita de la producción proveniente de los bosques; contaminación de aguas y el espacio territorial; y de otros delitos contra el ambiente.

La función de la Fiscalía de Delitos Contra el Ambiente, al momento de implementar tributos ambientales al sistema jurídico tributario guatemalteco, sería la de coordinar, conjuntamente a la Fiscalía de Delitos Económicos, todo lo relacionado al ejercicio de la acción penal en delitos defraudación o evasión tributaria. La defraudación en materia de tributos ambientales, posee la doble característica de quebrantar no solo el interés financiero del Estado al transgredir el régimen tributario, sino también el interés que este tiene en proteger al medio ambiente.

3.1.5. Organismo Judicial

Conforme lo establece el Artículo 203 de la Constitución Política de la República de Guatemala, al Organismo Judicial le corresponde la tarea de impartir justicia, con independencia y potestad de juzgar. La Ley del Organismo Judicial cita que en ejercicio de la soberanía delegada por el pueblo, imparte justicia en concordancia con el texto constitucional.

De lo regulado en la Constitución y en la Ley del Organismo Judicial, se puede inferir que una de sus principales funciones es la de restaurar y mantener la armonía y paz



social a través de prestar a la sociedad una satisfactoria administración de justicia fundamentada en los principios de imparcialidad, celeridad, sencillez, responsabilidad, eficacia y economía, con el propósito de hacer realidad y alcanzar los valores de justicia, verdad y equidad.

Actualmente, el sistema de justicia en Guatemala está integrado de la siguiente forma:

El Organismo Judicial, que incluye a la Corte Suprema de Justicia, que es el tribunal mayor; Tribunales de Apelaciones; Juzgados de Primera Instancia y Juzgados de Paz. Se encuentra también a la Corte de Constitucionalidad, quien es el máximo tribunal en materia constitucional; el Ministerio Público, dirigido por el Fiscal General de la Nación, ejercita la acción penal con exclusividad y dirige la investigación penal; el Procurador General de la Nación es el representante y asesor jurídico del Estado; el Procurador de los Derechos Humanos es el delegado del Congreso de la República y su función es promover y velar por el respeto y defensa de los derechos humanos; el Ministerio de Gobernación es el responsable de la seguridad ciudadana, la administración del sistema penitenciario y de la Policía Nacional Civil; el Instituto de Defensa Pública Penal (IDPP) apoya a la ciudadanía proporcionando asistencia legal en forma gratuita. Y por último, se encuentran otras entidades vinculadas al sector de justicia son el Colegio de Abogados y Notarios y las facultades de derecho de las universidades del país.

La función del Organismo Judicial, al momento de implementar tributos ambientales al sistema jurídico tributario guatemalteco, sería la de orientar los fallos y la jurisprudencia



legal a las nuevas corrientes y tendencias en materia ecotributaria. La función de este organismo es variada, y de un campo bastante amplio ya que la materia en cuestión está sujeta a controversias y litigios de índole civil, penal, administrativo y constitucional.

3.1.6. Superintendencia de Administración Tributaria

El Gobierno de Guatemala, por medio del Ministerio de Finanzas Públicas, inició a principios de 1997 un conjunto de acciones orientadas a transformar y fortalecer el sistema tributario del país. Dentro de estas acciones se incluyó la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria, con el propósito de modernizar la administración tributaria y dar cumplimiento a los compromisos fiscales contenidos en los Acuerdos de Paz y el Programa de Modernización del Sector Público.

El proyecto de la creación y puesta en operación de la SAT, se inició en septiembre de 1997 con la integración de un equipo de trabajo responsable de administrarlo. El objetivo general del proyecto consistió en crear, diseñar y poner en funcionamiento una institución autónoma y descentralizada, moderna, eficiente y eficaz, que se hiciera cargo de la administración tributaria y aduanera, y que fuera capaz de incrementar los ingresos tributarios en forma sostenida, honesta y transparente. La creación de la SAT fue aprobada por el Congreso de la República, según Decreto Número 1-98, el cual entró en vigencia a partir del 21 de febrero de 1998.



