

## PROPUESTAS PARA LA IMPLEMENTACIÓN DE TRIBUTOS AMBIENTALES EN EL SISTEMA TRIBUTARIO, ENCAMINADAS A COADYUVAR LA PRESERVACIÓN DEL MEDIO AMBIENTE EN EL PERÚ

PROPOSALS TO IMPLEMENTATION OF ENVIRONMENTAL TAXES IN THE  
TRIBUTARY SYSTEM, AIMED AT ASSIST IN THE PRESERVATION OF THE  
ENVIRONMENT IN PERU

**ADOLFO VALENCIA GUTIÉRREZ\***

Docente Auxiliar de la Facultad de Ciencias Contables, UNMSM

**RAÚL JESÚS VERGARA MONCADA\*\***

Docente Auxiliar de la Facultad de Ciencias Contables, UNMSM

[Recepción: Setiembre de 2010 / Conformidad: Setiembre de 2010]

### RESUMEN

El establecimiento de tributos, encaminados a coadyuvar en el preservación del medio, constituye una opción estratégica para la gestión ambiental, a través de la actuación del deber de contribuir y del principio contaminador pagador, ambos comprendidos dentro del principio de solidaridad. Nuestro objetivo es mostrar que el tributo ambiental tiene una naturaleza claramente tributaria. De este modo, la articulación técnica del tributo ambiental debe responder a los principios de justicia que informan el deber de contribuir, ya que estos constituyen su cauce. El diseño del tributo ambiental, dentro de los márgenes marcados por dichos principios, garantiza su desembocadura en el mar sereno de la justicia constitucional. Asimismo, el desbordamiento de dicho cause supone para la norma jurídica tributaria una catástrofe jurídica: su inconstitucionalidad. Es por ello que cumplimos con nuestra responsabilidad social al proponer la urgente implementación de tributos ambientales para la preservación del medio ambiente en el Perú.

**Palabras clave:** Medio ambiente, derecho tributario ambiental, elementos ambientales, deber de contribuir, responsabilidad social.

### ABSTRACT

The establishment of taxes, designed to assist in the preservation of the environment is a strategic choice for environmental management through the performance of duty to contribute and the polluter pays principle, both fall within the principle of solidarity. Our goal is to show that environmental taxes have a clearly a tax. Thus, the technical coordination of environmental taxation must meet the principles of justice that inform the duty to contribute, as they are on track. The design of environmental taxation, within the boundaries set by those principles, ensures it flows into the calm sea of constitutional justice. Also, the overflow is the cause for the rule of law legal tax catastrophe: it unconstitutional. That is why we fulfill our social responsibility to propose the urgent implementation of environmental taxes to preserve the environment in Peru.

**Key words:** Environment, environmental tax law, environmental elements, duty to contribute to social responsibility.

\* Doctorado en Ciencias de la Educación, Coordinador de la Diplomatura en Gestión Tributaria de la Unidad de Postgrado de la Facultad de Ciencias Contables, UNMSM. E-mail: avalencia@ladersam.com

\*\* Contador Público Colegiado Certificado. Docente Auxiliar de la Facultad de Ciencias Contables, UNMSM. E-mail: rvergara64@yahoo.com

## GUÍA DE DISCUSIÓN

- ¿La sociedad peruana es consciente que el concepto jurídico de medio ambiente tipificado en la Constitución Política del año 1993 es indeterminado?
- ¿Estamos informados que en la Ley General Ambiental, aprobada según Ley 28611, la conceptualización de “ambiente” es de manera confusa?
- ¿En nuestro país existe la tendencia de proteger el medio ambiente, a la luz de las decisiones hechas por los responsables de la aplicación de los mismos?
- ¿Conocemos las diversas formas de contaminación ambiental que existen y la forma de disminuirla aplicando la tributación ambiental?
- ¿La aceptación de la creación de tributos ambientales resultará de fácil aceptación?

## INTRODUCCIÓN

La gravedad del problema ambiental es reveladora de un cierto margen de ineficacia de los instrumentos jurídicos, empleados tradicionalmente en la preservación del medio, por lo que surge la necesidad de financiar proyectos ambientales por parte de los tres niveles de gobierno (nacional, regional y local)

El principio “quien contamina paga”, que ha venido considerándose como el principio básico de la tributación ambiental, no ha producido los beneficios sociales que se esperaban de él, pues en la actualidad debe superarse el contenido y la finalidad de dicho principio, en el sentido de reducir su aplicación al agente contaminador como si se tratara de una sanción administrativa o bien, como si se tratar de obtener una licencia para poder contaminar, que es en realidad lo que ha ocurrido en numerosas ocasiones. Dicho

principio produce siempre ciertos efectos contradictorios, pues el agente contaminador, o susceptible de contaminar puede llegar a pensar que si paga puede contaminar, con lo que la protección al medioambiente es prácticamente nula.

Ahora bien, si el que contamina paga, el que no contamina no debe pagar, de ahí la limitación de este principio medioambiental, que solo contempla un aspecto de la protección de la naturaleza, debiendo aplicarse también en el sentido de primar o favorecer, con la exención fiscal correspondiente, a quien no contamina, pues, en caso contrario, no existe estímulo alguno en la no contaminación. Así, concebido, puede ser aplicado con mayor éxito, por un lado la creación de tributos ambientales y, por otro lado, los elementos ambientales (incorporados en tributos tradicionales)

Por otro lado, al momento de diseñar y poner en práctica los tributos ambientales, es necesaria una previa información dirigida a los sujetos pasivos, personas naturales y sociedades mercantiles, a fin de que conozcan este nuevo tributo y lo puedan valorar en su justa medida. Sin información no habrá colaboración. Este es un hecho cierto que conoce la Administración Tributaria, que alcanza su máximo significado conseguir el éxito de una determinada imposición tributaria. No hay que olvidar que de la bondad de la participación del sujeto pasivo con las sugerencias realizadas y la aceptación de dicho tributo, en los términos que se pretenden en su configuración, se desprende siempre, entre otros fines, la prevención.

En esa línea, las reflexiones que haremos a lo largo de este trabajo, nos permitirán saber a qué atenernos con relación a la contaminación ambiental, así como enfrentarlas desde la perspectiva del instrumental tributario.

## ANTECEDENTES

En nuestro país existe recientemente una tendencia a proteger el medio ambiente, a raíz de los desastres que está originando el calentamiento global.

