

Principios del deber de contribuir y contaminador pagador para crear tributos ambientales

Principles of the duty to contribute and polluter pays to create environmental taxes

Recibido: 07 de enero de 2025 | Revisado: 18 de febrero de 2025 | Aceptado: 30 de mayo de 2025

Víctor Andrés Fernández Muro¹

¹ Escuela Universitaria de Posgrado – UNFV. Lima, Perú
Correo: vfmaboga@gmail.com

<https://doi.org/10.62428/rcvp2025411990>

Abstract

The objective was to determine the foundations of the principles of the duty to contribute and the polluter pays principle that enable the creation of environmental taxes, Peru 2025. A documentary analysis was conducted on the environmental tax laws of Colombia, Chile, Ecuador, Spain, and Italy; and interviews were conducted with a sample of experts in tax law. The results revealed the environmental tax laws in these countries, highlighting their material aspects, related to the tax burden on carbon use, motor vehicles for land transport, emission of toxic gases, and non-reusable plastic containers; their subjective aspects, referring to the taxpayers; their temporal aspects, concerning the time of tax declaration and payment; and the spatial aspects, related to the territorial scope in which the created taxes apply. These aspects reflect the similarity of creating a tax burden on individuals or entities that engage in environmentally harmful activities, with each differing in the object being taxed. In the interviews with experts, the urgent need for the creation of environmental taxes in Peru was expressed, and it was also pointed out that such taxes should have the characteristic of being extra-fiscal instruments. The legal foundations of the principles related to the duty to contribute and the polluter pays principle were identified for the creation of legal regulations on the subject. Likewise, it was observed that several countries, both in South America and Europe, already have homogeneous environmental tax legislation that taxes polluting economic activities.

Keywords: Principles, duty, contributive, polluter, taxing power.

Resumen

El objetivo fue determinar los fundamentos de los principios del deber de contribuir y contaminador pagador que permitan la creación de tributos ambientales, Perú 2025. Se realizó un análisis documental de las leyes tributarias ambientales de los países de Colombia, Chile, Ecuador, España e Italia; se aplicó una entrevista a una muestra de expertos en materia de derecho tributario. Los resultados mostraron las leyes tributarias ambientales en dichos países, evidenciando sus aspectos materiales, relacionados a la carga tributaria por la utilización de carbono, vehículos motorizados de transporte terrestre, emisión de gases tóxico, y envases de plástico no reutilizables; sus aspectos subjetivos, referidos a los sujetos del impuesto; sus aspectos temporales, concernientes al momento de la declaración y pago del impuesto; y los aspectos espaciales, relativos al ámbito territorial en donde se aplican los tributos creados, los cuales reflejan la similitud de crear una carga tributaria a los sujetos que realizan actividades lesivas al medio ambiente, diferenciándose cada una de ellas en el objeto que se pretende gravar; en la entrevista efectuada a tales expertos, se expresó la necesidad imperante de la creación de tributos ambientales en el Perú, y se señaló además que deben tener la característica de instrumentos extrafiscales. Se identificaron los fundamentos jurídicos de los principios referidos al deber de contribuir y contaminador pagador para la creación de normatividad legal sobre dicha materia. Asimismo, se observó que diversos países, tanto a nivel sudamericano y europeo ya cuentan con legislación tributaria ambiental homogénea que grava actividades económicas contaminantes.

Palabras clave: Principios, deber, contributivo, contaminador, potestad.



Este artículo es de acceso abierto distribuido bajo los términos y condiciones de la licencia Creative Commons Attribution-NonCommercial-ShareAlike 4.0 International

Introducción

Los principios del deber de contribuir y contaminador pagador han sido objeto de investigación en innumerables estudios de forma independiente, tanto en el ámbito del derecho tributario, así como en el derecho ambiental, respectivamente. No obstante, la presente investigación encuentra su justificación en el desarrollo de ambos principios de forma conjunta, tomando en consideración la legislación comparada, de modo que se obtengan los fundamentos que tales principios convengan para la creación de tributos ambientales en el Perú.

Al respecto, De la Guerra (2017) sostiene que el principio del deber de contribuir constituye un instituto de relevancia jurídica en el ámbito financiero, y que su valor deviene en la solidaridad como una limitante al poder. Asimismo, Gonzales (2015) planteó que el principio del que contamina paga tiene por objeto la restauración del daño menguado al ambiente. Adicionalmente, Gómez (2014), manifestó que la justicia redistributiva es una manera de especie del género de justicia tributaria, que en base a la capacidad económica de los administrados permitirá la recaudación y posterior redistribución. En ese orden de ideas, Inzunza (2015), mencionó que los principios ambientales, no obstante que logren un estatus legal, ellos seguirán flexibilizándose y continuarán con su evolución con la finalidad irrestricta de proteger el medio ambiente. De igual manera, Salassa (2016) refirió que la capacidad contributiva mantiene una armónica vinculación con el principio de quien contamina paga, y con ello, se genera una herramienta para crear y aplicar tributos ambientales.

