

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ

FACULTAD DE DERECHO



Pueblos indígenas, ambiente y tributación: un análisis crítico de los gastos de resarcimiento de daños ambientales a la luz de los estándares de la Convención Americana de Derechos Humanos

TESIS

PARA OPTAR EL TÍTULO PROFESIONAL DE ABOGADO

Autor:

Carlos Enrique Trinidad Alvarado

Asesor:

Pablo Guillermo Peña Alegría

Lima, 2021

Resumen

En los últimos 20 años, los derrames de petróleo en la Amazonía se han incrementado exponencialmente. Sus impactos no sólo son ecológicos, sino que afectan diferencialmente a los pueblos indígenas, que dependen del hábitat y los ecosistemas de sus territorios para subsistir. Esta investigación analiza una de las dimensiones de los derrames de petróleo en la Amazonía peruana: la tributación. En particular, se enfoca en evaluar y visitar críticamente las decisiones de los órganos de la administración tributaria sobre la deducción de diversos gastos de mitigación y resarcimiento de derrames de petróleo en los Lotes 8 y 192 en la determinación del Impuesto a la Renta. La hipótesis de esta investigación parte de la siguiente premisa: la deducibilidad de este tipo de gastos en el Impuesto a la Renta contraviene las obligaciones provenientes del Sistema Interamericano de Derechos Humanos sobre los derechos de los pueblos indígenas.



A Olavo Aquilo y Betty Jesús
A la memoria del Lucas Irar Miik



- *Who is winning?*
- *No one wins. One side just loses more slowly*

The Wire. Episode 4.4.

To set aside the sympathy we extend to others beset by war and murderous politics for a reflection on how our privileges are located on the same map as their suffering, and may- in ways we might prefer not to imagine- be linked to their suffering, as the wealth as some may imply the destitution of others, is a task for which the painful, stirring images supply only an initial spark.

Susan Sontag. Regarding the Pain of Others

Sabía que nada volvería a ser como antes. Sabía que sólo era cuestión de tiempo. Nuestra capacidad de adaptación al medio, nuestra naturaleza laboriosa, nuestra larga marcha colectiva en pos de una felicidad que en el fondo sabíamos inexistente, pero que nos servía de pretexto, de escenografía y telón para nuestras heroicidades cotidianas, estaban condenadas a desaparecer, lo que equivalía a que nosotros, como pueblo, también estábamos condenados a desaparecer.

Roberto Bolaño. El gaucho insufrible.

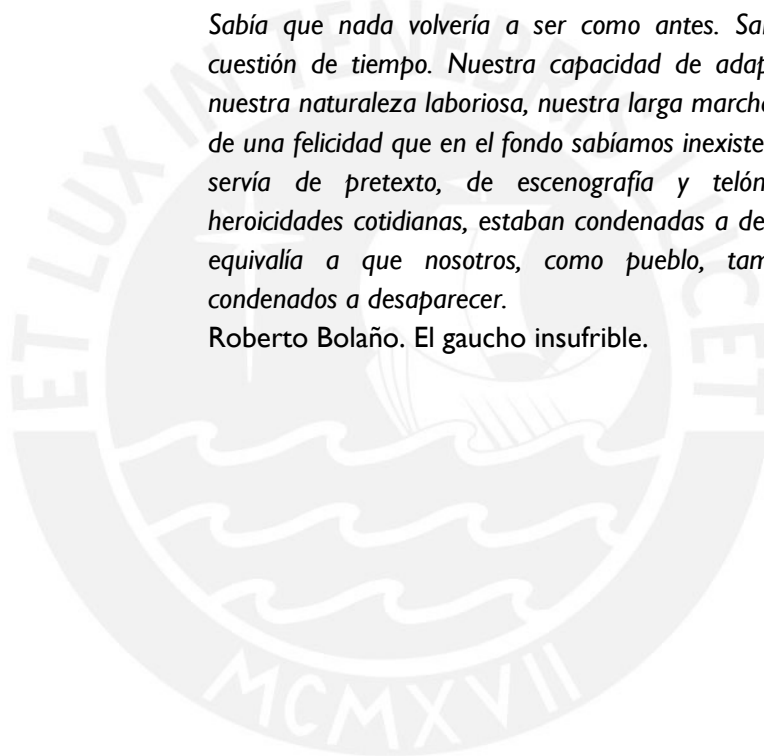


Tabla de contenido

Resumen.....	2
Acrónimos	8
Ilustraciones.....	9
Tablas	10
Introducción.....	11
I. Capítulo 1: Estándares convencionales que garantizan los derechos de los pueblos indígenas frente al daño ambiental	16
1.1. Derechos de los pueblos indígenas y daño ambiental	17
1.1.1. El derecho a la vida e integridad.....	19
1.1.2. El derecho de los pueblos indígenas al territorio.....	22
1.1.3. El derecho a un medio ambiente sano	27
1.2. La obligación de respetar y garantizar los derechos de los pueblos indígenas frente al daño ambiental	29
1.2.1. La obligación de adoptar medidas de prevención frente a casos de violaciones de derechos humanos.....	32
1.2.1.1. Obligaciones específicas de prevención frente a un daño ambiental.....	36
1.2.1.2. Obligaciones específicas de prevención frente a daños ambientales en los territorios de los pueblos indígenas.....	38
1.2.2. La obligación de adoptar medidas de reparación frente a casos de violaciones de derechos humanos.....	39
1.2.2.1. Garantías de no repetición	41
1.2.2.2. Deber de reparación y derechos de los pueblos indígenas.....	41
1.3. El deber de adoptar disposiciones de derecho interno o de otro carácter para hacer efectivos los derechos y garantías de los pueblos indígenas	43
1.3.1. Control de convencionalidad	43
1.3.1.1. Control de Convencionalidad y obligación de adecuar la legislación interna	45
1.3.1.2. Control de Convencionalidad y eficacia interpretativa.....	46
1.3.2. Bloque de convencionalidad	48
1.3.3. Principios de interpretación de los derechos humanos	50
1.4. Conclusiones del capítulo	52
II. Capítulo 2: La tributación y el deber de garantizar los estándares convencionales sobre derechos de los pueblos indígenas frente al daño ambiental.....	54
2.1. Redimensionamiento del tributo en un Estado Constitucional de Derecho	55
2.1.1. El principio de solidaridad	58
2.1.2. La extrafiscalidad del tributo	60
2.2. Estado Constitucional y los nuevos principios constitucionales tributarios...63	
2.2.1. El deber de contribuir con el sostenimiento de los gastos públicos.....	64
2.2.2. Los derechos humanos y la tributación: del deber de respeto a la garantía plena de los derechos.....	66
2.2.3. Reconfiguración de la relación entre la tributación y el gasto público en un Estado Constitucional: el principio de correlación de ingresos y gastos públicos.....	70
2.2.4. El principio de convencionalidad tributaria	74
2.2.4.1. Principio clásico de legalidad tributaria.....	74
2.2.4.2. De un principio de legalidad a un principio de convencionalidad tributaria.....	76
2.3. La tributación y el deber de prevenir afectaciones a los derechos de los pueblos indígenas por daños ambientales	83

2.3.1.	Principio tributario de internalización de costos ambientales	85
2.3.1.1.	Fallas de mercado, internalización de costos y el daño ambiental	85
2.3.1.2.	Marco convencional del principio tributario de internalización de costos ambientales.....	90
2.3.1.3.	Internalización de costos ambientales en tributos nacionales	93
2.3.2.	Principio tributario de internalización de costos ambientales y el deber de prevención ⁹⁴	
2.4.	Conclusiones del capítulo	97
III. Capítulo 3: Estudio de caso: la deducibilidad de los gastos de resarcimiento de daños ambientales en el IR por derrames de petróleo en los Lotes 8 y IAB y la contravención de los estándares internacionales sobre derechos de los pueblos indígenas..... 98		
3.1.	El caso de los derrames de petróleo en los Lotes 8 y IAB y las resoluciones del TF sobre resarcimiento de daños ambiental	100
3.1.1.	Contexto e impactos de los derrames de petróleo en los Lotes 8 y IAB.....	101
3.1.2.	Derrames de petróleo del año 2000 en la Comunidad de Yanayacu	105
3.1.3.	Distribución de los beneficios económicos y los costos ambientales de los derrames de petróleo en los Lotes 8 y IAB	107
3.2.	Tratamiento tributario de los gastos de reparación de daños ambientales	108
3.2.1.	Naturaleza jurídica de la reparación de daños ambientales	109
3.2.1.1.	Fundamentos convencionales de la reparación ambiental.....	109
3.2.1.2.	Naturaleza jurídica de la reparación ambiental en el ordenamiento administrativo peruano	110
3.2.1.3.	Las medidas correctivas y la responsabilidad ambiental en la vía administrativa	113
3.2.2.	Tratamiento tributario de los gastos provenientes de medidas correctivas ambientales en el IR.....	115
3.2.2.1.	Elementos básicos de la interpretación tributaria	116
3.2.2.2.	IR y la deducibilidad de gastos	117
a.	Condiciones para la deducción de gastos en el IR y el principio de causalidad...	118
b.	Gastos no deducibles en la determinación del IR	120
3.2.2.3.	Resoluciones del TF sobre “resarcimiento” de daños ambientales	121
a.	Criterios jurisprudenciales del TF.....	121
b.	Racionalidad jurídica del TF en las resoluciones de resarcimiento de daños ambientales	125
3.2.2.4.	¿Los gastos provenientes de medidas correctivas ambientales son deducibles a la luz de la posición del TF?.....	131
3.3.	Críticas de los gastos de resarcimiento de daños ambientales en territorios indígenas y reconfiguración de los paradigmas de aplicación e interpretación tributaria a la luz de los estándares convencionales sobre derechos de los pueblos indígenas.....	132
3.3.1.	Críticas desde el principio tributario de internalización de costos ambientales .	133
3.3.2.	Críticas desde el deber de prevenir violaciones a los derechos humanos por daños ambientales	137
3.3.3.	Críticas desde el test de debida diligencia para prevenir violaciones a los derechos humanos	141
3.3.4.	Críticas desde el deber específico de prevenir afectaciones específicas a los derechos de los pueblos indígenas	144
3.3.5.	Críticas desde la garantía de no repetición	145
3.3.6.	Críticas desde el principio de solidaridad	146
3.3.7.	Críticas desde la configuración del tributo en un Estado Constitucional y el deber de contribuir	147
3.3.8.	Críticas desde el principio de correlación ingresos y gastos públicos.....	149
3.3.9.	Críticas desde la eficacia interpretativa del control de convencionalidad	152
3.3.10.	Críticas desde el principio pro persona	153

3.4. Necesidad de reestructurar los paradigmas de aplicación e interpretación tributaria a la luz de los estándares convencionales sobre derechos humanos	153
3.4.1. Necesidad de interiorizar los elementos caracterizadores de un Estado Constitucional cuando se interpreten y apliquen las normas tributarias.....	154
3.4.2. Necesidad de garantizar la aplicación de los estándares convencionales en la aplicación de las normas tributarias.....	156
3.4.3. Necesidad de un enfoque basado en los derechos humanos en la aplicación de las normas tributarias.....	158
3.4.4. Necesidad de redefinir los gastos prohibidos en el artículo 44° de la Ley.....	158
3.4.5. Necesidad de redefinir la evaluación de los gastos de RSC.....	161
3.5. Conclusiones del capítulo	167
IV. Conclusiones.....	170
V. Bibliografía	174
Anexo.....	202



Acrónimos

- CADH: Convención Americana de Derechos Humanos
- CIDH: Comisión Interamericana de Derechos Humanos
- Corte IDH: Corte Interamericana de Derechos Humanos
- DAPI: Declaración Americana sobre Derechos de los Pueblos Indígenas
- DNUPI: Declaración de las Naciones Unidas sobre Derechos de los Pueblos Indígenas
- IGV: Impuesto General a la Ventas
- IR: Impuesto a la Renta
- Ley del IR: Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Legislativo 774, con Texto Único Ordenado aprobado por el Decreto Supremo 179-2004-EF
- LGA: Ley General del Ambiente, Ley 28611
- ONU: Organización de las Naciones Unidas
- PIDESC: Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales
- RSC: Responsabilidad Social Corporativa
- SIDH: Sistema Interamericano de Derechos Humanos
- SUNAT: Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria
- STC: Sentencia del Tribunal Constitucional del Perú
- TC: Tribunal Constitucional del Perú
- TF: Tribunal Fiscal

Ilustraciones

Ilustración 1. Número total de derrames, derrames por corrosión y fallas operativas, y por terceros en lotes amazónicos y el ONP (2000-2019).....	102
Ilustración 2. Porcentaje de barriles derramados en los lotes 8 y IAB en comparación con el resto de los lotes (2000-2019).....	103
Ilustración 3. Impacto territorial de la contaminación petrolera en el Lote 192	103
Ilustración 4. Lote 192: comparación entre el presupuesto público destinado, el canon petrolero y los costos de remediación de sus impactos ambientales	107



Tablas

Tabla 1. Derechos humanos vinculados con el medio ambiente.....	17
Tabla 2. Elementos del derecho al medio ambiente sano según la jurisprudencia de la Corte IDH.....	29
Tabla 3. Criterios para establecer la responsabilidad estatal por incumplimiento del deber de prevenir en los derechos de vida e integridad.....	36
Tabla 4. Obligaciones específicas relativas para prevenir violaciones de los derechos humanos como consecuencia de daños ambientales.....	37
Tabla 5. Elementos del control de convencionalidad.....	45
Tabla 6. Tributos y mecanismos tributarios extrafiscales en el ordenamiento jurídico peruano según el TC.....	62
Tabla 7. Obligaciones de derechos humanos en las políticas fiscales y tributarias.....	68
Tabla 8. Dimensiones del principio de internalización de costos.....	88
Tabla 9. Resoluciones del TF sobre los gastos de resarcimiento de daños ambientales y otros gastos complementarios.....	100
Tabla 10. Número de derrames de petróleo entre los años 2000 y 2019 en la Amazonía peruana.....	101
Tabla 11. Impactos en los pueblos indígenas provenientes de los derrames de petróleo.....	104
Tabla 12. Hogares con al menos una Necesidad Básica Insatisfecha en los distritos de los Lotes 8 y IAB al 2017.....	108
Tabla 13. Medidas restauradoras en el ordenamiento ambiental peruano.....	110
Tabla 14. Diferencia entre medidas correctivas y sanciones.....	112
Tabla 15. Tipología de medidas correctivas.....	114
Tabla 16. Aplicación de estándares recogidos en las normas tributarias y en las resoluciones del TF sobre deducibilidad a las medidas correctivas.....	131
Tabla 17. Estándares de la CIDH sobre el deber de prevenir afectaciones a los derechos de los pueblos indígenas vs la posición del TF.....	145

Introducción

Entre los años 2011 y el 2014, trabajé como asesor fiscal en una firma de auditoría. Siempre me interesó el servicio público, pero tener una experiencia en el sector privado era fundamental para entender las motivaciones detrás de las decisiones empresariales en el Perú. Descubrí que una de las áreas más valoradas por los clientes, por su creatividad y rentabilidad, era la planificación fiscal. No obstante, el descubrimiento principal fue que todos, incluidos los *think tanks* y los centros de investigación fiscal, dábamos por sentada la legitimidad de esta actividad.

A mediados de 2014, decidí dar un giro a mi carrera y acepté un trabajo con la Federación de Nacionalidad Achuar del Perú - FENAP, que es la entidad de autogobierno y representación del Pueblo Achuar del Pastaza. Trabajé como asesor legal en zona y participé en la construcción de uno de los casos más complejos sobre derechos de los pueblos indígenas en el Perú: el reconocimiento jurídico del derecho de propiedad indígena sobre su territorio integral, incluyendo los recursos naturales -como los bosques y ríos- necesarios para garantizar su subsistencia. A través de esta experiencia, pude conocer la realidad de diversos pueblos indígenas u originarios de nuestra Amazonía, como los pueblos Achuar, Kandozi, Chapra, Kichwa, Shawi y Awajún, que viven entre las cuencas de los ríos Pastaza, Corrientes, Manchari, Huituyacu y Huasaga, en los Distritos de Andoas, Morona y Pastaza, Provincia de Datem del Marañón, Departamento de Loreto.

Aquí el descubrimiento fue diferente, pero en cierto sentido complementario a mi experiencia anterior: el Perú, como país, era una promesa incumplida para estas comunidades. Las personas morían por falta de vacunas y la educación pública era un lujo. Este conocimiento de dos polos opuestos de la realidad peruana fue esclarecedor. En mi país, como en ningún otro, las decisiones personales pueden marcar el destino colectivo. Las sofisticadas estrategias fiscales de una empresa en el distrito financiero de Lima tenían un costo muy alto para las comunidades amazónicas en la frontera noreste del Perú.

Esta desproporción se ha agudizado por la distribución de los costos y beneficios provenientes de las actividades extractivas, como la minería o los hidrocarburos. Las cifras macroeconómicas del Perú han tenido un crecimiento sostenido desde el año 2000 por la demanda exponencial de minerales, como el cobre y el oro, en el mercado internacional. Este crecimiento ha mejorado la renta per cápita en las ciudades y las condiciones de bienestar en las áreas urbanas, pero no ha cambiado las estructuras básicas del Estado en zonas rurales,

donde la precariedad de los servicios de salud y de educación básica regular son todavía tangibles.

Este patrón de inequidad se mantiene en la distribución de los costos de la actividad extractiva: las externalidades negativas ambientales de la actividad extractiva se han concentrado principalmente en los territorios de los pueblos indígenas, como comunidades nativas y campesinas, donde se ubican los principales proyectos mineros y de hidrocarburos del país. A la fecha de este análisis, por ejemplo, el Perú no ha remediado uno solo de los más de 3000 pasivos ambientales de hidrocarburos registrados entre el año 2013 y el 2020¹.

Los impactos ambientales de las actividades extractivas tienen un “efecto cascada” con relación a los pueblos indígenas: surgen como afectaciones concretas a derechos individuales de sus miembros, pero terminan incidiendo en una multiplicidad de derechos colectivos, como la libre determinación, el territorio integral o el consentimiento libre, previo e informado, entre otros. Por ejemplo, los derrames de petróleo en las cuencas amazónicas no solo afectan la vida e integridad de los pueblos indígenas, sino que también trastocan profundamente su cotidianeidad. Sin pescar o cazar, por efecto de la contaminación, migran y dejan sus territorios. Abandonan sus culturas, sus conocimientos ancestrales, sus dinámicas familiares y, por efecto de ello, sus instituciones ancestrales se quiebran.

¿Cómo nuestra tributación ha respondido a estas condiciones de inequidad e injusticia? Las políticas fiscales no ha logrado cerrar la brecha de desigualdad que afecta a la gran mayoría de las comunidades nativas y campesinas del Perú. Por ejemplo, nuestras políticas no ha cumplido con el mandato previsto en el artículo 15° del Convenio 169 de la OIT y la jurisprudencia de la Corte IDH que establecen el derecho de los pueblos indígenas a participar, de manera equitativa, de los beneficios generados por el aprovechamiento de recursos naturales dentro de sus territorios². A diferencia de otros países de la región, como Colombia o Bolivia, las rentas de la actividad extractiva no se transfieren obligatoriamente a las comunidades nativas o campesinas en cuyos territorios se encuentran las fuentes de estos recursos.

Tampoco se ha logrado efectivizar el enfoque intercultural en los procedimientos tributarios de la SUNAT³. Para diversos trámites, esta entidad sigue requiriendo información que no es

¹ <https://convoca.pe/investigacion/el-estado-todavia-no-ha-remediado-ni-uno-de-los-3448-pasivos-ambientales-por>

² Como los Casos del Pueblo Saramaka vs Surinam (2007), Kichwa de Sarayaku vs Ecuador (2012) y Lokono y Kaliña vs Surinam (2015).

³ En especial la “Política Nacional para la Transversalización del Enfoque Intercultural”, aprobada por Decreto Supremo N° 003-2015-MC.

accesible para los pueblos indígenas, como partidas registrales, minutas o poderes notarializados.

A su vez, nuestra legislación tributaria ha internalizado tímidamente los costos de las externalidades ambientales negativas producidas por la explotación de recursos naturales no renovables. A la fecha, el Perú solo tiene un impuesto ambiental propiamente dicho: el Impuesto al Consumo de Bolsas de Plástico. Si bien el Impuesto Selectivo al Consumo ha incorporado algunos criterios ambientales en su determinación⁴, sigue sin ser una política consistente en el tiempo⁵, circunscribiéndose a algunos combustibles fósiles, con limitaciones para internalizar los costos ambientales de la producción local de estos productos. Y a diferencia de los otros países de la Alianza del Pacífico, el Perú no tiene un precio explícito a sus emisiones de carbono, a pesar de que su segunda fuente de emisiones nacionales es el sector energía.

En esa línea, el objeto de la presente investigación es revisar las normas tributarias y la práctica de los órganos administrativos fiscales, como la SUNAT y el TF, a la luz de las obligaciones provenientes del Sistema Interamericano de Derechos Humanos sobre los derechos de los pueblos indígenas, así como desde el rol que tiene la tributación en un Estado Constitucional. En específico, evalúo el caso de 12 resoluciones del TF que permiten la deducción de gastos en el IR destinados a mitigar y “resarcir” los efectos de la contaminación y el daño ambiental generado por la propia empresa. Estas resoluciones están relacionadas con los graves casos de contaminación ambiental en los lotes 8 y IAB (ahora Lote 192) por diversos derrames de petróleo.

Justamente, la hipótesis de esta investigación parte del siguiente presupuesto: que los gastos para mitigar, rehabilitar y restaurar un daño ambiental originado por la propia empresa dentro de los territorios indígenas no son deducibles en la determinación del IR, a la luz de los estándares internacionales sobre derechos de los pueblos indígenas y los principios y derechos tributarios reconocidos en nuestra CPP.

Para fundamentar esta hipótesis, sistematizo y analizo los estándares internacionales sobre derechos de los pueblos indígenas en base a la especial conexión entre los derechos a la vida, integridad, al territorio y al medio ambiente sano. A mi juicio, no es posible evaluar los

⁴ Mediante la Ley N° 28694, Ley que regula el contenido de azufre en el combustible diésel.

⁵ Un grupo de ciudadanos peruanos ha cuestionado ante el órgano de cumplimiento ambiental del Acuerdo de Promoción Comercial Perú-USA, la falta de aplicación efectiva por parte del Estado peruano de la legislación que obliga a utilizar el índice de nocividad en la determinación del Impuesto Selectivo al Consumo aplicable a los combustibles: <https://www.saca-seem.org/azufreencombustible/>

impactos de los daños ambientales sobre estos pueblos sin considerar la íntima relación que existe entre el territorio indígena y su propia supervivencia colectiva como pueblo.

Además, desarrollo cómo son las obligaciones del Estado peruano con relación a estos derechos y cómo deben entenderse estas obligaciones en el derecho interno, en especial, para los funcionarios públicos. Las obligaciones del SIDH no sólo implican reformas de normas y políticas nacionales, sino un cambio en la aplicación e interpretación de las normas y, en especial, en la forma de concebir a las fuentes de derecho, sobre todo por el rol preponderante que tiene el control de convencionalidad en el cumplimiento de las obligaciones de respeto y garantía de la CADH para las autoridades nacionales.

En segundo lugar, analizo cómo la tributación puede garantizar los principios y derechos desarrollados por el SIDH. Si bien las políticas fiscales y la tributación no han sido desarrollados extensamente por la jurisprudencia de la Corte IDH, la CIDH y la ONU sí han especificado en diversos informes -reseñados en esta investigación- cuáles son las obligaciones de las políticas fiscales en materia de derechos humanos. Además, ponemos de relieve cuál es el rol que juega la tributación en un Estado Constitucional y cómo, a la luz de los diversos compromisos internacionales y disposiciones de la propia CPP, la relación existente entre la tributación y los derechos humanos se ha reconfigurado más allá de los límites liberales del “respeto” para llegar a un mandato integral y holístico de “garantía” de los derechos humanos.

En el último capítulo, abordo el caso materia de estudio: las resoluciones del TF sobre la deducibilidad de los gastos orientados a mitigar y “resarcir” los efectos de la contaminación y el daño ambiental. Para este efecto, identifiqué y analizo los elementos contextuales del caso, los criterios de interpretación tributaria y la racionalidad jurídica detrás de las resoluciones del TF, a fin de contraponerlos con los estándares desarrollados en los dos capítulos anteriores. A partir de este análisis, planteamos algunos ejes orientados a reconfigurar los paradigmas de aplicación e interpretación de las normas tributarias, desde una perspectiva crítica y un enfoque de derechos humanos.

La presente investigación busca analizar críticamente a la tributación con el propósito de construir los nexos y vasos comunicantes entre nuestras políticas fiscales y los derechos de los pueblos indígenas, de manera que la tributación equilibre y redistribuya los beneficios y costos de la industria extractiva y construya ciudadanía, que es pasar de los privilegios de algunos pocos a los deberes que garanticen y aseguren los derechos para todos.



I. Capítulo I: Estándares convencionales que garantizan los derechos de los pueblos indígenas frente al daño ambiental

El objetivo de este capítulo es sentar las bases normativas provenientes de la CADH que permitan determinar cuáles son las obligaciones internacionales vinculantes para el Perú sobre los derechos de los pueblos indígenas con relación al daño ambiental. En base a estos estándares, podré corroborar los elementos y mandatos convencionales desarrollados en la hipótesis de investigación.

Para ese fin, en este capítulo desarrollo cuáles son los estándares del SIDH que protegen y garantizan los derechos de los pueblos indígenas frente a los daños ambientales, en dos niveles: a un nivel sustantivo, en términos del contenido de los derechos involucrados y de las obligaciones estatales que se derivan de ellos; y a un nivel procedimental, en términos de las exigencias y requerimientos a los poderes del Estado para adecuar su derecho interno al marco convencional y, así, dotar de efectividad a los derechos y garantías de la CADH en el ámbito nacional.

Así, en primer lugar se desarrollan los tres derechos “eje” de los pueblos indígenas que son indispensables para garantizar su subsistencia física, cultural y espiritual frente a la contaminación del medio ambiente: los derechos a la vida e integridad, al territorio y al medio ambiente sano. El objetivo de esta parte es determinar el “núcleo duro” de derechos a partir del cuál se derivan las obligaciones y deberes convencionales sobre el daño ambiental.

En segundo lugar, se sistematizan y analizan las obligaciones convencionales de los Estados para garantizar este núcleo duro de derechos, con énfasis en los deberes de prevención y reparación. Esta parte busca clarificar las obligaciones estatales generales y específicas a los Estados para evitar, prevenir y reparar daños ambientales en los territorios indígenas, tomando como base las disposiciones de la CADH y la jurisprudencia y doctrina del SIDH.

Por último, se abordan las obligaciones estatales relacionadas con el deber convencional de adoptar disposiciones de derecho interno u otro carácter. El objetivo es identificar y analizar cuáles son las obligaciones “de adecuación” que tiene que cumplir el Estado peruano -y las diversas manifestaciones del poder público- para efectivizar el ejercicio de los derechos de los pueblos indígenas. De esa manera, desarrollo los estándares sobre el control de convencional y los principios de interpretación de los tratados sobre derechos humanos.

I.1. Derechos de los pueblos indígenas y daño ambiental

El medio ambiente asegura nuestra existencia y garantiza la dimensión personal, social y cultural de nuestro desarrollo (ONU, 2018a, p. 7). Por eso, el daño ambiental afecta la estructura misma de los derechos humanos en la medida que erosiona las condiciones mínimas que son requeridas para el ejercicio y goce efectivo de cualquier derecho⁶. De ahí que se pueda afirmar que “(...) *todos los derechos humanos son vulnerables a la degradación y al daño ambiental, en el sentido de que el pleno disfrute de todos los derechos humanos depende de un medio propicio*” (ONU, 2012a, p. 19). Justamente, este rol preponderante y transversal es el que determina que el medio ambiente sea una precondition necesaria para el ejercicio de los derechos humanos (CIDH, 2009, p. 190).

Por eso mismo, el ejercicio de los derechos humanos y la protección del medio ambiente tienen una relación de interdependencia caracterizada por la reciprocidad: el medio ambiente sano y equilibrado es la condición indispensable para el ejercicio de los derechos humanos, como la vida, integridad, el libre desarrollo de la personalidad, alimentación adecuada, al agua, entre otros (ONU, 2018b, p. 4). Pero también el ejercicio de otros derechos humanos, como el derecho a la información, el acceso a la justicia, la participación, la justicia fiscal, entre otros, garantizan la protección del medio ambiente.

No obstante, no todos los derechos están sometidos al mismo nivel de afectación, pues algunos derechos son más susceptibles a los efectos del daño ambiental que otros. Por ejemplo, la pérdida de servicios de los ecosistemas y de diversidad biológica amenaza a una amplia gama de derechos, pero principalmente a los derechos a la vida, la salud, la alimentación, el agua, la cultura y a la no discriminación (ONU, 2017b, p. 13). En esa línea, la Corte IDH, en la Opinión Consultiva OC-23/17, ha clasificado a los derechos humanos especialmente vinculados al medio ambiente en los siguientes términos:

Tabla 1. Derechos humanos vinculados con el medio ambiente

Clase	Derechos involucrados
Derechos sustantivos: derechos cuyo ejercicio es particularmente vulnerable al daño ambiental.	Derechos a la vida, a la integridad, a la salud, a la alimentación, el territorio o la cultura

⁶ Corte IDH. Caso Kawas Fernández Vs. Honduras. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 3 de abril de 2009. Serie C No. 196. párr. 148.

Derechos de procedimiento:	Derechos de acceso a la justicia
derechos cuyo disfrute	ambiental, la participación,
contribuye a una mejor	información, recursos efectivos o
protección del ambiente.	petición.

Fuente: Elaboración propia adoptada de la Corte IDH⁷

Precisamente, “(...) *la vulnerabilidad al daño ambiental pone de manifiesto la interfaz entre la exposición a amenazas físicas para el bienestar humano y la capacidad de las personas y comunidades para controlar tales amenazas*” (ONU, 2018a, p. 17), pues no todas ellas tienen la misma capacidad de respuesta, reacción y resiliencia frente a los efectos de la contaminación o degradación del medio ambiente. En esa perspectiva, los efectos del daño ambiental se dejan sentir, con mayor gravedad, en los derechos humanos de la población en situación de vulnerabilidad, como los pueblos indígenas, las mujeres, las personas en extrema pobreza, las personas con discapacidad y los ancianos (ONU, 2018b, p. 18).

Incluso entre las personas en situación de vulnerabilidad, la exposición a los efectos del daño ambiental no es la misma para todos. La contaminación del ambiente tiene un impacto profundamente diferenciado para los pueblos indígenas, pues a diferencia de otros sectores de la población, dependen del medio ambiente, los recursos naturales, el hábitat y los ecosistemas de sus territorios para que su supervivencia individual y colectiva esté garantizada. Como ha señalado la “Relatora Especial sobre los derechos de los pueblos indígenas” de la ONU, daños ambientales, como el calentamiento global, repercuten en una multiplicidad de derechos de los pueblos indígenas, como la libre determinación; el derecho al desarrollo; el consentimiento libre, previo e informado, la salud, al agua y a un nivel de vida adecuado (ONU, 2017a, p. 8).

El daño a los componentes ambientales del territorio indígena supone una afectación múltiple y en diversas escalas y dimensiones, pues implica una ruptura del vínculo cotidiano de los pueblos indígenas con su territorio, al afectar sus labores esenciales como la pesca, la recolección o el uso de espacios sagrados reservados para sus prácticas culturales o espirituales. Por eso, el daño ambiental no solo trastoca los derechos a la vida o salud, sino también a la libre determinación y el derecho a elegir sus propias prioridades de desarrollo.

Y es que la noción del territorio indígena va más allá de la tradicional definición de tierras, pues no solo es un espacio físico de desarrollo material, sino que es un lugar de contenido espiritual, cultural e histórico, donde todos sus elementos naturales, ecosistémicos y

⁷ Corte IDH. Obligaciones estatales en relación con el medio ambiente en el marco de la protección y garantía de los derechos a la vida y a la integridad personal. Opinión Consultiva OC-23/17 del 15 de noviembre de 2017, solicitada por la República de Colombia, párr. 64.

climatológicos juegan un rol capital. Por eso, no es posible hablar del territorio sin la noción de la integralidad del territorio:

“El territorio, conjunto integral de los elementos naturales de un espacio geográfico identificado como un pueblo determinado es el punto de partida y el resultado actualizado de la historia y la cultura de un pueblo. Como ocurre con el cuerpo humano, la integridad es la base de su salud y de su funcionamiento. De ahí la necesidad de que su integridad sea respetada: con sus cerros, con sus aves, sus ríos, sus palos, sus animales, sus cochas, sus peces, sus plantas medicinales, sus espíritus, sus paisajes y su potencial para el futuro.” (El énfasis es mío). (Surrallés y García Hierro, 2018, p. 242).

De ahí que los Estados tengan la obligación de proteger el territorio y la especial relación establecida entre los pueblos indígenas y sus tierras, sus hábitats, recursos naturales y ecosistemas como un medio que garantiza el ejercicio de su vida espiritual (CIDH, 2019, p. 120). Incluso, la CIDH ha señalado que esta relación estrecha entre la vida, el territorio y el ambiente puede ser entendida en un derecho a la integridad medioambiental del territorio (CIDH, 2009, p. 83).

Justamente, los pueblos indígenas en situación de aislamiento en la Amazonía peruana pueden ejemplificar esta situación con claridad. Su relación y dependencia con el medio ambiente es tan integral y completa, que la protección que les asiste, de acuerdo con las normas del derecho internacional y los estándares desarrollados por el SIDH, “(...) se extiende a todos los elementos de su entorno, ya que son necesarios para su supervivencia y desarrollo físico, cultural, y espiritual y para la continuidad de su estilo de vida” (CIDH, 2013, p. 55). La eliminación de un componente de su entorno implica no sólo una afectación al derecho al territorio, sino una afectación a su derecho a la vida e integridad, así como a su existencia como pueblo.

De ese modo, la degradación del ambiente de los pueblos indígenas representa una lesión a sus derechos territoriales y por tanto a su cultura y cosmovisión, al reducir sus capacidades y estrategias tradicionales en términos de alimentación, agua y actividades económicas, espirituales o culturales (CIDH, 2009, p. 90 y Guerra, 2016, p. 9).

En esa línea, a continuación desarrollo el contenido de los derechos de los pueblos indígenas a la vida, integridad, territorio y ambiente a la luz de las disposiciones y garantías de la CADH y la jurisprudencia y doctrina del SIDH.

I.I.I. El derecho a la vida e integridad

El ejercicio del derecho a la vida es una condición imprescindible para el disfrute y el ejercicio de todos los demás derechos humanos⁸. El artículo 4º de la CADH reconoce expresamente este derecho en los siguientes términos:

“Artículo 4. Derecho a la Vida

1. Toda persona tiene derecho a que se respete su vida. Este derecho estará protegido por la ley y, en general, a partir del momento de la concepción. Nadie puede ser privado de la vida arbitrariamente.”

Por el carácter esencial que tiene este derecho en el ejercicio de todos los demás derechos, no son válidos enfoques orientados a restringirlo⁹, tal como lo dispone la propia CADH al enfatizar que el ejercicio de este derecho no puede ser interrumpido por razones de peligro público, conflictos armados, guerras, acciones de defensa nacional u otras situaciones de amenazas a la independencia de los Estados.¹⁰

Adicionalmente, de acuerdo a la jurisprudencia de la Corte IDH, el derecho fundamental a la vida engloba “(...) no sólo el derecho de todo ser humano de no ser privado de la vida arbitrariamente, sino también el derecho a que no se le impida el acceso a las condiciones que le garanticen una existencia digna”¹¹. Es decir, implica una obligación integral a los Estados que puede materializarse en dos mandatos específicos:

- Una obligación negativa: los Estados no deben afectar la vida,
- Una obligación positiva: los Estados deben adoptar todas las medidas idóneas para asegurar las condiciones que permitan una vida digna de todas las personas y comunidades que se encuentren bajo su jurisdicción.¹²

⁸ Corte IDH. Caso de los “Niños de la Calle” (Villagrán Morales y otros) Vs. Guatemala. Fondo. Sentencia de 19 de noviembre de 1999, párr. 144.

⁹ Corte IDH. Caso Montero Aranguren y otros (Retén de Catia) Vs. Venezuela. Excepción Preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 5 de julio de 2006, párr. 63.

¹⁰ Al respecto, la CADH dispone lo siguiente:

“Artículo 27. Suspensión de Garantías

1. En caso de guerra, de peligro público o de otra emergencia que amenace la independencia o seguridad del Estado parte, éste podrá adoptar disposiciones que, en la medida y por el tiempo estrictamente limitados a las exigencias de la situación, suspendan las obligaciones contraídas en virtud de esta Convención, siempre que tales disposiciones no sean incompatibles con las demás obligaciones que les impone el derecho internacional y no entrañen discriminación alguna fundada en motivos de raza, color, sexo, idioma, religión u origen social.

2. La disposición precedente no autoriza la suspensión de los derechos determinados en los siguientes artículos: [...] 4 (Derecho a la Vida); 5 (Derecho a la Integridad Personal) [...]”.

¹¹ Corte IDH. Caso Montero Aranguren y otros (Retén de Catia) Vs. Venezuela. Excepción Preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 5 de julio de 2006, párr. 63.

¹² Corte IDH. Caso Montero Aranguren y otros (Retén de Catia) Vs. Venezuela. Excepción Preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 5 de julio de 2006, párr. 108.

Con relación al segundo mandato, los Estados tienen la obligación de crear y establecer las condiciones necesarias para evitar que ocurran violaciones o afectaciones a ese derecho inalienable. Asimismo, tienen la obligación de evitar, impedir y desalentar que los agentes públicos o los particulares afecten la vida de las personas¹³. Para ese fin, los Estados deben adoptar las medidas indispensables y necesarias para crear un marco normativo idóneo y las políticas públicas apropiadas para disuadir de cualquier amenaza que ponga en riesgo el ejercicio del derecho a la vida.¹⁴

De la misma manera, esta obligación positiva es transversal e involucra no solo a los legisladores, sino a toda la organicidad estatal y, especial, a quienes detentan de las potestades y competencias para resguardar la seguridad y la defensa pública, como las fuerzas de policía o las fuerzas armadas.¹⁵ De esa manera, para cumplir con la CADH, es indispensable que el derecho a la vida deba ser interpretado y aplicado, tanto por el Estado como por los agentes privados y públicos, “(...) de manera que sus salvaguardas sean prácticas y efectivas (*effet utile*) en el ámbito interno.”¹⁶

Justamente, a fin de determinar la responsabilidad internacional del Estado por la violación del derecho a la vida, se deberá evaluar si hay “(...) acciones u omisiones que hayan permitido la perpetración de esas violaciones o que exista una obligación del Estado que haya sido incumplida”.¹⁷ De ahí que se pueda decir que la responsabilidad del Estado por afectaciones al ejercicio del derecho a la vida no solo se configura por el comportamiento causal de los agentes públicos, sino cuando terceros o privados actúan con la tolerancia, apoyo u omisión del propio Estado (Ayala y Rivero, 2019, p. 130).¹⁸ En sentido contrario, para establecer esta responsabilidad no resulta necesario acreditar la culpabilidad de los autores, su intencionalidad o la identidad de los agentes a quienes se atribuye la responsabilidad por esta situación.

¹³ Corte IDH. Caso Montero Aranguren y otros (Retén de Catia) Vs. Venezuela. Excepción Preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 5 de julio de 2006, párr. 64; Caso Comunidad Garífuna de Punta Piedra y sus miembros Vs. Honduras. Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 8 de octubre de 2015, párr. 62.

¹⁴ Corte IDH. Caso Comunidad Indígena Sawhoyamaya Vs. Paraguay. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 29 de marzo de 2006. Serie C No. 146, párr. 153.

¹⁵ Corte IDH. Caso Cruz Sánchez y otros Vs. Perú. Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 17 de abril de 2015, párr. 259; Caso Ortiz Hernández y otros Vs. Venezuela. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 22 de agosto de 2017, párr. 101.

¹⁶ Corte IDH. Caso Zambrano Vélez y otros Vs. Ecuador. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 4 de julio de 2007, párr. 79; Caso Montero Aranguren y otros (Retén de Catia) Vs. Venezuela. Excepción Preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 5 de julio de 2006, párr. 64.

¹⁷ Caso Comunidad Garífuna de Punta Piedra y sus miembros Vs. Honduras. Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 8 de octubre de 2015, párr. 263.

¹⁸ Corte IDH. Caso de la “Masacre de Mapiripán” vs. Colombia. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia del 15 de setiembre del 2005, párr. 110.

En esa línea, es importante precisar que hay una conexión indudable entre los derechos a la vida e integridad y el medio ambiente. Por ejemplo, la afectación a la salud humana por contaminación del medio ambiente repercute en la falta de acceso a las condiciones que garantizan la vida digna y, como consecuencia, puede configurarse en una violación al derecho a la integridad personal.¹⁹ La Corte Constitucional de Colombia ha puesto de relieve esta relación en los siguientes términos:

“[...] atentar contra la salud de las personas por la afectación del medio ambiente dentro del cual deben desarrollarse como seres vivientes, además de poner en peligro una vida en condiciones saludables, como ocurre en el presente caso, atenta contra la dignidad humana y, adicionalmente, lesiona el derecho a la integridad personal, al verse transformados negativamente los estados físicos de las personas, pudiéndose traducir en una posible amenaza del derecho a la vida de los mismos, dada la conexidad innegable entre unos y otros”[...].²⁰

En esa línea, la falta de acceso a los recursos hídricos, los problemas con la calidad del agua, la falta de una alimentación adecuada y los daños a la salud por la contaminación afectan las condiciones para el ejercicio de una vida digna²¹. La Corte IDH incluso ha sido más enfática y ha señalado que la protección, conservación y mejoramiento del medio ambiente es un componente fundamental para el ejercicio del derecho a la vida digna de los pueblos indígenas²².

Esta relación recíproca entre la vida y el medio ambiente llevó a que la Corte IDH, en la Opinión Consultiva OC-23/17, desarrollara de manera conjunta las obligaciones estatales referentes a los derechos a la vida y la integridad personal por la degradación del medio ambiente.

1.1.2. El derecho de los pueblos indígenas al territorio

¹⁹ Corte IDH. Obligaciones estatales en relación con el medio ambiente en el marco de la protección y garantía de los derechos a la vida y a la integridad personal. Opinión Consultiva OC-23/17 del 15 de noviembre de 2017, solicitada por la República de Colombia, párr. 114.

²⁰ Sentencia T-046/99 (Fundamento 6.2).

²¹ Corte IDH. Caso de la Comunidad Indígena Xákmok Kásek vs. Paraguay. Fondo Reparaciones y Costas. Sentencia 24 de agosto de 2010, párrs. 195 a 213; Caso Comunidad Indígena Sawhoyamaya Vs. Paraguay, supra, párrs. 156 a 178; Caso Comunidad Indígena Yakye Axa Vs. Paraguay, supra, párr. 163, 167 y 168; y Obligaciones estatales en relación con el medio ambiente en el marco de la protección y garantía de los derechos a la vida y a la integridad personal. Opinión Consultiva OC-23/17 del 15 de noviembre de 2017, solicitada por la República de Colombia, párr. 110.

²² Corte IDH. Caso Kaliña y Lokono Vs. Surinam. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia 25 de noviembre de 2015, párr. 172.

El derecho de los pueblos indígenas al territorio se encuentra protegido y garantizado por el artículo 21° de la CADH que garantiza el derecho a la propiedad^{23,24} y también encuentra cobertura convencional en los diversos instrumentos normativos internacionales sobre derechos de los pueblos indígenas, como el Convenio N° 169, la DNUPI o la DAPI, que forman parte del *corpus juris* que define y delimita cuáles son las obligaciones de los Estados Partes de la CADH con relación a los derechos de propiedad indígena.²⁵

Este derecho se materializa en la protección jurídica de la propiedad indígena sobre las tierras que han poseído, ocupado o utilizado o adquirido²⁶. De acuerdo con el Convenio 169, el término “tierras” debe entenderse por “territorio”, que abarca la totalidad del hábitat de las regiones²⁷; es decir, este engloba a los ríos, lagunas, bosques, montañas, biodiversidad y mares costeros, y comprende a la superficie y el subsuelo (OIT, 2009, p. 91). Como menciona Berraondo (2001, p. 479):

“(...) podríamos definir a las tierras indígenas como el medio ambiente de las zonas que las poblaciones indígenas ocupan tradicionalmente, entendiendo por medio ambiente a las tierras, el aire, las aguas, los mares costeros, los

²³ Artículo 21° de la CADH:

1. *Toda persona tiene derecho al uso y goce de sus bienes. La ley puede subordinar tal uso y goce al interés social.*
2. *Ninguna persona puede ser privada de sus bienes, excepto mediante el pago de indemnización justa, por razones de utilidad pública o de interés social y en los casos y según las formas establecidas por la ley.*
3. *Tanto la usura como cualquier otra forma de explotación del hombre por el hombre, deben ser prohibidas por la ley.*

²⁴ Corte IDH. Caso del Pueblo Saramaka. Vs. Surinam. Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 28 de noviembre de 2007, párr. 173 y 175; Caso de la Comunidad Mayagna (Sumo) Awás Tingni Vs. Nicaragua. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 31 de agosto de 2001, párr. 148; Caso de la Comunidad Moiwana Vs. Surinam. Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia 15 de junio de 2005, párr. 133 y 135; Caso Comunidad Indígena Yakye Axa Vs. Paraguay. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia 17 de junio de 2005; párr. 124.

²⁵ Corte IDH. Caso Comunidad Indígena Yakye Axa Vs. Paraguay. Fondo Reparaciones y Costas. Sentencia 17 de junio de 2005; párr. 127 y 128; Caso Pueblo Indígena Kichwa de Sarayacu Vs. Ecuador. Fondo y reparaciones. Sentencia 27 de junio de 2012; párr. 146; Caso Kaliña y Lokono Vs. Surinam. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia 25 de noviembre de 2015; párr. 164; Caso Pueblo Indígena Xucuru y sus miembros Vs. Brasil. Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 5 de febrero de 2018; párr. 116; Caso Comunidad Garífuna Triunfo de la Cruz y sus miembros Vs. Honduras. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 8 de octubre de 2015, párr. 103.

²⁶ Véase:

- Artículo 14° del Convenio 169: “1. Deberá reconocerse a los pueblos interesados el derecho de propiedad y de posesión sobre las tierras que tradicionalmente ocupan [...]”
- Numeral 1 de los Artículos 26° y XXV de la DNUPI y DAPI respectivamente, que tiene similar redacción: “1. Los pueblos indígenas tienen derecho a las tierras, territorios y recursos que tradicionalmente han poseído, ocupado o utilizado o adquirido.”

²⁷ Artículo 13° del Convenio 169:

- “2. La utilización del término tierras en los artículos 15 y 16 deberá incluir el concepto de territorios, lo que cubre la totalidad del hábitat de las regiones que los pueblos interesados ocupan o utilizan de alguna otra manera.”

hielos marinos, la flora y la fauna y los demás recursos que tradicionalmente hayan poseído u ocupado o utilizado de otra forma.”

En base al derecho al territorio, los pueblos indígenas tienen la potestad para poseer, utilizar, desarrollar, gestionar, ordenar y controlar efectivamente su territorio, de acuerdo a su derecho propio y su sistema de organización ancestral, sin ningún tipo de interferencia externa²⁸ (Torres Sánchez, 2015, p. 71). Como menciona Anaya, los derechos indígenas sobre su territorio y los recursos naturales son de naturaleza colectiva y constituyen una combinación de derechos de posesión, uso y administración (2005, p. 206).

Sin embargo, el derecho al territorio va más allá de la concepción clásica de propiedad proveniente del derecho civil (Torres Sánchez, 2015, p. 67), pues no se limita a garantizar un bien privado sino uno de naturaleza colectiva, que no se reduce a una manifestación exclusivamente patrimonial, sino que involucra contenidos inmateriales. De ahí que un derecho de este tipo traspase el ámbito privado y se ubique en el ámbito público, caracterizándose por ser una “potestad” (Torres Sánchez, 2015, p. 67 y 68).

Así, el derecho al territorio indígena no se puede equiparar al derecho de propiedad en la perspectiva del derecho civil que pone énfasis en la función económica y productiva de la propiedad, así como en el carácter individual de este derecho²⁹. Como dice Berraondo: el vínculo indígena con todos los elementos del territorio se caracteriza por un grado de interdependencia, que se deriva de la permanencia indígena en estos espacios desde tiempos inmemorables y de la prevalencia de la transmisión intergeneracional del conocimiento, las tradiciones, costumbres, lenguas, valores y, en general, del patrimonio inmaterial (2001, p. 6). Por eso, esta visión omnicomprensiva del territorio tiene que ser asegurada, tanto para

²⁸ Véase:

- Numeral 2 de los Artículos 26° y XXV de la DNUPI y DAPI respectivamente, que tiene similar redacción:
“2. Los pueblos indígenas tienen derecho a poseer, utilizar, desarrollar y controlar las tierras, territorios y recursos que poseen en razón de la propiedad tradicional u otro tipo tradicional de ocupación o utilización, así como aquellos que hayan adquirido de otra forma.”
- Corte IDH. Caso del Pueblo Saramaka. Vs. Surinam. Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 28 de noviembre de 2007, párr. 194:
*“(…) el Estado debe llevar a cabo las siguientes medidas:
(…)
c. (...) adoptar medidas legislativas o de otra índole necesarias a fin de reconocer, proteger, garantizar y hacer efectivo el derecho de los integrantes del pueblo Saramaka a ser titulares de derechos bajo forma colectiva sobre el territorio que tradicionalmente han ocupado y utilizado, el cual incluye las tierras y los recursos naturales necesarios para su subsistencia social, cultural y económica, así como administrar, distribuir y controlar efectivamente dicho territorio, de conformidad con su derecho consuetudinario y sistema de propiedad comunal (...).”*

²⁹ Corte IDH. Caso Comunidad Indígena Sawhoyamaya Vs. Paraguay. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 29 de marzo de 2006; párr. 139.

garantizar la subsistencia de estos pueblos, como preservar su legado para las futuras generaciones.³⁰

Así, el alcance de los términos de “propiedad” y “posesión” del territorio en los pueblos indígenas es amplio y tiene una dimensión colectiva, en el sentido de que la pertenencia de ésta “(...) no se centra en un individuo sino en el grupo y su comunidad”.³¹ Como puntualizó la Corte IDH, en la sentencia del Caso de la Comunidad Mayagna (Sumo) Awas Tingni Vs. Nicaragua: “(...) la estrecha relación que los indígenas mantienen con la tierra debe de ser reconocida y comprendida como la base fundamental de sus culturas, su vida espiritual, su integridad y su supervivencia económica.”³² Y es que la posesión de su territorio forma parte indeleble de su memoria histórica, de manera tal que la desvinculación con su tierra y los recursos naturales que la conforman “(...) implica el riesgo cierto de una pérdida étnica y cultural irreparable, con la consecuente vacante para la diversidad que tal hecho acarrearía”.³³

Estas características especiales del territorio explican el alcance de sus garantías sobre los recursos naturales y el habitat. La Corte IDH ha reconocido que los pueblos indígenas tienen: “[...] el derecho a ser titulares de los recursos naturales que han usado tradicionalmente dentro de su territorio”³⁴ en base a los mismos fundamentos por los cuales tienen la titularidad del derecho de propiedad sobre las tierras que han poseído, usado y ocupado desde tiempos inmemoriales: porque su subsistencia cultural, social, espiritual, física y económica depende de estos recursos³⁵. Y es que los recursos naturales dentro de los territorios indígenas, como bosques, ríos, flora y fauna silvestre, son elementos intrínsecos de su cosmovisión, religiosidad e identidad cultural³⁶. De ahí que la Corte IDH ponga de relieve la importancia del control de su hábitat, porque es “(...) una condición necesaria para la reproducción de su cultura, para su propio desarrollo y para llevar a cabo sus planes de vida.”³⁷

³⁰ Corte IDH. Caso de la Comunidad Mayagna (Sumo) Awas Tingni Vs. Nicaragua. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 31 de agosto de 2001; párr. 149.

³¹ Corte IDH. Caso Comunidad Indígena Sawhoyamaya Vs. Paraguay. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 29 de marzo de 2006; párr. 120.

³² Corte IDH. Caso de la Comunidad Mayagna (Sumo) Awas Tingni Vs. Nicaragua. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 31 de agosto de 2001; párr. 149.

³³ Corte IDH, Caso Comunidad Indígena Yakye Axa Vs. Paraguay. Fondo Reparaciones y Costas. Sentencia 17 de junio de 2005. Serie C No. 125, párr. 216.

³⁴ Corte IDH, Caso del Pueblo Saramaka. Vs. Surinam. Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 28 de noviembre de 2007, párr. 121.

³⁵ Corte IDH, Caso del Pueblo Saramaka. Vs. Surinam. Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 28 de noviembre de 2007, párr. 122.

³⁶ Corte IDH, Caso Comunidad Indígena Xákmok Kásek. Vs. Paraguay. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 24 de agosto de 2010, párr. 174.

³⁷ Corte IDH. Caso Comunidad Indígena Yakye Axa Vs. Paraguay. Fondo Reparaciones y Costas. Sentencia 17 de junio de 2005; párr. 146.

De ese modo, las garantías del derecho de propiedad territorial de los pueblos indígenas previstas en el artículo 21° de la CADH alcanzan también a los recursos naturales que se encuentran en estos territorios, tal como lo ha puesto de relieve la Corte IDH:

“El artículo 21 de la Convención Americana protege la vinculación estrecha que los pueblos indígenas guardan con sus tierras, así como con los recursos naturales de los territorios ancestrales y los elementos incorporales que se desprendan de ellos”³⁸

Sin embargo, cabe precisar que los recursos naturales cubiertos por esta protección son específicamente aquellos que los pueblos *“(...) han usado tradicionalmente y que son necesarios para la propia supervivencia, desarrollo y continuidad del estilo de vida de dicho pueblo”³⁹*

Este carácter holístico e integral del derecho al territorio permite visualizar, en su plenitud, la importancia que tiene el ejercicio de este derecho para otros derechos de los pueblos indígenas, como el derecho a la vida e integridad, la libre determinación o el agua. Si no se puede garantizar el territorio, por ejemplo, por la tala indiscriminada e ilegal de los bosques que forman parte del territorio indígena, se afecta el derecho a la alimentación, a la cultura y al medio ambiente de estos pueblos.⁴⁰ Así lo ha puesto de relieve la Corte IDH, en la sentencia del Caso Yakye Axa vs Paraguay:

“(...) la significación especial que la tierra tiene para los pueblos indígenas en general (...) implica que toda denegación al goce o ejercicio de los derechos territoriales acarrea el menoscabo de valores muy representativos para los miembros de dichos pueblos, quienes corren el peligro de perder o sufrir daños irreparables en su vida e identidad cultural y en el patrimonio cultural a transmitirse a las futuras generaciones.”⁴¹

Por esta razón, el ejercicio de este derecho tiene una conexión estrecha con la preservación del medio ambiente, los recursos naturales y el habitat, tal como ha sido reconocido por los

³⁸ Corte IDH. Caso Pueblo Indígena Kichwa de Sarayaku Vs. Ecuador. Fondo y reparaciones. Sentencia de 27 de junio de 2012; párr. 145. En el mismo sentido: Caso de los Pueblos Indígenas Kuna de Madungandí y Emberá de Bayano y sus Miembros Vs. Panamá. Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 14 de octubre de 2014, párr. 111; Caso Comunidad Garífuna Triunfo de la Cruz y sus Miembros Vs. Honduras. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 08 de octubre de 2015, párr. 100; Caso Pueblos Kaliña y Lokono Vs. Surinam. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 25 de noviembre de 2015, párr. 129

³⁹ Corte IDH. Caso del Pueblo Saramaka Vs. Surinam. Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 28 de noviembre de 2007, párr. 122; caso Comunidad Indígena Yakye Axa Vs. Paraguay. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia 17 de junio de 2005; párrs. 124 y 137; caso Comunidad Indígena Sawhoyamaxa Vs. Paraguay. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 29 de marzo de 2006, párrs. 118 y 121.

⁴⁰ Corte IDH. Caso Comunidades Indígenas Miembros de la Asociación Lhaka Honhat Vs. Argentina. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 6 de febrero de 2020, párr. 289.

⁴¹ Corte IDH, Caso Comunidad Indígena Yakye Axa Vs. Paraguay. Fondo Reparaciones y Costas. Sentencia 17 de junio de 2005. Serie C No. 125, párr. 203.

diversos instrumentos normativos internacionales sobre derechos de los pueblos indígenas. Así, el Convenio N° 169 de la OIT obliga a que los Estados adopten medidas, en cooperación con los pueblos indígenas, que se encuentren orientadas a la protección y preservación del medio ambiente de los territorios que estos pueblos habitan”⁴². De la misma forma, la DNUPI ha reconocido expresamente que “(...) los pueblos indígenas tienen derecho a la conservación y protección del medio ambiente y de la capacidad productiva de sus tierras o territorios y recurso”⁴³. Sin embargo, la DAPI ha caracterizado más ampliamente esta relación:

“Artículo XIX. Derecho a la protección del medio ambiente sano

- 1. Los pueblos indígenas tienen derecho a vivir en armonía con la naturaleza y a un ambiente sano, seguro y sustentable, **condiciones esenciales para el pleno goce del derecho a la vida, a su espiritualidad, cosmovisión y al bienestar colectivo.***
- 2. Los pueblos indígenas tienen derecho **a conservar, restaurar y proteger el medio ambiente y al manejo sustentable de sus tierras, territorios y recursos.***
- 3. Los pueblos indígenas tienen el derecho de ser protegidos contra la introducción, abandono, dispersión, tránsito, uso indiscriminado o depósito de cualquier material peligroso que pueda afectar negativamente a las comunidades, tierras, territorios y recursos indígenas*
- 4. Los pueblos indígenas tienen derecho a la conservación y protección del medio ambiente y de la capacidad productiva de sus tierras o territorios y recursos. Los Estados deberán establecer y ejecutar programas de asistencia a los pueblos indígenas para asegurar esa conservación y protección, sin discriminación.” (El énfasis es mío).*

1.1.3. El derecho a un medio ambiente sano

El derecho a un medio ambiente sano se encuentra protegido y garantizado por el artículo 26° de la CADH⁴⁴. Asimismo, este derecho ha sido desarrollado por el "Protocolo de San Salvador", el Protocolo Adicional a la CADH en materia de derechos económicos, sociales y culturales⁴⁵.

⁴² Numeral 1 del artículo 7°.

⁴³ Numeral 1 del artículo 29 de la DNUPI. Además, en el numeral 2 de este artículo se establece que los Estados adoptarán medidas eficaces para asegurar que no se almacenen ni eliminen materiales peligrosos en las tierras o territorios de los pueblos indígenas sin su consentimiento libre, previo e informado.

⁴⁴ Corte IDH. Obligaciones estatales en relación con el medio ambiente en el marco de la protección y garantía de los derechos a la vida y a la integridad personal. Opinión Consultiva OC-23/17 del 15 de noviembre de 2017, solicitada por la República de Colombia, párr. 57; y Caso Comunidades Indígenas Miembros de la Asociación Lhaka Honhat Vs. Argentina. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 6 de febrero de 2020, párr. 202.

