



Los impuestos medioambientales y las especialidades en la tributación de la provincia de Galápagos

Environmental taxes and specialties in the taxation of the province of Galápagos

José María Pérez Zúñiga

Fecha de recepción: 9 de Julio de 2014
Fecha de aceptación: 30 de Julio de 2014

Los impuestos medioambientales y las especialidades en la tributación de la provincia de Galápagos

Environmental taxes and specialties in the taxation of the province of Galapagos

José María Pérez Zúñiga¹

Como citar: Pérez Zúñiga, J.M. (2015). Los impuestos medioambientales y las especialidades en la tributación de la provincia de Galápagos. *Revista Universidad de Guayaquil*. 119(1), 33-42. DOI: <https://doi.org/10.53591/rug.v119i1.907>

Resumen

Los impuestos medioambientales, impuestos verdes o ecoimpuestos, tienen su razón de ser en la protección del medioambiente y en los fines extrafiscales, que en el Ecuador adquieren especial relevancia. Sería recomendable que el Tributo al Ingreso de Turistas en Galápagos adoptase la forma de una tasa administrativa por la realización de actividades turísticas en un espacio especialmente protegido.

Palabras clave: Impuestos medioambientales, protección del medioambiente, Tributo al Ingreso de Turistas en Galápagos.

Summary

The environmental taxes, green taxes or ecotaxes, have their reason for being, in the protection of the environment and in the extra fiscal purposes, that in Ecuador acquire special relevancy. It would be advisable that the entry tax for tourists in Galapagos, adopts the form of an administrative rate for accomplishment of tourist activities in a specially protected areas.

Keywords: Environmental taxes, protection of the environment, Tax to the Tourists in Galapagos.

¹ Doctor, Universidad de Guayaquil, Ecuador. Correo electrónico: jmp-z@hotmail.com

Introducción

Los impuestos medioambientales, impuestos verdes o eco-impuestos, tienen su razón de ser en la protección del medioambiente y en los fines extrafiscales del tributo reconocidos en los artículos 300 de la Constitución de la República del Ecuador de 2008 (en adelante, CEC) y 6 del Código Tributario (CT), pero en el Ecuador adquieren especial relevancia, ya que, desde su preámbulo, el Sumak Kawsay o Buen Vivir está reconocido en la CEC, y además, dadas las especiales características geográficas del país, hay entornos naturales que son objeto de especial protección, como es el caso de la Amazonía y del Archipiélago de Galápagos, con interesantes particularidades también en el ámbito tributario, como veremos en este capítulo.

Pero es que, además, la CEC otorga derechos a la propia Naturaleza o Pacha Mama (artículos 71-74 CEC), y declara la protección del medioambiente de interés público (Capítulo segundo: "Derechos del Buen Vivir"):

Art. 14.- *Se reconoce el derecho de la población a vivir en un ambiente sano y ecológicamente equilibrado, que garantice la sostenibilidad y el buen vivir, sumak kawsay. Se declara de interés público la preservación del ambiente, la conservación de los ecosistemas, la biodiversidad y la integridad del patrimonio genético del país, la prevención del daño ambiental y la recuperación de los espacios naturales degradados.*

Art. 15.- *El Estado promoverá, en el sector público y privado, el uso de tecnologías ambientalmente limpias y de energías alternativas no contaminantes y de bajo impacto. La soberanía energética no se alcanzará en detrimento de la soberanía alimentaria, ni afectará el derecho al agua. Se prohíbe el desarrollo, producción, tenencia, comercialización, importación, transporte, almacenamiento y uso de armas químicas, biológicas y nucleares, de*

recursos naturales (artículos 395 a 415 CEC), por lo que los impuestos medioambientales deben convertirse en un instrumento útil para cumplir con el mandato constitucional.

Los impuestos medioambientales. Impuestos verdes o eco-impuestos. Ámbito de protección.

Los impuestos medioambientales se caracterizan por que su objeto es la consecución de un fin extrafiscal: preservar y conservar el medioambiente. Es decir, aunque se trate de una prestación patrimonial coactivamente impuesta, su finalidad no es recaudatoria, sino la mejora o protección del medioambiente. Así, los elementos estructurales del tributo habrán de estar relacionados con el nivel del perjuicio que determinados comportamientos humanos puedan procurar al medio natural, y la tributación ambiental podrá estar integrada por impuestos ambientales, tasas ambientales y contribuciones especiales de carácter ambiental. Si atendemos a su naturaleza jurídica, los impuestos medioambientales serán exigidos sin contraprestación alguna por un acto o hecho relacionado con la mejora o la protección del medioambiente; la tasa ambiental gravará la utilización privativa del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público relacionados con la mejora o protección del medioambiente; y, las contribuciones especiales ambientales serán aquellos tributos cuyo hecho imponible consista en el aumento del valor de un bien privado como consecuencia de una actuación pública en materia ambiental, ya sea la realización de una actividad o la prestación de un servicio por parte de cualquier Administración¹.

Dos son los objetivos fundamentales de la fiscalidad ecológica: por una parte, la prevención y, por otra, la restauración de los daños ocasionados en el entorno natural. La doctrina ha destacado su relación con el

1 Alarcón García, G., *¿Son los tributos ambientales una opción para la financiación de las Haciendas Públicas?*, Cuides, nº 9, octubre 2012, págs. 208 y 209.