Por otro lado, a nivel nacional, Paredes (2014), señaló que el deber de contribuir constituye un principio que adquiere trascendencia debido a relevantes sentencias del máximo intérprete de la Constitución en el Perú, que es el Tribunal Constitucional. A mayor abundamiento, Minchán (2016), anotó que el Tribunal Constitucional replanteó la visión del deber de contribuir a una noción de solidaridad a efectos de conseguir paz social y justicia. De igual modo, Bocanegra (2017) manifestó que el estado se encuentra en la capacidad de crear un impuesto para proteger al medio ambiente, para lo cual se debe considerar al tributo como instrumento necesario e idóneo para su cuidado. De igual forma, García (2021) refirió que el principio contaminador pagador resulta fundamental y coadyuva a menguar la contaminación ambiental, y se ampara en la Carta Magna.

Sin perjuicio de lo antes expuesto se debe indicar que si bien se observan como antecedentes, diversas investigaciones que han planteado la posibilidad de crear tributos ambientales en nuestro país, al amparo del marco regulatorio ya existente; no obstante, y con el respeto de tales estudios, se ha observado que no han planteado los fundamentos de los principios deber de contribuir y contaminador pagador que sean claros y sólidos para la creación de dichos tributos, máxime si el Estado, tanto el Poder Ejecutivo vía delegación de facultades, así como el Poder Legislativo mediante la emisión de leyes, se han mostrado débiles y reticentes en sustentar su creación, por lo que se aprecia que pese a existir la normatividad constitucional y legal que garantiza y protege el medio ambiente como derecho fundamental, aún se adolece de conocimiento que sirva al legislador como sustento para crear leyes que establezcan tributos ambientales, y que estas no sean declaradas inconstitucionales por el Tribunal Constitucional ante una potencial demanda frente a dicha institución. En ese orden de ideas, en base a un análisis exhaustivo de las variables objeto de estudio, de la lectura de la legislación comparada y de las opiniones que se extraigan de las entrevistas a expertos en la materia, la tesis realizada ha tenido como objetivo principal, determinar los fundamentos de los principios deber de contribuir y contaminador pagador para la creación de tributos ambientales en el Perú.

Por tanto, la presente investigación se justificó porque incrementa los conocimientos relacionados a las variadas doctrinas referidas sobre los principios deber de contribuir y contaminador pagador, siendo que para tal efecto se realizó un análisis profundo de tales variables, de este modo, obtener los fundamentos necesarios para la creación de tributos ambientales en el Perú. Asimismo, porque se desarrollarán temas relacionados a las mencionadas variables, tales como, la capacidad contributiva, la extra-fiscalidad del tributo, el principio de solidaridad, la política ambiental, la responsabilidad social empresarial y el desarrollo sostenible.

Al respecto, en cuanto al principio del deber de contribuir se debe anotar que este principio se constituye como un instrumento para el sostenimiento de los servicios públicos. Al respecto, la doctrina, como se ha mencionado anteriormente, no se encuentra al margen de darle mayor desarrollo a su conceptualización, siendo que Herrera (1998) menciona que el objeto de dicho deber constitucional coincide con la protección de contribuir, de conformidad con la capacidad económica. De otro lado, es necesario señalar que Durán (2023), argumentó que

la actual Constitución Política del Perú de 1993 no señala expresamente al deber de contribuir como un principio que enmarca el sistema tributario, no obstante, en virtud de diversas sentencias del Tribunal Constitucional y de la doctrina se puede colegir que dicho principio se encuentra implícito en nuestra Carta Magna. Sin perjuicio de ello, a modo de ilustración, cabe indicar que únicamente en las Constituciones de 1826, 1867, 1920 y 1979 se ha hecho mención explícita al deber de contribuir. Por tanto, al amparo del principio del deber de contribuir se puede colegir que los contribuyentes tienen el deber de coadyuvar el cumplimiento de los fines públicos, referidos a la protección del derecho a un ambiente sano y con desarrollo sostenible.

Respecto a la capacidad contributiva, Villegas (2001), expresó que, de modo abstracto, el Estado se encuentra en una posición de superioridad frente a los contribuyentes, gozando de diversas facultades tanto como para fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, así como de exigir coactivamente el pago de tributos. En esa línea, a nivel doctrinario se ha señalado que el Estado tiene la facultad de crear, de forma unilateral, los tributos, pudiendo exigir a las personas con la finalidad que entreguen una proporción de sus rentas o patrimonios, a efectos de satisfacer las necesidades públicas. Adicionalmente, Hernández (1993), indicó que el poder tributario no puede ser ejercido de forma absoluta y arbitraria, por lo que debe encontrarse sujeto a determinados límites que la Constitución debe establecer de modo concreto, en garantía de todos los ciudadanos. Ahora bien, la presente investigación buscó desarrollar con mayor contenido los fundamentos de la capacidad contributiva como parte del sustento para establecer la tributación ambiental en nuestro país. Dado que la creación de todo tributo debe ir en armonía de la capacidad contributiva y de los principios constitucionales tributarios, tal como lo ha establecido el Tribunal Constitucional.