Sin embargo, resultará difícil la aceptación de la creación de tributos ambientales, debido a que aún no se tiene muy claro cuáles son sus funciones y estructura, y, muchas veces, se confunden con los tributos tradicionales, en especial con los impuestos selectivos y las tasas municipales sobre residuos sólidos.

En relación con los elementos ambientales, se puede decir que es más fácil su aceptación, porque se diseña a modo de incentivos tributarios y reducción de alícuotas en los tributos tradicionales. En esta parte del trabajo, se tiene casualmente como objetivo desarrollar todas las implicancias que se tiene que tener en consideración para crear tributos ambientales y elementos ambientales. Por ello, se tomará en cuenta la doctrina y normativa sobre Derecho ambiental, la doctrina y normativa sobre los tributos ambientales y elementos ambientales y, finalmente, sobre las diversas formas de contaminación ambiental que existe y la forma de disminuirla a base de la tributación ambiental.

En un sentido amplio, el estado de Derecho representa, dirige y regula la vida de la sociedad; es el encargado de garantizar la satisfacción de sus necesidades públicas, así como facilitar y vigilar el adecuado suministro de los bienes privados.

Expresada la naturaleza en tales términos, el gobierno en todos sus niveles debe velar por el bienestar social, considerando como principio fundamental la defensa de la persona humana y el respeto de su dignidad. Esto implica, entonces, que la eficacia de las acciones del gobierno deben evaluarse fundamentalmente, en función a su "impacto"

en el bienestar de la sociedad" (Méndez A., 2003). El bienestar debe ser entendido en un sentido amplio, en el cual se incluya al Estado y a la propia sociedad la responsabilidad de la protección del medio ambiente.

Según Borrero C. (1999), los problemas ambientales son complejos. Desde una perspectiva material, la degradación del medio ambiente afecta a todos los factores ambientales (agua, suelo, paisaje, etc.). Asimismo, desde una perspectiva territorial, atañe a diversas zonas geográficas, dando así lugar a problemas locales, regionales, nacionales y mundiales.

Vide M. (2007), afirma que, para que se entiendan mejor los problemas ambientales, es indispensable conocer cuáles son los elementos del concepto jurídico del medio ambiente, puesto que las soluciones que se puedan diseñar deben guardar coherencia con su contenido. Es la única forma de conocer si determinada actividad privada o pública genera o no contaminación ambiental y si dicha contaminación es o no permitida por el ordenamiento vigente. Las normas ambientales que se establecen deben ser diseñadas con objetivos muy claros y con la debida reglamentación, a efectos de que se materialice la participación efectiva de los poderes públicos a favor de la protección ambiental y, consecuentemente, en resguardo del bienestar de la sociedad presente y futura.

## CONCEPTO DOCTRINAL DE MEDIO AMBIENTE

Borrero C. (1999) nos dice que el concepto doctrinal de medio ambiente tiene varias posturas. En este sentido, es necesario guiarnos de dichas posiciones para identificar los elementos que integran el medio ambiente, puesto que merecen una especial atención para su conservación, prevención, defensa y fiscalización por instituciones eficientes y lí-

deres (Ministerio del Ambiente, ministerios sectoriales, gobiernos regionales, locales, Ministerio Público, Poder Judicial, Tribunal Constitucional, etc.)

Sobre el particular, es preciso mencionar que el medio ambiente es un concepto dinámico, tal como lo sostiene Moreno E. (1991), al decir que el medio ambiente es una realidad viva dotada de movilidad, de capacidad de adaptación, de absorción de nuevos elementos y de desecho de antiguos. No se puede intentar definir el medio ambiente olvidando esta cualidad, incluyendo en su ámbito aquello que, previsiblemente, en un futuro próximo pueda ser susceptible de integrarse y conformar ese medio ambiente concreto con el transcurso del tiempo.

En esa línea, para comprender el dinamismo de dicho concepto, se debe tener en consideración su carácter, Pulido J. (2005) “esencialmente antropocéntrico o relacionado con el ser humano. Desde esta perspectiva, el medio ambiente incluye los elementos abióticos –suelo, agua, atmósfera, clima, sonido, aroma y sabores-, los factores bióticos –flora, fauna, ecología, bacterias y virus- y todos los factores sociales que forman parte del concepto genérico de calidad de vida. El individuo es el centro de las cosas y los valores ambientales se reducen al bienestar de los seres humanos. El sistema económico está separado del medio ambiente, pero este interesa en la medida en que provee determinados recursos que son esenciales para el desarrollo económico y la mejora de las condiciones de vida del ser humano.

### **Concepción estricta del medio ambiente**

La concepción estricta del concepto jurídico del medio ambiente sostiene inicialmente

que sus elementos naturales son solo el agua y el aire (Vide M., 1971). Es decir, tal como afirma Martín M. (1991), el medio ambiente está integrado por “aquellos elementos naturales de titularidad común y características dinámicas: en definitiva, el agua, el aire, vehículos básicos de transmisión, soporte y factores esenciales para la existencia del hombre sobre la Tierra”.

### **Concepción amplia del Medio Ambiente**

La concepción amplia, según Ferrer P. (2001), incluye toda la problemática ecológica general y por supuesto el tema capital de la utilización de los recursos a disposición del hombre en la biosfera. Esta noción también incluiría las cuestiones relativas al urbanismo y la ordenación del territorio.

En relación con estas posiciones existen autores que defienden un concepto “muy amplio” del medio ambiente, frente a otros que defienden, simplemente, un concepto “amplio o intermedio”.

Al primer grupo pertenece Mola de Esteban F. (1972), que define el medio ambiente humano como el hombre y su entorno vital; esto es, el marco comprensivo y mutable de los elementos, condiciones y circunstancias de todo orden –físicas y orgánicas– en el que el hombre desenvuelve su vida. Nada, por tanto, es absolutamente extraño al concepto de medio ambiente.

Del segundo grupo podemos destacar a Vide M. (1971), que se inclina por un concepto que él llama “intermedio”, en el cual, añade el concepto estricto, lo que se ha venido en llamar el “marco de vida”, donde también tendría cabida además de la protección del paisaje y la naturaleza en sus especies vegetales y animales, la del patrimonio histórico-artístico de un país.

