

Luces y sombras de la protección ambiental mediante instrumentos económicos de gestión en la Cuba actual

POR AGUILA CARRALERO ALISVECH (*)

Sumario: I. Introducción.— II. Principio internacional quien contamina, paga.— III. Instrumentos económicos de gestión ambiental.— IV. Encuadre teórico de los tributos ambientales: definición.— V. Fundamentos y efectos jurídicos de los tributos ambientales como instrumentos económicos de gestión.— VI. Fortalezas y debilidades del tratamiento jurídico de los tributos ambientales en Cuba.— VII. Conclusiones.— VIII. Bibliografía.

Resumen: El incremento de las afectaciones producidas al ambiente y en consecuencia su deterioro acelerado han influido en la vida del hombre en varias dimensiones. En este sentido se han propuesto diversas alternativas de protección, entre las que se encuentran los instrumentos económicos de gestión. Destacándose dentro de ellos los tributos ambientales, que diversos países han utilizado en diferentes categorías, sustentándose en la implementación del principio internacional quien contamina, paga. En este contexto, Cuba ha asimilado su inclusión en la normativa tributaria interna pero aun muestra ciertas deficiencias que limitan la efectividad del fin propuesto. Es nuestro objetivo, develar las fortalezas y debilidades de la implementación de tales instrumentos en un ámbito tan peculiar demarcado por la Cuba actual.

Palabras clave: tributo ambiental - protección ambiental - instrumentos económicos de gestión.

Lights and shadows of the environmental protection through the economic instruments of management in the current Cuba

Abstract: *The increment of the environment affectations has resulted in an accelerated deterioration of it that has had effects on many men's lives dimensions. In this way, some protection alternatives have been taken, among which we find the economic instruments of management. So, the environmental taxes have been used in different countries in different categories based on the implementation of the international principle saying that the one that causes pollution must pay. In this context, Cuba has assimilated its inclusion of the domestic tax regulations, but still having some faults regarding the effectiveness of the general goal. In this sense we have as objective to reveal the strengths and weaknesses in lights and shadows qualities of the implementation of such instruments in a peculiar context of today's Cuba.*

Keywords: *environmental tax - environmental protection - economic instruments of management.*

I. Introducción

En las últimas décadas la preocupación por la contaminación, la sobre-explotación de los recursos naturales y la protección del ambiente han cobrado protagonismo en el marco de intereses sustentados en la agenda pública de un grupo importante de estados. Así, se cristaliza la forma más elemental de cumplimiento de los principios (1) enarbolados en Río de Janeiro en 1992, y por otra parte, la mate-

(*) Prof. Titular Derecho Ambiental y Derecho Tributario. Decana. Facultad de Derecho, Universidad de Camagüey, Cuba.

(1) En el seno de la Conferencia de Río de 1992, se gesta la Declaración de Río sobre Medio Ambiente y Desarrollo, la que contiene 27 principios que abordan criterios relacionados con los fundamentales problemas ambientales. Contiene entre ellos: la idea del desarrollo sostenible (principios 1 y 4), participación ciudadana (principios 10), precautorio (principio 15), quien contamina paga (principio 16), la consecución de una paz ecológica (principios 24 y 27).

rialización del concepto de desarrollo sustentable a través de los vínculos entre desarrollo, política económica y ambiente. Ello desembocó en el estudio teórico y su posterior diseño e implementación en las políticas públicas. De igual modo se concretó el término gestión ambiental a través de estrategias, mecanismos e instrumentos para solucionar la problemática ambiental. Mediante la creación de instrumentos económicos se ha mostrado una alternativa contemporánea para proteger el ambiente.

La fiscalidad ambiental expresada en los tributos, exenciones y estímulos fiscales (entre otros) se han incorporado en una parte importante de los ordenamientos jurídico-fiscales de los países con una sólida política y legislación ambiental. Cuba no se encuentra exenta de este actuar. Sin embargo, una serie de problemas relacionados con su configuración jurídica e implementación se expresan desde su propia denominación categorial hasta la observancia a los principios constitucionales (2) que rigen los tributos.

En un contexto delimitado estrictamente por el suelo patrio, este variopinto tópico acarrea necesarias valoraciones desde el punto de vista jurídico, dejando traslucir aspectos de su implementación favorables o no, en pos de la salvaguarda del ambiente.

Las siguientes líneas tienen por objeto hacer una revisión del estado actual de la cuestión, al abordar algunos de los fundamentales aspectos que en el orden teórico y legislativo sustentan los tributos ambientales en Cuba. Se realiza una valoración general sobre la concepción de los actuales tributos ambientales en la ley 113 de 2013, delineándose las fisuras en su configuración.

II. Principio internacional quien contamina, paga

En el marco de la Conferencia de Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo celebrada en Río de Janeiro en 1992, se debatieron diferentes aspectos de gran relevancia para la protección ambiental de modo que no es posible ignorar su existencia al tratar estos temas. De forma particular se presentó uno relacionado con los aspectos financieros entre los principales temas de debate en la Conferencia: el “paquete final”.

Se analizó una amplia gama de medidas financieras innovadoras, entre la que resalta la posibilidad de introducir incentivos y gravámenes fiscales (Programa 21, 1992). Sin embargo, aunque no se manifestó la aceptación esperada, se declaró el principio quien contamina, paga como una vía para terminar con la impunidad de aquellos sujetos contaminantes. El objetivo de este principio es en esencia evitar que las políticas de protección ambiental sean costeadas con el uso de los fondos públicos y por ende, que recaiga tal carga sobre todos los ciudadanos como posibles contribuyentes. En este sentido, se pretende que la actividad económica generada, ya sea por el sector empresarial o por el ciudadano común, conciba entre sus premisas fundamentales aquellas conductas respetuosas con el entorno. De tal hecho, los empresarios o demás entes contaminadores deberían considerar cómo su actuación impacta negativamente sobre el ambiente.