En cuanto a la extra-fiscalidad del tributo, se debe manifestar que Landa (2013) ha referido que los tributos no solamente tienen un mandato constitucional para contribuir a nivel financiero con el pago de los servicios públicos o del sostenimiento del estado, sino que además se pueden orientar a una mejor distribución de la riqueza y a luchar contra la informalidad y la corrupción. Adicionalmente, Lázaro (2017), ha manifestado en esa línea que la extra-fiscalidad del tributo constituye una herramienta eficaz que tiene el estado para la consecución de sus fines. En cuanto al Principio de Solidaridad, se debe indicar que es un principio que, si bien no se encuentra establecido expresamente en nuestra vigente Carta Magna, no obstante, se entiende implícito en ella, tal como lo ha señalado el Tribunal Constitucional, que en su jurisprudencia estableció que a todo tributo le resulta implícito la finalidad de contribuir para los gastos públicos, y que ello evidencia una expresión del principio de solidaridad. Ahora bien, al respecto, Durán (2023), señaló que diversos juristas nacionales e internacionales conceptualizan a dicho principio, señalando que termina siendo el instrumento central para conseguir los fines de justicia y paz social. Asimismo, Luna (2002), indicó que en base a la solidaridad se pueden adquirir los recursos financieros que se expresan en los tributos.

Por otro lado, con relación a la variable referida al principio contaminador pagador, se debe mencionar que se origina dentro de una concepción económica como el pago por los costes provocados por la degradación del medio ambiente. Asimismo, no busca tener un enfoque de un principio que tenga como objetivo la indemnización o una sanción por el mencionado deterioro, sino, tener una labor preventiva ante una posible o potencial contaminación ambiental, siendo que, de lo contrario, nos encontraríamos inmersos en el ámbito del derecho administrativo o del derecho penal ambiental, los cuales conllevan a sancionar conductas ilícitas vía una resolución de multa o una pena privativa de la libertad, aspectos que no son materia del presente estudio, máxime si los tributos no tienen de ningún modo la finalidad sancionadora, sino la finalidad recaudatoria o la finalidad conducente de conductas, llamadas, como se ha visto anteriormente, finalidades fiscales y extrafiscales, respectivamente. Al respecto, Ríos (2013), planteó argumentos dirigidos a evidenciar que el principio contaminador pagador, busca la prevención de conductas que degraden al medio ambiente, para tal efecto, señala que dicho principio nace del estudio de la ciencia económica por el daño ambiental que se viene generando, y permite actuar de manera preventiva ante las conductas lesivas al medio ambiente. Adicionalmente, Yacolca, et al. (2010), han referido que el mencionado principio tiene la finalidad de restaurar el entorno ambiental como consecuencia de la responsabilidad civil por el daño causado, siendo que de igual modo, conlleva una labor de prevención y plantea internalizar los costos ambientales y beneficios por la utilización de tecnología que no sea dañina al medio ambiente.

Respecto a la política ambiental, se debe señalar que es una suma de directrices o lineamientos que el Estado plantea para la protección del medio ambiente como derecho fundamental de las personas y como fin

constitucional. En ese sentido, el Estado valiéndose de todos los instrumentos que le franquea la Constitución y las leyes, deberá orientarse a dicho objetivo, lo que adicionalmente se encontrará acompañado de la concientización de la ciudadanía, dado que a efectos de conseguir resultados se tendrá que realizar una labor conjunta. Cabe agregar que Bravo (2014), argumentó que a nivel internacional se tiene que, en España, en su legislación tributaria, se ha establecido que los tributos además de su finalidad recaudadora también sirven como instrumentos para establecer políticas económicas y atender fines constitucionales. Por tal motivo, se puede concluir que la instrumentalización del tributo, no constituye una extravagancia jurídica, dada la íntima vinculación entre el medio ambiente y los tributos.

Con relación a la responsabilidad social empresarial, es necesario manifestar que Arroyo (2013), manifestó que es una óptima práctica empresarial que se desarrolla en los ámbitos económicos, comunitarios y ambientales, y que permite redituar mayores ingresos para la actividad comercial, en virtud del buen comportamiento con la sociedad que rodea a la empresa. Todo ello, sin perjuicio de la responsabilidad individual que tienen los ciudadanos en ser conscientes del daño que puede causar sus comportamientos al medio ambiente. Sobre el particular, a nivel doctrinario se han planteado diversas definiciones de la Responsabilidad Social Empresarial, tales como que constituye una visión en los negocios y que forma parte de una estrategia del empresariado, al amparo de la consideración de las personas y su relación con el medio ambiente. Asimismo, Meza (2007), conceptualizó a la responsabilidad social empresarial como el equilibrio satisfactorio entre lo económico, social y ambiental que está bajo el mando de la empresa.

Finalmente, con relación al desarrollo sostenible, cabe indicar que este concepto se remonta a cuando la comisión presidida por Brundtland (1987), primera ministra noruega, elaboró el “Informe de Brundtland” en favor de la Organización de las Naciones Unidas [ONU], habiendo planteado las primeras ideas al respecto, para lo cual señaló que se encontraba en la responsabilidad de la especie humana que el desarrollo pueda ser sostenible y durable, es decir, que asegure las necesidades de las generaciones del presente sin comprometer la capacidad de las venideras.

De igual modo, Acciona (2020), indicó que dentro de los retos y objetivos que enfrenta la humanidad, tal como ocurre, con el cambio climático, entre otros, únicamente pueden resolverse desde una visión e impulsando el desarrollo sostenible, por lo que para dicho fin se debe buscar un equilibrio entre el crecimiento económico y la protección al medio ambiente. Asimismo, es pertinente mencionar que Toro (2007), mencionó que la proyección del desarrollo sostenible o duradero requiere conciliar dos importantes objetivos, los cuales son la conservación de los recursos naturales y el progreso humano, lo que implicará utilizar enfoques que planteen las ciencias naturales y ciencias sociales.