### **Conclusión de las teorías doctrinarias**

En definitiva, podemos advertir que el concepto de medio ambiente tiene una naturaleza dinámica. Según la doctrina tiene dos vertientes claramente definidas. La primera está vinculada con una concepción estricta y la segunda con una concepción amplia ambas tendencias resultan de importancia para la evolución del concepto como fundamento indispensable para lograr la protección ambiental.

### **CONCEPTO JURÍDICO DE MEDIO AMBIENTE EN EL PERÚ**

Sobre el particular, cabe precisar que en nuestro marco normativo el concepto de medio ambiente resulta ser constitucionalmente un concepto jurídico indeterminado (Constituciones de 1979 y 1993). En el ámbito legal (Ley General del Ambiente) recientemente se incorpora el concepto “ambiente” de manera confusa y, por ende, se advierte una perspectiva estricta.

### **En el ámbito constitucional peruano**

Siendo importantes los esfuerzos doctrinales antes citados para delimitar el concepto de medio ambiente, en las constituciones de nuestro país no se ha llegado a establecer un concepto de medio ambiente. Las únicas constituciones que mencionan genéricamente sobre la protección ambiental son las Constituciones de 1979 y 1993. La Constitución Política vigente de 1993 incorpora restringidamente al derecho de habitar en ambiente saludable, desde una perspectiva limitada a los derechos de las personas y del tenor del mismo, es reconocible que se limita a los recursos naturales (teoría muy estricta), tal como se puede evidenciar de su numeral

22 del artículo 2.º, que a la letra dice lo siguiente:

#### **“DERECHO DE LA PERSONA”**

Artículo 2º. Toda persona tiene derecho:

(...)

22. A la paz, a la tranquilidad, al disfrute del tiempo libre y al descanso, así como a gozar de un ambiente equilibrado y adecuado al desarrollo de su vida.

De ello fluye con claridad que solo se menciona el derecho y deber ambiental de todo ciudadano con relación a habitar en un medio ambiente adecuado; sin embargo, no se define en qué consiste el medio ambiente o qué elementos integran su contenido. Del mismo modo se puede mencionar que se puede vincular a la teoría muy estricta.

### **En la Ley General del Ambiente**

En la Ley General del Ambiente, aprobada por Ley N.º 28611 del 13 de octubre de 2005, se tiene los siguientes conceptos latos y cuyas normas reglamentarias, en su mayoría, aún no existen (creando inseguridad jurídica), relacionados con el medio ambiente:

#### **“TÍTULO PRELIMINAR”**

#### **DERECHOS Y PRINCIPIOS**

Artículo 1.- Del derecho y deber fundamental.

Toda persona tiene el derecho irrenunciable a vivir en un ambiente saludable, equilibrado y adecuado para el pleno desarrollo de la vida, y el deber de contribuir a una efectiva gestión ambiental y de proteger el ambiente, así como sus componentes, asegurando particularmente la salud de las personas en forma individual y

colectiva, la conservación de la diversidad biológica, el aprovechamiento sostenible de los recursos naturales y el desarrollo sostenible del país”

(...)

## TÍTULO I POLÍTICA NACIONAL DEL AMBIENTE Y GESTIÓN AMBIENTAL

### CAPÍTULO 1 ASPECTOS GENERALES

Artículo 2.º- Del ámbito

(...)

2.3. Entiéndase, para los efectos de la presente Ley, que toda mención hecha al “ambiente” o a “sus componentes” comprende a los elementos físicos, químicos y biológicos de origen natural o antropogénico que, en forma individual o asociada, conforman el medio en que se desarrolla la vida, siendo los factores que aseguran la salud individual y colectiva de las personas y la conservación de los recursos naturales, la diversidad biológica y el patrimonio cultural asociado a ellos, entre otros.

(...)

Artículo 19º.- De la planificación y del ordenamiento territorial ambiental

(...)

19.2 El ordenamiento territorial ambiental es un instrumento que forma parte de la política de ordenamiento territorial. Es un proceso técnico-político orientado a la definición de criterios e indicadores ambientales que condicionan la asignación de usos territoriales y la ocupación ordenada del territorio.

(...)

Artículo 69º.- De la relación entre cultura y ambiente

La relación entre los seres humanos y el ambiente en el cual viven constituye parte de la cultura de los pueblos. Las autoridades públicas alientan aquellas expresiones culturales que contribuyan a la conservación y protección del ambiente y desincentivan aquellas contrarias a tales fines.

(...)

Artículo 81º.- Del turismo sostenible  
Las entidades públicas, en coordinación con el sector privado, adoptan medidas efectivas para prevenir, controlar y mitigar el deterioro del ambiente y de sus componentes, en particular, los recursos naturales y los bienes del Patrimonio Cultural de la Nación asociado a ellos, como consecuencia del desarrollo de infraestructuras y de las actividades turísticas y recreativas, susceptibles de generar impactos negativos sobre ellos.

(...)

Artículo 84º Del concepto

Se consideran recursos naturales a todos los componentes de la naturaleza, susceptibles de ser aprovechados por el ser humano para la satisfacción de sus necesidades y que tengan un valor actual o potencial en el mercado, conforme lo dispone la ley”

De las normas glosadas, vinculadas al concepto de medio ambiente, se trata, en primer lugar, sobre el derecho y deber ambiental de todo ciudadano con relación a habitar en un medio ambiente adecuado, la conservación de la diversidad biológica, el aprovechamiento sostenible de los recursos naturales y el desarrollo sostenible del país.

En segundo lugar, lo más importante de esta ley con relación al tema planteado, se logra conceptualizar por primera vez a nivel de ley al ambiente. Sin embargo, carece de claridad, puesto que resulta confuso conceptualizar como “ambiente” o a “sus componentes” a los elementos físicos, químicos y biológicos de origen natural o antropogénico.

Según se puede deducir del concepto vertido, cuando se refiere a elementos físicos, químicos y biológicos, sin explicar su contenido, otra vez se generan la incertidumbre jurídica a nivel legal. Es decir, existiendo doctrinas claras en las cuales se hace mención a elementos fáciles de deducir su contenido, se opta por buscar un concepto nuevo y carente de explicación en un lenguaje ciudadano, puesto que la defensa del medio ambiente debe ser entendido mediante un concepto claro y general.

También, se puede observar que las normas citadas se refieren a los demás elementos ambientales como meros instrumentos de política ambiental. Por ejemplo, con relación al ordenamiento territorial ambiental, se sostiene que es solo un instrumento que forma parte de la política de ordenamiento territorial, mas no se identifica como un elemento más del concepto de ambiente, como sí lo hace la teoría amplia de medio ambiente.

