
PRINCIPIOS Y REGULACIÓN DE LOS “TRIBUTOS VERDES” EN VENEZUELA

PRINCIPLES AND REGULATION OF “GREEN TAXES” IN VENEZUELA

Serviliano Abache Carvajal(*)

Recibido: 27 de noviembre de 2019

Aprobado: 11 de diciembre de 2019

Página inicial: 67

Página final: 82

Resumen: En este trabajo se revisa el concepto de Derecho tributario ambiental y su regulación en el ordenamiento jurídico venezolano, así como la concepción de los “tributos verdes”, particularmente los principios “quien contamina paga” y del “doble dividendo”.

Palabras clave: Derecho ambiental; Derecho tributario ambiental; fiscalidad ambiental; tributos verdes; tributos ecológicos; tributos ambientales; principio “quien contamina paga”; principio del “doble dividendo”.

Abstract: This paper reviews the concept of Environmental Tax Law in the Venezuelan legal system and the conception of “green taxes”, particularly the polluter pays and double dividend principles.

Keywords: Environmental Law; Environmental Tax Law; environmental taxation; green taxes; ecological taxes; environmental taxes; polluter pays principle; double dividend principle.

Sumario: I. Ambiente, Derecho ambiental y Derecho tributario ambiental. Noción y fundamento. 1. Ambiente, Derecho ambiental y Derecho tributario ambiental. 2. Derecho tributario ambiental. Noción y finalidad. II. Principios y regulación ambiental en Venezuela. Especial referencia a los “tributos verdes”. 1. El llamado “derecho al ambiente” en el ordenamiento jurídico venezolano. 2. Los “tributos verdes” en Venezuela. Principios y regulación. 2.1. Principio “quien contamina paga”. 2.2. Principio del “doble dividendo”.

(*) Profesor de la Universidad Central de Venezuela y de la Universidad Católica Andrés Bello.

I. Ambiente, Derecho ambiental y Derecho tributario ambiental. Noción y finalidad

1. Ambiente, Derecho ambiental y Derecho tributario ambiental

Como explica la doctrina, el ambiente (o medio ambiente)⁽¹⁾ ha sido conceptualizado como “el conjunto de los elementos de orden biológico y físico que constituyen la base o el sustento natural del medio humano, sumado a los aspectos socio-culturales y económicos que ameritan una serie de orientaciones teóricas y técnicas para que la interacción hombre-sociedad-naturaleza garantice la satisfacción de las necesidades sociales más importantes e impida la degradación de tales condiciones físico-naturales”⁽²⁾.

Y precisamente tiene la finalidad de impedir o, por lo menos, aminorar la degradación de las indicadas condiciones naturales en el marco de los elementos biológicos y físicos que integran el ambiente, el denominado Derecho ambiental, caracterizado como ese conjunto de normas (reglas y principios) e instituciones jurídicas que coadyuvan a la salud pública, así como al mantenimiento del equilibrio ecológico o medioambiental⁽³⁾, cuya tutela encuentra cobertura legal a fin de cumplir el carácter instrumental de las finanzas públicas, a partir del gasto público y del Derecho tributario o, con mayor rigor conceptual –y con particular interés para este estudio- a partir del llamado Derecho tributario ambiental⁽⁴⁾.

Esta parcela jurídica ha concretado esfuerzos, en los tiempos más recientes, de las políticas fiscales y medioambientales para buscar soluciones sostenibles –en el marco del “derecho al desarrollo sustentable”⁽⁵⁾- a los problemas medioambientales, principalmen-

(1) Sobre el cual se predica el “derecho al ambiente”. Al respecto, *vid.* MUÑOZ SERAFÍN, Rodrigo, “Los tributos verdes y los derechos fundamentales de los pagadores de impuestos”, *Memorias del foro impuestos verdes*, Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, México D. F., 2014, consultado en: https://www.prodecon.gob.mx/Documentos/RelacionesInstitucionales/ImpuestosVerdes_20012014.pdf

(2) BLANCO-URIBE QUINTERO, Alberto, *La protección del ambiente y el contencioso administrativo*, Editorial Sherwood, Caracas, 1998, p. 16. El autor explica que: “Esta definición ha sido establecida en el Tercer Congreso Venezolano de Conservación, reunido en Guanare del 12 al 16 de octubre de 1983, y citada por Pedro Pablo AZPURUA, *El Agua y el Desarrollo*, Seminario de Jóvenes Latinoamericanos sobre Desarrollo y Preservación del Ambiente, Cronotip, Caracas, 1985, p. 77”.

(3) *Ibid.*, p. 17.

(4) LIFSCHITZ, Nora Beatriz, “El Derecho tributario ambiental y los principios constitucionales a la luz del constitucionalismo latinoamericano”, en CRUZ DE QUIÑONES, Lucy (Directora Académica), *Lecciones de Derecho tributario inspiradas por un maestro. Liber Amicorum en homenaje a Eusebio González García*, tomo I, Editorial Universidad del Rosario-Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2010, p. 230.

(5) Entendiendo por *desarrollo sustentable* “aquel que no compromete las propias condiciones de durabilidad del medio ambiente.// En el desarrollo sostenible o sustentable es de importancia vital para el mundo promover un modelo de desarrollo que aproveche equilibradamente el entorno natural para que esté garantizada su viabilidad en el tiempo y la propia supervivencia del ser humano y demás especies”. ANDRADE MORALES, Yurisha, “El desarrollo sostenible con perspectiva de derechos humanos”, *Ius: Revista Jurídica*, Universidad Latina de América, consultado en: <http://www.unla.mx/iusunla38/reflexion/EI%20desarrollo%20sostenible%20con%20perspectiva%20de%20DH.htm>.

te con fines *preventivos*⁽⁶⁾, generados en su mayoría por los procesos industriales, así como por razón del consumo final de ciertos bienes y servicios que, con particular impacto e indeseables consecuencias, contaminan el ambiente⁽⁷⁾, usualmente referidas en la teoría económica como *externalidades negativas*⁽⁸⁾. En efecto, la tributación ambiental se refiere a los instrumentos de política medioambiental por medio de los cuales se puede influir positivamente sobre los impactos ambientales, disminuyendo o mitigando ciertos problemas, alterando situaciones y comportamientos perjudiciales para el medioambiente⁽⁹⁾,