Por lo expuesto, considerando el análisis de las variables y subvariables planteadas el objetivo fue determinar los fundamentos de los principios del deber de contribuir y contaminador Pagador que permitan la creación de tributos ambientales en el Perú.

Materiale y métodos

La investigación se realizó en las siguientes fases:

- Fase 1: Se identificó a los países de Colombia, Chile, Ecuador, España e Italia, en donde existe la tributación ambiental, para tal efecto, se elaboró una guía de análisis documental para las legislaciones que se estudiaron.
- Fase 2: Se seleccionó al Dr. Daniel Yacolca Estares y al Mg. Jorge Sarmiento Díaz en sus calidades de expertos en materia tributaria, para realizarles una entrevista, siendo que para dicha finalidad se elaboró una guía de entrevista, consignando las preguntas a realizar.

Resultados

Identificación de las normas

El análisis de documental de las leyes tributarias ambientales de los países de Colombia, Chile, Ecuador, España e Italia, permitió identificar las leyes en dicha materia que crearon diversos tributos, tal como se detalla en la Tabla 1.

Tabla 1

Identificación de las normas

País	Ley	Fecha	Tributo	Objeto de gravamen
Colombia	1819	29/12/2016	Impuesto Nacional al Carbono	Recae sobre el contenido de carbono equivalente (CO ₂ eq) de todos los combustibles fósiles, incluyendo todos los derivados del petróleo, gas fósil y sólidos que sean usados para combustión.
Chile	20.780	29/09/2014	Impuesto a las emisiones de fuentes fijas	Grava las emisiones al aire de material particulado (MP), óxidos de nitrógeno (NO _x), dióxido de azufre (SO ₂), y dióxido de carbono, producidas por establecimientos cuyas fuentes fijas, conformadas por calderas o turbinas, individualmente o en su conjunto sumen una potencia térmica mayor o igual a 50 MWt (megavatios térmicos).
Ecuador	S/N	24/11/2011	Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular	Grava la contaminación del ambiente producida por ser el uso de vehículos motorizados de transporte terrestre. El hecho generador de este impuesto es la contaminación ambiental producida por los vehículos motorizados de transporte terrestre.
España	22/2005	18/11/2005	Impuesto Especial sobre el Carbón	La primera venta o entrega de carbón efectuada en el ámbito territorial tras la producción o extracción, la importación o la adquisición intracomunitaria de carbón. Asimismo, la utilización o los autoconsumos de carbón efectuados por los productores o extractores, importadores, adquirentes intracomunitarios o empresarios que destinen el carbón a su reventa y les haya sido aplicable alguna exención.
Italia	160	27/12/2019	Ley del Presupuesto del ejercicio 2020 – Tasa al plástico no reutilizable	La fabricación, la importación o la adquisición intracomunitaria de los envases de plástico no reutilizables.

Características de la legislación tributaria ambiental

El análisis de la legislación tributaria ambiental de los países de Colombia, Chile, Ecuador, España e Italia, permitió mostrar las características de sus hipótesis de incidencia sobre cada uno de los tributos creados, tal como se detalla en las Tabla 2 -6.

Tabla 2

Características de la legislación tributaria ambiental en Colombia

Impuesto Nacional al Carbono (Colombia)			
Aspecto Material	Aspecto Subjetivo	Aspecto Temporal	Aspecto Espacial
Objeto del gravamen: Recae sobre el contenido de carbono equivalente (CO ₂ eq) de todos los combustibles fósiles, incluyendo todos los derivados del petróleo, gas fósil y sólidos que sean usados para combustión. Grava la venta dentro del territorio nacional, el retiro para el consumo propio, la importación para el consumo propio o la importación para la venta de combustibles fósiles.	Sujeto Pasivo: Quien adquiera los combustibles fósiles del productor o el importador; el productor cuando realice retiros para consumo propio, y el importador cuando realice retiros para consumo propio. Sujeto Activo: Fisco colombiano.	Momento del nacimiento de la obligación tributaria: Tratándose de gas y derivados de petróleo, el impuesto se causa en las ventas efectuadas por los productores, en la fecha de emisión de la factura. Tratándose del carbón, nace la obligación tributaria en la fecha de emisión de la factura. En la fecha del retiro para consumo propio. En la fecha de su nacionalización por la importación para uso propio. Periodicidad del tributo: Declaración y pago bimestral.	Dónde se configura el hecho imponible: Territorio nacional colombiano.