Con la implementación de este principio, los agentes contaminantes son obligados a aportar a la administración una cantidad de dinero que no podrá gastarse en la restitución del bien ambiental dañado (3), pero sí podría emplearse como fondo para el establecimiento de medidas de prevención o para la construcción de obras tendientes a la protección del ambiente. Además, este principio contribuye a la reducción de conductas lesivas al medio hasta un nivel mínimo aceptable por los estándares establecidos en relación con la calidad ambiental.

(2) El texto constitucional cubano fue atemperado al llamado realizado en Río de Janeiro e incluyó en su art. 27 el aspecto referido a la protección ambiental. Sin embargo, el mismo texto no expresa idea alguna sobre los principios tributarios que pueden subyacer en esta protección a partir de la implementación de los tributos ambientales como instrumentos de gestión ambiental.

(3) Los elementos del ambiente son insustituibles e invaluable por su valor ecológico.

Entre las vías para introducir en la práctica la concreción de este principio, cabe destacar el uso de instrumentos económicos y/o fiscales para generar un comportamiento más respetuoso con el ambiente, el cualquier un lugar de notorio privilegio por la eficacia que representa. Así, se podrán controlar mejor aquellas externalidades relacionadas con el componente ambiental desde su nacimiento y al transitar por las diferentes etapas hasta el momento final de su eliminación.

III. Instrumentos económicos de gestión ambiental

El uso de la regulación económica como parte de los instrumentos de la política y la gestión ambiental, se concibe sobre la base del empleo; de incentivos y desincentivos que se sustenten en la política tributaria, arancelaria o de precios diferenciados, para el desarrollo de actividades que incidan sobre el ambiente; así como de medidas de control y financieras que los apoyen.

Estos instrumentos han tomado gran importancia en la actualidad y su uso se hace cada vez más creciente. Se ha conocido en la doctrina cómo funcionan los instrumentos de comando y control que incluyen: los sistemas de licenciamiento, inspección y los diversos regímenes de sanción, pero que en su totalidad no han resuelto los problemas ambientales ni su disminución.

Los términos instrumentos económicos e instrumentos fiscales se han usado indistintamente en ciertos textos que exponen sobre el presente tópico, pero este empleo es erróneo pues entre ambos existe una relación de género a especie, siendo el primero en términos generales un conjunto de basamentos legales que contienen herramientas económicas que lo califican como tal, que protegen al ambiente y los otros son los tributos ambientales. Ambos casos no solo sirven para influenciar, sino también para inhibir conductas negativas dañinas al ambiente.

Los instrumentos económicos tratados en este artículo desde una visión restrictiva, como la regulación económica, contribuyen a la gestión ambiental. Los mismos tienen gran importancia y su proliferación provoca que cada vez más se tome en cuenta que constituyen una estrategia con la cual se podrían resolver muchos de los problemas ambientales, al superar las limitaciones que se encuentran en la aplicación de los denominados instrumentos de comando y control como: la licencia ambiental, la evaluación de impacto ambiental y la inspección estatal, por solo citar algunos ejemplos.

La incorporación de instrumentos económicos tiene entre otros objetivos, la creación de estrategias políticas que por una parte contribuyan a la minimización del impacto ambiental y por otra a la generación de ganancias en recursos financieros. Sin embargo, su introducción debe hacerse de una manera eficiente y considerando los posibles factores que pueden desestabilizar el buen funcionamiento de estas políticas.

La inserción de los instrumentos económicos tiene sus ventajas pero no siempre es así. Como regla, una visión estrictamente económica ignora por completo la cuestión que gira en torno al desarrollo de la economía nacional e internacional y su compatibilidad con la preservación del ambiente como base de la vida humana. Cada vez se hace más evidente la hostil rivalidad entre los países por alcanzar ventajas competitivas que se expresan en una victoria pírrica para aquellos que sean capaces de apropiarse velozmente de la mayor cantidad de recursos naturales.

Los instrumentos económicos para Cuba significan la aplicación de determinados mecanismos económicos tradicionales con el objetivo de preservar el ambiente. Estos deben usarse de forma particular y con la certeza de ganar un beneficio ambiental. Aun cuando de hecho ya existen algunos específicos que se han generalizado, se trata de apelar al arsenal de instrumentos de regulación económica existente y de ponerlos al cuidado ambiental.

Ante la inconveniencia de influir en la protección del ambiente solo a partir de instrumentos regulatorios, sobre todo en presencia de una tendencia descentralizadora de la economía y de una cierta apertura al capital extranjero, se han buscado nuevos instrumentos pero sin desconocer el necesario carácter de sistema que deben poseer los mismos y las consideraciones hechas al respecto en la Agenda 21, los acuerdos multilaterales sobre medio ambiente, y los acuerdos de Marrakech '94, que condujeron a la creación de la Organización Mundial del Comercio.

Entre los esenciales instrumentos económicos que Cuba ha implementado, se destacan los tributos ambientales como alternativas de prevención a las acciones de contaminación o tendientes a ella como uno de los problemas esenciales detectados de afectación ambiental. Sin embargo, existen importantes vacíos teóricos que limitan su adecuada implementación.