-
- (6) “El principio general y rector, por excelencia, del Derecho Ambiental, es el conocido como Principio de Prevención o Principio Precautorio: como toda rama de Derecho, ella actúa curativamente, pero su gran especialidad radica en su carácter primordialmente preventivo, dada la condición muchas veces irreversible de los daños ambientales y la índole extracomercial de muchos de los bienes ambientales”. BLANCO-URIBE QUINTERO, Alberto, *La protección... cit.*, p. 17. Este estándar también es referido en la doctrina como el *principio de cautela y acción preventiva*, toda vez que “pretende evitar los riesgos de daños ambientales así como impedir el agotamiento futuro de los recursos naturales”. BETANCOURT RAMÍREZ, Daniel, “Los tributos ambientales como instrumentos dirigidos a la protección y tutela del bien jurídico constitucionalizado del ambiente”, en CASTILLO CARVAJAL, Juan Carlos (Coord.), *Tributación y regulación. Memorias de las XIV Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2015, p. 306.
- (7) SALAS AVENDAÑO, Wendy, “Consideraciones sobre la tributación medioambiental y su concepción en el ámbito internacional”, *Revista Voces: Tecnología y Pensamiento*, vol. 2, Nº 1-2, IUT Ejido, Mérida (Venezuela), 2007, p. 64, consultado en: <http://revistavoces.org.ve/docu/voces2-art4.pdf>.
- (8) Las *externalidades* (o *costos externos*) son normalmente abordadas en la teoría económica como una falla de mercado, que tienen lugar cuando un tercero ajeno al intercambio se ve afectado por el costo del mismo. Así, no resulta difícil entender por qué la contaminación, además de calificar como una externalidad, es referida, concretamente, como una *externalidad negativa*, en tanto en cuanto se produce un *costo externo* que afecta *negativamente* el medioambiente y a los seres humanos. En relación a las externalidades y, específicamente, a las generadas en materia ambiental, resulta de utilidad la explicación ejemplificada que plantean COOTER y ULEN, de la manera siguiente: “Exploremos la idea de costo externo (con frecuencia llamado simplemente *externalidad*) para ver cómo puede generar una falla del mercado y cuáles políticas públicas pueden corregir esta falla. Supongamos que una fábrica ubicada río arriba de una populosa ciudad, arroja materiales tóxicos al río como un subproducto de su proceso de producción. Esta acción de la fábrica impone a los habitantes que viven río abajo un costo que ellos no han generado: tales habitantes deben incurrir en algunos costos adicionales para limpiar el agua o traer agua limpia de otra parte. ¿De qué manera ha fallado el mercado en este ejemplo? El mercado falla en presencia de los costos externos porque el generador de la externalidad no tiene que pagar por dañar a otros, de modo que se autocontrola en una medida insuficiente. Tal generador actúa como si el costo de eliminar los derechos fuese nulo, cuando de hecho hay algunos costos reales, como lo pueden atestiguar quienes viven río abajo. En un sentido técnico, el generador de la externalidad produce en demasía, y así crea el daño asociado, porque hay una diferencia entre el costo marginal *privado* y el costo marginal *social*”. COOTER, Robert y ULEN, Thomas, *Derecho y economía*, Fondo de Cultura Económica, México, D. F., 1998, p. 62.
- (9) BELTRÁN, John Jairo y ÁVILA MENCO, Jesús, *Efectos de la tributación ambiental en la gestión del medio ambiente en Colombia*, Universidad de Medellín, Medellín, 2013, p. 15, consultado en: <https://repository.udem.edu.co/bitstream/handle/11407/93/Efectos%20de%20la%20tributaci%C3%B3n%20ambiental%20en%20la%20gesti%C3%B3n%20del%20medio%20ambiente%20en%20Colombia.pdf?sequence=1>.

a propósito de lo que se ha venido a referir como el “derecho humano al ambiente”⁽¹⁰⁾, cuya *progresividad* se ha justificado desde distintas parcelas del fenómeno jurídico⁽¹¹⁾.

2. Derecho tributario ambiental. Noción y finalidad

La finalidad de las normas fiscales-ambientales que establecen los denominados “tributos verdes” o *green taxes*, también llamados “tributos ecológicos”, “ambientales” o “medioambientales” consiste, al gravar las actividades que impactan (potencial o efectivamente) de manera *negativa* el ambiente, en: (i) *incentivar* acciones que preserven el entorno ecológico⁽¹²⁾, o (ii) *desincentivar* prácticas lesivas del mismo (e. g. emisiones tóxicas hacia el aire, suelo y agua)⁽¹³⁾. Como luce evidente, son dos caras de una misma moneda, sobre la cual se erige el carácter de *ordenación, no financiero o propiamente extrafiscal*⁽¹⁴⁾ de estas particulares mani-

- (10) Formalmente declarado como tal, en el marco de la “Conferencia de las Naciones Unidas sobre Medio Ambiente”, que tuvo lugar en Estocolmo en 1972. Cf. IRIARTE YANICELLI, Adolfo A., “La resolución de conflictos internacionales dentro del marco de la fiscalidad internacional: a propósito del mecanismo de desarrollo limpio (MDL)”, *Revista de Derecho Ambiental. Doctrina, jurisprudencia, legislación y práctica*, N° 21, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2010, p. 75. En general, sobre el “derecho-deber” al ambiente, *vid.* BLANCO-URIBE QUINTERO, Alberto, *La definición del derecho-deber individual y colectivo al ambiente en Derecho constitucional comparado*, Tribunal Supremo de Justicia, Colección Nuevos Autores, N° 9, Caracas, 2005, *in totum*.
- (11) Así lo ha planteado PEÑA CHACÓN, quien fundamenta el *principio de progresividad del Derecho ambiental* desde: (i) el Derecho internacional de los derechos humanos, (ii) el Derecho internacional ambiental, (iii) el Derecho internacional regulador del comercio y las inversiones, y (iv) el Derecho constitucional. Cf. PEÑA CHACÓN, Mario, “El ABC del principio de progresividad del Derecho ambiental”, *Revista de Derecho Ambiental. Doctrina, jurisprudencia, legislación y práctica*, N° 54, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2018, p. 18-37.
- (12) En similares términos lo plantea ALVARADO ESQUIVEL, para quien esta forma de tributación está dirigida a “incentivar comportamientos a favor de la protección y salvaguarda del equilibrio ecológico”, debiendo repararse en que estas exacciones “tienen un efecto compensatorio en la sociedad, por los daños causados al ambiente”. ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús, “La tributación medioambiental en las haciendas territoriales en México (estatales y municipales): posibilidades y límites constitucionales”, en CRUZ DE QUIÑONES, Lucy (Directora Académica), *Lecciones de Derecho tributario inspiradas por un maestro. Liber Amicorum en homenaje a Eusebio González García*, tomo I, Editorial Universidad del Rosario e Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2010, p. 213.
- (13) Esta caracterización de *incentivo* o *desincentivo* de conductas, alineada, por demás, con la *función extrafiscal* de las exacciones ecológicas, es el producto de la evolución del concepto mismo de tributo, el cual, si bien sigue entendiéndose que es: (i) una prestación patrimonial coactiva, (ii) que se exige por el poder de imperio, (iii) y que debe establecerse en la ley, (iv) ya no se limita a la mera “satisfacción de las cargas públicas”, sino que se reconduce al cumplimiento de los –más amplios– fines del Estado, dentro de los cuales se encuentran, precisamente, *incentivar acciones deseables* o *desincentivar comportamientos indeseables* por parte de los individuos. Al respecto, *vid.* GARCÍA NOVOA, César, *El concepto de tributo*, Marcial Pons, Buenos Aires, 2012, *in totum*; PLAZAS VEGA, MAURICIO A., *Derecho de la hacienda pública y Derecho tributario*, tomo II-Derecho tributario, Temis, 2ª edición, Bogotá, 2005, p. 78 y s.; y ROMERO-MUCI, Humberto, “Deconstruccionismo y la huida del Derecho tributario: «El caso de las contribuciones previstas en las leyes orgánicas de ciencia, tecnología e innovación y contra el tráfico ilícito y el consumo de sustancias estupefacientes y psicotrópicas»”, en WEFER H., Carlos E. (Coord.), *VIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Tributación municipal y exacciones parafiscales*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2006, p. 223 y s., particularmente, p. 229.
- (14) A propósito de la distinción por grados de intensidad entre tributos extrafiscales *propios* e *impropios*, sobre la cual VARONA ALABERN ha preciado que: “Dentro de la extrafiscalidad cabe, por tanto, distinguir los tributos que son genuinamente recaudatorios pero que contienen elementos extrafiscales ajenos a la finalidad fiscal,

festaciones tributarias⁽¹⁵⁾, cuyos hechos imponible –en sintonía con la finalidad perseguida– suelen integrarse con actividades que (directa o indirectamente) deterioren el medioambiente⁽¹⁶⁾, debiendo los ingresos obtenidos de su recaudación dirigirse exclusivamente a prevenir o reparar los daños ocasionados por la actividad económica de que se trate⁽¹⁷⁾.

