

POLICY PAPER 22

---

# Una apuesta por el establecimiento de impuestos verdes en países emergentes y en desarrollo

---

Gemma Patón García

ABRIL 2012

## **Gemma Patón García**

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Castilla-La Mancha (España). Investigadora del Centro Internacional de Estudios Fiscales. Miembro de la Red de Investigación Internacional en Fiscalidad y Cambio Climático (RIIFCC), dirigida por el Instituto de Disciplinas y Estudios Ambientales-CEU y del Grupo de Trabajo de Fiscalidad Ambiental organizado por la Fundación para la Investigación sobre el Derecho y la Empresa de Madrid. Autora de numerosas publicaciones en materia de fiscalidad ambiental.

---

### **Fundación Friedrich Ebert, FES-ILDIS**

Quito, abril 2012

Av. República 500 – Edificio Pucará, 4to Piso, of. 404

Casilla Postal 17-03-367

Teléfono: (593-2) 2562-103

Fax: (593-2) 2504-337

E-mail: [info@fes.ec](mailto:info@fes.ec)

E-mail: [energiayclima@fes.ec](mailto:energiayclima@fes.ec)

[www.fes-ecuador.org](http://www.fes-ecuador.org)

---

Diseño y diagramación: Antonio Mena

---

ISBN: 978-9978-94-132-4

---

FES – ILDIS no comparten necesariamente las opiniones vertidas por los autores ni éstas comprometen a las instituciones en las que prestan sus servicios. Se autoriza a citar o reproducir el contenido de esta publicación siempre y cuando se mencione la fuente y se remita un ejemplar a FES-ILDIS.

# Índice

---

1. Introducción .....	4
2. Precisiones conceptuales: extrafiscalidad, impuesto ambiental y reforma fiscal verde .....	6
3. Instrumentos económicos e impuestos al carbono en favor de la protección climática y medioambiental .....	10
4. Experiencias internacionales con impuestos verdes y su aplicación a países emergentes y en desarrollo .....	14
5. Retos y desafíos de los impuestos ambientales .....	19
Bibliografía .....	22

# 1. Introducción

---

La tradicional despreocupación por el bien público medioambiental y la escasa concienciación sobre la necesidad de su protección ha podido venir causada por su carácter de *interés difuso* que atañe al conjunto de la sociedad, ajeno a cualquier derecho de propiedad sobre el mismo. En la ecología coinciden consideraciones políticas, económicas, jurídicas y éticas y técnicas, que precisan en ocasiones de una reflexión conjunta, de hecho, este tema se caracteriza por una acusada transversalidad. En este sentido, debe entenderse el concepto de *eco-ética* que se encuentra estrechamente unido a la idea de *responsabilidad*, identificada ésta como el “cuidado”, reconocido como deber que, dada la amenaza de su vulnerabilidad, se convierte en “preocupación”.

A su vez, al argumento de la responsabilidad humana en la preservación del medioambiente, se suma la idea de la *justicia intergeneracional*, de forma que la preocupación ética por el medioambiente debe interiorizar los posibles perjuicios que las decisiones acerca del cuidado medioambiental puede acarrear, evitando trasladar costes indeseables a las generaciones venideras. Así, los instrumentos fiscales al servicio del medioambiente conserva un halo de *obligación de solidaridad* con el resto de la comunidad, que no se agota en la mera disponibilidad de ingresos para el ente público, sino que también abarca la función de permitir alcanzar los intereses colectivos.