IV. Encuadre teórico de los tributos ambientales: definición

Los tributos ambientales han sido susceptibles de importantes análisis ya que son una tendencia relativamente nueva para solucionar problemáticas ambientales. Se sustentan en principios que emanan de dos disciplinas —también nuevas como ramas independientes del Derecho— que en conjunto le aportan teoría y práctica: Derecho Ambiental y Tributario. El primero, se relaciona con la sustentación de los principios internacionales ya enunciados anteriormente (quien contamina, paga y el preventivo), y con aquellos aspectos vinculados con los instrumentos de gestión ambiental entre los que se destacan los tributos. El segundo, es el Derecho Tributario quién se encarga de delimitar los sustentos teóricos que se expresan en el sistema categorial que maneja la norma jurídica específica.

En consecuencia, múltiples problemáticas afloran en la exploración realizada por la escasa bibliografía relacionada, complicada aún más cuando se pretende proteger una esfera específica del ambiente como los bosques, las aguas, el suelo etc. porque en estos casos se insertan al análisis otras ramas del derecho como el Derecho Forestal o Agrario por solo citar dos ejemplos. Aun así, y aunque no es posible realizar una lista exhaustiva de las deficiencias que subyacen en el tratamiento del tema de interés, se considera necesario realizar algunos comentarios al respecto dada la fuerte tendencia del mundo moderno de emplear los tributos ambientales como una posibilidad más de salvaguarda de los recursos naturales en general.

La primera idea surge ante la falta de homogeneidad en relación con la denominación asumida para identificar a los tributos objeto de estudio, así aparecen de manera frecuente: impuestos verdes, impuestos ecológicos, ecotasas (4). Siguiendo estas denominaciones, puede verse que estos tributos se encuentran exclusivamente encasillados en las categorías tributarias: tasas e impuestos, cuando en realidad se configuran bajo cualquiera de las formas conocidas como impuestos, tasas y contribuciones especiales, siguiendo la clasificación más reconocida. Algunos autores han llegado incluso a la mención de cánones y regalías de una manera poco feliz, en tanto desnaturalizan la figura forzándola a enunciarse como lo que no es. Ante tal dificultad es pertinente plantear, que preferimos asumir como la denominación más adecuada: “tributos con fines protectores del ambiente” (en adelante tributos ambientales) y así no excluir ninguna de sus categorías.

En otro orden, para identificar a un tributo ambiental debe satisfacerse un fin encaminado a la protección del ambiente. No basta el uso que se dé a los ingresos en este sentido, sino que el mismo tributo ha de generar un incentivo que redunde en la consecución del fin perseguido. Por tanto, en las siguientes líneas, haremos énfasis en aquéllos, cuya esencia se encuentra (de manera casi exclusiva) en la protección ambiental, es decir, a los que persiguen afectar el comportamiento de los agentes económicos (como personas naturales o jurídicas) para satisfacer objetivos de política ambiental.

Otro gran escollo identificado en relación con la temática es la definición de los tributos ambientales. Aspecto poco difundido entre los estudiosos del tema dada su complejidad, pero como sostiene Franco (1995) se concibe a los tributos ambientales como aquellas prestaciones pecuniarias que el Estado u otro ente público, en uso del poder que le atribuye el ordenamiento jurídico, exige al sujeto pasivo y cuyo objetivo es la protección y mejora del medio ambiente. Compartimos el criterio anterior en tanto es lo suficientemente abierto como para entender que puede ser cualquier tributo que sea creado con el fin bien definido de proteger el ambiente y de mejorarlo. O sea, que incluye aquellas acciones tendientes a evitar que se dañe y al propio tiempo las de perfeccionamiento, lo que armoniza con la necesidad de restaurar —en lo posible— el bien afectado.

(4) Esta denominación es muy diversa tanto como es su apreciación por los diferentes ordenamientos jurídicos internacionales.

Sin embargo, no podemos omitir nuestro criterio acerca de la ausencia que tiene en las definiciones examinadas, la necesidad de sustentar el atributo de naturaleza preventiva y precautoria del Derecho Ambiental, a través del propio hecho de la tributación ambiental.

Al analizar las categorías tributarias en profundidad, es posible plantear que los tributos ambientales podrían estar enmarcados en cualquiera de ellas, siempre y cuando se tenga en cuenta sobre quién recae la realización del hecho imponible (5). En este aspecto, se sugiere que al referirse a su denominación se utilice la palabra “tributos” como la figura más general, es decir, la que engloba a las tres categorías antes mencionadas. De esta manera, no habrá exclusiones o manejos inadecuados de sus rasgos característicos.

Al analizar la prevalencia en el empleo de los impuestos y de las tasas como categorías para un fin ambiental, no se excluye la posibilidad de uso de la contribución especial con tal objetivo. En esencia, esta categoría podrá ser considerada por sus características propias, entre las más adecuadas para este fin.

V. Fundamentos y efectos jurídicos de los tributos ambientales como instrumentos económicos de gestión

Los tributos ambientales son coherentes con los principios impositivos dominantes. En los sistemas tributarios modernos prima la imposición indirecta sobre productos y consumos, sin preocupación por la equidad vertical y con una aplicación relativamente sencilla. En esta dirección, compartimos las ideas de Gago (1999) en cuanto a que los mismos crean beneficios ambientales y también económicos.

Otras propiedades de los tributos ambientales están referidas a su eficiencia estática dado que incide de manera diferente en los diversos agentes y permite su reacción hacia la minimización del coste total para controlar la contaminación. Todo ello de conjunto, posibilita que a medida que los agentes se hagan más ambiciosos en este sentido, requerirán que los costes de su producción sean lo más reducido posible, y esto lo podrán obtener eliminando en la producción los costes de la contaminación. Por tanto es posible que al unísono se manifiesten beneficios para ellos y para el ambiente.