De conformidad con lo regulado en la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Decreto 1-98 del Congreso de la República, la SAT es una entidad estatal descentralizada, con competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional, para ejercer con exclusividad las funciones de administración tributaria, contenidas en la legislación. Esta institución goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa y cuenta con personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.

La función de la SAT, al momento de implementar tributos ambientales al sistema jurídico tributario guatemalteco, sería la de coordinar, administrar, recaudar y fiscalizar todo lo relacionado a los impuestos ambientales. Para el efecto, debe armonizar su campo de acción con el de todas las entidades, instituciones y organismos citados anteriormente. De igual forma, debe establecer mecanismos por medio de los cuales determinar de forma fehaciente los montos de la obligación tributaria, los cuales estarán influidos por la cantidad de contaminación causada por los sujetos pasivos de dicha obligación.





CAPÍTULO IV

4. Impuestos sobre la contaminación atmosférica

El fundamento de esta clase impuestos es el de gravar los gases atmosféricos que provocan el cambio climático y calentamiento global. Según el tratadista español Tulio Rosembuj “los principales gases de efecto invernadero son el dióxido de carbono, metano y óxido nítrico; asimismo, los hidrofluorcarbonos, perfluorocarbonos y hexafluoruro de azufre”.⁷⁴

La finalidad de esta clase de impuestos, es la moderación, reducción o eliminación de las emisiones de gases de efecto invernadero, es decir, aquellos “gases capaces de retener calor cerca de la superficie de la tierra, a medida que aumentan en la atmósfera, el calor extra que retienen, el cual conduce al calentamiento global y este calentamiento a su vez, influye en el sistema climático de la tierra”.⁷⁵ Dicha reducción e eliminación de las emisiones, se busca ya sea directa e inmediatamente como consecuencia de la aplicación del impuesto o bien estimulando a los contribuyentes para que modifiquen sus procesos de producción y uso atendiendo los dichos objetivos. Al respecto, Tulio Rosembuj asevera que “el valor sostenible queda perfectamente construido cuando el hecho imponible del impuesto se conforma en base a las unidades de gases producidos que se califican como fuente de emisiones de gases de efecto invernadero, en el origen del producto o en destino, haciendo recurso a la valoración autónoma del legislador de la capacidad

⁷⁴ Rosembuj, Tulio. **El impuesto ambiental**; Pág. 160

⁷⁵ Barreda Quiróga, Beberly Mariné. **Aspectos Legales del Mecanismo de Desarrollo Limpio en Guatemala**; Pág.2

económica, que no es de mercado, para su justificación y cuantía”.⁷⁶ La clave de la eficacia y eficiencia del impuesto ambiental sobre la contaminación atmosférica, radica en la configuración adecuada de su hecho imponible, el cual debe ser idóneo para la identificación precisa de los sujetos pasivos que producen el desvalor ambiental o externalidad consistente en emisión de gases con efecto invernadero; desincentivando el producto y el proceso de producción mediante mayor coste, que obligue a otras formas o métodos de producción o mayor precio del producto en el mercado, para desaconsejar su uso.

4.1. Estructura jurídica

Al hacer referencia a esta clase de figuras tributarias, se debe necesariamente considerar que su estructura y elementos deben de responder, no solo a los principios axiológicos de carácter ambiental que justifican su existencia, sino también a los principios generales de carácter tributario, conforme a los cuales es posible asegurar la justicia y razonabilidad en su aplicación, principios sin los cuales se estaría hablando de un abuso arbitrario del poder tributario del Estado, por muy loable que fuera su finalidad extrafiscal. De igual forma, partiendo de los principios ambientales y tributarios, la estructura de la norma positiva debe de desarrollar los elementos necesarios para que su aplicación sea viable, entendiendo a estos elementos como los integrantes de la relación jurídico tributaria. Para el tratadista español Tulio Rosembuj, los elementos estructurantes de los impuestos ambientales, se clasifican en: objeto impositivo, hecho generador, elemento cuantitativo, base impositiva y elemento personal: sujeto activo y sujeto pasivo.