Tabla 3
Características de la legislación tributaria ambiental en Chile

Impuesto a las Emisiones de Fuentes Fijas (Chile)			
Aspecto Material	Aspecto Subjetivo	Aspecto Temporal	Aspecto Espacial
Objeto del gravamen: Grava las emisiones al aire de material particulado (MP), óxidos de nitrógeno (NOx), dióxido de azufre (SO ₂), y dióxido de carbono, producidas por establecimientos cuyas fuentes fijas, conformadas por calderas o turbinas, individualmente o en su conjunto sumen una potencia térmica mayor o igual a 50 MWt (megavatios térmicos).	Sujeto pasivo: Las personas naturales y jurídicas que realicen el hecho gravado, lo que incluye expresamente a los establecimientos en que existan una o más calderas o turbinas que individualmente o en conjunto, superen o igualen los 50 MWt de potencia térmica. Sujeto activo: El fisco chileno, esto es mediante el Servicio de Impuestos Internos - SII	Momento del nacimiento de la obligación tributaria: Se origina cuando se determine que la sumatoria de las potencias térmicas es igual o mayor a 50 MWt. Periodicidad del tributo: La periodicidad es anual.	Dónde se configura el hecho imponible: En el territorio nacional chileno.

Tabla 4
Características de la legislación tributaria ambiental en Ecuador

Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular (Ecuador)			
Aspecto Material	Aspecto Subjetivo	Aspecto Temporal	Aspecto Espacial
Objeto del gravamen: Grava la contaminación del ambiente producida por el uso de vehículos motorizados de transporte terrestre. El hecho generador de este impuesto es la contaminación ambiental producida por los vehículos motorizados de transporte terrestre.	Sujeto pasivo: Las personas naturales, sucesiones indivisas y las sociedades, nacionales o extranjeras que sean propietarias de vehículos motorizados de transporte terrestre. Sujeto activo: El fisco ecuatoriano, a través del Servicio de Rentas Internas.	Momento del nacimiento de la obligación tributaria: Previamente a la matriculación de los vehículos, y conjuntamente con el impuesto anual sobre la propiedad de vehículos motorizados. Para el caso de vehículos nuevos, antes que el distribuidor lo entregue a su propietario. Cuando un vehículo sea importado directamente por una persona natural o por una sociedad, que no tenga como actividad habitual la importación y comercialización de vehículos, el impuesto será pagado conjuntamente con los derechos arancelarios, antes de su despacho por aduana. Periodicidad del tributo: La periodicidad es en la fecha que se realicen los supuestos señalados en el nacimiento de la obligación tributaria.	Dónde se configura el hecho imponible: En el territorio nacional ecuatoriano.

Tabla 5
Características de la legislación tributaria ambiental en España

Impuesto Especial sobre el Carbón (España)			
Aspecto Material	Aspecto Subjetivo	Aspecto Temporal	Aspecto Espacial
Objeto del gravamen: La primera venta o entrega de carbón efectuada en el ámbito territorial tras la producción o extracción, la importación o la adquisición intracomunitaria de carbón. Asimismo, la utilización o los autoconsumos de carbón efectuados por los productores o extractores, importadores, adquirentes intracomunitarios o empresarios que destinen el carbón a su reventa y les haya sido aplicable alguna exención.	Sujeto pasivo: Los productores o extractores, importadores o adquirentes intracomunitarios de carbón y los empresarios revendedores que realicen las ventas o entregas o las operaciones de autoconsumos sujetas al impuesto. Asimismo, los empresarios adquirentes de carbón que lo destinen a su consumo en el ámbito territorial de aplicación del impuesto. Sujeto activo: En cuanto al sujeto activo, es el Ministerio de Economía y Hacienda español.	Momento del nacimiento de la obligación tributaria: Asimismo, su artículo 82, anota que el impuesto se devengará en el momento de la puesta del carbón a disposición de los adquirentes de carbón, o de ser el caso, en el momento del autoconsumo. Periodicidad del tributo: La periodicidad del tributo es trimestral y también presentan anualmente una declaración jurada resumen de las operaciones realizadas.	Dónde se configura el hecho imponible: Se configura en todo el territorio español, con excepción en la Comunidad Autónoma de Canarias y en las Ciudades de Ceuta y Melilla.

Tabla 6
Características de la legislación tributaria ambiental en Italia

Ley del Presupuesto del ejercicio 2020 – Tasa al plástico no reutilizable (Italia)			
Aspecto Material	Aspecto Subjetivo	Aspecto Temporal	Aspecto Espacial
Objeto del gravamen: La fabricación, la importación o la adquisición intracomunitaria de los envases de plástico no reutilizables.	Sujeto pasivo: Las personas físicas y jurídicas que sean fabricantes, importadores o que adquieran de manera intracomunitaria los envases de plástico no reutilizables. Sujeto activo: El sujeto activo es el fisco italiano, esto es, a través del Ministero dell'economia e delle finanze (Ministerio de Economía y Finanzas).	Momento del nacimiento de la obligación tributaria: En la fabricación: Se produce al momento en que se realice la primera entrega o puesta a disposición a favor del adquirente, de los productos, en el territorio de aplicación del impuesto. En las importaciones: Se produce en el momento en que se hubieran devengados los derechos de importación, de acuerdo con la legislación aduanera. En las adquisiciones intracomunitarias: Se produce el día 15 del mes siguiente a aquel en el que se inicie la expedición o el transporte de los productos con destino al adquirente. Periodicidad del tributo: Es trimestral y también presentan anualmente una declaración jurada resumen de las operaciones realizadas.	Dónde se configura el hecho imponible: Se configura en todo el territorio italiano.