Al respecto, la CADH dispone lo siguiente:

“Artículo 26. Desarrollo Progresivo

Los Estados Partes se comprometen a adoptar providencias, tanto a nivel interno como mediante la cooperación internacional, especialmente económica y técnica, para lograr progresivamente la plena efectividad de los derechos que se derivan de las normas económicas, sociales y sobre educación, ciencia y cultura, contenidas en la Carta de la Organización de los Estados Americanos, reformada por el Protocolo de Buenos Aires, en la medida de los recursos disponibles, por vía legislativa u otros medios apropiados.”

⁴⁵ Véase el artículo 11°:

El derecho al medio ambiente sano es un derecho autónomo que se caracteriza por proteger a los elementos del medio ambiente, tales como ríos, bosques, lagunas, mares y otros. No como una extensión de los derechos reconocidos para las personas, sino como intereses jurídicos en sí mismos; ya que sus garantías jurídicas pueden ser ejercidas incluso ante la ausencia de certeza o evidencia sobre el riesgo a la vida e integridad de las personas.⁴⁶ Para la Corte IDH, en definitiva:

*"Se trata de proteger la naturaleza y el medio ambiente **no solamente por su conexidad con una utilidad para el ser humano o por los efectos que su degradación podría causar en otros derechos de las personas, como la salud, la vida o la integridad personal, sino por su importancia para los demás organismos vivos con quienes se comparte el planeta, también merecedores de protección en sí mismos** (...) **el derecho a un medio ambiente sano como derecho autónomo es distinto al contenido ambiental que surge de la protección de otros derechos, tales como el derecho a la vida o el derecho a la integridad personal.**" (El énfasis es nuestro).⁴⁷*

Como se puede advertir, la Corte IDH ha reconocido a la naturaleza y a sus componentes como sujetos de derecho, en pos de redimensionar las obligaciones y disposiciones ambientales a partir de un enfoque ecocéntrico. De ese modo, el contenido de este derecho, a la luz de la interpretación que hace la Corte IDH, entra en consonancia con diversas constituciones, leyes y sentencias alrededor del mundo que han dejado de ver a la naturaleza como una cosa u objeto para reconocer que es una entidad con plenos derechos (Margil, 2018). Como bien lo menciona Kahl (2020, p. 174):

*"(...) las observaciones con respecto a un medio ambiente sano como derecho autónomo son particularmente destacables porque la Corte, que a pesar de su aplicación de las normas ambientales internacionales sigue siendo un tribunal de derechos humanos con un claro enfoque pro homine, **se está alejando de una visión puramente antropocéntrica de la protección del medio ambiente y atribuye al medio ambiente,***

"Derecho a un Medio Ambiente Sano

1. Toda persona tiene derecho a vivir en un medio ambiente sano y a contar con servicios públicos básicos.

2. Los Estados partes promoverán la protección, preservación y mejoramiento del medio ambiente."

⁴⁶ Corte IDH. Obligaciones estatales en relación con el medio ambiente en el marco de la protección y garantía de los derechos a la vida y a la integridad personal. Opinión Consultiva OC-23/17 del 15 de noviembre de 2017, solicitada por la República de Colombia, párr. 62 y 63; y Caso Comunidades indígenas miembros de la asociación Lhaka Honhat (Nuestra Tierra) vs. Argentina. Fondo, Reparaciones y Costas, sentencia de 6 de febrero de 2020, párr. 203.

⁴⁷ Corte IDH. Obligaciones estatales en relación con el medio ambiente en el marco de la protección y garantía de los derechos a la vida y a la integridad personal. Opinión Consultiva OC-23/17 del 15 de noviembre de 2017, solicitada por la República de Colombia, párr. 62; y Caso Comunidades indígenas miembros de la asociación Lhaka Honhat (Nuestra Tierra) vs. Argentina. Fondo, Reparaciones y Costas, sentencia de 6 de febrero de 2020, párr. 203.

incluidos sus diversos elementos y seres vivos, **una necesidad de protección que está desvinculada de los seres humanos.**” (El énfasis es nuestro).

A partir de este desarrollo jurisprudencial, se pueden resumir los elementos jurídicos característicos del derecho al medio ambiente sano en:

Tabla 2. Elementos del derecho al medio ambiente sano según la jurisprudencia de la Corte IDH

<ul style="list-style-type: none">- Autonomía: es un derecho autónomo que puede ser ejercido con independencia a su grado de funcionalidad para los seres humanos:- El objeto de este derecho es la naturaleza y sus atributos en sí mismos: protege los componentes de la naturaleza y medio ambiente, tales como flora y fauna silvestre, bosques, fuentes de agua continentales, mares y otros, como intereses jurídicos en sí mismos.- No es necesario probar la afectación de un derecho humano para protegerlo: esta protección se ejerce aún ante la falta de certeza o evidencia en torno al riesgo a los derechos de las personas individuales.- Carácter teleológico orientado a la protección de la naturaleza: este derecho se dirige a proteger a los demás organismos vivos con quienes los seres humanos comparten el planeta y quienes son merecedores de protección en sí mismos.- Es distinto del contenido ambiental de otros derechos: este derecho no se deriva de otros derechos que pueden ser afectados por el menoscabo al medio ambiente, como los derechos a la salud o alimentación. Es un derecho independiente.
--

Fuente: Elaboración propia en base al Proyecto de Ley N° 06957/2020-CR
(Congreso de la República, 2021a, p. 16)

1.2. La obligación de respetar y garantizar los derechos de los pueblos indígenas frente al daño ambiental

¿Es suficiente con que la CADH y la jurisprudencia de la Corte IDH reconozcan derechos? ¿Cuál es el alcance de estos derechos para los Estados? ¿A que están obligados los Estados parte de la SIDH? La SIDH establece diversas obligaciones generales y específicas a los Estados de modo tal que los derechos y garantías reconocidas en las disposiciones de la CADH no sean afirmaciones meramente enunciativas o principios sin vinculatoriedad, sino mandatos efectivos y prácticos que vinculen a todos los poderes públicos internos. Así, el artículo 1° de la CADH establece el núcleo básico de estas obligaciones en los siguientes términos:

“Artículo 1. Obligación de Respetar los Derechos

*1. Los Estados Partes en esta Convención se comprometen a **respetar** los derechos y libertades reconocidos en ella y a **garantizar su libre y pleno ejercicio** a toda persona que esté sujeta a su jurisdicción, sin discriminación alguna por motivos de raza, color, sexo, idioma, religión, opiniones políticas o de cualquier otra*

índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición social.” (El énfasis es nuestro).

Como se advierte, estas obligaciones se dividen en: (i) las obligaciones de respeto y (ii) las obligaciones de garantía. Las primeras son mandatos para que los Estados se abstengan de lesionar y afectar los derechos consagrados en la CADH⁴⁸, de ahí que se consideren obligaciones negativas, en términos de límites de la actuación de los Estados, los órganos, funcionarios e instituciones de carácter público⁴⁹ (Ayala y Rivero, 2019, p. 131).

Por otro lado, con relación a las obligaciones de garantía, como mencionan Ferrer McGregor y Pelayo (2012, p. 154), el Estado no sólo tiene el deber de abstenerse de conductas violatorias de los derechos humanos, sino que además debe adoptar y emprender acciones afirmativas, las que “(...) consisten en todas aquellas que resulten necesarias para posibilitar que las personas sujetas a su jurisdicción puedan ejercer y gozar de sus derechos y libertades.”

Esta última obligación fue desarrollada con mayor amplitud por la Corte IDH en el Caso Velásquez Rodríguez vs. Honduras, en 1988, en los siguientes términos:

*“La segunda obligación de los Estados Partes es la de ‘garantizar’ el libre y pleno ejercicio de los derechos reconocidos en la Convención a toda persona sujeta a su jurisdicción. **Esta obligación implica el deber de los Estados Partes de organizar todo el aparato gubernamental y, en general, todas las estructuras a través de las cuales se manifiesta el ejercicio del poder público, de manera tal que sean capaces de asegurar jurídicamente el libre y pleno ejercicio de los derechos humanos.**”*⁵⁰ (El énfasis es nuestro).

Esta obligación implica asegurar y garantizar los derechos humanos en la práctica, más allá de la existencia de un marco normativo y una infraestructura institucional que contribuyan a su cumplimiento. Así, uno de los elementos esenciales de esta obligación tiene que ver con un

⁴⁸Corte IDH. Caso Godínez Cruz Vs. Honduras. Fondo. Sentencia de 20 de enero de 1989, párr. 178 y 182

⁴⁹ Corte IDH. Caso Velásquez Rodríguez vs. Honduras. Fondo. Sentencia de 29 de julio de 1988, párr. 169.

⁵⁰ Corte IDH. Caso Velásquez Rodríguez vs. Honduras. Fondo. Sentencia de 29 de julio de 1988, párr. 166. Otras sentencias en el mismo sentido: Caso de la Masacre de Pueblo Bello vs. Colombia. Sentencia de 31 de enero de 2006, párr. 120, Caso Anzualdo Castro vs. Perú. Sentencia de 22 de setiembre de 2009. Excepción Preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas, párr. 62, Caso Gomes Lund y otros (“Guerrilha do Araguaia”) vs. Brasil. Sentencia de 24 de noviembre de 2010. Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas, párr.140, Caso Masacre de Santo Domingo vs. Colombia. Sentencia de 30 de noviembre de 2012. Excepciones Preliminares, Fondo y Reparaciones, párr. 189; Caso González y otras (“Campo Algodonero”) vs. México. Excepción preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 16 de noviembre de 2009, párr. 236.

comportamiento estatal que asegure la existencia, en la práctica, de una eficaz garantía del libre y pleno ejercicio de los derechos humanos⁵¹.

De ahí que esta obligación no se cumpla con la sola adecuación legislativa o normativa, sino que es indispensable que el Estado adopte las medidas que sean pertinentes para asegurar la efectividad de los derechos humanos, como políticas públicas sobre la base de un enfoque de derechos humanos (Salmón, 2019, p. 56). Precisamente, como menciona la Corte IDH, la obligación de garantía a cargo de los Estados es mucho más inmediata y directa que aquella que se desprende del artículo 2° de la CADH, sobre el deber de adoptar disposiciones de derecho interno⁵².

En esa línea, como lo ha mencionado la CIDH, la existencia de normas constitucionales, legales y reglamentarias dirigidas a promover los derechos de los pueblos indígenas son por sí solas insuficientes, si no vienen acompañadas de medidas que aseguren, en la práctica, su efectividad y garanticen el disfrute pleno de tales derechos (2019, p. 15). Y, justamente, para que las disposiciones de derecho interno sean “efectivas”, los Estados tienen la obligación de adoptar todas las medidas necesarias que se encuentren a su alcance para que la CADH y sus disposiciones sean cumplidas realmente.⁵³

Con relación a los pueblos indígenas, los Estados están obligados a adoptar medidas especiales orientadas a proteger, fortalecer y mejorar el disfrute pleno de los derechos humanos por parte de los pueblos indígenas, dada su situación de vulnerabilidad y la condición de discriminación y marginación estructural e histórica que han sufrido (CIDH, 2009, p. 18). Por eso, los Estados deben adoptar y aplicar medidas especiales para compensar la explotación y discriminación histórica de estos pueblos (CIDH, 2009, p. 19), considerando sus contextos y experiencias históricas, culturales, sociales y económicas. En esa línea, la Corte IDH ha señalado que:

⁵¹ Corte IDH. Caso Velásquez Rodríguez vs. Honduras. Fondo. Sentencia de 29 de julio de 1988, párr. 166, 173 y 167.

⁵² Ídem, párr. 168

⁵³ Corte IDH. Caso Comunidad Indígena Yakye Axa Vs. Paraguay. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 17 de junio de 2005. Serie C No. 125, párr. 101; y Caso Comunidad Indígena Sawhoyamaya Vs. Paraguay. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 29 de marzo de 2006. Serie C No. 146, párr. 110

“(…) con base en el artículo 1.1 de la Convención, que los miembros de los pueblos indígenas y tribales precisan ciertas medidas especiales para garantizar el ejercicio pleno de sus derechos, en especial respecto del goce de sus derechos de propiedad, a fin de garantizar su supervivencia física y cultural”⁵⁴

Por tal razón, la CIDH ha hablado en términos de un “deber de especificidad”, por el cual los Estados están obligados a adoptar y aplicar medidas especiales para proteger y garantizar los derechos de los pueblos indígenas, a partir de diagnósticos integrales que abarquen la situación real de sus derechos, en tanto grupos históricamente excluidos (CIDH, 2009, p. 21). De ahí que para garantizar los derechos de estos pueblos se debe tener en cuenta su situación de vulnerabilidad, sus características económicas y sociales, así como su derecho propio, sus instituciones ancestrales y su libre determinación.

1.2.1. La obligación de adoptar medidas de prevención frente a casos de violaciones de derechos humanos

El deber de prevención no se encuentra expresamente previsto en la CADH, pero se encuentra desarrollado de forma implícita en sus artículos 1° y 2°, en tanto que la obligación de garantía presupone el cumplimiento de algunas obligaciones específicas, como el deber de prevenir violaciones a los derechos humanos⁵⁵, y el deber de adecuación tiene por objeto que los Estados adopten las medidas legislativas, normativas o de otro carácter que eviten y desalienten violaciones a los derechos humanos. En la sentencia del Caso Velásquez Rodríguez vs. Honduras, la Corte IDH caracterizó este deber en los siguientes términos:

*“El deber de prevención **abarca todas aquellas medidas de carácter jurídico, político, administrativo y cultural que promuevan la salvaguarda de los derechos humanos y que aseguren que las eventuales violaciones a los mismos sean efectivamente consideradas y tratadas como un hecho ilícito** que, como tal, es susceptible de acarrear sanciones para quien las cometa, así como la obligación de indemnizar a las víctimas por sus consecuencias perjudiciales.”*⁵⁶ (El énfasis es el nuestro)

⁵⁴ Corte IDH, Caso del Pueblo Saramaka. Vs. Surinam. Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 28 de noviembre de 2007, párr. 85.

⁵⁵ El deber de prevención también ha sido recogido por el sistema universal. Tal es el caso los “Principios y directrices básicos sobre el derecho de las víctimas de violaciones manifiestas de las normas internacionales de derechos humanos y de violaciones graves del derecho internacional humanitario a interponer recursos y obtener reparaciones” de la ONU, que dispone lo siguiente:

“II. Alcance de la obligación

3. La obligación de respetar, asegurar que se respeten y aplicar las normas internacionales de derechos humanos y el derecho internacional humanitario según lo previsto en los respectivos ordenamientos jurídicos comprende, entre otros, el deber de:

a) **Adoptar disposiciones legislativas y administrativas y otras medidas apropiadas para impedir las violaciones.**” (El énfasis es nuestro).

⁵⁶ Corte IDH. Caso Velásquez Rodríguez vs. Honduras (1988). Sentencia de 29 de julio de 1988. Fondo. Párr. 175. En el mismo sentido: Caso González y otras (“Campo Algodonero”) vs. México. Excepción preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 16 de noviembre de 2009, párr. 252; Caso

Como se desprende de la jurisprudencia de la Corte IDH, las obligaciones específicas que se derivan del deber de prevenir afectaciones a los derechos humanos son de dos tipos: una obligación de hacer y una de no hacer:

a. *Acciones positivas destinadas a promover la salvaguarda de los derechos humanos*

Los Estados se encuentran obligados a adoptar todas las medidas legales, administrativas, culturales y de otra índole que sean necesarias para prevenir y evitar la afectaciones a los derechos humanos o su recurrencia⁵⁷. Esto quiere decir que no solo es exigible la existencia de un marco jurídico adecuado para prevenir las afectaciones de los derechos humanos, sino una conducta gubernamental concreta destinada a asegurarlo, lo que incluye “(...) *políticas de prevención y prácticas que permitan actuar de una manera eficaz ante las denuncias*”⁵⁸. Como menciona Becerra (2013, p. 137), esta es una obligación de hacer y se manifiesta en legislar y dictar sentencias de conformidad con el tratado, así como en preferir la aplicación de las normas derivadas de los tratados frente a las normas de derecho interno.

De ahí que los Estados deban eliminar aquellas medidas o actos del poder público que promuevan, apoyen o toleren las violaciones de derechos humanos⁵⁹. Por ejemplo, se incumple con el deber de prevención cuando se tolera “*que los particulares o grupos de ellos actúen libre o impunemente en menoscabo de los derechos humanos reconocidos en la Convención*”⁶⁰. También cuando el Estado contribuye a crear objetivamente una situación de riesgo sobre sus ciudadanos y no adopta todas las medidas necesarias ni suficientes para revertirla⁶¹.

Rodríguez Vera y otros (Desaparecidos del Palacio de Justicia) Vs. Colombia. Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 14 de noviembre de 2014, párr. 519; Caso Luna López Vs. Honduras. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 10 de octubre de 2013, párr. 118; y Caso Godínez Cruz Vs. Honduras. Fondo. Sentencia de 20 de enero de 1989, párr. 189.

⁵⁷ Corte IDH. Caso Fontevecchia y D’Amico vs. Argentina. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 29 de noviembre de 2011, párr. 85

⁵⁸ Corte IDH. Caso González y otras (“Campo Algodonero”) vs. México. Excepción preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 16 de noviembre de 2009, párr. 258.

⁵⁹ Corte IDH. Caso Velásquez Rodríguez Vs. Honduras (1988), párr. 173; Caso González y otras (“Campo Algodonero”) vs. México. Excepción preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 16 de noviembre de 2009, párr. 236; Caso Masacres de El Mozote y lugares aledaños vs. El Salvador. Fondos, Reparaciones y Costas. Sentencia de 25 de octubre de 2012, párr. 144.

⁶⁰ Corte IDH. Caso Gomes Lund y otros (“Guerrilha do Araguaia”) vs. Brasil. Sentencia de 24 de noviembre de 2010. Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas, párr. 122; y Caso Godínez Cruz Vs. Honduras. Fondo. Sentencia de 20 de enero de 1989, párr. 189.

⁶¹ Corte IDH. Caso de la Masacre de Pueblo Bello vs. Colombia. Sentencia del 31 de enero de 2006, párr. 126.

Así, en el Caso Radilla-Pacheco vs. Estados Unidos Mexicanos, la Corte IDH fue enfática en señalar que la aquiescencia o tolerancia de autoridades públicas de prácticas violatorias de los derechos a la vida e integridad, “representa, por sí mismo, una infracción al deber de prevención de violaciones a los derechos a la integridad personal y a la vida”⁶², a pesar de que no pueda demostrarse los hechos de torturas o de privación de la vida de la persona en el caso concreto⁶³.

En esa línea, la jurisprudencia interamericana ha afirmado la existencia de un deber de prevención reforzado (Salmón, 2019, p. 59), por el cual el Estado debe tener un enfoque preventivo integral y “prevenir los factores de riesgo y a la vez fortalecer las instituciones para que puedan proporcionar una respuesta efectiva a los casos de violencia”⁶⁴.

Cabe indicar que el deber de prevenir presupone un estándar de debida diligencia para evitar violaciones a los derechos humanos.⁶⁵

b. *Acciones negativas dirigidas a tratar como ilícita toda eventual afectación a un derecho humano.*

Este mandato presupone que los Estados garanticen, en la práctica, que las violaciones a los derechos humanos sean sancionadas y no queden impunes, pues “la impunidad propicia la repetición crónica de estas violaciones y la total indefensión de las víctimas y sus familiares”⁶⁶. Para ello, el Estado está en la obligación de “investigar seriamente, con los medios a su alcance, las violaciones que se hayan cometido dentro del ámbito de su jurisdicción a fin de identificar a los responsables”⁶⁷, así como aplicar las sanciones correspondientes y garantizar a las víctimas una reparación apropiada.

En el ámbito del SIDH, resulta ilícito cualquier ejercicio del poder estatal que viole los derechos o garantías establecidos por la CADH, es decir, “toda circunstancia por la cual un órgano o funcionario del Estado o de una institución de carácter público lesione indebidamente uno de los derechos reconocidos en la Convención”⁶⁸.

⁶² Corte IDH. Caso Radilla-Pacheco vs. Estados Unidos Mexicanos. Excepciones preliminares, fondo, reparaciones y costas. Sentencia de 23 de noviembre de 2009. Serie C No. 209, párr. 130.

⁶³ Caso Manuel Cepeda-Vargas vs. Colombia. Excepciones preliminares, fondo y reparaciones. Sentencia de 26 de mayo de 2010, párr. 125

⁶⁴ Corte IDH. Caso González y otras (“Campo Algodonero”) vs. México. Excepción preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 16 de noviembre de 2009, párr. 258.

⁶⁵ Corte IDH. Caso Velásquez Rodríguez Vs. Honduras (1988), párr. 172.

⁶⁶ Corte IDH. Caso de la “Panel Blanca” (Paniagua Morales y otros) Vs. Guatemala. Fondo. Sentencia del 8 de marzo de 1998, párr. 173.

⁶⁷ Corte IDH. Caso Velásquez Rodríguez Vs. Honduras (1988), párr. 174.

⁶⁸ Corte IDH. Caso Godínez Cruz Vs. Honduras. Fondo. Sentencia de 20 de enero de 1989, párr. 178.

Es importante precisar que este deber no se limita a la aplicación de sanciones o al reconocimiento expreso de la ilegalidad, sino que debe traducirse en la adopción de medidas apropiadas, suficientes y efectivas dirigidas a impedir y evitar los efectos del riesgo creado. En ese sentido, mientras subsista el factor de riesgo, se incrementan y agudizan los deberes especiales de prevención a cargo del Estado⁶⁹. Así, en el Caso Velásquez Rodríguez vs. Honduras, la Corte IDH indicó lo siguiente:

*“El Estado está, por otra parte, obligado a investigar toda situación en la que se hayan violado los derechos humanos protegidos por la Convención. Si el aparato del Estado actúa de modo que tal violación quede impune y no se restablezca, en cuanto sea posible, a la víctima en la plenitud de sus derechos, puede afirmarse que ha incumplido el deber de garantizar su libre y pleno ejercicio a las personas sujetas a su jurisdicción. Lo mismo es válido cuando se tolere que los particulares o grupos de ellos actúen libre o impunemente en menoscabo de los derechos humanos reconocidos en la Convención.”*⁷⁰ (El énfasis es nuestro).

Cabe indicar que un hecho ilícito que atenta contra los derechos humanos puede acarrear la responsabilidad internacional del Estado si no se verifica la debida diligencia para abordarlo en los términos requeridos por la CADH; a pesar de que el hecho ilícito no resulte imputable directamente al Estado, por ser obra de un privado o al no haberse identificado al responsable de la violación.⁷¹

Y es que la obligación de prevenir daños ambientales es una obligación de medios o de comportamiento y no de resultado. Sin embargo, esta no se satisface con medidas y políticas meramente formales, sino que debe ser abordada con seriedad y debe ser asumida por el Estado como una obligación jurídica propia y no como una iniciativa que sea resuelta por privados (Ferrer Mc-Gregor y Pelayo, 2012, p. 160). Así, como indica la CIDH, un Estado incurre en responsabilidad si, a pesar de adoptar medidas para asegurar el respeto de los derechos conculcados, contribuye y tolera el repetido incumplimiento de las reglas que él mismo había establecido (2015, p. 54).

Asimismo, las obligaciones específicas derivadas del deber de prevenir están condicionadas a las características especiales de los sujetos afectados, pues la CADH contempla obligaciones

⁶⁹ Corte IDH. Caso de la Masacre de Pueblo Bello vs. Colombia. Sentencia del 31 de enero de 2006, párr. 126.

⁷⁰ Corte IDH. Caso Velásquez Rodríguez vs. Honduras (1988). Sentencia de 29 de julio de 1988. Fondo. Párr. 175. En el mismo sentido: Caso Gomes Lund y otros (“Guerrilha do Araguaia”) vs. Brasil. Sentencia de 24 de noviembre de 2010. Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas, párr. 140 y Caso Godínez Cruz Vs. Honduras. Fondo. Sentencia de 20 de enero de 1989, párr. 189.

⁷¹ Corte IDH. Caso Godínez Cruz Vs. Honduras. Fondo. Sentencia de 20 de enero de 1989, párr. 182.

especiales (...) en función de las particulares necesidades de protección del sujeto de derecho, ya sea por su condición personal o por la situación específica en que se encuentre”.⁷²

Sin perjuicio de ello, es importante señalar que la Corte IDH ha desarrollado, en reiterada jurisprudencia, un “estándar de debida diligencia” dirigido a evaluar el comportamiento del Estado para cumplir con la obligación de prevenir violaciones a los derechos humanos. El incumplimiento de estos criterios daría pie a la atribución de responsabilidad internacional por no prevenir afectaciones a los derechos humanos:

Tabla 3. Criterios para establecer la responsabilidad estatal por incumplimiento del deber de prevenir en los derechos de vida e integridad

<ul style="list-style-type: none">- “Al momento de los hechos existía una situación de riesgo real e inmediato para un individuo o grupo de individuos determinados;- Las autoridades conocían o debían tener conocimiento de una situación de riesgo real e inmediato para un individuo o grupo de individuos determinado y a las posibilidades razonables de prevenir o evitar ese riesgo.⁷³- Las autoridades, pese a ello, no adoptaron las medidas necesarias dentro del ámbito de sus atribuciones que, juzgadas razonablemente, podían esperarse para prevenir o evitar ese riesgo.”

Fuente: Jurisprudencia de la Corte IDH⁷⁴

1.2.1.1. Obligaciones específicas de prevención frente a un daño ambiental

Las obligaciones que impone el principio de prevención en materia ambiental son similares de aquellas que se derivan del deber de prevenir violaciones de derechos humanos⁷⁵. Por ello, los Estados están obligados a usar todos los medios a su alcance con el fin de evitar que las actividades que se lleven a cabo bajo su jurisdicción causen daños significativos al medio ambiente⁷⁶. De ahí que en materia ambiental, la prevención debe ser una política prioritaria,

⁷² Corte IDH. Caso Furlán y Familiares Vs. Argentina. Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 31 de agosto de 2012, párr. 134; y caso Defensor de Derechos Humanos y otros Vs. Guatemala. Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 28 de agosto de 2014, párr. 141.

⁷³ Corte IDH. Caso de la Masacre de Pueblo Bello vs. Colombia. Sentencia de 31 de enero de 2006, párr. 123.

⁷⁴ Corte IDH. Caso Yarce y otras Vs. Colombia. Excepción preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 22 de noviembre de 2016, párr. 182; Caso Valle Jaramillo y otros vs. Colombia. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 27 de setiembre de 2008, párr. 78, Caso Comunidad Indígena Sawhoyamaya vs. Paraguay. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 29 de marzo de 2006, párr. 155.

⁷⁵ Corte IDH. Medio ambiente y derechos humanos (obligaciones estatales en relación con el medio ambiente en el marco de la protección y garantía de los derechos a la vida y a la integridad personal - interpretación y alcance de los artículos 4.1 y 5.1, en relación con los artículos 1.1 y 2 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos). Opinión Consultiva OC-23/17 de 15 de noviembre de 2017. Serie A No. 23, párr. 144.

⁷⁶ Corte IDH. Medio ambiente y derechos humanos, Óp. Cit., párr. 142 y 144.

pues con frecuencia no es posible recomponer y rehabilitar una situación existente antes de la ocurrencia del daño ambiental⁷⁷.

Así, a fin de cumplir con el deber de prevenir daños ambientales que pueden afectar la esfera de los derechos humanos, los Estados están en la obligación de contar un adecuado marco normativo de protección, políticas públicas de prevención, una institucionalidad que promueva y aliente la prevención y prácticas gubernamentales orientadas a materializarla.⁷⁸ En esa misma línea, el deber de prevenir daños ambientales debe apuntalar a una estrategia integral, a fin de evitar y prevenir los factores de riesgo y, a la vez, fortalecer a las instituciones públicas para que puedan brindar una respuesta efectiva (CIDH, 2015, p. 50). Por ello, como señala la CIDH, para evaluar los impactos de un determinado proyecto extractivo el enfoque ambiental no es suficiente, sino que debe utilizarse un enfoque de los derechos humanos que pueden ser afectados, lesionados o de algún modo restringidos (2015, p. 51).

Justamente, en la Opinión Consultiva sobre medio ambiente del año 2017, la Corte IDH desarrolló las obligaciones mínimas para prevenir violaciones de los derechos humanos como consecuencia de daños ambientales, tal como se puede advertir a continuación:

Tabla 4. Obligaciones específicas relativas para prevenir violaciones de los derechos humanos como consecuencia de daños ambientales

Deberes	Contenido
Regular	Tomando en cuenta el nivel de riesgo existente, se deben regular las actividades que puedan causar un daño significativo al medio ambiente.
Supervisar y fiscalizar	Los Estados deben desarrollar y poner en práctica mecanismos adecuados e independientes de supervisión y rendición de cuentas, entre los cuales se incluyan medidas preventivas y para investigar, sancionar y reparar posibles abusos, mediante políticas apropiadas, actividades de reglamentación y acceso a la justicia. A mayor riesgo, mayor intensidad en la supervisión y fiscalización por parte del Estado
Requerir y aprobar estudios de impacto ambiental	Los Estados deben exigir la realización de un estudio de impacto ambiental cuando exista riesgo de daño significativo al medio ambiente, independiente de si la actividad o proyecto es realizado por un Estado o por particulares
Establecer un plan de contingencia	Los Estados deben tener un plan de contingencia para responder a emergencias o desastres ambientales, que incluya medidas de seguridad y procedimientos para minimizar sus consecuencias. Si bien el Estado en donde se realiza la actividad o proyecto es el principal responsable del plan de contingencia; cuando sea apropiado, el plan debe ser realizado en cooperación con otros Estados potencialmente afectados y organizaciones internacionales competentes.

⁷⁷ Corte IDH. Medio ambiente y derechos humanos, Óp. Cit., párr. 130.

⁷⁸ Caso González y otras (“Campo Algodonero”) vs. México. Excepción preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 16 de noviembre de 2009, párr. 256.

Mitigar en casos de ocurrencia de daño ambiental	<p>El Estado debe mitigar el daño ambiental significativo, inclusive cuando hubiera ocurrido a pesar de acciones preventivas. Para ello, debe asegurarse que:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Se tomen las medidas apropiadas para mitigar el daño; - Se adopten inmediatamente, incluso si se desconoce el origen de la contaminación, y, - Se utilice la mejor tecnología y ciencia disponible
--	--

Elaboración propia en base la jurisprudencia de la Corte IDH⁷⁹

En esa línea, el deber de prevención del daño ambiental deberá cumplirse bajo un estándar de debida diligencia que, en la práctica, debe ser apropiado y proporcional al grado de riesgo de este daño (ONU, 2017b, p. 8). Precisamente, uno de los ejemplos que utiliza la Corte para caracterizar este estándar es el relativo a los ecosistemas frágiles: las medidas de prevención para conservar estos ecosistemas, debido al grave riesgo al que se encuentran sometidos, serán mayores y con relación al riesgo de daño ambiental de otros componentes del medio ambiente.⁸⁰

Así, es importante tener presente que desde el punto de vista de las normas ambientales internacionales, existe un consenso en torno a que la obligación de prevención requiere un determinado nivel en los efectos del daño (Betancor, 2014, p. 286), lo que deberá determinarse en cada caso concreto, con atención a las circunstancias particulares del mismo⁸¹.

1.2.1.2. Obligaciones específicas de prevención frente a daños ambientales en los territorios de los pueblos indígenas

En el caso de los pueblos indígenas, los Estados están en la obligación de prevenir daños al medio ambiente en sus territorios que puedan afectar sus derechos humanos (CIDH, 2009, p. 89). Para ese fin, de acuerdo con la CIDH, el Estado debe adoptar todas las medidas que sean necesarias para proteger los recursos naturales, ecosistemas y el habitat de los pueblos indígenas como consecuencias de actividades extractivas o proyectos de infraestructura (2009, p. 90).

Entre las medidas identificadas por la CIDH para prevenir daños ambientales en los territorios indígenas (2009, p. 90 y 91 y 2015, p. 53 y 54), se encuentran:

⁷⁹ Corte IDH. Medio ambiente y derechos humanos, Óp. Cit., párr. 144 y 145 y siguientes.

⁸⁰ Corte IDH. Medio ambiente y derechos humanos, Óp. Cit., párr. 142.

⁸¹ Corte IDH. Medio ambiente y derechos humanos, Óp. Cit., párr. 140.

- Identificar riesgos y adoptar medidas para evitar su materialización: al tener certeza y claridad sobre los potenciales riesgos y amenazas a los derechos de los pueblos indígenas, el Estado debe adoptar medidas preventivas y correctivas para asegurar y cautelar la protección de los derechos.
- Establecer salvaguardas y mecanismos adecuados para evitar que las concesiones de aprovechamiento de recursos naturales no causen daños ambientales que afecten los territorios indígenas.
- Si hay daños ambientales relevantes u otros daños a los territorios indígenas por proyectos o planes de desarrollo o inversión o concesiones extractivas, el Estado tiene el deber inmediato de suspenderlos, pues tales proyectos o planes se vuelven ilegales.
- Minimizar los efectos negativos de los proyectos y mitigar los perjuicios causados. En caso que ya se haya producido la violación, reducir en lo posible los daños identificados y tomar acciones para cesar la afectación identificada.
- Reparar los daños ambientales en los territorios indígenas.
- Los pueblos indígenas tienen derecho a acceder al sistema de salud sin discriminación.
- Investigar y sancionar a los culpables de los daños.
- Garantizar la participación indígena en todas las medidas adoptadas para prevenir y reparar un daño ambiental.

1.2.2. La obligación de adoptar medidas de reparación frente a casos de violaciones de derechos humanos

La obligación de garantía también contempla obligaciones de reparar daños a los derechos humanos. Además, el numeral I del artículo 63° de la CADH tiene una disposición específica sobre la indemnización en violaciones a los derechos humanos⁸². De ahí que se afirme que todo incumplimiento de una obligación internacional que haya generado un daño comporta el deber de repararlo de forma adecuada (Ferrer Mc-Gregor y Pelayo, 2014, p. 53). Asimismo, la Corte IDH ha señalado que el derecho a la reparación califica como un principio de derecho internacional.⁸³

⁸² CADH:

“Artículo 63

I. Cuando decida que hubo violación de un derecho o libertad protegidos en esta Convención, la Corte dispondrá que se garantice al lesionado en el goce de su derecho o libertad conculcados. Dispondrá asimismo, si ello fuera procedente, que se reparen las consecuencias de la medida o situación que ha configurado la vulneración de esos derechos y el pago de una justa indemnización a la parte lesionada.”

⁸³ Corte IDH. Caso de los “Niños de la Calle” (Villagrán Morales y otros) Vs. Guatemala. Fondo. Sentencia de 19 de noviembre de 1999; párr. 62.

Así, con base al deber general de garantizar los derechos humanos, “el Estado tiene la obligación de reparar directamente el daño causado o cuando éste sea cometido por terceros, garantizar mecanismos para obtener la reparación de violaciones de derechos humanos cometidas” (CIDH, 2015, p. 75). Asimismo, el deber de reparación en el marco del SIDH es una reparación integral, porque no se limita a restaurar la vigencia de un derecho, sino que tiene una vocación transformadora e implica efectos correctivos (Ferrer Mc-Gregor y Pelayo, 2014, 54). Así, como menciona Correa, esta reparación puede incluir medidas de restitución, rehabilitación, satisfacción y garantías de no repetición (2014, p. 828), lo que también ha sido puesto de relieve por la Corte IDH:

“La reparación del daño ocasionado por la infracción de una obligación internacional requiere, siempre que sea posible, la plena restitución (restitutio in integrum), que consiste en el restablecimiento de la situación anterior. De no ser esto factible, como ocurre en la mayoría de los casos de violaciones a derechos humanos, el Tribunal determinará medidas para garantizar los derechos conculcados, reparar las consecuencias que las infracciones produjeron y establecer una indemnización que compense los daños ocasionados. Por tanto, la Corte ha considerado la necesidad de otorgar diversas medidas de reparación, a fin de resarcir los daños de manera integral, por lo que además de las compensaciones pecuniarias, las medidas de restitución, satisfacción y garantías de no repetición tienen especial relevancia por los daños ocasionados.”⁸⁴ (El énfasis es nuestro).

De esa manera, estas medidas puede ser de restauración del daño hasta antes de que ocurriera la afectación del derecho (medidas de restauración), las relativas a brindar atención médica o psicológica (medidas de rehabilitación), o las destinadas a restaurar un daño inmaterial e incluyen reconocimientos públicos, simbólicos o conmemorativos (medidas de satisfacción).

Cabe indicar que estas medidas también han sido desarrolladas por la ONU.⁸⁵ Por su importancia en esta investigación, las medidas de no repetición se verán en el siguiente apartado especial.

⁸⁴ Corte IDH. Caso Atala Riffo y Niñas Vs. Chile. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia del 24 de febrero de 2012, párr. 241.

⁸⁵ Los “Principios y directrices básicos sobre el derecho de las víctimas de violaciones manifiestas de las normas internacionales de derechos humanos y de violaciones graves del derecho internacional humanitario a interponer recursos y obtener reparaciones” establecen lo siguiente:

“15. Una reparación adecuada, efectiva y rápida tiene por finalidad promover la justicia, remediando las violaciones manifiestas de las normas internacionales de derechos humanos o las violaciones graves del derecho internacional humanitario. La reparación ha de ser proporcional a la gravedad de las violaciones y al daño sufrido. Conforme a su derecho interno y a sus obligaciones jurídicas internacionales, los Estados concederán reparación a las víctimas por las acciones u omisiones que puedan atribuirse al Estado y constituyan violaciones manifiestas de las normas internacionales de derechos humanos o violaciones graves del derecho internacional humanitario. Cuando se determine

1.2.2.1. Garantías de no repetición

A través de esta garantía se exige a los Estados la adopción de todas las medidas y políticas necesarias a su alcance, como las de naturaleza legislativa, administrativa o de cualquier otro carácter, a fin de garantizar la no repetición de las violaciones a derechos humanos. Como menciona Correa (2014, p. 850), estas medidas presentan las siguientes características:

- **Transversalidad:** son mandatos a todos los órganos públicos y autoridades estatales.
- **Tienen que ser efectivas:** no se satisfacen con reformas generales o abstractas, sino que tienen que generar las capacidades para prevenir la no repetición. Las políticas, programas y servicios orientados a prevenir la repetición de violaciones a los derechos humanos deben ser efectivos.
- **Garantizan derechos:** son también una manifestación del deber de los Estados de garantizar los derechos y adecuar su legislación interna, conforme a los artículos 1° y 2° de la CADH.
- **Especificidad:** varían dependiendo de las circunstancias, los derechos involucrados y los sujetos afectados. No obstante, deberá existir un mayor detalle cuando los afectados son grupos en situación de vulnerabilidad.

1.2.2.2. Deber de reparación y derechos de los pueblos indígenas

En el caso de la afectación de los derechos de los pueblos indígenas, la CIDH ha señalado que el derecho de reparación exige tener en cuenta la perspectiva de estos pueblos, así como su relación especial con su territorio. Para tal efecto, la CIDH ha desarrollado algunos criterios en el caso de la adopción de medidas de reparación sobre derechos de los pueblos indígenas (2015, p. 75 y 2009, p. 154 y 146):

- **Complejidad del daño:** los grupos étnicos, por sus características especiales, pueden sufrir los efectos de violaciones sobre sus derechos humanos de una manera desproporcional. Los daños ambientales, por ejemplo, pueden afectar una gama amplia y extensa de derechos.
- **Perspectiva de reivindicación:** la determinación de las reparaciones debe orientarse a reconocer, reivindicar y revalorar al pueblo indígena como colectividad.

que una persona física o jurídica u otra entidad está obligada a dar reparación a una víctima, la parte responsable deberá conceder reparación a la víctima o indemnizar al Estado si éste hubiera ya dado reparación a la víctima.”

- **Interculturalidad:** es necesario que las medidas respeten y se adecúen a las particularidades culturales de estos pueblos.
- **Visión colectiva:** los daños a los derechos de los pueblos indígenas no solo repercuten y se enfocan en sus miembros, sino que tienen una dimensión colectiva que se debe tener en cuenta en la reparación.⁸⁶
- **Especificidad:** para que las reparaciones sean eficaces, se debe partir de lo específico. Luego, se deberá enfocar en la satisfacción de las necesidades de pueblo indígena.
- **Incorporar la perspectiva de la víctima en los procesos restaurativos:** los pueblos indígenas también tienen derecho a participar en la determinación de los daños ambientales causados por tales proyectos, en la determinación de los impactos sobre sus actividades básicas de subsistencia y en el proceso de determinación de la indemnización (Guerra, 2016, p. 10).
- **Incorporación de los daños inmateriales:** los daños ambientales no sólo impactan en la dimensión material del territorio, sino también en el contenido espiritual, la cultura y la cosmovisión de los pueblos indígenas. De ahí que la reparación debe incluir este componente inmaterial.⁸⁷

Cabe indicar que esta obligación de reparación frente a daños a los pueblos indígenas también ha sido recogida por instrumentos internacionales. Así, el Convenio 169 reconoce el derecho de los pueblos indígenas a la reparación por daños provenientes de la prospección o explotación de los recursos naturales ubicados en derechos indígenas.⁸⁸ Asimismo, el artículo 40° de la DNUPI dispone que los pueblos indígenas tienen derecho a “una reparación efectiva de toda lesión de sus derechos individuales y colectivos”, tomando en cuenta las costumbres, las tradiciones, las normas y los sistemas jurídicos de los propios pueblos indígenas, así como los estándares internacionales sobre derechos humanos.

Ahora, la Corte IDH ha señalado que la sola remoción de obstáculos para el ejercicio de los derechos indígenas no equivale a una reparación integral y al cumplimiento de la garantía de no

⁸⁶ Caso Masacre Plan de Sánchez Vs. Guatemala. Fondo. Sentencia de 29 de abril de 2004, párr. 86.

⁸⁷ Corte IDH. Caso del Pueblo Saramaka Vs. Surinam. Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 28 de noviembre de 2007. Serie C No. 172, párr. 200.

⁸⁸ Véase el numeral 15.2 del artículo 15° que dispone:

“En caso de que pertenezca al Estado la propiedad de los minerales o de los recursos del subsuelo, o tenga derechos sobre otros recursos existentes en las tierras, los gobiernos deberán establecer o mantener procedimientos con miras a consultar a los pueblos interesados, a fin de determinar si los intereses de esos pueblos serían perjudicados, y en qué medida, antes de emprender o autorizar cualquier programa de prospección o explotación de los recursos existentes en sus tierras. Los pueblos interesados deberán participar siempre que sea posible en los beneficios que reporten tales actividades, y percibir una indemnización equitativa por cualquier daño que puedan sufrir como resultado de esas actividades.”

repetición, si es que no viene acompañada de las condiciones y los medios que hagan efectivo el ejercicio de los derechos humanos.⁸⁹

1.3. El deber de adoptar disposiciones de derecho interno o de otro carácter para hacer efectivos los derechos y garantías de los pueblos indígenas

¿Cuáles son las obligaciones que deben adoptar los Estados para garantizar todos estos estándares en la práctica? ¿Qué tienen que hacer los Estados si sus normas internas contravienen o se contraponen a estos estándares? A fin de cumplir con la obligación de garantía del artículo 1º de la CADH, los Estados parte deben asegurar que las disposiciones de la CADH sean efectivas en su ámbito interno (Ferrer Mc-Gregor y Pelayo, 2014, 67). Esto también se desprende del artículo 2 de la CADH, que establece un mandato especial de armonización que obliga a los poderes públicos a adoptar disposiciones internas -legislativas o de otro carácter- para que los derechos y libertades consagrados en este tratado sean ejercidos efectivamente:

Si el ejercicio de los derechos y libertades mencionados en el artículo 1 no estuviere ya garantizado por disposiciones legislativas o de otro carácter, los Estados Partes se comprometen a adoptar, con arreglo a sus procedimientos constitucionales y a las disposiciones de esta Convención, las medidas legislativas o de otro carácter que fueren necesarias para hacer efectivos tales derechos y libertades. (El énfasis es nuestro).

De ahí que, a fin de darle contenido a estos mandatos, la Corte IDH ha buscado integrar y compatibilizar las normas y prácticas internas con los estándares del SIDH. Para ese fin, ha desarrollado la obligación de los Estados miembros de realizar un “control de convencionalidad” que asegure el cumplimiento interno de los derechos humanos (Salmón, 2019, p. 375), como veremos a continuación.

1.3.1. Control de convencionalidad

El control de convencionalidad es la obligación de los funcionarios y los poderes de los Estados parte de la SIDH de compatibilizar las normas y prácticas nacionales de conformidad con la CADH y la jurisprudencia de la Corte IDH. Es decir, las normas y actos nacionales deben sujetarse a un “control de convencionalidad”. Como indican Ferrer Mac-Gregor y Pelayo (2012, p. 67):

⁸⁹ Caso Chitay Nech y otros Vs. Guatemala. Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 25 de mayo de 2010, párr. 150.

“El control de convencionalidad constituye, en este sentido, un medio por el cual los poderes públicos de un Estado pueden dar cumplimiento a lo estipulado por la Convención y la correspondiente interpretación que realiza la Corte IDH, intérprete último y definitivo del Pacto de San José”

En la Sentencia del “Caso Almonacid Arellano y otros Vs. Chile”, la Corte abordó por primera vez esta obligación en los siguientes términos:

“(…) el Poder Judicial debe ejercer una especie de “control de convencionalidad” entre las normas jurídicas internas que aplican en los casos concretos y la Convención Americana sobre Derechos Humanos. En esta tarea, el Poder Judicial debe tener en cuenta no solamente el tratado, sino también la interpretación que del mismo ha hecho la Corte Interamericana, intérprete última de la Convención Americana”.⁹⁰ (El énfasis es nuestro).

Sin embargo, este no solo es un mandato para el Poder Judicial o los jueces que administran justicia, sino que se extiende sobre todas las autoridades y órganos públicos, como los funcionarios públicos o quienes ejercen potestad administrativa. En la sentencia del caso Gelman Vs. Uruguay, la Corte IDH señaló que cuando un Estado es parte de un tratado o convenio internacional como la CADH, todos sus órganos y poderes nacionales, incluidos sus jueces, se encuentran vinculados y sujetos a aquél.⁹¹ Asimismo, en reiterada jurisprudencia ha ido más lejos y ha señalado que esta vinculación incluye a los órganos del Poder Ejecutivo⁹². Sin embargo, en la Resolución de Supervisión de Cumplimiento de la sentencia del Caso Gelman Vs. Uruguay antes referido, fue más enfática sobre la vinculación de todas las autoridades con el control de convencionalidad:

*“De tal modo, el control de convencionalidad es una obligación propia de todo poder, órgano o autoridad del Estado Parte en la Convención, los cuales deben, en el marco de sus respectivas competencias y de las regulaciones procesales correspondientes, controlar que los derechos humanos de las personas sometidas a su jurisdicción sean respetados y garantizados. Así adquiere sentido el mecanismo convencional, el cual obliga a todos los jueces y órganos judiciales a prevenir potenciales violaciones a derechos humanos, las cuales deben solucionarse a nivel interno teniendo en cuenta las interpretaciones de la Corte Interamericana y, solo en caso contrario, pueden ser considerados por ésta, en cuyo supuesto ejercerá un control complementario de convencionalidad”*⁹³ (El énfasis es nuestro).

⁹⁰ Corte IDH. Caso Almonacid Arellano y otros Vs. Chile. Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 26 de septiembre de 2006, párr. 124; Caso La Cantuta Vs. Perú. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 29 de noviembre de 2000, párr. 173.

⁹¹ Corte IDH. Caso Gelman Vs. Uruguay. Fondo y Reparaciones. Sentencia de 24 de febrero de 2011, párr. 193.

⁹² Caso Mendoza y otros Vs. Argentina. Excepciones Preliminares, Fondo y Reparaciones. Sentencia de 14 de mayo de 2013, párr. 221.

⁹³ Corte IDH. Caso Gelman Vs. Uruguay. Resolución de Supervisión de Cumplimiento del 20 de marzo de 2013, párr. 72.

Los elementos característicos del control de convencionalidad son los siguientes:

Tabla 5. Elementos del control de convencionalidad

a)	Análisis de compatibilidad: es una obligación de los Estados de contrastar y verificar la afinidad de las normas y prácticas internas con relación a la CADH y el bloque de convencionalidad.
b)	Transversalidad: es una obligación que vincula a todos los poderes y funcionarios públicos en el marco de sus competencias y potestades;
c)	Bloque y fuentes de la convencionalidad: el análisis de compatibilidad no se circunscribe a la CADH, sino que incluye a la jurisprudencia de la Corte IDH y otros tratados de derechos humanos que forman parte del <i>corpus iuris</i> del derecho internacional de los derechos humanos.
d)	Acto de oficio: el control de convencionalidad debe hacerse <i>ex officio</i> por todos los poderes y funcionarios públicos; y
e)	Efecto: las normas o actos que contravienen a este control carecen de efectos jurídicos desde un inicio
f)	Ejecutoriedad: su aplicación puede originar la supresión de disposiciones o normas contrapuestas a la CADH o una interpretación conforme con la CADH.

Elaboración propia en base a Ferrer Mac-Gregor (2010, p. 187) y González (2014, p. 19)⁹⁴

Cabe indicar que el control de convencionalidad también incluye a otros tratados sobre derechos humanos, ya sean tratados interamericanos o no, que hayan sido ratificados por los Estados. Como veremos más adelante, la Corte IDH ha desarrollado un núcleo denominado “bloque de convencionalidad” a partir del cuál pueden entenderse e interpretarse las disposiciones de la CADH, en una dinámica evolutiva propia del derecho internacional sobre derechos humanos.⁹⁵

1.3.1.1. Control de Convencionalidad y obligación de adecuar la legislación interna

Es importante precisar que el control de convencionalidad implica una primera obligación: los Estados deben adecuar su legislación interna a la CADH, la jurisprudencia y doctrina de la SIDH y otros tratados de derechos humanos que forman parte del *corpus iuris* del derecho

⁹⁴ Corte IDH. Caso Yarce y otras Vs. Colombia. Excepción preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 22 de noviembre de 2016, párr. 182; Caso Valle Jaramillo y otros vs. Colombia. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 27 de setiembre de 2008, párr. 78; Caso Comunidad Indígena Sawhoyamaya vs. Paraguay. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 29 de marzo de 2006, párr. 155.

⁹⁵ Corte IDH. Caso Tibi vs. Ecuador. Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 7 de septiembre de 2004. párr 144.

internacional de los derechos humanos. El objetivo de esta adecuación es lograr que el derecho interno sea efectivo para garantizar el *corpus iuris* del SIDH (*principio de effet utile*).⁹⁶

Esta adecuación implica dos medidas específicas:

- la eliminación y supresión de las normas y prácticas de cualquier naturaleza que impliquen una violación a las garantías y derechos establecidos en la CADH, o que limiten, condicionen u obstaculicen su ejercicio, y
- la adopción de normas o de prácticas orientadas al cumplimiento efectivo de las garantías y derechos recogidos en la CADH.⁹⁷

1.3.1.2. Control de Convencionalidad y eficacia interpretativa

El artículo 2º también establece la necesidad de adoptar medidas de “otro carácter” que fueran necesarias para hacer efectivos los derechos y libertades reconocidos por la CADH. El término “otro carácter” engloba a cualquier medida que permita garantizar los derechos y libertades de la CADH, “(...) como pueden ser “interpretaciones conformes” de la normatividad nacional con el Pacto de San José o incluso dejar de aplicar las disposiciones internas cuando sean completamente incompatibles con dicho instrumento internacional” (Ferrer y Pelayo, 2012, p. 98). En rigor, la obligación estatal de adecuar la legislación interna a las disposiciones convencionales, no solo consiste en adoptar formalmente los estándares convencionales a través de la expedición de medidas legislativas⁹⁸, sino que estas “(...) debe irradiar a todas las disposiciones jurídicas de carácter reglamentario y traducirse en la efectiva aplicación práctica.”⁹⁹

Así, el control de convencionalidad no solo se circunscribe a una obligación de producción normativa, como la expedición o supresión de normas que garanticen la efectividad de la CADH. Los Estados, en sus diversos niveles y poderes, también se encuentran obligados a garantizar que el ejercicio efectivo de sus potestades se encuentre conforme a la CADH. En el

⁹⁶ Corte IDH, Caso Heliodoro Portugal vs. Panamá. Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 12 de agosto de 2008. Serie C N° 186, párrs. 179.

⁹⁷ Corte IDH. Caso Fontevecchia y D’Amico vs. Argentina. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 29 de noviembre de 2011, párr. 85.

⁹⁸ Corte IDH. Caso Comunidades Indígenas Miembros de la Asociación Lhaka Honhat Vs. Argentina. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 6 de febrero de 2020, párr. 120.

⁹⁹ Corte IDH. Obligaciones estatales en relación con el medio ambiente en el marco de la protección y garantía de los derechos a la vida y a la integridad personal. Opinión Consultiva OC-23/17 del 15 de noviembre de 2017, solicitada por la República de Colombia, párr. 146. Véase también: Corte IDH. Derechos y garantías de niñas y niños en el contexto de la migración y/o en necesidad de protección internacional. Opinión Consultiva OC-21/14 de 19 de agosto de 2014. Serie A No. 21. párr. 65; y Corte IDH. Caso Vélez Loor Vs. Panamá. Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 23 de noviembre de 2010, párr. 286.

Caso Radilla Pacheco Vs. México, la Corte IDH ha caracterizado esta obligación en los siguientes términos:

*“(…) no sólo la supresión o expedición de las normas en el derecho interno garantizan los derechos contenidos en la Convención Americana, de conformidad a la obligación comprendida en el artículo 2 de dicho instrumento. **También se requiere el desarrollo de prácticas estatales conducentes a la observancia efectiva de los derechos y libertades consagrados en la misma.**”¹⁰⁰* (El énfasis es nuestro).

En esa misma sentencia, la Corte IDH ha puntualizado que el control de convencionalidad no se satisface con un mero cumplimiento formal (la emisión o, de ser el caso, la supresión de normas internas), sino que vincula estrechamente a la interpretación y aplicación de las normas por parte de los poderes públicos:

*“[...] la existencia de una norma no garantiza por sí misma que su aplicación sea adecuada. **Es necesario que la aplicación de las normas o su interpretación, en tanto prácticas jurisdiccionales y manifestación del orden público estatal, se encuentren ajustadas al mismo fin que persigue el artículo 2 de la Convención.**”¹⁰¹* (El énfasis es nuestro).

En este caso específico, la Corte tomó en consideración *“que la interpretación y aplicación de una norma nacional puede generar la violación a los derechos humanos, aún cuando una norma nacional puede no ser contraria a la CADH”* (González, 2014, p. 39). Este criterio también ha sido desarrollado en la sentencia del Caso Norín Catrimán y otros (Dirigentes, miembros y activista del Pueblo Indígena Mapuche) Vs. Chile, pues la Corte IDH verificó que la inobservancia al control de convencionalidad no se encontraba en una disposición legislativa interna sino en la aplicación e interpretación correspondiente a la práctica judicial:

*En consecuencia, la Corte no encuentra pertinente ordenar a Chile la adecuación de su derecho interno **ya que las violaciones al derecho a la libertad personal constatadas en la presente Sentencia se derivan de la interpretación y aplicación judicial de dichas normas.** No obstante, la Corte recuerda que las autoridades judiciales deben aplicar los criterios o estándares establecidos en la jurisprudencia de la Corte [...] en ejercicio del control de convencionalidad.”¹⁰²* (El énfasis es nuestro).

¹⁰⁰ Corte IDH. Caso Radilla Pacheco Vs. México. Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 23 de noviembre de 2009, párr. 338. También véase la jurisprudencia de la Corte IDH en: Caso Fernández Ortega y otros. Vs. México. Excepción Preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 30 de agosto de 2010, párr. 235; y Caso Rosendo Cantú y otra Vs. México. Excepción Preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 31 de agosto de 2010, párr. 218.

¹⁰¹ Ídem.

¹⁰² Corte IDH. Caso Norín Catrimán y otros (Dirigentes, miembros y activista del Pueblo Indígena Mapuche) Vs. Chile. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 29 de mayo de 2014. párr. 464.

A su vez, en la sentencia del Caso Atala Riffo y Niñas Vs. Chile, la Corte IDH ha señalado que, con base al control de convencionalidad, es necesario que las interpretaciones judiciales y administrativas se adecúen a los principios establecidos por la jurisprudencia de la propia Corte IDH¹⁰³.

Cabe señalar que la eficacia interpretativa de las normas convencionales también se desprende del artículo 1° de la CADH, pues la obligación de garantizar los derechos humanos implica el deber de ordenar y organizar todas las estructuras del poder público “(...) de manera tal que sean capaces de asegurar jurídicamente el libre y pleno ejercicio de los derechos humanos”.¹⁰⁴

De esa manera, las autoridades nacionales “deben velar porque sus interpretaciones del derecho nacional no vulneren los derechos humanos, y el control de convencionalidad es un medio para alcanzar este objetivo” (González, 2014, p. 39).

1.3.2. Bloque de convencionalidad

El control de convencionalidad es también un control del cumplimiento del *corpus juris* internacional sobre derechos humanos, dado que el análisis de compatibilidad entre los actos estatales y las disposiciones convencionales no se circunscribe únicamente a las disposiciones de la CADH, sino que incorpora -como parámetro de control- a las disposiciones de otros instrumentos internacionales sobre derechos humanos. En otras palabras: el parámetro de control normativo va más allá de la CADH y “...se despliega... a otros instrumentos de igual naturaleza, integrantes del *corpus juris* convencional de los derechos humanos de los que es parte el Estado”.¹⁰⁵ De esa forma, los Estados se encuentran vinculados a un bloque normativo conformado por las disposiciones de la CADH, la interpretación de la Corte IDH sobre ella y, en general, otros instrumentos internacionales sobre derechos humanos. Así, en la Opinión Consultiva OC-16/99 solicitada por los Estados Unidos Mexicanos, la Corte IDH precisó el ámbito de este *corpus juris* en los siguientes términos:

¹⁰³ Corte IDH. Caso Atala Riffo y Niñas Vs. Chile. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia del 24 de febrero de 2012, párr. 284.

¹⁰⁴ Caso Velásquez Rodríguez Vs. Honduras. Fondo. Sentencia de 29 de julio de 1988, párr. 166.

¹⁰⁵ Corte IDH. Caso trabajadores cesados del Congreso Vs. Perú. Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 24 de noviembre de 2006. Voto razonado del Juez Sergio García Ramírez, párr. 2. Entre los instrumentos internacionales que menciona el mencionado juez se encuentran: el Protocolo de San Salvador, Protocolo relativo a la Abolición de la Pena de Muerte, Convención para Prevenir y Sancionar la Tortura, Convención de Belém do Pará para la Erradicación de la Violencia contra la Mujer, Convención sobre Desaparición Forzada, etcétera.

“El corpus juris del Derecho Internacional de los Derechos Humanos está formado por un conjunto de instrumentos internacionales de contenido y efectos jurídicos variados (tratados, convenios, resoluciones y declaraciones). Su evolución dinámica ha ejercido un impacto positivo en el Derecho Internacional, en el sentido de afirmar y desarrollar la aptitud de este último para regular las relaciones entre los Estados y los seres humanos bajo sus respectivas jurisdicciones. Por lo tanto, esta Corte debe adoptar un criterio adecuado para considerar la cuestión sujeta a examen en el marco de la evolución de los derechos fundamentales de la persona humana en el derecho internacional contemporáneo.”¹⁰⁶ (El énfasis es nuestro).