Por último, se señala como concepto de recursos naturales a todos los componentes de la naturaleza, susceptibles de ser aprovechados por el ser humano para la satisfacción de sus necesidades y que tengan un valor actual o potencial en el mercado, conforme lo dispone la ley. Con esto se da una apertura de concesiones de los recursos naturales. Sin embargo habrá que esperar a las normas reglamentarias sectoriales, puesto que se puede ampliar para otro tipo de contratos, esperamos que se diseñen sin menoscabo para el medio ambiente.

### **Concepto de medio ambiente según el Tribunal Constitucional**

Sobre el particular, se debe tener en consideración que las resoluciones emitidos por el Tribunal Constitucional se emitieron de acuerdo con el Código del Ambiente ya derogado, lo cual parece de mucha sospecha.

Trataremos de comentar solamente una “perlita” del Tribunal por el hecho de que uno de sus miembros dignos como el magistrado Conzáles Ojeda tuvo la valentía de no compartir lo resuelto por la mayoría: Sentencia publicada el 5 de setiembre de 2007, Caso: Nextel (Expediente N° 4223-2006-PA/TC).

La Resolución 04223-2006-AA para su lectura completa, esta adjunta como anexo al final del trabajo en formato PDF.

Ahora comentaremos el voto singular del magistrado Gonzáles Ojeda en la misma sentencia:

Con el debido respeto del criterio de mis colegas, suscribo este voto singular porque no comparto lo resuelto por la mayoría, ni los fundamentos en que apoyan su decisión, por los siguientes motivos:

1. Los hechos del presente caso son bastante simples: los pobladores de una urbanización reclaman que una antena de telecomunicaciones construidas por Nextel exactamente al costado de sus hogares, podría causar daños a su salud y afecta su derecho a un medio ambiente equilibrado. Está acreditado en el expediente que Nextel construyó la antena en dicho sector, pese a no contar con la autorización municipal requerida. Pese a eso, la mayoría basándose en unos informes técnicos que demuestran que las ondas emitidas no son dañinas para la salud de los pobladores, concluye que la demanda dese ser desestimada, sin perjuicio de las sanciones administrativas a las que dé lu-

- gar la falta cometida por Nextel (esto es, construir una antena en un lugar urbano sin autorización para hacerlo).
2. La mayoría llega a esta conclusión luego de hacer unas apreciaciones respecto a lo que allí se denomina “concepto constitucional de mercado” (fundamento jurídico 13). [...]
  3. Esta confusión no sería tan relevante si no fuera porque, a nuestro entender, en el esfuerzo de rendir culto a la jurisprudencia de conceptos, la sentencia en mayoría se olvida de la resolución del caso. Es decir, la fundamentación se “pierde”, con el afán de encontrar el máximo grado de abstracción conceptual, y olvida los reales alcances de los derechos constitucionales alegados y, lo que es quizá peor, los hechos del caso.
  4. Así sucede, por ejemplo con el “principio de precaución” al que acude la sentencia en mayoría para resolver el caso. Su aplicación, sin embargo, se efectúa con un contenido y alcance totalmente distintos al que anteriores oportunidades le hemos dado en casos sustancialmente iguales [...] (STC N° 0964-2002-AA, f.11 y 12).
  5. En el presente caso, en la medida que está acreditado que (i) la antena está dentro de un área residencial y relativamente cerca de centros de salud y educativos, (ii) la antena está construida de manera muy próxima a viviendas, (iii) Nextel ha construido una antena en una zona que no es apropiada de acuerdo con las normas de urbanización; y, (iv) la empresa, de acuerdo al punto anterior, no contaba con la debida autorización para la construcción de la antena, la aplicación del principio de precaución debió terminar con la expedición de una sentencia estimatoria y no como finalmente se ha decidido por mayoría.

Por ello, mi voto es porque se declare Fundada la demanda.

### **Normativa de derecho ambiental tributario**

La regulación sobre tributación ambiental, que escasamente tenemos, se encuentra en el artículo 4° de la Ley General Ambiental, aprobado por Ley N.° 28611:

#### **CAPÍTULO I**

#### **ASPECTOS GENERALES**

Artículo 4°.- De la tributación y el ambiente

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

En este artículo 4.° se tiene la base legal para reformar el diseño del marco tributario nacional, a efectos de que se considere los objetivos de la Política Nacional Ambiental.

Es decir, promoviendo conductas ambientalmente responsables de bienes y servicios, la conservación, aprovechamiento sostenible y recuperación de los recursos naturales, así como el desarrollo y uso de tecnologías apropiadas y de prácticas de producción limpia en general.

Nos encontramos con una normativa ambiental que liga a que exista una normativa tributaria ambiental, para crear los tributos ambientales, como necesarios y más eficaces que las sanciones administrativas y penales.



No obstante, en el plano del Derecho Tributario aún no se ha tomado en cuenta dicha necesidad, debido a que no se conoce mucho sobre su estructura y su finalidad extra fiscal. Del mismo modo, porque implica un costo que debe asumir la empresa y ciudadanos que contaminan, debido a que es confundido como un tributo más. Con relación a los elementos ambientales no ocurre lo mismo, puesto que implica un incentivo como desarrollaremos enseguida.

### ***Doctrina sobre la tributación ambiental***

En esta parte del trabajo trataremos exclusivamente sobre los fundamentos económicos de la tributación ambiental.

#### **a) Fundamentos económicos**

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

- Creando tributos ambientales.
- Elementos ambientales adaptando tributos y estructuras fiscales y existentes a unos objetivos ambientales.

Cabe precisar que los actuales sistemas tributarios son herederos de una época en la que los problemas ambientales no eran percibidos con la misma intensidad que en la actualidad.

Asimismo, la justificación de la utilización de elementos ambientales (ejemplo beneficios tributarios) y tributos ambientales se presentan porque existe una disociación entre la actividad económica en el marco de las economías de mercado y la naturaleza, dado que las funciones que desempeña el medio ambiente y

su deterioro no son contemplados por el sistema económico.

Efectivamente, la contaminación es un subproducto y no está contemplada en la economía como tal, solo se le considera como “fallo de mercado”, es decir, como una externalidad negativa (el costo recae sobre un tercero-la sociedad- que no ha intervenido en el proceso productivo).