Se presenta, así, la fiscalidad ambiental como una especie de “pago” o “tributo sanción” que se aplica al “contribuyente-contaminante”, por razón de: (i) la ejecución de actividades nocivas para el medioambiente, (ii) la adquisición de bienes (productos o insumos) contaminantes, y (iii) como pago de un servicio de control administrativo vinculado con la protección ambiental, que es, por cierto, el menos empleado⁽¹⁸⁾.

Esta parcela del Derecho tributario pone de relieve la concepción misma del fenómeno jurídico como promotor de conductas o cambio social, habida cuenta que, en principio, no busca el castigo de una acción, sino más bien su evitación o prevención mediante estímulos con premios. La tributación referida al ambiente pretende, entonces, modificar el comportamiento del agente contaminador en beneficio del entorno ecológico⁽¹⁹⁾.

de aquellos otros que en su fundamento y estructura están concebidos para lograr un objetivo de carácter extrafiscal. En rigor, sólo estos últimos pueden calificarse de tributos propiamente extrafiscales”. VARONA ALABERN, Juan Enrique, “Extrafiscalidad y justicia tributaria”, en CRUZ DE QUIÑONES, Lucy (Directora Académica), *Lecciones de Derecho tributario inspiradas por un maestro. Liber Amicorum en homenaje a Eusebio González García*, tomo I, Editorial Universidad del Rosario e Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2010, p. 185.

- (15) Explicado por PLAZAS VEGA en lo términos siguientes: “En cuanto a los *tributos ecológicos*, el tema de la extrafiscalidad es particularmente importante y permite evidenciar que no siempre los tributos persiguen fundamentalmente *finés fiscales*” (cursivas del autor). PLAZAS VEGA, MAURICIO A., *Derecho de la hacienda...* cit., p. 80. En Venezuela, así lo ha entendido BETANCOURT RAMÍREZ: “A pesar de la evidente justificación y axiología de la entrada del interés ambiental en el campo normativo tributario, no podemos dejar de advertir que estamos en presencia de un elemento extraño a la configuración dogmática de los tributos, y que es reflejo de la actividad administrativa de regulación y fomento del Estado. La presencia de elementos extraños o ajenos a la concepción de los tributos, que ha sido denominado *extrafiscalidad*”. BETANCOURT RAMÍREZ, Daniel, *op. cit.*, p. 318.
- (16) SALAS AVENDAÑO, Wendy, *op. cit.*, p. 65.
- (17) Como lo enseña RUAN SANTOS: “En esta perspectiva, el producto de la recaudación del tributo debe ser aplicado íntegramente a la compensación, vía prevención o vía reparación, de los daños sociales potenciales o actuales derivados de la actividad económica generadora de los mismos. Nada más justo y adecuado entonces que los gravámenes pesen sobre las empresas que se benefician de la actividad económica que origina el riesgo y que los medios monetarios resultantes de la recaudación de los tributos respectivos se apliquen específicamente a la prevención o reparación de los daños a la salud o al medio ambiente, a fin de asegurar la estricta utilización de los recursos tributarios en la prevención o compensación de los daños derivados de la actividad del contribuyente”. RUAN SANTOS, Gabriel, “Sobre las contribuciones, exacciones o rentas parafiscales”, *Revista de Derecho Tributario*, N° 152, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2016, p. 26.
- (18) GÓMEZ MUCI, Gileni, *El problema ambiental y los incentivos fiscales*, Biblioteca de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas, 1994, p. 46.
- (19) RÍOS GRANADOS, Gabriela, “Incentivos fiscales para el uso de energías renovables en México”, en CRUZ DE QUIÑONES, Lucy (Directora Académica), *Lecciones de Derecho tributario inspiradas por un maestro. Liber Amicorum en homenaje a Eusebio González García*, tomo II, Editorial Universidad del Rosario-Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2010, p. 861.

Lo anterior evidencia que la idea que subyace a esta forma de fiscalidad, es *incentivar* a los contribuyentes a evitar o, al menos, reducir los altos niveles de contaminación a través de la implementación de medidas *disuasivas, prohibitivas y persuasivas*⁽²⁰⁾, alcanzables mediante una pluralidad de diversos tratamientos, entre los cuales destacan: (i) la incorporación del elemento ecológico en la estructura del tributo, (ii) la creación de tributos ambientales, y (iii) el establecimiento de beneficios fiscales⁽²¹⁾.

En suma, si bien los tributos ambientales no constituyen soluciones únicas o aisladas para atender los serios problemas de contaminación ambiental⁽²²⁾, por lo que, generalmente, son empleados en combinación con medidas directas sobre las actividades dañinas del medioambiente⁽²³⁾ -en ejercicio de la *potestad de policía administrativa*⁽²⁴⁾-, no es menos cierto que resultan herramientas importantes para contribuir con el tratamiento y atención de las dificultades ambientales, tanto a nivel global cuanto local⁽²⁵⁾.

(20) GÓMEZ MUCI, Gileni, *op. cit.*, p. 44.

(21) ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús, *op. cit.*, p. 212.

(22) Al respecto, POSNER explica *tres enfoques reguladores sobre la contaminación*, interesándonos con particular énfasis el tributario, en relación al cual presenta un interesante análisis fundamentalmente de corte económico, en los términos siguientes: "El tercer enfoque, no empleado todavía en los Estados Unidos [para 1992, año de la primera edición en inglés de la obra citada] pero muy favorecido por los economistas, es el impuesto a la contaminación. La tasa del impuesto para cada contaminante se igualaría a los costos sociales estimados de la contaminación resultante; esto distingue al impuesto de una multa que trata de evitar la contaminación, como las sanciones penales habituales. Una empresa sujeta a un impuesto de contaminación compararía sus costos impositivos con los costos de adquirir equipo de control de la contaminación o de disminuir su producción o algún otro intento de reducir la contaminación. Si alguna de estas medidas se tradujera en un ahorro neto de impuestos la empresa la adoptaría; de otro modo, pagaría el impuesto y seguiría contaminando". (Corchetes nuestros). POSNER, Richard A., *El análisis económico del Derecho*, Fondo de Cultura Económica, México, D. F., 1ª edición (en español), 1998, p. 356. Sobre la experiencia estadounidense hasta la década de los 90, en relación a la utilización de instrumentos económicos y fiscales en políticas ambientales, *vid.* ROZAS VALDÉS, José A., "Iniciativas financieras y protección del medio ambiente en los EEUU", *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, N° 5, Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario-Marcial Pons, Madrid, 1998, p. 53-91.