A través de esta consulta, la Corte IDH reconoció que las garantías mínimas de la Convención de Viena sobre Relaciones Consulares -incluyendo el contexto de las discusiones respectivas, durante la redacción de este instrumento- constituyen parámetros convencionales que forman parte del derecho al debido proceso de reconocido por el artículo 14° del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, para el caso de extranjeros que realizan trámites consulares. La misma Corte IDH, en el Caso de la Comunidad Indígena Yakye Axa Vs. Paraguay, interpretó los alcances del artículo 21° de la CADH (derecho de propiedad) de conformidad a lo dispuesto por el Convenio N° 169 de la OIT:

“En el presente caso, al analizar los alcances del citado artículo 21 de la Convención, el Tribunal considera útil y apropiado utilizar otros tratados internacionales distintitos a la Convención Americana, tales como el Convenio No. 169 de la OIT, para interpretar sus disposiciones de acuerdo a la evolución del sistema interamericano, habida consideración del desarrollo experimentado en esta materia en el Derecho Internacional de los Derechos Humanos.”¹⁰⁷ (El énfasis es nuestro).

No obstante, una línea jurisprudencial más enfática sobre el bloque de convencionalidad ha sido adoptada por la Corte IDH en el Caso Gudiel Álvarez y otros (“Diario Militar”) Vs. Guatemala, donde estableció de forma expresa la obligación de aplicar el control de convencionalidad en base a otros tratados internacionales sobre derechos humanos:

“Asimismo, este Tribunal ha establecido en su jurisprudencia que, cuando un Estado es parte de tratados internacionales como la Convención Americana sobre Derechos Humanos, la Convención Interamericana sobre Desaparición Forzada, la Convención Interamericana para Prevenir y Sancionar la Tortura y la Convención Belém do Pará, dichos tratados obligan a todos sus órganos, incluido el poder judicial, cuyos miembros deben velar por que los efectos de las disposiciones de dichos tratados no se vean mermados por la aplicación de normas o interpretaciones

¹⁰⁶ Corte IDH. El Derecho a la información sobre la asistencia consular en el marco de las garantías del debido proceso legal. Opinión Consultiva OC-16/99 de 1 de octubre de 1999, párr. 115. También: Condición Jurídica y Derechos de los Migrantes Indocumentados. Opinión Consultiva OC-18/03 de 17 de septiembre de 2003, párr. 120.

¹⁰⁷ Corte IDH. Caso Comunidad Indígena Yakye Axa Vs. Paraguay. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia 17 de junio de 2005, párr. 127.

*contrarias a su objeto y fin. Los jueces y órganos vinculados a la administración de justicia en todos los niveles están en la obligación de ejercer ex officio un “control de convencionalidad” entre las normas internas y los tratados de derechos humanos de los cuales es Parte el Estado, evidentemente en el marco de sus respectivas competencias y de las regulaciones procesales correspondientes.”*¹⁰⁸ (El énfasis es nuestro).

Cabe indicar que en la opinión consultiva del año 2017 sobre las obligaciones estatales en relación con el medio ambiente, la Corte IDH determinó el *corpus iuris* de derecho ambiental internacional, a partir del cual interpretó el efecto de las obligaciones derivadas del derecho ambiental en relación con las obligaciones de respeto y garantía de los derechos humanos establecidos en la CADH¹⁰⁹.

1.3.3. Principios de interpretación de los derechos humanos

A diferencia de otros tratados o acuerdos de derecho internacional, los tratados sobre derechos humanos, como la CADH, no buscan consensuar y equilibrar intereses específicos estatales en común, sino que tienen por objeto establecer un orden público común que tiene como destinatarios a los seres humanos que se encuentran bajo su jurisdicción (Nikken, 1987, p. 90). Esta diferencia es fundamental para entender cómo interpretar los tratados y sus disposiciones, pues su objeto y fin último es garantizar la protección de los derechos humanos.

En esa línea, el artículo 29° de CADH establece los criterios base de interpretación de sus disposiciones¹¹⁰. Entre los principios de interpretación de tratados sobre derechos humanos más relevantes para los propósitos de la presente investigación, se encuentran:

- a. Principio de garantías mínimas:** los tratados sobre derechos humanos establecen una base mínima que debe ser cumplida por los Estados y, a partir de la cual, se

¹⁰⁸ Corte IDH. Caso Comunidad Indígena Yakye Axa Vs. Paraguay. Fondo Reparaciones y Costas. Sentencia 17 de junio de 2005. Serie C No. 125 y serie C No. 142, párr. 127.

¹⁰⁹ Corte IDH. Obligaciones estatales en relación con el medio ambiente en el marco de la protección y garantía de los derechos a la vida y a la integridad personal. Opinión Consultiva OC-23/17 del 15 de noviembre de 2017, solicitada por la República de Colombia, párr. 44.

¹¹⁰ CADH:

“Artículo 29. Normas de Interpretación

Ninguna disposición de la presente Convención puede ser interpretada en el sentido de:

- a) permitir a alguno de los Estados Partes, grupo o persona, suprimir el goce y ejercicio de los derechos y libertades reconocidos en la Convención o limitarlos en mayor medida que la prevista en ella;*
- b) limitar el goce y ejercicio de cualquier derecho o libertad que pueda estar reconocido de acuerdo con las leyes de cualquiera de los Estados Partes o de acuerdo con otra convención en que sea parte uno de dichos Estados;*
- c) excluir otros derechos y garantías que son inherentes al ser humano o que se derivan de la forma democrática representativa de gobierno, y*
- d) excluir o limitar el efecto que puedan producir la Declaración Americana de Derechos y Deberes del Hombre y otros actos internacionales de la misma naturaleza.”*

pueden establecer nuevas garantías y amplificar el alcance de los mecanismos de protección. Así, en base a estas garantías mínimas el derecho interno u otro tratado pueden ampliar el alcance de estas disposiciones hacia una mayor garantía (Rodríguez, 2014, p. 711). Lo que sí está prohibido es una regresión de las garantías mínimas establecidas por los tratados sobre derechos humanos, de ahí que como indica Rodríguez “(...) bajo este principio será lícito para un Estado derogar una norma interna que sea más protectora que la norma internacional siempre y cuando no se descienda del estándar definido por la norma internacional” (2019, p. 874).

- b. Principio pro persona:** los tratados sobre derechos humanos imponen “(...) un marco de protección que siempre da preferencia a la interpretación o a la norma que más favorezca los derechos humanos de la persona humana”¹¹¹, con independencia de si dicha norma se encuentra en un tratado o convenio internacional o en una norma interna (Rodríguez, 2019, p. 874). La Corte IDH, en aplicación del inciso b) del artículo 29° de la CADH, ha tenido la oportunidad de desarrollar este principio:

*“En consecuencia, si a una misma situación son aplicables la Convención Americana y otro tratado internacional, **debe prevalecer la norma más favorable a la persona humana**. Si la propia Convención establece que sus regulaciones no tienen efecto restrictivo sobre otros instrumentos internacionales, menos aún podrán traerse restricciones presentes en esos otros instrumentos, pero no en la Convención, para limitar el ejercicio de los derechos y libertades que ésta reconoce.”¹¹² (El énfasis es nuestro).*

El alcance de este principio involucra dos manifestaciones distintas. En primer lugar, es un mandato para preferir una interpretación más favorable a la persona, la misma que deberá ser extensiva para darle contenido al derecho mismo y a las obligaciones estatales respecto de este, mientras que deberá ser restrictiva para establecer limitaciones al goce de tales derechos (Rodríguez, 2019, p. 874 y 875).

Por otro lado, este principio es de aplicación para determinar la preferencia de la norma más protectora al derecho humano. Como indica Rodríguez, los Estados se encuentran obligados a elegir a la norma que brinde un estándar mayor de protección a la persona, sin importar su ubicación jerárquica entre las fuentes normativas (2014, p. 711). De ahí que si una norma interna dota de un mayor margen de cobertura y

¹¹¹ Voto Concurrente del Juez Humberto Antonio Sierra Porto. Corte IDH. Caso Gonzales Lluy y otros vs. Ecuador. Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 01 de septiembre de 2015, párr. 29.

¹¹² Corte IDH. La colegiación obligatoria de periodistas. Opinión Consultiva OC-5/85 del 13 de noviembre de 1985, párr. 52.

protección a un derecho que un tratado internacional, el Estado deba elegir la aplicación de la primera.

Este principio también permite que se conserve la norma más favorable a la persona con relación a una norma posterior que la deroga, aun cuando sea de una menor jerarquía normativa (Rodríguez, 2019, p. 875).

Adicionalmente, es importante señalar que las normas internacionales sobre derechos de los pueblos indígenas, como el Convenio 169 y la DNUPI¹¹³ han desarrollado el principio pro-indígena, que establece que las fuentes de derecho internacional y nacional deben interpretarse de un modo sistemático y dando prevalencia a las normas que otorgan más derechos y ventajas a los pueblos indígenas (Yrigoyen, 2009, p. 5). Esto ha sido desarrollado por el artículo 35° del Convenio 169 de la OIT en los siguientes términos:

“La aplicación de las disposiciones del presente Convenio no deberá menoscabar los derechos y las ventajas garantizados a los pueblos interesados en virtud de otros convenios y recomendaciones, instrumentos internacionales, tratados, o leyes, laudos, costumbres o acuerdos nacionales.”

I.4. Conclusiones del capítulo

Los daños ambientales afectan las condiciones y los componentes básicos para una vida digna y para el ejercicio de todos los demás derechos humanos. Sin embargo, estos daños repercuten con mayor fuerza e intensidad en algunos derechos específicos, como la salud o la alimentación, y en los sectores de la población en situación de vulnerabilidad, como los pueblos indígenas, los niños o las personas en extrema pobreza.

En los pueblos indígenas, los daños al ambiente no afectan solo la órbita de la salud e integridad de sus miembros, sino son afectaciones que ponen en riesgo su subsistencia colectiva. Y es que los derechos a la vida, la integridad, el territorio y el medio ambiente son interdependientes para estos pueblos.

Por eso, respetar y garantizar el derecho al territorio de los pueblos indígenas, incluyendo la protección de los ecosistemas y los recursos naturales necesarios para su subsistencia, permite

¹¹³ En esa línea, el artículo 45° de la DNUPI también establece las bases del principio pro indígena:

“(...) nada de lo contenido en la (...) Declaración se interpretará en el sentido de que menoscaba o suprime los derechos que los pueblos indígenas tienen en la actualidad o puedan adquirir en el futuro”.

asegurar las condiciones de una vida digna. De ahí que la sola afectación a un componente ambiental del territorio origine la violación de todos estos derechos.

Por eso, las garantías y disposiciones de cada uno de estos derechos no pueden ser entendidos como contenidos aislados, sino en permanente dinámica y retroalimentación. De ahí que cuando se tengan que aplicar las obligaciones de respeto y garantía previstas en la CADH con relación al daño ambiental, estos derechos deban ser protegidos y garantizados desde un enfoque integral y sistémico.

¿Cuáles son las obligaciones de los Estados para garantizar todos estos derechos indígenas? Conforme a la CADH y la jurisprudencia y doctrina de la SIDH, los Estados están obligados a prevenir afectaciones a los derechos de los pueblos indígenas. En términos generales, este deber implica la adopción de todas las medidas al alcance de los Estados para promover la salvaguarda de los derechos humanos, así como tratar a toda violación de un derecho humano como un ilícito.

En términos específicos, el deber de prevenir afectaciones ambientales que impacten en los derechos de los pueblos indígenas implica la identificación de riesgos y la adopción de medidas para evitar su materialización, así como establecer salvaguardas y mecanismos adecuados para evitar que las concesiones de aprovechamiento de recursos naturales no causen daños ambientales que afecten los territorios indígenas. Asimismo, si hay daños ecológicos significativos u otros daños a los territorios indígenas por proyectos o planes de desarrollo o inversión o concesiones extractivas, el Estado tiene el deber inmediato de suspenderlos, pues tales proyectos o planes se vuelven ilegales.

Asimismo, los Estados están obligados a hacer efectiva la garantía de no repetición, por la cual se deben adoptar todas las medidas necesarias para evitar que se repitan las violaciones a los derechos humanos.

Para que todas estas obligaciones sean materializables en el derecho interno y en la práctica, los Estados y todos sus poderes, incluyendo a las autoridades administrativas, están obligados a garantizar la aplicación de la CADH, así como a conciliar su normativa y sus prácticas internas con los estándares del SIDH a través del control de convencionalidad.

Este mandato no se limita a adecuar la normativa interna con respecto a la CADH, sino que incluye el deber de garantizar la eficacia interpretativa de la CADH, la jurisprudencia de la

Corte IDH y otros tratados sobre derechos humanos, como el Convenio 169 de la OIT. El control de convencionalidad es también un control del cumplimiento del *corpus juris* internacional sobre derechos humanos.

Finalmente, el deber de adecuación implica tener en cuenta los principios de interpretación de los tratados de derechos humanos, que permiten garantizar sus disposiciones y optimizar su alcance. Entre estos principios se encuentran: (i) el principio de garantía mínima y (ii) el principio pro persona.

El principio pro persona busca que, ante una antinomia normativa, la norma más favorable a la persona y al ámbito de sus derechos humanos sea la que finalmente prevalezca, incluso cuando sea de un rango normativo jerárquicamente inferior. El principio pro persona conlleva a una interpretación extensiva en el caso de dotar de contenido a un derecho humano, mientras que sea restrictiva cuando se trate de imponer límites al mismo.



II. Capítulo 2: La tributación y el deber de garantizar los estándares convencionales sobre derechos de los pueblos indígenas frente al daño ambiental

¿Cómo las obligaciones internacionales sobre derechos de los pueblos indígenas vinculan a la tributación? ¿Cómo responde la tributación a las exigencias y obligaciones que provienen del deber convencional de prevenir daños ambientales en territorios indígenas? El objetivo de este

capítulo es ahondar en la bases constitucionales de la tributación a fin establecer cuál el vínculo entre los mandatos de la CADH y la potestad tributaria de los Estados.

Así, este capítulo busca visibilizar cómo un fenómeno y una institución tan arraigada en la construcción de las bases del Estado liberal, como la tributación, ha sido reconfigurada y redimensionada por la aparición del Estado Constitucional. A partir de este paradigma, examino los elementos esenciales de la tributación, con énfasis en los fundamentos y fines constitucionales que le sirven de sustento.

En segundo lugar, evalúo los nuevos principios constitucionales tributarios que surgen con el Estado Constitucional. El objetivo de este subcapítulo es explicar cómo la tributación se alinea con un enfoque de derechos humanos en las siguientes dimensiones: como instrumento que financia las condiciones necesarias para el disfrute de los derechos humanos, como mecanismo que contribuye a redistribuir la riqueza y combatir la desigualdad y pobreza y, finalmente, en tanto medio que garantiza los derechos humanos, como el medio ambiente o el territorio de los pueblos indígenas.

Por último, analizo cómo la tributación puede garantizar, en la práctica, las obligaciones y mandatos que se derivan del deber de prevenir daños ambientales. Para ese fin, me centro en el reconocimiento y vigencia del principio tributario de internalización de costos ambientales y la aplicación del control de convencionalidad tributaria por parte de los funcionarios y autoridades tributarias.

2.1. Redimensionamiento del tributo en un Estado Constitucional de Derecho

El Estado liberal de derecho surge como una manifestación de los límites democráticos y representativos a los poderes regios y por eso sus cláusulas y disposiciones se orientaban a la protección de los ciudadanos frente a la arbitrariedad de la administración (Zagrebeslky, 2011, p. 23 y Blancas, 2017, p. 41 y 42). De ahí que sus elementos caracterizadores sean el reconocimiento de los derechos de primera generación (libertad y propiedad), la separación y equilibrio de poderes y la representación electiva. Complementariamente a ello, como explica Bernal Pulido, la teoría liberal de los derechos fundamentales descansaba en la idea de que estos derechos son taxativos y reducidos, esencialmente preestatales de defensa del individuo frente a injerencias del Estado y que están garantizados absolutamente (2014, p. 338). Por eso, el Estado liberal parte de un presupuesto esencial: es una sociedad conformada, en abstracto,

por personas en condiciones de igualdad que podían ejercer sus derechos libremente; por lo que la prioridad del Estado es garantizar la libertad de las personas.¹¹⁴

En ese sentido, el tributo en un Estado liberal de derecho jugaba un rol de vínculo entre los ciudadanos y el Estado en cuatro niveles: (i) financiaba las actividades del Estado en las esferas esenciales para garantizar la libertad de los ciudadanos, como las de seguridad interna, defensa nacional y resolución de conflictos, (ii) la adopción de tributos respondía a una regla de autoimposición democrática en línea con la sentencia de “*no taxation without representation*”, (iii) tenía un marco de actuación delimitado y restringido a la ley, y (iv) su relación con los derechos fundamentales se sostenía en límites, sobre todo para no afectar la propiedad de los ciudadanos (Pauner, 2001, p. 38).

Por eso, la regla en un Estado liberal era la vigencia plena de los derechos de propiedad, la libertad y la igualdad formal (Durán, 2005, p. 13), mientras que la tributación era una norma de excepción y se encontraba dirigida única y exclusivamente a solventar las necesidades de supervivencia de la organización estatal (Pauner, 2001, p. 119).

Con la aparición del Estado Constitucional esta perspectiva se modifica drásticamente, pues este modelo de Estado supera la tradicional concepción del liberalismo para conciliarla con las cláusulas de un Estado social. Como menciona Bernal Pulido, la coerción organizada bajo el derecho liberal, en pos de la defensa estricta de unos derechos inmutables, es insuficiente para promover el progreso, construir una sociedad más equitativa y superar las desigualdades sociales y económicas estructurales (2008, p. 233). En esa misma línea, Pauner menciona lo siguiente:

*“En el orden político actual, el Estado ha asumido la competencia de dar impulso, de organizar y coordinar la actividad económica y, sobre todo, de distribuir la riqueza según criterios de equidad social, corrigiendo las desigualdades de su formación espontánea. **El Estado consumidor se ha transformado en un Estado distribuidor.**”* (El énfasis es nuestro) (2001, p. 119).

El TC, en consonancia con ello, ha señalado que el Estado Constitucional peruano, definido por la CPP, presenta los rasgos distintivos del Estado Social y Democrático de Derecho, ubicándose como opción intermedia entre el Estado Liberal y el Estado social¹¹⁵. Vale decir, es un Estado que busca integrar los legítimos intereses de la sociedad y del Estado con los

¹¹⁴ STC 0042-2004-AI/TC (Fundamento I)

¹¹⁵ STC 06089-2006-PA/TC (fundamento 10).

legítimos intereses del individuo (Landa, 2006, p. 38). De ahí que el TC haya señalado que los dos elementos caracterizadores de un Estado de este tipo sean:

- “a) La exigencia de condiciones materiales para alcanzar sus presupuestos, lo que exige una relación directa con las posibilidades reales y objetivas del Estado y con una participación activa de los ciudadanos en el quehacer estatal; y*
- b) La identificación del Estado con los fines de su contenido social, de forma que pueda evaluar, con criterio prudente, tanto los contextos que justifiquen su accionar como su abstención, evitando tornarse en obstáculos para su desarrollo social.”¹¹⁶*

El advenimiento del Estado Constitucional de derecho transformó, a su vez, la concepción tradicional de la tributación entendida como un instrumento neutral que financiaba los gastos generales del Estado y a la que había que ponerle límites para no afectar a los derechos esenciales: propiedad y libertad. El Estado Constitucional reconfiguró las dimensiones de la potestad tributaria en tres niveles: (i) le incorporó un criterio axiológico, para delimitar qué fines y qué medios fiscales son los admisibles desde una perspectiva constitucional (Aguallo, 2001, p. 97), (ii) redimensionó la relación entre los tributos y los derechos humanos para desbordar a la estrecha concepción de “límites” y plantear que la tributación es un medio que no sólo respeta sino que asegura y garantiza el ejercicio y el disfrute pleno de los derechos humanos, y (iii) convirtió a la tributación en un instrumento de justicia distributiva “(...) para ir más allá de las relaciones de mercado y corregir sus distorsiones e imperfecciones en favor de las libertades individuales y colectivas y de la tutela de los derechos sociales” (Gallo, 2011, p. 94).

De ahí que el tributo en un Estado Constitucional sufra un cambio estructural: ya no solo financia el gasto público, sino que busca redistribuirlo y asegurar el disfrute pleno de los derechos constitucionales. Es decir, el rol del tributo se reconfiguró para ponerse al servicio del cumplimiento de los fines del Estado Constitucional, como los de justicia y solidaridad (Landa, 2013, 29).

“(...) Por un lado, su capacidad productiva y su flexibilidad, que le permite adaptarse a las necesidades financieras de cada momento, y lo convierten en un instrumento crucial para afrontar las crecientes necesidades financieras del Estado Social. Por otro lado, por su aptitud para producir un efecto de redistribución de rentas, compatible con los derechos y libertades constitucionales, al permitir extraer mayores recursos económicos de las economías privadas más favorecidas, y menos (o incluso ninguno) de las menos favorecidas.”¹¹⁷

¹¹⁶ STC 06089-2006-PA/TC (fundamento 11) y 06626-2006-PA/TC (fundamento 11).

¹¹⁷ 03860-2007-PA/TC (fundamento 6).

Sin embargo el cambio es todavía mayor con relación a las fuentes normativas. La ley, entendida como un mecanismo democrático de autoimposición, sustentado en la cláusula “no taxation without representation”, fue desplazada por la Constitución y los mecanismos internos de aplicación de los tratados de derechos humanos, como fuente suprema de derecho. Este cambio, en rigor, no solo se circunscribe a la posición jerárquica de las normas, sino que lleva a replantear la manera de entender el derecho, la jurisprudencia, la jurisdicción y el rol del juez (Landa, 2013, 14).

Por otro lado, su relación con los derechos ha dejado de ser reactiva, a modo de límites negativos. La tributación ya no es ese mal necesario al que hay que ponerle límites para no afectar derechos, como la propiedad o las libertades económicas. Bajo esta nueva perspectiva, por el contrario, la tributación es una de las principales herramientas de política pública que sostiene la arquitectura financiera del Estado y garantiza los derechos liberales (Holmes y Sunstein, 2012, p. 87). Pero es más que eso: puede garantizar otros derechos y principios constitucionales, como la igualdad material, los derechos de las personas con discapacidad, la lucha contra la evasión y fraude fiscal o el cambio climático, entre otros (Trinidad, 2015, p. 10). Es decir, su relación con los derechos no se circunscribe en términos de límites en base al “respeto”, sino que “garantiza” y promueve las condiciones habilitantes y las acciones afirmativas mínimas para la vigencia de los derechos humanos, los que son el elemento consustancial a un Estado Constitucional. Este trasvase de la tributación expresa, a su vez, dónde están sus fines: ya no sólo se puede decir que el tributo persigue fines fiscales, sino extrafiscales.

Justamente, es aquí donde se puede advertir su intersección con las disposiciones de la CADH: el nuevo rol de la tributación tiene una relación directa con la obligación de garantía del artículo 1º de esta convención: fortalecer las acciones afirmativas y positivas del Estado para garantizar a los derechos humanos.

2.1.1. El principio de solidaridad

La solidaridad no es principio explícito en la CPP, pero en reiterada jurisprudencia el TC ha reconocido que se deriva del artículo 43º, que establece que la República del Perú es democrática, social, independiente y soberana (Ruiz de Castilla, 2017, p. 128)¹¹⁸.

¹¹⁸ Por ejemplo, en las STC 0050-2004-AI/TC (fundamento 48) y 03860-2007-PA/TC (fundamento 6).

Precisamente, la solidaridad es una manifestaciones del modelo Constitucional por el que ha optado nuestra CPP, pues supera la tradición visión liberal de la interacción social en base a límites, para establecer un presupuesto esencial en el diseño modelo de Estado: el compromiso de todos los ciudadanos con los fines sociales del Estado. Este compromiso va más allá de un vínculo o nexo ético, sino que tiene implicancias jurídicas y políticas concretas¹¹⁹, las que se caracterizan en deberes. Ahí radica la diferencia entre los demás valores constitucionales y el principio de solidaridad, como lo menciona el propio TC:

*“7. A diferencia de los demás valores que fundamentan directamente derechos, **la solidaridad lo hace indirectamente por intermedio de los deberes.** De una reflexión desde comportamientos solidarios se deduce la existencia de deberes positivos que corresponde directamente a los poderes públicos o que éste atribuye a terceros, personas físicas o jurídicas. **Estos deberes positivos tienen como correlativos a los derechos. Este efecto especial de la solidaridad que llega a los derechos partiendo de los deberes que genera, permite la comprensión de las construcciones que prolongan la solidaridad en relación con las generaciones futuras.**”¹²⁰*
(El énfasis es nuestro).

De ahí que cuando se hable del principio de solidaridad se aluda a dos tipos de deberes: (i) el deber de todos los ciudadanos en contribuir con su actividad a la consecución del fin común, y (ii) el deber de las políticas públicas de redistribuir adecuadamente los beneficios aportados por los miembros de la sociedad, sin afectar la responsabilidad de adoptar las medidas necesarias para alcanzar los fines sociales¹²¹. De modo que el principio de solidaridad se concrete en el ámbito de los derechos fundamentales y en los criterios organizativos de la estructura estatal.¹²²

En esa línea, se puede apreciar una intersección clara entre la protección del ambiente, la tributación y el principio de solidaridad. La solidaridad presupone el deber de los ciudadanos y la sociedad en su conjunto de contribuir con los fines del Estado, como garantizar los derechos humanos, entre los que se encuentran los derechos a la vida, integridad y un medio ambiente sano y equilibrado. Y es ahí donde la tributación juega un rol clave, porque: (i) con relación a los ciudadanos, materializa uno de los deberes esenciales del principio de solidaridad: el deber de contribuir, que permitirá financiar brechas ambientales prioritarias, como la estrategia

¹¹⁹ STC 00004-2010-PI/TC (fundamento 6).

¹²⁰ STC 00004-2010-PI/TC (fundamento 7).

¹²¹ Véanse las STC 2945-2003-AA/TC (fundamento 16), 00004-2010-PI/TC (fundamento 8) y 2016-2004-AA/TC (fundamento 15).

¹²² 00004-2010-PI/TC (fundamento 6).

nacional de pagos por servicios ecosistémicos¹²³, y (ii) con relación a las políticas públicas, porque puede ser un instrumento que contribuya con las metas de las políticas ambientales o climáticas, como incentivar la producción limpia o desincentivar el uso de bolsas de plástico.

Precisamente, en la STC 00004-2010-PI/TC, el TC evaluó la constitucionalidad de diversos aspectos de una ordenanza municipal que regulaba diversas políticas para reducir la radiación solar, entre las que se encontraba un incentivo tributario orientado a promover el pintado de casas. A criterio del tribunal, esta política era constitucional no solo porque era congruente con el deber especial de protección del ambiente, sino porque era una materialización del “(...) principio de solidaridad, que, entre otros aspectos, exige la concreción de normas de contenido positivo que premien e incentiven determinadas conductas.”¹²⁴ Vale decir, el TC hizo explícita la relación estrecha entre este principio y el medio ambiente:

“Uno de los ámbitos en el que precisamente se exige la materialización del principio de solidaridad, como elemento esencial del Estado Social y Democrático de Derecho, es aquel relacionado con la protección del medio ambiente, específicamente con el derecho fundamental a gozar de un ambiente equilibrado y adecuado al desarrollo de la vida.”¹²⁵ (El énfasis es nuestro).

Esta relación también ha sido desarrollada más extensamente en la STC 0048-2004-PI/TC, donde indicó que en base al principio de solidaridad, cuando ocurra un conflicto entre el lucro o la rentabilidad de un grupo económico y el bienestar colectivo “(...) la interpretación que de la Constitución se haga debe preferir el bienestar de todos y la preservación de la especie, así como también de las demás especies”.¹²⁶ Este criterio va, precisamente, en línea con lo señalado por Rosembuj acerca de que el principio de solidaridad en materia ambiental comporta una defensa de las generaciones futuras (1995, p. 42).

2.1.2. La extrafiscalidad del tributo

En esta nueva configuración del Estado Constitucional, la función del tributo no se limita a recaudar, sino a asegurar otros objetivos de raigambre constitucional, como la redistribución de las rentas nacionales, la inserción de las personas con discapacidad o la protección del medio ambiente (Varona, 2009, p. 20). Como lo mencionó el TC en la STC 00004-2010-PI/TC, si bien el rol principal de la tributación es la recaudación —que no es un fin en sí mismo, sino un

¹²³ Como menciona Trinidad y Ortiz (2019, p. 303), la CPP no impide el establecimiento de tributos con fines verdes predeterminados, solo que sí establece algunos requisitos y condiciones, como la obligación de que una iniciativa de este tipo provenga del Poder Ejecutivo (artículo 79°).

¹²⁴ Fundamento 31.

¹²⁵ STC 00004-2010-PI/TC (fundamento 9).

¹²⁶ Fundamento 37.

instrumento para financiar necesidades sociales– también un cumple un fin ajeno a recaudar, es decir, una finalidad extrafiscal¹²⁷.

La extrafiscalidad, al igual que el principio de solidaridad, no se encuentra recogida explícitamente en la CPP, pero esto no significa que carezca de anclaje constitucional (Varona, 2009, p. 20). Como menciona Rosembuj a propósito de la Constitución Española, este rol de la tributación encuentra fundamento en las disposiciones constitucionales que establecen los principios básicos de política económica y las prioridades sociales “(...) *dado que, tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta, forman parte de los instrumentos que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados*“ (1995, p. 245). De ahí que se pueda afirmar que, para el caso peruano, la extrafiscalidad se derive de los artículos 1º¹²⁸, 43º¹²⁹ y 44º¹³⁰ y, en rigor, que sea la materialización tributaria del deber de garantizar los derechos y principios recogidos en la CADH.

¿Cuál es el objetivo de la extrafiscalidad? Esta tiene una finalidad conductista, pues a través de una mayor o menor imposición busca lograr un comportamiento constitucionalmente deseable. De acuerdo con Varona (2009, p. 30), la extrafiscalidad puede perseguir una finalidad persuasiva, como alentar conductas que promuevan el ejercicio de los derechos o bienes de interés público, o disuasoria para desalentar actividades que son nocivas para la sociedad, en tanto riesgosas para la protección de derechos fundamentales, como el derecho a la salud¹³¹. Así, por ejemplo, la tributación puede contribuir a una recaudación más justa o a redistribuir la riqueza con criterios sociales¹³² o servir para internalizar externalidades negativas (Trinidad y Vargas, 2018, p. 36).

Cabe indicar que ya en diversas sentencias el TC ha dejado claro el carácter extrafiscal de diversos tributos e instrumentos fiscales presentes en el ordenamiento jurídico nacional (Trinidad, 2015, p. 10 y 11), como se puede ver a continuación:

¹²⁷ Fundamento 31. Además, véanse las STC 06089-2006-PA/TC (fundamento 13) y 06626-2006-PA/TC (fundamento 13). En estas STC, el TC también pone de relieve el carácter excepcional de este instrumento y su sujeción a los principios constitucionales que rigen la potestad tributaria.

¹²⁸ Esta norma dispone que “(...) *la defensa de la persona humana y el respeto de su dignidad son el fin supremo de la sociedad y del Estado.*”

¹²⁹ Esta disposición establece que “(...) *República del Perú es democrática, social, independiente y soberana.*”

¹³⁰ Este precepto establece que “(...) *son deberes primordiales del Estado: defender la soberanía nacional; garantizar la plena vigencia de los derechos humanos; proteger a la población de las amenazas contra su seguridad; y promover el bienestar general que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la Nación.*”

¹³¹ 06089-2006-PA/TC (fundamento 27).

¹³² 06089-2006-PA/TC (fundamentos 16 y 17).

Tabla 6. Tributos y mecanismos tributarios extrafiscales en el ordenamiento jurídico peruano según el TC

STC	Mecanismo tributario	Fines
03797-2006-PA/TC	Los impuestos al patrimonio	Para facilitar la lucha contra el fraude y la evasión fiscal mediante la aportación de información de las fuentes de riqueza
3769-2010-PA/TC	El Régimen de Deduciones	Combatir el fraude de ley, la evasión fiscal y la afectación a la libre competencia
6626-2006-PA/TC, 06089-2006-PA/TC y 4251-2007-PA/TC	El Régimen de Percepciones del Impuesto General a la Venta (IGV)	Para luchar contra la informalidad y la evasión fiscal
0004-2004-AI/TC.	El Impuesto a las Transacciones Financieras	Busca que las operaciones económicas en el sistema financiero sean formales, así como fortalecer los sistemas de detección y sanción del fraude fiscal.
03116-2009-PA/TC	Los derechos arancelarios	Favorecer la producción nacional, promover la estabilidad económica a través del aumento o disminución, la reducción o ampliación de las importaciones que pueden afectar el nivel general de precios y los movimientos de la oferta y la demanda nacional, estimular el crecimiento económico, proteger la industria nacional, promover la inversión nacional, controlar los precios, defender a los consumidores e incentivar la competitividad de los productos nacionales
2302-2003-AA/TC.	Impuesto Selectivo al Consumo a los juegos de azar y apuestas.	Desalentar conductas nocivas para la sociedad, tal es el caso de la ludopatía
0042-2004-AI/TC	Beneficios tributarios	Promover las manifestaciones culturales, la generación de empleo o la investigación científica
8674-2006-PA/TC, 7533-2006-PA/TC, 8391-2006-PA/TC y 06403-2006-PA/TC.	Beneficios tributarios	Promover la educación
17-2010-PI/TC.	Beneficios tributarios en el IGV	Contribuir con la cultura y fomentar su alcance público.

Fuente: actualización propia en base a Trinidad (2015, p. 10 y 11)

Es importante precisar que la relación entre la extrafiscalidad y el medio ambiente es patente en el ordenamiento jurídico peruano y ha sido abordada por diversas leyes y normas. Así, la LGA establece lo siguiente:

“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 responsable 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.” (El énfasis es nuestro).*

El mismo tenor se desarrolla en el artículo 11° de esta ley que establece que el diseño y aplicación de las políticas y planes tributario se articulan e integran con los objetivos de la protección ambiental y el desarrollo sostenible. En esa línea, el artículo 36° reconoce el deber de los diversos niveles del Estado de incorporar los instrumentos económicos o de mercado, como los tributarios, para promover conductas ambientalmente sostenibles y el cumplimiento de los objetivos de la Política Nacional Ambiental y de la normatividad ambiental, como la promoción de la producción limpia.¹³³

Además, en las STC 00031-2010-AI/TC y 00004-2010-PI/TC, el TC ha reconocido que uno de los fines extrafiscales de los tributos puede ser la protección del medio ambiente.¹³⁴

2.2. Estado Constitucional y los nuevos principios constitucionales tributarios

Como vimos, el nuevo modelo de Estado ha generado que la tributación entendida como límite, se reconstruya desde la perspectiva de contribuir con la consecución de los elementos materiales de los valores y bienes constitucionales (Barquero, 2002, p. 52). Es decir, ha dejado de circunscribir su actuación al cumplimiento de elementos meramente formales (por ejemplo, la representación democrática en la adopción de los impuestos según el principio de legalidad), para ser un instrumento capaz de dotar de contenido material a los fines del Estado Constitucional.

De ahí que la CPP en materia tributaria ya no se circunscriba a los clásicos principios y derechos que delimitan y distribuyen la potestad tributaria, sino que desarrolla y materializa,

¹³³ Véase el artículo 77° de la mencionada ley:

“Artículo 77.- De la promoción de la producción limpia

*77.1 Las autoridades nacionales, sectoriales, regionales y locales promueven, a través de acciones normativas, de fomento de incentivos **tributarios**, difusión, asesoría y capacitación, la producción limpia en el desarrollo de los proyectos de inversión y las actividades empresariales en general, entendiéndose que la producción limpia constituye la aplicación continua de una estrategia ambiental preventiva e integrada para los procesos, productos y servicios, con el objetivo de incrementar la eficiencia, manejar racionalmente los recursos y reducir los riesgos sobre la población humana y el ambiente, para lograr el desarrollo sostenible.” (El subrayado es nuestro).*

¹³⁴ Fundamento 15 y 31 respectivamente.

de forma implícita, otros principios, derechos y garantías, como el principio de solidaridad o la vigencia del artículo 1° de la CADH, sobre el deber de garantizar los principios y derechos convencionales.

Así, aunque el artículo 74° de la CPP reconoce algunos principios esenciales de un Estado Liberal de derecho, como el principio de reserva de ley o la prohibición de no confiscatoriedad; en aplicación de la CADH, la doctrina y jurisprudencia del SIDH y los diversos compromisos vinculantes en materia de derechos humanos, surgen otros principios implícitos que, en rigor, constituyen manifestaciones intrínsecas del Estado Constitucional, como el deber de contribuir, la obligación de garantía sobre derechos humanos, la correlación de ingresos y gastos públicos o el principio de internalización de costos ambientales.

2.2.1. El deber de contribuir con el sostenimiento de los gastos públicos

El fundamento constitucional de la tributación es el deber de contribuir. Al igual que el principio de solidaridad y la función extrafiscal del tributo, el TC considera que este principio es una norma implícita que se deriva de los artículos 43° y 44 de la CPP¹³⁵, al ser “... *una manifestación del principio de solidaridad que se encuentra consagrado implícitamente en la cláusula que reconoce al Estado peruano como un Estado Social de Derecho*”¹³⁶. Justamente, este deber permite caracterizar al Estado Constitucional en términos de un Estado que no solo se funda en potestades, sino de deberes y derechos ciudadanos.¹³⁷

Sin embargo, como menciona Durán (2005, p. 16), este reconocimiento implícito a partir de ciertas disposiciones de la CPP pasa por alto que un instrumento fundamental en el SIDH, como la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, ha reconocido expresamente a este deber en el artículo 36°: “*Toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos*”.

De ahí que este principio tenga un preclaro fundamento convencional, pues la Declaración referida tiene efectos jurídicos vinculantes para todos los Estados sometidos al ámbito del SIDH, como lo ha puesto de relieve la propia Corte IDH:

¹³⁵ La Constitución del año 1979 reconoció explícitamente este deber:

“Artículo 77. Todos tienen el deber de pagar los tributos que les corresponden y de soportar equitativamente las cargas establecidas por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos.”

¹³⁶ STC 0004-2004-AI/TC (fundamento 9).

¹³⁷ STC 06089-2006-PA/TC (fundamento 18).

“(…) la Declaración Americana constituye, en lo pertinente y en relación con la Carta de la Organización, una fuente de obligaciones internacionales.

(…) hay que tener en cuenta que a la luz del artículo 29.d), no obstante que el instrumento principal que rige para los Estados Partes en la Convención es esta misma, **no por ello se liberan de las obligaciones que derivan para ellos de la Declaración por el hecho de ser miembros de la OEA.**

(…) **La circunstancia de que la Declaración no sea un tratado no lleva, entonces, a la conclusión de que carezca de efectos jurídicos, ni a la de que la Corte esté imposibilitada para interpretarla en el marco de lo precedentemente expuesto.”**¹³⁸ (El énfasis es nuestro).

En diversas sentencias, el TC ha aplicado este principio para equilibrar el sistema tributario en favor de políticas sociales, afirmativas y extrafiscales (Congreso de la República, 2021b, p. 18)¹³⁹. Entre los elementos diferenciadores de este principio, se encuentran:

- **Expresión del principio de solidaridad en materia tributaria:** el deber de contribuir es uno de los mecanismos constitucionales que permite materializar, en su total dimensión, el rol de la solidaridad en el Estado Constitucional, al apuntalar a la redistribución del gasto público y la progresividad de los ingresos fiscales. En base al deber de contribuir, los contribuyentes más ricos financian los programas sociales que brindan cobertura a las personas en situación de vulnerabilidad, como los pobres o los ancianos (Málvarez, 2001, p. 397 y Ruiz de Castilla, 2017, p. 128).
- **Norma de orden público:** este deber se configura como una regla de orden público que se orienta a fines plenamente legítimos¹⁴⁰. Esto significa que el deber de contribuir constituye “*un conjunto de normas jurídicas que el Estado considera de cumplimiento ineludible y de cuyos márgenes no puede escapar ni la conducta de los órganos del Estado ni de los particulares*” (Rubio, 2008, p. 94).
- **Fundamento de deberes de colaboración:** los ciudadanos y las empresas no sólo tienen el deber de pagar tributos, sino que están obligados a asumir deberes de colaboración con la administración tributaria que son esenciales para combatir la elusión y evasión fiscal (Durán, 2005, p. 12)¹⁴¹. Este es el fundamento constitucional de los diversos regímenes facilitadores del cumplimiento de las obligaciones tributarias, como los regímenes de retenciones, percepciones, detracciones u otros.¹⁴²

¹³⁸ Corte IDH. Opinión Consultiva OC-10/89 del 14 de julio de 1989. “*Interpretación de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre en el marco del artículo 64 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos*”, párr. 45, 46 y 47.

¹³⁹ Por ejemplo, las STC 0004-2004-AI/TC (fundamento 9).

¹⁴⁰ STC 0004-2004-AI/TC (fundamento 9) y 2337-2007-PA/TC (fundamento 6).

¹⁴¹ STC 03769-2010-PA/TC (fundamento 24).

¹⁴² 06089-2006-PA/TC (fundamento 12) y 06626-2006-PA/TC (fundamento 12)

2.2.2. Los derechos humanos y la tributación: del deber de respeto a la garantía plena de los derechos

La CADH no tiene una disposición específicas sobre tributación, pero sí la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre que reconoce al deber de contribuir¹⁴³, así como el Protocolo Adicional a la CADH “Protocolo de San Salvador”, que establece en su artículo 1º lo siguiente:

“Artículo 1.- Obligación de adoptar medidas

Los Estados Partes en el presente Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos se comprometen a adoptar las medidas necesarias tanto de orden interno como mediante la cooperación entre los Estados, especialmente económica y técnica, hasta el máximo de los recursos disponibles y tomando en cuenta su grado de desarrollo, a fin de lograr progresivamente, y de conformidad con la legislación interna, la plena efectividad de los derechos que se reconocen en el presente Protocolo.” (El subrayado es nuestro).

Esta disposición también ha sido recogida por la Convención sobre los derechos del Niño¹⁴⁴, la Convención sobre los derechos de las personas con discapacidad¹⁴⁵, así como por el artículo 2º del PIDESC en los siguientes términos:

“Artículo 2

1. Cada uno de los Estados Partes en el presente Pacto se compromete a adoptar medidas, tanto por separado como mediante la asistencia y la cooperación internacionales, especialmente económicas y técnicas, hasta el máximo de los recursos de que disponga, para lograr progresivamente, por todos los medios apropiados, inclusive en particular la adopción de medidas legislativas, la plena efectividad de los derechos aquí reconocidos.” (El énfasis es mío).

Ahora bien: ¿cuál es el alcance de estas obligaciones? Es un mandato a los Estados para que adopten las medidas indispensables que estén orientadas a lograr la efectividad de los derechos

¹⁴³ Artículo XXXVI.

¹⁴⁴ Véase:

“Artículo 4

Los Estados Partes adoptarán todas las medidas administrativas, legislativas y de otra índole para dar efectividad a los derechos reconocidos en la presente Convención. En lo que respecta a los derechos económicos, sociales y culturales, los Estados Partes adoptarán esas medidas hasta el máximo de los recursos de que dispongan y, cuando sea necesario, dentro del marco de la cooperación internacional.”

¹⁴⁵ Véase:

“Artículo 4.- Obligaciones generales

(...) 2. Con respecto a los derechos económicos, sociales y culturales, los Estados Partes se comprometen a adoptar medidas hasta el máximo de sus recursos disponibles y, cuando sea necesario, en el marco de la cooperación internacional, para lograr, de manera progresiva, el pleno ejercicio de estos derechos, sin perjuicio de las obligaciones previstas en la presente Convención que sean aplicables de inmediato en virtud del derecho internacional.”

reconocidos en estos instrumentos. Esta obligación no se verifica con cualquier medida, sino con aquellas que impliquen el despliegue del máximo de recursos públicos disponibles.

Si bien estas disposiciones parecen enfocarse en los derechos económicos, sociales y culturales, así como en la distribución del presupuesto público y la cooperación internacional (Saiz, 2013, p. 81), la "Relatora Especial sobre extrema pobreza y derechos humanos" de la ONU ha sido clara en señalar que: "*este principio debería guiar las decisiones y prioridades de los Estados al **generar, movilizar y asignar recursos para hacer efectivos los derechos humanos***" (ONU, 2014b, p. 8). Por otro lado, el "Relator Especial sobre el derecho de toda persona al disfrute del más alto nivel posible de salud física y mental" de la ONU ha sido más explícito en señalar que, en base al artículo 2º del PIDESC, la tributación es un instrumento que puede permitir a los Estados asegurar el ejercicio del derecho a la salud (2012b, p. 7).

En esa misma línea, el actual "Relator Especial sobre extrema pobreza y derechos humanos" ha puesto énfasis en la necesidad de que las políticas tributarias contribuyan a reducir las emisiones de gases de efecto invernadero y "*generar ingresos destinados a fortalecer la protección social y prestar apoyo a las personas que viven en la pobreza, además de incentivar la creación de empleo verde adecuado.*" (ONU, 2019b, p. 11).

Por el lado del SIDH, la CIDH ha señalado que la potestad tributaria de los Estados debe ceñirse a las obligaciones sobre derechos humanos, de ahí que "*no debe perderse de vista que los principios de derechos humanos constituyen un marco que apuntala las funciones clave de la política fiscal y la tributación*" (CIDH, 2017, p. 170). En específico, desde el enfoque de derechos humanos, la CIDH ha establecido que son "particularmente relevantes" para la tributación y la política fiscal los siguientes principios y obligaciones: "*aseguramiento de los niveles mínimos esenciales; movilización del máximo de recursos disponibles para la realización progresiva de los DESC; realización progresiva y no regresiva de estos derechos; y el principio de igualdad y no discriminación.*" (2017, p. 170).

A esto hay que añadir que la tributación, al ser una potestad pública, es también un mecanismo a través del cual los Estados dan cumplimiento al deber de garantía recogido en la CADH y desarrollado por la jurisprudencia de la Corte IDH: asegurar jurídicamente el disfrute de los derechos humanos.¹⁴⁶

¹⁴⁶ Corte IDH. Caso Velásquez Rodríguez vs. Honduras (1988). Sentencia de 29 de julio de 1988. Fondo. Párr. 166.

En esa línea, son 4 las obligaciones que impone el derecho internacional sobre derechos humanos a la tributación:

Tabla 7. Obligaciones de derechos humanos en las políticas fiscales y tributarias

Obligaciones	Detalle
Generar recursos para un disfrute pleno de derechos humanos	Promover las condiciones mínimas, a través de recursos financieros, para la provisión de bienes públicos que aseguren la plena efectividad de los derechos humanos. Por ejemplo, la tributación puede contribuir a cerrar las brechas de infraestructura en materia educativa.
Luchar contra la desigualdad, redistribuir la riqueza y combatir la discriminación	A través de tributos progresivos, que incidan sobre la propiedad y riqueza y menos sobre el consumo de bienes y servicios, se puede apuntalar a lograr que los sectores más ricos de la población solventen los gastos públicos.
Consolidar la democracia, la transparencia y rendición de cuentas	La tributación puede contribuir a transparentar las decisiones de las autoridades y de los Estados, y a partir de ahí mejorar la deliberación democrática y la rendición de cuentas gubernamental.
Ser el instrumento de políticas afirmativas para garantizar derechos específicos	La tributación puede garantizar derechos específicos, como el ambiente o la salud, a través del principio de internalización de costos. Por ejemplo, a través de tributos a la comida chatarra.

Elaboración propia en base a ONU (2014b, p. 12 al 14) y Saiz (2013, p. 81 al 83).

¿Cómo nuestra CPP ha respondido a esta dinámica? El artículo 74° de la CPP, norma fundamental en la estructura constitucional del poder tributario, determina la relación entre derechos humanos t tributación en términos de la obligación negativa “respeto”:

“Artículo 74.-

(...) El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio.

(...) No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo“. (El subrayado es nuestro).

Sin embargo, el artículo 44° de la CPP establece que es un deber del Estado, y se entiende que de todos sus órganos y sus potestades constituídas, garantizar la plena vigencia de los derechos humanos:

*“Artículo 44°.- **Son deberes primordiales del Estado:** defender la soberanía nacional; **garantizar la plena vigencia de los derechos humanos**; proteger a la población de las amenazas contra su seguridad; y promover el bienestar general que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la Nación.”* (El subrayado es nuestro).

Como se puede advertir, la potestad tributaria está obligada a respetar y garantizar los derechos humanos. De ahí que aun cuando el respeto de los derechos fundamentales de la persona sea un principio del derecho en general (Ruiz de Castilla, 2017, p. 142) y una piedra angular en el Estado Constitucional, la CPP establece con suficiente claridad la preeminencia de los derechos humanos por encima de cualquier consideración fiscal (Sevillano, 2014, p. 115). Esta posición preferente determina, en primer lugar, que la potestad tributaria -en la creación, modificación, derogación o aplicación de un tributo- no pueda ser válida si vulnera alguno de los derechos humanos reconocidos a la persona en la CPP (Defensoría del Pueblo, 2000, p. 10). Como menciona Hernández, *“la tributación, en general, no puede ser utilizada o concebida de forma que viole los derechos fundamentales de la persona. Por el contrario, la tributación debe respetar tales derechos”* (1993, p. 24).

Sin embargo, esta obligación no se limita a una obligación negativa (“no afectar”), sino que se traduce en una obligación activa y afirmativa: la potestad tributaria también debe garantizar el pleno goce y ejercicio de los derechos fundamentales (Defensoría del Pueblo, 2000, p. 8). Como mencionamos, esta exigencia se deriva del listado de deberes estatales esenciales previsto por el artículo 44° de la CPP -que incluye al deber de garantizar la plena vigencia de los derechos humanos- y, en especial, de la obligación convencional que vincula a todos los poderes del Estado -entre ellos los que detentan la potestad tributaria- de garantizar el libre y pleno ejercicio de los derechos fundamentales de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 1° de la CADH¹⁴⁷.

En esa línea, el TC que ha señalado que *“los principios constitucionales tributarios son límites al ejercicio de la potestad tributaria, pero también son garantías de las personas frente a esa potestad”*¹⁴⁸. Así, la potestad tributaria no sólo no debe afectar a los derechos fundamentales, sino que también está obligada a garantizarlos¹⁴⁹. Esto es congruente con la finalidad del tributo

¹⁴⁷ CPP:

“Artículo 44°.-

*Son deberes primordiales del Estado: defender la soberanía nacional; **garantizar la plena vigencia de los derechos humanos**; proteger a la población de las amenazas contra su seguridad; y promover el bienestar general que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la Nación.”* (El subrayado es nuestro).

¹⁴⁸ STC 02724-2007-PA/TC (Fundamento I I) y 2689-2004-AA/TC (Fundamento 20).

¹⁴⁹ Sentencia del TC recaída en el Expediente N° 00031-2010-PI/TC (fundamento 5):

en un Estado Constitucional: no solo asegurar el sostenimiento del gasto público y la provisión estatal de los servicios públicos, sino que perseguir fines constitucionales valiosos, como promover la efectividad de los derechos fundamentales¹⁵⁰.

Cabe precisar que el principio contemplado en el artículo 74° de la CPP no se circunscribe exclusivamente al listado de derechos previstos por el artículo 2° de la CPP, sino que engloba al catálogo abierto e implícito de derechos al que hace referencia el artículo 3°¹⁵¹ (Manini, 2000, p. 18). Como puntualiza De la Vega, la CPP no establece una jerarquía entre los derechos, por lo que el artículo 74° va más allá de los derechos enumerados de forma expresa por la propia Constitución, incluyendo a los derechos económicos y sociales (2002, p. 66).

Como consecuencia de ello, el ejercicio de potestad tributaria en el Perú debe respetar y garantizar los derechos humanos reconocidos en otros tratados internacionales, como la CADH o el Convenio 169° de la OIT.

2.2.3. Reconfiguración de la relación entre la tributación y el gasto público en un Estado Constitucional: el principio de correlación de ingresos y gastos públicos

Una notable diferencia entre la perspectiva liberal y el nuevo modelo de Estado es el acento del gasto público en la estructura de la potestad tributaria. En el Estado liberal había un desfase

*“5. En diversas ocasiones este Tribunal ha hecho referencia a la naturaleza y a las condiciones del ejercicio de la potestad tributaria. Así, se ha recordado que ésta es la facultad del Estado para crear, modificar o derogar tributos, así como para otorgar beneficios tributarios. Su ejercicio, como sucede con toda competencia jurídico-estatal, es limitada. La imposición de tales límites, en última instancia, se orienta a garantizar que dicha potestad no sea ejercida arbitrariamente, con detrimento de los derechos fundamentales de las personas. En ese sentido, los principios constitucionales tributarios que recoge el artículo 74° de la Constitución cumplen una doble función. Por un lado, constituyen límites al ejercicio de la potestad tributaria del Estado; y **por otro son garantías con que cuentan los contribuyentes frente a un eventual ejercicio arbitrario de tal potestad.**” (El subrayado es nuestro).*

¹⁵⁰ En el fundamento 14 de la STC 0042-2004-AI/TC, el TC ha señalado que la tributación puede promover los derechos fundamentales:

*“De este modo, **los beneficios tributarios se traducen en estímulos a determinadas personas o actividades que el Estado considera valioso promover, y es ahí donde se debe considerar tanto los derechos fundamentales**, los principios constitucionales y los valores superiores, así como los deberes primordiales del Estado que están previstos en el artículo 44 de la Constitución, ya aludidos supra. En efecto, no es contrario a la Constitución el hecho que el legislador establezca una finalidad extrafiscal de los tributos, siempre que ella esté de acuerdo con los principios rectores de la política social, económica e, incluso, cultural del Estado.” (El subrayado es nuestro).*

¹⁵¹ Artículo 3° de la CPP:

“La enumeración de los derechos establecidos en este capítulo no excluye los demás que la Constitución garantiza, ni otros de naturaleza análoga o que se fundan en la dignidad del hombre, o en los principios de soberanía del pueblo, del Estado democrático de derecho y de la forma republicana de gobierno.”

en el tratamiento jurídico de ambas entidades, pues el eje de las prioridades estatales estaba dirigido a limitar la injerencia de la tributación en los derechos de propiedad individual. Además, el Estado se limitaba a financiar los presupuestos generales del Estado, con un menor énfasis en las políticas afirmativas de derechos y de redistribución de la riqueza a través del gasto. Como bien lo menciona Escribano (2015, p. 8):

“La predilección por el ingreso más que por el gasto (...) hunde sus raíces en los orígenes del Estado moderno de una configuración liberal donde la regulación del ingreso, concebido como una limitación al derecho de propiedad, es más relevante que el destino que a sus ingresos se le daba.”

Con la aparición del Estado Constitucional, hay una transformación en las relaciones políticas y jurídicas entre el Estado y sus miembros, en la medida de que ya no estamos ante “súbditos” sino ante “ciudadanos” que exigen del Estado no sólo no afectar sus derechos (obligaciones negativas), sino garantizarlos y darles materialidad (obligaciones positivas). De ahí que como indica Pauner, se pase de un modelo sostenido en base a “cargas estatales” hacia uno de “gastos públicos”, con las siguientes implicancias (2001, p. 120 y 121):

*“(...) la expresión gastos públicos indica una orientación colectiva y beneficiosa para toda la sociedad; en otras palabras, “se introduce un concepto conexo a una idea de utilidad social”. En resumen, **los gastos públicos incluyen no sólo los gastos del ente público (sinónimo de cargas del Estado) sino los gastos que el Estado dirige a la colectividad.**” (El subrayado es nuestro).*

Así, con la reconfiguración del Estado y la aparición de los deberes públicos de garantizar los derechos humanos, en especial, los derechos económicos, sociales, culturales y ambientales, la tributación ya no se determina por una neutralidad recaudatoria, sino que se moviliza para satisfacer necesidades colectivas (Málvarez, 2001, p. 396), como la justicia, la superación de la pobreza o la redistribución. Es decir, la recaudación en sí misma está determinada por las condiciones posteriores de distribución del gasto público, pues la erosión de los ingresos tributarios, por elusión, evasión o los privilegios fiscales, limitará las acciones del gasto público, en especial, para promover políticas afirmativas.

El sustento constitucional de esta nueva relación es el principio de solidaridad y el deber de contribuir. Con un Estado Constitucional, la tributación ya no solo busca financiar gastos, sino que incide en dos ámbitos: (i) la recaudación misma, que se debe fundar en la aplicación de un principio de igualdad material (tratar desigual a los desiguales, con un criterio de progresividad en las políticas públicas), y (ii) redistribuir el gasto público para hacer efectivos los fines del Estado, como los fines sociales y la efectividad de los derechos humanos. Siguiendo a Pauner, justamente ahí radica la importancia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos

públicos: es un presupuesto irrenunciable del cumplimiento por parte del Estado del mandato constitucional de establecer un derecho social (2001, p. 129 y 130).

Esta relación intrínseca del ingreso y gasto público también ha sido puesta de manifiesto por la Relatora Especial sobre extrema pobreza y los derechos humanos de la ONU en el informe del 2014, sobre tributación y derechos humanos (2014b, p. 3):

“Los ingresos y los gastos son los dos principales instrumentos de la política fiscal. En la política y en la práctica, son complementarios y están interconectados. Ambas funciones son fundamentales para hacer realidad los derechos humanos, y las normas en materia de derechos humanos son aplicables a todos los aspectos de la política fiscal.” (El énfasis es nuestro).

Por eso, la relación tributo-gasto tiene implicancias concretas en el diseño y aplicación de las normas tributarias. Las estructuras tributarias, en sí mismas, deben diseñarse cuidadosamente para corregir la discriminación sistémica y la desigualdad (ONU, 2014b, p. 14), que afecta particularmente a las mujeres, pueblos indígenas o ancianos. Así como el gasto público debe ser redistribuido, con especial preferencia para las poblaciones en condiciones de vulnerabilidad, como las personas pobres; el pago de tributos deberá ser progresivo, esto es, no todos deben asumir la misma carga tributaria, pues no todos tienen la misma capacidad contributiva. Por eso, de acuerdo con Málvarez, *“(…) no cabe hablar de una justicia en la ordenación de los ingresos que no tenga en cuenta la justicia en la ordenación del gasto público, pues el objetivo de justicia que se logre a través del gasto se puede destruir a través del ingreso y viceversa”* (2001, p. 403). De ahí que los tributos deben recaudarse garantizando derechos humanos, de modo tal que no se pida que paguen más a quienes menos pueden hacerlo (ONU, 2014b, p. 15).

Este es el núcleo esencial del principio de correlación del ingreso y gasto público y es el que fundamenta que el ejercicio de la potestad tributaria deba ser congruente con los principios y garantías que informan las decisiones del gasto público, como el principio de solidaridad. Como lo menciona Escribano, la justicia del sistema fiscal debe ser transversal al ingreso y a las decisiones de distribución del presupuesto, en especial, en el marco de un principio de justicia material del gasto (2015, p. 8). En esa línea, concordamos con lo señalado por el profesor Rodríguez Bereijo (1998, p. 127):

“Es precisamente esta interconexión o interdependencia lo que confiere al Derecho financiero y tributario su carácter de redistributivo, es decir, un Derecho en el cual la rama del Derecho tributario debe concebirse como un derecho frente a los que tienen más; y la rama del Derecho de los gastos públicos, debe ser un derecho a favor de los que menos tienen, de las clases sociales desposeídas.

Solo de esta manera, a través de la función redistributiva de la Hacienda Pública que funciona de manera desigual en sus dos brazos, en el brazo del tributo y en el brazo del gasto público, puede cumplirse la exigencia constitucional de un orden más igualitario y más justo” (El énfasis es nuestro).