El principio del deber de contribuir

Es el principio que orienta a los administrados en su calidad de contribuyentes a coadyuvar al Estado en el deber de contribuir en la protección del derecho a un ambiente sano y con desarrollo sostenible, el cual constituye a su vez un derecho de la persona amparado por nuestra Constitución Política. A continuación, se puede apreciar las respuestas a las preguntas planteados al Dr. Daniel Yacolca Estares, conforme se observa de la Tabla 7.

Tabla 7
Entrevista al Dr. Daniel Yacolca Estares

Pregunta	Respuesta
¿Cómo define ud. el Principio del Deber de Contribuir?	El deber de contribuir nace del principio de solidaridad en un Estado de derecho cuyo fundamento es exigir a los ciudadanos de un país a realizar el pago de los tributos con la finalidad de cubrir los gastos públicos. Además, los tributos tienen fines extrafiscales que también son exigibles por el deber de contribuir, pero con un contenido negativo de recaudación. Es decir, los tributos extrafiscales no buscan generar recaudación y cubrir los gastos públicos sino inducir comportamientos a favor de la salud, medioambiente, deporte entre otros bienes constitucionales legítimos. Por lo que si estos tributos (por ejemplos los ambientales) bajan en su recaudación inicial están correctamente diseñados, caso contrario sería solo tributos fiscales camuflados como extrafiscales.
¿Qué significa para ud. el Principio Contaminador Pagador?	El principio contaminador pagador es un principio regulador de conductas humanas a favor de proteger el medio ambiente. Al igual que el deber de contribuir proviene del principio de solidaridad porque busca una calidad de vida en la humanidad sin contaminación o reducida a un nivel óptimo.
¿Qué opina respecto a la creación de tributos ambientales en el Perú?	En una necesidad imperante porque existe contaminación en todos los sectores y las sanciones administrativas no disuaden por ser mínimas las impuestas por la OEFA y menos las sanciones penales porque el Ministerio Publico no está preparado y menos cuenta con recursos para enfrentar casos como los que todos los días pasan en Madre de Dios donde existo solo la ley de la selva y un Estado ausente.
¿Cree que los tributos ambientales deberían ser un instrumento fiscal o extrafiscal, o ambos?, ¿Por qué?	Los tributos tienen ambas funciones, pero uno de ellos domina más que otro según el peso que se den a estas figuras. Por ejemplo, en los impuestos fiscales se puede incluir deducciones por protección ambiental. Mientras que en los impuestos ambientales se busca que no contaminen porque si no les saldrá caro. En el caso de las contribuciones inician como fiscales porque deben recaudar al inicio para crear un fondo, pero luego el fondo servirá para proteger el medio ambiente como medida extrafiscal. En las tasas al igual que en la contribución los servicio cuestan y al inicio de cobrará pero luego la idea es que se mejore con el servicio el medio ambiente.

Nota. Entrevista al experto Dr. Daniel Yacolca Estares, y su visión jurídica de los principios del deber de contribuir y contaminador pagador para la creación de tributos ambientales en el Perú.

El Principio Contaminador Pagador

Este principio se erige como un fundamento de la tributación ambiental que permite la imputación de los costos y las externalidades negativas a los sujetos que desarrollen las actividades dañinas al medio ambiente. A continuación, se puede apreciar las respuestas a las preguntas planteados al Mg. Jorge Sarmiento Díaz, conforme se observa de la Tabla 8.

Tabla 8

Entrevista al Mg. Jorge Sarmiento Díaz

Pregunta	Respuesta
¿Cómo define ud. el Principio del Deber de Contribuir?	Obligación de los ciudadanos de pagar tributos, sustentado en la necesidad del Estado de obtener los recursos para brindar los servicios necesarios a la ciudadanía, teniendo como base previa un principio de solidaridad, y teniendo en consideración para su aplicación las posibilidades individuales de contribuir (capacidad contributiva).
¿Qué significa para ud. el Principio Contaminador Pagador?	El que contamina debe pagar un tributo que sirva para aliviar los daños que se producen y/o para desalentar tal actividad contaminante.
¿Qué opina respecto a la creación de tributos ambientales en el Perú?	Es necesario que existan estos.
¿Cree que los tributos ambientales deberían ser un instrumento fiscal o extrafiscal, o ambos?, ¿Por qué?	Instrumento fiscal para ser utilizado en el gasto que irroga la contaminación, como en una tasa; y también extrafiscal, para desalentar prácticas de contaminación.

Nota. Entrevista al experto Mg. Jorge Sarmiento Díaz y su visión jurídica de los principios del deber de contribuir y contaminador pagador para la creación de tributos ambientales en el Perú.

Discusión

De conformidad con el resultado obtenido del análisis de la legislación de Colombia, se tiene la existencia de la Ley 1819, emitida el 29 de diciembre de 2016 y que creó el Impuesto Nacional al Carbono, el cual planteó el gravamen sobre el contenido de carbono equivalente (CO₂eq) de todos los combustibles fósiles, incluyendo todos los derivados del petróleo, gas fósil y sólidos que sean usados para combustión. Resultado que evidencia la concordancia con la visión planteada por Bravo (2014), que manifestó que la tributación ambiental constituye una preocupación actual de los países industrializados, decantándose en un creciente interés por parte de los especialistas en la materia.