Portanto, el mercado de bienes y servicios no refleja el valor total para buena parte de los recursos ambientales que han sido empleados para la producción, es decir, el mercado no distribuye los recursos de forma eficiente al no contemplar el valor del medio ambiente (erosionado por la contaminación que producen las empresas y los demás agentes contaminadores) La tributación ambiental debe perseguir el cambio de actitudes de los agentes económicos para el ambiente. Los tributos ambientales reducen la contaminación, ejerciendo un rol en el ingreso (el que contamina paga) y los elementos ambientales ejercen un rol en el gasto (beneficios económicos).

En cada caso, la administración habrá de elegir el instrumento o la combinación de instrumentos idóneos. Esta elección depende de múltiples factores, tales como el tipo de problema ambiental de que se trate. Estos tributos no son para cobrar más, sino para que las empresas asuman el costo y no contaminen.

En este extremo, podemos aseverar que el tributo ambiental no es una figura sesgada de la administración, sino un instrumento de la sociedad civil para salvaguardar los intereses colectivos al bien ambiental, un instrumento de desestímulo y de carácter tributario, anclado en la capacidad económica y cuyo impulso es el de disminuir la capacidad de contaminación.

**b) Función extrafiscal de la tributación**

Atendiendo a lo que antecede, requiere especial atención considerar los efectos de la función extrafiscal de la tributación en el plano de la llamada defensa ecológica –ecotax–, o “impuestos ecológicos”.

Previamente, cabe recordar algo que es de importancia para el tema bajo análisis, y es que en economía se entiende que un fenómeno produce un efecto externo cuando las acciones de un agente económico afectan, mediante mecanismos que no son los precios de mercado, las decisiones o bienestar de otro agente, alterando sus funciones de utilidad o producción (Sala F., 2004).

Bajo este manto interpretativo, los modelos de tributación ecológica resultan, para una parte de la doctrina, idóneos para equilibrar la actividad de un agente económico que cause una pérdida de bienestar a otro agente, con el fin de que ella sea compensada a la sociedad.

Por lo tanto al momento de convocarse a la búsqueda de un sistema tributario coherente para el nuevo siglo, no se puede dejar de considerar que los tributos ya no deben ser estructurados y vistos tan solo desde el ángulo del efecto recaudatorio, sin otras o escasas connotaciones que la faz recaudatoria, y sin tener presente en forma especial las distintas funciones que la tributación tiene en el cuadro global del accionar económico de los agentes, dentro del marco propio de las variables económicas que se desarrollan en cada unidad política.

En ese sentido, la innovación en cuestión es tan solo mostrar la necesidad de la intervención de la política estatal –vía instrumental tributario– en el control ambiental de la polución, en razón de las externalidades que ella genera, atendien-

do a que la polución impone costos a los restantes miembros de la sociedad que no intervienen en su generación.

Por lo cual, el punto central del análisis en lo relacionado a los tributos ambientales consiste en predeterminar que cierto “bienestar” es considerado indeseable desde el punto de vista de la contaminación ambiental y qué clase de impuestos o gastos fiscales –tax expenditure– ayudan a su solución.

Considerando lo que antecede, la doctrina apela a instrumentos económicos, tanto medidas disuasorias como estimuladoras, entre las cuales se incluyen los mecanismos de mercado, incidiendo en los costos y ventajas de las diferentes líneas de conducta de los agentes económicos, y –en especial– el arsenal tributario.

Cabe resaltar que este tipo de tributos se distinguen de los demás, porque grava aspectos negativos de comportamiento productor o consumidor, es decir, la contaminación, haciendo abstracción de la renta o beneficio.

Por ello, entre las medidas disuasorias típicas se encuentran las tasas sobre los combustibles en función de su incidencia contaminadora o sobre determinadas actividades extractivas; así, un ejemplo clásico son los tributos y recargos fiscales de carácter finalista, cuyo destino tiene por objeto financiar instalaciones que eliminen o atenúen la contaminación.

Por ende, si no existiera la susodicha intervención estatal, la polución ambiental afectaría tanto a los sujetos que las producen como a quienes la deben soportar en forma pasiva. Un ejemplo digno de considerar es el impuesto “CO<sub>2</sub>/ENERGÍA”, que fue concebido como un impuesto sobre los combustibles fósiles a ser abonados por los productores

e importadores de dicho combustible, así como también un impuesto de salida que grava a los consumidores.

Este gravamen fue ideado por la Comisión Europea, a fin de incentivar inversiones para tratar de reducir las emisiones o el logro de una mayor eficiencia energética. Dicha iniciativa encontró escollos en los países de la Unión Europea menos industrializados, que necesitaban crecer sobre la base de energía derivada de recursos fósiles.

Por las razones expuestas, en nuestro país será muy difícil incorporar los tributos medioambientales, pero no imposible. Consideramos que ya es momento en que los agentes que producen contaminación ambiental deben pagar los costos que generan. Dichos costos no solo son económicos sino de diversa índole, como las afecciones a la salud de las personas y la irreparable depredación de recursos naturales, y como sabemos, por más que se determine un costo, no se podrá reparar el daño producido.

En esta línea, la prevención por medios impositivos es la mejor herramienta para proteger el medio ambiente. Por ello, lo que ya está contaminado, debemos recuperarlo y lo que aún no lo está, debemos protegerlo mediante tributos ambientales que tienen fines extrafiscales.

### ***Crterios para el diseño de tributos ambientales y beneficios tributarios***

Para diseñar tributos ambientales y beneficios tributarios, se puede considerar diversos criterios de imposición, como los siguientes:

- Han de recaer sobre actividades contaminantes (atmósfera, agua, residuos, ruido, etc.). Identificando a los sujetos pasivos que soportarán el pago del tributo ambiental.

- No debería utilizarse regímenes de estimación objetiva (presunciones), sino reales, que guarden relación con el método económico que permite determinar la existencia del hecho económico producido y afectador del ambiente.
- Utilizar incentivos positivos en tributos tradicionales. Por ejemplo: considerar como gastos deducibles en el impuesto a la renta, la adquisición de bienes y servicios que impliquen la utilización de tecnologías limpias, o establecer una amortización acelerada, entre otros beneficios que impliquen la protección ambiental.
- Participación e información a los agentes económicos en la primera etapa de la incorporación de tributos ambientales. A fin de evitar conflictos y una contaminación insostenible del medio ambiente.
- Identificar los elementos del tributo a crear, a efectos de cumplir con los principios ambientales, como el principio contaminador pagador, y tributarios como los de legalidad, reserva de ley, igualdad, entre otros.