Esta idea irradia todo nuestro ordenamiento fiscal, pero con mayor énfasis en la regulación de los beneficios tributarios, como se puede advertir en el artículo 79° de la CPP.¹⁵² La existencia de beneficios tributarios, en principio, supone establecer una excepción al principio de solidaridad y, por ende, al deber de contribuir, lo que se traducirá en la reducción de ingresos públicos y en un menor margen de capacidad financiera del Estado para atender las demandas sociales y garantizar la vigencia de los derechos humanos.¹⁵³

De ahí que el otorgamiento de un beneficio tributario no pueda ser un acto enteramente discrecional, sino que debe cumplir con los principios constitucionales tributarios y ser necesario, idóneo y proporcional¹⁵⁴. En caso contrario, estaríamos frente a supuestos de desigualdad injustificada y discriminación, los que están proscritos en nuestro ordenamiento¹⁵⁵. Por eso mismo, el TC ha establecido que la evaluación del fin recaudatorio es un estándar para el otorgamiento de beneficios tributarios por parte de las entidades con potestad tributaria, incluso si estamos frente a tributos con finalidad extrafiscalidad:

“(…) el legislador no debe abusar de esta facultad y evaluar muy bien el fin recaudatorio, sea este el sacrificio del ingreso (si lo excepciona) o su incremento (si establece impuesto desalentadores, restrictivos o prohibitivos)

*(…) los beneficios tributarios se traducen en estímulos a determinadas personas o actividades que el Estado considera valioso promover, y es ahí donde se debe considerar tanto los derechos fundamentales, los principios constitucionales y los valores superiores, así como los deberes primordiales del Estado que están previstos en el artículo 44 de la Constitución, ya aludidos supra.”*¹⁵⁶ (El énfasis es nuestro).

Los beneficios tributarios afectan a los ingresos públicos y, por esa razón, limitan el financiamiento de las condiciones materiales para el disfrute de los derechos humanos. Por eso, tal como lo ha manifestado la Relatoría de la ONU sobre extrema pobreza y los derechos humanos, los Estados parte del PIDESC tienen la responsabilidad internacional de demostrar periódicamente que el otorgamiento de beneficios fiscales es la opción política menos

¹⁵² Este artículo ha sido desarrollado por la Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario.

¹⁵³ STC 0042-2004-AI/TC (fundamento 13).

¹⁵⁴ STC 0042-2004-AI/TC (fundamento 14).

¹⁵⁵ Ídem.

¹⁵⁶ Ídem.

restrictiva desde la perspectiva de los derechos económicos, sociales y culturales (2014b, p. 18).

2.2.4. El principio de convencionalidad tributaria

Como vimos al inicio de este capítulo, la tributación en un Estado moderno nació de la mano del establecimiento de condiciones formales que limitaran los poderes estatales sobre la propiedad en base a la ley, en tanto instrumento de autoimposición democrática. Con el advenimiento del Estado Constitucional y el surgimiento de las obligaciones internacionales, como la CADH, hubo un cambio en la jerarquía de las fuentes del derecho tributario, con preponderancia de la Constitución y los tratados internacionales sobre derechos humanos, incluyendo el ecosistema jurídico que se derivan de estos acuerdos, como instrumentos, principios, fuentes y competencias internas.

De ahí que la tributación en el Perú haya dejado de estar sometida al imperio de la ley para encontrarse vinculada, en primer lugar, a la CADH y a la CPP. Esto tiene una implicancia concreta en la aplicación de las normas por parte del TF y la SUNAT: ante la duda, están obligados a preferir la aplicación de las disposiciones de la CADH y la interpretaciones que sobre el contenido de estas ha hecho la Corte IDH en su jurisprudencia y sus opiniones consultivas.

2.2.4.1. Principio clásico de legalidad tributaria¹⁵⁷

El principio de legalidad garantiza que el ejercicio de la potestad tributaria esté sometido a la ley, en sus dos vertientes: positiva, es decir, como fuente de competencias, y negativa, en tanto límite de las competencias atribuidas. ¿Cuál es la causa para el sometimiento a la ley? En principio, la garantía de autoimposición democrática que exige que los tributos sean establecidos por los representantes directos de quienes van a contribuir¹⁵⁸. Como indica Landa (2006, p. 42), el principio de legalidad:

¹⁵⁷ Si bien en la doctrina y en diversa jurisprudencia del TC (véase la STC 0042-2004-AI/TC, fundamentos 9 y 10), hay un énfasis por separar a los principios de reserva de ley y legalidad, nos acogemos a lo manifestado por Sevillano (2014, p. 98 y 99): “(...) desde un punto de vista general, queriendo ver en ellos la regla básica de la producción normativa de los tributos, se podría afirmar que son equivalentes, aunque ninguno podría exigirse en términos absolutos. En ese sentido, la reserva de ley sería el mecanismo técnico a través del cual se haría efectivo el principio de legalidad.”. En ese sentido, en esta investigación utilizamos ambos términos indistintamente.

¹⁵⁸ Fundamento 12 de la STC 1837-2009-PA/TC.

“(…) por un lado, cumple una función de garantía individual al fijar el límite a las posibles intromisiones arbitrarias del Estado en los espacios de libertad de los ciudadanos; por otro lado, cumple también una función plural, toda vez que se garantiza la democracia en los procedimientos de imposición y reparto de la carga tributaria, puesto que su establecimiento corresponde a un órgano plural donde se encuentran representados todos los sectores de la sociedad”

El mismo TC ha puntualizado que el principio de legalidad tiene una base democrática asociada a los mecanismos de representatividad constitucional, pues busca que los tributos aplicables a los ciudadanos sean autoimpuestos, a través del Congreso, al resto de la ciudadanía.¹⁵⁹

Si bien la CPP ha adoptado el principio de legalidad en materia tributaria, no hay un sometimiento absoluto de la potestad tributaria a la ley. Así, el artículo 74° de la CPP no circunscribe esta potestad a una ley en sentido formal, sino que la distribuye entre diversos poderes y órganos estatales, como el Poder Ejecutivo o los gobiernos subnacionales. Por ejemplo, en el caso de los impuestos, la CPP establece que éstos se crean, modifican o derogan, por ley o por decreto legislativo en caso de delegación de facultades; vale decir, reconoce en concreto la manifestación de dos potestades tributarias claramente distinguibles: la del poder legislativo, que es una potestad originaria u ordinaria, y la potestad tributaria del poder ejecutivo, que es derivada y, por ende, un ejercicio extraordinario¹⁶⁰. El mismo artículo 74° reconoce dos potestades adicionales: la potestad del Poder Ejecutivo para crear impuestos especiales, como aranceles; y la de Gobiernos Regionales y Locales para la creación de los tributos tasas y contribuciones en el ámbito de sus jurisdicciones.

Por esa razón, como indica Zolezzi, el principio de legalidad, *“(…) en su contenido moderno, no es otra cosa que la utilización del instrumento legal pertinente, por su respectivo titular, en el ámbito de su competencia.”* (1995, p. 149). De ahí las dificultades para la consolidación de un principio de “reserva de ley” propiamente dicho en nuestro país, ya que este solo exige que *“(…) el poder o potestad tributaria esté centralizado en el Poder Legislativo, no siendo viable la creación, modificación o supresión de tributos con instrumentos que no sean ley en sentido formal o por órganos distintos al Congreso”* (Zolezzi, 1995, p. 148).

Precisamente, nuestra CPP *“(…) permite la creación de normas tributarias a través de dispositivos, que sin ser leyes emitidas por el Congreso tienen rango o fuerza de ley”* (Durán y Mejía, 2006, p. 32) como los decretos legislativos o las ordenanzas regionales o municipales. Es así que la “reserva de ley” puede explicarse perfectamente en un régimen político parlamentarista donde existe

¹⁵⁹ STC 1837-2009-PA/TC (Fundamento 13).

¹⁶⁰ Véase el Fundamento 14 de la STC 0042-2004-AI/TC.

una atribución de reserva de potestad tributaria exclusiva al poder legislativo; lo que no ocurre en el Perú, pues este sistema no es el adoptado por nuestra Constitución, sino uno de corte presidencialista con matices (Zolezzi, 1995, p. 148). De ahí que tenga sentido denominar a este principio más precisamente como un “principio de normatividad”, en tanto que la materia tributaria debe ser regulada por el órgano constitucionalmente competente a través de la norma competente (Zolezzi, 2003, p. 21 y Sevillano, 2014, p. 101).

2.2.4.2. De un principio de legalidad a un principio de convencionalidad tributaria

El tránsito de un Estado liberal a un Estado Constitucional redimensionó la jerarquía de fuentes de derecho y el rol del principio de legalidad. En un Estado Constitucional, no solo la CPP está por encima de las leyes o normas con rango de ley en materia tributaria, sino que los poderes públicos están vinculados a la CPP y a las disposiciones que ella contempla. Como menciona Zagrebelsky, “*la ley, por primera vez en la época moderna, viene sometida a una relación de adecuación, y por tanto de subordinación, a un estrato más alto de derecho establecido por la Constitución*” (2011, p. 34). Y no solo a las disposiciones formales de la CPP, sino al proyecto mismo de la Constitución Política (Durán y Mejía, 2015, p. 16). La CPP es clara en marcar este derrotero:

“Artículo. 51.-

La Constitución prevalece sobre toda norma legal; la ley, sobre las normas de inferior jerarquía, y así sucesivamente. La publicidad es esencial para la vigencia de toda norma del Estado.

(...)

Artículo 38.-

Todos los peruanos tienen el deber de honrar al Perú y de proteger los intereses nacionales, así como de respetar, cumplir y defender la Constitución y el ordenamiento jurídico de la Nación.

(...)

Artículo. 138.-

(...)

En todo proceso, de existir incompatibilidad entre una norma constitucional y una norma legal, los jueces prefieren la primera. Igualmente, prefieren la norma legal sobre toda otra norma de rango inferior.”

Esta relación de subordinación de la ley a la CPP, como parámetro de legitimación y control de la potestad tributaria, implica que:

“(…) la potestad tributaria del Estado debe ejercerse, antes que en función de la ley, en función de la Constitución –principio jurídico de supremacía constitucional (artículo 51 de la Constitución)– y de los principios que ella consagra y que informan, a su vez, el

ejercicio de tal potestad. Dichos principios, por otra parte, constituyen una garantía para los contribuyentes, en tanto impone que no se puede ejercer la potestad tributaria en contra de la Constitución ni de modo absolutamente discrecional o arbitrariamente.”¹⁶¹ (El subrayado es nuestro).

De ahí que la potestad tributaria del Estado, antes que regirse por el principio de legalidad, está supeditada a la CPP y es en función de ella que el principio de legalidad tiene validez y legitimidad¹⁶². Esto es congruente con la jurisprudencia del TC, donde se ha puntualizado que la potestad tributaria debe ejercerse de conformidad con un “principio de constitucionalidad”:

“(…) la potestad tributaria del Estado, a juicio de este Colegiado, debe ejercerse principalmente de acuerdo con la Constitución -principio de constitucionalidad- y no sólo de conformidad con la ley -principio de legalidad-.Ello es así en la medida que nuestra Constitución incorpora el principio de supremacía constitucional y el principio de fuerza normativa de la Constitución (artículo 51). Según el principio de supremacía de la Constitución todos los poderes constituidos están por debajo de ella; de ahí que se pueda señalar que es lex superior y, por tanto, obliga por igual tanto a gobernantes como gobernados, incluida la administración pública”¹⁶³ (El subrayado es nuestro).

Sin embargo, el principio de constitucionalidad no se agota en las disposiciones de la CPP, sino que comprende también a los tratados internacionales sobre derechos humanos, ya que estos tienen rango constitucional (Torres Sánchez, 2015, p. 31), en virtud del artículo 3°, que reconoce derechos constitucionales implícitos e innominados, y la Cuarta Disposición Final y Transitoria de la CPP, que establece que la interpretación de los derechos constitucionales sea realice conforme a los tratados de derechos humanos (Rubio y Arce, 2017, p. 87). A esto hay que añadir que el artículo 55° de la CPP establece que los tratados forman parte del derecho nacional.

“Artículo 3.-

La enumeración de los derechos establecidos en este capítulo no excluye los demás que la Constitución garantiza, ni otros de naturaleza análoga o que se fundan en la dignidad del hombre o en los principios de soberanía del pueblo, del Estado democrático de derecho y de la forma republicana de gobierno.

Artículo. 55.-

Los tratados celebrados por el Estado y en vigor forman parte del derecho nacional.

Cuarta Disposición Final y Transitoria

¹⁶¹ STCs 2302-2003-AA/TC (fundamento 31) y 06089-2006-PA/TC (fundamento 49)

¹⁶² STC 2302-2003-AA/TC (fundamento 31).

¹⁶³ STC 2689-2004-AA/TC (fundamento 14), 03625-2009-PA/TC (fundamento 14), 0042-2004-AI/TC (el fundamento 14), 00606-2008-PA/TC (fundamento 9) y 03666-2008-PA/TC (fundamento 10).

Las normas relativas a los derechos y a las libertades que la Constitución reconoce se interpretan de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y con los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por el Perú.”

Esta vinculación también ha sido acogida por el artículo V del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional, Ley N° 28237 en los términos siguientes:

*“El contenido y alcances de los derechos constitucionales protegidos por los procesos regulados en el presente Código deben interpretarse **de conformidad** con la Declaración Universal de Derechos Humanos, los tratados sobre derechos humanos, así como de las decisiones adoptadas por los tribunales internacionales sobre derechos humanos constituidos según tratados de los que el Perú es parte.”* (El subrayado es nuestro).

En esa línea, el TC ha señalado con suficiente claridad que los tratados internacionales sobre derechos humanos no sólo están reconocidos jurídicamente en el derecho interno y forman parte de nuestro ordenamiento, sino que también detentan rango constitucional:

*“Los “derechos de naturaleza análoga” pueden estar comprendidos en cualquier otra fuente distinta a la Constitución, pero que ya conforma el ordenamiento jurídico. Dentro de las que pudiera identificarse como tal no cabe duda que se encuentran los tratados internacionales sobre derechos humanos de los que el Estado peruano es parte. En efecto, si en las fuentes de nuestro ordenamiento jurídico se indaga por aquella donde se pueda identificar derechos que ostenten “naturaleza análoga” a los derechos que la Constitución enuncia en su texto, resulta indudable que tal fuente reside, por antonomasia, en los tratados internacionales sobre derechos humanos que conforman nuestro ordenamiento jurídico. En consecuencia, **dichos tratados, todos ellos de consuno, enuncian derechos de naturaleza “constitucional”**”¹⁶⁴*

De ese modo, los derechos humanos enunciados en los tratados que forman parte de nuestro ordenamiento jurídico son de obligatorio cumplimiento para los poderes públicos y los vinculan¹⁶⁵, pues constituyen parámetros de constitucionalidad en materia de derechos y libertades¹⁶⁶.

Ese es el caso específico de los derechos de los pueblos indígenas reconocidos por el Convenio N° 169, aprobado por Resolución Legislativa N° 26253. De acuerdo con el TC, este tratado complementa, fortalece y consolida las normas sobre pueblos indígenas recogidas en la CPP:

¹⁶⁴ STC 0025-2005-PI/TC (fundamento 30). Ver también las STC 05427-2009-PC/TC, (fundamento 10), 0022-2009-PI/TC (fundamento 9), 06316- 2008-PA/TC (fundamento 52), 03343-2007-PA/TC (fundamento 31) y 047-2004-AI/TC (fundamento 61).

¹⁶⁵ Fundamento 25 de la STC 0025-2005-PI/TC. Ver también la STC 047-2004-AI/TC

¹⁶⁶ Fundamento 31 de la STC 03343-2007-PA/TC.

“(…) su contenido pasa a ser parte del Derecho nacional, tal como lo explicita el artículo 55 de la Constitución, siendo además obligatoria su aplicación por todas las entidades estatales. Por consiguiente (…) el tratado internacional viene a complementar -normativa e interpretativamente- las cláusulas constitucionales sobre pueblos indígenas que, a su vez, concretizan los derechos fundamentales y las garantías institucionales de los pueblos indígenas y sus integrantes.”¹⁶⁷

Este reconocimiento de la validez y aplicación de los tratados internacionales sobre derechos humanos es una materialización, a su vez, del deber de adecuación de las normas de derecho interno y, en particular, del control de convencionalidad. Como vimos, el artículo 1° de la CADH dispone que los Estados se comprometen a respetar los derechos y libertades reconocidos en ella *“y a garantizar su libre y pleno ejercicio a toda persona que esté sujeta a su jurisdicción”*. De igual manera, el artículo 2° de la CADH dispone que los Estados se comprometen a adoptar las medidas legislativas o de otro carácter que fueren necesarias para hacer efectivos tales derechos y libertades.

El TC ha reconocido que el Perú, en el marco de sus obligaciones y sus propias disposiciones constitucionales, está sujeto al control de convencionalidad, que incluye a la CADH, a los tratados regionales en materia de derechos humanos ratificados por el Perú, al iuscogens y a la jurisprudencia de la Corte IDH¹⁶⁸. Asimismo, en aplicación del artículo 55° y la Cuarta Disposición Final y Transitoria de la CPP, ha reconocido que el ordenamiento jurídico nacional se encuentra sujeto al control de las normas convencionales.¹⁶⁹ Incluso, ha reconocido la posibilidad de que exista un control de convencionalidad de las propias normas constitucionales.¹⁷⁰

¹⁶⁷ STCs 03343-2007-PA/TC (fundamento 31) y 0025-2005-PI/TC (fundamento 26).

¹⁶⁸ STC 04617-2012-PA/TC (fundamento 5).

¹⁶⁹ STC 04058-2012-PA/TC (fundamento 16).

¹⁷⁰ STC en la sentencia N° 00156-2012-PHC/TC. En los fundamentos 35 y 36, el TC señala lo siguiente:
*“35. (...) El Tribunal Constitucional ha señalado que es competente para controlar las posibles reformas a la Constitución que tienen lugar sin tomar en consideración las exigencias formales de la propia Ley Fundamental, incluso las que pueden verificarse porque son contrarias a los compromisos internacionales de protección de los derechos humanos (control de convencionalidad).
36. No solo la existencia de normas constitucionales inconstitucionales es una cuestión práctica, sino que también la jurisprudencia de la Corte Interamericana demuestra que pueden existir normas constitucionales inconvencionales, es decir, normas constitucionales de los Estados partes de la Convención Americana que pueden contravenir o infringir los tratados internacionales sobre derechos humanos. Como muestra de ello puede citarse la sentencia del Caso "La Última Tentación de Cristo" (Olmedo Bustos y otros) vs. Chile, fecha 5 de febrero de 2001. En este caso, la Corte Interamericana concluyó que "el Estado violó el derecho a la libertad de pensamiento y de expresión consagrado en artículo 13 de la Convención Americana", porque en ese entonces "el artículo 19 número 12 de [su] Constitución establec[ía] la censura previa en la producción cinematográfica y, por lo tanto, determin[ó] los actos de los Poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial".*

Cabe precisar que la sujeción al control de convencionalidad también incluye a la parte expositiva de las sentencias de la Corte IDH, con independencia de que provenga de sentencias donde el Perú haya sido parte o no:

“La vinculatoriedad de las sentencias de la CIDH no se agota en su parte resolutive (la cual, ciertamente, alcanza sólo al Estado que es parte en el proceso), sino que se extiende a su fundamentación o ratio decidendi, con el agregado de que, por imperio de la [Cuarta Disposición Final y Transitoria (CDFT)] de la Constitución y el artículo V del Título Preliminar del [Código Procesal Constitucional], en dicho ámbito la sentencia resulta vinculante para todo poder público nacional, incluso en aquellos casos en los que el Estado peruano no haya sido parte en el proceso. En efecto, la capacidad interpretativa y aplicativa de la Convención que tiene la CIDH, reconocida en el artículo 62.3 de dicho tratado, aunada al mandato.”¹⁷¹ (El subrayado es nuestro).

Como se puede advertir, el clásico principio tributario de legalidad, fundamentado en la cláusula liberal de autoimposición democrática, ha dejado de ser el eje de validez de la potestad tributaria, en tanto ha sido desplazado por la CPP y los tratados internacionales sobre derechos humanos, como la CADH. Incluso, la reserva de ley tributaria entendida como una atribución exclusiva al parlamento o a los propios Estados, ha sido relativizada por diversas sentencias de la Corte IDH, en las que se hace un mandato directo a los Estados para que no ejerzan y apliquen su potestad tributaria para gravar las indemnizaciones impuestas por la propia Corte IDH. De acuerdo con Ramos-Fuentes y Masbernat, esto constituiría una excepción al principio de reserva de ley tributaria (2019, p. 434):

“Otro aspecto interesante de destacar es el principio de integridad e intangibilidad de la indemnización, dado que implica una limitación de la potestad tributaria e incluso, en algún sentido, una excepción al principio de reserva de ley tributaria. Este constituye un freno al abuso que el Estado hace del sistema jurídico tributario y de la actividad de los órganos públicos encargados de aplicarlo.”

2.2.4.3. Aplicación del principio de convencionalidad por los órganos de la administración tributaria

Si bien hay una vinculación del Estado peruano y, en particular, de las normas tributarias a las disposiciones y estándares convencionales, en base al control de convencionalidad, persiste la duda sobre el nivel de vinculación de los órganos de la administración tributaria a los principios y disposiciones de la CADH. Esta incertidumbre se agudizó por el precedente vinculante del TC, desarrollado por la STC 4293-2012-PA/TC, que eliminó a su vez el precedente vinculante establecido por la STC 3741-2004-PA/TC que reconocía la posibilidad de un control de

¹⁷¹ STC 2730-2006-PA/TC (Fundamento 12).

constitucionalidad difuso para órganos colegiados que impartían “justicia administrativa”, a través del cual se podía hacer una evaluación de constitucionalidad sobre normas infraconstitucionales.

Sin embargo, como hemos visto, la CADH establece en sus artículos 1° y 2° la especial obligación que tienen los Estados de garantizar sus principios y derechos, así como el deber de adoptar las medidas de otro carácter que fueren necesarias para hacer efectivos tales derechos y libertades si el ejercicio de estos no estuviera ya garantizado por disposiciones legislativas o de otro carácter. Esta es la columna vertebral del control de convencionalidad desarrollado por la Corte IDH en diversas sentencias, el mismo que obliga a los Estados a garantizar la aplicación de la CADH ya sea mediante la adecuación de su legislación interna o mediante la eficacia interpretativa de sus agentes públicos.

De ahí que esta obligación no recaiga solo en jueces o en el Poder Judicial, sino que es una función y tarea que vincula a cualquier autoridad pública¹⁷², incluyendo a los que ejercen funciones y potestades administrativas. Así, en la sentencia del Caso de personas dominicanas y haitianas expulsadas Vs. República Dominicana, la Corte precisó esta obligación en los siguientes términos:

*“Finalmente, esta Corte considera pertinente recordar, sin perjuicio de lo ordenado, que en el ámbito de su competencia **“todas las autoridades y órganos de un Estado Parte en la Convención tienen la obligación de ejercer un ‘control de convencionalidad’**”*¹⁷³ (El énfasis es nuestro)

En la misma línea, la sentencia del Caso Rochac Hernández y otros Vs. El Salvador, la Corte IDH ha señalado que *“todos los poderes y órganos estatales en su conjunto se encuentran obligados a ejercer un control “de convencionalidad” ex officio entre las normas internas y la Convención Americana”*¹⁷⁴, respetando sus potestades, competencias y la normativa procesal correspondiente. Si bien es cierto que los poderes públicos y las autoridades nacionales están sometidas al principio de legalidad y a las disposiciones vigentes en su ordenamiento interno:

“(…) cuando un Estado es parte de un tratado internacional como la Convención Americana, todos sus órganos, incluidos sus jueces, también están sometidos a aquél, lo cual les obliga a velar por que los

¹⁷² Corte IDH. Caso Gelman Vs. Uruguay. Fondo y Reparaciones. Sentencia de 24 de febrero de 2011, párr. 193

¹⁷³ Corte IDH. Caso de personas dominicanas y haitianas expulsadas Vs. República Dominicana. Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 28 de agosto de 2014, párr. 497.

¹⁷⁴ Corte IDH. Caso Rochac Hernández y otros Vs. El Salvador. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 14 de octubre de 2014, párr. 213.

efectos de las disposiciones de la Convención no se vean mermados por la aplicación de normas contrarias a su objeto y fin.”¹⁷⁵

Así, al ser una obligación convencional, se debe tener en cuenta que la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados establece el principio “pacta sunt servanda”, en los siguientes artículos:

“Art. 26

Todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe.

Art. 27

Una [Estado] parte no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado.”

En línea con ello, el artículo 55° de la CPP reconoce que los tratados forman parte del derecho nacional y el artículo 44° de la CPP establece que uno de los deberes primordiales del Estado es garantizar la plena vigencia de los derechos humanos. Como indica Bernal, este deber de garantía alcanza a todos los tratados internacionales sobre derechos humanos suscritos por el Perú (2012, p. 323). Por eso, toda disposición constitucional que reconozca un derecho fundamental debe ser interpretada de conformidad con los tratados internacionales sobre derechos humanos, como la CADH.¹⁷⁶

Cabe indicar que el TC ha sido enfático en torno a la sujeción de los funcionarios administrativos al control de convencionalidad. Así, en la STC 04617-2012-PA/TC, precisó lo siguiente:

*“(…) si la normativa doméstica (legislativa, **administrativa** o de cualquier otro carácter) **y las prácticas estadales de cualquiera de los tres poderes**, no garantizan los derechos fundamentales reconocidos en el derecho internacional, **el Estado debe adecuarlas o, en su caso, suprimirlas y crear garantías que verdaderamente protejan los derechos fundamentales**. No estamos más que ante el deber general del Estado de adecuar su derecho interno (artículo 2 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos). No está demás expresar que no sólo el Poder Judicial debe cumplir con las disposiciones de derecho supranacional, **sino también el Legislativo y el Ejecutivo**, bajo apercibimiento de generar responsabilidad internacional del Estado.”* (El énfasis es nuestro)¹⁷⁷

Además, esta vinculación a las disposiciones convencionales está reconocida en las normas con rango de ley que regulan las disposiciones de los funcionarios administrativos, como es el caso

¹⁷⁵ Corte IDH. Caso Cabrera García y Montiel Flores vs. México, sentencia de 26 de noviembre de 2010 (Excepción Preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas), párr. 225.

¹⁷⁶ STC 04677-2005-PA/TC (fundamento 17).

¹⁷⁷ Fundamentos 13 y 14.

de la Ley de Procedimiento Administrativo General, Ley 27444, que establece que los tratados y convenios internacionales incorporados al ordenamiento jurídico nacional son fuentes del procedimiento administrativo.¹⁷⁸ El mismo CT establece que los tratados internacionales aprobados por el Congreso y ratificados por el Presidente de la República son fuentes del derecho tributario y que el Tribunal Fiscal, al momento de evaluar los casos sometidos a su competencia, deberá aplicar la norma de mayor jerarquía.¹⁷⁹

Por eso, los órganos administrativos encargados de dirimir controversias no pueden ser ajenos al control de convencionalidad, incluyendo a los órganos de la administración tributaria (Loayza y Casma, 2019, p. 156), pues están sujetos a las norma constitucionales por encima de cualquier otra norma, lo que no equivale a ponderación sino al mandato de jerarquía normativa (Durán y Mejía, 2015, p. 18).

En esa misma línea, Morón Urbina menciona que los tratados internacionales vinculan y orientan el ejercicio de competencias tanto de las autoridades administrativas como de la jurisdicción contencioso- administrativo, de ahí que los administrados puedan invocarlas para satisfacer un derecho (2017, p. 151).

2.3. La tributación y el deber de prevenir afectaciones a los derechos de los pueblos indígenas por daños ambientales

¹⁷⁸ Véase:

“Artículo V.- Fuentes del procedimiento administrativo

1. El ordenamiento jurídico administrativo integra un sistema orgánico que tiene autonomía respecto de otras ramas del Derecho.

2. Son fuentes del procedimiento administrativo:

2.1. Las disposiciones constitucionales.

2.2. Los tratados y convenios internacionales incorporados al Ordenamiento Jurídico Nacional.

2.3. Las leyes y disposiciones de jerarquía equivalente (...)

2.10. Los principios generales del derecho administrativo.” (El subrayado es nuestro).

¹⁷⁹ Véase:

“Norma III: Fuentes del derecho tributario

Son fuentes del Derecho Tributario:

a) Las disposiciones constitucionales;

b) Los tratados internacionales aprobados por el Congreso y ratificados por el Presidente de la República;

c) Las leyes tributarias y las normas de rango equivalente; (...).

(...)

“Artículo 102.- Jerarquía de las normas

Al resolver el Tribunal Fiscal deberá aplicar la norma de mayor jerarquía. En dicho caso, la resolución deberá ser emitida con carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria, de acuerdo a lo establecido en el Artículo 154.” (El subrayado es nuestro).

Hasta aquí: ¿cuál es el rol de la tributación para proteger los territorios indígenas de daños ambientales? ¿Hay un deber o una obligación concreta para prevenir daños ambientales al ejercer y aplicar la potestad tributaria?

La tributación redefinida en base al principio de solidaridad y al deber de contribuir, puede perseguir fines extrafiscales ambientales, como la reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero mediante un impuesto al carbono. Justamente, la tributación puede ser un vehículo que materialice al principio de internalización de costos ambientales y al actuar sobre los agentes económicos mediante de la vía del gravamen, desincentiva la contaminación y los riesgos de daño ambiental (Tarsitano, 2014, p. 33). En esta faceta, la tributación actúa como un instrumento de prevención de daño ambiental.

Por otro lado, la tributación puede contribuir al disfrute efectivo del derecho el medio ambiente sano y equilibrado, al movilizar el máximo de recursos disponibles para ese fin. Por ejemplo, mediante el tributo denominado “contribución” se pueden financiar las acciones de control y vigilancias de áreas naturales protegidas o las cabeceras de cuenca (Trinidad, 2018), las que pueden ayudar a prevenir la deforestación o actividades ilegales como la tala o la minería aluvial. Hay que recordar que el vínculo entre la tributación y el ejercicio de los derechos humanos radica, en esencia, en que la primera genera recursos para bienes públicos que son fundamentales para lograr la plena efectividad de estos derechos (ONU, 2014b, p. 12).

Por eso, coincidimos con Rosembuj (1998, p. 55), por cuanto la tributación es un instrumento de prevención ambiental en sus dos facetas: como instrumento recaudatorio, porque moviliza recursos para cerrar las brechas de financiamiento ambiental donde el principio de prevención juega un rol determinante, como el control y monitoreo de bosques para evitar la deforestación¹⁸⁰. Y en segundo lugar porque desincentiva conductas eventualmente dañinas, mediante la incorporación del costo social en el precio de bienes contaminantes en el mercado.

Por otro lado, la tributación puede incentivar comportamientos dirigidos a garantizar el derecho al medio ambiente, como la reconversión productiva verde, la reducción de gases de efecto invernadero o la conservación de la biodiversidad¹⁸¹. Como ha señalado Trinidad

¹⁸⁰ Véase la STC 03343-2007-PA/TC, fundamento 5.

¹⁸¹ En esa línea, la propia LGA establece lo siguiente:

“Artículo 40.- Del rol del sector privado en el financiamiento

El sector privado contribuye al financiamiento de la gestión ambiental sobre la base de principios de internalización de costos y de responsabilidad ambiental, sin perjuicio de otras acciones que

(2015a, p. 12 y 13), si bien los beneficios tributarios implican una excepción al deber general de contribuir, en base al principio de solidaridad se busca incentivar conductas que contribuyan con los fines colectivos, como la protección y conservación del medio ambiente.

Para efectos de esta investigación, analizaré al principio tributario de internalización de costos ambientales, a fin de determinar cómo contribuye a prevenir afectaciones a los territorios de los pueblos indígenas frente a daños ambientales.

2.3.1. Principio tributario de internalización de costos ambientales

2.3.1.1. Fallas de mercado, internalización de costos y el daño ambiental

La protección del ambiente pone de relieve las limitaciones del mercado para asignar eficientemente los recursos mediante el equilibrio de la oferta y la demanda, logrando un bienestar social óptimo (Moreno-Sánchez, 2012, p. 5). Y es que las soluciones privadas para los problemas ambientales, como acuerdos o contratos, son difíciles de alcanzar, por la disparidad del poder entre las partes, la asimetría informativa, la falta de una estructura de incentivos o los altos costos de transacción (Wieland, 2017, p. 65). En sentido contrario, por su escala y por sus efectos interindividuales, intergeneracionales, transfronterizos y difusos, los daños a la naturaleza y al ambiente demandan un nivel de intervención que excede al ámbito de la esfera privada y transaccional, y que involucra al Estado y a las diversas manifestaciones del poder público (De Trazegnies, 1994, p. 210).

Las principales fallas de mercado que se relacionan con el medio ambiente son las siguientes:

- **Externalidades negativas:** son los efectos ambientales que provienen de decisiones de producción o consumo que, por la falta de incentivos, no han incorporado en la estructura de precios el costo del daño ambiental sobre terceros (Kolstad, 2011, p. 92). Al no estar incorporados en el precio, escapan también a la apreciación correcta de la demanda y quedan fuera del control que pudiera proporcionar el equilibrio del mercado (De Trazegnies, 1994, pp. 209). Un ejemplo son las emisiones de gases de efecto invernadero producto de la quema de combustibles fósiles para la generación eléctrica o el transporte.

empresan en el marco de sus políticas de responsabilidad social, así como de otras contribuciones de carácter voluntario.” (El énfasis es nuestro).

- **Asimetría informativa:** los daños ambientales no son visibles ni cuantificables en el corto plazo, sino que tienen efectos intergeneracionales y transversales en las diversas dimensiones del desarrollo humano. Para identificar el impacto de estos daños, se requieren de estudios técnicos especializados costosos que no son accesibles para todos, en especial, para los perjudicados por los efectos de la contaminación. Por ejemplo, para determinar el impacto de un derrame de petróleo sobre los servicios ecosistémicos hídricos en el bioma Amazónico se requiere, como mínimo, de un estudio de valoración, con trabajo de campo y asesoría económica y biológica.
- **Bienes públicos:** hay un desequilibrio entre la distribución de los beneficios y costos que provienen de un bien o servicio de la naturaleza. Mientras que los beneficios son de alcance global, no excluyen a terceros y son bienes no consumibles; los costos solo se internalizan en algunos pocos y difícilmente llegan a todos los beneficiarios, generando *free riders* o polizones. Por ejemplo, la reducción de emisiones de gases de efecto invernadero hecha por un país genera beneficios colectivos en la mitigación del calentamiento global, pero los costos de estas reducciones no se distribuyen entre todos los países (Nordhaus, 2020).

En todas estas fallas hay un problema de costos ambientales: ya sean los costos de externalidades negativas, los costos de acceder a información o los de proveer un bien público ambiental, hay un tercero que los asume sin causa y, por efecto, sin percibir una compensación o retribución a cambio. De ahí que “internalizar” los costos ambientales sea una de las opciones preferenciales de las políticas ambientales para reestablecer la transparencia del costo, incorporar el costo social, y estimular la conducta o comportamiento económico menos agresivo con el medio ambiente (Rosembuj, 1995, p. 245 y Patón, 2016, 91).

Justamente, uno de los principios ambientales que fundamenta las políticas de corrección, equilibrio y traslación de los costos ambientales es el “principio de internalización de costos ambientales”. Si bien este principio surge de las ciencias económicas como resultado del estudio de los costos sociales derivados del ambiente, ha sido adoptado por el derecho ambiental, especialmente por el área del derecho fiscal ambiental (Mayorga *et al*, 2019, p. 29).

¿Cuál es el objeto de este principio? Busca que los costos ambientales, en términos de costos reales o riesgos, sean internalizados por los sujetos que los generan o que obtienen beneficios no retribuidos del uso o aprovechamiento de bienes y servicios ambientales. En una perspectiva económica, busca que las decisiones de mercado (producción o consumo) incorporen los costos ambientales que generan o utilizan.

Diversos instrumentos internacionales y nacionales utilizan una denominación distinta, en términos de un “principio contaminador – pagador”. No obstante, esta denominación limita el alcance del principio con relación a otras fallas de mercado diferentes a las externalidades negativas. Por ejemplo, la falla de los bienes públicos surge por la dificultad de internalizar los costos de conservar y proveer bienes y servicios ambientales que son fundamentales para una vida digna, debido a que no existen incentivos para distribuir los costos entre todos los beneficiarios. Justamente, la provisión de bienes públicos está en el corazón de muchos problemas ambientales (Berk y Helfand, 2015, p. 50).

Es el caso de la Amazonía y el cambio climático: la conservación de los bosques Amazónicos genera inestimables beneficios globales para mitigar el cambio climático; sin embargo, cualquiera, en cualquier lugar del mundo, puede acceder a ellos libremente, sin el menor esfuerzo (Trinidad y Ortiz, 2019, p. 283). Este patrón no se sigue en los costos de conservar los bosques, que solo se distribuyen entre algunos, en especial, los pueblos indígenas. Diversas políticas climáticas y forestales les imponen limitaciones en el aprovechamiento de los recursos naturales dentro de sus territorios; sin embargo, nadie les retribuye el costo de oportunidad que se deriva de estas restricciones (Trinidad, 2020).

En tal sentido, el principio de internalización de costos ambientales puede fundamentar las políticas ambientales que contribuyan a “internalizar” los costos de la provisión de servicios ecosistémicos sobre aquellos que obtienen beneficios económicos, sociales y ambientales de estos. Por eso, acertadamente la LGA peruana recoge una concepción amplia de este principio e incluye disposiciones que superan la tradicional perspectiva de “contaminador-pagador”, como la posibilidad de que también se internalicen los “riesgos” ambientales o los costos asociados a la vigilancia y prevención ambiental:

“Principio de internalización de costos:

Toda persona natural o jurídica, pública o privada, debe asumir el costo de los riesgos o daños que genere sobre el ambiente.

*El costo de las acciones de prevención, vigilancia, restauración, rehabilitación, reparación y la eventual compensación, relacionadas con la protección del ambiente y de sus componentes de los impactos negativos de las actividades humanas debe ser asumido por los causantes de dichos impactos.”*¹⁸² (El énfasis es nuestro)

¹⁸² Artículo VIII del Título Preliminar de esta ley.

En esa línea, otras normas con rango de ley también reconocen este principio, como la Ley Marco del Sistema Nacional de Gestión Ambiental, Ley 28245¹⁸³, la Ley que crea el Fondo de Contingencia para Remediación Ambiental, Ley 30321¹⁸⁴ y la Ley General de Transporte y Tránsito Terrestre, Ley N° 27181¹⁸⁵.

Si bien este principio ha sido usualmente asociado con los instrumentos económicos, como impuestos o derechos de comercialización, las sanciones y las regulaciones también pueden ser mecanismos de internalización de costos ambientales. De ahí que, como señale Salassa Boix, se pueda afirmar que este principio pueda explicarse en una triple dimensión: la reparadora, preventiva y punitiva (2016, p. 1010 y 1011). De esa manera, el principio de internalización de costos puede materializarse en alguno de los siguientes instrumentos:

Tabla 8. Dimensiones del principio de internalización de costos

¹⁸³ El literal n) del artículo 5° de esta ley establece que uno de los principios de la gestión ambiental del país es la valorización e internalización de los costos ambientales, bajo el principio contaminador – pagador.

¹⁸⁴ El artículo 3° de esta ley establece lo siguiente:

“Artículo 3. Responsabilidad de los titulares de las actividades de hidrocarburos

3.1 La responsabilidad de la remediación ambiental corresponde al operador responsable, en base al principio de internalización de costos, la que se exige a través de los mecanismos correspondientes; por consiguiente, los titulares de las actividades de hidrocarburos deben garantizar que al cese o abandono de actividades o instalaciones no subsistan impactos ambientales negativos de carácter significativo, debiendo considerar tal aspecto al diseñar y aplicar los instrumentos de gestión ambiental que les correspondan, de conformidad con el marco legal vigente.”

¹⁸⁵ Los artículos 6 y 23 de esta ley disponen lo siguiente:

“Artículo 6.- De la internalización y corrección de costos

6.1 El Estado procura que todos los agentes que intervienen en el transporte y en el tránsito perciban y asuman los costos totales de sus decisiones, incluidos los costos provocados sobre terceros como consecuencia de tales decisiones. Asimismo, promueve la existencia de precios reales y competitivos en los mercados de insumos y servicios de transporte y corrige, mediante el cobro de tasas u otros mecanismos similares, las distorsiones de costos generadas por la congestión vehicular y la contaminación.

6.2 Cuando la corrección de costos no sea posible, aplica restricciones administrativas para controlar la congestión vehicular y garantizar la protección del ambiente, la salud y la seguridad de las personas.”

(...)

“Artículo 23.- Del contenido de los reglamentos

(...)

c) Reglamento Nacional de Gestión de Infraestructura

Define las pautas para las normas técnicas de diseño, construcción y mantenimiento de carreteras, caminos y vías urbanas.

Define las pautas para las especificaciones y características de fabricación de los elementos de señalización y los protocolos técnicos que aseguran la compatibilidad de los sistemas de comunicación y control de semáforos. Define las condiciones del uso del derecho de vía para la instalación de elementos y dispositivos no relacionados con el transporte o tránsito.

Contiene asimismo las exigencias de internalización y control de impactos asociados al estacionamiento de vehículos en las vías y al funcionamiento de actividades que generan o atraen viajes.”

Dimensión	Definición	Instrumento
Preventiva persuasoria	Se promueve una conducta ambientalmente deseable mediante la reducción o la exención de una obligación pecuniaria pública	Incentivos económicos
Preventiva disuasoria	Se busca desalentar una conducta contaminante internalizando el costo potencial del daño en el agente que lo genere	Derecho de daños y responsabilidad civil
		Tributos ambientales
Resarcitoria	Busca restaurar, rehabilitar, reparar y compensar un daño ambiental	Medidas correctivas ambientales
		Compensación ambiental
		Derecho de daños y responsabilidad civil
Punitiva	Se busca internalizar el costo social mediante una sanción	Sanciones administrativas, penales

Elaboración propia en base a Salassa Boix (2014, p. 1010 y 1011).

La LGA recoge una concepción amplia del principio de internalización de costos que puede abarcar diversos instrumentos económicos y regulatorios (Patón, 2016, p. 90), sin establecer una preferencia explícita por alguno de ellos. Sin embargo, la LGA parece aludir a dos de las dimensiones de este principio: la preventiva y la resarcitoria. En primer lugar, porque establece una obligación que recae tanto para los que generan riesgos como para los que produzcan daños sobre el ambiente. En segundo lugar, cuando propone la relación de costos ambientales, la LGA incluye a la prevención y vigilancia, así como la restauración y compensación ambiental.

En esa línea, los tributos son uno de los principales instrumentos de internalización de costos ambientales. A diferencia de otros instrumentos económicos, los tributos permiten incorporar los costos ambientales en la estructura de precios de los agentes privados, sin sujetarlos a su voluntad, por su preclaro carácter coactivo. Por otro lado, a diferencia de las sanciones u otros instrumentos de comando y control, no requieren de una costosa y compleja infraestructura institucional para evitar los daños ambientales, por lo que son herramientas costo efectivas (Sunstein, 2006, p. 375). Además, son instrumentos que promueven la innovación tecnológica, al darle un margen de acción al agente contaminador para reconvertir su sistema de producción a uno amigable con el medio ambiente (Harding, 2013, p. 135).

Además, la tributación pueden proporcionar certeza al mercado al proporcionar un precio a la contaminación (Stern, 2016, p. 107), lo que contribuye con optimizar los niveles de transparencia de la política ambiental, pues los ciudadanos podrán observar si determinados

sectores están siendo beneficiados frente a otros, por ejemplo, mediante subsidios fiscales (Harding, 2013, p. 135).

Estos atributos de la fiscalidad verde para internalizar los costos de la contaminación, generar recursos y desalentar conductas también ha sido puesta de relieve por el “Relator Especial sobre derechos humanos y el medio ambiente” de la ONU que recomendó la aplicación de un impuesto al carbono para enfrentar al cambio climático y financiar las actividades de mitigación y adaptación en los países pobres y no desarrollados (ONU, 2019, p. 29).

Por tal razón, como menciona Rosembuj, la protección ambiental a través de este principio no puede llevarse a cabo, congruentemente, si no es a través del sistema tributario (1995, p. 242). De ahí que un sector de la doctrina considere que este principio se constituye en el ratio iuris de los tributos ecológicos (Patón, 2016, p. 92 y García, 2012, p. 302).

2.3.1.2. Marco convencional del principio tributario de internalización de costos ambientales

Si bien este principio no ha sido desarrollado expresamente por la Corte IDH, sí tendría soporte convencional. Entre los tratados y normas internacionales ambientales utilizados por la Corte IDH para especificar el contenido y alcance de las obligaciones asumidas por los Estados bajo la CADH con relación a prevenir daños ambientales, la Corte IDH utilizó la Declaración de Río sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo¹⁸⁶, la que en su principio 16 dispone lo siguiente:

“PRINCIPIO 16

*Las autoridades nacionales deberían procurar fomentar **la internalización de los costos ambientales y el uso de instrumentos económicos, teniendo en cuenta el criterio de que el que contamina debe, en PRINCIPIO, cargar con los costos de la contaminación**, teniendo debidamente en cuenta el interés público y sin distorsionar el comercio ni las inversiones internacionales.”* (El subrayado es nuestro).

No fue la primera vez, ya en la sentencia Caso Pueblos Kaliña y Lokono Vs. Surinam, la Corte había utilizado esta declaración para determinar el contenido de los estándares sobre pueblos indígenas que deben cumplir los Estados cuando promueven áreas naturales protegidas o

¹⁸⁶ Declaración de Río sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo, Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo, Río de Janeiro, 3-14 de junio de 1992, Doc. ONU NCONP.151/26/Rev.1 (Vol. I).

instrumentos públicos de conservación de la biodiversidad.¹⁸⁷ Asimismo, en la sentencia del caso Comunidades Indígenas Miembros de la Asociación Lhaka Honhat Vs. Argentina, la Corte IDH aplicó el Principio 22 de la Declaración de Río para clarificar la relación de las comunidades indígenas y el ambiente en el manejo de sus territorios.¹⁸⁸

Cabe destacar que hay una corriente doctrinaria que plantea que, al igual que los principios precautorio, de prevención y de responsabilidades comunes pero diferenciadas, este principio se han convertido en un principio de derecho internacional público, como resultado de su aplicación en múltiples acuerdos ambientales internacionales (Falcão, 2016, p. 49 y Cotrell y Falcão, 2018, p. 38).

Desde las normas internas, el principio de internalización de costos ambientales no está recogido explícitamente en la CPP. Sin embargo, en base a una interpretación conjunta de los artículos 2, numeral 1¹⁸⁹ y 22¹⁹⁰; 3^o¹⁹¹, 7^o¹⁹², 44^o¹⁹³ y 74^o de la CPP, se puede inferir que al ejercer la potestad tributaria, el Estado debe respetar y garantizar el derecho a gozar de un medio ambiente saludable, adecuado y equilibrado. Justamente, la LGA ley establece los principios y normas básicas para asegurar el “efectivo ejercicio” de este derecho¹⁹⁴, recogiendo al principio de internalización de costos ambientales de forma explícita.

De ahí que se pueda afirmar que exista un doble título competencial exigible para la tributación ambientales en el Perú (Patón, 2016, p. 71): en primer lugar, a través del reconocimiento constitucional a un derecho al medio ambiente; y, en segundo lugar, mediante la obligación constitucional de que la potestad tributaria respete y garantice los derechos humanos.

¹⁸⁷ Caso Pueblos Kaliña y Lokono Vs. Surinam. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 25 de noviembre de 2015. Serie C No. 309, párrs. 177 a 179.

¹⁸⁸ Caso Comunidades Indígenas Miembros de la Asociación Lhaka Honhat Vs. Argentina. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 6 de febrero de 2020, párr. 250.

¹⁸⁹ Derecho a la vida y a la integridad física.

¹⁹⁰ Derecho a gozar de un medio ambiente adecuado y equilibrado.

¹⁹¹ Vigencia de derechos innominados.

¹⁹² Derecho a la salud.

¹⁹³ Deber de garantizar los derechos fundamentales.

¹⁹⁴ Precisamente, el artículo 1^o de esta norma establece lo siguiente:

“La presente Ley es la norma ordenadora del marco normativo legal para la gestión ambiental en el Perú. Establece los principios y normas básicas para asegurar el efectivo ejercicio del derecho a un ambiente saludable, equilibrado y adecuado para el pleno desarrollo de la vida, así como el cumplimiento del deber de contribuir a una efectiva gestión ambiental y de proteger el ambiente, así como sus componentes, con el objetivo de mejorar la calidad de vida de la población y lograr el desarrollo sostenible del país.” (El énfasis es nuestro).

Además, este principio también encuentra fundamento constitucional en el principio de solidaridad, que exige el cumplimiento ineludible de deberes constitucionales con la sociedad y con las futuras generaciones, como es el caso del deber de contribuir “(...) *al sostenimiento de los gastos públicos que genera la reparación y el restablecimiento del medio ambiente dañado*” (Patón, 2016, p. 92). Así, el principio de solidaridad es el fundamento de las prestaciones para proteger los bienes colectivos, en especial, de aquellos que como el ambiente son vulnerables, y una de las prestaciones esenciales es la tributación mediante el deber de contribuir (Herrera Molina, 2000, p. 44). En esa línea, Rosembuj indica lo siguiente:

“El criterio ambiental de la legitimidad y justificación del tributo tiene como soporte el de quien contamina paga, que sirve para denotar la capacidad contaminante y para connotar su contenido económico y social (solidaridad colectiva) de cara al deber de contribuir al gasto público, conforme a la capacidad económica” (1995, 245).

En ese sentido, es importante mencionar que el TC ha señalado que mediante la optimización del principio de solidaridad se pueden corregir las posibles deformaciones que el mercado pueda producir¹⁹⁵, como sería el caso de la falla de mercado de las externalidades negativas que se genera por daños al medio ambiente (Kolstad, 2011, p. 92 y Stiglitz, 2000, p. 96). Por eso, se puede decir que el principio de internalización de costos se concreta “(...) *la solidaridad colectiva como eje básico de colaboración en la función pública de protección del medio ambiente y se conecta con la asignación del coste social del perseguido equilibrio medioambiental*”. (Patón, 2016, 91)

En adición, como hemos mencionado, el deber de contribuir al gasto público en un Estado Constitucional no tiene un carácter meramente neutral, sino que tiene por objeto garantizar el disfrute de los derechos humanos y los bienes comunes y públicos que permitan su efectividad. Por eso, coincidimos con Rosembuj cuando señala que el deber de contribuir es el fundamento de que la potestad tributaria sea utilizada para cumplir fines ambientales:

“El deber de contribuir al gasto público abarca, en su fundamento, la necesidad de satisfacer, por su intermedio, bienes comunes, generales, indivisibles para el conjunto social. El bien ambiente es uno de ellos, como lo es la defensa, justicia o educación. Y esto siempre ha sido así, lo que pasa es que ahora, ante el riesgo de su degradación irreversible, es cuando su conservación y utilización convoca el ejercicio de la potestad tributaria en la guardia del equilibrio ecológico y los ecosistemas en consideración” (El énfasis es nuestro) (1998, p. 44 y 45).

¹⁹⁵ STCs 0048-2004-AI/TC (fundamento 16) y 00012-2019-131/TC (fundamento 69).

En esa misma línea, debemos señalar que el TC peruano ha reconocido que este principio es uno de los “elementos que forman parte del contenido constitucionalmente protegido” del derecho al medio ambiente¹⁹⁶. Asimismo, en la STC 0041-2004-AI/TC el Tribunal utilizó este principio para justificar que una tasa municipal por concepto de arbitrios, que tiene naturaleza tributaria, se determine en función de criterios ambientales:

“Para el Tribunal resulta razonable que quien contamina más -por generación de basura y desperdicios -, debe pagar un arbitrio mayor.”

Sin embargo, en las STCs 0048-2004-PI/TC y 00012-2019-131/TC el TC ha sido más explícito sobre la obligación que le asiste a las autoridades nacionales con relación al principio de internalización de costos ambientales:

*“(…) En este orden de ideas, **las autoridades nacionales deberán procurar y fomentar la internalización de los costos ambientales** y el uso de instrumentos económicos, **teniendo en cuenta el criterio de que el que contamina debe, en principio, cargar con los costos de la contaminación**, priorizando el interés público y sin distorsionar el comercio ni las inversiones internacionales.”*¹⁹⁷(El subrayado es nuestro).

2.3.1.3. Internalización de costos ambientales en tributos nacionales

A pesar de que la LGA recoge el principio de internalización de costos, el Perú ha priorizado las políticas ambientales de comando y control (sanciones y prohibiciones), mientras que la aplicación de instrumentos económicos ha sido limitada, “*sin regulaciones específicas en materia de tributación ambiental*” (OCDE, 2016, p. 37). Por el contrario, de acuerdo a la OCDE, el marco normativo de promoción de la inversión privada y las normas de estabilidad tributaria existentes en el Perú desde los años 90, han dificultado la aplicación de una reforma fiscal verde (2016, p. 38).

A la fecha, el Perú solo cuenta un tributo que tiene como hecho generador a la contaminación ambiental: el impuesto al consumo de bolsas de plástico, que grava la adquisición de bolsas de plástico con el objetivo de desincentivar su uso¹⁹⁸. Las industrias extractivas, como la minería y los hidrocarburos, no están gravadas con un impuesto que internalice las externalidades

¹⁹⁶ En la STC 2002-2006-PC/TC (fundamento 33), el TC analizó los “elementos que forman parte del contenido constitucionalmente protegido” del derecho a un medio ambiente equilibrado y adecuado al desarrollo de la vida, remitiéndose precisamente al Principio 16, entre otros, de la Declaración de Río, el mismo que recoge al principio de internalización de costos.

¹⁹⁷ Fundamentos 21 y 83 respectivamente.

¹⁹⁸ Véase el artículo 12° de la Ley 30884, Ley que regula el plástico de un solo uso y los recipientes o envases descartables.

ambientales y sociales que generan, a pesar de los altos costos sociales y ambientales que producen para las comunidades rurales. Por esa razón, la OCDE en la evaluación del año 2016 sobre el desempeño ambiental del Perú, fue énfática en recomendar la aplicación del principio contaminador pagador en las industrias extractivas:

“65. Asegurar la plena aplicación del principio de internalización de costos o del principio de quien contamina paga. Velar por que las rentas asociadas a la explotación del recurso minero contribuyan al desarrollo sostenible del país mediante inversiones a largo plazo en otras formas de capital (humano, físico o natural), con una consideración más equitativa de las realidades sociales y geográficas. ” (El énfasis es nuestro) (OCDE, 2016, p. 70).

Si bien, desde el año 2006, el Impuesto Selectivo al Consumo aplicable a los combustibles -un impuesto *upstream* aplicable a la compra mayorista e importación de bienes- se determina en función de un criterio de nocividad por la emisión de contaminantes atmosféricos locales¹⁹⁹; esta política no habría sido efectiva, precisamente porque no llega a internalizar adecuadamente los costos ambientales en el hecho generador del impuesto (Trinidad y Ortíz, 2010, p. 299 al 301 y Vargas y Trinidad, 2019, p. 13). Precisamente, a diferencia de un impuesto ambiental, el ISC sigue siendo un impuesto que persigue fines recaudatorios y, complementariamente, algunos fines extrafiscales (MEF, 2021, p. 20).

Eso puede explicar que el Perú se encuentre a la zaga de los países en América Latina con relación a la recaudación de impuestos relacionados con el medio ambiente, pues estos representan menos del 0.5% del PBI peruano, mientras que los ingresos fiscales relacionados con el medio ambiente en los países de la región representan, en promedio, el 1.1% del PBI para el año 2017 (OCDE et al., 2019, p. 20). También hay una notable diferencia con los ingresos de este tipo de impuestos en los países de la OCDE que, en promedio, alcanzan el 1.6% del PBI para el año 2016 (OCDE et al., 2019, p. 20).

2.3.2. Principio tributario de internalización de costos ambientales y el deber de prevención

Como mencionamos, la redacción de la LGA es clara con relación a la finalidad de este principio: los costos sociales de las externalidades negativas ambientales no solo se transfieren en las personas que generen daños sobre el ambiente, sino también sobre aquellos que generen riesgos. Es decir, no solo estamos ante un principio que busque internalizar los costos

¹⁹⁹ Véase el artículo 3° de la Ley 28694, Ley que regula el contenido de azufre en el combustible diésel.

de restauración y compensación de daños ambientales²⁰⁰, sino también, o sobre todo, ante un principio de prevención de daños ambientales. Esto queda confirmado por el segundo párrafo del artículo VIII del Título Preliminar de la LGA, que incluye los costos de prevención y vigilancia ambiental, como sería el caso de todos los costos de control y monitoreo de las áreas naturales protegidas o los de control de contaminación sobre la atmósfera:

“El costo de las acciones de prevención, vigilancia, restauración, rehabilitación, reparación y la eventual compensación, relacionadas con la protección del ambiente y de sus componentes de los impactos negativos de las actividades humanas debe ser asumido por los causantes de dichos impactos.”²⁰¹ (El énfasis es nuestro)

Por eso mismo, nuestra LGA no ha acudido a la denominación usual del “principio contaminador-pagador”²⁰², que parece legitimar el “pagar” por “contaminar” y enfoca la obligación a partir del daño, sino que incluye una fórmula amplia que comprende la obligación de internalizar los costos de los potenciales daños al ambiente en el proceso de producción del agente contaminador (DAR, 2015, p. 25). Por eso, como menciona Betancor, este principio es el incentivo más sobresaliente para evitar el daño, porque presupone “(...) que la perspectiva de afrontar unos considerables costos económicos derivados de la reparación es un mecanismo eficaz y eficiencia de la disuasión”; de ahí que tenga una finalidad preventiva: al mismo tiempo evita la producción del daño e impulsa al agente a buscar otra opción menos dañina (2014, p. 289 y 299).

Así, este principio ha dejado de ser concebido como un mecanismo esencialmente “reparador” de daños ambientales para convertirse en un mecanismo preventivo. Como menciona la Corte Constitucional de Colombia²⁰³, este principio ha sido reinterpretado para aproximarse a un

²⁰⁰ El TC parece haber querido aludir en la STC 03343-2007-PA/TC (fundamento 5) erróneamente que este principio solo se aplica a los daños:

“Debe enfatizarse que la prevención y, desde luego, la realización de acciones destinadas a ese fin tiene especial relevancia, ya que siempre es preferible evitar el daño (principio de prevención y principio de precaución) a tener que indemnizar perjuicios que pueden ser sumamente costosos para la sociedad. ¡Y es que, de lo contrario, abusar del principio contaminador pagador, podría terminar por patrimonializar relaciones y valores tan caros para el Derecho Constitucional! En este sentido, si el Estado no puede garantizar a los seres humanos que su existencia se desarrolle en un ambiente sano, estos sí pueden exigir del Estado que adopte todas las medidas necesarias de prevención que lo hagan posible.”

²⁰¹ Artículo VIII del Título Preliminar de esta ley.

²⁰² Como sí lo hace el literal n) del artículo 5° de la Ley Marco del Sistema Nacional de Gestión Ambiental, Ley 28245.