⁷⁶Ibid. Pág. 143.

4.1.1. El objeto impositivo

Todo tributo persigue una finalidad de carácter económico, y lleva implícito en la ley que lo crea el objeto que persigue gravar y así, se entiende que éste elemento está constituido por la materia sobre la que recae el poder del sujeto activo y el deber del sujeto pasivo y que principalmente lo constituyen los actos humanos y las cosas. Al respecto, cabe hacer una distinción entre el objeto de la relación jurídico tributaria y el objeto del tributo, los cuales son términos que suelen ser confundidos en la doctrina. El maestro Carlos María Giuliani Fonrouge afirma al respecto que “Teniendo en cuenta el planteo general efectuado al tratar el concepto de obligación fiscal y su distingo de los otros deberes conexos que pueden derivar de la relación jurídico tributaria, el objeto de aquella corresponde a la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo, esto es, el pago de una suma de dinero en la generalidad de los casos, o la entrega de cantidades de cosas en las situaciones especiales en que el tributo sea fijado en especie; el objeto del tributo, en cambio, es el presupuesto de hecho que la ley establece como determinante del gravamen: la posesión de riqueza (capital o renta), realización de un acto, condición de las personas mismas, y cualquier otra situación jurídica o económica que el legislador elija como susceptible de generar un tributo”.⁷⁷ El objeto del tributo viene siendo entonces un presupuesto de la obligación, el antecedente. En relación a los impuestos sobre la contaminación atmosférica, el tratadista Tulio Rosembuj expone que el “objeto del impuesto lo constituye la fabricación, importación, introducción en el mercado interior o consumo de productos en función de las emisiones de gases de efecto invernadero. En general, los

⁷⁷*Ibid.* Pág. 422.

combustibles de origen fósil; las emisiones de industria de cemento, acero y hierro; emisiones de metano, óxido nitroso; emisiones de azufre del carbón y otros gases contaminantes”.⁷⁸ Se debe de tomar en cuenta que los gases de efecto invernadero pueden surgir del producto o del proceso o de ambos y esto refuerza la idea que no puede diferenciarse el proceso del resultado introducido en el consumo. Hay productos que tienen características intrínsecas de generadores de gases de efecto invernadero (combustibles fósiles, carbón) y procesos o métodos que los originan (industria química, cementera). Al contrario, cabe reconocer el beneficio de la moderación en los procesos o métodos dirigidos a la reducción de emisiones, en las energías renovables, la expansión de la reforestación o de los bosques, y, en general, cualquier actividad económica que implica un efecto minimizador de las emisiones o de secuestro de las emisiones de carbono. Finalmente, se puede citar como ejemplo de industrias guatemaltecas que podrían estar sujetas al pago de este impuesto a las que poseen actividades relacionadas con elaboración de blocks o cemento, las embotelladoras, las que fabrican artículos de plástico y tuberías, la industria metalúrgica y de actividades extractivas, las licoreras e industrias alimenticias, entre otras.

4.1.2. El hecho generador o imponible

Es el presupuesto material del tributo, el cual es un hecho determinante en la relación jurídico tributaria, ya que esta relación nace como consecuencia del cumplimiento o acaecimiento de una hipótesis determinada en la ley tributaria, la que en consecuencia origina la obligación del pago del tributo. Héctor B. Villegas la define como los “hechos o

⁷⁸Ibid. Pág. 163.

situaciones que realizados o producidos fácticamente por una persona en determinado lugar o tiempo, toman normalmente aplicable la consecuencia jurídica consistente en la obligación de pagar un tributo”.⁷⁹ Por su parte, Mario Augusto Saccone lo define como “el hecho o conjunto de hechos de naturaleza económica, descritos en la norma legal y que sirven para dar origen a la norma tributaria”.⁸⁰ Sea cual sea la definición aportada, se hablará siempre de un elemento fáctico o condicionante a espera de ser realizado, es decir, una proyección a futuro dentro de un universo de posibilidades proyectada a sujetos indeterminados, o dicho de otra forma, proyectada a la generalidad. Una vez cumplido el supuesto, hipótesis o condicionante, surge entonces (en la mayoría de casos) la obligación de tributar por parte del contribuyente.