También es factible hacer referencia a su eficiencia dinámica, debido a que incentiva la innovación tecnológica frente a la adopción de tecnologías ya existentes. Su actuación no se agota al alcanzar un determinado nivel de mejora ambiental. Como el impuesto se paga por las emisiones que no se han reducido, crea un poderoso y constante incentivo para buscar innovaciones tecnológicas limpias que permitan reducir aún más las emisiones y hacerlo a un menor coste.

En otro orden facilitan los ingresos para fines ambientales, es decir, que la recaudación por estos impuestos, que en algunos casos supone una cuota de participación en los ingresos tributarios totales bastante significativa, puede ser destinada a financiar inversiones en infraestructura ambiental.

A pesar de todo lo expuesto, no es sencillo encontrar una plena armonía entre la teoría instaurada desde el Derecho Tributario y la praxis jurídica en este sentido. Debido a que —entre otras razones— no siempre coinciden los criterios de aplicación de las Leyes con los sistemas tributarios que identifican a un tributo ambiental. Puede decirse que no es imposible si se tiene en cuenta que éstos satisfacen un fin encaminado a la protección del ambiente y no responden a la mera recaudación de fondos para la realización de algunas funciones estatales mediante la actividad financiera. Por ello los han clasificado como incentivos y de recuperación de costos.

Entre los efectos jurídicos que se destacan en la concepción y aplicación de los tributos ambientales se encuentran los siguientes:

1. Atacan directamente la naturaleza del problema, que en la mayoría de los casos es la contaminación y el manejo inadecuado de los recursos naturales, mediante el establecimiento de normas jurídicas que lo regulan.

(5) El hecho imponible es un hecho establecido en Ley, que determina el nacimiento de un tributo.

2. Su estructuración se sustenta en la realización de un hecho imponible que marca la afectación del ambiente de forma general y que se va detallando cada vez más, mientras se configuren tributos relacionados con específicas afectaciones al ambiente para el logro de su prevención: contaminación de las aguas, explotación de recursos forestales etc. Todo ello se materializa en la relación existente entre: la determinación de la base imponible y el impacto ambiental.

3. Factibilidad política y legal, en tanto se aplican a partir de las políticas ambientales establecidas a nivel estatal para las que se dictan leyes concretas que justifican y apoyan el cumplimiento de las mismas, y que van tomando matices particulares hacia su aplicación regional o local. Por otra parte, contemplan los principios, conceptos básicos y proceso de gestión de tales tributos. Con ello se logra el cumplimiento general y uniforme desde la tributación y en pos de la protección ambiental.

4. Relación con otros instrumentos económicos y legales. Al tener una concepción emanada desde las políticas trazadas por el Estado, poseen una coherencia lógica con otros instrumentos jurídicos creados para otro fin, apoyándose en ocasiones en preceptos de estos para lograr mayor eficacia. Por ejemplo: los que adquiere de disciplinas como el Derecho Administrativo del que asume el régimen contravencional, con aquellas sanciones administrativas vinculadas al tributo en cuestión o los provenientes de la teoría del daño ambiental explicitada en el Derecho Civil.

5. Capacidad institucional. Existe una clara delimitación de las instituciones que deben responder a nivel de país para una efectiva tributación ambiental que van desde la Administración central del Estado hasta órganos específicos como el Ministerio de Hacienda, en algunos países.

6. Aceptación social. Se reconoce a partir de la protección a un derecho que pertenece de manera igualitaria, indiferenciada o impersonal a la comunidad en general. La población posee menos resistencia a la implementación de tributos que se relacionan con la protección de un bien común y los cree necesarios. La Constitución brasileña constituye un ejemplo de reconocimiento a los tributos existentes bajo estas características tan peculiares.

7. El número de contribuyentes o sujetos pasivos del mismo, no es muy alto en relación con otros tributos (salvo los asociados al uso de la electricidad y el agua), si se considera que el hecho imponible queda determinado a partir de una acción que afecta al ambiente. Aunque no son tributos muy afianzados en todos los sistemas normativos.

8. Se sustentan en un derecho de incidencia colectiva: la protección ambiental y en función de ello, expresa matices peculiares al reconocerse este derecho como de interés difuso. En tal sentido es muy compleja su configuración desde el ámbito legal cuando se han creado figuras tributarias que engloban problemas como la contaminación, se sabe que quedan fuera otras de connotación social y trascendente a la afectación ambiental que no se han podido llevar a expresión normativa.

9. Carácter dis, multi y transdisciplinar: los tributos ambientales como categorías que se expresan dentro del Derecho Tributario, por la estructura atípica y extraordinaria que presentan, se consideran como expresión cualificada “nueva”, en relación con el disfrute a un ambiente sano. Se sustenta en principios que emanan de disciplinas como el Derecho Ambiental y Financiero o Tributario (según criterios), pero que requieren de apoyaturas desde las Ciencias Económicas y Empresariales.

10. La gestión de estos tributos es relativamente simple, siempre y cuando se tenga claridad desde el ámbito legal sobre su finalidad, procedimientos subyacentes y responsables activos de esta gestión.

11. Permiten evaluar desde el punto de vista jurídico de forma periódica, los cambios manifestados en los sujetos pasivos y en sentido general en el comportamiento social ante la protección ambiental.

Debe tenerse en cuenta también desde el ámbito jurídico aquello relacionado con el uso que se ofrece a los ingresos provenientes de la tributación, porque existe un grupo de tributos que aunque su esencia no es ambientalista, su recaudación sustenta determinadas obras encaminadas a proteger el

ambiente. Es decir, que los tributos antes señalados no son ambientalistas aunque lo que se recaude mediante ellos se empleen en algunos casos para obras protectoras del ambiente.