2 Tipke, K. *Die Steuerrechtsordnung*. Colonia, Dr. Otto Schmidt, 3 vols., 1997, pág. 481.

3 Herrera Molina, P. M., *Derecho tributario ambiental. La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*, Barcelona, Marcial Pons, 2000, págs. 43 y ss.

contaminantes orgánicos persistentes altamente tóxicos, agroquímicos internacionalmente prohibidos, y las tecnologías y agentes biológicos experimentales nocivos y organismos genéticamente modificados perjudiciales para la salud humana o que atenten contra la soberanía alimentaria o los ecosistemas, así como la introducción de residuos nucleares y desechos tóxicos al territorio nacional.

La CEC dedica además varios capítulos a la protección de la biodiversidad, el patrimonio natural y los ecosistemas y los

principio de solidaridad y con el de capacidad económica que, desde el punto de vista económico, se materializa en el principio de "quien contamina, paga"², llegando a hablar algunos autores de un principio de justicia ecológica³. En los países europeos son comunes este tipo de figuras tributarias, y en España se han convertido en especial objeto de regulación por las Comunidades Autónomas, dada la imposibilidad de gravar otras materias impositivas que no estén ya gravadas por el Estado, y aunque el respeto del medioambiente subyace en la existencia de la

fiscalidad ecológica, no siempre se obtienen los resultados esperados.

Con carácter general, los tributos medioambientales suelen ser de dos tipos: tributos sobre emisiones y tributos sobre productos. Los primeros gravan directamente las descargas contaminantes al medio, empleando un método de determinación directa de la base imponible, por lo que se incrementa la carga tributaria de quien realiza ese comportamiento ambiental negativo; a esta clase de tributos correspondería el Impuesto a la Contaminación de Vehículos en Ecuador. Por su parte, los tributos sobre productos tienen como hecho imponible la producción o el consumo de determinados bienes cuyo uso es nocivo para el medio natural; a esta clase de tributos correspondería el Impuesto Redimible a las Botellas de Plástico no Retornables.

Sin embargo, también existen en Ecuador otros impuestos medioambientales que no se corresponden con este modelo: la cesión a la Región Amazónica del 10,91% del Impuesto de 1\$ por barril de petróleo (no es un impuesto propiamente dicho, aunque sí implica la cesión de una parte de los recursos recaudados a la protección medioambiental), y los denominados tributos por ingresos de turistas en el Archipiélago de Galápagos y por ingresos de embarcaciones privadas no comerciales nacionales o extranjeras en la Reserva Marina de Galápagos (previstos en los artículos 17 y 18 anteproyecto de la Ley Orgánica del Régimen Especial de Galápagos (LOREG)).

En los siguientes apartados analizaremos los más importantes, prestando especial atención a la tributación en el régimen especial de Galápagos.

La Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado.

Esta ley entró en vigor tras su promulgación y publicación en el Registro Oficial número 583 de 24 de noviembre de 2011, con dos objetivos principales: fomentar las políticas verdes que reduzcan la contaminación ambiental para la protección del medio ambiente, y la optimización de los ingresos tributarios. Para lo primero, crea dos nuevas figuras tributarias: el Impuesto a la Contaminación de Vehículos y el Impuesto Redimible a las Botellas de Plástico No Retornables; para lo segundo, introduce reformas en las principales figuras tributarias del sistema tributario ecuatoriano: IR, IVA e ICE, además de crear otra figura tributaria: el Impuesto de la Renta Único para el Cultivo del Banano. Este último impuesto se introduce en el artículo 27 de la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI), y grava con una tarifa fija del 2% a las ventas brutas de los productores bananeros, un sector especialmente importante en el Ecuador. Se trata además de un impuesto mínimo, contemplándose la posibilidad de que productores de los sectores agropecuario, pesquero o acuicultor se acojan voluntariamente a este impuesto.

Sin duda, se trataba con esta ley de establecer medidas para la redistribución de los ingresos y la riqueza nacional, de acuerdo con el artículo 300 CEC, pero veamos los impuestos medioambientales creados por esta norma.

Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular

Este impuesto grava la contaminación del ambiente producida por la utilización de vehículos motorizados de transporte terrestre, con algunas exenciones (vehículos del sector público, hospitales rodantes y ambulancias, vehículos destinados al transporte público y escolar, vehículos destinados a la propia actividad productiva del contribuyente, vehículos que tengan la consideración de clásicos, vehículos eléctricos y vehículos para personas con discapacidad). Por tanto, es precisamente la contaminación producida por este tipo de vehículos el hecho generador del impuesto, lo que lo caracteriza como un impuesto medioambiental sobre las emisiones. Para valorar esta contaminación, la ley toma como referencia la cilindrada del vehículo, introduciendo ajustes según la antigüedad y la tecnología del motor.

Además, la ley establece un límite para la cuota tributaria: en ningún caso, ésta podrá exceder de un 40% del avalúo del vehículo que conste para ese año en la base de datos del Servicio de Rentas Internas, que es la entidad encargada de liquidar este impuesto. Son sujetos pasivos del mismo las personas físicas y jurídicas propietarias de los vehículos.

Por el Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular, se recaudaron en Ecuador en el año 2013 20.354,5 miles de \$, lo que representa el 0,16% de la recaudación tributaria para ese año².