En los impuestos sobre la contaminación atmosférica, la configuración jurídica del hecho generador tiene como punto de partida la unidad representativa de CO₂ (dióxido de carbono) o equivalente, cualquiera que sea el producto, sector económico o agente que sea vehículo efectivo o potencial de emisión. El Congreso de la República debería entonces adoptar la unidad de carbono como elemento unificador de la ratio (o proporción a pagar) del impuesto porque, precisamente, la legitimidad de esta figura impositiva radica en esa referencia de contaminación que trata de moderarse, reducirse o eliminarse.

Sin embargo, no es posible ni coherente pretender anular de forma total cualquier emisión de dióxido de carbono en la industria guatemalteca, ya que eso tendría como consecuencia el estancamiento y paralización de la economía nacional. El objetivo principal, sería

⁷⁹Ibid. Pág. 281.

⁸⁰Ibid. pág. 98.

entonces, el de mantener una medida aceptable de contaminación. Al respecto de esa medida, Tulio Rosembuj establece que “la fuente es el Protocolo de Kyoto en su específica disciplina del derecho que permite la emisión de una tonelada equivalente de CO₂. La unidad creada es la referencia para establecer la fórmula de conversión de equivalencia de otros gases distintos de efecto invernadero, basada en su contribución al calentamiento global. La unidad de carbono responde al propósito de crear mercados voluntarios de reducción de los gases de efecto invernadero”.⁸¹ En conclusión, el hecho generador lo constituye la emisión de unidades de carbono promotora de gases de efecto invernadero. La emisión de la unidad de carbono es la justificación del deber de contribuir al gasto público puesto que hace obligado y necesario el cumplimiento del deber de liquidación del impuesto y la adquisición de las sumas de dinero por la administración tributaria.

4.1.3. Elemento cuantitativo

Cuando el hecho generador es verificado fácticamente, surge la potencial consecuencia de que el sujeto pasivo pague al fisco una suma dineraria, o importe tributario, pero para precisar la cuantía de este importe, hay que darle un valor a la realidad sobre la que éste recae, pues dependiendo del valor que se le dé, así será el monto del impuesto a pagar, así que hay que darle valor a la renta, al patrimonio, al capital, a los servicios prestados, etc., para así con posterioridad poder determinar al monto del impuesto a pagar. El tratadista Héctor B. Villegas manifiesta al respecto que el elemento cuantitativo “Es un mero instrumento de cuantificación de la obligación tributaria sustancial. Pero de ninguna manera

⁸¹ **Ibid.** Pág. 164.

podría sostenerse que forme parte del presupuesto de nacimiento de la obligación tributaria sustancial”⁸² y la cual es necesaria para determinar el importe tributario, entendido este como la cantidad que el fisco espera reclamar al configurarse el hecho generador.

Determinar el elemento cuantitativo del impuesto sobre la contaminación atmosférica es una decisión delicada, porque su eficacia depende de que sea un signo potente del precio que lleve a la reducción del daño provocado por las emisiones de carbono, puesto que, en su defecto, sería irrelevante. Al respecto, Tulio Rosembuj explica que “Pigou, en la idea original, proponía, en abstracto, que el impuesto debía establecer un coste marginal a los contaminadores igual al daño marginal causado por su contaminación. El impuesto pigouviano grava males, que no bienes. La literatura es amplia y variada”.⁸³ El debate se centra no solo en torno a la cuantía del tipo de gravamen, sujeta a discrecionalidad política, si no en cuanto a su introducción gradual, progresiva o inmediata, sin estaciones intermedias. En consecuencia, el elemento cuantitativo estaría constituido por la valoración que se le diera a la tonelada de dióxido de carbono, que de conformidad con el estudio Proyecto de Larson. Americas Energy Security Trust Fund Act of 2007 realizado por el Congreso de los Estados Unidos de América, es de 16,5 USD por tonelada de dióxido de carbono.