Los verdaderos tributos ambientales deben generar incentivos que redunden en el logro del fin perseguido directamente (la protección del ambiente). De esta forma, quedarían excluidos de los términos: ambientales, ecológicos o verdes, muchos tributos que reciben indebidamente esta denominación por el sólo hecho de que sus ingresos se destinan a fines protectores del ambiente, como ya se expresara.

Los incentivos fiscales y beneficios tributarios constituyen elementos relevantes en estas pretensiones. Se reconoce que la formulación de exenciones tributarias puede responder en algunos casos, a principios constitucionales que encuentran en las mismas un medio para su realización directa, y de conjunto con la parafiscalidad, enriquece la puesta en práctica del sistema de tributación de cualquier país.

A modo de aclaración sobre las exenciones puede decirse que según criterios de autores como Pérez (1999), mediante estas el legislador puede ajustar las consecuencias para ciertos casos concretos de la realización del hecho imponible, al configurar la obligación tributaria surgida de ellos, por importe inferior al ordinario o incluso eliminándola.

Es oportuno traer a colación que al configurar los tributos ambientales debe considerarse que la formulación de exenciones en la regulación de los mismos podría ser una vía efectiva para lograr la prevención de los daños al ambiente, pues si el obligado es consciente de que al mantener determinada conducta a favor del ambiente en la realización del hecho imponible, se podrá reducir su obligación tributaria, incluso eliminarse. Sin dudas, será para él un incentivo pues se verá beneficiado y al mismo tiempo se logrará el fin de prevención perseguido en este tipo de tributo.

VI. Fortalezas y debilidades del tratamiento jurídico de los tributos ambientales en Cuba

Una lista contentiva de ventajas y/o desventajas que son expuestas por diversos autores en la bibliografía más reciente sobre el tema, no mostraría la verdadera esencia del presente tópic. En este sentido se ha preferido exponer algunos criterios ajustados a las particularidades de su concepción e implementación en la Cuba actual precisamente por lo atípico de su tratamiento.

El diseño general del sistema de instrumentos económicos para la protección del ambiente en el contexto cubano, se sustenta esencialmente, en el principio internacional proclamado en el seno de la Declaración de Río como el que contamina paga. Los mismos reflejan en su esencia el carácter planificado de la economía cubana y la no hiperbolización de los mecanismos de mercado en general ni en la gestión económica ambiental.

Desde el punto de vista jurídico, la implementación de instrumentos económicos ofrece la posibilidad de que se amplíe el abanico de respuestas a la protección del ambiente, y no de forma exclusiva para el aspecto sancionador del Derecho sino también hacia la estimulación de buenas prácticas en una parte importante de las esferas de la producción y los servicios, como se enuncia en el acápite anterior.

En Cuba se reconocen varios instrumentos económicos, entre ellos: el Plan de Inversiones para el Medio Ambiente; el Fondo Nacional de Medio Ambiente; el Fondo de Desarrollo Forestal; los royalties y cánones de las explotaciones mineras; las bonificaciones arancelarias a las importaciones de tecnologías favorables al medio ambiente; los precios diferenciados al consumo de la energía y el agua; el uso de los créditos blandos para el medio ambiente y los tributos. Los instrumentos de referencia, se han ido insertando en el ordenamiento jurídico cubano de manera paulatina, en consonancia con las fluctuaciones de la economía del país, y al propio tiempo se ha perfeccionado su regulación jurídica. El objetivo final a alcanzar mediante la aplicación de tales instrumentos de forma general y de los tributos ambientales de manera particular ha estado dirigido a establecer un sistema de relaciones "economía-ambiente" en la que se exprese la obligación de los sujetos hacia el cumplimiento de los planes de desarrollo económico y que a la vez incentiven la conservación de los elementos del ambiente reduciéndose sistemáticamente la contaminación provocada a éste.

Dicho accionar posee el sustento legal y más general en la Ley 81/1997 de Medio Ambiente, la cual soporta jurídicamente la política delineada por la Estrategia Ambiental Nacional cubana en sus distintos ciclos de implementación. Esta ley recoge en el articulado del Capítulo IX, Regulación económica, y en su Capítulo X, Fondo Nacional de Medio Ambiente (FNMA), las bases para la imbricación de ambas esferas del desarrollo sostenible. Incluye también de forma expresa los siguientes elementos: ahorro, reciclaje, reúso, racionalidad en el consumo material, desmaterializar el PIB, uso de las energías renovables, aumento de la eficiencia energética, uso de mecanismos financieros como los tributos, subsidios y créditos verdes, modificación de los patrones de producción y consumo.

En la Ley 81 del Medio Ambiente, en el art. 18 inc. j) se identifica a la regulación económica como un instrumento de gestión ambiental. Posteriormente en el Capítulo IX art. 61 establece que: “El uso de la regulación económica como instrumento de la política y la gestión ambiental se concibe sobre la base del empleo, entre otras, de políticas tributarias, arancelarias o de precios diferenciados para el desarrollo de actividades que incidan sobre el medio ambiente”.

En el art. 62 se otorga tal potestad al Ministerio de Finanzas y Precios, con la anuencia del Ministerio de Ciencia, Tecnología y Medio Ambiente y demás órganos y organismos correspondientes, para determinar los aranceles e impuestos que resulten convenientes para la protección del medio ambiente.

El artículo siguiente hace referencia de forma excepcional a aquellas actividades que pudieran estar exentas o afectadas de diversas formas por tales regulaciones económicas, siempre destacando el favorecimiento de la protección del ambiente.