Esta misma perspectiva es la que fundamenta claramente el concepto de *desarrollo sostenible* que fue empleado por primera vez en 1987 en la Comisión de Medio Ambiente de la ONU, donde se señaló que por desarrollo sostenible debe entenderse el “desarrollo que satisfaga las necesidades del presente sin poner en peligro la capacidad de las generaciones futuras para atender sus propias necesidades”. Pues bien, el resurgimiento actual de este concepto ha venido a insertarse dentro de las necesidades de crisis económica global que padecemos como “patrón de crecimiento”. Así, en este momento se alude a “economía sostenible” para destacar el modelo de conciliación del “desarrollo económico, social y ambiental en una economía productiva y competitiva, que favorezca el empleo de calidad, la igualdad de oportunidades y la cohesión social, y que garantice el respeto ambiental y el uso racional de los recursos natu-

rales, de forma que permita satisfacer las necesidades de las generaciones presentes sin comprometer las posibilidades de generaciones futuras para atender sus propias necesidades”<sup>2</sup>.

Desde esta óptica la *tributación medioambiental* destaca como uno de los instrumentos idóneos con la finalidad de internalizar los costes socio-medioambientales. Igualmente, desde un punto de vista económico, las causas que justifican la *intervención tributaria* en el ámbito medioambiental entroncan con un valor de *justicia* de evidente contenido ético. De hecho, la dimensión finalista de los tributos ambientales, la pretensión de la utilización de instrumentos tributarios para la preservación y mejora de la calidad del medioambiente, introduce un factor moral en los tributos que se traslada por entero al sistema fiscal en sus más diversas manifestaciones. Ante estas premisas, el trasfondo ético no debe ser ajeno al análisis jurídico tributario de cualquier institución.

En definitiva, estamos ante el debate acerca de la intervención pública en el sistema económico regido por el libre mercado en constante dinamismo que se somete a las decisiones subjetivas individuales y que, volcadas, tal vez, en la maximización de beneficios empresariales han descuidado los valoraciones sociales, laborales o medioambientales, cuya protección es corresponsabilidad de agentes públicos y privados.

Así, en los últimos veinte años el factor de protección medioambiental ha penetrado en los foros de debate internacionales y nacionales, determinando su presencia en la generalidad de las figuras tributarias e incluso, ha fundamentado el establecimiento de nuevas categorías con que atajar este problema, esto es, figuras *ad hoc* de nueva implantación expresamente afectadas a la gestión ambiental. Adicionalmente, los sistemas tributarios nacionales han experimentado cambios normativos dirigidos a la desincentivación de las actividades empresariales y particulares que afectan de forma decisiva al medioambiente a través de su gravamen, lo cual ha generado una revisión de la actual normativa tributaria que, de forma paulatina, ha impregnado la globalidad de los ordenamientos jurídicos de cuestiones ambientales.

2 Así lo recoge el artículo 2 de la Ley española 2/2011, de 4 de marzo, de Economía sostenible, que ha introducido un conjunto de medidas económicas, financieras, administrativas y tributarias que inciden en la mejora del entorno económico, energético y medioambiental.

## 2. Precisiones conceptuales: extrafiscalidad, impuesto ambiental y reforma fiscal verde

---

La fuerza de los anteriores asertos parece empujarnos a un terreno de arenas movedizas como es el de la *extra-fiscalidad*. Expresión vaga y ambigua donde las haya, con ella se pretende hacer mención a “todo aquello que se aleja de la función financiera, del fin recaudatorio (fiscal) propio de la imposición”<sup>3</sup>. En efecto, parece haberse generalizado la opinión de que asistimos a un cambio en la concepción del tributo, de manera que éste no va encaminado solamente a la consecución de ingresos como función financiera única, sino que el tributo puede estar, y de hecho así es, orientado al servicio de la justicia a través de los principios de igualdad y capacidad contributiva. Estas premisas permiten elaborar la teoría legítima de la admisibilidad del uso extrafiscal del instrumento impositivo. Ahora bien, una cosa es que el tributo, como instrumento de financiación del gasto público pueda ser en ocasiones utilizado con otros fines, y otra, muy distinta, que a nivel de configuración y concepto pierda su más íntima razón de ser, quedando como consecuencia reducido a una prestación coactiva polivalente. En consecuencia, los fines extrafiscales podrán matizar o modular los elementos caracterizadores del instituto tributario, pero sin que ello conduzca a la desnaturalización del tributo dejándolo irreconocible como instituto financiero constitucional.