4.1.4. Base impositiva

Sirve para concretar la cuantía de la deuda tributaria, mediante la aplicación del tipo fiscal

⁸² *Ibid.* Pág. 288.

⁸³ *Ibid.* Pág. 173.

correspondiente. Es en sí el parámetro que se utiliza para determinar el monto del impuesto que el sujeto pasivo debe de pagar al sujeto activo, y que generalmente se determina en un tanto por ciento Este elemento es de mucha importancia, ya que el legislador para establecer en la ley el parámetro o porcentaje a pagar, debe de tomar en cuenta la capacidad contributiva o capacidad de pago de las personas.

En los impuestos a la contaminación atmosférica, la base imponible es la cantidad de toneladas de unidades de carbono, de CO₂ y equivalente, contenida en las fuentes emisoras en el mercado. Básicamente, carbón, petróleo, gas natural y emisiones de cemento, acero, hierro, aluminio, química, papel, entre otras.

4.1.5. Elemento Personal: sujetos pasivos

El Anexo A del Protocolo de Kyoto enumera el inventario de gases de efecto invernadero, que son los causantes del calentamiento global y el cambio climático: dióxido de carbono (CO₂), metano (CH₄), óxido nitroso (N₂O), hidrofluorocarbonos (HFC), perfluorocarbonos (PFc) y hexafluoruro de azufre (SF₆); y los sectores humanos implicados como fuentes de los gases de efecto invernadero son:

i) Energía: quema de combustibles (industrias de energía, industria manufacturera y de construcción, transporte, otros); emisiones fugitivas de combustibles (subproductos de residuos en el proceso de producción de combustible, depósito o transporte).

ii) Procesos industriales: productos minerales, industria química, producción de metales, producción y consumo de halocarbonos y hexafluoruro de azufre; utilización de disolventes.

iii) Agricultura: fermentación entérica, aprovechamiento del estiércol, cultivo del arroz, suelos agrícolas, quema prescrita de sabanas, quema en el campo de residuos agrícolas.

iv) Residuos: eliminación de residuos sólidos en la tierra, tratamiento de las aguas residuales, incineración de residuos. El dióxido de carbono es el gas nocivo más relevante. Primero, en la quema de combustibles de origen fósil para electricidad, calefacción, aire acondicionado, transporte, deforestación. Segundo, las emisiones más significativas derivan del uso del petróleo, carbón y gas natural. Según el protocolo citado, el carbón es que el que ostenta el mayor contenido de unidades de carbono por unidad de energía. Tercero, la gestión de suelo agrícola es la fuente principal de óxido nitroso y el metano se halla concentrado en vertederos y fermentación entérica y aprovechamiento de estiércol. Cuarto, las emisiones de CO₂ de transporte, de las industrias de cemento, acero, hierro, aluminio, químicas, papeleras, entre las más destacadas.

Explicado lo anterior, se puede afirmar que el sujeto pasivo del impuesto sobre contaminación atmosférica es el que está conectado a la manifestación de capacidad económica que se entiende gravar. O sea, en sentido genérico, el que promueve desde su producto o proceso de producción las emisiones de unidades de gas contaminante en la atmósfera. Esta referencia subjetiva es precisa para determinar la legitimidad del impuesto de cara a su constitucionalidad. De lo que se trata al final de cuentas, es de convertir a las

industrias antes enumeradas en contribuyente de derecho, para que ante dicho costo que represente el pago del impuesto, opten por aumentar los precios de los productos, que serán pagados finalmente por los contribuyentes de facto, es decir, los consumidores. La clave está en permitir que opere el fenómeno de la traslación. En el mismo sentido, el tratadista Tulio Rosembuj manifiesta que “el sujeto pasivo del tributo es el titular industrial de extracción, refino, tratamiento importador de las fuentes principales de emisión de unidades de gases contaminantes: petróleo, carbón, gas natural y de emisiones de otras fuentes, tales como, cemento, acero, hierro, aluminio”.⁸⁴

4.1.6. Elemento Personal: sujetos activos

La fiscalidad ambiental aplicada dentro de un Estado, debe tener la doble utilidad de reforzar la recaudación del fisco (en el caso guatemalteco, la realizada por la Superintendencia de Administración Tributaria), y abordar en cercanía, el uso y conservación del bien ambiental en su territorio, en el entendido de no incurrir en parafiscalidad rampante. Es relevante entonces, partir de una clara distinción: una cosa es el interés fiscal de un Estado dentro de su territorio y otra es la tutela fiscal del bien ambiental.