La regulación específica de tales supuestos se encontró primeramente en la ley 73 “Del Sistema tributario” de 4 de agosto de 1994, cuando fue adoptado el Impuesto sobre la Utilización o Explotación de los Recursos Naturales y para la Protección del Medio Ambiente. Fue derogada por la ley 113 de noviembre de 2013.

La nueva ley tributaria no solo perfeccionó y complementó el sistema de tributos ambientales que de forma paulatina serían aplicados en el país, sino que compendió en el mismo cuerpo legal la configuración de los tributos ambientales, que en la antecesora se encontraban diseminados por varios cuerpos resolutorios. Es decir, la ley 73 sólo tenía configurado el Impuesto sobre la Utilización o Explotación de los Recursos Naturales y para la Protección del Medio Ambiente y este agrupaba a los que de forma específica se desarrollaron en varias resoluciones emitidas por el Ministerio de Finanzas y Precios. Así, la figura principal quedaba imprecisa en la identificación de los hechos imposables determinados de forma abarcadora para que los mismos tuvieran correspondencia con cada una de las normas emitidas *a posteriori*.

La actual ley del Sistema Tributario contiene los siguientes impuestos ambientales: impuestos por Uso y explotación de bahías; impuesto por la utilización de los recursos forestales y la fauna silvestre; impuesto por vertimientos de residuales autorizados en cuencas hidrográficas; impuesto por el Derecho de uso de las aguas terrestres e impuesto por el uso y explotación de las playas.

Para ilustrar lo que se viene alegando, se hará referencia a dos ejemplos de la mencionada ley 113. El primero, impuesto por el vertimiento aprobado de residuales en cuencas hidrográficas (art. 246). Dicho impuesto se aplicará en todas las zonas donde los vertimientos lleguen a los ríos siempre y cuando esté aprobado por la institución facultada. La ley persigue que sean disminuidos al establecer que se hará una bonificación en la medida de que se vierta menos (sea cual sea la composición de dicho vertimiento), todo esto por la importancia de este líquido para la vida.

Son sujetos de este impuesto *las personas jurídicas* que usan los cuerpos receptores de las cuencas hidrográficas como lugar de destino de sus residuales. En el mismo no se incluyen a las personas naturales, pero en la actualidad se ha constatado que en ocasiones los vertimientos hechos por personas naturales son iguales o mayores que las realizadas por los sujetos pasivos determinados en este impuesto.

La base imponible está constituida por el *nivel de agresividad* del vertimiento de residuales en las cuencas hidrográficas, correspondiéndole al Ministerio de Ciencia, Tecnología y Medio Ambiente y el Instituto Nacional de Recursos Hidráulicos la certificación, según corresponda, *los volúmenes de vertimientos* y el grado de agresividad de estos, a los efectos de la determinación de la base imponible de este tributo, debiendo actualizar las correspondientes certificaciones en el término de dos años a partir de su expedición. Aquí tiene mucha relevancia el principio 16 de la Conferencia de Río de Janeiro de 1992: "quien contamina, paga". No existe un parámetro que evidencie hasta dónde llega el nivel de permisibilidad para el vertimiento de residuales en cuencas hidrográficas. Además, quién puede asegurar que en mayor volumen habrá mayor concentración de contaminación. Sin embargo, aumentará el pago. En este sentido, existe algo de oscuridad entre las categorías: concentración, volumen, nivel de agresividad, por lo que queda en un campo subjetivo su apreciación. Aunque el legislador tributario aclaró posteriormente que "los sujetos de este impuesto deben presentar a la Oficina Nacional de Administración Tributaria las certificaciones expedidas por estos organismos". No se considera que se cumpla el objetivo real de este impuesto ni el significado de dicho principio.

El tipo impositivo del impuesto por el vertimiento aprobado de residuales en cuencas hidrográficas del art. 246 es el nivel de agresividad y la forma directa o indirecta de verter los residuales, medidos en metros cúbicos (m³) diarios, lo que se determinará en la certificación expedida al efecto. Estos tipos impositivos se establecerán en la Ley Anual del Presupuesto al igual que las bonificaciones que se aprueben. En este sentido quedará un período fuera de tales términos que media entre la aprobación de la ley presupuestaria y su puesta en vigor que pudiera ser utilizado por los sujetos para realizar acciones ilegales relacionadas con este tema y, asimismo, podrían variar los límites permisibles de vertimiento.

Una novedad de la ley 113 de 2013, es la inclusión del Impuesto por el derecho de uso de las aguas terrestres (art. 275); cuya regulación no posee antecedentes en la ley 73, por lo que le corresponde a la Oficina de Administración Tributaria en su función de recaudadora la verificación de los aportes que por este concepto realicen las personas obligadas a ello.

Constituye el hecho imponible de este impuesto *la utilización* de las aguas terrestres, cuya captación se realice directamente, desde obras o medios de conducción y distribución no administrados por terceros, ya sea con fines técnico-productivos o para la prestación de un servicio.

Los sujetos de este impuesto son las personas naturales y jurídicas, que usen las aguas terrestres, siempre que las capten directamente con sus propios medios y recursos, con fines técnico-productivos o para la prestación de un servicio. Se plantea que fundamentalmente estará dirigido a las actividades de regadíos, cría de animales y en caso de que no tengan la debida autorización para el uso de este recurso conllevará a la aplicación de las medidas administrativas correspondientes, por las instituciones encargadas de ello, que en este caso corresponde a las Empresas de Aprovechamiento Hidráulico. Según el planteamiento anterior, se requiere de la existencia de la norma administrativa que contemple esas medidas a aplicar en caso de que no se utilice racionalmente el agua por las personas autorizadas para su uso o por aquellas que no lo están.