Impuesto Redimible a las Botellas de Plástico No Retornables.

Este impuesto se creó con la finalidad de disminuir la contaminación ambiental y estimular el proceso de reciclaje. Según la ley, el hecho generador de este impuesto es embotellar bebidas en botellas plásticas no retornables, utilizadas para contener bebidas alcohólicas, no alcohólicas, gaseosas, no gaseosas y agua, o su desaduanización para el caso de productos importados, estando exentos el embotellamiento de productos lácteos y medicamentos. Sin embargo, la novedad que establece la ley es que el consumidor puede recuperar el valor pagado por concepto de este impuesto, devolviendo las botellas de plástico no retornables para su reciclaje. Se trata, por tanto, de un impuesto medioambiental de los que gravan el uso de productos potencialmente contaminantes, en este caso las botellas de plástico.

² Datos SRI. <http://www.sri.gob.ec>

Así, son sujetos pasivos los embotelladores de bebidas contenidas en botellas de plástico y quienes realicen importaciones de bebidas contenidas en botellas de plástico. La tarifa es de 2 centavos de dólar (0,02 \$) por botella de plástico utilizada, aunque, para fomentar su reciclaje, la norma permite la devolución de este importe para quienes recolecten, entreguen y retornen las botellas en los lugares destinados al efecto.

Por este impuesto, se recaudaron en Ecuador durante el año 2013 2.922 miles de \$, lo que representa el 0,023% de la recaudación para ese año³.

Especialidades de la tributación en la provincia de Galápagos.

La tributación medioambiental en el Ecuador merece un capítulo especial para el caso del Archipiélago de Galápagos, unos de los regímenes especiales que regula la Constitución de la República de 2008, primero por razones geográficas, pero fundamentalmente por la condición de reserva natural de las islas, patrimonio de Ecuador, pero consideradas también como un patrimonio ecológico de la humanidad y declaradas Patrimonio Natural de la Humanidad, Reserva de la Biosfera y parte de los humedales de la Convención Ramsar.

Dispone el artículo 258 CEc: *La provincia de Galápagos tendrá un gobierno de régimen especial. Su planificación y desarrollo se organizará en función de un estricto apego a los principios de conservación del patrimonio natural del Estado y del buen vivir, de conformidad con lo que la ley determine. Su administración estará a cargo de un Consejo de Gobierno presidido por el representante de la Presidencia de la República e integrado por las alcaldes y alcaldes de los municipios de la provincia de Galápagos, representante de las Juntas parroquiales y los representantes de los organismos que determine la ley. Dicho Consejo de Gobierno tendrá a su cargo la planificación, manejo de los recursos y organización de las actividades que se realicen en la provincia. La ley definirá el organismo que actuará en calidad de secretaría técnica. Para la protección del distrito especial de Galápagos se limitarán los derechos de migración interna, trabajo o cualquier otra actividad pública o privada que pueda afectar al ambiente. En materia de ordenamiento territorial, el Consejo de Gobierno dictará las políticas en coordinación con los municipios y juntas parroquiales, quienes las ejecutarán. Las personas residentes permanentes afectadas por la limitación de los derechos tendrán acceso preferente a los recursos naturales y a las actividades ambientalmente sustentables.*

Y el artículo 104 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (COOTAD) añade *La provincia de Galápagos constituye un régimen especial de gobierno en razón de sus particularidades ambientales y por constituir patrimonio natural de la humanidad; su territorio será administrado por un consejo de gobierno, en la forma prevista en la Constitución, este Código y la ley que regule el régimen especial de Galápagos.*

Con el fin de asegurar la transparencia, la rendición de cuentas y la toma de decisiones del Consejo de Gobierno se garantizarán la participación ciudadana y el control social en los términos previstos en la Constitución y la ley.

Una normativa que está desarrollada por una legislación específica: la Ley Especial para la Provincia de Galápagos (en adelante LREG: Ley No. 67. RO/ 278 de 18 de Marzo de 1998, calificada con jerarquía y carácter de Ley Orgánica, dado por Resolución Legislativa No. 22-058, publicada en Registro Oficial 280 de 8 de Marzo del 2001) y su Reglamento, que se ha visto afectada por este nuevo marco jurídico, que tendrá como colofón la proyectada Ley Orgánica del Régimen Especial de Galápagos, que actualmente se tramita en la Asamblea del Ecuador.

Las modificaciones más importantes introducidas en el régimen especial de Galápagos son:

- El artículo 258 CEc introduce modificaciones en cuanto a la estructuración administrativa, disponiendo que la administración estará a cargo de un Consejo de Gobierno, y que su planificación y desarrollo se organizará en función de un estricto apego a los principios de conservación del patrimonio natural del Estado y del buen vivir, de conformidad con lo que la ley determine. Además, establece que para la protección del distrito especial de Galápagos la provincia de Galápagos está dividida en tres cantones que limitarán los derechos de migración interna, nes que se corresponden con las islas: San Cristóbal, trabajo o cualquier otra actividad pública o pri- donde se encuentra Puerto Baquerizo Moreno, su cavada que pueda afectar al ambiente, razón por becer provincial y cantonal; Santa Cruz, cuya capila cual las personas residentes permanentes tal es Puerto Ayora; e Isabela, cuya capital es Puerto afectadas por estas restricciones de sus dere- Villamil. Además, hay que tener en cuenta lo explicachos tendrán acceso preferente a los recursos do respecto al mapa regional del Ecuador, pues las naturales y a las actividades ambientalmente provincia de Galápagos forma parte de la zona 5 de sustentables dentro de este territorio.
- La Disposición Transitoria Decimoquinta CEc dispuso que los activos y pasivos, las funcionarias y funcionarios y empleadas y empleados

³ Datos SRI. <http://www.sri.gob.ec>

del Consejo Provincial de Galápagos y del Instituto Nacional Galápagos, pasarán a formar parte del Consejo de Gobierno del Régimen Especial de Galápagos.