El gobierno debe, esencialmente, armonizar las externalidades positivas y negativas y afrontar las cuestiones espaciales y temporales de la intervención del hombre en el arreglo de las cosas territoriales. Para finalizar, Tulio Rosembuj puntualiza que “el bien ambiental, como ya se dijo, exige una tutela de sostenibilidad inmaterial, de continuidad temporal, de

⁸⁴ **Ibid.** Pág. 170.

reversibilidad. La custodia de la cosa y del intangible no son equivalentes ni idénticas. Hay zonas fronterizas en las que el bien ambiental está territorializado o el territorio es, en sí mismo, bien ambiental. Es el caso de la propiedad forestal cuyo valor inmaterial no puede omitirse, sea en términos de aire y del clima, del vertido de aguas, de la tutela de suelo, subsuelo, acuíferos o, también, del paisaje entendido como forma del ambiente o, como dice Predieri, el paisaje es el ambiente visible: la forma del ambiente entendida como espacio visible”.⁸⁵ A raíz de lo anterior, los impuestos ambientales deben seguir la misma línea que los demás impuestos en Guatemala, que con contados casos de excepción, son recaudados por la Superintendencia de Administración Tributaria, quien es la encargada además de su control y fiscalización. Y una vez obtenidos los ingresos correspondientes, trasladados a Tesorería Nacional a efecto de que formen parte del fondo común de ingresos del Estado.

En conclusión, los elementos integrantes de la relación jurídico tributaria derivada de la aplicación de los impuestos ambientales, no difiere de la derivada de los demás impuestos tradicionales, o dicho de otra forma, de los impuestos sin fines extrafiscales. Los impuestos ambientales se rigen por los mismos principios, las mismas garantías y buscan en sí, las mismas consecuencias. Modernamente, se reconoce la efectividad de los impuestos para redistribuir la riqueza en un país; y es que en países como Guatemala, en el que existe tal desigualdad y polarización entre ricos y pobres, son necesarias todas las medidas que puedan reducir dicha brecha social. Los impuestos ambientales, correctamente aplicados, buscan lo mismo que impuestos tradicionales: conformar un sistema tributario justo y

⁸⁵ **Ibid.** Pág. 86.

equitativo, que en conjunto pueda desarrollar los ideales de igualdad y bien común establecidos en nuestra Constitución Política. Para el efecto, es necesaria la coordinación entre todos los sectores de la sociedad. El Congreso de la República debe legislar según los mandatos de la Carta Magna, y dado que las máximas del derecho tributario se encuentran contenidas en el principio de legalidad, es el Organismo Legislativo la piedra angular sobre la que se debe edificar un sistema tributario coherente, respetuoso y eficiente; un sistema tributario que entienda no solo las necesidades de recursos por parte del Estado, sino el reto que implica la preservación y cuidado del territorio, de los bienes naturales, del legado de los guatemaltecos . Por su parte, el Organismo Ejecutivo debe de coadyuvar a la consecución de los fines establecidos en la Constitución. La ejecución presupuestaria y programática de los ministerios es clave, ya que en ellos recae la misión de materializar y convertir en realidad, los objetivos y deberes que el Estado de Guatemala tiene para con los ciudadanos. Y por último, el Organismo Judicial debe proteger con celo, el respeto a la ley y a la Constitución, y sobre todo, colaborar con los otros dos Organismos del Estado, para construir no solo la Guatemala del presente, sino la del futuro, la cual depende de nuestro esfuerzo y respeto. El medio ambiente, como se dijo ya, es un bien colectivo; del cual todos los miembros de la sociedad son garantes y responsables frente a las futuras generaciones, y del cual depende la existencia misma del Estado. He ahí el fundamento de los tributos ambientales.