(23) "La mayor parte de las acciones actuales están centradas en los Permisos de Emisión Transables, donde los Mecanismos de Desarrollo Limpio (MDL) han copado las agendas de propuestas a nivel internacional. Dicho énfasis se basa, desde la perspectiva teórica, en el supuesto que son más eficaces y eficientes. Es decir, logran una mayor reducción de emisiones a un costo económico más bajo que el resto de los instrumentos.// Sin embargo, la práctica muestra que los impuestos siguen siendo un instrumento eficaz como forma de regulación ambiental. Prueba de ello, son los gravámenes sobre combustibles o tabacos, utilizados ampliamente. Pero no sólo esos, cada vez es más extendido el uso de impuestos sobre emisiones de contaminantes o vertido de desechos". AINZÚA, Sebastián, "Los impuestos ambientales como instrumentos contra el cambio climático: «experiencias y lecciones para su aplicación»", *APP*, N° 51, Publicaciones Fundación Terram, 2009, p. 4, consultado en: http://www.terram.cl/descargar/cambio_climatico/app_-_analisis_de_politicas_publicas/APP-51-Impuestos-ambientales-como-instrumentos-contrael-cambio-climatico-Experiencias-y-lecciones-para-su-aplicacion.pdf

(24) Que consiste, como es sabido y sin entrar en mayores consideraciones -descriptivas y críticas- sobre su conceptualización, en esa facultad de *ordenación y limitación* de la Administración Pública, mediante la cual se regula la *actividad económica* del administrado, con la finalidad de garantizar el *orden público* en sus tres clásicas vertientes, a saber: (i) seguridad pública, (ii) *salubridad pública*, y (iii) tranquilidad (paz) pública.

(25) GÓMEZ MUCI, Gileni, *op. cit.*, p. 67.

II. Principios y regulación ambiental en Venezuela. Especial referencia a los “tributos verdes”

1. El llamado “derecho al ambiente” en el ordenamiento jurídico venezolano

En lo que corresponde al ordenamiento jurídico venezolano, la Constitución⁽²⁶⁾ dedica el Capítulo IX a la inclusión expresa de los “derechos ambientales”, específicamente en los artículos 127⁽²⁷⁾, 128⁽²⁸⁾ y 129⁽²⁹⁾, conforme con los cuales las personas tienen tanto el derecho de disfrutar de un ambiente seguro, como el deber de protegerlo y mantenerlo, mientras que el Estado tiene la obligación de proteger el ambiente, la diversidad biológica, y debe garantizarle a las personas su desenvolvimiento en un ambiente libre de contaminación. Lo anterior, debe lograrse mediante el desarrollo de políticas de ordenación y con el estudio previo de las actividades que puedan generar daños a los ecosistemas.

Estos enunciados, como bien explica la doctrina⁽³⁰⁾, han sido objeto de desarrollo legislativo en distintos instrumentos normativos, dentro de los cuales destacan la Ley Orgánica del Ambiente⁽³¹⁾ (que expresamente establece el indicado y cardinal *principio de prevención* o

(26) Publicada originalmente en Gaceta Oficial de la República de Venezuela Nº 36.860, 30 de diciembre de 1999, reimpresa posteriormente en Gaceta Oficial de la República de Venezuela Nº 5.453 Extraordinario, 24 de marzo de 2000. Su primera enmienda, así como el texto íntegro de la Constitución, fueron publicados en Gaceta Oficial de la República de Venezuela Nº 5.908 Extraordinario, 19 de febrero de 2009.

(27) Artículo 127 de la Constitución de la República de Venezuela: “Es un derecho y un deber de cada generación proteger y mantener el ambiente en beneficio de sí misma y del mundo futuro. Toda persona tiene derecho individual y colectivamente a disfrutar de una vida y de un ambiente seguro, sano y ecológicamente equilibrado. El Estado protegerá el ambiente, la diversidad biológica, los recursos genéticos, los procesos ecológicos, los parques nacionales y monumentos naturales y demás áreas de especial importancia ecológica. El genoma de los seres vivos no podrá ser patentado, y la ley que se refiera a los principios bioéticos regulará la materia.// Es una obligación fundamental del Estado, con la activa participación de la sociedad, garantizar que la población se desenvuelva en un ambiente libre de contaminación, en donde el aire, el agua, los suelos, las costas, el clima, la capa de ozono, las especies vivas, sean especialmente protegidos, de conformidad con la ley”.

(28) Artículo 128 de la Constitución de la República de Venezuela: “El Estado desarrollará una política de ordenación del territorio atendiendo a las realidades ecológicas, geográficas, poblacionales, sociales, culturales, económicas, políticas, de acuerdo con las premisas del desarrollo sustentable, que incluya la información, consulta y participación ciudadana. Una ley orgánica desarrollará los principios y criterios para este ordenamiento”.

(29) Artículo 129 de la Constitución de la República de Venezuela: “Todas las actividades susceptibles de generar daños a los ecosistemas deben ser previamente acompañadas de estudios de impacto ambiental y sociocultural. El Estado impedirá la entrada al país de desechos tóxicos y peligrosos, así como la fabricación y uso de armas nucleares, químicas y biológicas. Una ley especial regulará el uso, manejo, transporte y almacenamiento de las sustancias tóxicas y peligrosas.// En los contratos que la República celebre con personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras, o en los permisos que se otorguen, que afecten los recursos naturales, se considerará incluida aun cuando no estuviere expresa, la obligación de conservar el equilibrio ecológico, de permitir el acceso a la tecnología y la transferencia de la misma en condiciones mutuamente convenidas y de restablecer el ambiente a su estado natural si éste resultare alterado, en los términos que fije la ley”.

(30) BETANCOURT RAMÍREZ, Daniel, *op. cit.*, p. 303-304.

(31) Publicada en Gaceta Oficial de la República de Venezuela Nº 5.833 Extraordinario, 22 de diciembre de 2006. El artículo 3 de esta ley define el *ambiente*, como el: “Conjunto o sistema de elementos de naturaleza física,

cautelosa)⁽³²⁾, la Ley Penal del Ambiente⁽³³⁾, la Ley de Gestión de la Diversidad Biológica⁽³⁴⁾ y la Ley sobre Sustancias, Materiales y Desechos Peligrosos⁽³⁵⁾. También es de notar, que el Estado venezolano ha suscrito y ratificado tratados internacionales en materia ambiental⁽³⁶⁾, mediante

química, biológica o socio cultural, en constante dinámica por la acción humana o natural, que rige y condiciona la existencia de los seres humanos y demás organismos vivos, que interactúan permanentemente en un espacio y tiempo determinado”.