Ello no impide la creación *ex novo* de impuestos con fines exclusivamente no fiscales o extrafiscales. Este grupo de tributos como decimos, no cumple, en principio, una misión exclusivamente recaudatoria, sino que trata de hacer más gravosa una determinada actividad de los particulares. Desde esta perspectiva puede decirse que la extrafiscalidad constituye la nota típica de los tributos ambientales en cuanto que se orientan a estimular la prevención y tutela del medioambiente, lo que no impide compatibilizar su faceta no estrictamente recaudatoria con el principio de capacidad económica<sup>4</sup>.

3 CASADO OLLERO, G., “Los fines no fiscales de los tributos”, AA.VV., *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Volumen I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, pág. 103.

4 Entre otros, PATÓN GARCÍA, G., “La fundamentación del uso de los tributos para la protección del medioambiente”, *Revista Jurídica de Castilla-La Mancha*, núm. 27, 1999, págs. 177 y ss.

Los tributos ecológicos, también denominados *ambientales* o *verdes*, comprenden figuras fiscal muy heterogéneas (impuestos, cánones, tarifas, gravámenes), que se aplican a ámbitos también muy diversos con la finalidad de promover conductas más respetuosas del medioambiente. Desde las tasas de basura a los impuestos sobre el consumo de energía o las emisiones contaminantes, son variadísimas las figuras tributarias que hoy reciben (no siempre correctamente) el calificativo de *ambientales*.

Acudiendo a la delimitación conceptual que precisa la cuestión, Eurostat, la Comisión Europea, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y la Agencia Internacional de la Energía (IEA) han definido los impuestos ambientales como “aquellos cuya base imponible consiste en una unidad física (o similar) de algún material que tiene un probado impacto negativo, comprobado y específico, sobre el medioambiente”<sup>5</sup>. De acuerdo a esta definición, se incluyen todos los impuestos sobre la energía y el transporte que tienen como principales categorías de bases imponibles con interés ambiental: emisiones al aire (emisiones de NO<sub>x</sub> medidas o estimadas, SO<sub>2</sub> de los combustibles fósiles u otras sustancias); sustancias que reducen la capa de ozono; efluentes al agua medidos o estimados de materias oxidables o bien por recogida o tratamiento de efluentes; fuentes difusas de polución al agua (pesticidas –con contenido químico–, fertilizantes artificiales –con fósforo o nitrógeno–, estiércol); gestión de residuos (gestión en general, con impuestos sobre la recogida o el tratamiento o bien gestión de productos individuales con impuestos sobre embalajes o envases); ruido (despegue y aterrizaje de aviones); productos energéticos (usados para el transporte –gasolina sin/con plomo, diesel, GLP o gas natural–, usados para otros fines –fuel oil ligero/pesado, gas natural, carbón, biocombustibles–); transporte (impuestos sobre las importaciones o ventas de vehículos de motor, impuestos periódicos por matriculación o uso de vehículos de motor) y otros recursos (captación de agua, extracción de materias primas y otros recursos como bosques).

No obstante, el concepto de impuesto ambiental internacionalmente admitido consideramos que alude a un requisito mínimo como es la configuración de la base imponible de acuerdo a criterios ecológicos, lo cual ha sido no sólo asumido por los legisladores nacionales, sino además implementado al incorporar unos requisitos técnico-jurídicos adicionales a todo impuesto ambiental. En este sentido, los principios de gravamen preferente en la fuente y quien contamina paga, que rigen en esta materia, han orientado el diseño de una estructura impositiva coherente con la disuasión de conductas perjudiciales para el medioambiente que se pretende.

Además, por otro lado, existen distintos condicionantes externos a la propia configuración jurídica, los límites inherentes al marco de imposición, como las características geográficas del territorio en que se adopten medidas medioambientales, la adecuación del objeto de imposición a los objetivos medioambientales concretos y prioritariamente la situación económica del país que intervendrán en la consecución de una mayor o menor eficacia del impuesto ambiental.