CONCLUSIONES

1. Dentro de los procesos de producción de bienes y prestación de servicios, no se toma en cuenta para determinar los costos de estos, el gasto social que representa la contaminación generada por tal actividad. Dicho costo es asumido posteriormente por el Estado, quien destina parte de su presupuesto a labores de limpieza y rescate del medio ambiente.
2. En Guatemala, se desaprovecha el uso de los ecotributos como herramienta de control y conservación ambiental; ya que los agentes económicos modificarían sus conductas contaminantes en búsqueda de la reducción de la carga impositiva soportada, sin necesidad de que el Estado interviniera, evitándose éste último, el gasto que conllevaría eliminar la contaminación generada por el primero.
3. La falta de armonización entre las instituciones, y recursos con los que se cuenta, y la carencia de principios y del andamiaje jurídico correspondiente, se deben al total desconocimiento del tema: el sector público ignora los valiosos resultados que se obtendrían con su implementación; y los sectores productivos del país, por su parte, se resisten ante el riesgo que conlleva un aumento a la carga tributaria que ya soportan.



4. La estructura de un tributo ambiental no es distinta a los otros tributos existentes.

Su principal objetivo es económico y preventivo: económico, pues coadyuva al sostenimiento del presupuesto de la nación, y preventivo, pues protege las riquezas naturales y la calidad de vida de los habitantes.



RECOMENDACIONES

1. Sea el Ministerio de Finanzas Públicas, conjuntamente con el Ministerio de Economía, quienes emprendan un proceso de análisis e incorporación de instrumentos económicos de gestión ambiental en Guatemala, mediante la recolección de datos estadísticos, y establecimiento de mesas de diálogo con el sector empresarial que puedan redundar en un pacto intersectorial.
2. El Congreso de la República de Guatemala y el Ministerio de Finanzas Públicas, procedan a revisar el sistema tributario guatemalteco, a fin de realizar *no sólo la simple incorporación de ecotributos, sino una reforma integral que tome en consideración las necesidades presupuestarias del Estado y las limitaciones económicas de la empresa privada; buscando trasladar la carga tributaria que soportan las personas y el patrimonio, a las actividades productivas y de prestación de servicios.*
3. Para superar las dificultades de la incorporación de ecotributos al sistema tributario guatemalteco, es necesario, en el seno de las Universidades guatemaltecas, un debate científico-académico del tema, el cual redundará en su futuro abordaje por parte de la sociedad civil y el sector público. Para el efecto, deben ser actualizados en materia ambiental, los planes de estudio universitario, yendo así de lo científico a lo institucional y gubernamental.



4. La Comisión de Finanzas del Congreso de la República de Guatemala, al examinar la procedencia de la incorporación de tributos ambientales al sistema tributario guatemalteco, tome en consideración que su éxito depende de la ventaja que éstos supongan para todos los sectores de la sociedad; por lo que el objetivo no es la disminución o aumento de la carga tributaria, sino el traslado de esta.



BIBLIOGRAFÍA

- Agencia Europea de Medio Ambiente. **El tributo ambiental: aplicación y efectividad sobre el medio ambiente**, Biblioteca Virtual, año 2008, <http://www.eea.europa.eu/es/publications/92-9167-000-6-sum/page001.html>.
- ALMENGOR, Henry. **Poder tributario, documento No.5**. Universidad de San Carlos de Guatemala, Guatemala, 2009. (s.e.)
- Asamblea de la Organización de las Naciones Unidas. **Carta de derechos y deberes económicos de los Estados**, 1974.
- Asamblea de la Organización de las Naciones Unidas. **Carta de Convención de las Naciones Unidas sobre el derecho del mar**, 1982.
- Asamblea de la Organización de las Naciones Unidas. **Declaración de Río sobre el medio ambiente y desarrollo**. Río de Janeiro, junio de 1992.
- AZQUETA, Diego. **Valoración Económica de la calidad ambiental**. Madrid, Editorial Mc. Graw Hill, 1994.
- BARREDA QUIRÓA, Beberly Mariné. **Aspectos legales del mecanismo de desarrollo limpio en Guatemala**. Universidad de San Carlos de Guatemala. Tesis de Grado, 2008.
- BOÓ, Daniel. **El derecho humano al medio ambiente**. Buenos Aires, Argentina. Editorial Némesis, año 1999.
- ESCOBAR PAZ, José Guillermo. **Análisis general sobre los instrumentos económicos en política ambiental y su aplicación en Guatemala**. Universidad de San Carlos de Guatemala, Tesis de Grado, 2007
- FIGUEROA NERI, Aimée, **Tributos ambientales en México. Una Revisión de su Evolución y Problemas**. Boletín mexicano de derecho comparado, Biblioteca Virtual; México, 2011
<http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/boletin/cont/114/art/art2.htm>