Estos criterios nos permiten identificar los parámetros en la utilización de los tributos ambientales. Así también, es necesario afinar otros elementos para completar su estructura, como determinar la base imponible, los agentes económicos que soportarán la carga impositiva, la cuantía de tributo, quién será el acreedor tributario, los beneficios tributarios que no distorsionen su estructura, entre otros.

### **FUENTES DE CONTAMINACIÓN AMBIENTAL EN EL PERÚ Y PROPUESTAS DE TRIBUTOS Y ELEMENTOS AMBIENTALES**

La contaminación ambiental en nuestro país se encuentra en todos los niveles, esto significa que hay contaminación ambiental en el

agua (ríos y mar), en el suelo, en los bosques y en la atmósfera. El análisis realizado en los acápite anteriores sirve de base para buscar las soluciones más acorde con nuestra realidad desde la perspectiva ambiental y tributaria, a fin de reducir considerablemente la contaminación ambiental producida en los diversos sectores de nuestro país. Los distintos niveles de gobiernos del Estado deben velar por la protección ambiental dentro de su competencia (Artículo 52.º de la Ley General del Ambiente, Ley N.º 28611).

### **La descentralización y los gobiernos regionales y locales**

En un sentido amplio, el Estado de Derecho representa, dirige y regula la vida de la sociedad; asimismo, es el encargado de garantizar la satisfacción de sus necesidades públicas, así como facilitar y vigilar el adecuado suministro de los bienes privados.

Expresada la naturaleza del Estado en tales términos, el Gobierno en todos sus niveles debe velar por el bienestar social, considerando como principio fundamental la defensa de la persona humana y el respeto de su dignidad. Esto implica, entonces, que la eficacia de las acciones de Gobierno debe evaluarse, fundamentalmente, en función de su impacto en el bienestar de la sociedad.

Con arreglo a nuestra Norma Fundamental, existen tres niveles de gobiernos: Gobierno Nacional, regional y local (este último de ámbito provincial, distrital y de centro poblado menor).

La entrada en vigencia de la Ley N.º 27680, que aprueba la reforma constitucional del Capítulo XIV del Título VI, sobre Descentralización; y la reciente modificación del Artículo 74 para otorgar potestad tributaria a los gobiernos regionales, muestra intenciones positivas a nivel normativo para que nuestro país ponga a prueba la descen-

tralización tan esperada, que coadyuve a su desarrollo integral.

### **Niveles de contaminación ambiental en Lima**

#### ***Contaminación en el río Rímac por actividades de la agricultura, la industria y la minería***

Una muestra de contaminación ambiental en la agricultura la tenemos en lo ocurrido en Chíncha, Huarochirí, a más de 3000 msnm, donde se dice que hace 20 años los agricultores de la zona no necesitaban usar fertilizantes, ni pesticidas para cultivar sus tierras. Recuerden que, entonces, solo requerían de abono orgánico natural que obtenían de su ganado o de los establos que se encontraba a lo largo de la cuenca del río Rímac.

El asunto es delicado, pues el uso excesivo de aquellos químicos afecta no solo la calidad del suelo y de los alimentos, sino también la salubridad de las aguas del río Rímac.

Los fertilizantes y pesticidas se depositan en los suelos y, por efecto de las lluvias, terminan en la corriente del río así como en cauces que los mismos agricultores efectúan.

#### **• ¿Quién asumirá la responsabilidad?**

Mucho se ha hablado estos días sobre la calidad del agua que recibe Lima y los niveles de contaminación del río Rímac. Ministros y funcionarios han respondido a medias las preguntas de un grupo de congresistas, pero nadie, absolutamente nadie, por enésima vez, ha asumido la responsabilidad sobre la calidad con la que las aguas de este río ingresan a la planta de Sedapal. El costo que no pagan los contaminadores no se internaliza en ellos, pues el Estado asume dicho costo en desmedro del país.

Nadie asume responsabilidad sobre la calidad de aguas del río Rímac. Más de ocho entidades tienen jurisdicción sobre esta cuenca. Así, los sectores de Minería y Producción ponen sus propios límites a las descargas.

Desde nuestro punto de vista, el Ministerio del Ambiente, recién creado, debe ser el ente rector y como ente fiscalizador se sugiere crear una Superintendencia Nacional Ambiental. En materia ambiental se debe tener un catastro de sectores de riego y contaminados, sin dejar de lado el principio de autoridad que no existe a la fecha.

- **Propuestas de impuesto ambiental y tasa ambiental por vertidos**

Con relación a la utilización de pesticidas y similares, se debe crear un impuesto ambiental que grave dichos bienes, a efectos de que el mercado de fertilizantes orgánicos se desarrolle e ingrese como un bien sustituto que sí respete al medio ambiente.

En lo que se refiere a los vertidos que efectúan las personas naturales y jurídicas al río Rímac, debe crearse una tasa ambiental que paguen dichas personas con el objeto de que la entidad autónoma, la municipalidad o el gobierno regional, sea quien asuma la función de acreedor tributario y brinde el servicio de saneamiento de vertidos, evitando de esta forma la contaminación del río o, al menos, reduciéndola a un nivel óptimo.

### **Contaminación del mar**

En el año 2002, el biólogo Juan Carrasco Tumba, tras las pruebas realizadas en la caleta de pescadores, la bahía de San Nicolás y el sector de San Juanito, determinó la existencia de metales pesados en esos sectores. Por

eso, Shougang Hierro Perú clausuró el ducto que tenía en este último lugar. El especialista advirtió que “la concentración de metales pesados sobrepasa los límites máximos permisibles”.

Sobre el particular, es preciso advertir que las sanciones administrativas no han surtido efectos de prevención, por lo cual, los tributos ambientales y los elementos ambientales al elevar los costos de estas clases de empresas generarían un mejor resultado, porque dichos contaminadores para evitar el tributo ambiental utilizarán tecnología limpia.

- **Propuesta de tasa ambiental por vertidos y beneficios tributarios**

En lo que se refiere a los vertidos al mar que realicen personas naturales y jurídicas, debe crearse una tasa ambiental que paguen dichas personas con el objeto de que la municipalidad o el gobierno regional sea quien asuma la función de acreedor tributario y brinde el servicio de saneamiento de vertidos de agua, a cambio de una tasa de vertidos, evitando de esta forma la contaminación del mar o, al menos, reducirla a un nivel óptimo. Generando una fuente durable con los ingresos de la referida tasa ambiental.