- (32) Artículo 4 de la Ley Orgánica del Ambiente: “La gestión del ambiente comprende: (...)// 2. Prevención: medida que prevalecerá sobre cualquier otro criterio en la gestión del ambiente.// 3. Precaución: la falta de certeza científica no podrá alegarse como razón suficiente para no adoptar medidas preventivas y eficaces en las actividades que pudiesen impactar negativamente el ambiente”.
- (33) Publicada en Gaceta Oficial de la República de Venezuela Nº 39.913, 2 de mayo de 2012.
- (34) Publicada en Gaceta Oficial de la República de Venezuela Nº 39.070, 1 de diciembre de 2008.
- (35) Publicada en Gaceta Oficial de la República de Venezuela Nº 5.554 Extraordinario, 13 de noviembre de 2001.
- (36) Los convenios y tratados más destacados de -suscritos y ratificados por- Venezuela en esta materia, son: (i) Convención para la Protección de la Flora, de la Fauna y de las Bellezas Escénicas Naturales de los Países de América [Ley aprobatoria publicada en Gaceta Oficial de la República de Venezuela Nº 20.643, 13 de noviembre de 1941]; (ii) Convención Internacional para Impedir la Contaminación de las Aguas del Mar por los Hidrocarburos, 1954 [Ley aprobatoria publicada en Gaceta Oficial de la República de Venezuela Nº 884 Extraordinario, 11 de noviembre de 1963; y Ley aprobatoria de las Enmiendas a la Convención, adoptadas en la Conferencia Internacional para Prevenir la Contaminación de las Aguas del Mar por Hidrocarburos, 1962, publicada en Gaceta Oficial de la República de Venezuela Nº 2.314 Extraordinaria, 27 de septiembre de 1978]; (iii) Convenio sobre el Comercio Internacional de Especies Amenazadas de la Fauna y Flora Silvestres-CITES [Ley aprobatoria –reimpresión- publicada en Gaceta Oficial de la República de Venezuela Nº 2.053 Extraordinario, 29 de junio de 1977]; (iv) Tratado de Cooperación Amazónica [Ley aprobatoria publicada en Gaceta Oficial de la República de Venezuela Nº 31.993, 28 de mayo de 1980]; (v) Convención sobre la Protección del Patrimonio Mundial, Cultural y Natural de la UNESCO [Ley aprobatoria publicada en Gaceta Oficial de la República de Venezuela Nº 4.191 Extraordinario, 6 julio de 1990]; (vi) Convención Relativa a los Humedales de Importancia Internacional como Hábitat de Aves Acuáticas-Convención RAMSAR [Ley aprobatoria y su protocolo modificatorio publicados en Gaceta Oficial de la República de Venezuela Nº 31.053, 16 de septiembre de 1988]; (vii) Protocolo de Montreal Relativo a las Sustancias Agotadoras de la Capa de Ozono [Ley aprobatoria publicado en Gaceta Oficial de la República de Venezuela Nº 34.134, 11 de enero de 1989, y Leyes aprobatorias de las Enmiendas del protocolo publicadas en Gaceta Oficial de la República de Venezuela Nº 4.580 Extraordinario, 21 de mayo de 1993, Gaceta Oficial de la República de Venezuela Nº 37.217, 12 de junio de 2001 y Gaceta Oficial Nº 38.455, 9 de junio de 2006]; (viii) Convenio sobre la Diversidad Biológica [Ley aprobatoria publicada en Gaceta Oficial de la República de Venezuela Nº 4.780 Extraordinario, 12 de septiembre de 1994]; (ix) Convenio Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático [Ley aprobatoria publicada en Gaceta Oficial de la República de Venezuela Nº 4.825 Extraordinario, 27 de diciembre de 1994]; (x) Protocolo relativo a las Áreas de Flora y Fauna Silvestre Especialmente Protegidas-SPAW [Ley aprobatoria publicada en Gaceta Oficial de la República de Venezuela Nº 36.110, 18 de diciembre de 1996]; (xi) Convenio Internacional de Maderas Tropicales [Ley aprobatoria publicada en Gaceta Oficial de la República de Venezuela Nº 5.187 Extraordinario, 5 de diciembre de 1997]; (xii) Convenio de Basilea sobre el Control de los Movimientos Transfronterizos de los Desechos Peligrosos y su Eliminación [Ley aprobatoria publicada en Gaceta Oficial de la República de Venezuela Nº 36.396, 16 de febrero de 1998]; (xiii) Convenio de Viena para Protección de la Capa de Ozono [Ley aprobatoria publicada en Gaceta Oficial de la República de Venezuela Nº 34.010, 19 de julio de 1988]; y (xiv) Protocolo de Kioto de la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático [Ley aprobatoria publicada en Gaceta Oficial de la República de Venezuela Nº 38.081, 7 de diciembre del 2004].

los cuales se incorporaron al ordenamiento jurídico del país ciertos estándares internacionales de gestión y protección en esta materia, como ocurrió durante un tiempo en el área tributaria, para adoptar un sistema más avanzado⁽³⁷⁾.

2. Los “tributos verdes” en Venezuela. Principios y regulación

2.1. Principio “quien contamina paga”

Se ha entendido que uno de los cimientos básicos del Derecho ambiental, en lo general, y del Derecho tributario ambiental, en lo particular, es el conocido principio “quien contamina paga” (*polluter pays principle*)⁽³⁸⁾. Este estándar⁽³⁹⁾, también referido bajo el rótulo del principio del “contaminador-pagador”, consiste en imponer sobre quien puede generar la *externalidad negativa* (v. g. la contaminación), la obligación de *internalizar* (soportar) el costo social necesario para evitar o prevenir el daño que ésta pueda ocasionar al medioambiente y, con ello, al ser humano⁽⁴⁰⁾.

(37) ABACHE CARVAJAL, Serviliano, “In Pursuit of a Modern Tax System to Accommodate Foreign Investment. Case study: Venezuela”, en BROWN, Karen B. (Ed.), *Taxation and Development. A Comparative Study*, International Academy of Comparative Law-Springer International Publishing, *Ius Comparatum-Global Studies in Comparative Law*, vol. 21, Cham (Suiza), 2017, p. 369.

(38) Propuesto originalmente por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) en su documento intitulado *Guiding Principles concerning International Economic Aspects of Environmental Policies (Recommendation adopted on 26th May, 1972)*, consultado en: [http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=OCDE/GD\(92\)81&docLanguage=En](http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=OCDE/GD(92)81&docLanguage=En). En efecto, como recuerda GUERVÓS MAÍLLO: “Este principio tiene su origen en una resolución de la OCDE del año 1972 (véase *Le principe polluer-payer*, OCDE, París, 1975) y fue objeto de una resolución del Parlamento de 12 de junio de 1974 (*DOCE*, C76, de 3 de julio de 1974), para ser finalmente ratificado mediante una recomendación del Consejo de 3 de marzo de 1975 (recomendación 75/436, *DOCE* L194, de 25 de julio de 1975). En ella se define el principio como aquel según el cual: Las personas físicas o jurídicas, de Derecho público o de Derecho privado, que sean responsables de una actividad contaminante, deben pagar los gastos de las medidas necesarias para evitar dicha contaminación o para reducirla con el fin de respetar las normas y las medidas que permitan alcanzar los objetivos de calidad (párrafo 2º)”. GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles, “Medidas fiscales de protección ambiental”, *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, N° 1, Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario-Marcial Pons, Madrid, 1997, p. 127.

(39) El cual se ha considerado de naturaleza propiamente *económica*, más que *jurídica*. Así lo explica LIFSCHITZ: “Debemos, como primera medida, desmitificar este principio como principio tributario; el principio contaminador pagador es un principio económico, básico de las políticas ambientales, y es, en todo caso, la medida de origen de los instrumentos, en este caso financieros, para la tutela del medio ambiente”. LIFSCHITZ, Nora Beatriz, *op. cit.*, p. 239.

(40) En efecto, “*The ‘polluter pays’ principle is the commonly accepted practice that those who produce pollution should bear the costs of managing it to prevent damage to human health or the environment. For instance, a factory that produces a potentially poisonous substance as a by-product of its activities is usually held responsible for its safe disposal. The polluter pays principle is part of a set of broader principles to guide sustainable development worldwide (formally known as the 1992 Rio Declaration)*”. Grantham Research Institute on Climate Change and the Environment, The London School of Economics and Political Science (LSE), consultado en: <http://www.lse.ac.uk/GranthamInstitute/faqs/what-is-the-polluter-pays-principle/>. Para BETANCOURT RAMÍREZ: “El principio «quien contamina paga» (*polluter pays principle*) o en su denominación más reciente «contaminador-pagador» se ha convertido en un principio capital del derecho ambiental

Por su parte, también se ha considerado que este principio, de indiscutible importancia en el Derecho tributario ambiental, se ha erigido como el *fundamento* mismo del origen y establecimiento de los “tributos verdes” o ecológicos. En efecto, se ha expresado que “El principio económico quien contamina paga ha servido de base a la creación de los tributos ecológicos al poner de manifiesto la necesidad de reflejar en el costo del tributo las externalidades negativas que las actividades contaminadoras producen”⁽⁴¹⁾.