Asimismo, en cuanto al resultado hallado del análisis de la legislación de Chile, se observó la existencia de la Ley 20.780, emitida el 29 de setiembre de 2014, y que creó el Impuesto a las Emisiones de Fuentes Fijas, que determinó gravar las emisiones al aire de material particulado (MP), óxidos de nitrógeno (NO_x), dióxido de azufre (SO₂), y dióxido de carbono, producidas por establecimientos cuyas fuentes fijas, conformadas por calderas o turbinas, individualmente o en su conjunto sumen una potencia térmica mayor o igual a 50 MWt (megavatios térmicos). Al respecto, este resultado, demuestra que la perspectiva de Minchán (2016), es trascendente, al sostener que en la actualidad se puede observar que la jurisprudencia en el Perú denota una evolución del deber de contribuir que va desde considerarlo con un principio constitucional implícito y relacionarlo al principio de capacidad contributiva, para considerarlo una manifestación del principio de solidaridad y de fines extrafiscales. Por tanto, la creación del referido tributo chileno, encuentra su sostenimiento jurídico en el principio del deber de contribuir, con una finalidad extrafiscal.

De igual modo, en virtud del resultado obtenido del estudio de la legislación tributaria ambiental de Ecuador, se ha verificado la existencia de la Ley S/N, emitida el 24 de noviembre de 2011 que estableció el Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular y que estableció el gravamen de la contaminación del ambiente producida por el uso de vehículos motorizados de transporte terrestre. El hecho generador de este impuesto es la contaminación ambiental producida por los vehículos motorizados de transporte terrestre. El presente resultado concuerda con el planteamiento efectuado por Bocanegra (2017), que avizora la implementación de los tributos medioambientales en la legislación peruana con el fin de garantizar el principio contaminador pagador.

Adicionalmente, de conformidad con el resultado del análisis de la legislación de España, se ha observado que mediante la Ley 22/2005 de 18 de noviembre de 2005, el gobierno español ha efectuado la creación del Impuesto Especial sobre el Carbón, el cual determina el gravamen a la primera venta o entrega de carbón efectuada en el ámbito territorial tras la producción o extracción, la importación o la adquisición intracomunitaria de carbón. Sobre el particular, el mencionado resultado concuerda con los argumentos planteados por Ríos (2013), que mencionó que la evolución de la política ambiental se evidencia desde la carente protección del medio ambiente y posteriormente, a la concientización del bienestar humano y la salud pública.

Finalmente, de acuerdo con el resultado del estudio de la legislación tributaria ambiental de Italia, se ha evidenciado la existencia de la Ley 160 de 27 de diciembre de 2019, que estableció el Presupuesto del ejercicio 2020 – Tasa al plástico no reutilizable, el cual estableció el gravamen de la fabricación, la importación o la adquisición intracomunitaria de los envases de plástico no reutilizables. Al respecto, el presente resultado, contiene relación a la proyección jurídica que planteó Bravo (2014), que indicó que la instrumentalización del tributo, no constituye una extravagancia jurídica, dada la íntima vinculación entre el medio ambiente y los tributos.

Por otro lado, de la entrevista efectuada a los expertos en la materia tributaria, se obtuvieron como resultados el señalamiento de la necesidad imperante de la creación de tributos ambientales en el Perú, y que estos deben mantener fines fiscales y extrafiscales. Tal resultado, encuentra armonía en lo manifestado por Bravo (2014) que refirió que la tributación ambiental no debe resultar ajena a nuestra realidad, máxime si en otros países, su implementación, ya se ha ido desarrollando ante la misma problemática existente, el cual es el calentamiento global y las consecuencias climáticas que ello conlleva.

Conclusiones

Se identificaron los fundamentos legales y doctrinarios que se encuentran contenidos en los principios del deber de contribuir y contaminador pagador, que permiten la creación de tributos ambientales en el Perú.

Se observó que en Colombia, Chile, Ecuador, España e Italia ya cuentan con legislación tributaria homogénea que grava actividades económicas contaminantes y que buscan proteger el medio ambiente, tales como el Impuesto Nacional al Carbono y el Impuesto a las Emisiones de Fuentes Fijas, entre otros.

Se apreció la visión jurídica de expertos en la materia tributaria que expresan la necesidad imperante de crear tributos ambientales en el Perú, y que argumentan que estos deben ser utilizados como instrumentos fiscales y extrafiscales.

Recomendaciones

Se recomienda que el Poder Legislativo o el Poder Ejecutivo, regulen la creación del Impuesto a las Emisiones de Dióxido de Carbono (IEDC), y que se atribuya la condición de sujetos pasivos de dicho impuesto a las personas jurídicas o entes de cualquier naturaleza que realicen actividades contaminantes de efecto invernadero.