- La Disposición Transitoria Vigésimo Sexta del COOTAD regula de manera transitoria la institucionalidad del Régimen Especial de Galápagos, estableciendo la conformación del Consejo de Gobierno de la provincia de Galápagos, que funcionará hasta que se expida la Ley Orgánica del Régimen Especial de Galápagos.
- La Disposición Transitoria Vigésimo Séptima del COOTAD reconoce que las resoluciones del Consejo de Gobierno de la provincia de Galápagos tendrán la jerarquía de ordenanzas provinciales y serán adoptadas por la mayoría absoluta de sus integrantes, salvo que la Ley establezca una mayoría diferente.
- La Disposición Transitoria Vigésimo Octava del COOTAD establece de manera provisional las atribuciones del Consejo de Gobierno de Galápagos, señalando que, hasta que se expida la Ley correspondiente, pueden aplicarse de manera supletoria las atribuciones establecidas en la vigente Ley del Régimen Especial de Galápagos y su Reglamento.
- La Disposición Transitoria Vigésimo Novena del COOTAD crea la Secretaría Técnica del Consejo de Gobierno de la provincia de Galápagos y define sus atribuciones.
- La Disposición Transitoria Trigésima determina los recursos económicos de esta entidad, para lo cual contará con los ingresos propios que le asignen las leyes y que no podrán ser menores a los recursos presupuestarios al ex-Consejo Provincial de Galápagos y del ex-Instituto Nacional Galápagos, de conformidad con lo establecido en la Disposición Transitoria Décimo Quinta de la Constitución y lo establecido en la Ley vigente del Régimen Especial de Galápagos.

Organización administrativa.

La provincia de Galápagos está dividida en tres cantones que se corresponden con las islas: San Cristóbal, donde se encuentra Puerto Baquerizo Moreno, su cabecera

provincial y cantonal; Santa Cruz, cuya capital es Puerto Ayora; e Isabela, cuya capital es Puerto Villamil. Además, hay que tener en cuenta lo explicado respecto al mapa regional del Ecuador, pues la provincia de Galápagos forma parte de la zona 5 de planificación junto a las provincias Guayas (excepto los cantones de Guayaquil, Samborondón y Durán), península de Santa Elena, Bolívar y Los Ríos, según lo dispuesto en el COPYF y en el artículo 6 del Decreto Ejecutivo No. 878 de 8 de febrero de 2008.

Partiendo del régimen jurídico establecido en la CEC, el COOTAD y la LREG, en la actualidad cuatro instituciones participan en el desarrollo de las Galápagos6:

1. El Consejo de Gobierno, que, con el nuevo marco constitucional y legal, sustituye al Instituto Nacional de Galápagos (INGALA).

El Consejo de Gobierno está presidido por el representante de la Presidencia de la República, y delegados de las administraciones rectoras: Ministerio Coordinador de Patrimonio Natural y Cultural, Ministerio del Ambiente, Ministerio de Turismo, Ministerio de Gobierno, SENPLADES, e integrado por las alcaldesas y alcaldes de los municipios de la provincia de Galápagos y dignatario de las juntas parroquiales.

2. Autoridades locales. Municipalidades de Santa Cruz, Isabela y San Cristóbal.

3. Parque Nacional Galápagos. Es un organismo dirigido por el Ministerio del Ambiente, responsable de la conservación de la integridad ecológica y la biodiversidad de los ecosistemas insulares y marinos de las áreas protegidas del Archipiélago, así como del uso racional de los bienes y servicios que estos generan para la comunidad.

4. La Marina Nacional. Patrulla las aguas de la provincia para vigilar las actividades de pesca y de turismo. Hay que destacar que, de estas instituciones, cobra especial importancia el Parque Nacional de Galápagos, dependiente del Ministerio del Ambiente, tanto por sus atribuciones para la protección del medioambiente, como porque la LREG le atribuye la condición de agente recaudador del Tributo al Ingreso de Turistas (artículo 17 LREG).

Recursos

Según el artículo 10 de la LREG, constituyen recursos del INGALA (actual Consejo de Gobierno):

1. *Los recursos que le sean asignados en esta Ley.*
2. *Los recursos que deberán ser asignados en el Presupuesto del Estado para el financiamiento de la totalidad de su gasto corriente.*

3. *Las contribuciones del sector público y privado, nacional o extranjero.*
4. *Los recursos que se generen por la gestión administrativa y los bienes y servicios del INGALA.*
5. *Los préstamos de origen nacional o internacional.*
6. *Los recursos que le corresponden de las leyes que crean el Fondo de Desarrollo Seccional -FONDESEC-, y del Fondo de Desarrollo Provincial - FONDEPRO- y de otras leyes especiales, los que serán utilizados para el cabal cumplimiento de todas sus atribuciones, con independencia de los destinos establecidos en dichas normas para los mencionados recursos.*
7. *El 2% de la superficie de las islas habitadas, que será delimitado por la Dirección del Parque Nacional Galápagos. La delimitación y el uso de dichas áreas se sujetarán a los correspondientes planes de manejo formulados por el Parque Nacional Galápagos, a los principios y normas establecidas en esta Ley y a las*

políticas y decisiones del Consejo del INGALA (actual Consejo de Gobierno).