Este principio, debe decirse, no se ha desarrollado al margen de críticas. Quizás la principal sea la que pone de relieve que, si bien se supone que el mismo está dirigido al potencial (o efectivo) “agente contaminante”, para que *internalice* los costos necesarios de cara a evitar o disminuir en la mayor medida posible el daño que pueda causar al ecosistema en su proceso industrial (e. g. refinerías, etc.), lo cierto es que se puede terminar imputando al precio del bien el costo del “tributo verde”, el cual sería económicamente trasladado al consumidor final, siendo absurdo pensar que quien terminaría soportando la carga patrimonial de quien genera la contaminación, pudiera ser la propia víctima de la contaminación. A otro decir, se ha considerado que es el individuo-víctima quien puede terminar pagando el precio de la contaminación

que ha sido aplicado de manera transversal a la concepción y aplicación de este campo normativo en las distintas jurisdicciones. Este principio, tal como lo reseña su enunciado, implica que todo aquel que produzca un daño ambiental deba pagar por el mismo. Sin embargo, a pesar de su universalidad y transversalidad, se trata de un principio cuyo origen y razonabilidad se encuentra en las ciencias económicas, lo cual ha implicado distintos problemas en su incorporación y aplicación en los ordenamientos jurídicos”. BETANCOURT RAMÍREZ, Daniel, *op. cit.*, p. 308-309. Debemos precisar, en relación a lo explicado por el autor, que más que (o además de) obligar al “generador del daño” a pagar por el mismo, lo que se pretende es *evitar* o, por lo menos, *aminorar* dicho perjuicio ambiental, mediante la asunción de los costos necesarios (e. g. tecnología de punta) por parte del “potencial agente contaminador”. Desarrollando un poco el ejemplo planteado, debe entenderse que entre *más* y *mejor* tecnología se tenga, *menor* será la generación contaminante (emisiones y desechos tóxicos), que a su vez se traducirá -por vía de consecuencia- en una *menor* “carga tributaria verde”; y a la inversa: entre *menos* e *inferior* tecnología se disponga, *mayor* será la contaminación generada y, con ella, *mayor* será la (causación de) “carga tributaria verde”. Esta precisión no es baladí, habida cuenta que, en la caracterización seguida por BETANCOURT RAMÍREZ de este principio el mismo tendría, como lo considera un sector de la doctrina y en los términos que el mismo autor lo afirma [*ibid.*, p. 310], naturaleza *resarcitoria* o *compensatoria*, mientras que, si se le concibe en los términos que nos parecen alineados con el estándar precautorio, más bien tendría naturaleza *dissuasiva* o *preventiva*. De lo contrario, este principio tendría una importante *falla de origen*, al tenerse en cuenta que, si mediante su regulación y aplicación no se protegiese *preventivamente* el medioambiente (*ex ante*), entonces se estaría –exclusiva y limitadamente- haciendo pagar a quien lo contamine (*ex post*), en alguna medida convalidando el daño ocasionado al ecosistema y al ser humano por una contraprestación de índole económica. En otras palabras, se estaría aceptando la acción contaminante a cambio de un precio. Lo anterior, en nuestra opinión, no pareciera tener mucho sentido si se repara en que la finalidad misma del Derecho ambiental es –precisamente- la *protección preventiva o precautoria del medioambiente* (máxime si se tiene en cuenta que hay *daños irreversibles*) y no la generación de medios económicos para el Estado por su contaminación, los cuales son, como veremos en el epígrafe siguiente, una mera *consecuencia* (por demás, *indeseada*) de la aplicación del principio “quien contamina paga” y no la *razón de ser* del mismo.

(41) RULLI, Fernando *et al*, *Instrumentos tributarios en la gestión ambiental*, Concejo Federal de Inversiones de la Provincia de Mendoza, Mendoza, 2011, p. 39, consultado en: <http://biblioteca.cfi.org.ar/wp-content/uploads/sites/2/2011/01/49029.pdf>

de otro, amén de experimentar (directa o indirectamente) las consecuencias perjudiciales a la salud de tal comportamiento. Esto, como lucirá evidente, carece de sentido⁽⁴²⁾.

Ahora bien, en lo que respecta a la recepción en el ordenamiento jurídico venezolano de este elemental principio del Derecho ambiental y del Derecho tributario ambiental, por lo menos de manera expresa e indubitada, las noticias no son las mejores. Lo que queremos precisar, es que ni en la Constitución, ni en las distintas leyes referidas que tienen por objeto regular los distintos aspectos de la materia ambiental, se encuentra una mención directa al mismo, allende tener algunas aplicaciones de orden práctico en nuestro medio, como lo ha señalado la doctrina. En efecto, se ha considerado que “El Principio «Quien Contamina, Paga» o Principio «Contaminador-Pagador» constituye uno de los pilares fundamentales del Derecho Ambiental Internacional y Comparado, no obstante, a pesar de ciertas aplicaciones prácticas, aún no ha sido objeto de una verdadera consagración jurídica genérica en nuestro país”⁽⁴³⁾.

2.2. Principio del “doble dividendo”

En lo que respecta al principio del “doble dividendo”, éste se presenta como un beneficio por *partida doble* –de ahí, su nombre-, porque mediante el establecimiento de “tributos verdes”: (i) se *incentivaría* un comportamiento favorable para la protección del medioambiente (primer beneficio), y (ii) se *generarían* ingresos o medios económicos para el Estado (segundo beneficio) que, como ya precisamos, responderían a una concepción consecuencialista de la aplicación del principio “quien contamina paga”.

En efecto, se ha considerado que “esta hipótesis sostiene que los ecotributos, en adición a la posibilidad de mejorar la asignación de recursos al cobrar a los contaminadores un precio (el tributo) por el costo de los daños ocasionados, también tienen la capacidad de generar ingresos fiscales para el Estado, como consecuencia de la recaudación obtenida, aunque dicha función no sea la razón de su creación. Este es el doble dividendo de los ecotributos: (i) mejora del medio ambiente, e (ii) incremento de los ingresos fiscales”⁽⁴⁴⁾.

En esa misma línea, el “primer dividendo” es el que se obtiene de someter a tributación una externalidad negativa, *v. g.* la contaminación ambiental. Si, en efecto, se grava la emisión de

(42) Esta conocida crítica ha sido expuesta por DÍAZ-MAURIÑO, en los términos siguientes: “Este mecanismo puede resultar erróneo ya que dichas transferencias corrientes emitidas por las Administraciones Públicas a los agentes contaminantes, terminan siendo pagadas indirectamente por los propios contribuyentes, a los que realmente afecta la contaminación (los contaminados) y, no por los agentes que causan los efectos nocivos (los contaminantes)”. DÍAZ-MAURIÑO CARRERA, Enrique, *Tributación medioambiental: análisis desde un punto de vista constitucional y de financiación de las Comunidades Autónomas de la gestión sostenible de los residuos*, Universidad Pontificia Comillas, Madrid, 2014, p. 11, consultado en: https://repositorio.comillas.edu/rest/bitstreams/2271/retrieve_

(43) BLANCO-URIBE QUINTERO, Alberto, “Las bases del Derecho tributario ambiental y el tributo de conservación de cuencas”, *Revista de Derecho Tributario*, N° 67, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 1995, p. 57.