²⁰³ Es importante mencionar que Colombia también ha recogido a este principio en una norma con rango de ley, tal es el caso de la Ley 99 de 1993, que establece lo siguiente:

*Artículo 1°.- Principios Generales Ambientales. La política ambiental colombiana seguirá los siguientes principios generales:
(...)*

entendimiento más comprensivo de la naturaleza y de sus desafíos²⁰⁴, en base a un enfoque que se funda principalmente en el concepto de prevención del deterioro ambiental.²⁰⁵ Precisamente, en la Sentencia T-080/15, esta Corte fue más enfática sobre el rol preventivo de este principio:

*“Para comprender el precitado principio de una manera acorde a la Constitución ecológica, la jurisprudencia de esta Corporación lo ha encuadrado dentro del objetivo central de prevención del daño ambiental. Se busca que las personas responsables de una eventual contaminación o de un daño paguen los costos de las medidas necesarias para prevenirla -cuando sea posible-, mitigarla y reducirla. Pero no se trata solamente de “reducir la polución, sino incentivar el diseño de tecnologías amigables con el ambiente y que reduzcan el impacto ambiental de las actividades industriales”, mediante un sistema de informes previos, controles, inspecciones, pagos, multas y sanciones pecuniarias. De esta forma, a lo que se apunta, más allá del pago de una determinada cantidad de dinero, es a ajustar efectivamente el comportamiento de los agentes públicos y privados para que respeten y protejan los recursos naturales. El ideal ha de ser entonces brindar unos parámetros científicos y sociales que permitan identificar con la mayor precisión posible las amenazas graves para el medio ambiente y prevenirlas eficazmente.”*²⁰⁶ (El énfasis es nuestro)

En esa línea, estamos de acuerdo con la distinción planteada por Betancor y Foy sobre el ámbito temporal en el que este principio opera. Mientras que el principio de internalización opera como un instrumento *ex ante* al daño ambiental, para prevenirlo y darle margen de actuación al agente económico para evitarlo; el principio de responsabilidad opera cuando el daño se ha materializado y es necesario internalizar el costo de restaurar, rehabilitar o compensar (Betancor, 2014, p. 291):

“En lo que respecta al principio de internalización de costos, conocido como “contaminador pagador”, éste suele confundirse con el de responsabilidad por daño, que implica mayormente un mecanismo de intervención “ex post” al acontecimiento dañoso. En realidad, el principio en cuestión tiene un carácter de intervención anticipada -“ex ante”- precisamente para evitar externalizar y no tener que responder luego por daños que se evitaron a su debido tiempo” (El énfasis es nuestro) (Foy, 2008, p. 235).

Justamente, la faz preventiva de este principio se materializa a través de la tributación, pues el objetivo de la fiscalidad ambiental es evitar y prevenir un daño ambiental futuro, operando sobre el comportamiento y la conducta de las personas y empresas para desalentar y

7. El Estado fomentará la incorporación de los costos ambientales y el uso de instrumentos económicos para la prevención, corrección y restauración del deterioro ambiental y para la conservación de los recursos naturales renovables.

²⁰⁴ Véase la Sentencia C-220/11 (Fundamento 2.5.1.1).

²⁰⁵ Véase la Sentencia C-449/15 (Fundamento 6.2).

²⁰⁶ Fundamento 5.3.4.

desincentivar conductas ambientalmente no deseables. Como menciona Salassa Boix, la tributación no pueden reflejar la dimensión punitiva del principio de internalización de costos, porque los tributos no tienen como hecho generador a un ilícito, ni tampoco puede reflejar la dimensión reparadora porque los tributos no buscan regresar a una situación previa al daño ambiental, ni buscan rehabilitar o restaurar el medio ambiente afectado (2016, p. 1011).

Más bien, el objetivo de los tributos ambientales consiste en desmotivar, desalentar o desincentivar conductas antiecológicas, mediante el incremento de los costos de las actividades o bienes que generan las externalidades negativas ambientales (Salassa Boix, 2016, p. 1013). De ahí que el principio de internalización de costos y, en general, la tributación ecológica tengan una vertiente estrictamente preventiva (Patón, 2016, p. 91 y 154). Es más, como bien menciona García, el núcleo esencial de la tributación ambiental es la manifestación preventiva del principio de internalización de costos ambientales (2012, p. 306).²⁰⁷

En ese sentido, a través del principio de internalización de costos ambientales, los Estados parte del SIDH pueden cumplir con sus obligaciones sobre derechos de los pueblos indígenas, en particular, el deber de prevenir el daño ambiental en sus territorios.

2.4. Conclusiones del capítulo

Como vimos, la tributación ha sufrido un cambio estructural con el advenimiento del Estado Constitucional. En un Estado liberal, era un instrumento neutral orientado a financiar los gastos generales del Estado, que concebía su relación con los derechos en base a límites. En un Estado Constitucional, con una mayor prevalencia de los derechos sociales, el rol del tributo no se circunscribe a la recaudación. La tributación asegura y garantiza el disfrute pleno de los derechos humanos

En esa línea, el clásico principio tributario de legalidad, fundamentado en la cláusula liberal de autoimposición democrática, ha dejado de ser el elemento esencial de validez de la potestad tributaria, por la preeminencia de la CPP y los tratados internacionales sobre derechos humanos, como la CADH.

Con el Estado Constitucional, también ha surgido el principio de la solidaridad que fundamenta el compromiso que todos los ciudadanos asumen con los fines sociales del Estado. Empero,

²⁰⁷ Cabe indicar que el TC peruano ha señalado que las empresas deben de internalizar ciertos costos sociales y ambientales que le permitan prevenir el origen o escalamiento de conflictos sociales. Véanse las STC 00001-2012-PI/TC (Fundamento 50) y 0048-2004-PI/TC (Fundamento 21).

este compromiso va más allá de un vínculo moral, ético o voluntario, pues tiene implicancias jurídicas y políticas concretas, las que se caracterizan en deberes. Justamente, uno de los ámbitos en el que adquiere sustancia el principio de solidaridad es el deber de proteger el medio ambiente.

De esa manera, se puede afirmar que en un Estado Constitucional, la tributación asegura la aplicación del principio de igualdad material y redistribuye el gasto público para superar la desigualdad social y la pobreza. Asimismo, garantiza la movilización del máximo de recursos disponibles para garantizar la efectividad de los derechos humanos. Por eso, a partir de un enfoque de derechos humanos, los Estados deben garantizar la vigencia y aplicación del principio de correlación de ingreso y gasto público.

Sin embargo, la tributación garantiza los derechos humanos más allá del financiamiento y la correlación ingreso-gasto. Por ejemplo, a través del principio de internalización de costos ambientales y la fiscalidad ambiental, busca desalentar y evitar riesgos y daños sobre el medio ambiente.

De ahí que la tributación redefinida en base al principio de solidaridad y al deber de contribuir, persigue fines extrafiscales de carácter ambiental en tres dimensiones: (i) genera los máximos recursos disponibles para financiar las acciones y medidas de prevención y protección ambiental, (ii) evita, desalienta y previene daños ambientales mediante el principio de internalización de costos, y (iii) incentiva conductas favorables al medio ambiente, como la reducción de emisiones de gases de efecto invernadero.

En esa línea, el principio de internalización de costos ambientales busca internalizar las externalidades negativas que los agentes económicos generan o son susceptibles de generar sobre el ambiente. La LGA recoge una concepción amplia del principio de internalización de costos que puede abarcar diversos instrumentos económicos y regulatorios. Sin embargo, en materia tributaria, este principio tiene una función preventiva, pues busca evitar, prevenir y desalentar un daño ambiental futuro, incidiendo sobre el comportamiento y la conducta de los productores o consumidores.

III. Capítulo 3: Estudio de caso: la deducibilidad de los gastos de resarcimiento de daños ambientales en el IR por derrames de petróleo en los Lotes 8 y IAB y la contravención de los

estándares internacionales sobre derechos de los pueblos indígenas

En este capítulo aplicaremos los estándares desarrollados en los anteriores capítulos para abordar un caso de estudio específico: las 12 resoluciones del TF que admiten la deducción de gastos de mitigación y resarcimiento de daños ambientales en la determinación del IR. No obstante, antes de analizar el contenido de estas resoluciones y examinarlas a través de los estándares sobre derechos de los pueblos indígenas y la tributación en un Estado Constitucional, analizo el contexto en el que surgen estas resoluciones: los derrames de petróleo en los Lotes 8 y IAB.

Para ese efecto, analizo y sistematizo la información disponible sobre los derrames en la Amazonía. Además, pongo de relieve la información socioeconómica sobre la situación de los pueblos indígenas dentro del ámbito de influencia de los lotes de petróleo 8 y IAB.

En segundo lugar, describo y analizo la naturaleza jurídica del resarcimiento ambiental en nuestra regulación interna y, específicamente, en el derecho administrativo ambiental. Para ese fin, sitúo y vinculo el término genérico de “resarcimiento de daños” ambientales utilizado por el TF con la figura específica más idónea y apropiada, de acuerdo al derecho administrativo ambiental, para mitigar y resarcir un daño ambiental proveniente un ilícito: la medida correctiva regulada por la Ley del Sistema Nacional de Evaluación y Fiscalización Ambiental, Ley 29325.

Para ese fin, desarrollo el marco constitucional y legal sobre las medidas correctivas ambientales, con el objeto de clarificar los contornos legales de las obligaciones de reparar y restaurar el ambiente cuando este ha sido degradado, y diferenciarlo de otras obligaciones legales de remediación y reparación ambiental. En base a la definición y de la categorización normativa de estas obligaciones, evalúo y analizo cuál es la racionalidad jurídica utilizada por el TF para admitir la deducción de los gastos de resarcimiento y mitigación de daños ambientales.

En tercer lugar, revisito y analizo la racionalidad jurídica del TF a la luz de la normatividad internacional sobre derechos de los pueblos indígenas y los parámetros constitucionales sobre tributación. En esa línea, realizo un análisis crítico de la posición jurisprudencial del tribunal a partir del control de convencionalidad y el deber de prevenir afectaciones a los derechos de los pueblos indígenas por el daño ambiental. Asimismo, analizo críticamente las resoluciones

del TF desde la configuración constitucional de la tributación y el rol que juega la potestad tributaria en un Estado Constitucional.

Finalmente, propongo la reestructuración del paradigma de aplicación e interpretación tributaria a la luz de las obligaciones convencionales y constitucionales sobre derechos de los pueblos indígenas, con especial énfasis en la vigencia y aplicación del control de convencionalidad.

3.1. El caso de los derrames de petróleo en los Lotes 8 y IAB y las resoluciones del TF sobre resarcimiento de daños ambiental

El TF, a través de 12 resoluciones, acepta la deducción de gastos en la determinación del IR de las empresas operadoras del Lote 8 y IAB por la entrega de bienes en favor de las comunidades nativas del ámbito de influencia. Esta entrega tenía por objeto la mitigación y resarcimiento de daños provenientes de un grave derrame de petróleo ocurrido en el año 2020.

Para efectos del presente análisis, nos hemos circunscrito a las resoluciones relacionadas con los gastos provenientes de los Lotes 8 y IAB (ahora Lote 192). Si bien el TF desarrolla líneas argumentativas parecidas o similares en otros casos, como la Resolución 16591-3-2010 sobre el Lote 88, las mismas están determinadas por las peculiaridades del gasto y el contexto social específico en el que ocurren, por lo que difícilmente podrían ser extrapoladas para los fines del presente análisis.

Tabla 9. Resoluciones del TF sobre los gastos de resarcimiento de daños ambientales y otros gastos complementarios

#	Fecha	Lotes	Empresa	Ejercicio
1	28.11.2011	Lote 8	Pluspetrol Perú Corporation S.A.	2000
2	26.11.2013	Lote 8	Korean National Oil Corporation Sucursal Peruana	2001
3	18.03.2014	Lote 8	Korean National Oil Corporation Sucursal Peruana	2000
4	03.10.2014	Lote 8	Korean National Oil Corporation Sucursal Peruana	2002
5	11.04.2014	Lote 8	Korean National Oil Corporation Sucursal Peruana	2002 y 2003
6	3.05.2014	Lotes IAB y 8	Pluspetrol Perú Corporation S.A.	2007

7	31.03.2015	Lotes IAB y 8	Pluspetrol Perú Corporation S.A.	2002
8	27.04.2017	Lote 8	Pluspetrol Perú Corporation S.A.	2002
9	03.05.2017	Lote 8	Pluspetrol Perú Corporation S.A.	2007
10	03.07.2018	Lote 8		2004 y 2005
11	21.09.2018	Lotes IAB y 8	Pluspetrol Perú Corporation S.A.	2008
12	17.07.2019	Lotes IAB y 8	Pluspetrol Perú Corporation S.A.	2008

Es importante precisar que, para efectos de esta investigación, me he limitado al contenido de las resoluciones del TF. Las disposiciones sobre la reserva tributaria previstas en el artículo 85° del CT me han impedido acceder a documentación más específica que pudiera darme mayores luces sobre la naturaleza de los gastos involucrados, el contexto de los siniestros, así como los argumentos y las evidencias aportadas por la SUNAT y los contribuyentes.

Ahora bien, antes de analizar el contenido y la racionalidad jurídica de estas resoluciones, conviene preguntarse: ¿cuál es el contexto social y ambiental de estas resoluciones? ¿cuál es la naturaleza de estos gastos en la práctica? ¿estamos frente a gastos preventivos o gastos de RSC? A continuación, tratamos de dar respuesta a estas preguntas.

3.1.1. Contexto e impactos de los derrames de petróleo en los Lotes 8 y IAB

Entre los años 2000 y el 2019, se han registrado 474 derrames de petróleo en la Amazonía peruana (León y Zúñiga, 2020, p. 44). Estos derrames se concentran en los lotes 8 y IAB, pues ambos representan el 73% del total de derrames durante el período bajo análisis. Si solo tomamos en cuenta los derrames del Lote 8, estos representan el 40% del total de derrames:

Tabla 10. Número de derrames de petróleo entre los años 2000 y 2019 en la Amazonía peruana

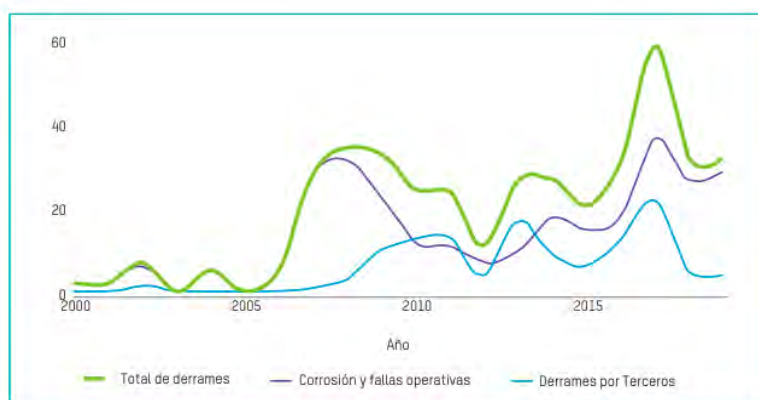
Lote	Número de derrames
ONP	94
Lote 192/IAB	155
Lote 8	189
Lote 31	28
Lote 64	1
Lote 67	4
Lote 95	2
Lote 131	1
Total	474

Fuente y elaboración: León y Zúñiga (2020, p. 44)

Este patrón se agudiza si se toma como referencia al número de barriles derramados. En este caso, los lotes 8 y IAB suman el 94% del total de barriles derramados en la Amazonía peruana entre los años 2000 y el 2019 (León y Zúñiga, 2020, p. 52).

Cabe indicar que las principales causas de los derrames de petróleo en la Amazonía se encuentran en las fallas operativas, las condiciones inseguras de operación y la corrosión del Oleoducto Nor Peruano; que son responsables del 65.4% de estos derrames (León y Zúñiga, 2020, p. 46). Es decir, dos tercios de la responsabilidad de los derrames recae en la esfera de las empresas contratistas y del Estado peruano.

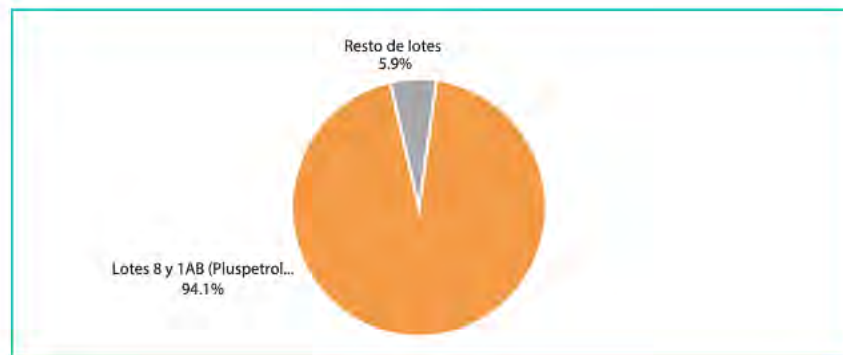
Ilustración 1. Número total de derrames, derrames por corrosión y fallas operativas, y por terceros en lotes amazónicos y el ONP (2000-2019)



Fuente y elaboración: León y Zúñiga (2020, p. 47)

Asimismo, el porcentaje de barriles derramados por responsabilidad de la empresa operadora en los lotes 8 y IAB ascendían el 81.2% y 68.6% respectivamente del total durante el período bajo análisis (León y Zúñiga, 2020, p. 49 y 50). La empresa responsable de la operación de estos lotes durante estos años ha sido Pluspetrol Perú Corporation S.A., que es una de las empresas que obtuvo los pronunciamientos favorables del TF sobre los gastos de resarcimiento de daños ambientales.

Ilustración 2. Porcentaje de barriles derramados en los lotes 8 y IAB en comparación con el resto de los lotes (2000-2019)

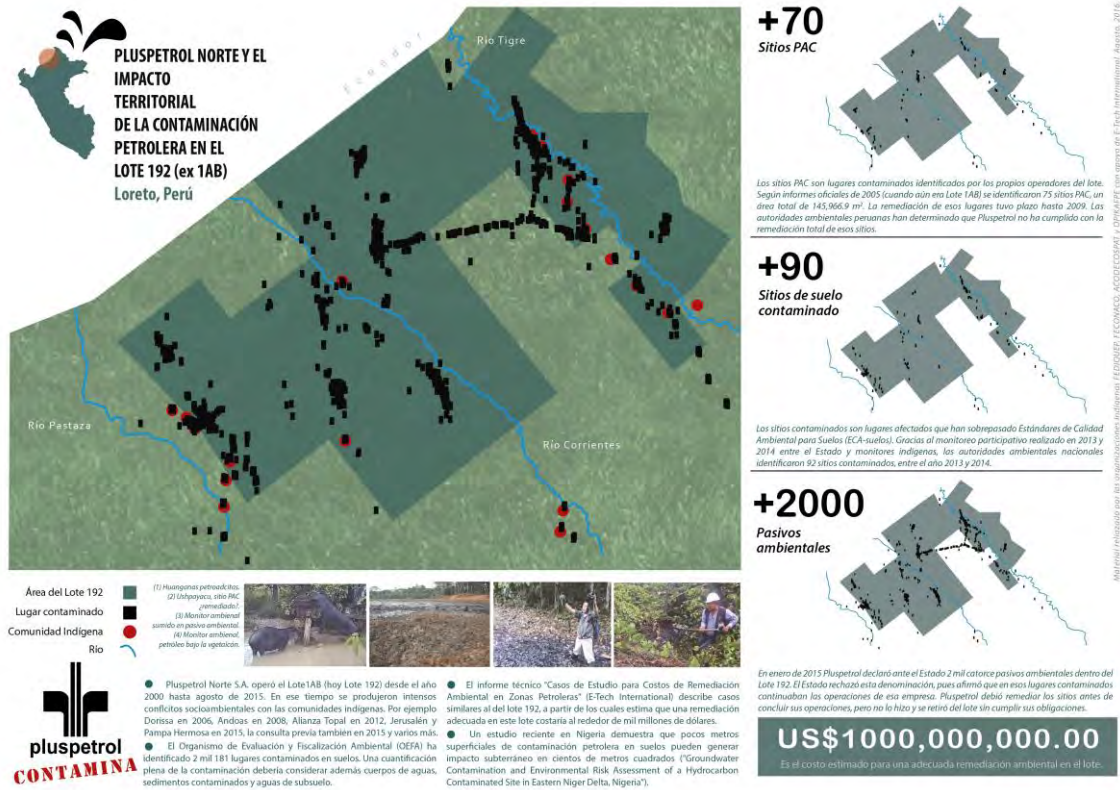


Fuente y elaboración: León y Zúñiga (2020, p. 52)

Justamente, el “Relator de Derechos de los Pueblos Indígenas” de la ONU, en su informe sobre los derechos de los pueblos indígenas en el Perú y las industrias extractivas, señaló que un caso emblemático de daños ambientales petroleros ha sido el del Lote IAB, donde se ha acreditado el vertimiento directo de residuos industriales y otros desechos relacionados con la producción petrolera sobre los suelos y cuerpos de agua utilizados por los pueblos indígenas de las cuencas de los Ríos Pastaza, Tigre, Corrientes y Marañon (ONU, 2014a, p. 8 y 9).

Este gráfico elaborado por los Pueblos Indígenas Amazónicos Unidos en Defensa de sus Territorios – PUINAMUDT, puede graficar el profundo y agudo impacto de los derrames y pasivos petroleros del Lote IAB (ahora Lote 192) en las comunidades adyacentes al ámbito de este proyecto:

Ilustración 3. Impacto territorial de la contaminación petrolera en el Lote 192



Fuente y elaboración: PUINAMUDT (2016)

Así, los derrames de petróleo en territorios indígenas no sólo tienen impactos en los ecosistemas, sino en una multiplicidad de aspectos y dimensiones de la vida de estos pueblos, tal como se puede advertir a continuación:

Tabla II. Impactos en los pueblos indígenas provenientes de los derrames de petróleo

- **Daños a la salud:** graves efectos en la salud e integridad de los miembros de la comunidad. Por ejemplo, los diversos informes nacionales han alertado sobre la preocupante presencia de plomo en niños que supera el límite establecido para la población infantil.²⁰⁸
- **Limita el derecho al agua:** afectan las fuentes de agua y todos los usos y prácticas ancestrales relacionadas con los recursos hídricos.
- **Crisis alimentaria:** afectan la capacidad local de satisfacer su propia demanda de alimentos, al comprometer a los recursos hidrobiológicos, como los peces, que son esenciales en la composición de la dieta tradicional de los pueblos indígenas. Además, degradan los bosques y la biodiversidad del ecosistema Amazónico, afectando por lo tanto las prácticas tradicionales de recolección y caza.
- **Impacta en las prácticas cotidianas:** afecta las actividades diarias y cotidianas, como la limpieza o la recreación de los niños en los ríos.
- **Erosiona las bases culturales:** afectan la cosmovisión y los espacios sagrados de los pueblos, pues los aspectos simbólicos de la cultura Amazónica están relacionados con los recursos hídricos.
- **Contribuye con la pobreza:** agrava la situación de vulnerabilidad, pobreza y desigualdad de pueblos que históricamente han vivido bajo estas condiciones.

²⁰⁸ Véase: https://www.ohchr.org/Documents/HRBodies/CRC/Discussions/2016/EQUIDAD_2.pdf

- **Perjudica el desarrollo sostenible y el uso racional de los recursos:** abandono de prácticas culturales asociadas al manejo sostenible de los recursos naturales que se encontraban en sus territorios.
- **Impacta en la generación de ingresos para las comunidades:** afectan los servicios ecosistémicos claves para el desarrollo sostenible de las comunidades, como la calidad del suelo, el paisaje, la fijación y captura del carbono, entre otros.
- **Inequidad de género:** se acentúa la división sexual del trabajo, afectando la dependencia de las mujeres.
- **Impactos ambientales diferenciados por género:** expone con mayor intensidad a las mujeres y a los niños a los efectos de la contaminación.

Fuente: elaboración propia en base a CIDH (2019, p. 89 y 137), Delgado y Martínez (2020, p. 66) y Congreso de la República (2017, p. 22 al 25)

Precisamente, debido a la gravedad de los impactos de derrames de petróleo sobre las comunidades Amazónicas, en el año 2017, la CIDH otorgó medidas cautelares para preservar la vida e integridad personal de los pobladores de las comunidades de Cuninico y San Pedro afectados los derrames de petróleo en el Oleoducto Norperuano. Estas medidas tenían el siguiente objeto:

“41. La Comisión Interamericana de Derechos Humanos considera que el presente asunto reúne prima facie los requisitos de gravedad, urgencia e irreparabilidad contenidos en el artículo 25 de su Reglamento. En consecuencia, la Comisión solicita al Estado de Perú:

a) adoptar las medidas necesarias para preservar la vida e integridad personal de los pobladores de las comunidades de Cuninico y San Pedro, que incluyan: i. realizar los diagnósticos médicos necesarios para determinar los niveles de contaminación por metales pesados u otras sustancias que tendrían los beneficiarios, a fin de suministrar atención médica adecuada, de acuerdo a los estándares internacionales aplicables en la materia, teniendo especial atención en los niños y niñas; ii. garantizar que los miembros de la comunidad tengan acceso a agua libre de agentes contaminantes y a una alimentación adecuada en términos nutricionales y culturales y dentro de los niveles considerados aceptables por organizaciones internacionales como la Organización Mundial de la Salud (OMS) o la Organización Panamericana de la Salud (OPS).” (El énfasis es nuestro). (CIDH, 2017b, p. 12)

3.1.2. Derrames de petróleo del año 2000 en la Comunidad de Yanayacu

La Resolución 21908-4-2011, a partir de la cual el TF desarrolla la línea jurisprudencial sobre la deducibilidad de gastos de resarcimiento de daño ambiente, aborda los gastos de mitigación del derrame de petróleo ocurrido en el año 2000, en la comunidad de Yanayacu, localidad de San José de Saramuro, Distrito de Urarinas, provincia y departamento de Loreto. Este derrame habría afectado un área de una longitud aproximada de 220 kilómetros.

Los efectos de este derrame fueron graves, pues se calculó que el impacto ecológico en la zona sería de unos 20 años, por lo menos (Congreso de la República, 2013, p. 19). De acuerdo con Yparraguirre, los principales afectados fueron los pueblos indígenas u originarios cocamas-cocamillos, que tenían una economía de subsistencia, circunscrita principalmente a la actividad agrícola y pesca, que dependían del río Marañón y sus ecosistemas para subsistir (2001, p. 440 y 441). Los testimonios recogidos por Grados y Pacheco corroboran este impacto, como se puede advertir a continuación:

“Salimos de esta isla al río y todito el ancho del río nos damos cuenta que era negro. Yo metía mi pie y me daba cuenta que en mis pies se pegaba negro, negro. Y me paro así del bote y veo negro todito, señorita, todo el ancho del río. Y la gente de Santa Rita ya estaba alarmada, totalmente alarmada. Todito el día, tremendas planchas, ¡negro de verdad! (comunero de Shapajilla, 55 años, 15 de julio de 2014).

Todita la quebrada era así brillante el agua, bien brillante, y cuando salía al río el agua chocaba; allá al río se hacía así despacito, negro salía. Y por eso decían que estaba bien contaminado [...] los palos, señorita, la palizada, eran bien negros, negro color de esas botas eran los palos, la misma tierra de donde choca el agua ahí ha quedado bien negro; ellos han puesto gente para que junten esos palos (comunero de Parinari, 43 años, 28 de julio de 2014).” (2016, p. 45 y 46).

Estos derrames “produjeron períodos de escasez de agua «limpia» o «clara»” y afectaron la cantidad, la calidad y los tipos de recursos hidrobiológicos que eran esenciales para la dieta de las comunidades (Grados y Pacheco, 2016, p. 55). Además, pusieron en riesgo la salud de los miembros de las comunidades que trabajaron en las acciones de remediación a cambio de una paga mínima, sin los equipos mínimos de protección (Okamoto, 2011, p. 47 y 48).

La responsabilidad de este derrame recayó en la empresa propietaria de los barriles de petróleo, Pluspetrol Perú Corporation S.A., operadora del Lote 8. Las causas principales de este siniestro fueron errores mecánicos durante el embarque y deficiencias en el programa de riesgos industriales (Yparraguirre, 2001, p. 440).

Denuncias posteriores pusieron de relieve que este grave derrame de petróleo quedó en la impunidad²⁰⁹, hecho que también quedó confirmado por un informe oficial de la Comisión de Pueblos Andinos, Amazónicos y Afroperuanos, Ambiente y Ecología del Congreso de la República (Congreso de la República, 2013, p. 19). Asimismo, Campanario y Doyle dan cuenta de esta irregularidad:

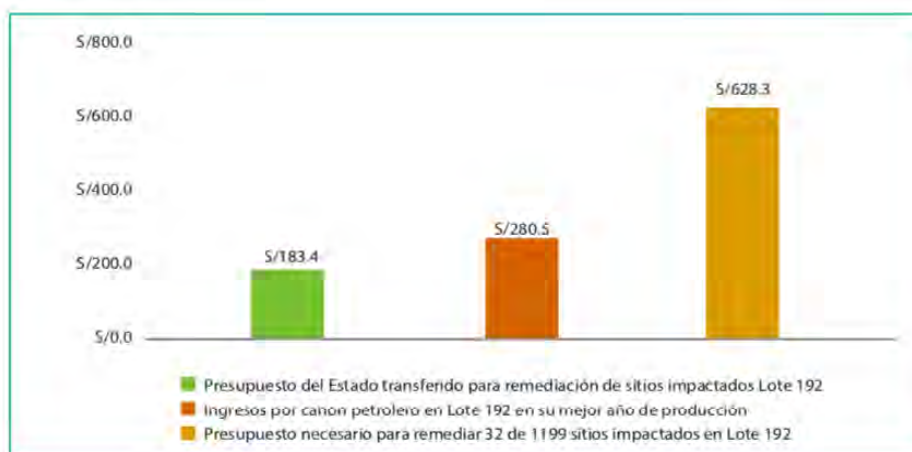
²⁰⁹ Véase: <https://www.inforegion.pe/146077/autoridades-ambientales-no-investigacion-contaminacion-de-pluspetrol-en-lote-8x/>

“Este derrame fue objeto de acciones legales y administrativas por un periodo de 10 años. Sin embargo, Pluspetrol nunca fue sancionado por el daño causado, pues se permitió que pasara el periodo de tiempo necesario para que la sanción impuesta expirara, lo que ha causado indignación en las comunidades negándose a aceptar esta impunidad que atribuyen a la complicidad existente entre entidades del Estado y Pluspetrol” (Campanario y Doyle, 2017, p. 78)

3.1.3. Distribución de los beneficios económicos y los costos ambientales de los derrames de petróleo en los Lotes 8 y IAB

¿Todos estos impactos a la salud y a la vida de los pueblos indígenas son “compensados” por los beneficios de la actividades de hidrocarburos? Sin contar con los daños a los derechos humanos de los pueblos indígenas (de por sí inestimables e incuantificables), si solo tomamos en cuenta los costos de remediación de sitios impactados y contaminados por la actividad petrolera, los ingresos por el canon petrolero no son suficientes para mitigar y remediar la grave contaminación de los territorios indígenas. León y Zuñiga han hecho una comparación sobre los ingresos del Lote IAB (ahora Lote 192) y los costos de remediación, y la desproporción es abrumadora:

Ilustración 4. Lote 192: comparación entre el presupuesto público destinado, el canon petrolero y los costos de remediación de sus impactos ambientales



Fuente: León y Zuñiga (2020, p. 31)

Ni sumando el presupuesto público destinado para la remediación de este lote y los ingresos por canon petrolero en su mejor año de producción, se puede llegar a cubrir los costos de remediar tan solo 32 de los 1199 sitios impactados por este lote. A esto hay que añadir que este importe no refleja la totalidad de costos ambientales involucrados, como los costos a la salud y la integridad de los pueblos indígenas, tampoco los impactos a las actividades de aprovechamiento sostenible (turismo, pesca, agricultura, acuicultura), ni el valor de los otros

servicios ecosistémicos degradados, como la captura y el secuestro de carbono, los recursos genéticos o la regulación hídrica. Por lo tanto, el impacto y las externalidades negativas de la actividad petrolera en los territorios indígenas están subestimada y superarían por lejos los beneficios económicos generados para el país.

Ahora: ¿la producción de estos dos lotes de petróleo ha contribuido a mejorar los índices de desarrollo humano de las comunidades de su zona de influencia? En el último reporte oficial sobre pobreza, todos los distritos donde se encuentran ubicados los Lotes 8 y IAB reportaban un porcentaje alto de pobreza monetaria, que va entre el 35% y 60% del total de su población, con excepción del distrito de Trompeteros, donde la pobreza está entre el 20% y 50% (INEI, 2018, p. 50). Asimismo, la gran mayoría de los hogares de estos distritos presentaba por lo menos una necesidad básica insatisfecha:

Tabla 12. Hogares con al menos una Necesidad Básica Insatisfecha en los distritos de los Lotes 8 y IAB al 2017

Hogares con al menos una Necesidad Básica Insatisfecha					
Lote	Departamento	Provincia	Distrito	Total	
				Cifras absolutas	%
Lote 8	Loreto	Loreto	Urarinas	1,768	68.8
	Loreto	Loreto	Trompeteros	1,234	72.5
Lote IAB (192)	Loreto	Loreto	Tigre	928	63.8
	Loreto	Loreto	Trompeteros	1,234	72.5
	Loreto	Datem del Marañón	Andoas	2,220	94.5

Elaboración propia en base a INEI (2017)

Es decir, los beneficios económicos de estas actividades tampoco han contribuido a mitigar y reducir los porcentajes de pobreza en estos distritos. Por el contrario, han afectado las fuentes de recursos naturales indispensables para su subsistencia y la generación de ingresos propios.

3.2. Tratamiento tributario de los gastos de reparación de daños ambientales

Ante los impactos descritos en el apartado anterior: ¿por qué el TF ha aceptado la deducción de gastos directamente relacionados con los derrames de petróleo? ¿Cuáles son las razones jurídicas adoptadas por el TF? ¿Cuáles son las razones constitucionales detrás de estas resoluciones? ¿Hay un problema en el marco regulatorio o es un asunto relativo a la interpretación y aplicación de la normativa?

El objetivo de este subcapítulo es describir y sistematizar el marco constitucional y legal que sirve de soporte jurídico al TF para aceptar la deducibilidad de estos gastos, a partir de clarificar las bases constitucionales y legales de la reparación y restauración ambiental. Luego, analizo las definiciones y conceptos involucrados para la deducibilidad de gastos en el IR, así como los parámetros de interpretación tributaria.

Finalmente, abordo y describo las resoluciones del TF sobre resarcimiento y mitigación de daños ambientales, a fin de identificar y visibilizar al razonamiento y las bases jurídicas utilizadas por el TF para evaluar la deducibilidad de estas medidas.

3.2.1. Naturaleza jurídica de la reparación de daños ambientales

Cuando ocurre un daño en el Perú que proviene del incumplimiento de las normas ambientales, se producen diversos efectos jurídicos en el ámbito del infractor, pero principalmente ocurren tres: (i) el Estado, en el ejercicio de su potestad punitiva, aplica las medidas sancionadoras correspondientes, las que pueden ser administrativas o penales, (ii) en base al deber constitucional de reparación ambiental, el infractor está obligado a adoptar todas las medidas destinadas a reparar, restaurar y remediar el daño ambiental, y (iii) si el daño afecta un contenido patrimonial concreto, se activa la vía de la responsabilidad civil extracontractual, que puede originar el pago de una indemnización (Casagne, 2011, p. 313).

Para efectos del presente análisis, nos circunscribiremos al segundo efecto jurídico: las obligaciones del infractor correspondientes al deber constitucional de reparación.

3.2.1.1. Fundamentos convencionales de la reparación ambiental

En el ámbito de la CADH, bajo el deber de garantía de los derechos humanos y, en especial, el deber de reparar afectaciones a los derechos humanos, los Estados se encuentran obligados a restaurar el medio ambiente frente a daños.²¹⁰ En esa línea, en la Corte IDH ha señalado que, en el marco de la obligación de garantía, los Estados deben ser “*capaces de asegurar jurídicamente el libre y pleno ejercicio de los derechos humanos*”, lo que implica:

²¹⁰ Caso Comunidad Garífuna de Punta Piedra y sus Miembros Vs. Honduras. Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 08 de octubre de 2015, párr. 296 y 333. También Caso Pueblos Kaliña y Lokono Vs. Surinam. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 25 de noviembre de 2015, párr. 290.

“[la] obligación los Estados deben prevenir, investigar y sancionar toda violación de los derechos reconocidos por la Convención y procurar, además, el restablecimiento, si es posible, del derecho conculcado y, en su caso, **la reparación de los daños producidos por la violación de los derechos humanos.**”²¹¹ (El énfasis es mío).

A nivel interno, el TC ha señalado que el principio de restauración se deriva del inciso 22 del artículo 2° de la CPP, pues está “(...) referido al saneamiento y recuperación de los bienes ambientales deteriorados.”²¹² Asimismo, la reparación de daños ambientales en los territorios indígenas también se deriva del artículo 44° de la CPP, cuando establece que es deber del Estado garantizar la vigencia plena de los derechos humanos (Ruíz Molleda, 2013).

Asimismo, el numeral 2 del artículo 11° de la DNUPI dispone un mandato de reparación sobre los bienes inmateriales de los pueblos indígenas:

“Los Estados proporcionarán reparación por medio de mecanismos eficaces, que podrán incluir la restitución, establecidos conjuntamente con los pueblos indígenas, respecto de los bienes culturales, intelectuales, religiosos y espirituales de que hayan sido privados sin su consentimiento libre, previo e informado o en violación de sus leyes, tradiciones y costumbres.”

3.2.1.2. Naturaleza jurídica de la reparación ambiental en el ordenamiento administrativo peruano

La reparación ambiental adquiere diversas formas y obligaciones en el derecho administrativo nacional. Algunas medidas provienen de la obligación de reparar y restaurar el medio ambiente degradado o afectado con ocasión de un ilícito (medidas correctivas), mientras que otras están relacionadas con las obligaciones que las propias empresas asumen como parte de sus Instrumentos de Gestión Ambiental. Asimismo, hay medidas de restaurar que provienen de las obligaciones posteriores al cese de las actividades productivas (la de remediar pasivos ambientales). Finalmente, hay medidas que surgen ante la inminencia de un peligro grave o el alto riesgo de producirse un daño sustancial al ambiente, los recursos naturales o la salud de las personas (medidas preventivas)²¹³.

Tabla 13. Medidas restauradoras en el ordenamiento ambiental peruano

Instrumento	Fin	Naturaleza	Marco legal
-------------	-----	------------	-------------

²¹¹ Corte IDH. Caso Velásquez Rodríguez vs. Honduras. Fondo. Sentencia de 29 de julio de 1988, párr. 166.

²¹² STC 4223-2006-PA/TC (fundamento 23).

²¹³ Véase el Artículo 22-A de la Ley del Sistema Nacional de Evaluación y Fiscalización Ambiental, Ley 2932,

Medidas preventivas ambientales	Medidas de carácter urgente para mitigar un impacto ambiental grave.	Se imponen únicamente cuando se evidencia un inminente peligro o alto riesgo de producirse un daño grave al ambiente, los recursos naturales o derivado de ellos, a la salud de las personas; así como para mitigar las causas que generan la degradación o el daño ambiental.	Ley del Sistema Nacional de Evaluación y Fiscalización Ambiental, Ley 29325
Medidas correctivas ambientales	Dar cumplimiento el deber de restaurar daños ambientales generados por una infracción a la normativa ambiental.	Restaurar, rehabilitar y compensar daños ilícitos	Ley del Sistema Nacional de Evaluación y Fiscalización Ambiental, Ley 29325
Medidas enmarcadas en los Instrumentos de Gestión Ambiental (IGA)	Mitigar, restaurar, rehabilitar y/o compensar daños ambientales ocurridos en el marco de actividades productivas y previstas en el Estudio de Impacto Ambiental.	Medidas que provienen de un daño ambiental lícito y previsto de acuerdo al IGA	Ley marco del Sistema Nacional de Gestión Ambiental, Ley N° 28245
Pasivos ambientales	Mitigar y remediar daños ambientales con posterioridad al cese de la actividad productiva.	Medidas que provienen de un daño ambiental lícito que la empresa está obligada a remediar.	Diversas leyes sectoriales sobre remediación de pasivos ambientales

Elaboración propia

Para efectos de este análisis, nos limitaremos al análisis de las medidas correctivas ambientales por su identidad con las medidas de resarcimiento y mitigación de daños ambientales materia de las resoluciones del TF. En tal sentido, de acuerdo con Morón Urbina, son tres los elementos típicos de las medidas correctivas: (i) un acto de gravamen, (ii) la respuesta de la administración frente a un ilícito ya consumado, y (iii) la obligación de reestablecer o restaurar la legalidad (2017, p. 358 y 359).

Cabe mencionar que, en términos generales, las medidas correctivas se encuentran previstas en el artículo 251° de la Ley 27444²¹⁴, que establece lo siguiente:

“Artículo 251. -Determinación de la responsabilidad

*251.1 Las sanciones administrativas que se impongan al administrado **son compatibles con el dictado de medidas correctivas conducentes a ordenar la reposición o la reparación de la situación alterada por la infracción a su estado anterior, incluyendo la de los bienes afectados, así como con la***

²¹⁴ Ley del Procedimiento Administrativo General, con Texto Único Ordenado - TUO aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS.

indemnización por los daños y perjuicios ocasionados, las que son determinadas en el proceso judicial correspondiente. **Las medidas correctivas deben estar previamente tipificadas, ser razonables y ajustarse a la intensidad, proporcionalidad y necesidades de los bienes jurídicos tutelados que se pretenden garantizar en cada supuesto concreto.**” (El énfasis es nuestro).

Las medidas correctivas son confundidas usualmente con las sanciones administrativas. Si bien hay algunos vasos comunicantes entre ambas figuras, tienen una naturaleza jurídica distinta. Mientras que las sanciones responden a la lógica represiva de la potestad punitiva del Estado, que se encuentra dirigida a controlar y crear desincentivos para los comportamientos ilícitos (Carreras, 2011, p. 492), las medidas correctivas buscan revertir los efectos nocivos generados por acciones u omisiones, así como reestablecer la legalidad de su conducta (Morón Urbina, 2017, p. 351). De ahí que estas medidas no pueden ser calificadas como “penas accesorias”, porque no provienen del ejercicio de la potestad punitiva del Estado (Morón Urbina, 2017, p. 349).

Aunque las medidas correctivas y las sanciones sí tengan un aspecto en común, ya que ambas nacen de una acción ilícita y un daño, su distinción gravitante está en los efectos y consecuencias jurídicas (Santamaría, 2004, p. 403). En el caso de las sanciones, la consecuencia es la atribución de una pena o castigo administrativo (Lorenzetti, 2008, p. 117), mientras que en las medidas correctivas es la obligación de restaurar y reparar el bien afectado para retroerlo a la situación anterior a la comisión del ilícito. También las diferencia las finalidades que persiguen: la sanción tiene como finalidad el castigo, mientras que la reparación es la de restituir la realidad alterada por la acción antijurídica al estado anterior a su producción. (Betancor, 2014, p. 1707).

Las sanciones por sí mismas no son suficientes para asegurar que el orden de las cosas, alteradas por un ilícito, regresen a su estado anterior (OEFA, 2016, p. 22), por lo que se requiere de medidas especiales dirigidas a su restitución.

Tabla 14. Diferencia entre medidas correctivas y sanciones

Criterios	Medidas correctivas	Sanciones administrativas
Naturaleza	Constitutiva	Constitutiva
Temporalidad	Se aplican inmediatamente	Efectos suspendidos mientras que dure el procedimiento impugnatorio
Acreditación de responsabilidad	No requieren probanza ni acreditación de responsabilidades	Requiere de probanza que determine responsabilidades y cuestione la presunción de

		veracidad
Alcance	Cubre a todos los administrados o afectados por hechos ilícitos	Solo alcanza a los interesados o perjudicados que participan en el procedimiento administrativo
Aplicación de los principios de la potestad sancionadora	No son aplicables	Son aplicables

Fuente: Morón (2017, p. 366) y Carreras (2011, p. 490)

3.2.1.3. Las medidas correctivas y la responsabilidad ambiental en la vía administrativa

Las medidas correctivas ambientales están caracterizadas por un tipo especial de responsabilidad: la responsabilidad ambiental, la misma que constituye un principio ambiental de conformidad a lo dispuesto por el artículo IX del Título Preliminar de la LGA, en los siguientes términos:

*“(...) el **causante de la degradación del ambiente y de sus componentes**, sea una persona natural o jurídica, pública o privada, **está obligado a adoptar inexcusablemente las medidas para su restauración, rehabilitación o reparación** según corresponda o, cuando lo anterior no fuera posible, a compensar en términos ambientales los daños generados, sin perjuicio de otras responsabilidades administrativas, civiles o penales a que hubiera lugar.”* (El énfasis es nuestro).

En adición a ello, como vimos en el Capítulo II, el principio de internalización de costos ambientales también recogido por la LGA, obliga a que los costos de las acciones de restauración, rehabilitación, reparación y la eventual compensación por daños ambientales sean asumidos por los causantes de dichos impactos.²¹⁵

De ahí que nuestra legislación establece una responsabilidad especial sobre el medio ambiente, que obliga al causante de un daño ambiental a restaurar, rehabilitar o reparar el daño y, además, a asumir el costo de estas acciones, fuera de las responsabilidades administrativas, penales o civiles. Este énfasis en la responsabilidad de reparar tiene una relación directa con el bien objeto de tutela: es más importante recuperar la integridad perdida de los ecosistemas y la naturaleza, en la medida de la posible, que el castigo que pueda recibir mercedamente el infractor (Betancor, 2014, p. 283 y 284).

²¹⁵ Artículo VIII del Título Preliminar de esta ley.

Es importante precisar que la responsabilidad ambiental es objetiva por mandato del artículo 18° de la Ley 29325²¹⁶; de ahí que no sea necesaria la determinación de un factor de atribución subjetivo, como dolo o culpa. Como indica OEFA, la intención solo será tomada en cuenta como agravante de la sanción, pero no tiene un efecto jurídico en la determinación de la infracción ambiental (2016, p. 46).

Es importante precisar que las medidas correctivas ambientales están reguladas por el artículo 22° de la Ley 29325 antes mencionada, que las caracteriza en los siguientes términos:

“Artículo 22.- Medidas correctivas

22.1 Se podrán ordenar las medidas correctivas necesarias para revertir, o disminuir en lo posible, el efecto nocivo que la conducta infractora hubiera podido producir en el **ambiente, los recursos naturales y la salud de las personas.**

22.2 Entre las medidas que pueden dictarse se encuentran, de manera enunciativa, las siguientes:

(...)

d) La obligación del responsable del daño a **restaurar, rehabilitar o reparar la situación alterada**, según sea el caso, y de no ser posible ello, la obligación a compensarla en términos ambientales y/o económica.

(...)

e) Otras que se consideren necesarias para revertir o disminuir en lo posible, el efecto nocivo que la conducta infractora hubiera podido producir en el ambiente, los recursos naturales **o la salud de las personas.**”

Debido a la naturaleza casuística del tipo de daño a reparar en vía administrativa, esta ley establece, de manera enunciativa, diversas medidas correctivas ambientales. De acuerdo a la Resolución de Consejo Directivo N° 010-2013-OEFA-CD, que establece los Lineamientos para la aplicación de las medidas correctivas previstas en el literal d) del numeral 22.2 del artículo 22 de la Ley N° 29325 - Ley del Sistema Nacional de Evaluación y Fiscalización Ambiental, las medidas correctivas se clasifican de la siguiente manera:

Tabla 15. Tipología de medidas correctivas

Medida correctiva	Objeto	Supuesto	Ejemplos
Medidas de adecuación	Buscan que el administrado adapte sus actividades a estándares determinados, para así asegurar la mitigación de posibles efectos perjudiciales en el ambiente o la salud de las personas.	Cuando el daño y la infracción son de carácter menor, por lo que basta una actuación positiva del administrado para asegurar la reversión de los posibles perjuicios.	Cursos de capacitación ambiental obligatorios y los procesos de adecuación conforme a los instrumentos de gestión ambiental.

²¹⁶ Ley del Sistema Nacional de Evaluación y Fiscalización Ambiental.

Medidas de paralización	Pretenden paralizar o neutralizar la actividad que genera daño ambiental, y así evitar que se continúe con la afectación del ambiente y la salud de las personas.	Todos los casos en los que sean pertinentes.	Decomiso de bienes, la paralización o restricción de actividades o el cierre temporal o definitivo de establecimientos.
Medidas de restauración	Buscan restaurar, rehabilitar o reparar la situación alterada, con la finalidad de retornar al estado de cosas existente con anterioridad a la afectación.	Todos los casos en los que sean pertinentes.	Por ejemplo, restaurar un humedal afectado por el derrame de petróleo.
Medidas de compensación ambiental	Tienen por finalidad sustituir el bien ambiental afectado que no puede ser restaurado.	Todos los casos en los que sean pertinentes.	Por ejemplo, ante la imposibilidad de restaurar una hectárea de bosque deforestado, la empresa compensa este daño mediante reforestación en terrenos próximos, bajo las mismas condiciones que tenía el ecosistema dañado.

Elaboración propia

Esta no es una lista cerrada, pues la Ley 29325, posibilita que se puedan adoptar otras medidas correctivas que sean necesarias para revertir o disminuir en lo posible, el efecto nocivo que la conducta infractora hubiera podido producir en el ambiente, los recursos naturales o la salud de las personas, así como otras que se consideren necesarias para evitar la continuación del efecto nocivo que la conducta infractora produzca o pudiera producir.²¹⁷

3.2.2. Tratamiento tributario de los gastos provenientes de medidas correctivas ambientales en el IR

Después de delimitar la naturaleza jurídica del resarcimiento y mitigación de daños ambientales en términos de las medidas correctivas ambientales, a continuación analizo cuál es el tratamiento de estas medidas en la determinación del IR, con el objeto de dilucidar si se tratan de gastos deducibles o no a la luz de los criterios y parámetros utilizados por la legislación tributaria.

²¹⁷ Incisos e) y f) del artículo 22° de la referida ley.

Para ese fin, desarrollo y describo los principales elementos de interpretación tributaria, con el objetivo de dotar de un marco jurídico integral a este apartado. Después, desarrollo cuáles son las condiciones y requerimientos para deducir gastos en el IR.

En segundo lugar, sistematizo, describo y analizo las resoluciones del TF sobre resarcimiento ambiental, a fin de visibilizar los hechos y argumentos centrales que dan pie a su deducción. Luego, en base a este análisis, sistematizo e identifico la racionalidad jurídica utilizada por el TF para motivar la deducción de estos gastos.

Finalmente, aplicamos los paradigmas de interpretación y aplicación de las normas tributarias utilizados por TF a los gastos provenientes de las medidas correctivas ambientales, a fin de determinar si son deducibles o no.

3.2.2.1. Elementos básicos de la interpretación tributaria

La tributación, al igual que el derecho penal, es una forma de intervención estatal que adquiere relevancia en el Estado Liberal de derecho, pues supone una injerencia significativa sobre un derecho liberal por antonomasia: el derecho a la propiedad. Por eso, las disposiciones constitucionales y legales sobre la tributación y el derecho penal son rigurosas y exigen, tanto a la autoridad fiscal como al juez, el cumplimiento determinados requisitos previos y condiciones habilitantes para el ejercicio de estas potestades.

Esto explica los límites que tiene que enfrentar la autoridad tributaria para interpretar las normas tributarias. Al igual que el derecho penal, vía interpretación no se pueden crear tributos, establecer sanciones, conceder exoneraciones, ni extender las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley.²¹⁸ Justamente, la Corte Suprema estableció, como precedente vinculante en torno a la interpretación en materia tributaria, que para estos supuestos no cabía la aplicación de la analogía tampoco la interpretación extensiva.²¹⁹

Por esa razón, a la luz del principio de legalidad tributaria, está prohibida la integración jurídica para crear tributos, establecer sanciones, conceder exoneraciones o extender las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley (Sevillano, 2014, p. 132 y 133 y Rubio, 2003, p. 161).

²¹⁸ Norma VIII del Título Preliminar del CT.

²¹⁹ Sentencia en Casación 4392-2013-LIMA.

Fuera de estos supuestos taxativos, el CT sí prevé la posibilidad de que se puedan aplicar normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen, ante un vacío normativo del propio CT o de otras normas tributarias. Además, establece que “(...) *supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho.*”²²⁰

3.2.2.2. IR y la deducibilidad de gastos

¿Cuál es el rol de la deducibilidad de gastos en el IR? ¿por qué es importante para efectos del presente análisis? Antes de entrar a describir y detallar las condiciones y reglas sobre la deducción de gastos, es importante tener claro el ecosistema tributario en el que se analizan los gastos deducibles: el IR y su mecánica intrínseca orientada a garantizar que los contribuyentes aporten, en la medida de su capacidad contributiva, al sostenimiento de los gastos del Estado.

En ese sentido, el IR es un impuesto que grava la renta, entendiendo a esta como el producto del capital, del trabajo o del trabajo y capital conjuntamente²²¹. Al gravar solo la renta, el IR presenta mecanismos internos que le permiten identificarla y determinarla objetivamente, como manifestación de riqueza o capacidad contributiva²²². De ahí que uno de los aspectos importantes para diferenciar a un impuesto de este tipo y uno sobre los ingresos brutos sea el mecanismo de deducibilidad de gastos, al permitir que se aprecie la “renta” y no los “ingresos” (Castillo Lino, 1953, p. 42). Justamente, el TC ha señalado que el objetivo de los gastos deducibles es determinar la renta neta imponible establecida en la Ley del IR.²²³

En el caso de las rentas empresariales²²⁴, las reglas sobre la deducibilidad de gastos se encuentran desarrolladas en dos artículos de la Ley del IR: 37° y 44°²²⁵. El primero establece el

²²⁰ Véase la Norma IX sobre la aplicación supletoria de los principios del derecho.

²²¹ Artículo 1 de la Ley del IR. De acuerdo al inciso c) de esta disposición también están gravados con el IR: otros ingresos que provengan de terceros, establecidos por esta Ley.

²²² En la STC 033-2004-AI/TC (fundamento 12), el TC ha sido claro en establecer este vínculo entre los impuestos y la capacidad contributiva de los contribuyentes:

“(...) siempre que se establezca un tributo, éste deberá guardar íntima relación con la capacidad económica de los sujetos obligados, ya que sólo así se respetará la aptitud del contribuyente para tributar o, lo que es lo mismo, sólo así el tributo no excederá los límites de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, configurándose el presupuesto legitimador en materia tributaria y respetando el criterio de justicia tributaria en el cual se debe inspirar el legislador, procurando siempre el equilibrio entre el bienestar general y el marco constitucional tributario al momento de regular cada figura tributaria”.

²²³ STC 4227-2005-PA/TC (fundamento 22).

²²⁴ Denominadas rentas de tercera categoría por el legislador peruano y reguladas por el artículo 28° de la Ley del IR.

marco general y las reglas de los gastos cuya deducibilidad se encuentra permitida por el ordenamiento legal, incluyendo una lista enunciativa de este tipo de gastos²²⁶; mientras que el segundo establece la relación taxativa de gastos que están prohibidos de deducir.

a. Condiciones para la deducción de gastos en el IR y el principio de causalidad

El artículo 37° de la Ley del IR establece las condiciones y los requisitos para la deducción de gastos en la determinación del IR.²²⁷ Estas condiciones son las siguientes:

- Tienen que ser gastos dirigidos a producir renta, mantener la fuente o estar vinculados para la generación de ganancias de capital
- Tienen que ser gastos necesarios
- Su deducción no debe estar prohibida por esta ley.

Estas condiciones se han venido a denominar, tanto por la doctrina como por la jurisprudencia del TF, como un principio de causalidad, en la medida de que la Ley del IR exige una relación de causalidad inequívoca, necesaria, entre los gastos producidos y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente de esta. Como indica Durán Rojo, este es un principio general de cumplimiento obligatorio, conforme al cual existe la necesidad de que los egresos (denominados también como erogaciones) tengan relación con la generación de la renta o el mantenimiento de la fuente productora de la misma (2009, p. 16). En esa línea la Corte Suprema de Justicia en la Casación N° 10948-2014-Lima ha señalado lo siguiente:

*“(…) el principio de causalidad es la relación de necesidad que debe establecerse entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente, **noción que en nuestra legislación es de carácter amplio pues se permite la sustracción de erogaciones que no guardan dicha relación de manera directa y que, no obstante ello, el principio de causalidad debe ser atendido.**”* (El énfasis es nuestro).

²²⁵ Sin embargo, conviene tomar nota de que los artículos 38° y 43° de la Ley del IR establecen reglas complementarias, como el tratamiento para los desgastes del activo fijo (Durán y Mejía, 2014, p. 16).

²²⁶ Esta lista no solo establece qué gastos pueden ser deducibles, sino reglas, requisitos formalidades y límites cuantitativos, según sea el caso.

²²⁷ Este artículo dispone lo siguiente:

“Artículo 37.-A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta **bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley (...)**

“Para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser normalmente para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refieren los incisos I), II) y a.2) de este artículo, entre otros.” (El énfasis es nuestro)

De ahí que la Ley del IR posibilite la deducción de gastos aun cuando no generen una renta inmediata y directa, sino de modo mediato e indirecto (Durán y Mejía, 2014, p. 18)²²⁸. Este carácter amplio también comprende a los gastos que virtual, indirecta o potencialmente podrían generar renta, sin que sea indispensable la materialización del ingreso. Si bien el objetivo del gasto puede finalmente no lograrse, ello no quita que para buscar su materialización era necesario incurrir en determinados gastos (Hernández, 2002, p. 299). De ahí que, como menciona Dino Jarach a propósito de la normativa argentina, la evaluación sobre la deducción del gasto deberá enfocarse en determinar si el objetivo u “orden teleológico” del gasto es generar renta o mantener la fuente productora (1980, p. 73).

Precisamente, en esa línea se ha pronunciado el Tribunal Fiscal en diversas resoluciones, como en las Resoluciones N° 10167-2-2007 y 4971-I-2006, donde ha aceptado la deducción de gastos que tienen por objeto lograr un nuevo producto o servicio²²⁹, sin que dicha deducción se encuentre condicionada a la efectiva generación de ingreso, pues lo relevante es su potencialidad para generar beneficios futuros en el entendido de que la inversión puede no ser exitosa.

Por ejemplo, en la Resolución 3942-5-2005, el TF señaló que procede considerar como gasto deducible a la inversión en actividades destinadas a obtener mayores ingresos, inclusive si estas fueron infructuosas. De igual manera, en la Resolución N° 5355-I-2002, el TF ha precisado lo siguiente:

*“Los gastos correspondientes a un estudio arquitectónico en que incurre una Compañía para evaluar la posibilidad de adquirir un inmueble colindante a fin de ampliar sus oficinas, son deducibles del Impuesto a la Renta, **aun así posteriormente se deje sin efecto el referido proyecto**, en función al principio de causalidad establecido en el artículo 37° de la LIR”. (El énfasis es nuestro).*

De ahí que se puede definir a los gastos deducibles como aquellos que son necesarios para para obtener y conservar las rentas gravadas y la fuente productora de estas, en contraposición de los gastos que podrían originarse no en la obtención y conservación de rentas gravadas sino de otros beneficios no alcanzados por el IR (Córdova y Barrenechea, 2013, p. 46).

²²⁸ Esta interpretación ha sido confirmada por el Tribunal Fiscal en las Resoluciones Nos. 9013-3-2007, 4807-I-2006 y 710-2-1999.

²²⁹ Como los gastos de investigación, desarrollo o pre operativos asociados a la expansión de las actividades de las empresas.