Además, los artículos 17 a 20 de la LREG establecen un ingreso de carácter especial, el Tributo al Ingreso de Turistas, así como normas para su gestión y el destino de la recaudación. A este tributo nos referimos a continuación.

El tributo al Ingreso de Turistas en el Archipiélago de Galápagos

El Tributo al Ingreso de Turistas, utilizando la denominación de la LREG, es un impuesto cuyo hecho imponible consiste en la mera entrada en el Parque Nacional de Galápagos y a la Reserva de Recursos Marinos de la provincia de Galápagos (recordemos que, según el artículo 1 del Código Tributario, todos los tributos deben ser impuestos o tasas o contribuciones especiales o de mejora; la denominación "tributo" hace referencia a la categoría general, donde están englobadas las anteriores)

7

http://galapagospark.org/nophprg.php?page=programas_turismo_tributo&set_lang=e

Podría pensarse que su naturaleza jurídica es la de una tasa ambiental por la utilización privativa del dominio público, la prestación de servicios (autorización administrativa de entrada en el Archipiélago) o la realización de actividades en régimen de Derecho público relacionados con la mejora o protección del medioambiente; y, de hecho, es la terminología utilizada por el Parque Nacional de Galápagos: *las tasas de ingreso o entrada son establecidas con el objetivo de recuperar los costes de inversión necesarios para la realización de las actividades de conservación y manejo del área protegida, o para generar renta adicional para actividades de desarrollo humano en las áreas circundantes*⁷. Sin embargo, no es ésta la configuración legal que encontramos en la normativa.

Así, señala el artículo 17 de la LREG:

Establécese el tributo por el ingreso al Parque Nacional Galápagos y a la Reserva de recursos marinos de la provincia de Galápagos, que será pagado por los turistas en los lugares de recaudación que para el efecto se fijen, y en los montos que a continuación se detallan:

1. *El valor equivalente en sucres a cien dólares de los Estados Unidos de América (US\$ 100,00), por el ingreso de turistas extranjeros no residentes en el Ecuador mayores de 12 años, distintos a aquellos establecidos en el número 3 de este artículo;*
2. *El valor equivalente en sucres a cincuenta dólares de los Estados Unidos de América (US\$ 50,00), por el ingreso de turistas extranjeros no residentes en el Ecuador menores de 12 años, distintos a aquellos establecidos en el número 4 de este artículo;*
3. *El valor equivalente en sucres a cincuenta dólares de los Estados Unidos de América (US\$ 50,00), por el ingreso de turistas extranjeros no residentes en el Ecuador, mayores de 12 años, nacionales de uno de los*

países pertenecientes a la Comunidad Andina de Naciones o al Mercosur;

4. *El valor equivalente en sucres a veinticinco dólares de los Estados Unidos de América (US\$ 25,00), por el ingreso de turistas extranjeros no residentes en el Ecuador menores de 12 años, nacionales de uno de los países pertenecientes a la Comunidad Andina de Naciones o al Mercosur;*
5. *El valor equivalente en sucres a seis dólares de los Estados Unidos de América (US\$ 6,00), por el ingreso de turistas nacionales o extranjeros residentes en el Ecuador, mayores de 12 años;*
6. *El valor equivalente en sucres a tres dólares de los Estados Unidos de América (US\$ 3,00), por el ingreso de turistas nacionales o extranjeros residentes en el Ecuador, menores de 12 años; y,*
7. *El valor equivalente en sucres a veinticinco dólares de los Estados Unidos de América (US\$ 25,00), por el ingreso de turistas, estudiantes extranjeros no residentes en el Ecuador que se encuentren matriculados en instituciones educativas nacionales.*

Los turistas nacionales o extranjeros menores de 2 años de edad, se encuentran exentos del pago de este tributo.

El sujeto activo de este tributo es el Estado ecuatoriano; y la Dirección del Parque Nacional Galápagos, se constituye en agente recaudador, a la que le corresponde además su distribución de acuerdo con lo dispuesto en esta Ley.

Como vemos, se trata de un tributo que grava la mera entrada en el Parque Nacional de Galápagos y las áreas protegidas, y no existe una idea de contraprestación en esta figura tributaria, ya sea por la utilización del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público. Tampoco hay una relación directa con el coste del servicio o la actividad

que realiza la Administración, a pesar de la mención a las actividades de inversión y conservación del medio ambiente; ni se produce tampoco el aumento de valor de un bien del sujeto pasivo por la realización de una obra pública, por lo que descartamos también que se trate de una contribución especial o de mejora. Lo que sí encontramos es una referencia a la distribución de los ingresos generados por este tributo en el artículo 18 LREG:

Los recursos provenientes de la recaudación del tributo establecido en el artículo precedente serán distribuidos de la siguiente manera: 1. Parque Nacional Galápagos: 40%