(44) LAZO SAPONARA, Gustavo y MASSARI FIGARI, Giorgio, “Una mirada a los caminos verdes de la tributación: los «ecotributos»”, *Themis: Revista de Derecho*, N° 56, Themis Asociación Civil, Perú, 2008, p. 251, consultado en: https://mail.google.com/mail/u/0/?tab=wm#inbox/FMfcgxvzKtVvKWDpMnzCjpxjQLNmsLCV_

elementos contaminantes que se generan al usar, por ejemplo, algún tipo de combustible, se esperaría la aminoración de su consumo por razón del incremento del precio del mismo y, con ello, la disminución de las emisiones tóxicas para el ambiente y para la salud del ser humano. Por su parte, el “segundo dividendo” se identifica con la eliminación de la pérdida de eficiencia económica generada por los impuestos ordinarios que recaen sobre la renta y el trabajo, esto es, un “bien económico”, y que, con los ecotributos, son reemplazados o disminuidos para gravar la externalidad negativa, es decir, un “mal económico”⁽⁴⁵⁾.

Ahora, si se repara exclusivamente en el “segundo dividendo” del principio, referido al beneficio de orden económico que supone la fiscalidad ambiental por la consecuente recaudación de fondos producto de la imposición de la actividad que genera la externalidad negativa, lo que se buscaría sería la *menor cantidad* de ingresos por esta vía, al tenerse en cuenta que lo que se desea es la reducción de acciones contaminantes del medioambiente –no mayores ingresos por esta razón-, cuestión que se traduciría en una proporcional disminución recaudatoria, en línea con el carácter de *ordenación, no financiero* o *extrafiscal* de estas especies tributarias. En pocas palabras: entre *menos* se recaude, *mejor*⁽⁴⁶⁾. Esto, por sí solo, invita a la reflexión sobre el “dividendo económico” de este postulado.

Pero hay más. Este estándar del “doble dividendo”, más que tener autonomía o entidad existencial propia, pareciera identificarse con una re-caracterización del principio “quien contamina paga” desde una doble perspectiva, a saber: (i) el “dividendo ambiental”, que sería el *fundamento* o *razón de ser* del principio “quien contamina paga” (concepción *teleológica*), y (ii) el “dividendo económico”, que sería, desde esta vertiente, la *consecuencia recaudatoria* del mismo principio “quien contamina paga” (concepción *consecuencialista*).

Finalmente, debemos señalar que en Venezuela no ha tenido lugar mayor debate sobre la caracterización y eventuales bondades –o fallas- de este pretendido estándar de los “tributos

(45) MENA ROMERO, José Enrique, *Impuestos ecológicos y la discusión del doble dividendo. Ley de Impuesto a los Combustibles*, Universidad de Chile, Santiago, 2006, p. 10-11, consultado en: http://www.tesis.uchile.cl/tesis/uchile/2006/mena_j/sources/mena_j.pdf.

(46) Cuestión que se traduce, como enseña AMATUCCI, en que la ley que establece el tributo “procura evitar que tenga lugar el hecho generador y, consiguientemente, que surja la obligación tributaria”, agregando que “por tal razón el tributo extrafiscal se establece por la ley para no ser recaudado y, por consiguiente, si el objetivo legislativo es finalmente realizado, como normalmente debe suceder si la ley está correctamente formulada, no interesa su relación con el principio de capacidad contributiva”. AMATUCCI, Andrea, “Medidas fiscales para el desarrollo económico” (Relazione nazionale dell’Italia), *XXI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Associazione Italiana Per Il Diritto Tributario-Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Génova, 2002, p. 397, citado en PLAZAS VEGA, MAURICIO A., *Derecho de la hacienda... cit.*, p. 80. En esta misma línea, explica PLAZAS VEGA lo que sigue: “La función ecológica de la propiedad y el compromiso universal con el medio ambiente hacen necesarios los tributos ecológicos dirigidos a gravar las emisiones de carbono y el daño ambiental, con objetivos que en absoluto puede concebirse como estrategias de recaudo”. PLAZAS VEGA, Mauricio A., *El sistema tributario en el siglo XXI*, Editorial Temis, Bogotá, 2018, p. 99. Para un estudio propositivo sobre la estructuración del hecho imponible de los “tributos verdes”, *vid.* FAÚNDEZ UGALDE, Antonio, “Propuesta de una hipótesis tributaria condicionante como forma de protección del medio ambiente”, en MASBERNAT, Patricio (Coord.), *Problemas actuales de Derecho tributario comparado. Una perspectiva de Iberoamérica*, Librotecnia, Santiago, 2012, p. 631-655.

verdes”, entre otras razones, porque si el postulado rector de esta tipología fiscal (principio “quien contamina paga”) no se encuentra expresamente regulado en el ordenamiento jurídico, como fue anteriormente señalado, el curso del principio del “doble dividendo” necesariamente ha seguido esa misma suerte, ante la sinonimia o, por lo menos, íntima vinculación que está presente entre ambos estándares, pasando debajo de la mesa sin mayor estudio en la doctrina tributaria venezolana o análisis económico por parte de los especialistas de esa área del conocimiento en el país.

Bibliografía

- ABACHE CARVAJAL, Serviliano, “In Pursuit of a Modern Tax System to Accommodate Foreign Investment. Case study: Venezuela”, en BROWN, Karen B. (Ed.), *Taxation and Development. A Comparative Study*, International Academy of Comparative Law-Springer International Publishing, *Ius Comparatum-Global Studies in Comparative Law*, vol. 21, Cham (Suiza), 2017.
- AINZÚA, Sebastián, “Los impuestos ambientales como instrumentos contra el cambio climático: «experiencias y lecciones para su aplicación»”, *APP*, N° 51, Publicaciones Fundación Terram, 2009, consultado en: http://www.terram.cl/descargar/cambio_climatico/app_-_analisis_de_politicas_publicas/APP-51-Impuestos-ambientales-como-instrumentos-contra-el-cambio-climatico-Experiencias-y-lecciones-para-su-aplicacion.pdf.
- ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús, “La tributación medioambiental en las haciendas territoriales en México (estatales y municipales): posibilidades y límites constitucionales”, en CRUZ DE QUIÑONES, Lucy (Directora Académica), *Lecciones de Derecho tributario inspiradas por un maestro. Liber Amicorum en homenaje a Eusebio González García*, tomo I, Editorial Universidad del Rosario e Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2010.
- AMATUCCI, Andrea, “Medidas fiscales para el desarrollo económico” (Relazione nazionale dell’Italia), *XXI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Associazione Italiana Per Il Diritto Tributario-Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Génova, 2002.
- ANDRADE MORALES, Yurisha, “El desarrollo sostenible con perspectiva de derechos humanos”, *Ius: Revista Jurídica*, Universidad Latina de América, consultado en: <http://www.unla.mx/iusunla38/reflexion/EI%20desarrollo%20sostenible%20con%20perspectiva%20de%20DH.htm>.
- BELTRÁN, John Jairo y ÁVILA MENCO, Jesús, *Efectos de la tributación ambiental en la gestión del medio ambiente en Colombia*, Universidad del Medellín, Medellín, 2013, consultado en: <https://repository.udem.edu.co/bitstream/handle/11407/93/Efectos%20de%20la%20tributaci%C3%B3n%20ambiental%20en%20la%20gesti%C3%B3n%20del%20medio%20ambiente%20en%20Colombia.pdf?sequence=1>.