Cabe indicar que sobre la definición de “necesidad”, el párrafo final del mismo artículo 37° trata dilucidar los términos en los que debe entenderse esta definición, al establecer que estos gastos “(...) deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente”.²³⁰ A lo largo de reiterada jurisprudencia, el TF le ha dado forma a este requisito señalando que se deben evaluar las condiciones especiales de cada gasto, tomando en cuenta la razonabilidad y proporcionalidad, lo que implica a su vez:

*“(...) recurrir a ciertos criterios adicionales, como que los gastos sean normales con el giro del negocio o que éstos mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones, entre otros, cuando la propia norma no disponga parámetros distintos ni los limite, se debe recurrir a criterios en función a los cuales es posible que pueda ocurrir que ante un gasto similar efectuado por dos empresas, este no sea deducible para una de ellas y sí para la otra”*²³¹

b. Gastos no deducibles en la determinación del IR

El artículo 44° establece una lista taxativa de gastos cuya deducción está prohibida. La relación de este tipo de gastos es amplia, pero para efectos de la presente investigación es importante analizar dos supuestos relacionados con las medidas correctivas:

- (i) Los gastos provenientes de multas y sanciones administrativas: el inciso c) del artículo 44° establece que no son deducibles las multas, recargos, intereses moratorios previstos en el Código Tributario y, en general, sanciones aplicadas por el Sector Público Nacional. La regla es clara con relación a los fines del IR: impedir que personas que infrijen la ley y sean pasibles de sanciones puedan obtener un beneficio en la determinación del IR. Como menciona Rodríguez (2018, p. 53), las sanciones claramente no son deducibles, pues provienen del quebrantamiento por parte del contribuyente de las normas jurídicas establecidas. Además, la deducción de los gastos provenientes de sanciones erosionaría la idea misma de la potestad punitiva del Estado, a sazón: desincentivar los comportamientos ilícitos (Rodríguez, 2018, p. 53).
- (ii) Los gastos provenientes de liberalidades: el inciso d) de este artículo incluye dentro del ámbito de gastos no deducibles a las donaciones y cualquier otro acto de liberalidad en dinero o en especie, con excepción de los gastos previstos en el inciso x) del artículo 37

²³⁰ Adicionalmente, para los gastos previstos en sus incisos I), II) y a.2) exige el cumplimiento de un criterio de generalidad.

²³¹ Resolución N°6392-2-2005.

de la Ley del IR²³². Estos gastos son los que tienen fines meramente filantrópicos y que no repercuten en la generación de renta o el mantenimiento de la fuente productora de riqueza. Como indica Hernández, este tipo de gastos constituyen un uso de utilidades más que un gasto necesario para su generación (Hernández, 2002, p. 2).

Sin embargo, como veremos más adelante, con la paulatina incorporación de los deberes y obligaciones sociales de las empresas dentro de sus políticas internas y en la legislación nacional, esta prohibición debe ser ponderada con un tipo especial de gasto que, calificando en principio como liberalidad, busca el posicionamiento reputacional de la empresa o la reducción de conflictos sociales de su ámbito de influencia que, a su vez, tienen un efecto indirecto y potencial en la generación de renta y el mantenimiento de la fuente.

3.2.2.3. Resoluciones del TF sobre “resarcimiento” de daños ambientales

Como mencionamos, el TF ha desarrollado una línea jurisprudencial sobre la entrega de bienes en las comunidades nativas adyacentes a los Lotes 8 y IAB, para resarcir y mitigar los efectos de los derrames de petróleo. Esta línea jurisprudencial no ha sido uniforme pues ha ido cambiando a lo largo de los años, a la luz de otras resoluciones y líneas jurisprudenciales que iban consolidando la deducibilidad de gastos de RSC, así como de los gastos sociales con una óptica de prevención de riesgos de conflictos sociales.

A continuación detallaremos los elementos más significativos de esta línea jurisprudencial a fin de visibilizar el razonamiento y los criterios interpretativos del TF.

a. Criterios jurisprudenciales del TF

En el “Anexo” de la presente investigación, se encuentran todas las resoluciones sobre gastos de resarcimiento de daños ambientales que provienen de los Lotes 8 y IAB. Para efectos de

²³² El inciso x) del artículo 37° de la Ley del IR dispone lo siguiente:

"x) Los gastos por concepto de donaciones otorgadas en favor de entidades y dependencias del Sector Público Nacional, excepto empresas, y de entidades sin fines de lucro cuyo objeto social comprenda uno o varios de los siguientes fines: (i) beneficencia; (ii) asistencia o bienestar social; (iii) educación; (iv) culturales; (v) científicos; (vi) artísticos; (vii) literarios; (viii) deportivos; (ix) salud; (x) patrimonio histórico cultural indígena; y otros de fines semejantes; siempre que dichas entidades y dependencias cuenten con la calificación previa por parte de la SUNAT. La deducción no podrá exceder del diez por ciento (10%) de la renta neta de tercera categoría, luego de efectuada la compensación de pérdidas a que se refiere el artículo 50

este análisis, me remitiré a la jurisprudencia relevante, considerando los nuevos criterios interpretativos, así como los matices planteados por el TF, la SUNAT y el contribuyente.

- **Resolución 21908-4-2011**

La línea jurisprudencial del TF sobre estos gastos tiene como punto de partida a este precedente. En esta resolución se discutía la deducibilidad de los gastos incurridos por la empresa Pluspetrol Perú Corporation S.A., en el Lote 8, para brindar asistencia a las comunidades nativas por un derrame de crudo en la comunidad de Yanayacu en el ejercicio 2000. Esta asistencia consistía en víveres y medicinas entregadas a los miembros de esta comunidad con el objeto de “resarcirlos por el daño causado” y “evitar cualquier acción tendiente a paralizar sus operaciones”.²³³

Como vimos al inicio de este capítulo, la empresa había sufrido el hundimiento de una barcaza con 7,000 barriles de petróleo de su propiedad en el río Marañón. Este derrame había originado un impacto grave en el agua y los ecosistemas hídricos, afectando el consumo de agua y la disponibilidad de recursos hidrobiológicos para las comunidades aledañas. Para mitigar esta situación, la empresa se vio en la necesidad de entregar alimentos y agua en favor de las comunidades.

La SUNAT cuestionó el gasto al calificarlo como una liberalidad, en el marco de lo dispuesto por el inciso d) del artículo 44° de la Ley del IR. Contrariamente, la empresa indicaba que este gasto era un “resarcimiento del daño causado” producto de sus operaciones y que estaba dirigido a mitigarlo. Además, de acuerdo con la empresa este gasto era el producto de una obligación legal e invocó a la Resolución 16591-3-2010 que desarrolló la deducción de gastos sociales dirigidos a prevenir conflictos.

El TF declaró la deducibilidad del gasto, porque consideró que se verificaba la relación de causalidad entre los gastos realizados y el mantenimiento de la fuente. Así, su argumento principal fue el siguiente:

*“(…) los gastos efectuados por la recurrente tuvieron como propósito **específico resarcir los daños causados** por el derrame de crudo en las aguas del Río Marañón ocasionado por el hundimiento de la barcaza AIF 346 contratada por la recurrente para el transporte de petróleo de su propiedad, conforme se ha expuesto precedentemente, aliviando, a través de la entrega de agua, víveres y medicinas, la imposibilidad de las poblaciones afectadas de las comunidades ribereñas del mencionado río (sic), del consumo de sus aguas y de sus productos*

²³³ Página 26 de la referida resolución.

hidrobiológicos, conforme lo advierte el Informe del Ministerio de Energía y Minas; **habida cuenta de la responsabilidad que le correspondía en el mencionado derrame de crudo...**

Que de acuerdo con lo expuesto se encuentra acreditada en el caso de autos **la relación de causalidad entre los gastos realizados y el mantenimiento de la fuente**, por lo que procede declarar fundada la apelación en el extremo del presente reparo”. (El énfasis es nuestro).

Como se puede advertir, a criterio del TF, el resarcimiento de daños ambientales causados por el propio contribuyente mediante la entrega de víveres a las poblaciones afectadas por la contaminación de las fuentes hídricas, constituía un gasto necesario para el mantenimiento de la fuente productora de riqueza.

- **Resolución I 1969-3-2014**

En este caso, se discutía la deducción de gastos por la empresa Korean National Oil Corporation Sucursal Peruana, consorciada para la operación del Lote 8, por la entrega de bienes a las comunidades del ámbito de influencia en el ejercicio 2002. De acuerdo con la información de la resolución del TF, la entrega de los bienes tendría el mismo objeto de la Resolución 21908-4-2011: resarcir a las comunidades por los daños causados a los pobladores de las comunidades nativas por derrames de petróleo ocurridos en los años anteriores. De ahí que el razonamiento del TF para declarar la deducibilidad de estos gastos sea el mismo.

Sin embargo, en esta resolución incorpora un matiz ya desarrollado en la Resolución I 6591-3-2010 a propósito del Lote 88: que estas erogaciones también buscaban prevenir y evitar conflictos sociales que, en el futuro, paralizaran la actividad productiva. De acuerdo al TF, estos gastos contribuían con mantener la fuente productora y, por eso, eran causales:

*“Que así, en el caso de autos, esta instancia considera que los gastos efectuados por la recurrente no respondieron a una simple liberalidad, puesto que no se realizaron sin que se buscara con ello una finalidad concreta, sino que por el contrario, **fueron realizados a efecto de evitar conflictos sociales que directamente pudieran afectar el normal funcionamiento de su yacimiento y demás instalaciones**, siendo importante mencionar que si bien en el período objeto de autos no se habría producido la toma de los pozos petroleros, por las características de la actividad desarrollada por la recurrente y de la zona en que ésta se efectuaba, tal posibilidad era patente, tal es así que en periodos posteriores ello se produjo, habiendo motivado la paralización de las actividades productivas de la recurrente e incluso la intervención de representantes del Gobierno Central, la Defensoría del Pueblo y de la sociedad civil con la finalidad de solucionar la situación de conflicto”.* (El énfasis es nuestro).

Esta lógica preventiva que justifica la causalidad del gasto es corroborada por el TF cuando indica que, aún cuando en los ejercicios fiscalizados no hubiera algún evento o intervención de

las comunidades que pudiera en riesgo la continuidad de las operaciones, “(...) *no puede negarse que tal posibilidad era latente, tal como ocurrió en los años posteriores*”.

- **Resolución 03316-I-2015**

En esta resolución se discutía la deducibilidad de los gastos incurridos por la empresa Pluspetrol Perú Corporation S.A., en los Lotes IAB y 8, por la entrega de bienes a las comunidades del ámbito de influencia en el ejercicio 2002. Si bien en esta resolución, el TF se remite a los argumentos expuestos con anterioridad, aquí hace explícita la línea jurisprudencial que considera el resarcimiento de un daño ambiental como deducible:

*“Que por lo tanto, para el caso de autos **queda acreditada la relación de casualidad entre los gastos realizados y el mantenimiento de la fuente** de los desembolsos efectuados por la recurrente por los Lotes 8, IAB (...), **toda vez que fueron realizados (...) por el resarcimiento de un daño.**”* (El énfasis es nuestro).

- **Resolución 03869-10-2017**

En este caso, se discutía la deducción de gastos por la empresa Pluspetrol Perú Corporation S.A., operadora del Lote 8, por la entrega de bienes a las comunidades del ámbito de influencia en el ejercicio 2007. A criterio de la empresa, estos gastos formaban parte de su estrategia de compenetración en las comunidades de su zona de influencia, de ahí que calificaran como gastos de responsabilidad social corporativa (RSC).

A su vez, la SUNAT desconoció estas erogaciones por la falta de elementos mínimos de probanza que le permitieran verificar si obedecían a un estándar apropiado de RSC. Así, la SUNAT plantea un cuestionamiento sobre la sustancia de los gastos de RSC: que no todo gasto bajo el rótulo de “responsabilidad social” debe ser aceptado si es que no cumple con estándares aceptables:

*“La estrategia de la recurrente se encuentra orientada a permitir deducciones en forma desmedida bajo el rótulo de “responsabilidad social”, **sin demostrar que cumplen con estándares aceptables**”.* (El énfasis es nuestro).

SUNAT ahondó en esta apreciación y planteó que no se puede considerar como un gasto de responsabilidad social a aquel que proviene de un grave daño por derrame de petróleo, debido a la falta de previsión adoptada:

“El grave daño por un derrame de petróleo, debido a la falta de previsión adoptada, no constituye justificación para aceptar estos gastos y si se tiene en cuenta el reporte público del Informe N° 1473-2012-OEFA/DS de 25 de febrero de 2013, lo expuesto por el Relator de la Organización de las Naciones Unidas de diciembre de 2013 y el reporte del Centro Amazónico de Antropología y Aplicación Práctica CAAAP, se concluye que la recurrente no habría actuado con responsabilidad social, situación que invalida la deducción de las erogaciones.” (El énfasis es nuestro).

No obstante, el TF resolvió este caso en base a considerar que: (i) eran gastos de RSC y (ii) que la entrega de bienes y servicios realizados por la empresa provenían de obligaciones contractuales, acreditables, pues la empresa presentó diversos convenios suscritos con las comunidades que establecían estas obligaciones. Así, indicó:

“(…) obran en autos convenios suscritos entre la recurrente diversas comunidades nativas en zonas colindantes a los Lotes 8 y IAB por el periodo 2006 y 2007 (...) verificándose de éstos que la recurrente se obligaba a entregar a las referidas comunidades nativas, como parte de su política interna de asistencia, los bienes y servicios detallados en los anexos

(…) encontrándose acreditado en autos la obligación que había asumido la recurrente frente a comunidades colindantes... se tiene que las referidas entregas cumplen con el principio de causalidad.” (El énfasis es nuestro).

El TF no da respuesta a los cuestionamientos de la SUNAT sobre el gasto de responsabilidad social aceptable o sobre los gastos provenientes de daños ambientales generados por la propia falta de previsión de la empresa.

b. Racionalidad jurídica del TF en las resoluciones de resarcimiento de daños ambientales

¿Cuáles son las principales razones y fundamentos legales detrás de las resoluciones anteriormente glosadas? En este apartado, sistematizo, identifico e integro las razones del TF para aceptar la deducción de los gastos de resarcimiento de daños ambientales.

(i) Marco general: principios de interpretación y fuentes normativas nacionales

En todos los casos reseñados, el TF acude a una interpretación del artículo 37° y el inciso c) del artículo 44° de la Ley del IR. Su horizonte de análisis, en esa línea, se circunscribe a los artículos específicos de normas tributarias, en línea con lo dispuesto por el inciso c) de la Norma III del Título Preliminar del CT, que establece que las leyes tributarias y las normas de rango equivalente en materia tributaria son fuentes del derecho tributario. Si bien la vinculación entre estas disposiciones del CT y la prevalencia de un análisis circunscrito a la Ley

del IR no es explícita en ninguna de estas resoluciones, el método de análisis del TF parte de este presupuesto.

En esa misma línea, se puede advertir que el TF no utiliza la Norma IX del Título Preliminar del CT, que establece que en lo no previsto por las normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen²³⁴; a pesar de que SUNAT cuestiona la materialidad de la calificación de estas erogaciones como gastos de responsabilidad social propiamente dichos.

Así, el TF no utiliza ni aplica otras normas del ordenamiento jurídico peruano, como la LGA o la legislación ambiental que regula los principios de internalización de costos ambientales o de responsabilidad ambiental. Tampoco aplica e interpreta algún instrumento internacional, como la CADH o el Convenio 169 de la OIT, para dotar de contenido a las obligaciones de la empresa o para caracterizar a la definición de RSC conforme a los estándares internacionales.

Su análisis de fuentes de derecho se circunscribe a las leyes tributarias, en aplicación del principio de legalidad previsto por el artículo 74° de la CPP.

(ii) Gastos de resarcimiento de un daño imputable al contribuyente

En la Resolución 21908-4-2011 y las que tienen el mismo criterio interpretativo, el TF señala que son deducibles los gastos de resarcimiento de un daño. Como menciona Benites, a propósito de esta resolución, el TF: *“(...) aceptó la deducibilidad del gasto, debido que al ser la empresa responsable del derrame de crudo, tenía sentido el resarcimiento de los daños causados por el derrame a través de tales entregas de víveres y medicina, encontrándose así acreditado el cumplimiento del principio de causalidad del gasto”* (2017, p. 104). Es decir, a criterio del TF, es admisible la deducción de gastos por resarcimiento de daños ambientales que provienen de causas imputables al propio contribuyente.

La principal razón tiene que ver con la necesidad del gasto, pues a criterio del TF resarcir los daños contribuía a mantener la fuente productora de riqueza. Este criterio fue confirmado por

²³⁴ Esta norma dispone lo siguiente

“Norma IX: Aplicación supletoria de los principios del derecho

En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho.”

la Resolución 11969-3-2014, que propone un argumento adicional: el carácter preventivo de estos gastos para evitar y mitigar futuros conflictos sociales en el ámbito de influencia del proyecto de la empresa. Es decir, un gasto que contribuya a reducir el margen de riesgo sobre algún conflicto futuro que perjudique las operaciones de la empresa. Como mencionamos, esta interpretación se enlaza con la jurisprudencia reiterada del TF que establece que el principio de causalidad tiene un carácter amplio e incluye gastos con el potencial de general rentas o mantener la fuente, como es el caso de evitar conflictos futuros.²³⁵

Cabe indicar que esta línea jurisprudencial tiene vasos comunicantes con otras resoluciones del TF donde ha aceptado la deducción de gastos de indemnizaciones y penalidades contractuales que obedecen a hechos y situaciones imputables al contribuyente, tal es el caso de las Resoluciones 07844-3-2012, 22217-11-2012 y 15692-10-2011. No obstante, es necesario precisar que estos antecedentes jurisprudenciales aluden a penalidades o indemnizaciones provenientes de contratos civiles entre personas de derecho privado. No hay un caso específico de una indemnización por afectación a un bien público o de naturaleza colectiva.

Es importante precisar que en la Resolución 01424-5-2005, el TF señaló que gastos destinados a contrarrestar la contaminación de su actividad productiva, a través de reforestación o el mantenimiento ambiental de tierras agrícolas, podrían ser deducibles²³⁶:

*“Que mediante el Requerimiento N° 0052061 la Administración solicitó a la recurrente sustentar con la documentación respectiva, entre otras, las facturas emitidas por la compra de insumos agrícolas, a lo que en respuesta la recurrente señaló que tenían por objeto la conservación del medio ambiente en la comunidad de Caravelí, habiendo precisado en su apelación que **la adquisición de dichos insumos fue realizada para contrarrestar la contaminación a través de la reforestación y preparación de tierras para el sombrío de plantas en beneficio de los trabajadores de la mina y de las personas que viven alrededor de ella...***

Que al respecto debe señalarse que... es razonable que las empresas que se dedican a actividades mineras adquieran insumos para el cuidado o tratamiento de tierras agrícolas dentro de los programas que pueden tener implantados de responsabilidad social y protección del medio ambiente, y que por lo tanto las adquisiciones que con tal fin se realicen están vinculadas al giro del negocio y otorgan derecho al crédito fiscal”. (El énfasis es nuestro).

²³⁵ Véanse las Resoluciones 16591-2010, 6983-5-2006, 8318-3-2004, 3104- 4-2010, 556-2-2008, 3942-5-2010, 1828-2-2009 y 2607-5-2003.

²³⁶ No obstante este criterio, en la Resolución referida el TF confirmó la posición de SUNAT de desconocer la deducción del gasto, debido a que la empresa no probó adecuadamente que los bienes comprados se destinaron para los fines de responsabilidad empresarial.

No obstante, como señala Trinidad (2015, p. 30) no es claro si estamos frente a una obligación legal o a una decisión voluntaria de la empresa para mitigar la contaminación ambiental generada directamente por sus propias actividades comerciales.

(iii) Gastos de responsabilidad social empresarial (RSC)

Si bien en la Resolución 21908-4-2011 que da pie a la deducción de estos gastos, no se menciona explícitamente que estamos frente a gastos de RSC, de acuerdo a un sector de la doctrina nacional sí presentaría alguno de los elementos caracterizadores de este tipo de gasto (Arroyo, 2013, p. 111 y Benites, 2017, p. 104). En particular, Benites menciona lo siguiente:

“Si bien el Tribunal Fiscal no hace mención a la existencia de un gasto por RSE, reconoce la causalidad del gasto incurrido como respuesta al impacto ocasionado por el desarrollo de las actividades empresariales sobre el entorno social o medioambiente, de manera tal que en este contexto la ejecución de dichos gastos adquiere sentido, resultando razonables y causales.”

Esta tendencia es confirmada a partir de la Resolución 03869-10-2017, donde el TF señala de forma expresa que estas erogaciones califican como gastos de RSC y son deducibles en la determinación del IR.

A la fecha, no hay ley que reconozca expresamente la deducción de gastos por RSC. Sin embargo, en base a línea jurisprudencial consistente en los últimos 10 años²³⁷, el TF ha venido aceptando la deducción de estos gastos en base a la concepción amplia del principio de

²³⁷ Cabe indicar que esta reciente línea jurisprudencial no ha sido necesariamente consistente en años anteriores, pues el TF no admitió la deducción de gastos sociales. Así, en la Resolución N° 01932-5-2004, el TF estableció que los gastos de mejoramiento de carreteras eran deducibles si: (i) se prueba el beneficio directo e inmediato que origina en las empresas (por ejemplo, para efectos del transporte de los bienes que comercializa), (ii) no se trata de una obra en beneficio de la comunidad a cargo del Estado, (iii) existe la obligación de la empresa para asumir tales gastos, y (iv) tienen un carácter extraordinario e indispensable.

Como se puede advertir, en aplicación de esta jurisprudencia, el TF no estaría en posibilidad de aceptar la deducción de gastos de responsabilidad social empresarial por ser voluntarios y estar dirigidos a generar un beneficio social amplio. Este criterio ha sido revalidado en las Resoluciones 013558-3-2009, 04807-1-2006 y 05732-5-2003 para gastos de asfaltado de carreteras públicas, en los que no se admitió la deducción de estos gastos por tratarse de obligaciones públicas. De la misma manera, en la Resolución N° 07263-1-2004, el TF ha precisado que no son deducibles los gastos destinados al mantenimiento de sistemas hidráulicos para la regulación de energía eléctrica en favor de la comunidad adscrita a la zona de influencia de una empresa eléctrica, en tanto que dicha obligación era competencia de una entidad pública. Este criterio fue confirmado por la Resolución 03753-1-2006 y 03718-1-2006, pero fue revocado por la Sala Civil Transitoria de la Corte Suprema de la República. El TF en la Resolución N° 09888-3-2009 aplicó esta sentencia.

causalidad; aunque ninguno de estos pronunciamientos constituya un precedente de observancia obligatoria.²³⁸

El TF ha aceptado la deducción de estos gastos en base a dos razones. En primer lugar, al tratarse de gastos “preventivos” de conflictos sociales. Esta tendencia jurisprudencial surgió a partir de la Resolución 016591-3-2010, por la que el TF aceptó la deducción de gastos provenientes de la entrega de bienes en favor de una comunidad adyacente al ámbito del proyecto de una empresa del sector hidrocarburos. A criterio del TF, estos gastos contribuían a evitar conflictos sociales cuya posibilidad de materialización era “patente”, lo que podría originar la paralización de actividades productivas de la empresa. Al evitar estas paralizaciones, según el tribunal, eran gastos orientados al mantenimiento de la fuente.²³⁹

Asimismo, posiblemente en la línea jurisprudencial que mejor explica el razonamiento jurídico de estas decisiones, el TF ha fundamentado la deducción de los gastos de RSC en el hecho de que estos son “instrumentos legítimos utilizados por las empresas para la generación y/o mantenimiento de sus ingresos”. Así, en la emblemática Resolución 18397-10-2013, el TF esgrimió las siguientes razones para validar esta deducibilidad:

²³⁸De acuerdo a lo dispuesto por el artículo 154° del CT, las resoluciones del TF que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, las emitidas para dirimir jerarquías de normas, así como las emitidas en virtud a un criterio recurrente de las Salas Especializadas, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por Ley. En este caso, en la resolución correspondiente el TF señalará que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispondrá la publicación de su texto en el Diario Oficial.

²³⁹ Al respecto, el TF señala lo siguiente:

*“De la revisión del cuadro contenido en el citado anexo y de lo actuado en la fiscalización se observa que los gastos reparados corresponden a bienes y servicios que fueron adquiridos o contratados a fin de ser otorgados o prestados a las comunidades nativas próximas a los yacimientos de la recurrente, especialmente al Lote 88... Que así, en el caso de autos, esta instancia considera que los gastos efectuados por la recurrente **no respondieron a una simple liberalidad, puesto que no se realizaron sin que se buscara con ello una finalidad concreta, sino que por el contrario, fueron realizados a efecto de evitar conflictos sociales que directamente pudieran afectar el normal funcionamiento de su yacimiento y demás instalaciones**, siendo importante mencionar que si bien en el período objeto de autos no se habría producido la toma de los pozos petroleros, por las características de la actividad desarrollada por la recurrente y de la zona en que ésta se efectuaba, tal posibilidad era **patente**, tal es así que en períodos posteriores ello se produjo, habiendo motivado la paralización de las actividades productivas de la recurrente e incluso la intervención de representantes del Gobierno Central, la Defensoría del Pueblo y de la sociedad civil con la finalidad de solucionar la situación de conflicto...*

Que, asimismo, cabe precisar que a diferencia de otros casos resueltos por el Tribunal Fiscal citados por la Administración, en el presente caso los gastos realizados tienen destinatarios concretos e identificados que pertenecen a las comunidades nativas involucradas en los conflictos sociales, lo que evidencia el interés de la recurrente en efectuar las erogaciones objeto de reparo a fin de mantener el normal desarrollo de sus actividades en los pozos o yacimientos.” (El énfasis es nuestro).

- Porque existe una sólida infraestructura jurídica que compromete a las empresas extractivas a “neutralizar el impacto ambiental y social” de sus actividades, lo que no sólo comprende acciones en favor del Estado, sino en favor de las comunidades adyacentes al ámbito de sus proyectos.
- Porque constituye una estrategia empresarial para generar rentabilidad, en armonía con la comunidad.

Adicionalmente, el TF exige algunos elementos de probanza y acreditación mínimos, como: (i) que la realidad de los gastos esté debidamente acreditada, como por ejemplo, mediante constancias de entrega, (ii) que esté acreditada una obligación legal o contractual.²⁴⁰

(iv) Gastos provenientes de obligaciones legales y contractuales

Como hemos visto, el TF admite la deducción de los gastos de resarcimiento en la medida de que provienen del cumplimiento de obligaciones legales, como los convenios suscritos entre la empresa y las comunidades nativas por las que se obliga a prestar bienes y servicios en favor de ellas.

Esta línea jurisprudencial ha sido desarrollada en otros criterios interpretativos, como las Resoluciones 11501-8-2015 y 12145-10-2014. El razonamiento del TF buscaría vincular a la necesidad del gasto con su obligatoriedad para el contribuyente. Vale decir, si el contribuyente tiene una obligación que respalda el gasto, este será causal; mientras que ante la ausencia de una obligación legal o contractual que origine una determinada erogación, el gasto no podrá ser causal (Frisancho, 2017, p. 48).

²⁴⁰ Al respecto, el TF señala lo siguiente:

*“Que en este sentido, cuando una empresa suscribe un contrato de concesión para la explotación de minerales el concesionario se compromete con el Estado –que representa a la Nación– a neutralizar el impacto medio ambiental y social que pueda generar dicha explotación, por lo que está obligado a asumir dicha responsabilidad con la Nación, que comprende indudablemente las comunidades adyacentes a la zona de concesión...Que de lo expuesto se tiene que los **gastos efectuados por concepto de responsabilidad social corporativa no constituyen meros actos de liberalidad, sino, por el contrario, instrumentos legítimos utilizados por las empresas para la generación y/o mantenimiento de sus ingresos**, y también de la respectiva fuente productora y, en este sentido, tales erogaciones, debidamente acreditadas y sustentadas, **se realizan en cumplimiento del compromiso asumido por el concesionario respecto del Estado que representa a la Nación, lo que se enmarca claramente dentro del principio de causalidad a que se refiere el primer párrafo del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.**” (El énfasis es nuestro).*

La finalidad detrás de la deducción de gastos que provienen del cumplimiento de obligaciones sería evitar posibles sanciones o daños, así como sobre costos judiciales que perjudiquen la generación de renta o el mantenimiento de la fuente productora (Tello, 2014, 35). No obstante, habría una conexión entre este gasto y la prohibición de deducir los gastos provenientes de sanciones administrativas de acuerdo a lo dispuesto por el inciso b) del artículo 44° de la Ley del IR: son causales los gastos para cumplir con obligaciones legales o contractuales y evitar la aplicación de sanciones, penalidades y multas, tal como lo menciona Frisancho (2017, p. 49):

“(...) se debe tener en consideración que la sanción por el incumplimiento de las obligaciones legales sancionadas por entidades del sector público no son deducibles para la determinación del renta empresarial, de acuerdo con lo indicado en el inciso b) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta. En ese sentido, los gastos para evitar incurrir en infracciones que acarreen sanciones impuestas por tales entidades públicas podrían considerarse como causales en el cálculo del impuesto sobre rentas empresariales.” (El énfasis es nuestro).

3.2.2.4. ¿Los gastos provenientes de medidas correctivas ambientales son deducibles a la luz de la posición del TF?

En aplicación del marco legal y la interpretación del TF, los gastos provenientes de las medidas correctivas serían deducibles, por las siguientes razones:

Tabla 16. Aplicación de estándares recogidos en las normas tributarias y en las resoluciones del TF sobre deducibilidad a las medidas correctivas

Características	Detalle	Posición del TF sobre este tipo de gastos
Proviene de mandatos legales	No son gastos voluntarios, pues provienen del mandato de una ley, a saber: el artículo 22° de la Ley del Sistema Nacional de Evaluación y Fiscalización Ambiental.	Las obligaciones legales, de acuerdo al TF, son deducibles.
No son sanciones ni penalidades	A pesar de provenir de ilícitos, no son sanciones ni penalidades.	En aplicación del inciso c) del artículo 44° de la Ley del IR y la Norma VIII del Título Preliminar del CT que prohíbe extender las disposiciones tributarias para supuestos no previstos en esta norma, estos no calificarían como gastos prohibidos en la determinación del IR, pues no son sanciones.

La inobservancia de estos gastos origina la aplicación de una multa coercitiva	Son gastos que provienen de un mandato legal, cuya inobservancia origina la aplicación de una multa coercitiva, de conformidad con lo dispuesto por los numerales 22.4 y 22.5 de la Ley N° 29325, Ley del Sistema Nacional de Evaluación y Fiscalización Ambiental. ²⁴¹	Son gastos deducibles porque su inobservancia podría afectar la fuente productora de riqueza.
Tienen un fin restaurador	Buscan restaurar, rehabilitar y reparar daños ambientales y a la salud de las personas	Son gastos deducibles porque el resarcimiento de daños al medio ambiente y la salud tienen relación con el mantenimiento de la fuente.

Cabe indicar que a la fecha de este análisis, no hay ningún caso resuelto en el TF ni el Poder Judicial sobre la deducibilidad de las medidas correctivas ambientales en el marco de la Ley del Sistema Nacional de Evaluación y Fiscalización Ambiental, Ley 29325. Tampoco hay una línea jurisprudencial sobre los efectos tributarios de acciones destinadas a garantizar el cumplimiento de los principios ambientales de responsabilidad ambiental e internalización de costos, como la remediación de pasivos ambientales.

3.3. Críticas de los gastos de resarcimiento de daños ambientales en territorios indígenas y reconfiguración de los paradigmas de aplicación e interpretación tributaria a la luz de los estándares convencionales sobre derechos de los pueblos indígenas

¿Las resoluciones del TF son consistentes con las obligaciones internacionales sobre derechos de los pueblos indígenas? ¿Cuál es el resultado de examinar estas resoluciones a la luz de los estándares y obligaciones convencionales y constitucionales sobre derechos de los pueblos indígenas y el rol de la tributación en un Estado Constitucional?

La posición del TF no se condice con las obligaciones internacionales que el Perú tiene sobre derechos de los pueblos indígenas, pues permite la deducción de gastos que provienen de un ilícito internacional de acuerdo con los estándares convencionales: contaminar el medio ambiente, que supone una afectación a los derechos a la vida e integridad, al medio ambiente y

²⁴¹ Estas normas disponen lo siguiente:

“22.4 El incumplimiento de una medida correctiva por parte de los administrados acarrea la imposición automática de una multa coercitiva no menor a una (1) UIT ni mayor a cien (100) UIT. La multa coercitiva deberá ser pagada en un plazo de cinco (5) días, vencido el cual se ordenará su cobranza coactiva.

22.5 En caso de persistirse el incumplimiento se impondrá una nueva multa coercitiva, duplicando sucesiva e ilimitadamente el monto de la última multa coercitiva impuesta, hasta que se cumpla con la medida ordenada.”

al territorio indígena. Tampoco es consistente con las obligaciones constitucionales sobre materia tributaria, que exigen que la práctica de los órganos administrativos, como el TF, asegure y garantice el ejercicio de los derechos humanos.

En este apartado, analizo cómo las resoluciones del TF sobre gastos de resarcimiento ambiental suponen la inobservancia de las obligaciones convencionales y constitucionales desarrollados en los Capítulos I y II de la presente investigación, en especial de:

- El deber de prevenir daños ambientales
- El deber de prevenir afectaciones a los derechos de los pueblos indígenas
- El deber de restaurar y la garantía de no repetir violaciones a los derechos de los pueblos indígenas
- El control de convencionalidad y garantizar la eficacia interpretativa de las disposiciones de la CADH
- La aplicación del principio pro persona
- El principio de internalización de costos
- El principio de correlación de ingresos y gastos públicos
- El deber de contribuir
- El principio de solidaridad

Asimismo, a la luz de este análisis, propongo un cambio de paradigma en la interpretación y aplicación de las normas tributarias, a fin de que garanticen la plena vigencia y disfrute de los derechos humanos, en especial, de los pueblos indígenas.

3.3.1. Críticas desde el principio tributario de internalización de costos ambientales

Como hemos visto en el Capítulo II, el principio de internalización de costos en materia tributaria persigue un fin exclusivamente preventivo: evitar y desalentar futuros daños ambientales. Por eso, este principio materializa, en el ámbito tributario, al deber de prevenir desarrollado por la jurisprudencia de la CADH, por medio del cual los Estados deben adoptar todas las medidas, incluyendo la interpretación y aplicación de las normas por los agentes del Estado, a fin de evitar daños ambientales que afecten los derechos a la vida e integridad, territorio y medio ambiente.

La deducción de los gastos de resarcimiento ambiental supone la violación de este principio tributario, porque impide que la empresa asuma los costos de restaurar y reparar la contaminación ambiental que ella misma ha generado. Así, al inobservar este principio, el TF no evita y previene potenciales daños y riesgos sobre el ambiente y, por extensión, a los otros derechos humanos estrechamente involucrados, como el derecho a la vida e integridad de los pueblos indígenas o el derecho al territorio.

En esa línea, a través de la técnica de la deducción del IR, el TF distribuye los costos de reparación ambiental sobre la sociedad en su conjunto. Es decir, al no aplicar este principio, la empresa no internaliza los costos sociales de la contaminación en su estructura de precios y los termina trasladando al Estado, de ahí que se pueda decir que la sociedad subsidia el costo de las acciones de reparación ambiental de las empresas.

Y es que si bien la deducción de gastos en el IR no equivale a un beneficio tributario o a un subsidio público propiamente dicho, porque tienen naturaleza jurídica distinta²⁴²; en términos financieros y de economía pública, ambas implican una reducción en la carga tributaria del contribuyente y una menor disposición de esos recursos para financiar los gastos del Estado.

En esa línea, como indica Patón, el principio de internalización de costos “(...) se opone, por regla general, a la concesión de beneficios fiscales a favor de las entidades contaminantes, puesto que en otro caso sería el resto de los contribuyentes los que terminarían pagando el coste de adaptación a la normativa ambiental” (2016, p. 146). Es decir, este principio impide que el contaminador pueda gozar de cualquier tipo de subsidios fiscales precisamente para evitar que el costo de la contaminación se traslade a los ciudadanos a través del sistema tributario (Betancor, 2014, p. 292).

En esa línea, como ya vimos, la LGA es suficientemente clara en señalar que los costos de las medidas de restauración, rehabilitación, reparación y la eventual compensación de daños ambientales deben ser asumidos en el causante que los genera²⁴³. Como señala Bugge (2009, p. 412), este principio excluye de la obligación de “internalizar” y “pagar” a otros sujetos que no sean el contaminador, de modo tal que este principio impide que los costos ambientales sean asumidos por:

²⁴² Los beneficios tributarios son medidas dirigidas a promover y promocionar, mediante una menor carga tributaria, a una actividad o sujeto por razones extrafiscales. Mientras tanto los gastos deducibles son mecanismos intrínsecos y técnicos que le permiten al IR gravar las renta y no los ingresos de un contribuyente, cumpliendo así con el principio de no confiscatoriedad.

²⁴³ Artículo VII del Título Preliminar.

- Las víctimas de la contaminación.
- El presupuesto público.
- La sociedad en su conjunto.
- La naturaleza en sí misma.
- Las futuras generaciones.

Por el contrario, la posición jurisprudencial del TF es un mensaje contrapuesto a la dimensión de prevención del principio de internalización de costos: si la empresa contamina y degrada los territorios indígenas, los costos de reparación de este daño no son asumidos por ella, sino a través de la deducción del gasto se trasladan al Estado, es decir, a la sociedad en su conjunto y, en especial, por los propios pueblos indígenas.

Es importante precisar que el principio de internalización de costos no sólo se aplica en el diseño, elaboración y desarrollo de tributos ambientales, sino que vincula a la aplicación e interpretación de las normas tributarias por parte de los órganos públicos. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, está en la obligación de garantizar los derechos humanos, acorde a lo dispuesto por la CPP y la CADH, de ahí que el sistema tributario en su conjunto deba experimentar una transformación adecuada para garantizar el derecho a un medio ambiente (Rosembuj, 1995, p. 243), pues “(...) *la fiscalidad ambiental, en definitiva, no se agota en impuestos particulares, sino que debe permear a todo el sistema tributario*” (Rosembuj, 1995, 248).

En un Estado Constitucional, los principios constitucionales tributarios coexisten con los principios ambientales y, de esta manera, orientan la estructura jurídica de las figuras impositivas (Patón, 2016, p. 86). Por esa razón, el principio de internalización de costos exige la congruencia de todo el sistema tributario:

*“No sólo hay que desarrollar específicamente la función tributaria ambiental, sino que sería **un error no desplegar la función ambiental tributaria**. Desde el sistema tributario, y en sus principales componentes, **hay la obligación de sincronía de los objetivos y medios normativos aplicables**, (...) por lado, eliminando aquellos tributos o sus beneficios fiscales que van en el sentido opuesto al que la tutela ambiental exige. Por otro propiciando aquellas otras definiciones jurídicas que ayudan y son proactivas. **La reflexión pasa, entonces, por la estructura vigente de los impuestos y su eficacia o ineficacia ambiental: resulta falta de sentido (insensato) gravar, de una parte, la inconducta ambiental y, de otra, o no reparar en ella o incentivarla**” (El énfasis es nuestro) (Rosembuj, 1995, 262)*

Por si eso no fuera poco, la propia LGA establece como deber ineludible para “todas las entidades y órganos del Estado” el aplicar sus principios y disposiciones, pues las normas ambientales tienen carácter de orden público:

“Artículo 2.- Del ámbito

2.1 Las disposiciones contenidas en la presente Ley, así como en sus normas complementarias y reglamentarias, **son de obligatorio cumplimiento para toda persona natural o jurídica, pública o privada, dentro del territorio nacional (...).**

Artículo 3.- Del rol del Estado en materia ambiental

El Estado, a través de sus entidades y órganos correspondientes, diseña y aplica las políticas, normas, instrumentos, incentivos y sanciones que sean necesarios para garantizar el efectivo ejercicio de los derechos y el cumplimiento de las obligaciones y responsabilidades contenidos en la presente Ley.

(...)

Artículo 11.- De los lineamientos ambientales básicos de las políticas públicas

Sin perjuicio del contenido específico de la Política Nacional del Ambiente, el diseño y **aplicación** de las políticas públicas consideran los siguientes lineamientos:

(...)

c. El aprovechamiento sostenible de los recursos naturales, incluyendo la conservación de la diversidad biológica, a través de la protección y recuperación de los ecosistemas, las especies y su patrimonio genético. **Ninguna consideración o circunstancia puede legitimar o excusar acciones que pudieran amenazar o generar riesgo de extinción de cualquier especie, subespecie o variedad de flora o fauna.**

g. La **articulación e integración** de las políticas y planes de lucha contra la pobreza, asuntos comerciales, **tributarios** y de competitividad del país **con los objetivos de la protección ambiental y el desarrollo sostenible.**

(...)

Artículo 7.- Del carácter de orden público de las normas ambientales

7.1 **Las normas ambientales, incluyendo las normas en materia de salud ambiental y de conservación de la diversidad biológica y los demás recursos naturales, son de orden público.** Es nulo todo pacto en contra de lo establecido en dichas normas legales.

7.2 **El diseño, aplicación, interpretación e integración de las normas señaladas en el párrafo anterior, de carácter nacional, regional y local, se realizan siguiendo los principios, lineamientos y normas contenidas en la presente Ley y, en forma subsidiaria, en los principios generales del derecho.”** (El énfasis es nuestro).

Esto es congruente con el deber de garantizar los derechos a la vida y al medio ambiente. Precisamente, en la STC 05471-2013-PA/TC, el TC ha señalado que en términos generales, este deber demanda disposiciones de organización, es decir, medidas orientadas a organizar y ordenar todas las estructuras estatales a través de las cuales se manifiesta el ejercicio del poder público, de manera tal que se asegure jurídicamente el libre y pleno ejercicio del derecho al medio ambiente:

“Y que ello es consecuencia de que el contenido constitucionalmente garantizado de un derecho no se agota con la existencia de un orden normativo dirigido a hacer posible su ejercicio, sino que comporta la necesidad de una conducta gubernamental que asegure, en la realidad, una eficaz garantía de que los derechos podrán ejercerse de manera plena y libre.”²⁴⁴

En esa línea, es importante precisar que la obligación convencional de garantizar el derecho a la vida es transversal e involucra no solo a los legisladores, sino a toda institución estatal²⁴⁵. Como ha señalado la Corte IDH: es indispensable que el derecho a la vida sea interpretado y aplicado de manera que sus salvaguardas sean prácticas y efectivas (*effet utile*)²⁴⁶.

En ese sentido, el TF estaba en la obligación de garantizar el derecho a la vida de las comunidades afectadas por los derrames de petróleo, estableciendo las bases para evitar y prevenir la afectación de sus derechos. Al no hacerlo, ha incumplido con aplicar el principio de internalización de costos y, en consecuencia, ha inobservado con el deber de prevenir daños ambientales.

3.3.2. Críticas desde el deber de prevenir violaciones a los derechos humanos por daños ambientales

Como vimos en el Capítulo I, el deber general de prevención desarrollado por diversa jurisprudencia de la Corte IDH, como en el Caso Velásquez Rodríguez vs. Honduras, tiene dos elementos constitutivos:

- (i) Es un elemento procedimental, que implica la adopción de todas las medidas estatales de carácter jurídico, político, administrativo y cultural,
- (ii) Es un elemento material, que en una faz positiva implica usar estas medidas para promover la salvaguarda de los derechos humanos, y en una faz negativa consiste en asegurar que las violaciones a los derechos “(...) sean efectivamente consideradas y tratadas

²⁴⁴ Fundamento 8. También: Corte IDH. Caso Velásquez Rodríguez vs. Honduras. Fondo. Sentencia de 29 de julio de 1988, párr. 166.

²⁴⁵ Corte IDH. Caso Cruz Sánchez y otros Vs. Perú. Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 17 de abril de 2015, párr. 259; Caso Ortiz Hernández y otros Vs. Venezuela. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 22 de agosto de 2017, párr. 101.

²⁴⁶ Corte IDH. Caso Zambrano Vélez y otros Vs. Ecuador. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 4 de julio de 2007, párr. 79; Caso Montero Aranguren y otros (Retén de Catia) Vs. Venezuela. Excepción Preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 5 de julio de 2006, párr. 64.

*como un hecho ilícito que, como tal, es susceptible de acarrear sanciones para quien las cometa, así como la obligación de indemnizar a las víctimas por sus consecuencias perjudiciales”.*²⁴⁷

Como se puede advertir, las medidas de prevención no sólo son de adecuación normativa ni se encuentran limitadas a la elaboración de políticas públicas, sino que involucra a todo tipo de medidas, incluyendo a las medidas administrativas que un tribunal administrativo, como el TF, puede adoptar. Como lo ha señalado la misma Corte IDH en el Caso Velásquez Rodríguez vs. Honduras, la obligación de garantizar el libre y pleno ejercicio de los derechos reconocidos en la CADH es una obligación de todos los órganos públicos.²⁴⁸ Es decir, al momento de resolver los casos materia de su competencia, el TF estaba en la obligación de aplicar los estándares desarrollados por los órganos de la SIDH, no solo por un mandato convencional o constitucional, sino porque además es obligación que se deriva del propio CT, tal como lo establece el artículo 102°:

“Artículo 102°.- Jerarquía de las normas

*Al resolver el Tribunal Fiscal deberá **aplicar la norma de mayor jerarquía**. En dicho caso, la resolución deberá ser emitida con carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria, de acuerdo a lo establecido en el Artículo 154°”* (El énfasis es nuestro).

En segundo lugar, con relación a las medidas afirmativas, la Corte IDH ha sido clara en señalar que se inobserva el deber de prevenir si se tolera que “(...) los particulares o grupos de ellos actúen libre o impunemente en menoscabo de los derechos humanos” reconocidos y desarrollados en la CADH²⁴⁹. En ese sentido, el TF estaba obligado a interpretar y aplicar la norma tributaria

²⁴⁷ Corte IDH. Caso Velásquez Rodríguez vs. Honduras (1988). Sentencia de 29 de julio de 1988. Fondo. Párr. 175. En el mismo sentido: Caso González y otras (“Campo Algodonero”) vs. México. Excepción preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 16 de noviembre de 2009, párr. 252; Caso Rodríguez Vera y otros (Desaparecidos del Palacio de Justicia) Vs. Colombia. Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 14 de noviembre de 2014. Serie C No. 287, párr. 519; Caso Luna López Vs. Honduras. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 10 de octubre de 2013. Serie C No. 269, párr. 118; y Caso Godínez Cruz Vs. Honduras. Fondo. Sentencia de 20 de enero de 1989, párr. 189.

²⁴⁸ Corte IDH. Caso Velásquez Rodríguez vs. Honduras. Fondo. Sentencia de 29 de julio de 1988, párr. 166. Otras sentencias en el mismo sentido: Caso de la Masacre de Pueblo Bello vs. Colombia. Sentencia de 31 de enero de 2006, párr. 120, Caso Anzualdo Castro vs. Perú. Sentencia de 22 de setiembre de 2009. Excepción Preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas, párr. 62, Caso Gomes Lund y otros (“Guerrilha do Araguaia”) vs. Brasil. Sentencia de 24 de noviembre de 2010. Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas, párr.140, Caso Masacre de Santo Domingo vs. Colombia. Sentencia de 30 de noviembre de 2012. Excepciones Preliminares, Fondo y Reparaciones, párr. 189; Caso González y otras (“Campo Algodonero”) vs. México. Excepción preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 16 de noviembre de 2009, párr. 236.

²⁴⁹ Corte IDH. Caso Gomes Lund y otros (“Guerrilha do Araguaia”) vs. Brasil. Sentencia de 24 de noviembre de 2010. Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas, párr.140; y Caso Godínez Cruz Vs. Honduras. Fondo. Sentencia de 20 de enero de 1989, párr. 189.

de manera tal que no promueva, apoye o tolere las violaciones de derechos humanos²⁵⁰. De ahí que mediante la deducción de gastos que provienen de reparar y restaurar un daño ambiental, el TF no solo tolere, sino que promueva una conducta que afecta derechos de los pueblos indígenas, como la salud o el territorio. Y es que permitir que el contaminador deduzca los gastos provenientes de restaurar el daño ambiental implica no solo una reducción de su carga impositiva en el IR, sino que los costos del daño ambiental se trasladen a toda la sociedad. Es decir, el Estado subsidia al contaminador por restaurar la contaminación ambiental.

Por otro lado, el Estado estaba obligado a revertir la grave situación de riesgo sobre la vida, integridad y los territorio indígenas que se había generado por los constantes derrames de petróleo en la Amazonía. Para ese fin, debía de adoptar todas las medidas necesarias y suficientes para ello²⁵¹, como la obligación de aplicar los principios de internalización de costos y responsabilidad ambiental. La deducción de los gastos de restauración en el IR, como hemos tenido oportunidad de analizar, iba en un sentido contrario: planteaba una excepción injustificada e irrazonable de estos principios. Por eso, el TF no ha cumplido con adoptar las medidas, dentro del ámbito tributario, que contribuyeran con revertir la situación de riesgo ya creada por el Estado.

Esto se agrava por el tipo de afectación que supone el daño ambiental. Ya la Corte IDH ha tenido la oportunidad de señalar que la prevención debe ser una política prioritaria en los Estados, pues con frecuencia no es posible restaurar una situación existente antes de la ocurrencia del daño ambiental²⁵².

Aunado a ello, el TF estaba en la obligación de interpretar las normas tributarias de manera tal que pudieran disuadir cualquier amenaza al derecho a la vida de los pueblos indígenas Amazónicos²⁵³. Justamente, como señala Patón, la tributación ambiental tienen un elemento disuasorio, pues busca modificar las conductas individuales (2016, p. 146), de ahí que resulte lógico que si el contaminador disfruta de ayudas públicas y subsidios fiscales no se pueda

²⁵⁰ Corte IDH. Caso Velásquez Rodríguez Vs. Honduras (1988), párr. 173; Caso González y otras (“Campo Algodonero”) vs. México. Excepción preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 16 de noviembre de 2009, párr. 236; Caso Masacres de El Mozote y lugares aledaños vs. El Salvador. Fondos, Reparaciones y Costas. Sentencia de 25 de octubre de 2012, párr. 144.

²⁵¹ Corte IDH. Caso de la Masacre de Pueblo Bello vs. Colombia. Sentencia del 31 de enero de 2006, párr. 126.

²⁵² Corte IDH. Medio ambiente y derechos humanos, Óp. Cit., párr. 130.

²⁵³ Corte IDH. Caso Zambrano Vélez y otros Vs. Ecuador. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 4 de julio de 2007. Serie C No. 166; párr. 81

alcanzar el objetivo disuasorio y preventivo que persigue este principio (Betancor, 2014, p. 292).

En tercer lugar, el TF no ha cumplido con la faz negativa del deber de prevenir, al no tratar al daño ambiental como ilícito en el ámbito tributario. Justamente, la ilicitud de una conducta transgresora del ámbito de los derechos fundamentales no solo es contrarrestada mediante la potestad punitiva y las sanciones administrativas o penales, sino también mediante otros mecanismos normativos que permiten internalizar los costos del ilícito en la esfera del infractor y, en rigor, dotan de una respuesta estatal integral a las violaciones de derechos fundamentales. Tal es el caso de la propia Ley del IR, que en el inciso c) del artículo 44° prohíbe la deducción de los gastos que provienen de sanciones administrativas. El objetivo de esta disposición es, precisamente, evitar que los costos de cumplir con sanciones administrativas que no son fines constitucionalmente deseables, como multas, se transfieran sobre la sociedad en su conjunto.

El tratamiento tributario de los gastos provenientes de una multa por daño ambiental permite ejemplificar estos vasos comunicantes mínimos entre las diversas esferas del poder público: la afectación de un derecho por daño ambiental es considerada como un ilícito en materia penal y en la esfera del derecho administrativo sancionador, así como en el IR al prohibirse su deducción en tanto gasto. De esa manera, hay congruencia en la respuesta del derecho público, en sus diversos niveles, a una violación a un derecho fundamental.

Sin embargo, como vimos en este capítulo, la posición del TF abre la posibilidad de que exista un tratamiento tributario diferenciado en un ilícito ambiental: por un lado, una sanción pecuniaria impuesta por daños ambientales por parte del Organismo de Evaluación y Fiscalización Ambiental – OEFA no sería deducible. Sin embargo, todos los gastos para cumplir con una medida correctiva destinada a la restauración y reparación del mismo daño ambiental sí serían deducibles.

Esta incongruencia relativiza el tratamiento de ilícito de la violación del derecho fundamental y le quita el carácter integral, permitiendo que la actuación transgresora de derechos fundamentales quede impune en el ámbito tributario. Al respecto, debemos señalar que en la misma sentencia del Caso Velásquez Rodríguez vs. Honduras, la Corte IDH indicó lo siguiente:

“El Estado está, por otra parte, obligado a investigar toda situación en la que se hayan violado los derechos humanos protegidos por la Convención. Si el aparato del Estado actúa de modo que tal violación quede impune y no se restablezca, en cuanto sea posible, a la víctima en la

plenitud de sus derechos, puede afirmarse que ha incumplido el deber de garantizar su libre y pleno ejercicio a las personas sujetas a su jurisdicción”²⁵⁴ (El énfasis es nuestro).

Cabe indicar que la contaminación ambiental supone también el quebrantamiento de normas de orden público. Así, el TC ha señalado que la CPP tiene disposiciones que forman parte del núcleo de lo que se ha venido a denominar la “Constitución Ecológica”²⁵⁵, que fija las relaciones entre el individuo, la sociedad y el medio ambiente y que se encuentra determinada por una triple dimensión:

- “- Como principio que irradia todo el orden jurídico puesto que es obligación del Estado proteger las riquezas naturales de la Nación.*
- Como derecho de todas las personas a gozar de un ambiente sano, derecho constitucional que es exigible por diversas vías judiciales.*
- Como conjunto de obligaciones impuestas a las autoridades y a los particulares, en su calidad de contribuyentes sociales.”²⁵⁶*

De ahí que debido a la importancia que tiene el medio ambiente como derecho colectivo, toda norma que busque cautelarlo, prevenir daños o reparar la degradación ambiental, “(...) sea una norma de orden público, pues tiene como fundamento la protección de un interés colectivo de la Nación.”²⁵⁷

En ese sentido, el TF al evaluar la deducibilidad del gasto de resarcimiento ambiental debió aplicar el estándar del deber de prevenir daños ambientales y, en aplicación de los principios de responsabilidad ambiental e internalización de costos de la LGA, debió señalar que este gasto no era deducible, porque un Estado parte de la CADH está en la obligación de tratar a toda afectación a un derecho humano como un ilícito, adoptando todo tipo de medidas, incluyendo las que tienen que ver con la tributación. Al no hacerlo, ha incumplido con este deber convencional.

3.3.3. Críticas desde el test de debida diligencia para prevenir violaciones a los derechos humanos

²⁵⁴ Corte IDH. Caso Velásquez Rodríguez vs. Honduras (1988). Sentencia de 29 de julio de 1988. Fondo. Párr. 176. En el mismo sentido: Caso Gomes Lund y otros (“Guerrilha do Araguaia”) vs. Brasil. Sentencia de 24 de noviembre de 2010. Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas, párr.140 y Caso Godínez Cruz Vs. Honduras. Fondo. Sentencia de 20 de enero de 1989, párr. 189.

²⁵⁵ STC 03610-2008-PA/TC (fundamentos 33, 34 y 35).

²⁵⁶ Fundamento 34.

²⁵⁷ STC 03048-2007-PA/TC (fundamento 22).

Como vimos en el Capítulo I, ya que el deber de prevenir violaciones a los derechos humanos es una obligación de medios, la Corte IDH ha desarrollado unos estándares sobre debida diligencia que permiten apreciar si hay responsabilidad internacional del Estado por no haber evitado o prevenido una afectación a los derechos humanos.

Si bien este test debe ser aplicado desde una perspectiva orgánica al comportamiento y la capacidad de prevención del Estado en todos sus niveles, a continuación evaluamos si las decisiones del TF son congruentes con prevenir las violaciones de los derechos de los pueblos indígenas, pues nos interesa determinar si las resoluciones del TF contribuyen a prevenir o a promover las violaciones a los derechos indígenas considerando el alto riesgo de nuevos derrames de petróleo en los lotes 8 y 192.

- ***Al momento de los hechos existía una situación de riesgo real e inmediato para un individuo o grupo de individuos determinados:***

Como hemos mencionado, los lotes 8 y IAB fueron focos de derrames de petróleo que han sido documentados a través de diversos informes y reportes oficiales. El riesgo de nuevos derrames por responsabilidad de la operación de este proyecto era alto, por lo cual, el Estado estaba en capacidad de adoptar todas las medidas bajo su control, como las tributarias, para prevenir posibles y futuros derrames. Así, entre la fecha del derrame en la comunidad de Yanayacu (año 2000) y la fecha de emisión de la primera resolución del TF que acepta la deducción de los gastos de resarcimiento de daños (2011), habían ocurrido 211 derrames de petróleo en la Amazonía peruana (León y Zuñiga, 2020, p. 48).

¿Había un riesgo de nuevos derrames? Desde la fecha de la primera resolución del TF hasta el año 2019, han ocurrido 263 derrames (León y Zuñiga, 2020, p. 48). Es decir, un promedio de 33 derrames anuales.

La propia CIDH ha puesto de relieve el profundo impacto que estos derrames en los pueblos indígenas que habitan las cuencas contaminadas, dado que, al no contar con agua potable ni alcantarillado, dependen del agua de los ríos y quebradas para sus necesidades básicas y actividades cotidianas (2019, p. 69).

- ***Las autoridades conocían o debían tener conocimiento de una situación de riesgo real e inmediato para un individuo o grupo de individuos determinado y a las posibilidades razonables de prevenir o evitar ese riesgo:***

La gravedad de estos derrames llevó a que los Relatores Especiales sobre Sustancias y Desechos Peligrosos y Derechos de los Pueblos Indígenas de la ONU llamaran, conjuntamente, la atención al Estado peruano por la desidia institucional para afrontar seriamente estos siniestros ambientales (ONU, 2017c). Justamente, ellos ponen de relieve los reiterados derrames y desastres ambientales que han ocurrido en el Lote IAB:

“El bloque 192, conocido previamente como Bloque I A/B, tiene un largo historial de contaminación, emergencias ambientales y conflictos. Los oleoductos viejos y corroídos han sufrido repetidas rupturas en los últimos años, contaminando con sustancias tóxicas fuentes de agua y alimentos. (ONU, 2017c).

Además, como hemos mencionado, en el año 2017, la CIDH otorgó medidas cautelares para preservar la vida e integridad personal de los pobladores de las comunidades de Cuninico y San Pedro por los derrames de petróleo del Oleoducto Norperuano, exigiendo al Estado peruano *“(..)* adoptar las medidas necesarias para preservar la vida e integridad personal de los pobladores de las comunidades de Cuninico y San Pedro”.

Este no es un mandato a ministerios específicos, sino que es una obligación a todo el Estado peruano, incluyendo al TF.

Es importante precisar que estas medidas cautelares se otorgan en situaciones que son graves y urgentes, a fin de prevenir un daño irreparable a las personas o pueblos. El incumplimiento de una medida cautelar de la CIDH puede originar responsabilidad internacional del Estado peruano.

- ***Las autoridades, pese a ello, no adoptaron las medidas necesarias dentro del ámbito de sus atribuciones que, juzgadas razonablemente, podían esperarse para prevenir o evitar ese riesgo:***

Como hemos señalado en los apartados anteriores, la admisión de la deducción de tales gastos supone quebrantar la aplicación del principio tributario de internalización de costos y, por tal efecto, no se cumple con prevenir y evitar daños a los territorios de los pueblos indígenas.