2. Municipalidades de Galápagos: 20%
3. Consejo Provincial de Galápagos: 10%
4. Reserva Marina de la provincia de Galápagos: 5%
5. El INEFAN para el Patrimonio Nacional de Áreas Protegidas: 5%
6. Instituto Nacional Galápagos - INGALA -: 10%
7. Para el Sistema de Inspección y Cuarentena de la provincia de Galápagos: 5%
8. Armada Nacional: 5%

La Dirección del Parque Nacional Galápagos administrará los recursos establecidos en los numerales 1, 4 y

7. Asimismo, asignará, de conformidad con los Planes de Manejo, los montos que sean requeridos para garantizar el control y patrullaje de la Reserva Marina a cargo de la Armada Nacional y aquellos requeridos por el Servicio Ecuatoriano de Sanidad Agropecuaria - SESA - para financiar el Sistema de Inspección y Cuarentena de la provincia de Galápagos.

De este modo, estos recursos se reparten entre las instituciones públicas que participan en la organización administrativa del Archipiélago. Y es el propio Parque Nacional de Galápagos el organismo encargado de la recaudación y la gestión de este tributo. Hay que decir que los ingresos de un impuesto, por su categorización jurídica, no tienen un destino específico, sino que deben ir destinados al Tesoro Nacional. Pero no ocurre así en esta figura en la normativa vigente (sí en el anteproyecto de LOREG, como veremos a continuación), sino que el artículo 19 LREG señala un destino específico para estos ingresos en el caso del Consejo de Gobierno y de las Instituciones del Régimen Seccional Autónomo (GAD):

Los fondos provenientes del tributo al ingreso de turistas al Parque Nacional Galápagos, asignados a las Instituciones del Régimen Seccional Autónomo y al INGALA (actual Consejo de Gobierno), serán utilizados exclusivamente para:

1. *El financiamiento de proyectos de educación, deportes, salud y saneamiento ambiental;*

2. *La prestación de servicios ambientales; y,*
3. *La prestación de servicios directamente relacionados con la atención al turista.*

Y el artículo 20 LREG señala expresamente que estos recursos no ingresarán en la Cuenta Única del Tesoro Nacional, sino que serán recaudados e ingresados en una cuenta de la Dirección del Parque Nacional de Galápagos:

Como excepción a lo establecido en la Ley de Presupuestos del Sector Público, los recursos provenientes de la recaudación del tributo establecido en este párrafo, no ingresarán a la Cuenta Única del Tesoro Nacional.

Los recursos mencionados serán recaudados por la Dirección del Parque Nacional Galápagos, podrán ser depositados en cualquier entidad financiera pública o privada nacional, en moneda nacional o extranjera. Para efectos de la distribución de tales fondos, la Dirección del Parque Nacional Galápagos transferirá mensualmente y sin consideración adicional, a las cuentas especiales abiertas para tal efecto a nombre de cada una de las instituciones beneficiarias, el monto que les corresponda de acuerdo con el distributivo establecido en esta ley, previa la retención de los porcentajes cuya administración le corresponde directamente al Parque Nacional Galápagos.

Sin duda nos encontramos ante un procedimiento de recaudación poco ortodoxo, ya que se trata de un impuesto nacional y como tal debe ir destinado al Tesoro Público (292 CEc), siendo el Estado quien deberá dar cumplimiento al mandato del legislador de destinar estos recursos a la protección del medioambiente del Archipiélago de Galápagos.

De hecho, el legislador es consciente de ello, pues en el anteproyecto de la LOREG ya encontramos una rectificación de este extremo (artículo 20 LOREG):

Los recursos provenientes de la recaudación de los tributos mencionados en este párrafo, serán recaudados por la Dirección del Parque Nacional Galápagos y depositados en la Cuenta Única del Tesoro Nacional en forma inmediata.

Es decir, aunque se mantiene a la Dirección del Parque Nacional de Galápagos como órgano recaudador, el destino de los fondos sería el Tesoro Nacional, como la recaudación obtenida por el resto de los impuestos estatales. Con todo, esto constituye una excepción dentro del régimen general de los impuestos, que por definición no tienen un destino específico; aunque sí es común en los impuestos ambientales, que por ley constituyen una excepción dentro del ámbito tributario, y cuya existencia está justificada por razones extrafiscales. De todos modos, en este impuesto conviven fines fiscales y extrafiscales para la protección del

medioambiente, pues, el artículo 19 LREG añade como destino de estos recursos la realización de proyectos no sólo relacionados con la conservación ambiental, sino también proyectos relacionados con la educación, la salud o el turismo.

Hay que señalar asimismo que el proyecto de LOREG establece importantes modificaciones para el cálculo de la cuota tributaria de este impuesto. Actualmente, se trata de una cuota fija, modulada por criterios de edad, nacionalidad, residencia y afinidad con los países de la Comunidad Andina; pero el nuevo impuesto sería de cuota variable, atendiendo al número de días de permanencia del sujeto pasivo en el Archipiélago de Galápagos, considerado un "índice ambiental" que se suma al impuesto básico para el cálculo de la cuota tributaria. Para el cálculo del índice ambiental, habrá que dividir el impuesto básico por el número de noches que pernocte el turista en la provincia de Galápagos, por lo que el impuesto se calcula de acuerdo a la siguiente fórmula (artículo 17 LOREG):

$$T = IB + IA; \text{ siendo: } IA = IB/N$$

Siendo T, el monto del tributo; IB: impuesto básico; IA: impuesto ambiental; y N: el número de días de permanencia en la provincia.