GIULIANI FONROUGE, Carlos María. **Derecho financiero**, Buenos Aires, Argentina; Ediciones De Palma, 4ª edición, Vol. 1; 1987.

HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. **Los tributos con fines ambientales: impuestos sobre instalaciones contaminantes**. España; Editorial Diputación de Barcelona-Civitas; 1996.

IBARRA, Isabel. **Instrumentos económicos para la gestión de la biodiversidad**. Guatemala; Editorial del Instituto de Agricultura, Recursos Naturales y Ambiente, Universidad Rafael Landivar, serie de Documentos Técnicos No.3; 2001.

Instituto de Agricultura, Recursos Naturales y Ambiente, Universidad Rafael Landivar. **Perfil ambiental de Guatemala 2,008-2,009**, Guatemala; Editorial del Instituto de Agricultura, Recursos Naturales y Ambiente, Universidad Rafael Landivar, 2009.

MARTÍNEZ SOLÓRZANO, Edna Rossana. **Apuntes de derecho ambiental**, Guatemala; Editorial Mayté; 2009.

MASAKI FLYNN, Sean. **Economía**. España; Editorial Norma; 2006.

OSSORIO, Manuel. **Diccionario ciencias jurídicas, políticas y sociales**. Buenos Aires, Argentina. Editorial Heliasta, 25ava edición; 1998.

PEÑA GUZMÁN-ARGÜELLO, **Derecho romano**; Buenos Aires, Argentina. Editorial Tea; 1962.

PLASCENCIA, José. **Propósitos y fines de los impuestos**; México D.F. Gaceta Universitaria; 1997.

Real Academia Española de la Lengua. **Diccionario**; Barcelona, España. Editorial Sopena S.A; 1,995.

ROSEMBUJ, Tulio. **El impuesto ambiental**. España. Editorial El Fisco; 2009.



ROUSSEAU, Juan Jacobo. **El contrato social**. España. Editorial Gredos; 2005.

SACCONE, Augusto. **Manual de derecho tributario**; Buenos Aires Argentina. Editorial La Ley; 2002.

Segundo Seminario sobre Políticas Ambientales en Guatemala. **Preservación del entorno humano**. Ciudad de Guatemala, 23 al 25 de noviembre de 1987. (s.e.)

SIMENTAL FRANCO, Víctor Amaury. **Derecho ambiental**. México D.F. Editorial LIMUSA; 2010.

VALDEZ COSTA, Ramón. **Curso de derecho tributario**. Buenos Aires, Argentina. Editorial Depalma, segunda edición; 1996.

VILLEGAS, Héctor B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Buenos Aires, Argentina. Ediciones de Palma; 1982.

Legislación:

Constitución Política de la República de Guatemala. Asamblea Nacional Constituyente, 1986.

Código Tributario, Decreto 6-91; Congreso de la República de Guatemala.

Ley del Organismo Judicial, Decreto 2-89; Congreso de la República de Guatemala.

Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Decreto 1-98; Congreso de la República de Guatemala.

Ley de Protección y Mejoramiento del Medio Ambiente, Decreto 68-86. Congreso de la República de Guatemala.

Ley de Áreas Protegidas, Decreto 4-89; Congreso de la República de Guatemala.