Además, al permitir la deducibilidad de este gasto, el TF tampoco ha cumplido con crear las condiciones necesarias para evitar que se produzcan violaciones a los derechos de los pueblos

indígenas²⁵⁸. Tampoco ha cumplido con la obligación de impedir y evitar que los particulares atenten contra este derecho²⁵⁹.

Como hemos señalado, es importante precisar que la responsabilidad internacional del Estado por afectaciones al derecho a la vida no sólo se configura por el comportamiento de sus propios agentes, sino cuando privados actúan con “(...) *el apoyo, tolerancia u omisión del propio Estado*” (Ayala y Rivero, 2019, p. 130). Justamente, la posición del TF, de aminorar la carga fiscal de la empresa contaminadora por obligaciones de reparación de daños generadas por ella misma, puede contraviene este estándar desarrollado por la propia Corte IDH en el Caso de la “Masacre de Mapiripán” vs. Colombia.²⁶⁰

Téngase presente que un Estado incurre en responsabilidad internacional si, a pesar de adoptar medidas para asegurar el respeto de los derechos conculcados, contribuye y tolera el repetido incumplimiento de las reglas que él mismo había establecido (CIDH, 2015, p. 54).

Por ejemplo, en el Caso Radilla-Pacheco vs. Estados Unidos Mexicanos, la Corte IDH indicó que la aquiescencia o tolerancia de autoridades públicas de prácticas violatorias de los derechos a la vida e integridad, “(...) *representa, por sí mismo, una infracción al deber de prevención de violaciones*” a los derechos a la integridad personal y a la vida²⁶¹, aún cuando no se puedan comprobar las violaciones o los actos específicos que atentan contra el derecho a la vida²⁶².

3.3.4. Críticas desde el deber específico de prevenir afectaciones específicas a los derechos de los pueblos indígenas

Al permitir la deducción del gasto de resarcimiento ambiental y evitar la internalización de los costos ambientales en el contaminador, el TF no ha cumplido con el deber de prevenir

²⁵⁸ Corte IDH. Caso de los “Niños de la Calle” (Villagrán Morales y otros) Vs. Guatemala. Fondo. Sentencia de 19 de noviembre de 1999; caso Kawas Fernández vs Honduras. Serie C N° 196. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 3 de abril de 2009, párr. 74; y Caso González y otras (“Campo Algodonero”) vs. México. Excepción preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 16 de noviembre de 2009, párr. 245

²⁵⁹ Corte IDH. Caso Montero Aranguren y otros (Retén de Catia) Vs. Venezuela. Excepción Preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 5 de julio de 2006, párr. 64; Caso Comunidad Garífuna de Punta Piedra y sus miembros Vs. Honduras. Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 8 de octubre de 2015, párr. 62.

²⁶⁰ Corte IDH. Caso de la “Masacre de Mapiripán” vs. Colombia. [Fondo, Reparaciones y Costas] 2005, párr. 110.

²⁶¹ Corte IDH. Caso Radilla-Pacheco vs. Estados Unidos Mexicanos. Excepciones preliminares, fondo, reparaciones y costas. Sentencia de 23 de noviembre de 2009. Serie C No. 209, párr. 130.

²⁶² Caso Manuel Cepeda-Vargas vs. Colombia. Serie C. No. 213. Sentencia de 26 de mayo de 2010. Excepciones preliminares, fondo y reparaciones, párr. 125

afectaciones al territorio indígena que aseguran vida, integridad y subsistencia del pueblo. Esto conlleva una inobservancia de los estándares de la CIDH sobre el deber de prevenir afectaciones a los derechos de los pueblos indígenas, tal como se puede advertir:

Tabla 17. Estándares de la CIDH sobre el deber de prevenir afectaciones a los derechos de los pueblos indígenas vs la posición del TF

Estándares	Posición del TF
Identificar riesgos y adoptar medidas para evitar su materialización	La resolución no evita ni desalienta posibles daños en el futuro
Establecer salvaguardias y mecanismos adecuados para evitar que las concesiones de aprovechamiento de recursos naturales no causen daños ambientales que afecten los territorios indígenas	Al no desalentar daños futuros mediante los costos de la contaminación, no incorpora el enfoque preventivo en la interpretación y aplicación de la norma tributaria
Reparar los daños ambientales en los territorios indígenas.	La reparación incluye la garantía de no repetición, la que en este caso en particular no se asegura, pues no se evita un daño futuro en los territorios indígenas. Desde la expedición de la resolución del TF, se produjeron nuevos derrames de petróleo en los lotes.
Sancionar a los responsables	La sanción impuesta a los responsables en la vía administrativa no es congruente con el tratamiento tributario de la reparación, que contribuye a diluir el efecto financiero de la sanción al no permitir la internalización del costo de la contaminación.

3.3.5. Críticas desde la garantía de no repetición

La deducción del TF afecta la garantía de no repetición desarrollada por la Corte IDH, dado que el Estado incumple con adoptar las acciones bajo su jurisdicción para garantizar que no vuelva a ocurrir una violación de los derechos de los pueblos indígenas.

Precisamente, uno de los elementos esenciales para evaluar este deber es la capacidad estatal de prevenir la no repetición, vale decir, las acciones concretas y medidas destinadas a evitar la repetición de las afectaciones a los derechos humanos. En tal sentido, la CIDH ha señalado que un Estado incurre en responsabilidad si, a pesar de adoptar medidas para asegurar el respeto de los derechos conculcados, contribuye y tolera el repetido incumplimiento de las reglas que él mismo había establecido (2015, p. 54).

En ese sentido, el TF diluye la asunción de los costos asociados a la reparación de la contaminación por parte del mismo agente contaminador, por lo cual, no logra incidir en la estructura de costos que permita evitar y prevenir la repetición de los mismos daños

ambientales. Es decir, al permitir la deducción de estos gastos, el TF no desincentiva comportamientos ilícitos en el futuro susceptibles de generar la violación de los derechos humanos.

Este incumplimiento se agudiza en el contexto bajo análisis, pues los lotes 8 y IAB no sólo reportan el mayor número de derrames sino que es clara la responsabilidad de las empresas operadoras de estos lotes en la gran mayoría de los derrames. La deducción de gastos hace patente, en rigor, que el Estado no adoptó las medidas, en el ámbito tributario, que disuadan y eviten futuros actos de repetición de los derrames de petróleo.

3.3.6. Críticas desde el principio de solidaridad

Como mencionamos, en base al principio de solidaridad, los actos estatales están dirigidos a la satisfacción de los intereses colectivos y sociales, como la efectividad de los derechos humanos y el ambiente. Además, el principio de solidaridad es el fundamento de las acciones afirmativas de los poderes públicos. Es decir, conforme a este principio, el Estado sólo debe promover aquellas acciones que persigan fines sociales, como el disfrute pleno de los derechos humanos.

En esa línea, el principio de solidaridad exige la observancia de deberes ciudadanos destinados a la construcción de una sociedad para las futuras generaciones, donde lo ambiental juega un rol decisivo, tal como lo ha puesto de relieve el propio TC en la STC 00004-2010-PI/TC en los siguientes términos:

*“A diferencia de los demás valores que fundamentan directamente derechos, la solidaridad lo hace indirectamente por intermedio de los deberes. De una reflexión desde comportamientos solidarios se deduce la existencia de deberes positivos que corresponde directamente a los poderes públicos o que éste atribuye a terceros, personas físicas o jurídicas. Estos deberes positivos tienen como correlativos a los derechos. **Este efecto especial de la solidaridad que llega a los derechos partiendo de los deberes que genera, permite la comprensión de las construcciones que prolongan la solidaridad en relación con las generaciones futuras. En ese sentido, el valor solidaridad fundamenta derechos, como el relativo al medio ambiente**”²⁶³ (El énfasis es nuestro).*

Por eso mismo, consideramos que la posibilidad de deducir los gastos de reparar la contaminación representa un incentivo en sentido contrario: no se promueve el cumplimiento de un deber ciudadano (conservar y proteger el medio ambiente), sino el incumplimiento de este deber (contaminar y generar daños ambientales). Tampoco se incentiva el cumplimiento

²⁶³ Fundamento 7.

de fines sociales (asegurar la efectividad de los derechos de los pueblos indígenas), sino de fines individuales (la reducción de la carga impositiva de una empresa contaminante). De ahí que la deducción de este concepto represente un incentivo para que la empresa no contribuya a la consecución del fin común, que es la característica fundamental de este principio.

3.3.7. Críticas desde la configuración del tributo en un Estado Constitucional y el deber de contribuir

Como vimos en el Capítulo II, el tributo se ha apartado de la neutralidad recaudatoria con la que era concebido en un Estado Liberal, para incorporar en su misma estructura los criterios axiológicos del Estado Constitucional, como el respeto y la garantía de los derechos humanos. De ahí que la evaluación de la tributación desde un enfoque basado en derechos humanos suponga: el máximo de recursos disponibles para el disfrute pleno de los derechos; combatir la desigualdad y pobreza; mejorar la democracia y transparencia; y garantizar derechos humanos específicos.

En materia ambiental, justamente, el deber de contribuir busca garantizar aquellos bienes públicos, como la naturaleza o los servicios ecosistémicos, que permitan y aseguren el ejercicio de los derechos humanos. Por eso, ante el riesgo de daños ambientales, la potestad tributaria juega un rol decisivo para evitarlos:

“El deber de contribuir al gasto público abarca, en su fundamento, la necesidad de satisfacer, por su intermedio, bienes comunes, generales, indivisibles para el conjunto social. El bien ambiente es uno de ellos, como lo es la defensa, justicia o educación. Y esto siempre ha sido así, lo que pasa es que ahora, ante el riesgo de su degradación irreversible, es cuando su conservación y utilización convoca el ejercicio de la potestad tributaria en la guardia del equilibrio ecológico y los ecosistemas en consideración” (Rosembuj, 1998, p. 44 y 45)

En esa línea, el TC en una sentencia sobre la aplicación de beneficios tributarios a las corridas de toros, tuvo la oportunidad de pronunciarse sobre qué tipo de bienes y fines constitucionales son los que debe promover la tributación. En la STC 0042-2004-PI/TC se discutía la constitucionalidad de los criterios que tenía una entidad administrativa para calificar de “cultural” a un determinado espectáculo público, pues de esta calificación dependía la aplicación de la exoneración del Impuesto a los Espectáculos Públicos No Deportivos.²⁶⁴ En esta sentencia, el TC fue claro en señalar que no podían estar exonerados aquellos espectáculos que:

²⁶⁴ En la medida de que los espectáculos culturales recibían tal beneficio tributario.

“(…) transmitan mensajes en contra de valores superiores tales como la dignidad de las personas, la vida, la igualdad, la solidaridad, la paz; o hagan apología de la discriminación por razones de origen, raza, sexo, idioma, religión, opinión, condición económica o de cualquiera otra índole (artículo 2, inciso 2 de la Constitución), no deben ser declaradas “culturales”. Tampoco aquellas que inciten al odio, a la violencia contra personas o animales, o a la intolerancia.”²⁶⁵

El TC fue más allá y fue claro en señalar que “(..) el Estado social y democrático de Derecho asume (..) el deber de no promover aquellas manifestaciones culturales que vulneran los derechos fundamentales, los principios constitucionales o los valores constitucionales”.²⁶⁶ Aquí cabe resaltar que, justamente, para sustentar la posición de que la corridas de toros no eran espectáculos susceptibles de ser promovidos mediante beneficios tributarios, el TC se remitió al derecho al medio ambiente, como se puede advertir a continuación:

“Precisamente, este Tribunal ha tenido la oportunidad de pronunciarse sobre el derecho fundamental al medio ambiente (Exp. N.O 048-2004-PIITC), **estableciendo el derecho de las personas a un «medio ambiente en el que sus elementos se desarrollan e interrelacionan de manera natural y armónica»**. Pero el ser humano también debe actuar en armonía y en convivencia pacífica con los demás seres vivos que lo rodean, en la medida que debe asumir una actuación responsable frente a ellos
(...) **el Estado tiene el deber de asegurar que las personas no actúen con violencia frente a otras personas, ni con crueldad contra los animales**, lo cual tiene un fundamento jurídico y ético. Desde la perspectiva jurídica, cabe señalar que dicho deber, se basa, en primer lugar, en el derecho fundamental al bienestar y a la tranquilidad de las personas (artículo 2, inciso 1 de la Constitución) que sí se sienten afectadas en sus sentimientos al presenciar ya sea directamente o al tomar noticia de la existencia de la realización de tratos crueles contra los animales.”²⁶⁷ (El énfasis es nuestro).

Este criterio también ha sido desarrollado en otras sentencias, tal es el caso de la STC 2302-2003-AA/TC en la que ha señalado que el Estado no puede promover la explotación de los juegos de apuesta, que pueden generar adicción –ludopatía– con efectos económicos y sociales perjudiciales para el jugador y su familia, ya que resultan incompatibles con la preservación y defensa de otros bienes y principios constitucionales.²⁶⁸

Además, como hemos señalado, el ejercicio de la potestad tributaria se realiza en el marco del respeto y garantía de los derechos humanos, conforme a lo dispuesto por la CPP.

²⁶⁵ Fundamento 21.

²⁶⁶ Fundamento 29.

²⁶⁷ Fundamentos 25 y 26.

²⁶⁸ Fundamento 18. Véanse también las STCs 06089-2006-PA/TC (fundamento 20), 00850-2008-PA/TC (fundamento 16) 06626-2006-PA/TC (fundamento 20) y 4227-2005-PA/TC (fundamento 40),

En esa línea: ¿permitir que una empresa deduzca un gasto por restaurar un daño ambiental que ella misma ha ocasionado no supone promover aquellas conductas que vulneran los derechos fundamentales, los principios constitucionales o los valores constitucionales?

Con estas resoluciones, el TF alienta fines que la CPP no solo no promueve, sino que desalienta explícitamente, como la contaminación del medio ambiente. De ahí que el TF aliente y motive una conducta contraria a los valores constitucionales, como contaminar el ambiente y los territorios indígenas.

3.3.8. Críticas desde el principio de correlación ingresos y gastos públicos

En un Estado Constitucional la correlación ingresos y gastos es fundamental, en especial, si se evalúa a la tributación y a las políticas fiscales desde un enfoque basado en los derechos humanos. Así, al permitir la deducción de estos gastos, el TF afecta la recaudación estatal y traslada el costo social de la contaminación sobre todos los ciudadanos, en particular, sobre los más vulnerables, que son los pueblos indígenas que han sido afectados por la contaminación de los ríos y cuencas necesarios para garantizarles su subsistencia.

Hay que recordar que un menor IR a pagar por parte de las empresas responsables de los derrames petroleros, como Pluspetrol, repercute en la distribución del presupuesto público en los departamentos donde, precisamente, ocurrió el daño ambiental. Es decir, hay un vínculo directo entre un menor pago del IR por la deducción de los gastos de reparar la contaminación y la capacidad del Estado de financiar políticas redistributivas y sociales en los departamentos donde esta contaminación se produce.

Justamente, como vimos al inicio de este capítulo, los pueblos indígenas de las regiones afectadas por los derrames de petróleo están dentro de los deciles de pobreza y extrema pobreza en el Perú. El efecto fiscal de esta deducción supone menores recursos públicos no sólo para enfrentar la pobreza y mejorar las dimensiones del desarrollo humano de estos pueblos, sino que afecta su capacidad de resiliencia para enfrentar los efectos de la contaminación, pues como señala Ferrajoli: “*si es verdad que los derechos fundamentales cuestan, también es cierto que cuestan aún más, también en el plano económico, sus violaciones e inobservancias*” (2010, p. 323). Por eso, coincidimos al respecto con el profesor De Trazegnies:

*“Como la distribución de los recursos económicos no es -y quizá nunca podrá ser- igualitaria, **habrán algunas personas que no podrán afrontar los costos que les han sido desplazados por las empresas***

contaminantes y su estado biológico continuará deteriorándose impunemente.” (El énfasis es nuestro). (1994, pp. 210).

Tanto la CIDH como la ONU han señalado que una obligación de derechos humanos para las políticas tributarias es la movilización del máximo de recursos disponibles para la realización progresiva de los derechos económicos, sociales y culturales (CIDH, 2017a, p. 171 y ONU, 2014b, p. 22). Asimismo, la ONU ha sido clara en señalar cómo la correlación gastos e ingresos públicos se verifica en el caso de industrias extractivas (2014b, p. 20):

“El hecho de que un Estado permita o emprenda directamente la explotación de los recursos naturales sin asegurarse de que una parte razonable de los beneficios sea objeto de tributación o se destine al cumplimiento de los derechos humanos podría ser indicativo de que no se movilizan los recursos adecuados.”

Precisamente, una de las exigencias planteadas por la ONU ha sido que los Estados garanticen que: (i) las industrias extractivas estén sujetas a tipos impositivos adecuados y (ii) que al explotar los recursos naturales, se protejan los derechos humanos de las comunidades afectadas y de las generaciones futuras (2014b, p. 20). De ahí que se pueda verificar que, en el caso materia de evaluación, el Estado no cumpla con estas garantías, pues las empresas extractivas, como Pluspetrol, no sólo destinan menos recursos al fisco nacional gracias a la deducción de los gastos de resarcimiento, sino que este menor financiamiento proviene de un subsidio público para la reparación de daños a los territorios indígenas originados por la propia empresa.

Ya el “Relator especial en derechos humanos y ambiente” de la ONU ha tenido la oportunidad de señalar que los daños ambientales originados por las industrias extractivas establecen un desequilibrio desproporcionado en la distribución de los beneficios y costos económicos: mientras que los beneficios de la actividad extractiva se revierten de forma desproporcionada en los que no dependen directamente de los recursos naturales, los costos se imponen de forma desproporcionada a los que sí dependen de estos recursos para garantizar su subsistencia (2017b, p. 10). Por eso, los daños a los ecosistemas y a sus servicios:

“(…) probablemente acentúa la desigualdad la desigualdad y la marginación de los sectores más vulnerables de la sociedad, al reducir su acceso a materiales básicos para una vida sana y disminuir su libertad de opción y de acción”. Un desarrollo económico que no tenga en cuenta los efectos en estos servicios de los ecosistemas puede disminuir la calidad de vida de las poblaciones vulnerables, aunque otros sectores de la sociedad se beneficien. (ONU, 2017b, p. 10)

Como mencionamos, a esto hay que añadir la cuestionable constitucionalidad de que los costos de la contaminación sean trasladados a la sociedad en su conjunto. Al respecto,

debemos indicar que el TC ya ha tenido oportunidad sobre los costos sociales que generan actividades como el consumo del tabaco. Así, en la STC 00032-2010-PI/TC ha señalado claramente que es constitucional de que el Estado adopte todas las acciones a su alcance para que el costo de externalidades negativas, como los daños a la salud de la población, no sean asumidas por la sociedad en su conjunto porque afectan la disponibilidad de recursos para el disfrute de los derechos humanos:

*“Por ello, una cosa es reconocer que presentada la demanda de atención médica originada por el consumo de tabaco, en aplicación del artículo 7° de la Constitución, que reconoce el derecho fundamental de protección de la salud, el Estado tiene el deber de atenderla, y otra, muy distinta, **sostener que el Estado no tiene la prerrogativa de adoptar todas las medidas que sean necesarias para reducir significativamente los costos que genera una conducta que, por vía indirecta, está reduciendo la capacidad del Estado de cumplir con su esencial deber de proteger y garantizar los derechos fundamentales de toda la población** (artículo 44° de la Constitución).*

*En consecuencia, **la finalidad de reducir los costos sanitarios que genera el tratamiento de las enfermedades producidas por el tabaco, por vía de reducir significativamente su consumo, a través de las prohibiciones de que existan espacios públicos cerrados solo para fumadores y de que se fume en las áreas abiertas de los centros educativos solo para adultos, es constitucionalmente válida.**”²⁶⁹ (El énfasis es nuestro).*

En esta sentencia, el TC fue bastante claro en señalar que el Estado puede tolerar determinadas acciones, como el consumo de tabaco, pero que eso no signifique que deba incentivarlas. A criterio del TC, el Estado no puede asumir los costos de actividades que generan daños a la salud:

*“Fumar forma parte del contenido constitucional del derecho al libre desarrollo de la personalidad; ello ya quedó establecido. **No obstante, es una conducta objetivamente dañina para la salud, no solo de quien la ejecuta, sino de todo su entorno. Por ello, aunque es un acto que el Estado no puede sancionar, no es un acto que deba incentivar.** De hecho, el serio daño que ocasiona al derecho fundamental a la salud obliga al Estado a no llevar a cabo absolutamente ningún acto que facilite o promueva su realización. Más aún, como consecuencia de la suscripción del Convenio Marco de la OMS para el Control del Tabaco, según quedó dicho, el Estado ha asumido ciertas obligaciones en búsqueda de desincentivar y reducir sustancialmente el consumo de tabaco y la exposición al humo del cigarro.*

*(...) Por consiguiente, **la sugerencia de los demandantes en el sentido de que sea el Estado quien asuma los costos de la libre decisión de fumar por parte de una persona, a través de un seguro complementario de riesgo, es contraria al deber constitucional de no promover esta acción objetivamente dañosa y contraria al valor salud.** Fumar es un acto de libertad, y el Estado tiene el deber de reconocerlo. Pero eso es una cosa, y otra, muy distinta, pretender que so pretexto de ello tenga **el deber de asumir algún costo por su ejecución, distinto de aquél que suponga la atención sanitaria del asegurado que, por libre decisión, decidió llevar a cabo una conducta que era muy probable que le***

²⁶⁹ Fundamentos 41 y 42.

genere daño (pero a él, y solo a él; toda otra posibilidad está constitucionalmente proscrita).²⁷⁰ (El énfasis es nuestro).

Asimismo, en la STC 2302-2003-AA/TC²⁷¹, el TC ha señalado que el Estado está prohibido de subsidiar indirectamente la actividad empresarial privada ineficiente.

Por todas estas razones, las resoluciones del TF afectan al principio constitucional de correlación de ingresos y gastos públicos.

3.3.9. Críticas desde la eficacia interpretativa del control de convencionalidad

El TF no ha cumplido con garantizar la aplicación del control de convencionalidad en la aplicación e interpretación de las normas tributarias. Por el contrario, el TF se ha limitado a aplicar las normas tributarias nacionales, en base a una concepción de las fuentes de derecho provenientes del Estado Liberal de derecho.

Como hemos visto en el Capítulo I, la Corte IDH ha sido suficientemente clara en señalar que el control de convencionalidad vincula estrechamente a la interpretación y aplicación de las normas:

*“[...] la existencia de una norma no garantiza por sí misma que su aplicación sea adecuada. Es necesario que la aplicación de las normas o su interpretación, en tanto prácticas jurisdiccionales y manifestación del orden público estatal, se encuentren ajustadas al mismo fin que persigue el artículo 2 de la Convención.”*²⁷² (El énfasis es nuestro).

En este caso específico, la Corte tomó en consideración “que la interpretación y aplicación de una norma nacional puede generar la violación a los derechos humanos, aún cuando una norma nacional puede no ser contraria a la CADH” (González, 2014, p. 39). Asimismo, en la sentencia del Caso Norín Catrimán y otros (Dirigentes, miembros y activista del Pueblo Indígena Mapuche) Vs. Chile, la Corte IDH verificó señaló que se incumplió con el control de convencionalidad por la aplicación e interpretación del órgano interno:

“En consecuencia, la Corte no encuentra pertinente ordenar a Chile la adecuación de su derecho interno ya que las violaciones al derecho a la libertad personal constatadas en la presente

²⁷⁰ Fundamentos 108 al 110.

²⁷¹ Fundamento 25.

²⁷² Ídem.

Sentencia se derivan de la interpretación y aplicación judicial de dichas normas. No obstante, la Corte recuerda que las autoridades judiciales deben aplicar los criterios o estándares establecidos en la jurisprudencia de la Corte [...] en ejercicio del control de convencionalidad.”²⁷³ (El énfasis es nuestro).

Como se puede advertir, el TF no ha aplicado la jurisprudencia de la Corte IDH que obliga a todos los órganos del Estado, incluyendo a los funcionarios públicos, que interpreten las normas nacionales conforme a la CADH.²⁷⁴

3.3.10. Críticas desde el principio pro persona

Si bien el TF no ha analizado la aplicación de los principios de interpretación tributaria, como la prohibición de la interpretación extensiva; ante la posible colisión del marco general de interpretación tributaria previsto en la CT²⁷⁵ y la obligación de internalizar los costos ambientales recogida en la LGA²⁷⁶; el TF debió priorizar y anteponer la aplicación efectiva de la norma que más favorezca los derechos humanos de la persona humana, como los derechos a la vida e integridad, al medio ambiente y al territorio de los pueblos indígenas.

Como hemos visto en el Capítulo I, estos principios tienen raigambre convencional, porque están expresamente recogidos en la CADH y el Convenio 169° de la OIT.

3.4. Necesidad de reestructurar los paradigmas de aplicación e interpretación tributaria a la luz de los estándares convencionales sobre derechos humanos

A la luz del análisis crítico del apartado anterior, se puede evidenciar la necesidad de repensar las estructuras y los paradigmas que iluminan la práctica de los órganos administrativos, como el TF, cuando tienen que aplicar e interpretar las normas y el derecho interno. En primer lugar, es necesario que el TF y la SUNAT garanticen la aplicación directa e inmediata de las normas sobre derechos humanos, lo que incluye a las disposiciones CPP y, preferentemente, a las disposiciones provenientes del SIDH, como la CADH y la jurisprudencia de la Corte IDH. Todos los órganos estatales están sometidos al control de convencionalidad, incluso los órganos de la administración tributaria.

²⁷³ Corte IDH. Caso Norín Catrimán y otros (Dirigentes, miembros y activista del Pueblo Indígena Mapuche) Vs. Chile. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 29 de mayo de 2014. párr. 464.

²⁷⁴ Corte IDH. Caso Atala Riffo y Niñas Vs. Chile. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia del 24 de febrero de 2012, párr. 284.

²⁷⁵ Norma VIII del Título Preliminar del CT.

²⁷⁶ Artículo VII del Título Preliminar de la LGA.

Asimismo, es necesario que los órganos administrativos interioricen los elementos de un Estado Constitucional y los lleven a la práctica, no sólo cuando recurren a fuentes de derecho, sino cuando analizan e interpretan las normas tributarias. Una interpretación que contravenga el *telos* o propósito de la CPP no debería ser admisible, aún así cuando esté acorde a ley.

En tercer lugar, es indispensable un redimensionamiento de los gastos previstos en el artículo 44° de la Ley del IR, en base a una lectura rigurosa de los diversos compromisos internacionales sobre derechos humanos suscritos por el Perú. Un ilícito internacional no solo genera la imposición de sanciones, sino un deber de reparar los derechos violados y afectados, el mismo que también vincula a los actos y a las decisiones de los órganos administrativos tributarios. La tributación no puede dar una respuesta incongruente a los ilícitos internacionales a través de tratamientos diferenciados a las sanciones y a las medidas de reparación o resarcimiento.

Asimismo, es necesario que se reinterprete la deducción de los gastos de RSC, pues no toda intervención social o económica de una empresa en las comunidades de su ámbito de influencia es deseable por la CPP y respetuosa de los derechos humanos.

3.4.1. Necesidad de interiorizar los elementos caracterizadores de un Estado Constitucional cuando se interpreten y apliquen las normas tributarias

Los órganos administrativos, como el TF o la SUNAT, deben interiorizar el paradigma del Estado Constitucional en su labor y en el ejercicio de sus competencias. Esta labor no es un ejercicio formal, sino práctico: aplicar e interpretar las normas en un marco de fuentes y potestades que ya no erige a la ley o a la reserva de ley como cúspide del ecosistema normativo, sino a la Constitución (Durán, 2015, p.50).

Por eso, los principios y normas tributarias que provienen del Estado Liberal de derecho, como la reserva de ley o la prohibición de una interpretación extensiva o analógica, deben ser profundamente evaluados a la luz de los estándares convencionales y la CPP, a fin de determinar su procedencia en el caso concreto. En un Estado Constitucional, no es posible una interpretación acorde a una ley que aliente, tolere o promueva prácticas violatorias de los derechos humanos. Los principios de razonabilidad y proporcionalidad, reconocidos por el

artículo 200° de la CPP²⁷⁷, obligan a que los órganos del Estado vayan más allá de la ley y evalúen si sus decisiones sean justas, no toleren el abuso de derecho o no generen situaciones de desigualdad (Rubio, 2017, p. 236, 237 y 245).

Justamente, la Corte IDH exige prácticas estatales conducentes a garantizar los derechos y garantías de la CADH:

*“(…) no sólo la supresión o expedición de las normas en el derecho interno garantizan los derechos contenidos en la Convención Americana, de conformidad a la obligación comprendida en el artículo 2 de dicho instrumento. **También se requiere el desarrollo de prácticas estatales conducentes a la observancia efectiva de los derechos y libertades consagrados en la misma.**”²⁷⁸* (El énfasis es nuestro).

De ahí que, como hemos podido analizar, el desfase entre los derechos de los pueblos indígenas, las políticas ambientales y la tributación no sólo es un problema de “adecuación normativa”, sino de “eficacia interpretativa”. El TF evalúa el impacto fiscal de una violación a los derechos humanos -como el daño a los territorios indígenas originado por las industrias extractivas- desde una visión que concibe a la tributación como un fenómeno estático y sin contacto con las obligaciones internacionales sobre derechos humanos y derechos de los pueblos indígenas. Incluso, en algunos casos -como aquellos que son materia de la presente investigación- se considera que las obligaciones de reparar, rehabilitar o restaurar un daño ambiental ocasionado por las propias empresas son equivalentes a las políticas de responsabilidad social empresarial.

Esa línea ha sido la seguida por el TF en diversas resoluciones en las que ha sido renuente en aplicar la CADH. Por ejemplo, en la resolución 04547-5-2018, ante el requerimiento del contribuyente para que realice una evaluación de las infracciones tributarias en base a los estándares y garantías procesales convencionales, el TF antepone, privilegia y prioriza la aplicación de una norma nacional con rango de ley, el CT, sobre la CADH.

Es necesario repensar la práctica del TF y armonizarla con los deberes, obligaciones y mandatos del Estado Constitucional.

²⁷⁷ Véanse las STC 0006-2003-AI/TC y 0010-2002-AI/TC.

²⁷⁸ Corte IDH. Caso Radilla Pacheco Vs. México. Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 23 de noviembre de 2009, párr. 338. También véase la jurisprudencia de la Corte IDH en: Caso Fernández Ortega y otros. Vs. México. Excepción Preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 30 de agosto de 2010, párr. 235; y Caso Rosendo Cantú y otra Vs. México. Excepción Preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 31 de agosto de 2010, párr. 218.

3.4.2. Necesidad de garantizar la aplicación de los estándares convencionales en la aplicación de las normas tributarias

El TF al ser una manifestación del poder público está sometido a la CADH y, en aplicación del control de convencionalidad, debe aplicar sus disposiciones, así como la interpretación realizada por sus órganos competentes, como la Corte IDH.

Justamente, el Estado peruano está obligado a cumplir de buena fe los tratados de derechos humanos que suscribe, como la CADH, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 26° de la “Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados”²⁷⁹. En esa línea, en aplicación del artículo 55° de la CPP²⁸⁰, el TC ha señalado que:

“(…) nuestro sistema de fuentes normativas reconoce que los tratados de derechos humanos sirven para interpretar los derechos y libertades reconocidos por la Constitución. Por tanto, tales tratados constituyen parámetro de constitucionalidad en materia de derechos y libertades” (..). Asimismo, este Tribunal ha afirmado que los “tratados internacionales sobre derechos humanos no sólo conforman nuestro ordenamiento sino que, además, ostentan rango constitucional”

Por ello, el Estado peruano no puede excusarse en su legislación interna o en la falta de normas internas para incumplir una obligación internacional, tal como lo exige el artículo 27° de la Convención de Viena. Asimismo, los derechos humanos reconocidos en la CPP deben interpretarse de conformidad con los tratados internacionales de derechos humanos suscritos por el Perú, lo que incluye la interpretación que los órganos supranacionales realicen en el marco de sus ámbitos jurisdiccionales, como la Corte IDH. El TC ha puesto de relieve esta obligación en reiterada jurisprudencia:

“De conformidad con la IV Disposición Final y Transitoria de la Constitución Política del Estado, los derechos y libertades reconocidos en la Constitución deben interpretarse de conformidad con los tratados internacionales en materia de derechos humanos suscritos por el Estado peruano. Tal interpretación conforme con los tratados sobre derechos humanos contiene, implícitamente, una adhesión a la interpretación que, de los mismos, hayan realizado los órganos supranacionales de protección de los atributos inherentes al ser humano y, en particular, el realizado por la Corte Interamericana de Derechos Humanos, guardián último de los derechos en la Región”²⁸¹

²⁷⁹ Véase el artículo 26° de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados.

“Todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe.

²⁸⁰ Véase el artículo 55° de la CPP:

“Los tratados celebrados por el Estado y en vigor forman parte del derecho nacional.”

²⁸¹ STC 218-2002-HC/TC (fundamento 2) y STC 0217-2002-HC/TC (fundamento 2).

Cabe indicar que el TF sí ha aplicado e interpretado en casos concretos diversos tratados internacionales suscritos por el Perú, como es el caso del “Acuerdo Internacional entre la Santa Sede y la República del Perú”. Incluso, las discrepancias en torno a la aplicación de este acuerdo dieron pie a la Resolución de Observancia Obligatoria 08780-5-2015, en la que el TF aplica y utiliza la propia Convención de Viena para interpretar y clarificar los alcances del referido acuerdo.

De la misma manera, el TF ha aplicado e interpretado el alcance de diversos Convenios para Evitar la Doble Imposición (CDI) suscritos por el Perú, como es el caso de las Resoluciones 01072-8-2017 (CDI con Chile), 02755-3-2015 (CDI con Chile), 02028-9-2019 (CDI con Canadá), 01633-2-2019 (CDI con Chile), 01465-3-2020 (CDI con Brasil), entre otras. Paradójicamente, cabe llamar la atención de que, a diferencia de la CADH que es un tratado sobre derechos humanos, los CDIs tienen una jerarquía normativa menor, ya que regulan la distribución de la potestad tributaria sobre rentas comunes de los países y, por eso, ostentan rango legal para nuestro ordenamiento jurídico (Villanueva, 2014, p. 439).

Por tal razón, si el TF aplica e interpreta diversos tratados internacionales en materia tributaria que tienen rango normativo de ley, con mayor razón debería garantizar la aplicación de los tratados internacionales sobre los derechos humanos, como la CADH o el Convenio 169, que tienen rango constitucional y que, en aplicación del principio *pacta sunt servanda*, tienen preferencia sobre las normas nacionales.

Debemos recordar que el TC ha señalado la eficacia del control de convencionalidad para entidades administrativas, como el TF, tal como lo ha señalado explícitamente en la STC 04617-2012-PA/TC, en los siguientes términos:

*“Demostrada la vulneración de las disposiciones supranacionales resulta necesario adecuar el derecho interno a los tratados. Esto implica que si la normativa doméstica (legislativa, **administrativa** o de cualquier otro carácter) y las **prácticas estatales de cualquiera de los tres poderes**, no garantizan los derechos fundamentales reconocidos en el derecho internacional, **el Estado debe adecuarlas o, en su caso, suprimirlas y crear garantías que verdaderamente protejan los derechos fundamentales**. No estamos más que ante el deber general del Estado de adecuar su derecho interno (artículo 2 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos). No está demás expresar que no sólo el Poder Judicial debe cumplir con las disposiciones de derecho supranacional, **sino también el Legislativo y el Ejecutivo, bajo apercibimiento de generar responsabilidad internacional del Estado**. (El énfasis es nuestro).*

3.4.3. Necesidad de un enfoque basado en los derechos humanos en la aplicación de las normas tributarias

La relación de la tributación con los derechos humanos ha transitado de una obligación basada en el “respeto” hacia una más integral y holística caracterizada por la “garantía” de los derechos humanos. Es decir, la relación tributos-derechos determinada en función a límites se ha trastocado para llegar a ser una relación basada en pisos mínimos: la tributación debe generar las condiciones esenciales para asegurar el disfrute pleno de los derechos humanos. Así, se ha pasado de un modelo basado en las “obligaciones negativas” a uno consistente en las “obligaciones afirmativas”, tal como se desprende de la lectura conjunta del artículo 1° de la CADH (garantía de las disposiciones de la Convención) y los artículos 44° (garantía de los derechos humanos como un fin del Estado) y 74° de la CPP (respeto de los derechos fundamentales como principio de la potestad tributaria).

Por eso, el Estado peruano está en la obligación de incorporar un enfoque de derechos humanos cuando ejerce la potestad tributaria, no sólo en el ámbito del diseño de la política fiscal, sino cuando aplica e interpreta las normas tributarias. Esto ha sido puesto de relieve por la CIDH, que ha señalado que los principios de derechos humanos constituyen un marco que apuntala las funciones claves de la política fiscal y la tributación, debiendo ser implementados y aplicados en todo el ciclo de las políticas, desde la elaboración de los códigos o la asignación de gastos, hasta la supervisión (2017a, p. 171). Es el tenor que también ha seguido la ONU, que mencionó lo siguiente:

*“(…) las políticas fiscales (incluidos, por ejemplo, los incentivos fiscales que se conceden a los inversores extranjeros) deben estar abiertas a la supervisión judicial, **mientras que los funcionarios públicos deben rendir cuentas por las decisiones que pongan en peligro el disfrute de los derechos humanos**” (El subrayado es nuestro). (ONU, 2014B, p. 7).*

3.4.4. Necesidad de redefinir los gastos prohibidos en el artículo 44° de la Ley

La relación de gastos prohibidos en el IR puede dividirse en dos: las prohibiciones relacionadas con la técnica del impuesto, de manera que no afecten el objetivo fiscal detrás del IR (gravar rentas), y las limitaciones con fines ajenos a la técnica del IR. Esto último permite entender las prohibiciones de deducir gastos relativos a las multas, recargos, intereses moratorios previstos en el Código Tributario, las sanciones aplicadas por el Sector Público Nacional o los gastos

provenientes de operaciones efectuadas con residentes de países o territorios no cooperantes o de baja o nula imposición.²⁸²

El objetivo de estas prohibiciones es que la Ley del IR no permita la deducción de gastos de provenientes de ilícitos u operaciones realizadas en zonas geográficas que son utilizadas para eludir impuestos. Es decir, en estos ejemplos se puede advertir cómo el legislador incorpora fines extrafiscales dentro de la estructura de determinación del IR, para evitar resultados constitucionalmente no deseables, como la reducción de la carga impositiva de un contribuyente por actividades que el Estado no sólo no busca promover, sino que no las tolera o las prohíbe firmemente.

Sin embargo, en la aplicación del principio de legalidad, el TF se limita a considerar como gastos prohibidos a los previstos taxativamente en el inciso c) del artículo 44° de la Ley del IR, pero no considera a otras erogaciones susceptibles de ser consideradas como ilícitas por el derecho internacional o que quiebran los mandatos constitucionales, como los gastos de reparación de violaciones a los derechos humanos.

Justamente, la Corte IDH ha tenido la oportunidad de exigirle al Estado peruano que se abstenga de otorgarle efectos tributarios a un acto ilícito y violatorio de derechos humanos²⁸³. En este caso específico, el Estado peruano a través de la SUNAT buscaba cobrar impuestos y tributos generados por la empresa del señor Ivcher Bronstein, en ejercicios fiscales en los que este había sido despojado ilícitamente del manejo y administración de la empresa. Este despojo había sido considerado en un proceso contencioso ante la propia Corte IDH, como una violación del derecho de propiedad y a la libertad de expresión del referido señor.

La Corte IDH, en el marco de la supervisión de la sentencia que había determinado las responsabilidades del Estado peruano, tuvo la oportunidad de pronunciarse en torno a la validez de la exigibilidad de las deudas tributarias con relación a aquellos períodos en los que señor Ivcher Bronstein había perdido la administración de su empresa. Al respecto, la Corte IDH fue clara en señalar que:

“(…) Al respecto, la Corte recuerda lo establecido en el párrafo 123 de su Sentencia, en el sentido de que, contrario a lo resuelto por el Tribunal Arbitral, la participación en el capital accionario de la empresa constituye efectivamente el bien sobre el cual el señor Ivcher tiene derecho de uso y goce, a la luz de la Convención

²⁸² Incisos c y m del artículo 44° de la Ley del IR respectivamente.

²⁸³ Corte IDH. Resolución de Supervisión de cumplimiento de sentencias, del 24 de noviembre de 2009, caso Ivcher Bronstein Vs. Perú, párrs. 41, 45 y resolución I.

Americana. Por lo tanto, **en la medida en que dicho capital accionario se vea afectado por la deuda tributaria generada entre el 1 de agosto de 1997 y el 6 de diciembre de 2000 por la administración de los hermanos Winter, quienes se apoderaron de la empresa ilegalmente con la aquiescencia del Estado, también se verá afectado el derecho a la propiedad del señor Ivcher por actos imputables al Estado.**

(...) corresponde a las instancias competentes del Estado en esta materia adoptar las medidas y procedimientos necesarios para **abstenerse de cobrar aquellos tributos, multas y/o intereses moratorios generados durante la administración ilegal de la CLRSA entre el 1 de agosto de 1997 y el 6 de diciembre de 2000, a fin de restablecer el uso y goce de los derechos del señor Ivcher Bronstein como accionista mayoritario de la empresa, conforme lo era hasta el 1 de agosto de 1997, y con el propósito de garantizar que su derecho patrimonial sobre dicho capital no se vea afectado por deudas tributarias generadas por actos ilícitos del propio Estado.**

(...) Y Resuelve:

(...) y b) **abstenerse de cobrar aquellos tributos, multas y/o intereses moratorios generados durante la administración ilegal de la CLRSA entre el 1 de agosto de 1997 y el 6 de diciembre de 2000, con el propósito de garantizar que el derecho patrimonial del señor Ivcher Bronstein sobre dicho capital no se vea afectado por deudas tributarias generadas por actos ilícitos del propio Estado.**” (El subrayado es nuestro).

Como se puede advertir, el cobro de tributos y multas provenientes de un ilícito por actos imputables al Estado implicaba una afectación a los derechos de propiedad de la víctima. De ahí que la Corte obligara al Estado peruano a abstenerse de ejercer su potestad tributaria en ese período de administración.²⁸⁴

²⁸⁴ Cabe indicar que el TC peruano aplicó el mismo criterio en la STC 04985-2007-PA/TC para inaplicar el cobro de tributos sobre un contribuyente que había sido despojado de la administración de su empresa por mandato judicial. No obstante, a diferencia de la sentencia de la Corte IDH antes glosada, no había un despojo ilícito y violatorio de derechos humanos por parte del Estado peruano. Como bien señala el voto singular del magistrado Urviola Hani:

“En cuanto a la naturaleza misma de los hechos identificados como actos lesivos de los derechos invocados, observamos que lo ordenado por la Corte Interamericana de Derechos Humanos en el Caso Ivcher Bronstein vs. Perú, esto es el no cobro por parte del Estado de las deudas tributarias generadas durante la administración ilegal de CLRSA entre el 1 de agosto de 1997 y el 5 de diciembre de 2000, tenía como premisa el reconocimiento y declaración por parte de una autoridad jurisdiccional, como es el caso de la propia Corte Interamericana de Derechos Humanos, de la violación de los derechos del señor Ivcher por parte del Estado peruano, concretamente de los derechos a la nacionalidad (artículos 20.1 y 20.3 de la CADH), a las garantías judiciales (artículos 8.1 y 8.2 de la CADH), a la protección judicial (artículo 25.1 de la CADH), a la propiedad privada (artículos 21.1 y 21.2 de la CADH) y a la libertad de expresión (artículos 13.1 y 13.3 de la CADH). En cambio, en el presente caso no se presenta como premisa el reconocimiento y declaración por parte de una autoridad jurisdiccional de un acto lesivo de derechos fundamentales por parte del Estado peruano que amerite ser reparado por medio del no cobro de deudas tributarias a Panamericana Televisión S.A. Si bien es cierto que la empresa demandante alega haber sido víctima de una intervención irregular en su administración por parte del Estado peruano, a través del nombramiento de un administrador judicial y de los actos cometidos durante su gestión, ello no ha sido acreditado en el marco de un proceso judicial ni mucho menos en el marco del presente proceso constitucional de amparo, el cual, de conformidad con el artículo 9º del Código Procesal Constitucional, no cuenta con una etapa probatoria en la cual se puedan acreditar alegaciones de esa naturaleza.”

No es la primera vez que la Corte IDH señala que los Estados deben adoptar medidas tributarias que sean congruentes con sus obligaciones sobre derechos humanos, así con los mandatos establecidos por la propia Corte. Como han glosado Masbernat y Ramos-Fuentes (2019, p. 414 a 421), en diversas sentencias la Corte IDH ha desarrollado el denominado “principio de integridad o intangibilidad de la indemnización”, por medio del cual se establece que la potestad tributaria de los Estados no afecte las indemnizaciones y reparaciones establecidas por la Corte IDH ante la violación de un derecho humano. Como indican los autores mencionados:

“Este principio persigue evitar que por vía de aplicación de tributos esta se disminuya o extinga, sin que la sentencia deba suponer algún mandamiento específico respecto del sistema fiscal del Estado condenado. Se trata de que el Estado se comprometa a que la víctima reciba de manera íntegra y efectiva la totalidad de los montos o sumas fijados en su favor por la Corte IDH, sin que necesariamente se exija algo sobre el sistema tributario nacional, dado que la misma Corte señala como una opción que el Estado condenado los pague.” (Masbernat y Ramos-Fuentes, 2019, p. 415).

Asimismo, con base al principio de igualdad recogido en el artículo 74° de la CPP, el TC ha señalado que no se puede permitir que contribuyente obtenga alguna facilidad o beneficio fiscal por una actividad ilícita, como no pagar el IR, pues esto fijaría un precedente negativo muy grave, en la medida que se validaría que cualquier persona se exima de sus obligaciones tributarias alegando la ilicitud de sus utilidades.²⁸⁵

En esa línea, la prohibición de gastos prevista en el artículo 44° de la Ley del IR no debería ser una lista taxativa y circunscrita a los gastos referidos en ese artículo, sino que debería ser leída conjuntamente con los instrumentos internacionales sobre derechos humanos, como la CADH o el Convenio 169, para impedir que los gastos provenientes de actos ilícitos o violatorios a los derechos humanos puedan ser deducibles.

Si bien eso apareja la construcción de una nueva institucionalidad en el TF y una forma de entender las normas tributarias que se contraponen a ciertas disposiciones y prácticas internas, el Estado peruano y sus funcionarios no pueden alegar el derecho interno para desconocer tratados internacionales y más aun si estamos ante tratados de derechos humanos que tienen rango constitucional indubitable.

3.4.5. Necesidad de redefinir la evaluación de los gastos de RSC

²⁸⁵ STC 04985-2007-PA/TC (fundamento 8)

La RSC contribuyen a mejorar las relaciones de las empresas con las comunidades de su ámbito de influencia y establecen un clima de confianza, con la finalidad de garantizar el desarrollo continuo, predecible y normal de las actividades productivas o comerciales (Trinidad, 2015, p. 27). Además, a partir de la consolidación del ecosistema jurídico internacional sobre empresas y derechos humanos y ambiente, las exigencias de un mejor desempeño comunitario y social por parte de las empresas no sólo están recogidas en estándares voluntarios o en códigos gremiales²⁸⁶, sino en normas de carácter público, como es el caso de los estándares de desempeño corporativo de las empresas bajo el ámbito de supervisión del mercado de valores o el sistema financiero.²⁸⁷

Si bien en aplicación del principio de solidaridad, el Estado debe promover una inversión ambientalmente responsable, no todo gasto rotulado bajo la denominación de RSC es un gasto de este tipo. Justamente, a partir de la Resolución 03869-10-2017, el TF parte del presupuesto de considerar que los gastos de resarcimiento ambiental son, en estricto, gastos de RSC, sin realizar un análisis de fondo sobre la naturaleza y la sustancia de estos gastos. Así, el TF solo se limita a verificar el cumplimiento de algunos requisitos formales de probanza del gasto, como la existencia de una política de RSC o contratos o convenios suscritos con los beneficiarios del gasto. Esto, muy a pesar de que la propia SUNAT cuestionó con agudeza el fondo de estos gastos:

“La estrategia de la recurrente se encuentra orientada a permitir deducciones en forma desmedida bajo el rótulo de “responsabilidad social”, sin demostrar que cumplen con estándares aceptables”. (El énfasis es nuestro).

En esta misma resolución, SUNAT ahondó en la crítica a la deducibilidad de estos gastos, pues señaló que la falta de previsión ambiental evidenciaba, por el contrario, que la empresa no habría obrado con responsabilidad social:

“El grave daño por un derrame de petróleo, debido a la falta de previsión adoptada, no constituye justificación para aceptar estos gastos y si se tiene en cuenta el reporte público del Informe N° 1473-2012-OEFA/DS de 25 de febrero de 2013, lo expuesto por el Relator de la Organización de las Naciones Unidas de diciembre de 2013 y el reporte del Centro Amazónico de Antropología y Aplicación Práctica CAAAP, se concluye que la recurrente no habría actuado con responsabilidad social, situación que invalida la

²⁸⁶ Por ejemplo, las Normas de Desempeño sobre Sostenibilidad Ambiental y Social de la Corporación Financiera Internacional - IFC.

²⁸⁷ Véanse la Resolución de Superintendente N° 00018-2020-SMV/2, que aprueba el Reporte de Sostenibilidad Corporativa para las empresas del mercado de capitales, así como la Resolución S.B.S. N° 1928-2015, que aprueba el Reglamento para la Gestión del Riesgo Social y Ambiental para las empresas del sector financiero.

deducción de las erogaciones.” ²⁸⁸ (El énfasis es nuestro).

¿El solo hecho de tener un marco institucional de políticas de responsabilidad social empresarial hace que todo gasto bajo este rótulo lo sea? ¿El solo hecho de tener convenios con las comunidades de influencia hace que esa intervención sea deseable por la CPP? Consideramos que las respuestas formales del TF son insuficientes y, en algún sentido, podrían validar comportamientos empresariales que estén en las antípodas de la responsabilidad social, porque se limitan a evaluaciones formales y documentales, con independencia de un examen orientado a verificar si estas erogaciones han cumplido con los estándares internacionales sobre derechos de los pueblos indígenas y, en general, con los derechos humanos.

Por ejemplo: ¿son gastos de responsabilidad social los destinados a romper la cohesión política e institucional de los pueblos indígenas, mediante la creación y fomento de liderazgos paralelos para la facilitación de los procesos de consulta previa? ¿Son gastos de responsabilidad social empresarial las transferencias de dinero en favor de algunos dirigentes indígenas para comprar voluntades y favorecer la implementación y desarrollo de proyectos o actividades en territorios indígenas?

A propósito de ello, la CIDH ha tenido la oportunidad de señalar que el debilitamiento y fragmentación de las instituciones representativas de los pueblos indígenas para la realización de los procesos de consulta son contrarios al derecho a la identidad cultural (2015, p. 145). Asimismo, la Corte IDH ha señalado que son contrarias al derecho a la consulta previa, libre e informada:

*“(…) prácticas tales como los intentos de desintegración de la cohesión social de las comunidades afectadas, sea a través de la corrupción de los líderes comunales o del establecimiento de liderazgos paralelos, o por medio de negociaciones con miembros individuales de las comunidades que son contrarias a los estándares internacionales.”*²⁸⁹

Por eso, como bien ha señalado el TC: no es suficiente con dejar que sean las empresas las que determinen qué es RSC, sino que el Estado debe fiscalizar que cumplan con los estándares nacionales e internacionales:

²⁸⁸ Justamente, en el caso de las Resoluciones 03869-10-2017, 4947-9-2018 y 05607-3-2018 materia de análisis sobre los gastos de resarcimiento ambiental.

²⁸⁹ Corte IDH. Caso Pueblo Indígena Kichwa de Sarayaku Vs. Ecuador. Fondo y reparaciones. Sentencia de 27 de junio de 2012. Serie C No. 245. párr. 186

*“Es el Estado, y particularmente la Administración la que debe fiscalizar celosamente el cumplimiento de los estándares nacionales y también los estándares internacionales, a fin de evitar extralimitaciones por parte de las empresas que invierten en el país. **Y es que si bien los agentes económicos deben someter su conducta a los principios de la responsabilidad social de la empresa, es deber del Estado vigilar su cumplimiento así como su maximización.** De igual forma el Estado debe diseñar políticas, que según el caso, beneficien la principal actividad económica de las poblaciones afectadas, como por ejemplo, la actividad agrícola, de pastoreo, o la pesca.”²⁹⁰ (El subrayado es nuestro).*

Esta obligación de supervisión es más gravitante si consideramos que los gastos de RSC tienen un efecto fiscal y una repercusión en el pago de tributos por parte de la empresa. Detrás de la deducción de gastos en el IR que contravienen la CPP o las disposiciones de la CADH, también hay una afectación al interés público y a los derechos humanos mediante la reducción del gasto público. De esa manera, la deducción de gastos provenientes de actividades que se contraponen a los objetivos de la CPP y al ámbito de protección del SIDH comporta una triple inobservancia a los estándares internacionales y constitucionales en derechos humanos:

- Se afecta el deber de prevenir afectaciones a los derechos de los pueblos indígenas, porque se incumple con el principio de internalización de costos ambientales.
- Se afecta el principio-derecho a la igualdad, porque el TF trata por igual a las empresas que internalizan los costos de cumplir con los estándares internacionales y nacionales de RSC y a las empresas que desacatan e incumplen con obligaciones internacionales.
- Y, finalmente, se afecta la capacidad financiera del Estado para solventar los gastos públicos destinados al disfrute de los derechos humanos, quebrando la correlación constitucional de ingresos y gastos fiscales. Como bien señala Patón con relación a los riesgos de dotar de efectos fiscales a las políticas de responsabilidad social:

“La introducción de beneficios fiscales a la carga tributaria de determinadas figuras impositivas en tanto se adopta un comportamiento proclive a la protección medioambiental, posiblemente lleva consigo una función de promoción, apoyo o estímulo instrumental a la RSE, pero a costa de una reducción recaudatoria que sería asumida por el conjunto de los ciudadanos” (El énfasis es nuestro) (2016, p. 145)

De ahí que el TF esté en la obligación de incluir elementos materiales en sus evaluaciones que le permitan verificar si está ante gastos de RSC que cumplan con estándares internacionales, como aquellos que procuren el bien común y el bienestar general²⁹¹, que provengan de

²⁹⁰ STC 0001-2012-PI/TC (fundamento 50).

²⁹¹ En la STC 0048-2004-PI/TC (fundamento 22), el TC ha señalado lo siguiente:

“(…) el desarrollo sostenible o sustentable requiere de la responsabilidad social: ello implica la generación de actitudes y comportamientos de los agentes económicos y el establecimiento de políticas

medidas preventivas y de protección de los derechos humanos, del medio ambiente y de los derechos laborales de sus trabajadores y de las poblaciones donde operan²⁹², o gastos que hayan cumplido con respetar los derechos humanos internacionalmente reconocidos.²⁹³

Un buen parámetro que el TF debería tener en cuenta al aplicar e interpretar las normas tributarias son los “Principios rectores sobre las empresas y los derechos humanos” de las Naciones Unidas. En particular, el numeral 13 establece el núcleo duro de obligaciones que las empresas deben cumplir para respetar los derechos humanos:

*“a) Eviten que sus propias actividades provoquen o contribuyan a provocar consecuencias negativas sobre los derechos humanos y hagan frente a esas consecuencias cuando se produzcan;
b) Traten de prevenir o mitigar las consecuencias negativas sobre los derechos humanos directamente relacionadas con operaciones, productos o servicios prestados por sus relaciones comerciales, incluso cuando no hayan contribuido a generarlos.”*

Finalmente, nos preguntamos: ¿un tribunal administrativo puede analizar el fondo de materias complejas donde requiere de la articulación con otros sectores y entidades públicas? Al respecto, el artículo I del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley 27444, establece dos principios claves que fundamentan el carácter proactivo de los procedimientos administrativos y la búsqueda de la verdad material de oficio:

“1.3. Principio de impulso de oficio.- Las autoridades deben dirigir e impulsar de oficio el procedimiento y ordenar la realización o práctica de los actos que resulten convenientes para el esclarecimiento y resolución de las cuestiones necesarias.

(...)

1.11. Principio de verdad material.- En el procedimiento, la autoridad administrativa competente deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual deberá adoptar todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por la ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados o hayan acordado eximirse de ellas.”

Asimismo, el artículo 127° del CT establece la facultad de reexamen, por la cual el órgano encargado de resolver está facultado para hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados, llevando a efecto cuando sea pertinente nuevas comprobaciones.

de promoción y el desarrollo de actividades que, en función del aprovechamiento o uso de los bienes ambientales, procuren el bien común y el bienestar general.”

²⁹² Literal a) de la “Guía de Principios sobre Responsabilidad Social de las Empresas en el Campo de los Derechos Humanos y el Medio Ambiente en las Américas”.

²⁹³ Inciso 12 de los “Principios rectores sobre las empresas y los derechos humanos” de las Naciones Unidas.

En ese sentido, para determinar si están frente a un gasto de RSC acorde con los estándares internacionales, la SUNAT y el TF se encuentran en la obligación de recabar de forma directa mayores evidencias y pruebas que le permitan apreciar la materialidad de este gasto. Por ejemplo, estas entidades podrían verificar la sustancia de los gastos con certificados o constancias provenientes de las autoridades indígenas donde se realizó el gasto, las que en aplicación del artículo 89° de la CPP y la normatividad internacional, tienen potestad jurisdiccional en sus territorios y vinculan a todas las esferas públicas y privadas. Asimismo, el TF puede oficiar a otros sectores del Estado, como los Ministerios del Ambiente, Justicia y Derechos Humanos o la Defensoría del Pueblo, para establecer la sustancia y la conformidad de estos gastos con los estándares internacionales sobre derechos humanos.

Sin perjuicio de las obligaciones legales a las que se encuentran sometidos la SUNAT y el TF, es fundamental que el legislador regule la deducibilidad de los gastos de RSC y no los deje al arbitrio interpretativo de entidades de la Administración Pública, las que pueden verse desbordadas por las complejidades contextuales de los gastos a evaluar. Para facilitar la acreditación de los estándares nacionales e internacionales de RSC, el legislador puede supeditar la viabilidad de estos gastos a una evaluación previa vinculante por parte de los diversos sectores del Poder Ejecutivo, como los Ministerios de Cultura y Ambiente que tienen la rectoría en derechos de los pueblos indígenas y ambiente respectivamente.²⁹⁴

²⁹⁴ Cabe indicar que el Proyecto de Ley 06918/2020-CR, “Ley de reforma del Sistema Tributario Nacional para garantizar los principios de solidaridad, progresividad e internalización de costos ambientales”, presentado por el congresista Lenin Bazán Villanueva, propone una regulación innovadora de los gastos de RSC, pues supedita la deducción de gastos en territorios indígenas no sólo a la opinión previa vinculante de los sectores, sino a la obtención del consentimiento previo, libre e informado de estos pueblos, conforme a los estándares internacionales, como el Convenio 169:

“Artículo 9°.- Deducción de los gastos de responsabilidad social corporativa en el Impuesto a la Renta

Incorpórese el literal a.4 en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Legislativo N° 774, cuyo Texto Único Ordenado ha sido aprobado por el Decreto Supremo 179-2004-EF; en los términos siguientes:

Artículo 37.- A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, en consecuencia son deducibles:

(...).

a.4. Los gastos de responsabilidad social corporativa dirigidos, única y exclusivamente, a promover derechos económicos, sociales, culturales y ambientales, que formen parte de una política institucional de intervención integral enfocada en atender necesidades de interés público, previa autorización del sector competente.