Luego, este artículo atiende también a la edad, nacionalidad y vecindad del sujeto pasivo para el cálculo del impuesto básico, tomando como referencia y límite el salario básico unificado del trabajador general, y establece otros criterios para el cálculo del índice ambiental en estos casos:

El Impuesto Básico (IB) para los turistas extranjeros no residentes en el Ecuador que posean doce o más años de edad, será fijado en un valor no superior al 100% del salario básico unificado del trabajador general. Si los turistas extranjeros no residentes en el Ecuador tuvieren dos años o más y menos de doce años de edad, el Impuesto Básico (IB) para estos será el equivalente al 50% del valor antes señalado. El mismo porcentaje se cobrará en calidad de Impuesto Básico (IB), a los turistas extranjeros de toda edad que provengan de alguno de los países miembros de la Unión de Naciones Suramericanas (UNASUR).

El Impuesto Básico (IB) para los turistas nacionales o extranjeros residentes en el Ecuador que posean doce o más años de edad, será fijado en un valor no superior al 5% del salario básico unificado del trabajador general. El Impuesto Básico (IB) para los turistas nacionales o extranjeros residentes en el Ecuador que tuvieren dos años o más y menos de doce años de edad, o fueren adultos mayores, personas con discapacidad, o estudiantes que cuenten con el documento vigente que oficialmente los

acredite como tales, será el equivalente al 50% del valor antes señalado.

Se encuentran exentos totalmente del pago del Impuesto Básico (IB) contemplado en este artículo, los turistas nacionales y extranjeros menores de dos años de edad.

Para la determinación del Índice Ambiental (IA) en los casos precedentes, se establecen las siguientes categorías:

Categoría A.- Cuando el turista pernoctare en la provincia de Galápagos de UNA (1) a TRES (3) noches, el Índice Ambiental (IA) se calculará dividiendo el Impuesto Básico (IB) para 1. Dentro de esta categoría se considerará, además, al turista que no pernoctare en la provincia de Galápagos, esto es, el que ingresa y sale de aquella el mismo día.

Categoría B.- Cuando el turista pernoctare en la provincia de Galápagos de CUATRO (4) a SEIS (6) noches, o DIECISÉIS (16) noches o más, el Índice Ambiental (IA) se calculará dividiendo el Impuesto Básico (IB) para 4.

Categoría C.- Cuando el turista pernoctare en la provincia de Galápagos de SIETE (7) a QUINCE (15) noches, el Índice Ambiental (IA) se calculará dividiendo el Impuesto Básico (IB) para 15.

El valor del Impuesto Básico (IB) será fijado y revisado cada dos años por el presidente de la República quien expedirá para el efecto el correspondiente decreto ejecutivo, previo informe técnico del ministerio que ejerce la rectoría de la política pública ambiental.

El sujeto activo del tributo previsto en este artículo es el Estado Ecuatoriano; y, la Dirección del Parque Nacional Galápagos, se constituye en el agente recaudador.

Agregándose además un nuevo artículo 18 LOREG que crea un nuevo impuesto específico para las embarcaciones no comerciales nacionales o extranjeras que ingresen en la Reserva Marina de Galápagos, éste, sí, un tributo de cuota fija:

El armador o agente naviero de la embarcación privada no comercial nacional o extranjera que, previa autorización de la Dirección del Parque Nacional Galápagos, ingrese a la Provincia de Galápagos con fines turísticos, deberá pagar el tributo equivalente a trescientos dólares de los Estados Unidos de América por cada persona a bordo durante cada día que permanezca en la Reserva Marina de la Provincia de Galápagos.

La Dirección del Parque Nacional Galápagos actuará como ente recaudador y beneficiario de dicho tributo.

El capitán de la nave, el armador, el agente naviero y los representantes locales de estos, serán responsables solidarios del pago del tributo contemplado en este artículo.

Llama la atención además la prohibición que hace la vigente LREG y el anteproyecto de la LOREG sobre el establecimiento de nuevas figuras tributarias por las instituciones públicas del Archipiélago por el mismo concepto:

Las instituciones públicas que fijen mediante cualquier forma de instrumento tributos, derechos de cualquiera naturaleza u otras cargas por tributo al ingreso de turistas a las áreas protegidas de la provincia de Galápagos perderán su derecho a participar en la distribución del impuesto fijado en este párrafo. En cualquier caso, todo tributo, derecho de cualesquier naturaleza o carga directamente vinculada con la actividad turística, requerirá del informe previo favorable del Consejo el INGALA y del Ministerio de Turismo.

Y artículo 19 anteproyecto LOREG dispone:

Prohíbese a los Gobiernos Autónomos Descentralizados de la provincia de Galápagos la creación de tasas o cualquier otra obligación de naturaleza impositiva, con motivo del ingreso de turistas a la provincia de Galápagos o la prestación de cualquier servicio de naturaleza turística, de conformidad con la ley. Los actos normativos que se expidan en contravención a lo previsto en el presente artículo no tendrán validez alguna y carecerán de eficacia.

De hecho, el Parque Nacional de Galápagos cobra tasas por licencias, patentes de operación turística y permisos para realizar ciertas actividades, como la investigación⁸, estas sí, tasas, en el sentido clásico del término.