La ley 113 de 2013 debe reflejar cuáles son esos fines técnicos-productivos o para la prestación de servicios, o en su lugar las Empresas de Aprovechamiento Hidráulico, aspecto que no queda claro. La base imponible del impuesto por la utilización de las aguas terrestres, la constituye según proceda, el volumen de agua autorizado a cada usuario a captar directamente, por la autoridad competente, así como las tasas de recargo por el exceso de consumo de agua.

La aplicación de este impuesto requerirá de un apoyo tecnológico al alcance de todos, traducido en el equipo para medir los volúmenes de agua usados por los sujetos de este impuesto, lo cual hasta ahora no ha sido posible concretar. En la provincia Camagüey (6) se han instalado algunos equipos pero todavía son insuficientes. Por tanto, en muchísimos casos este impuesto pasará desapercibido.

(6) Provincia centro oriental de Cuba.

Los tipos impositivos por los que tributarán las personas naturales y jurídicas obligadas al pago de este impuesto serán definidos y aprobados por la Ley del Presupuesto del Estado del año en que se determine comenzar su aplicación. Se considera que la ley presupuestaria no debería ser la obligada a definir esta cuestión, esto puede dar idea de inestabilidad o frecuente cambio. Sin embargo se reconoce que la misma como se aprueba anualmente permitiría el constante ajuste de tales tipos impositivos.

De forma general llama la atención que el nombre del tributo sea impuesto por el derecho de uso (...) y sin embargo el hecho imponible se concreta en el uso. El legislador tributario debió tener en cuenta que son cuestiones distintas porque el derecho sobre el uso del agua lo poseen todas las personas naturales o jurídicas como parte del disfrute de un derecho fundamental. Por otra parte, el uso de aguas terrestres entre las que se encuentran los ríos, lagos o aguas subterráneas (como parte de bienes públicos), configurarían una tasa y no un impuesto propiamente dicho. Quizás por estas imprecisiones no se ha autorizado su implementación aún.

De forma general, la tributación ambiental en Cuba se concentra en la figura del impuesto, en consideración a este supuesto se reconocen como ventajas:

La concepción e implementación de los tributos ambientales pueden contribuir a la protección ambiental al inhibir conductas lesivas ante la obligación de pago impuesta por ley.

Su primaria incorporación al ordenamiento jurídico cubano responde al llamado realizado por los países firmantes de la Declaración de Río.

La realización del hecho imponible de cualquiera de ellos (tributos ambientales) por el sujeto pasivo, genera nuevos ingresos para la administración, que con apego a lo establecido en la doctrina, constituyen la base fundamental para la realización de la actividad financiera.

En la actualidad cubana, tales tributos no son los que generan mayor cantidad de ingresos aunque se reconoce que los mismos (ingresos) pueden ser destinados de forma total o parcial a la realización de obras protectoras del ambiente o se emplean como paliativo para atenuar los efectos nocivos.

Es válido aclarar que se emplea la palabra *pueden* porque la obtención de una suma de dinero mediante la gestión de un tributo ambiental no es garantía de que se emplee para fines ambientales, al no ser que exista un fin parafiscal previamente declarado.

Considerando que la mayoría de los países que han asimilado este tema, reconocen como ventaja que mediante estos tributos se pueden corregir las señales de precio falsas que aparecen en el mercado incorporando a los precios mostrados los costos de la contaminación y otros ambientales, se obliga de cierta forma al contaminador a que "pague" a la sociedad los costos de la contaminación que origina.

Entendemos que aunque no es posible cuantificar los daños causados al medio sí puede verse una forma para internalizar los costos de las producciones que ocasionan daños irreversibles al ambiente. El sistema tributario cubano no ha logrado incorporar aún tal visión, de una parte porque no configura los tributos que regulen hechos impositivos de este tipo y de otra porque la producción agrícola y el expendio de mercancías de este origen aún tienen (en su mayoría) una fuerte presencia estatal.

Algunas ideas acerca de las debilidades del tratamiento jurídico de los tributos ambientales en Cuba se concretan en:

El ordenamiento jurídico cubano utiliza de forma exclusiva al impuesto como categoría tributaria siendo omiso respecto a las tasas y contribución ambiental.

El texto constitucional no incluye ningún aspecto relacionado con la tributación, los principios tributarios y/o ambientales. Solo alude algunas ideas acerca del presupuesto.

La ley 113 no configura verdaderos tributos ambientales, solo incluye algunos con fines ambientales. Los hechos imponibles, en su totalidad, no están enfocados a la contaminación como esencial problema ambiental.

Es de destacar también que en Cuba pareciera que el Estado además de asumir una carga importante de beneficios sociales, en función del tema que se aborda, es el único responsable de la protección ambiental. El propio texto constitucional en el art. 27 plantea que: “El Estado protege el medio ambiente y los recursos naturales (...)” y el segundo párrafo del propio artículo: “Es deber de los ciudadanos *contribuir* a la protección del agua (...)”. Sin embargo, se considera que el término destacado anteriormente, no ha sido empleado por el constituyente desde un enfoque tributario, basta que se analice el contexto de su empleo para sustentar tal valoración.

En la bibliografía actualizada es posible identificar otros elementos negativos de la implementación de los tributos ambientales, entre ellos: suelen ser regresivos, tienen efectos sobre la competencia entre las empresas, generan cargas fiscales nuevas, muy centrados en la contaminación ambiental (cuando no es el único problema ambiental), afectan el patrimonio de las familias de bajos ingresos, muestra complicaciones formales a la hora de calcular la cantidad a pagar por cada sujeto y aún no son reconocidos por todos los países como alternativa de protección ambiental.