Asimismo, se debe otorgar beneficios tributarios a quienes voluntariamente reducen la contaminación ambiental empleando tecnología limpia, por ejemplo en el impuesto a la renta mediante la amortización acelerada u otros beneficios como lo antes expuesto.

### **Contaminación de bosques**

En nuestro país, podemos observar una penosa realidad, no hay ningún detenido por la tala ilegal, sin control: el tráfico se cubre de impunidad (Rosales J., 2005).

Asimismo, de los 75 millones de hectáreas de bosques que posee el Perú, grandes extensiones son ocupadas por taladores ilegales que no solo operan en la selva, sino también en los bosques secos de la costa norte.

Según Wayne Parrot, científico estadounidense, la flora y fauna endémica está desapareciendo, y recomienda hacer óptima la producción de las áreas agrícolas existentes. Los grandes daños e impactos contra el ecosistema en nuestro país no cesan, no solo es la dramática deforestación de los bosques amazónicos, sino también el crítico problema del avance de la agricultura.

En entrevista con el diario EL COMERCIO, Parrot experto mundial en biotecnología agrícola y profesor de la Universidad de Georgia, EE.UU, que ha realizado investigaciones pioneras en el campo del desarrollo de tejidos y sistemas de transferencia de genes principalmente en legumbres, reveló que por cada hectárea de terreno que se destina al uso agrícola, especialmente en zonas boscosas de la selva, por lo menos hay una especie de flora y fauna, principalmente endémicas, que se extinguen en el Perú.

Refirió que la idea moderna y científica de aumentar la producción agrícola no es ampliando la frontera de cultivos, sino aprovechando óptimamente los terrenos existentes, lo cual conlleva a la reducción de insecticidas y químicos de manera que también se protege el medio ambiente. “Es decir, que para tener mayor producción agraria no hay que ampliar los terrenos, sino hacerlos óptimos y ello significa también el uso de menos insecticidas para así tener una producción sustentable”.

Sostuvo que en países donde se ha legalizado los transgénicos –en el Perú aún no son legales estos cultivos– disminuyó el uso de insecticidas, de químicos que contaminan el

agua potable y que envenenan el ambiente, mencionó que el algodón y el maíz entre los productos en los cuales se podría aplicar los cultivos transgénicos en el Perú. Sin embargo es importante señalar la importancia de conocer la implicancia de los productos transgénicos desde otro punto de vista.

Un transgénico (Organismo Modificado Genéticamente, OMG) es un organismo vivo que ha sido creado artificialmente manipulando sus genes. Las técnicas de ingeniería genética consisten en aislar segmentos del ADN (el material genético) de un ser vivo (virus, bacteria, vegetal, animal e incluso humano) para introducirlos en el material hereditario de otro. Por ejemplo, el maíz transgénico que se cultiva en España lleva genes de bacteria que le permiten producir una sustancia insecticida. La diferencia fundamental con las técnicas tradicionales de mejora genética es que permiten franquear las barreras entre especies para crear seres vivos que no existían en la naturaleza. Se trata de un experimento a gran escala basado en un modelo científico que está en entredicho.

Algunos de los peligros de estos cultivos para el medio ambiente y la agricultura son el incremento del uso de tóxicos en la agricultura, la contaminación genética, la contaminación del suelo, la pérdida de biodiversidad, el desarrollo de resistencias en insectos y “malas hierbas” o los efectos no deseados en otros organismos. Los efectos sobre los ecosistemas son irreversibles e imprevisibles.

Sin embargo, es importante señalar que en nuestro país no es necesario contar con los productos transgénicos, puesto que la biodiversidad que tenemos es de mejor calidad. Es decir, el verdadero potencial que tiene nuestro país hoy y en el futuro serán nuestros recursos naturales, por lo que debemos protegerlos.

- **Propuestas de beneficios tributarios**  
Así, quienes realizan actividades de reforestación en zonas depredadas de los bosques, u otra actividad que tenga la finalidad de recuperar y darle una utilización ecológica a las zonas depredadas, se les debe otorgar beneficios tributarios, así, también a quienes voluntariamente reducen la contaminación ambiental empleando tecnología limpia, por ejemplo en el impuesto a la renta mediante la amortización acelerada o devoluciones de dicho impuesto.

***Contaminación del aire no solo agrava males bronquiales, sino que puede matar***

Un estudio elaborado recientemente por la CONAM, concluye que por lo menos cuatro de cada cien muertes en Lima y Callao pueden atribuirse a la contaminación atmosférica por material particulado (material sólido o líquido suspendido en la atmósfera).

La mala calidad del aire está afectando drásticamente la vida de las personas. Solo el año 2000 habrían muerto 3453 personas como consecuencia de los altos niveles de la combustión del parque automotor. Lo lamentable es que estas muertes se podrían haber evitado con la implementación de un plan integral que permita mejorar la calidad del aire.

- **Propuestas de tasa ambiental por contaminación atmosférica y beneficios tributarios**

La contaminación atmosférica que generan ciertas actividades industriales, mineras o petroleras, así como el parque automotor, deben ser pasibles de pagar una tasa ambiental a la municipalidad o al gobierno regional, es decir, quien asuma la función de acreedor tributario, evitando de esta forma dicha contaminación o, al menos, reducirla a un nivel óptima.

Asimismo, se deben otorgar beneficios tributarios a quienes voluntariamente reducen la contaminación atmosférica empleando tecnología limpia, por ejemplo en el impuesto a la renta mediante la amortización acelerada, o pagando una tasa reducida en el impuesto general a las ventas o en el impuesto selectivo al consumo, por ejemplo en el caso de biocombustible. También, puede crearse una tasa ambiental a vehículos que transiten por lugares muy contaminados, a efectos de reducir el ingreso de los mismos calculando la capacidad máxima de vehículos que pueden ingresar y el nivel de contaminación, por ejemplo en el caso del centro de Lima.

Finalmente, como bien enfatiza Yacolca, D. (2002), “El derecho tiene que seguir a los individuos por todos los caminos que transitan en su vida en sociedad, para protegerlo y para limitar sus actos con que se dañe o dañe a otros o a su medio ambiente”

“El tributo ambiental genera ingreso público y reduce gasto público en salud y costos ambientales”. Yacolca D. (2010).