Sin embargo, hay que decir que el Tributo al Ingreso de Turistas en el Archipiélago de Galápagos no responde a la estructura clásica de los impuestos ambientales actualmente, y supone una excepción al derecho a la libre circulación de personas dentro del territorio nacional (artículo 66.14 CEc), que, no obstante, encuentra su razón de ser en otros principios constitucionales, ya que en Ecuador la protección del medio ambiente (artículos 71-74, 395 a 415 CEc) y los derechos de la naturaleza o Pacha Mama (artículos 71 a 74 CEc) son uno de sus pilares fundamentales, aunque aquí conviven los fines extrafiscales con fines netamente fiscales, como hemos visto, para financiar las actividades de las instituciones de gobierno.

Para salvar estas contrariedades, sería recomendable que este impuesto adoptase la forma de una tasa administrativa por la realización de actividades turísticas en

un espacio especialmente protegido, recibiendo las instituciones de gobierno de la provincia una asignación a cargo de los presupuestos generales del Estado por las diferencias que pueda haber con la recaudación actual. Esta tasa contemplaría diversas modalidades: actividades turísticas, actividades de investigación, prestación de servicios ambientales, etc., y podría modularse utilizando los criterios ya establecidos en el anteproyecto de la LOREG, pero distinguiendo si se trata de personas físicas o de personas jurídicas, y de entidades con ánimo o sin ánimo de lucro.

Según datos de la Dirección del Parque Nacional de Galápagos, en el año 2013 se recaudaron por el Tributo al Ingreso de los Turistas 12.897.003\$⁹.

Conclusiones

UNO. Los impuestos medioambientales, impuestos verdes o ecoimpuestos, tienen su razón de ser en la protección del medioambiente y en los fines extrafiscales del tributo reconocidos en los artículos 300 CEc y 6 CT.

DOS. En el Ecuador adquieren especial relevancia, ya que, desde su preámbulo, el Sumak Kawsay o Buen Vivir está reconocido en la Constitución de la República de 2008, y además, dadas las especiales característica geográficas del país, hay entornos naturales que son objeto de especial protección, como es el caso del Archipiélago de Galápagos.

TRES. Con carácter general, los tributos medioambientales suelen ser de dos tipos: tributos sobre emisiones y tributos sobre productos. Los primeros gravan directamente las descargas contaminantes al medio, empleando un método de determinación directa de la base imponible, por lo que se incrementa la carga tributaria de quien realiza ese comportamiento ambiental negativo; a esta clase de tributos correspondería el Impuesto a la Contaminación de Vehículos en Ecuador. Por su parte, los tributos sobre productos, tienen como hecho imponible la producción o el consumo de determinados bienes cuyo uso es nocivo para el medio natural; a esta clase de tributos correspondería el Impuesto Redimible a las Botellas de Plástico no Retornables.

CUATRO. La tributación medioambiental en el Ecuador merece un capítulo especial para el caso del Archipiélago de Galápagos, unos de los regímenes especiales que regula la Constitución de la República de 2008, primero por razones geográficas, pero fundamentalmente por la condición de reserva natural de las islas, patrimonio de Ecuador, pero consideradas también como un patrimonio ecológico de la humanidad y declaradas Patrimonio Natural de la Humanidad, Reserva de la Biosfera y parte de los humedales de la Convención Ramsar.

CINCO. El Tributo al Ingreso de Turistas, utilizando la denominación de la LREG, es un impuesto cuyo hecho imponible consiste en la mera entrada en el Parque Nacional de Galápagos y a la Reserva de Recursos Marinos de la provincia de Galápagos.

SEIS. Sería recomendable que el Tributo al Ingreso de Turistas en Galápagos adoptase la forma de una tasa administrativa por la realización de actividades turísticas en un espacio especialmente protegido, recibiendo las instituciones de gobierno de la provincia una asignación a cargo de los presupuestos generales del Estado por las diferencias que pueda haber con la recaudación actual.

SIETE. Esta tasa contemplaría diversas modalidades: actividades turísticas, actividades de investigación, prestación de servicios ambientales, etc., y podría modularse utilizando los criterios ya establecidos en el anteproyecto de la LOREG, pero distinguiendo si se trata de personas físicas o de personas jurídicas, y de entidades con ánimo o sin ánimo de lucro.

Bibliografía

- Alarcón García, G., ¿Son los tributos ambientales una opción para la financiación de las Haciendas Públicas?, *Cuides*, nº 9, octubre 2012.
- Escribano López, F., El Principio de Reserva de Ley en la Tributación Medioambiental, en *Tratado de Tributación Medioambiental*, dirigido por Bécker, F., Cazorla, L.M., y Martínez-Simancas, J., Iberdrola, Thomson-Aranzadi, 2008, Volumen I.
- Herrera Molina, P. M., *Derecho tributario ambiental. La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*, Barcelona, Marcial Pons, 2000.
- Tipke, K., *Die Steuerrechtsordnung*, Colonia, Dr. Otto Schmidt, 3 vols, 1997, pág. 481.



▶ **Dr. José María Pérez Zúñiga.**
Investigador Prometeo-SENESCYT
Facultad de Jurisprudencia
Universidad de Guayaquil
email: jmp-z@hotmail.com