Referencias

- Acciona (2020). *Desarrollo Sostenible*. https://www.acciona.com/es/desarrollo-sostenible/?_adin=02021864894.
- Arroyo, G. (2013). La deducción del Impuesto a la Renta de los denominados “gastos de responsabilidad social” efectuados en etapas pre productivas. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, (53), 107 - 135. <https://es.scribd.com/document/736404814/La-Deducccion-Del-Impuesto-a-La-Renta-de-Los-Denominados-Gastos-de-Responsabilidad-Social>.
- Bocanegra, L. (2017). *La implementación de los tributos medioambientales en la legislación peruana con el fin de garantizar el principio contaminador pagador - 2016* [Tesis de pregrado, Universidad Cesar Vallejo]. <https://repositorio.ucv.edu.pe/handle/20.500.12692/26586>.
- Bravo, J. (2014). Los fines extrafiscales de los tributos. *Foro Jurídico*, (13), 236-241. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/>

forojuridico/article/view/13790

- De la Guerra, E. (2017). *Los principios del deber de contribuir en Ecuador y España – Análisis comparado* [Tesis doctoral, Universidad Complutense de Madrid]. Docta Complutense. <https://docta.ucm.es/entities/publication/0424ca6e-ae31-4086-b5ce-d6c7517563af>.
- Durán, L. (30 de diciembre de 2023). *La noción del deber constitucional de contribuir. Un estudio introductorio*. Blog PUCP. <http://blog.pucp.edu.pe/blog/wp-content/uploads/sites/107/2007/07/EL-DEBER-DE-CONTRIBUIR-DURAN.pdf>
- García, D. (2021). *El principio quien contamina paga como principio legal que contribuya a la tributación ambiental en el Perú* [Tesis de maestría, Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo]. Repositorio de Tesis USAT. <https://tesis.usat.edu.pe/handle/20.500.12423/4090>
- Gómez, C. (25 de abril de 2024). *Los principios de igualdad tributaria y capacidad económica en la Ley del Impuesto sobre la Renta* [Tesis de Licenciatura, Universidad de Costa Rica] Kerwa Repositorio. <https://www.kerwa.ucr.ac.cr/items/af56c125-d15c-41f2-9fc6-2a1403d37576>
- Gonzales, N. (2015). *La interpretación de la responsabilidad ambiental, el principio del que contamina paga en la normatividad administrativa ambiental de Baja California Sur* [Tesis de Maestría, Universidad Autónoma de Baja California del Sur]. Biblio UABCS. <https://biblio.uabcs.mx/tesis/tesis/te3449.pdf>
- Hernández, L. (1993). *El poder tributario y la nueva constitución*. Instituto Peruano de Derecho Tributario [IPDT]. https://ipdt.org/uploads/docs/02_Rev24_LHB.pdf.
- Herrera, P. (1998) *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán*. Marcial Pons.
- Inzunsa, M. (2015). *Principios del derecho ambiental en la decisión de controversias ambientales* [Tesis de Pregrado, Universidad Católica de la Santísima Concepción]. Tesis UCSC. <https://tesis.ucsc.cl/items/2c359b9e-4610-490b-99d0-423b74f2c519>
- Landa, C. (2013). Control constitucional de los tributos con fines extrafiscales en el Perú. *Revista Themis*, (14). 175-180. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/9580>.
- Lázaro, A. (5 de abril de 2024). *La función extrafiscal del tributo y el análisis económico del derecho*. Universidad del Pacífico. https://www.up.edu.pe/UP_Landing/alcde2017/papers/28-Lafuncion-extrafiscal-tributo-analisis-economico.pdf
- Luna, R. (2002). *El derecho a no autoinculpación en el ordenamiento tributario español* [Tesis Doctoral, Universidad Complutense de Madrid]. Docta Complutense <https://docta.ucm.es/entities/publication/228e70ba-8735-474f-853a-d8f8f9e54fa0>
- Meza, A. (2007). *La responsabilidad Social Empresarial como factor de competitividad* [Tesis de Pregrado, Pontificia Universidad Javeriana]. Repositorio Javeriana. <https://repository.javeriana.edu.co/handle/10554/9223>
- Minchán, K. (2016). *Definición jurídica del deber constitucional de contribuir en el impuesto general a las ventas: a propósito del régimen de retenciones y el sistema de detracciones* [Tesis de Pregrado, Pontificia Universidad Católica del Perú]. Tesis PUCP. <https://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/handle/20.500.12404/7820>.
- Paredes, J. (2014). *La capacidad contributiva en los impuestos desde la perspectiva del estado constitucional: relativización de los índices o manifestaciones de riqueza* [Tesis de pregrado, Pontificia Universidad Católica del Perú]. Tesis PUCP <https://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/handle/20.500.12404/5281>
- Ríos, G. (2013). *Tributación Ambiental*. Indesta. Repositorio Institucional de la SUNAT. <https://repositorio.sunat.gob.pe/entities/publication/f21aa842-49f8-466a-9ad3-3d564a4dbf27>
- Salassa, R. (2016). Tributos ambientales: la aplicación coordinada de los principios quien contamina paga y de capacidad contributiva. *Revista Chilena de Derecho*, 43(3). https://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-34372016000300010
- Toro, F. (23 de agosto de 2024). El desarrollo sostenible: un concepto de interés para la geografía. *Cuadernos Geográficos*,

40(1), 149-11. <https://www.ugr.es/~cuadgeo/docs/articulos/040/040-008.pdf>.

Villegas, H. (2001). *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario*. Astrea.

Yacolca, D., Bravo, J., & Academia Internacional de Derecho Tributario [AIDET]. (2010). *Doctrina y casuística de Derecho Tributario: Libro Homenaje al catedrático Francisco Escribano*. Grijley.