**CONCLUSIONES**

1. El concepto de medio ambiente tiene una naturaleza dinámica, según la doctrina tiene dos vertientes claramente definidas: la primera está vinculada con una concepción estricta, y la segunda, con una concepción amplia; ambas tendencias resultan de importancia para la evolución del concepto como fundamento indispensable para lograr la protección ambiental.
2. La noción de ambiente desde nuestra posición tiene una concepción tripartita, que sería el ambiente en cuanto a conser-

- vación del paisaje, incluyendo tanto las bellezas naturales como monumentos y centros históricos; el ambiente en cuanto a la protección del suelo, aire y agua; y, el ambiente en cuanto objeto de la disciplina urbanística. Es decir, elementos, elementos ambientales-culturales, elementos ambientales-naturales, y urbanismo.
3. La degradación ambiental se produjo por el consumismo desordenado originados por elementos sociales realizados por el hombre. Así, la solución también debe ser contemplada desde la misma perspectiva, como una especie de antídoto. El consumo debe ser limitado a bienes y servicios que no degraden el medio ambiente. El futuro depende de cómo cambiemos nuestros hábitos, caso contrario, solo nos espera la extinción.
  4. Las subvenciones y ayudas públicas se conceden en virtud de una determinada política ambiental, pero al margen de cualquier actuación fiscal, puesto que inciden en el gasto público, no en el ingreso, por lo se otorgarían diversos fondos a un concreto proyecto ecológico o a favor de entes que precisen de ayuda financiera para alcanzar la finalidad que persiga.
  5. El Derecho ambiental es un sistema de disciplina jurídica de los ecosistemas, del equilibrio ecológico, tendente al desarrollo sostenible, que permite compatibilizar la conservación del medio ambiente y su utilización racional y ordenada en favor del hombre actual y de las generaciones futuras.
  6. Todos debemos conservar el ambiente mediante la contribución, solidaria y efectiva al gasto público; en consecuencia, todos tienen derecho al disfrute y la explotación ordenada de los recursos naturales.
  7. La relación de correspondencia que se establece en el tributo, reflejando la conexión ingreso-gasto público, funda, por un lado, el deber de contribuir del particular. Y, por otro, el deber público de prestación del Estado, conectado al bien ambiental, digno de tutela constitucional y a base de los intereses difusos y colectivos.
  8. El Estado no es, el propietario, en sentido jurídico, de los bienes públicos ambientales, sino que es su titular fiduciario, cuyo disfrute y utilización están en las antípodas del monopolio artificial del Estado sobre bienes que le pertenecen, le preceden y, probablemente, continuarán aunque desaparezca.
  9. El deber de contribuir al gasto público abarca en su fundamento, la necesidad de satisfacer, por su intermedio, bienes comunes, generales e indivisibles para el conjunto social. El bien ambiente es uno de ellos, como lo es la defensa justicia o educación.
  10. El tributo ambiental no tiene solo fin extrafiscal dominante, sino la financiación social de gasto público para hacer frente a la prevención, corrección y restauración, en su caso, del daño o perjuicio ambiental mediante la equitativa distribución de la carga tributaria.
  11. El bien ambiental (su conservación, uso y restauración) requiere la indispensable solidaridad efectiva: apela al tributo. No es, desde luego, el único modo ni el mecanismo exclusivo. Pero resulta evidente que el tributo plantea el deber de solidaridad y el correlativo deber de prestación de la cosa pública.
  12. Los ingresos que obtiene el Estado (en sus tres niveles de gobierno: Nacional, Regional y Local) de las empresas mineras y petroleras, por concepto de regalías



o cánones, deben ser invertidos preferentemente para la protección ambiental

13. En nuestro país sí es posible crear ciertos tributos ambientales, como los impuestos sobre bienes contaminantes, las tasas de vertidos, tasas ambientales por ingreso a lugares altamente contaminados y otorgar beneficios tributarios a quienes utilizan tecnología limpia. Si bien se creó Ministerio del Ambiente, se necesita una autoridad fiscalizadora que puede ser a nivel de Superintendencia Nacional.

#### REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. Academia Internacional de Derecho Tributario. *Derecho Tributario Ambiental*, Grijley, 2009.
2. Méndez Moreno, Alejandro. *Derecho financiero y tributario*. Parte general. Lecciones de cátedra, 4ª de, Lex Nova, Valladolid, 2003, p. 57.
3. Borrero Moro, Cristóbal. *La tributación ambiental en España*. Tecnos: 1999, p. 22.
4. Vide Paz Cigarán, María, Políticas públicas y cambio climático global, julio de 2007, p. 1. En <http://palestra.pucp.edu.pe/index.php?secc=100>
5. Moreno Trujillo, Eulalia. *La protección jurídico-privada del medio ambiente y la responsabilidad por su deterioro*. Barcelona: Bosh, 1997, p. 33.
6. Pulido Fernández, Juan Ignacio. “Criterios para una política turista sostenible en los parques naturales de Andalucía, Tesis doctoral. Consejería de Turismo, Comercio y Transporte de la Junta de Andalucía” Sevilla, 2005, p. 51.
7. Vide Arroyo Gómez, Miguel Ángel, “La problemática del medio ambiente”. En *Documentación Administrativa*, N.º 140, Madrid, 1971, p. 46.
8. Ferrer Dupuy, Plácida. “Perspectiva jurídica-financiera del medio ambiente”. Tesis doctoral, Universitat Pompeu Fabra, Barcelona, 2001.
9. Mola de Estaban Cerrada, Fernando. *La defensa del medio humano*, Ministerio de la Vivienda, Madrid: 1972, p. 661.
10. Sala Franco, *Política económica del medio ambiente*. Citado por Scalone, Enrique, Tratado de tributación, política y economía tributaria, Astrea. Buenos Aires, 2004, T. II. Vol. I, p. 605.
11. Rosales Vargas, José, en diario *El Comercio* del 1 de mayo de 2005.
12. Yacolca Estares, Daniel. *Derecho Ambiental Tributario*. Editorial Grijley, 2009 - Director de la Academia Internacional de Derecho Tributario. AIDET.
13. Yacolca Estares, Daniel. <http://blog.ucp.edu.pe/index.php?blogid=2072>
14. Videos varios.