-
- BETANCOURT RAMÍREZ, Daniel, “Los tributos ambientales como instrumentos dirigidos a la protección y tutela del bien jurídico constitucionalizado del ambiente”, en CASTILLO CARVAJAL, Juan Carlos (Coord.), *Tributación y regulación. Memorias de las XIV Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2015.
- BLANCO-URIBE QUINTERO, Alberto, *La definición del derecho-deber individual y colectivo al ambiente en Derecho constitucional comparado*, Tribunal Supremo de Justicia, Colección Nuevos Autores, N° 9, Caracas, 2005.
- BLANCO-URIBE QUINTERO, Alberto, *La protección del ambiente y el contencioso administrativo*, Editorial Sherwood, Caracas, 1998.
- BLANCO-URIBE QUINTERO, Alberto, “Las bases del Derecho tributario ambiental y el tributo de conservación de cuencas”, *Revista de Derecho Tributario*, N° 67, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 1995.
- COOTER, Robert y ULEN, Thomas, *Derecho y economía*, Fondo de Cultura Económica, México, D. F., 1998.
- DÍAZ-MAURIÑO CARRERA, Enrique, *Tributación medioambiental: análisis desde un punto de vista constitucional y de financiación de las Comunidades Autónomas de la gestión sostenible de los residuos*, Universidad Pontificia Comillas, Madrid, 2014, consultado en: <https://repositorio.comillas.edu/rest/bitstreams/2271/retrieve>.
- FAÚNDEZ UGALDE, Antonio, “Propuesta de una hipótesis tributaria condicionante como forma de protección del medio ambiente”, en MASBERNAT, Patricio (Coord.), *Problemas actuales de Derecho tributario comparado. Una perspectiva de Iberoamérica*, Librotecnia, Santiago, 2012.
- GARCÍA NOVOA, César, *El concepto de tributo*, Marcial Pons, Buenos Aires, 2012.
- GÓMEZ MUCI, Gileni, *El problema ambiental y los incentivos fiscales*, Biblioteca de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas, 1994.
- Grantham Research Institute on Climate Change and the Environment, The London School of Economics and Political Science (LSE), consultado en: <http://www.lse.ac.uk/GranthamInstitute/faqs/what-is-the-polluter-pays-principle/>.
- GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles, “Medidas fiscales de protección ambiental”, *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, N° 1, Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario-Marcial Pons, Madrid, 1997.
- IRIARTE YANICELLI, Adolfo A., “La resolución de conflictos internacionales dentro del marco de la fiscalidad internacional: a propósito del mecanismo de desarrollo limpio (MDL)”, *Revista de Derecho Ambiental. Doctrina, jurisprudencia, legislación y práctica*, N° 21, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2010.
- LAZO SAPONARA, Gustavo y MASSARI FIGARI, Giorgio, “Una mirada a los caminos verdes de la tributación: los «ecotributos»”, *Themis: Revista de Derecho*, N° 56, Themis Asociación Civil, Perú, 2008, consultado en: <https://mail.google.com/mail/u/0/?tab=wm#inbox/FM-fcgxvzKtVVkWDpMnzCjpxjQLNmsLCV>.

-
- LIFSCHITZ, Nora Beatriz, “El Derecho tributario ambiental y los principios constitucionales a la luz del constitucionalismo latinoamericano”, en CRUZ DE QUIÑONES, Lucy (Directora Académica), *Lecciones de Derecho tributario inspiradas por un maestro. Liber Amicorum en homenaje a Eusebio González García*, tomo I, Editorial Universidad del Rosario-Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2010.
- MENA ROMERO, José Enrique, *Impuestos ecológicos y la discusión del doble dividendo. Ley de Impuesto a los Combustibles*, Universidad de Chile, Santiago, 2006, consultado en: http://www.tesis.uchile.cl/tesis/uchile/2006/mena_j/sources/mena_j.pdf.
- MUÑOZ SERAFÍN, Rodrigo, “Los tributos verdes y los derechos fundamentales de los pagadores de impuestos”, *Memorias del foro impuestos verdes*, Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, México D. F., 2014, consultado en: https://www.prodecon.gob.mx/Documentos/RelacionesInstitucionales/ImpuestosVerdes_20012014.pdf.
- Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), *Guiding Principles concerning International Economic Aspects of Environmental Policies (Recommendation adopted on 26th May, 1972)*, consultado en: [http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=OCDE/GD\(92\)81&docLanguage=En](http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=OCDE/GD(92)81&docLanguage=En).
- PEÑA CHACÓN, Mario, “El ABC del principio de progresividad del Derecho ambiental”, *Revista de Derecho Ambiental. Doctrina, jurisprudencia, legislación y práctica*, N° 54, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2018.
- PLAZAS VEGA, Mauricio A., *El sistema tributario en el siglo XXI*, Editorial Temis, Bogotá, 2018.
- PLAZAS VEGA, Mauricio A., *Derecho de la hacienda pública y Derecho tributario*, tomo II-Derecho tributario, Temis, 2ª edición, Bogotá, 2005.
- POSNER, Richard A., *El análisis económico del Derecho*, Fondo de Cultura Económica, México, D. F., 1ª edición (en español), 1998.
- RÍOS GRANADOS, Gabriela, “Incentivos fiscales para el uso de energías renovables en México”, en CRUZ DE QUIÑONES, Lucy (Directora Académica), *Lecciones de Derecho tributario inspiradas por un maestro. Liber Amicorum en homenaje a Eusebio González García*, tomo II, Editorial Universidad del Rosario-Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2010.
- ROMERO-MUCI, Humberto, “Deconstruccionismo y la huida del Derecho tributario: «El caso de las contribuciones previstas en las leyes orgánicas de ciencia, tecnología e innovación y contra el tráfico ilícito y el consumo de sustancias estupefacientes y psicotrópicas»”, en WEFER H., Carlos E. (Coord.), *VIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Tributación municipal y exacciones parafiscales*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2006.
- ROZAS VALDÉS, José A., “Iniciativas financieras y protección del medio ambiente en los EEUU”, *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, N° 5, Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario-Marcial Pons, Madrid, 1998.

-
- RUAN SANTOS, Gabriel, “Sobre las contribuciones, exacciones o rentas parafiscales”, *Revista de Derecho Tributario*, N° 152, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2016.
- RULLI, Fernando, MARTÍN SAUMELL, Leonardo, BALMES, Sebastián Edgardo, SUÁREZ, Ariadna Miriam y SILVA ONGAY, María Victoria, *Instrumentos tributarios en la gestión ambiental*, Concejo Federal de Inversiones de la Provincia de Mendoza, Mendoza, 2011, consultado en: <http://biblioteca.cfi.org.ar/wp-content/uploads/sites/2/2011/01/49029.pdf>.
- SALAS AVENDAÑO, Wendy, “Consideraciones sobre la tributación medioambiental y su concepción en el ámbito internacional”, *Revista Voces: Tecnología y Pensamiento*, vol. 2, N° 1-2, IUT Ejido, Mérida (Venezuela), 2007, consultado en: <http://revistavoces.org.ve/docu/voces2-art4.pdf>.
- VARONA ALABERN, Juan Enrique, “Extrafiscalidad y justicia tributaria”, en CRUZ DE QUIÑONES, Lucy (Directora Académica), *Lecciones de Derecho tributario inspiradas por un maestro. Liber Amicorum en homenaje a Eusebio González García*, tomo I, Editorial Universidad del Rosario e Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2010.