Estas cuestiones no tienen el mismo impacto negativo en Cuba, pero la población puede ignorar elementos de relevancia sobre el aspecto socialmente regresivo de estos tributos, lo cual se explica a partir de que este país no contempla en ninguna figura tributaria a aquellos productos que se consumen de forma masiva, entre los que se encuentran el agua y la energía eléctrica. En estos supuestos constituyen servicios prestados al margen de la configuración tributaria, aunque sin dudas este sería un tópico interesante de debate al considerarse entre la nomenclatura de instrumentos económicos pero no de tributos.

Teniendo en cuenta lo antes expuesto se ha considerado que de forma general, los tributos ambientales son muy efectivos ante la necesidad de proteger el ambiente, los efectos negativos no superan en la balanza a las ventajas generadas de forma directa o no, por su empleo.

La tributación ambiental presenta una naturaleza mixta de origen, y en consecuencia, sus fundamentos, conceptos y fines son varios, no siempre compatibles. La naturaleza mixta se debe a que la misma tiene su génesis 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. En Cuba es viable la implementación sistémica de los instrumentos económicos y la protección ambiental, ajustados a las características de su sistema económico, lo que sin dudas deja, bajo los efectos de la teoría ya instaurada sobre el tema, algunas luces y sombras.

VII. Conclusiones

Los tributos ambientales como instrumentos económicos de la gestión ambiental constituyen una alternativa para la protección del ambiente, lo cual quedó demostrado a partir de su reconocimiento mediante el principio quien contamina paga, pronunciado en el marco de la conferencia de Río de Janeiro en 1992. Sin embargo, existen limitaciones en su concepción teórico-práctica que limitan su adecuada implementación en Cuba.

La configuración de tributos ambientales requiere de una correcta conceptualización y de la inclusión de las tres categorías tributarias: tasas, impuestos y contribuciones. Así como de su regulación en las Leyes correspondientes considerando su fin inhibitorio de conductas lesivas al ambiente y no solo recaudatorio.

En Cuba existen condiciones objetivas para la implementación de los tributos ambientales, y aunque se incluyó una amplia gama de figuras encaminadas a este fin, aún se precisa de perfeccionamiento en las leyes 113 (del sistema tributario) y 81 (del medio ambiente) para que los mismos respondan eficazmente a la taxonomía de tales tributos.

VIII. Bibliografía

AGUILA, Alisvech (2013). *Fiscalidad ambiental: ¿Alternativa de protección del ambiente?* España: (S.I), Editorial Académica Española.

CALVO, V. (2002). *Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario, parte general*, 6ª ed., Madrid: Editorial Civilistas SA.

DÍAZ, Sirce Luisa (2007). *Apuntes de Derecho Financiero Cubano*, Cuba: Editorial Félix Varela.

FRANCO, Luis (1995). *Política Económica del Medio Ambiente. Análisis de la degradación de los recursos naturales*, Barcelona: Editorial CEDECS.

FERREIRO, José Juan et al (1998). *Curso de Derecho Tributario: Parte especial Sistema Tributario: Los tributos en particular*, 14ª ed., España: Editorial Marcial Pons.

GAGO, A. Lavandeira (1999). *“La reforma fiscal verde. Teoría y práctica de los impuestos ambientales”*. Madrid: (s.n.)

MARTÍN, Juan y SERRANO, Lozano (2002). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 13ª ed., Madrid: Editorial Tecnos.

MARTÍN, Ramón y SOSA, Francisco (1977). *Derecho Administrativo Económico*, 2ª ed., Madrid: Editorial Pirámide.

PÉREZ DE AYALA, V. y PÉREZ DE AYALA, M. (2002). *Fundamentos de Derecho Tributario*, 5ª ed., EDERSA.

PÉREZ ROYO, Fernando (1998). *Derecho Financiero y Tributario*, Parte General, 8ª ed., (S.I) Editorial Civitas.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando (1993). *Lecciones de Derecho Financiero*, 10ª ed., Madrid: Editorial Madrid.

SOLER, Alfredo (2013). *Ley 81 “Ley de Medio Ambiente”*, Cuba: Editorial ONBC.

VIAMONTES, Eulalia (2007). *Derecho ambiental cubano*. La Habana: Editorial Félix Varela.

Documentos electrónicos

BUÑUEL, Manuel (2006). *Fiscalidad medioambiental y municipios*. Disponible en: <http://www.enveco.es> [Consultado 5 de enero de 2013].

Consideraciones sobre la tributación ecológica como una alternativa para la protección ambiental. Disponible en: <http://www.proyesc.cu/rcda/html%201vol4/a06.html> [Consultado 1 de abril de 2013].

Taller Internacional: Uso de los Instrumentos Económicos Verdes y de Financiamiento en el Desarrollo de Políticas Ambientales a Largo Plazo, *La Formulación de la Política Ambiental en Relación a los Instrumentos Económicos: Estudio De Caso-Cuba*, consultado en: www.undp.org/cu/eventos/instruverdes/pre-garrido.pdf

Legislación

Ley 113 del Sistema Tributario. Cuba, Gaceta Oficial, 2013.

Ley 81 del Medio Ambiente. Cuba, Gaceta Oficial, 1997.

Ley 73 del Sistema Tributario, Cuba, Gaceta Oficial, 1994.

Constitución de la República de Cuba 1992. ♦

Fecha de recepción: 1-03-2015

Fecha de aceptación: 10-07-2015