3.5. Conclusiones del capítulo

Entre el año 2000 y el 2019, se han registrado 474 derrames de petróleo en la Amazonía peruana. Los lotes 8 y IAB, materia de las resoluciones del TF, reportan el mayor número de derrames de petróleo, pues ambos representan el 73% del total durante el período bajo análisis. Asimismo, tomando como referencia al número de barriles, los lotes 8 y IAB suman el 94% de los barriles derramados en la Amazonía peruana. Dos tercios de la responsabilidad de los derrames está en la esfera de las empresas contratistas y del Estado peruano.

A pesar de este grave contexto de emergencia ambiental en la Amazonía, a través de 12 resoluciones, el TF ha admitido la deducción de gastos de resarcimiento de daños ambientales provenientes de los Lotes 8 y IAB. Los fundamentos del TF para admitir la deducción de estos gastos han sido los siguientes: (i) los gastos de resarcimiento son deducibles per se, porque cumplen con la necesidad del gasto, es decir, a criterio del TF resarcir los daños contribuía a mantener la fuente productora de riqueza, (ii) son gastos de responsabilidad social, (iii) son deducibles ya que provienen del cumplimiento de obligaciones legales, como los convenios suscritos entre la empresa y las comunidades nativas por las que se obliga a prestar bienes y servicios en favor de ellas.

La deducción de los gastos de resarcimiento por daños ambientales supone la inaplicación del principio de internalización de costos, porque impide que la empresa contaminadora asuma los costos de restaurar y reparar los daños ambientales. Así, al inobservar este principio, el TF no contribuye a evitar y prevenir potenciales daños y riesgos sobre los territorios de los pueblos indígenas.

En esa línea, la posición jurisprudencial del TF es un mensaje contrapuesto a la dimensión de prevención del principio de internalización de costos: si la empresa contamina, los costos de la reparación de este daño ambiental serán subsidiados por el Estado y por la sociedad. De ahí que, a través de la deducción de gastos que provienen de reparar y restaurar un ilícito, el TF no solo haya sido tolerante, sino que haya promovido expresamente una conducta que afecta

Los gastos de responsabilidad social corporativa en territorios de los pueblos indígenas u originarios, deberán contar con su consentimiento previo, libre e informado.”

derechos de los pueblos indígenas, como la salud o el territorio, quebrando con la obligación convencional de prevenir.

Asimismo, la posición del TF abre la posibilidad de que exista un tratamiento tributario diferenciado en un ilícito ambiental: por un lado, una sanción pecuniaria impuesta por daños ambientales por parte del OEFA no sería deducible. Sin embargo, sí serían deducibles los gastos para cumplir con una medida correctiva con fines reparativos impuesta por el incumplimiento de las normas ambientales. Esta incongruencia relativiza el tratamiento de ilícito de la violación del derecho humano y debilita la respuesta integral y congruente del Estado ante estos casos.

Al permitir la deducción de estos gastos, el TF afecta la recaudación estatal y traslada el costo social de la contaminación sobre todos los ciudadanos, en particular, sobre los pueblos indígenas.

En tal sentido, es necesario que los órganos de la administración, como el TF, interpreten y apliquen las normas tributarias a partir de los elementos caracterizadores de un Estado Constitucional.

A su vez, es necesario que los órganos estatales incorporen un enfoque de derechos humanos cuando ejercen la potestad tributaria, no sólo en el ámbito del diseño de la política fiscal o tributaria, sino cuando aplican e interpretan las normas tributarias.

Asimismo, la prohibición de gastos prevista en el artículo 44° de la Ley del IR no debería ser una lista taxativa, sino que debería ser leída conjuntamente con los instrumentos internacionales sobre derechos humanos, como la CADH o el Convenio 169, para impedir que los gastos provenientes de actos ilícitos o violatorios a los derechos humanos puedan ser deducibles.

Por último, para determinar si está frente a un gasto de responsabilidad social propiamente dicho, la SUNAT y el TF pueden recabar directamente mayores evidencias y pruebas que le permitan apreciar la materialidad de este gasto, como es el caso de certificados o constancias provenientes de las autoridades indígenas donde se realizó el gasto. El limitado formalismo con el que el TF se acerca a evaluar estos gastos, no permite determinar si estas erogaciones cumplen con las obligaciones internacionales sobre derechos humanos.



IV. Conclusiones

A lo largo de estos capítulos, he buscado contrastar y revisar la hipótesis a partir de la cual surge esta investigación. Para ese fin, he analizado los estándares del SIDH sobre derechos de los pueblos indígenas frente al daño ambiental, con énfasis en las obligaciones de garantía, prevención y reparación. También he analizado las bases constitucionales de la tributación y el rol que las políticas tributarias y fiscales juegan para asegurar y garantizar los derechos humanos, como los derechos a la vida, integridad, ambiente y territorio de los pueblos indígenas.

En base a estos estándares, he analizado las resoluciones del TF sobre la deducibilidad de los gastos provenientes de mitigar y resarcir los derrames de petróleo en los Lotes 8 y 192. Para ello, he descrito el contexto social y económico que sirve de marco para las decisiones del TF y he explicado cómo es el alcance de mitigar y resarcir daños ambientales en la legislación ambiental. Además, he analizado las bases legales y el razonamiento jurídico del TF para aceptar la deducibilidad de estos gastos.

Esta evaluación me permite inferir lo siguiente:

Los daños ambientales afectan a los derechos humanos, pero en el caso de los pueblos indígenas estos daños son múltiples, irreversibles e inestimables, y ponen en riesgo su supervivencia colectiva misma. De acuerdo a los estándares convencionales, no es posible desligar los daños al medio ambiente, de los derechos a la vida, integridad y al territorio de los pueblos indígenas.

Por eso, los Estados se encuentran obligados a adoptar todas las medidas a su alcance, de cualquier naturaleza, para prevenir y evitar daños ambientales en los territorios de los pueblos indígenas. Esto incluye obligaciones específicas de no tolerar, estimular o incentivar afectaciones a los derechos indígenas, así como la obligación de tratar a cualquier violación como un ilícito.

Además, los Estados están obligados a adoptar medidas de reparación cuando ocurren daños ambientales, como la garantía de no repetición que implica deberes de prevenir y evitar nuevas afectaciones a derechos ya conculcados.

Para garantizar todos los estándares sobre derechos de los pueblos indígenas frente al daño ambiental, los Estados se encuentran obligados a que la CADH y la doctrina y jurisprudencia del SIDH tenga un efecto útil y práctico en el derecho interno. De ahí que todos los poderes públicos, incluyendo los funcionarios y autoridades nacionales, están en la obligación de aplicar directamente la CADH y sus derechos y garantías, incluyendo la jurisprudencia de la Corte IDH. Si existe alguna incompatibilidad entre las disposiciones nacionales y la CADH, deberá preferir los estándares convencionales, así como una interpretación del derecho nacional conforme a la CADH.

Por su parte, la tributación, redimensionada con el surgimiento del Estado Constitucional, busca asegurar y garantizar los derechos humanos mediante la generación del máximo de recursos disponibles, la redistribución de las cargas y el gasto público, la transparencia y rendición de cuentas y la promoción de derechos humanos específicos. Además, en base a este nuevo paradigma, han surgido nuevos principios constitucionales tributarios, como el deber de contribuir y el de correlación de ingresos y gastos públicos.

Esta perspectiva proactiva, garante y afirmativa es la que caracteriza a la tributación en un Estado Constitucional. De ahí que su relación con los derechos humanos ya no esté caracterizada por límites negativos en términos del “respeto”, sino por un deber positivo de “garantía” de los derechos.

Por eso mismo, la tributación puede ser un vehículo del Estado para prevenir y evitar violaciones a los derechos de los pueblos indígenas, no sólo porque contribuye a financiar los bienes públicos necesarios para garantizarles una vida digna, como el saneamiento, titulación e intangibilidad de los territorios indígenas; sino porque puede internalizar los costos de daños o riesgos sobre el ambiente en aquellos sujetos que los generan.

A diferencia de otras potestades públicas, como la punitiva, en materia tributaria, el principio de internalización de costos se caracteriza por tener una perspectiva exclusivamente preventiva: busca evitar y desalentar daños ambientales futuros. De ahí que, como otras medidas internas del poder público, este principio sea una materialización del deber de prevenir afectaciones sobre derechos de los pueblos indígenas por daños ambientales conforme a los estándares convencionales. A su vez, este principio no sólo guía el diseño y elaboración de políticas fiscales, sino la aplicación e interpretación de las normas tributarias.

Si aplicamos los estándares convencionales y constitucionales anteriormente glosados a las resoluciones del TF sobre mitigación y resarcimiento de daños ambientales, podemos advertir que la deducibilidad de los gastos de mitigación y resarcimiento de daños ambientales en el IR supone el incumplimiento y la inobservancia de las obligaciones convencionales y constitucionales sobre derechos de los pueblos indígenas y la función de la tributación en un Estado Constitucional.

En primer lugar, a través de estas resoluciones, el TF privilegia y prioriza la aplicación de las leyes y normas nacionales, como la Ley del IR o el CT, sobre las obligaciones que se desprenden de la CADH y la jurisprudencia y doctrina del SIDH, las que no sólo detentan rango constitucional, sino que son obligaciones internacionales sobre derechos humanos, vinculantes para el Perú, que no pueden ser inaplicadas por la invocación de las disposiciones de derecho interno. Además, el TF no aplica el control de convencionalidad ni los principios de interpretación de los derechos humanos, como el principio pro persona.

En segundo lugar, el TF no aplica el principio de internalización de costos ambientales para obligar a la empresa contaminadora a internalizar los costos ambientales y sociales de la mitigación y resarcimiento de los derrames de petróleo en los Lotes 8 y 192. Por el contrario, al permitir la deducción de estos gastos, traslada y distribuye los costos de la reparación y mitigación ambiental sobre el Estado, la sociedad en su conjunto y los propios pueblos indígenas afectados.

El TF no solo incumple con las normas convencionales y constitucionales que fundamentan al principio de internalización de costos, sino que inaplica normas con rango de ley, como la propia LGA, que obligan a que los costos de restauración, mitigación y reparación sean asumidos por el propio causante de los daños sobre el ambiente.

Al no aplicar el principio de internalización de costos, el TF no garantiza el deber de prevenir y evitar daños futuros sobre los territorios de los pueblos indígenas. En tal sentido, tampoco aplica la garantía de no repetición de violaciones a los derechos de los pueblos indígenas por los daños provenientes de derrames de petróleo en sus territorios ancestrales.

En esa línea, al permitir la deducción de gastos de resarcimiento y mitigación de daños ambientales, que provienen de un ilícito conforme al derecho internacional, el TF no estaría cumpliendo con el estándar convencional que obliga a tratar a las violaciones de derechos

humanos como ilícitos. Además, no cumple con los estándares del SIDH que impiden a los Estados tolerar y estimular violaciones a los derechos humanos.

En tercer lugar, el TF no cumple con las disposiciones constitucionales que redefinen el rol de la tributación en un Estado Constitucional. Así, las resoluciones del TF afectan la aplicación del principio de solidaridad, porque favorecen una conducta que contraviene fines colectivos y que está, en rigor, en las antípodas de la solidaridad, como la contaminación de los territorios indígenas. A su vez, al reducir la carga fiscal de la empresa contaminadora para alcanzar fines que no se condicen con los objetivos de un Estado Constitucional, afecta el deber de contribuir y contraviene la jurisprudencia del TC que establece, de manera suficientemente clara, que la tributación no puede promover acciones y manifestaciones que vulneren derechos fundamentales.

Asimismo, estas resoluciones quiebran con la correlación de ingresos y gastos públicos, en la medida de que la deducción de estos gastos afecta la movilización del máximo de recursos disponibles para la realización de los derechos humanos (CIDH, 2017a, p. 171 y ONU, 2014b, p. 22). En el contexto socioeconómico de los pueblos indígenas afectados por los derrames de petróleo, con altas cifras de pobreza monetaria y con palmarias limitaciones de acceso a los servicios públicos esenciales, la deducción de estos gastos repercute en la disponibilidad de fondos estatales que permita garantizar el disfrute pleno de los bienes públicos, como la educación o salud.

Y, en definitiva, las resoluciones del TF ponen de relieve que los órganos y tribunales administrativos mantienen los paradigmas de aplicación e interpretación de las normas tributarias propios del Estado liberal de derecho, caracterizados por la sujeción a la ley como fuente de derecho y el relacionamiento con los derechos humanos en base a límites.

En tal sentido, después de este análisis, he confirmado y revalidado la hipótesis que motiva esta investigación. Los gastos de mitigación y resarcimiento de daños ambientales no son deducibles a la luz de los estándares convencionales y constitucionales. Por el contrario, al aceptar su deducibilidad, el Estado peruano incumple con los derechos y garantías previstas en la CADH y en la propia CPP.

V. Bibliografía

➤ **AGUALLO, Ángel**

2001 “La necesidad de un análisis constitucional del derecho financiero”. En: ESCRIBANO, Francisco (coordinador). *Derecho financiero constitucional: Estudios en memoria del profesor Jaime García Añoveros*. Madrid: Civitas, pp. 45-109.

➤ **AYALA, Carlos y María Daniela RIVERO**

2019 “Artículo 4. Derecho a la vida”. En: STEINER, Christian y Marie-Christine FUCHS (editores). *Convención Americana de Derechos Humanos: Comentario*. Bogotá: Konrad Adenauer Foundation, pp. 122-154.

➤ **ANAYA, James S.**

2005 *Los pueblos indígenas en el derecho internacional*. Madrid: Editorial Trotta.

➤ **ARROYO LANGSHWAGER, Gisela.**

2013 “La deducción del Impuesto a la Renta de los denominados ‘Gastos de responsabilidad social’ efectuados en etapas preproductivas”. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, número 53, pp. 107-136.

➤ **BARQUERO ESTEVAN, Juan Manuel.**

2002 *La función del tributo en el Estado social y democrático de Derecho*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.

➤ **BECERRA RAMÍREZ, Manuel**

2013 “Artículo 1º, tercer párrafo. Prevenir, investigar, sancionar y reparar como deberes del Estado frente a las violaciones de derechos humanos”, en FERRER MAC-GREGOR, Eduardo; CABALLERO OCHOA, José Luis; STEINER, Christian (editores), *Derechos Humanos en la Constitución. Comentarios de Jurisprudencia Constitucional e Interamericana - Tomo I*. Suprema Corte de Justicia de la Nación, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Fundación Konrad Adenauer, México, pp. 135-136.

➤ **BENITES MENDOZA, Mónica.**

- 2017 *La aplicación del Principio de Causalidad al gasto de responsabilidad social empresarial. Límites y alcances.* Tesis para optar el grado de Magíster en Investigación Jurídica – PUCP.
- **BERK, Peter y Gloria HELFAND**
- 2015 *The Economics of the Environment.* Noida: Pearson.
- **BERNAL PULIDO, Carlos.**
- 2014 *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales.* Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- 2008 *El derecho de los derechos.* Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- **BERNALES, Enrique.**
- 2012 *La Constitución de 1993: veinte años después.* Lima: IDEMSA – PUCP.
- **BERRAONDO, Mikel.**
- 2001 “Pluralismo Jurídico, Medio Ambiente y Pueblos Indígenas. Hacia un nuevo Derecho Humano al Medio Ambiente”. En *Red Internacional de Estudios Interculturales – PUCP*, pp. 1-21. Consulta: 8 de noviembre de 2020.
- <https://red.pucp.edu.pe/ridei/files/2011/08/1010.pdf>
- **BETANCOR RODRIGUEZ, Andrés.**
- 2014 *Derecho ambiental.* Madrid: La Ley.
- **BLANCAS, Carlos.**
- 2017 *Derecho constitucional.* Lima: PUCP.
- **BUGGE, Hans**
- 2009 “The polluter pays principle: Dilemmas of justice in national and international contexts.” In J. EBBESSON & P. OKOWA (Eds.), *Environmental Law and Justice in Context* (pp. 411-428). Cambridge: Cambridge University Press. doi:10.1017/CBO9780511576027.022

- **CAMPANARIO, Yaizha y Cathal DOYLE**
2017 *El daño no se olvida: Impactos socioambientales en los pueblos indígenas de la Amazonía Norperuana afectados por las operaciones de la empresa Pluspetrol.* Lima: Equidad.
- **CASTILLO LINO, JUAN.**
1953 Los Impuestos a la Renta en el Perú. *Derecho PUCP*, (13), pp. 39-47.
<https://doi.org/10.18800/derechopucp.195301.002>
- **CASAGNE, Juan Carlos**
2011 “El daño ambiental colectivo”. *Ius et Veritas*. Lima, 2011, N° 30, pp. 309-318.
- **CARRERAS SCHABAUER, Noelia.**
2011 “Medidas de policía administrativa y régimen jurídico del servicio público: uso de las medidas correctivas en el Perú”. *Revista de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú*. Lima, 2011, N° 67, pp. 487-509.
- **COASE, Ronald.**
1960 “The problem of social cost”. *Journal of Law and Economics*, 3, pp. 1-44.
- **COMISIÓN INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS - CIDH**
2019 *Informe: Pueblos indígenas y tribales de la Panamazonía, 29 Septiembre 2019, OAS/Ser.L/V/III. Doc. 176.*

2017a *Informe: Pobreza y derechos humanos, 7 Septiembre 2017 OAS/Ser.L/V/III. Doc. 147.*

2017b *Pobladores de la Comunidad de Cuninico y otra respecto de la República de Perú. Resolución 52/2017. Medida cautelar No. 120-16, 2 de diciembre de 2017.*

Recuperado de: <http://www.psf.org.pe/institucional/wp-content/uploads/2019/02/Mira-Aqu%C3%AD-pdf-la-Medida-cautelar-CIDH-por-Cuninico.-2017.pdf>

2015 *Pueblos indígenas, comunidades afrodescendientes y recursos naturales: protección de derechos humanos en el contexto de actividades de extracción, explotación y desarrollo.* OEA/Ser.L/V/II. Doc. 47/15. 31 de diciembre 2015.

2013 *Informe: Pueblos indígenas en aislamiento voluntario y contacto inicial en las Américas: Recomendaciones para el pleno respeto a sus derechos humanos.* OEA/Ser.L/V/II. Doc 47/2013. Washington: IWGIA, CIDH y OEA.

2009 *Derechos de los pueblos indígenas y tribales sobre sus tierras ancestrales y recursos naturales. Normas y jurisprudencia del Sistema Interamericano de Derechos Humanos.* OEA/Ser.L/V/II. Doc. 56/09. 30 de diciembre 2009.

➤ **CONGRESO DE LA REPÚBLICA**

2021a Exposición de motivos del Proyecto de Ley N° 06957/2020-CR, que propone reconocer que la Madre Naturaleza, los ecosistemas y las especies son titulares de derechos y sujetos de protección por parte del Estado. Consulta: 01 de marzo de 2021.

Recuperado de:
http://www2.congreso.gob.pe/sicr/tradocestproc/Expvirt_2011.nsf/visbusqptramdoc1621/06957?opendocument

2021b Exposición de motivos del Proyecto de Ley N° 06577/2020-CR, Ley de reforma constitucional que modifica los artículos 2°, numeral 5, 38°, 74° y 79° de la Constitución Política del Perú. Consulta: 01 de enero de 2021.

Recuperado de:
https://leyes.congreso.gob.pe/Documentos/2016_2021/Proyectos_de_Ley_y_de_Resoluciones_Legislativas/PL06577-20201102.pdf

2017 Informe de la Comisión Investigadora Multipartidaria para determinar las responsabilidades de los funcionarios y personas naturales e instituciones

públicas y privadas que resulten responsables por los derrames de petróleo ocurridos en el Oleoducto Norperuano. Consulta: 01 de enero de 2021.

Recuperado de:
https://leyes.congreso.gob.pe/Documentos/2016_2021/Informes/Comisiones_Investigadoras/INFORME_FINAL.PDF

2013 Informe Final sobre la Situación Indígena de las Cuencas de los ríos Tigre, Pastaza, Corrientes y Marañón – Comisión de Pueblos Andinos, Amazónicos y Afroperuanos, Ambiente y Ecología. Consulta: 01 de enero de 2021.

Recuperado de: <https://observatoriopetrolero.org/wp-content/uploads/2013/11/Informe-4-Cuencas-Comision-de-Pueblos-2013.pdf>

➤ **CÓRDOVA ARCE, A. y Lorena BARRENECHEA SALAZAR**

2013 “Impuesto a la renta y responsabilidad social. *Ius et Veritas*, 23 (46), 362-375.

Recuperado a partir de
<http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/11976>

➤ **CORREA, Cristián**

2014 “Artículo 63. Reparaciones y medidas provisionales”. En: STEINER, Christian y Patricia URIBE (editores). *Convención Americana de Derechos Humanos: Comentario*. Bogotá: Konrad Adenauer Foundation, pp. 817-878.

➤ **CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS**

2020 Caso Comunidades Indígenas Miembros de la Asociación Lhaka Honhat Vs. Argentina. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 6 de febrero de 2020.

- 2018 Caso Pueblo Indígena Xucuru y sus miembros Vs. Brasil. Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 5 de febrero de 2018.
- 2017 Obligaciones estatales en relación con el medio ambiente en el marco de la protección y garantía de los derechos a la vida y a la integridad personal. Opinión Consultiva OC-23/17 del 15 de noviembre de 2017.
- 2017 Caso Ortiz Hernández y otros Vs. Venezuela. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 22 de agosto de 2017.
- 2016 Caso Yarce y otras Vs. Colombia. Excepción preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 22 de noviembre de 2016.
- 2015 Caso Cruz Sánchez y otros Vs. Perú. Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 17 de abril de 2015.
- 2015 Caso Comunidad Garífuna de Punta Piedra y sus miembros Vs. Honduras. Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 8 de octubre de 2015.
- 2015 Caso Kaliña y Lokono Vs. Surinam. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia 25 de noviembre de 2015.
- 2015 Caso Gonzales Lluy y otros vs. Ecuador. Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 01 de septiembre de 2015.
- 2014 Caso de personas dominicanas y haitianas expulsadas Vs. República Dominicana. Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 28 de agosto de 2014.
- 2014 Caso Rochac Hernández y otros Vs. El Salvador. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 14 de octubre de 2014.

- 2014 Derechos y garantías de niñas y niños en el contexto de la migración y/o en necesidad de protección internacional. Opinión Consultiva OC-21/14 de 19 de agosto de 2014.
- 2014 Caso de los Pueblos Indígenas Kuna de Madungandí y Emberá de Bayano y sus Miembros Vs. Panamá. Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 14 de octubre de 2014.
- 2014 Caso Norín Catrimán y otros (Dirigentes, miembros y activista del Pueblo Indígena Mapuche) Vs. Chile. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 29 de mayo de 2014.
- 2014 Caso Defensor de Derechos Humanos y otros Vs. Guatemala. Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 28 de agosto de 2014.
- 2014 Caso Rodríguez Vera y otros (Desaparecidos del Palacio de Justicia) Vs. Colombia. Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 14 de noviembre de 2014.
- 2013 Caso Gelman Vs. Uruguay. Resolución de Supervisión de Cumplimiento del 20 de marzo de 2013.
- 2013 Caso Luna López Vs. Honduras. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 10 de octubre de 2013, párr. 118.
- 2013 Caso Mendoza y otros Vs. Argentina. Excepciones Preliminares, Fondo y Reparaciones. Sentencia de 14 de mayo de 2013.
- 2012 Caso Atala Riffo y Niñas Vs. Chile. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia del 24 de febrero de 2012.
- 2012 Caso Gudiel Álvarez y otros (“Diario Militar”) Vs. Guatemala. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 20 noviembre de 2012.

- 2012 Caso Masacre de Santo Domingo Vs. Colombia. Sentencia de Excepciones Preliminares, Fondo y Reparaciones. Sentencia de 30 de noviembre de 2012.
- 2012 Caso Pueblo Indígena Kichwa de Sarayacu Vs. Ecuador. Fondo y reparaciones. Sentencia 27 de junio de 2012.
- 2012 Caso Furlán y Familiares Vs. Argentina. Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 31 de agosto de 2012.
- 2012 Caso Masacres de El Mozote y lugares aledaños vs. El Salvador. Fondos, Reparaciones y Costas. Sentencia de 25 de octubre de 2012.
- 2011 Caso Gelman Vs.Uruguay. Fondo y Reparaciones. Sentencia de 24 de febrero de 2011.
- 2011 Caso Fontevecchia y D'Amico vs. Argentina. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 29 de noviembre de 2011.
- 2010 Caso Cabrera García y Montiel Flores vs. México. Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 26 de noviembre de 2010.
- 2010 Caso Vélez Loo Vs. Panamá. Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 23 de noviembre de 2010.
- 2010 Caso Rosendo Cantú y otra Vs. México. Excepción Preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 31 de agosto de 2010.
- 2010 Caso Comunidad Indígena Xákmok Kásek. Vs. Paraguay. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 24 de agosto de 2010.
- 2010 Caso Gomes Lund y otros (“Guerrilha do Araguaia”) vs. Brasil. Sentencia de 24 de noviembre de 2010. Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas.

- 2010 Caso Fernández Ortega y otros. Vs. México. Excepción Preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 30 de agosto de 2010.
- 2010 Caso Manuel Cepeda-Vargas vs. Colombia. Excepciones preliminares, fondo y reparaciones. Sentencia de 26 de mayo de 2010.
- 2010 Caso Chitay Nech y otros Vs. Guatemala. Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 25 de mayo de 2010.
- 2009 Caso Radilla Pacheco Vs. México. Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 23 de noviembre de 2009.
- 2009 Caso Kawas Fernández Vs. Honduras. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 3 de abril de 2009.
- 2009 Caso González y otras (“Campo Algodonero”) vs. México. Excepción preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 16 de noviembre de 2009.
- 2009 Caso Ivcher Bronstein Vs. Perú, Resolución de Supervisión de cumplimiento de sentencias, del 24 de noviembre de 2009.
- 2009 Caso Anzualdo Castro vs. Perú. Sentencia de 22 de setiembre de 2009. Excepción Preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas.
- 2008 Caso Valle Jaramillo y otros vs. Colombia. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 27 de setiembre de 2008.
- 2008 Caso Heliodoro Portugal vs. Panamá. Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 12 de agosto de 2008.
- 2007 Caso Zambrano Vélez y otros Vs. Ecuador. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 4 de julio de 2007
- 2007 Caso del Pueblo Saramaka. Vs. Surinam. Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 28 de noviembre de 2007

- 2006 Caso Almonacid Arellano y otros Vs. Chile. Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 26 de septiembre de 2006.
- 2006 Caso Trabajadores Cesados del Congreso (Aguado Alfaro y otros) vs. Perú. Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 24 de Noviembre de 2006.
- 2006 Caso La Cantuta Vs. Perú. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 29 de noviembre de 2006.
- 2006 Caso Montero Aranguren y otros (Retén de Catia) Vs. Venezuela. Excepción Preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 5 de julio de 2006.
- 2006 Caso de la Masacre de Pueblo Bello vs. Colombia. Sentencia de 31 de enero de 2006.
- 2006 Caso Comunidad Indígena Sawhoyamaya Vs. Paraguay. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 29 de marzo de 2006.
- 2005 Caso de la Comunidad Moiwana Vs. Surinam. Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia 15 de junio de 2005.
- 2005 Caso Comunidad Indígena Yakye Axa Vs. Paraguay. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia 17 de junio de 2005.
- 2005 Caso de la “Masacre de Mapiripán” vs. Colombia. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia del 15 de setiembre del 2005.
- 2004 Corte IDH. Caso Tibi vs. Ecuador. Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 7 de septiembre de 2004.
- 2004 Caso Masacre Plan de Sánchez Vs. Guatemala. Fondo. Sentencia de 29 de abril de 2004.

- 2004 Caso Tibi vs. Ecuador. Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 7 de septiembre de 2004.
- 2001 Caso de la Comunidad Mayagna (Sumo) Awas Tingni Vs. Nicaragua. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 31 de agosto de 2001.
- 1999 El Derecho a la información sobre la asistencia consular en el marco de las garantías del debido proceso legal. Opinión Consultiva OC-16/99 de. 1 de octubre de 1999.
- 1999 Caso de los “Niños de la Calle” (Villagrán Morales y otros) Vs. Guatemala. Fondo. Sentencia de 19 de noviembre de 1999.
- 1998 Caso de la “Panel Blanca” (Paniagua Morales y otros) Vs. Guatemala. Fondo. Sentencia del 8 de marzo de 1998.
- 1989 Caso Godínez Cruz Vs. Honduras. Fondo. Sentencia de 20 de enero de 1989.
- 1989 Interpretación de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre en el marco del artículo 64 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos. Opinión Consultiva OC-10/89 del 14 de julio de 1989.
- 1988 Caso Velásquez Rodríguez Vs. Honduras. Fondo. Sentencia de 29 de julio de 1988.
- 1985 La colegiación obligatoria de periodistas. Opinión Consultiva OC-5/85 del 13 de noviembre de 1985.

➤ **CORTE CONSTITUCIONAL DE COLOMBIA**

- 2015 C-449/15. Sentencia del 16 de julio de 2015.
- 2015 T-080/15. Sentencia del 20 de febrero de 2015.

- 2011 C-220/11. Sentencia del 29 de marzo de 2011.
- 1999 T-046/99. Sentencia del 29 de enero de 1999.
- **COTRELL, Jacqueline y Tatiana FALCÃO.**
- 2018 *A climate of fairness: Environmental Taxation and Tax Justice in Developing Countries.* Viena: Vienna Institute for International Dialogue and Cooperation (VIDC).
- **DEFENSORÍA DEL PUEBLO**
- 2000 Informe defensorial N° 33 sobre “Tributación municipal y Constitución”. Lima.
- **DELGADO, Deborah y Vania MARTÍNEZ**
- 2020 *En un ambiente tóxico: ser madres después de un derrame de petróleo.* OXFAM y CLACSO. Lima.
- **DERECHO, AMBIENTE Y RECURSOS NATURALES - DAR**
- 2015 *Los principios ambientales en un Estado Democrático y Constitucional según la jurisprudencia del Tribunal Constitucional.* Consulta: 01 de enero de 2021.
- https://www.dar.org.pe/archivos/docs/principios_ambientales_julio15.pdf
- **DE TRAZEGNIES GRANDA, Fernando**
- 1994 “Estrategias de derecho privado para conservar la naturaleza y luchar contra la contaminación ambiental”. *Themis.* Lima, 1994, N° 30, pp. 207-219.
- **DE LA VEGA, Beatriz**
- 2003 “La actividad reguladora del Estado en las Empresas de Hidrocarburos y la Naturaleza Jurídica del Aporte por Regulación.” *Revista del Instituto de Derecho Tributario.* Lima, 2003, N° 42, pp. 29-67.
- **DURÁN ROJO, Luis**
- 2015 *La Transformación del Derecho Moderno y su incidencia en la concepción del Derecho Tributario.* IUS ET VERITAS, 24 (50), pp. 174-203.

Recuperado a partir de
<http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/14814>

- 2009 “Alcances del principio de causalidad en el impuesto a la renta empresarial”. En: *Contabilidad y Negocios. Revista del Departamento Académico de Ciencias Administrativas de la Pontificia Universidad Católica del Perú*, N° 07.
- 2005 “Alcances de del deber de Contribuir en el Perú: A partir de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”. *Análisis Tributario*. Lima, volumen XVIII, número 211, pp. 12-15.
- **DURÁN ROJO, Luis y Marco MEJÍA**
- 2015 “La Constitucionalización del Derecho Nacional: nuevo espacio para lo tributario”. *Enfoque Constitucional*. Lima, N° 1, pp. 15-18.
- 2014 “El Principio de Causalidad para la deducción de gastos en el IR empresarial”. *Análisis Tributario*, Lima, N° 314, pág. 18.
- 2006 “Alcances de los Principios de Legalidad y Reserva de Ley”. En: *Revista Análisis Tributario*. N° 219, Lima, 2006, pp. 32
- **FALCÃO, Tatiana**
- 2016 *A proposition for a multilateral carbon tax treaty*. Doctoral dissertation, Vienna University of Business and Economics, 2016. Recuperado de: <http://permalink.obvsg.at/wuw/AC13710313>
- **FERRER MAC-GREGOR, Eduardo.**
- 2010 “El control difuso de convencionalidad en el Estado Constitucional”. En FIX-ZAMUDIO, Héctor y Diego VALADÉS (coordinadores). *Formación y perspectivas del Estado en México*. México D.F.: UNAM-El Colegio Nacional.
- **FERRER MAC-GREGOR, Eduardo y Carlos PELAYO.**

- 2012 La obligación de "respetar" y "garantizar" los derechos humanos a la luz de la jurisprudencia de la corte interamericana. *Estudios Constitucionales*, Año 10, N° 2, 2012, pp. 141 - 192. Centro de Estudios Constitucionales de Chile, Universidad de Talca.
- **FERRAJOLI, Luigui**
2010 *Democracia y garantismo*. Madrid: Editorial Trotta.
- **FRISANCHO, Alexandra.**
2017 *Lectura crítica de las resoluciones del Tribunal Fiscal de los años 2013 a 2015 en materia del principio de causalidad de los gastos*. Tesis para optar el grado de magistra en derecho tributario: PUCP, Facultad de Derecho.
- **GALLO, Franco**
2011 *Las razones del fisco. Ética y justicia en los tributos*. Madrid: Marcial Pons.
- **GARCÍA NOVOA, Cesar**
2012 *El concepto de tributo*. Buenos Aires: Marcial Pons
- **GUERRA SCHLEEF, Felipe**
2016 "Reparación del daño ambiental de los territorios de los pueblos indígenas y tribales: una aproximación a partir de los estándares interamericanos de derechos humanos". Ponencia presentada en *VIII Jornadas Australes de Medio Ambiente y Derecho*. Universidad Austral de Chile. Valdivia, 6 y 7 de octubre.
- **GONZÁLES, Pablo**
2014 *Implementación de la Convención Americana sobre Derechos Humanos en los Sistemas Jurídicos Nacionales: La Doctrina del Control de Convencionalidad*. Washington: CEJA – JSCA.
- **GRADOS, Claudia y Eduardo PACHECO**
2016 "El impacto de la actividad extractiva petrolera en el acceso al agua: el caso de dos comunidades kukama kukamiria de la cuenca del Marañón (Loreto, Perú)". *Anthropologica*. Año XXXIV, N.º 37, pp. 33-59.

- **ESCRIBANO, Francisco**
2015 “La configuración constitucional del tributo y el derecho financiero constitucional”. *Enfoque Constitucional*. Lima, N° 1, pp. 8-14.
- **FOY VALENCIA, Pierre**
2008 Consideraciones sobre la justicia ambiental en el sistema jurídico peruano. *THEMIS Revista De Derecho*, (56), 231-247. Recuperado de: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/9212>
- **KAHL, Verena**
2020 “Revolución ecológica en la Corte Interamericana de Derechos Humanos - Reseña de la Opinión Consultiva No. 23 “Medio ambiente y derechos humanos” (OC-23/17). En: JIMÉNEZ, Henry y Marisol LUNA (editores). *Crisis climática, transición energética y derechos humanos*. Bogotá: Fundación Heinrich Böll, pp. 159-202.
- **HARDING, Michelle**
2013 “Impuestos ambientales, otras medidas e innovación”. En: ÁLVAREZ PELEGRY, Eloy y Macarena LARREA BASTERRA (Coordinadores). *Energía y tributación ambiental*. Madrid: Marcial Pons, pp. 133-144.
- **HERRERA MOLINA, Pedro**
2000 Derecho Tributario Ambiental: la introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario. Madrid: Marcial Pons.
- **HERNÁNDEZ BERENGUEL, Luis**
2002 “Algunas consideraciones sobre el principio de causalidad en el Impuesto a la Renta”. *Ius et Veritas*, 13 (25), 297-303. Recuperado a partir de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/16215>
1993 El Poder Tributario y la Nueva Constitución. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, (24), pp. 17-29.
- **HOLMES, Stephen y Cass R. Sunstein**
2011 *El costo de los derechos. Por qué la libertad depende de los impuestos*. Buenos Aires: Siglo Veintiuno Editores.

- **INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA E INFORMÁTICA - INEI.**
2018 *Mapa de Pobreza Monetaria provincial y distrital.* Lima: INEI.
- 2017 Perú: Mapa de necesidades básicas insatisfechas 1993, 2007 y 2017.
Consultado: 01 de enero de 2021.
Recuperado de:
https://www.inei.gov.pe/media/MenuRecursivo/publicaciones_digitales/Est/Lib1588/
- **KOLSTAD, Charles D.**
2011 *Environmental economics.* New York: Oxford University Press.
- **JARACH, Dino.**
1980 *Impuesto a las ganancias.* Buenos Aires: Editorial Cangallo.
- **LANDA ARROYO, Cesar**
2013 “La constitucionalización del derecho peruano”. *Revista de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú.* Lima, 2013, N° 71, pp. 13-36.
2006 “Los principios tributarios en la Constitución de 1993. Una perspectiva constitucional”. En TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. *Jurisprudencia y Doctrina Constitucional Tributaria.* Lima, Gaceta Jurídica, pp. 37- 50.
- **LEÓN, Aymara y Mario ZUÑIGA**
2020 *La sombra del petróleo: Informe de los derrames petroleros en la Amazonía peruana entre el 200 y el 2019.* Lima: OXFAM.
- **LOAYZA, Fernando y Julio CASMA**
2013 “El control de convencionalidad en sede administrativa: un mecanismo para la defensa de los contribuyentes”. *Themis.* Lima, 2019, N° 76, pp.145-160.
- **LORENZETTI, Ricardo**
2008 *Teoría del Derecho Ambiental.* México: Ed. Porrúa.

- **MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto**
 - 2001 “La función tributaria en el marco del Estado Social y Democrático de Derecho”. En: ESCRIBANO, Francisco (coordinador). *Derecho Financiero Constitucional: Estudios en memoria del Profesor Jaime García Añoveros*. Madrid: Civitas pp. 377-438.

- **MANINI, Jorge**
 - 2000 “Derechos Humanos y Tributación”. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, (39), 21-27.

- **MARGIL, Mari**
 - 2018 *The rights of nature gaining ground*. Consulta: 06 de julio de 2020.

Recuperado de: <https://www.openglobalrights.org/the-rights-of-nature-gaining-ground/?lang=English>

- **MAYORGA, P., CUMANDÁ, B., BANDERAS, C., JOSÉ, F., NARANJO, J., VINICIO, G., ORTIZ, S., ALEXANDRA, M.**
 - 2019 “Principio ‘quien contamina paga’ y los derechos de la naturaleza en la legislación ambiental ecuatoriana”. *Debate Jurídico Ecuador. Revista Digital de Ciencias Jurídicas de UNIANDES* Vol. 2 / Nro. 1 / enero-abril / Año. 2019.

Recuperado de: <http://45.238.216.13/ojs/index.php/DJE/article/download/1282/611>

- **MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS**
 - 2021 Informe N° 042-2021-EF/62.01 de fecha 20 de abril de 2021.

- **MORENO-SÁNCHEZ, Rocio del Pilar.**
 - 2012 *Incentivos económicos para la conservación: un marco conceptual*. Lima: Sociedad Peruana de Derecho Ambiental.

- **MORÓN URBINA, Juan Carlos.**
 - 2017 *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General – Tomo II*. Lima: Gaceta Jurídica.

- 2011 “Los actos-medidas (medidas correctivas, provisionales y de seguridad) y la potestad sancionadora de la Administración”. *Revista de Derecho Administrativo*. Lima, 2010, N° 9, pp. 135-157.
- **NIKKEN, Pedro**
- 1987 *La protección internacional de los derechos humanos: su desarrollo progresivo*. Madrid: Civitas.
- **NORDHAUS, William.**
- 2020 *The Climate Club. How to Fix a Failing Global Effort*. Consulta: 01 de enero de 2021.
Recuperado de <https://www.foreignaffairs.com/articles/unitedstates/2020-04-10/climate-club>
- **OKAMOTO MENDOZA, Tami**
- 2011 *Enclave extraction and unruly engagements: Oil spills, contamination and the Cocama-Cocamilla indigenous people in the Peruvian Amazon*. Oslo: Tesis de Maestría de Estudios en Desarrollo para Norwegian University of Life Sciences (UMB).
Recuperado de: http://brage.bibsys.no/xmlui/bitstream/handle/11250/187802/3/Okamoto_2011.pdf
- **ORGANIZACIÓN DE LAS NACIONES UNIDAS - ONU**
- 2019a Report of the Special Rapporteur on human rights and the environment, John Knox. The issue of human rights obligations relating to the enjoyment of a safe, clean, healthy and sustainable environment – Human rights and environment. General Assembly. Human Rights Council. Seventy-fourth session. Agenda item 3. A/74/161
- 2019b Report of the Special Rapporteur on extreme poverty and human rights, Olivier De Schutter. Climate change and poverty. General Assembly. Human Rights Council. Forty-first session . Agenda item 3. A/HRC/41/39.

- 2018a Report of the Special Rapporteur on human rights and the environment, John Knox. The issue of human rights obligations relating to the enjoyment of a safe, clean, healthy and sustainable environment – Human rights and environment. General Assembly. Human Rights Council. Thirty-seventh session. Agenda item 3. A/HRC/37/59.
- 2018b Principios Marco sobre Derechos Humanos y Medio Ambiente. Relator Especial de Naciones Unidas sobre los Derechos Humanos y Medio. UN Doc. A/HRC/37/59,
- 2017a Report of the Special Rapporteur on the rights of indigenous peoples, Victoria Tauli-Corpuz. The impacts of climate change and climate finance on indigenous peoples' rights. General Assembly. Human Rights Council. Thirty-sixth session. Agenda item 3. A/HRC/36/46.
- 2017b Report of the Special Rapporteur on human rights and the environment, John Knox. The issue of human rights obligations relating to the enjoyment of a safe, clean, healthy and sustainable environment - Biodiversity. General Assembly. Human Rights Council. Thirty-fourth session. Agenda item 3. A/HRC/34/49.
- 2017c *Perú debe suspender negociaciones sobre petróleo hasta tomar en cuenta derechos indígenas y contaminación – Expertos de la ONU.* Consulta: 01 de enero de 2021.
- Recuperado de:
<https://www.ohchr.org/SP/NewsEvents/Pages/DisplayNews.aspx?NewsID=21871&LangID=S>
- 2014a Report of the Special Rapporteur on the rights of indigenous peoples, James Anaya. Addendum: The situation of indigenous peoples' rights in Peru with regard to the extractive industries. General Assembly. Human Rights Council. Twenty-seventh session. Agenda item 3. A/HRC/27/52/Add.3.

- 2014b Report of the Special Rapporteur on extreme poverty and human rights, Magdalena Sepúlveda. Taxation and human rights. General Assembly. Human Rights Council. Twenty-six session. Agenda item 3. A/HRC/26/28.
- 2012a Consejo de Derechos Humanos, Informe preliminar del Experto independiente sobre la cuestión de las obligaciones de derechos humanos relacionadas con el disfrute de un medio ambiente sin riesgos, limpio, saludable y sostenible, John H. Knox, 24 de diciembre de 2012, Doc. ONU A/HRC/22/43.
- 2012b Report of the Special Rapporteur on the right of everyone to the enjoyment of the highest attainable standard of physical and mental health, Anand Grover. Health financing in the context of the right to health. General Assembly. Human Rights Council. Sixty-seventh session. Item 70 (b) of the provisional agenda. A/67/302.
- **ORGANIZACIÓN INTERNACIONAL DE TRABAJO - OIT**
- 2009 *Los derechos de los pueblos indígenas y tribales en la práctica*. Ginebra: OIT.
- **ORGANISMO DE EVALUACIÓN Y FISCALIZACIÓN AMBIENTAL- OEFA**
- 2016 *Las medidas correctivas en el marco de la fiscalización ambiental del OEFA*. Lima: OEFA.
- **OCDE, CEPAL, BID y CIAT**
- 2019 *Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean 1990-2017*, p.65 y 74. Recuperado de: https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/44526/1/RevenueStatsLA1997-2017_mu.pdf
- **ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD)**
- 2016 *Evaluaciones del desempeño ambiental: Perú 2016. Aspectos destacados y recomendaciones*. Santiago de Chile, OECD, 2016.
- **PATÓN GARCÍA, Gemma.**

- 2016 *Fiscalidad ambiental, responsabilidad social y desarrollo sostenible en América Latina. Propuestas para el Perú.* Lima: Thomson Reuters.
- **PAUNER CHULVI, Cristina**
- 2001 *El Deber constitucional de contribuir al sostenimiento público.* Tesis de doctorado: Universitat Jaume I, Facultad de Ciencias Jurídicas y Económicas. Consulta: 1 de enero de 2021.
- Recuperado de: https://www.tdx.cat/bitstream/handle/10803/10429/pauner.pdf?sequence=1&origin=publication_detail
- **PUEBLOS INDÍGENAS AMAZÓNICOS UNIDOS EN DEFENSA DE SUS TERRITORIOS – PUINAMUDT**
- 2016 La impunidad de Pluspetrol en cifras de contaminación (infografía). Consulta: 1 de enero de 2021.
- Recuperado de: <https://observatoriopetrolero.org/infografias/la-impunidad-de-pluspetrol-en-cifras-de-contaminacion/>
- **RAMOS-FUENTES, Gloria y Patricio MASBERNAT**
- 2019 “Asuntos tributarios en la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos”. *Dikaion*, 28 (2), pp. 404-439. Disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7113868>. DOI: <https://doi.org/10.5294/dika.2019.28.2.8>.
- **RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro.**
- 1998 “Jurisprudencia constitucional y principios de la imposición”. En KIRCHHOF, P; DI PIETRO, A; y J.M. CARDOSO DA COSTA (editores). *Garantías constitucionales del contribuyente.* Valencia: Tirant lo Blanch, pp. 127.
- **RODRIGUEZ, Gabriela.**
- 2019 “Artículo 29. Normas de interpretación”. En: STEINER, Christian y Marie-Christine FUCHS (editores). *Convención Americana de Derechos Humanos: Comentario.* Bogotá: Konrad Adenauer Foundation, pp. 869-881.

- 2014 “Artículo 29. Normas de interpretación”. En: STEINER, Christian y Patricia URIBE (editores). *Convención Americana de Derechos Humanos: Comentario*. Bogotá: Konrad Adenauer Foundation, pp. 706-714.
- **RODRIGUEZ, David.**
- 2018 *Las indemnizaciones por responsabilidad civil contractual y su deducibilidad como gasto*. Tesis para optar por el título de magíster en derecho de la empresa. Lima: PUCP, Facultad de Derecho.
- **ROSEMBUJ, Tulio.**
- 1998 “Tributos ambientales”. En YÁBAR Ana (Editora). *Fiscalidad Ambiental*. Barcelona: CEDECS.
- 1995 *Los tributos y la protección del medio ambiente*. Madrid: Marcial Pons.
- **RUIZ MOLLEDA, Juan Carlos.**
- 2013 *Perú: Las reparaciones a los pueblos indígenas en serio*. Consulta: 01 de abril de 2021.
Recuperado de: <https://www.servindi.org/actualidad/93627>
- **RUIZ DE CASTILLA, Francisco.**
- 2017 *Derecho tributario: temas básicos*. Lima: PUCP.
- **RUBIO CORREA, Marcial.**
- 2017 *La interpretación de la Constitución según el Tribunal Constitucional*. Lima: PUCP.
- 2008 *El Título Preliminar del Código Civil*. Lima: PUCP.
- 2003 *Interpretación de las normas tributarias*. Lima: Ara Editores.
- **RUBIO CORREA, Marcial y Elmer ARCE.**
- 2017 *Teoría esencial del ordenamiento jurídico peruano*. Lima: PUCP.
- **SAIZ, Ignacio**

- 2013 “Resourcing Rights: Combating Tax Injustice from a Human Rights Perspective”. En: NOLAN, Aoife, O’CONNELL, Rory y Colin HARVEY (editores). *Human Rights and Public Finance: Budgets and the Promotion of Economics and social Rights*. Oregon: Hart Publishing, pp. 77-104.
- **SALASSA BOIX, Rodolfo**
- 2016 “Tributos ambientales: la aplicación coordinada de los principios quien contamina paga y de capacidad contributiva”. *Revista Chilena de Derecho*. Pontificia Universidad Católica de Chile, diciembre 2016, Vol. 43, N° 3, pp. 1005-1030.
- **SALMÓN, Elizabeth**
- 2019 *Introducción al Sistema Interamericano de Derechos Humanos*. Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú.
- **SANTAMARÍA, Juan.**
- 2004 *Principios de Derecho Administrativo General*. Tomo II. Madrid: Iustel.
- **SEVILLANO, Sandra.**
- 2014 *Lecciones de derecho tributario: principios generales y Código Tributario*. Lima: PUCP.
- **STERN, Nicholas.**
- 2016 *Why Are We Waiting? The logic, urgency, and promise of tackling Climate Change*. Cambridge: The MIT Press.
- **STIGLITZ, Joseph E.**
- 2000 *La economía del sector público*. Barcelona: Antoni Bosch Editor.
- **SURRALLÉS, Alexander y Pedro GARCÍA HIERRO**
- 2018 “La Declaración de las Naciones Unidas y el territorio”. En MERINO, Roger y Areli VALENCIA (coordinadores). *Descolonizar el derecho*. Lima: Palestra.
- **SUNSTEIN, Cass R.**

- 2006 Riesgo y razón: seguridad, ley y medioambiente Gobierno. Buenos Aires: Katz.
- **TARSITANO, Alberto.**
- 2014 “Aspectos jurídicos de la imposición ambiental”. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*. Lima, 2014, N° 57, pp. 7-40, Lima.
- **TELLO PUERTA, Fernando**
- 2014 “Deducibilidad del Gasto Vinculado con los Desembolsos Incurridos Como Consecuencia de una Transacción Extrajudicial: ¿Estamos ante un Verdadero Acto de Liberalidad?”. *Revista Derecho & Sociedad* (43). 29-36.
- **TORRES SÁNCHEZ, María**
- 2015 *La potestad de los pueblos indígenas sobre los recursos naturales*. Tesis para optar por el título de licenciada en derecho. Lima: PUCP, Facultad de Derecho.
- **TRINIDAD ALVARADO, Carlos**
- 2020 *Cambio climático y pueblos indígenas en el Perú: ¿políticas ambientales o políticas de desarrollo?*. Consulta: 06 de julio de 2020.
- <https://polemos.pe/cambio-climatico-y-pueblos-indigenas-en-el-peru-politicas-ambientales-o-politicas-de-desarrollo/>
- 2018 *Aporte por conservación: Las contribuciones para el financiamiento ambiental*. Consulta: 01 de enero de 2021.
- <https://www.actualidadambiental.pe/aporte-por-conservacion-las-contribuciones-para-el-financiamiento-ambiental/>
- 2015 *Incentivos fiscales para la conservación: situación actual*. Lima: Sociedad Peruana de Derecho Ambiental.
- **TRINIDAD ALVARADO, Carlos y Ernesto ORTIZ**
- 2019 *Precio al carbono en el Perú: transición energética y justicia climática*. TRINIDAD ALVARADO, Carlos. (editor). Precio al carbono en América

Latina. Tendencias y oportunidades. Lima: Fundación Konrad Adenauer, pp. 270-317.

➤ **TRINIDAD ALVARADO, Carlos y Samín VARGAS**

2018 *Opciones innovadoras de la conservación.* Lima: Sociedad Peruana de Derecho Ambiental.

➤ **TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DEL PERÚ**

2015 Expediente N° 05471-2013-PA/TC (Caso Asociación de Pobladores Servicios Playa-Callao). Sentencia: 01 de junio de 2015.

2014 Expediente N° 04617-2012-PA/TC. Sentencia: 12 de marzo de 2014

2014 Expediente N° 04058-2012-PA/TC. Sentencia: 30 de abril de 2014

2012 Expediente N° 00030-2010-PI/TC (Caso Municipalidad Provincial de Nasca). Sentencia: 16 de octubre de 2012.

2012 Expediente N° 00001-2012-PI/TC (Caso Gobierno Regional de Cajamarca). Sentencia: 17 de abril de 2012.

2012 Expediente N° 00156-2012-PHC/TC. Sentencia: 08 de agosto de 2012

2011 Expediente N° 00032-2010-PI/TC (Caso prevención y control del riesgo del consumo del tabaco). Sentencia: 19 de julio de 2011.

2011 Expediente N° 00004-2010-PI/TC. Sentencia: 14 de marzo de 2011.

2009 Expediente N° 03343-2007-PA/TC (Caso Cordillera Escalera). Sentencia: 19 de febrero de 2009

2008 Expediente N° 03610-2008-PA/TC (Caso World Cars Import). Sentencia: 27 de agosto de 2008

2008 Expediente N° 0023-2007-PI/TC. Sentencia: 15 de octubre de 2008

- 2007 Expediente N° 00007-2007-PI/TC. Sentencia: 19 de junio de 2007
- 2007 Expediente N° 1206-2005-PA/TC (Caso Asociación Blandine Masicote). Sentencia: 20 de abril de 2007.
- 2007 Expediente N° 3048-2007-PA/TC (Caso Importaciones Fukuroi Company). Sentencia: 9 de noviembre de 2007.
- 2007 Expediente N° 4223-2006-PA/TC (Caso Nextel). Sentencia: 2 de junio de 2007.
- 2007 Expediente N° 06626-2006-AA/TC. Sentencia: 19 de abril de 2007.
- 2007 Expediente N° 06089-2006-AA/TC. Sentencia: 17 de abril de 2007.
- 2006 Expediente N° 2730-2006-PA/TC. Sentencia: 21 de julio de 2006
- 2005 Expediente N° 0042-2004-AI/TC. Sentencia: 13 de abril de 2005.
- 2005 Expediente N° 0046-2004-PI/TC. Sentencia: 15 de febrero de 2005
- 2005 Expediente N° 04677-2005-PA/TC. Sentencia: 07 de diciembre de 2005
- 2005 Expediente N° 0048-2004-PI/TC (Caso Regalías mineras). Sentencia: 1 de abril de 2005.
- 2004 Expediente N° 00026-2004-AI/TC. Sentencia: 28 de setiembre de 2004
- 2003 Expediente N° 0964-2002-AA/TC (Caso Caso Nextel). Sentencia: 17 de marzo de 2003.
- 2002 Expediente N° 00018-2001-AI/TC (Caso Municipalidad Provincial del Santa). Sentencia: 6 de noviembre de 2002.
- 2002 Expediente N° 217-2002-PA/TC. Sentencia: 17 de abril de 2002

2002 Expediente N° 00218-2002-HC/TC. Sentencia: 17 de abril de 2002

➤ **VARONA ALABERN, Juan Enrique**

2009 Extradificalidad y dogmática tributaria. Madrid: Marcial Pons.

➤ **VARGAS, Samín y Carlos TRINIDAD**

2019 Economía, mercados y medio ambiente: algunos alcances preliminares desde América Latina, p.14.

Recuperado de: https://spda.org.pe/wpfb-file/economia-mercados-y-medio-ambiente_espanol-pdf/

➤ **VILLANUEVA, Walker**

2014 “Las Normas Antielusivas Específicas de la Ley Interna y su Aplicación a nivel del Tratado”. *Derecho & Sociedad*, (43), 435-447. Recuperado a partir de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/12588>

➤ **WIELAND, Patrick**

2017 Introducción al derecho ambiental. Lima: PUCP.

➤ **YPARRAGUIRRE, José**

2001 *Valoración económica del daño ambiental ocasionado por derrame de petróleo en la localidad de San José de Saramuro – Loreto*. GLAVE, Manuel y Rodrigo PIZARRO. Valoración Económica de la Diversidad Biológica y Servicios Ambientales en el Perú. Lima: INRENA.

➤ **YRIGOYEN, Raquel**

2009 *El Convenio 169 de la OIT y su aplicación en Perú*. Lima: Instituto Internacional de Derecho y Sociedad.

➤ **ZAGREBELSKY, Gustavo**

2011 El derecho dúctil. Ley, derechos, justicia. Madrid: Editorial Trotta.

➤ **ZOLEZZI, Armando**

- 2003 “Prólogo”. En RUBIO, Marcial. *Interpretación de las normas tributarias*. Madrid: ARA, pp. 15-28.
- 1995 “El régimen tributario en la nueva Constitución”. En: *La Constitución de 1993: Análisis y comentarios – Volumen II*. Comisión Andina de Juristas, Lima, 1995, pág. 149.



Anexo

Resoluciones del TF sobre gastos de mitigación y resarcimiento de daños ambientales

Resolución	Fecha	Lotes	Empresa	Ejercicio	Razonamiento jurídico del TF
21908-4-2011	28.11.2011	Lote 8	Pluspetrol Perú Corporation S.A.	2000	- Resarcimiento ambiental contribuye con el mantenimiento de la fuente.
17652-1-2013	26.11.2013	Lote 8	Korean National Oil Corporation Sucursal Peruana	2001	- Resarcimiento ambiental contribuye con el mantenimiento de la fuente.
3544-3-2014	18.03.2014	Lote 8	Korean National Oil Corporation Sucursal Peruana	2000	- Resarcimiento ambiental contribuye con el mantenimiento de la fuente.
11969-3-2014	03.10.2014	Lote 8	Korean National Oil Corporation Sucursal Peruana	2002	- Resarcimiento ambiental contribuye con el mantenimiento de la fuente. - Gastos preventivos de conflictos sociales.
04754-3-2014	11.04.2014	Lote 8	Korean National Oil Corporation Sucursal Peruana	2002 y 2003	- Resarcimiento ambiental contribuye con el mantenimiento de la fuente. - Gastos preventivos de conflictos sociales.
12352-3-2014	3.05.2014	Lotes IAB y 8	Pluspetrol Perú Corporation S.A.	2007	- Los gastos de responsabilidad social son deducibles. - La entrega de bienes y servicios realizados por la empresa provenían de obligaciones contractuales, acreditables contractuales, acreditables - SUNAT cuestiona la materialidad del gasto, pero el TF no responde a este argumento.
03316-1-2015	31.03.2015	Lotes IAB y 8	Pluspetrol Perú	2002	- Resarcimiento ambiental

			Corporation S.A.		contribuye con el mantenimiento de la fuente
03720-3-2017	27.04.2017	Lote 8	Pluspetrol Perú Corporation S.A.	2002	- Resarcimiento ambiental contribuye con el mantenimiento de la fuente.
03869-10-2017	03.05.2017	Lote 8	Pluspetrol Perú Corporation S.A.	2007	- Los gastos de responsabilidad social son deducibles. - La entrega de bienes y servicios realizados por la empresa provenían de obligaciones contractuales, acreditables
4947-9-2018	03.07.2018	Lote 8	Pluspetrol Perú Corporation S.A.	2004 y 2005	- Los gastos de responsabilidad social son deducibles. - La entrega de bienes y servicios realizados por la empresa provenían de obligaciones contractuales, acreditables
07223-3-2018	21.09.2018	Lotes IAB y 8	Pluspetrol Perú Corporation S.A.	2008	- Los gastos de responsabilidad social son deducibles - La entrega de bienes y servicios realizados por la empresa provenían de obligaciones contractuales, acreditables - Gastos preventivos de conflictos sociales.
08302-9-2019	17.07.2019	Lotes IAB y 8	Pluspetrol Perú Corporation S.A.	2008	- Los gastos de responsabilidad social son deducibles - La entrega de bienes y servicios realizados por la empresa provenían de obligaciones contractuales, acreditables - Gastos preventivos de conflictos sociales.