5 EUROSTAT “Environmental taxes – A statistical guide European Communities”, 2001.

Afirmamos que nada impide la compatibilidad de un problema de corte universal como es la reducción de emisiones de CO<sub>2</sub> con la adopción de medidas específicas y la atención a la diversidad de situaciones particulares a que atienden las competencias locales y las ambientales con una delimitación territorial más reducida. Por ello, una imposición general sobre emisiones de CO<sub>2</sub>, habida cuenta de la difícil delimitación de conductas contaminantes, exigiría a nuestro parecer, un ámbito de aplicación al menos estatal, sobre todo si hablamos de gravar a los sectores difusos como es el transporte.

Un aspecto adicional a tener en cuenta es la evolución aplicativa que un impuesto diseñado de acuerdo a coordenadas medioambientales debe tener, que no es sino la reducción progresiva de la recaudación efectiva a medida que van lográndose los objetivos perseguidos por el instrumento fiscal. No obstante, esta consecuencia jurídica sólo se alcanza de forma paulatina y por el efecto del conjunto de varias medidas que pueden no sólo ser tributos predominantemente medioambientales, sino que son incentivos que favorecen y priorizan comportamientos medioambientales más respetuosos. Pues bien, la efectividad de la integración de estas medidas fiscales en tributos tradicionales únicamente puede lograrse si se mantiene una potencia recaudatoria considerable.

Las mencionadas premisas han sido abordadas en el debate sobre la implantación de modelos de *reforma fiscal verde*, cuya aplicación práctica se ha fundamentado en los postulados de la teoría del doble dividendo de la imposición ambiental enunciados por David Pearce en 1991. Pues bien, las reformas fiscales verdes parten de tres objetivos: 1º) el incremento de la recaudación de los tributos ambientales –en su mayor parte en materia de energía–; 2º) la reducción de la carga fiscal sobre el trabajo –principalmente de los impuestos sobre la renta de las personas físicas–, y 3º) cotizaciones sociales a cargo del empresario y de los trabajadores y el mantenimiento de una presión fiscal constante. Todo ello entendiendo que la “teoría del doble dividendo” permite, por un lado, garantizar la conservación y mejora del medioambiente, al reducir el consumo y las emisiones a la atmósfera de los gases de efecto invernadero, y por otro, fomentar la creación de empleo al abaratar el coste del factor trabajo.

Como puede apreciarse las reformas fiscales verdes tratan de conjugar objetivos puramente ambientales con objetivos socioeconómicos, como es el incremento en el empleo o una mejora en la eficiencia económica a través de la introducción de nuevos impuestos ambientales o bien el incremento de la recaudación en los impuestos ya existentes. Este diseño de sistema fiscal permite contribuir a una reducción en las emisiones de sustancias contaminantes o de cualquier otro efecto externo negativo en el medioambiente.

Ahora bien, el diseño de una reforma fiscal verde ha de ser capaz de superar una de las condiciones necesarias para su aplicación práctica, esto es, que los impuestos ambientales generen un volumen recaudatorio significativo y relativamente estable a medio plazo. Sin embargo, los impuestos ambientales han sido caracterizados, en general, por su escaso potencial para generar ingresos fiscales. Ello es así en la medi-



da en que los impuestos ambientales son eficaces en su objetivo de reducir la contaminación. Por ello, la posibilidad de obtener un doble dividendo fuerte, es decir, una mejora simultánea del medioambiente y de la eficiencia del sistema tributario para obtener ingresos fiscales, es más controvertida.

El éxito de una reforma fiscal verde para generar un doble dividendo fuerte va a depender, en buena medida, de la eficiencia del sistema fiscal de partida. Sin embargo, este no es el escenario habitual tanto en muchos países industrializados como en los países en vías de desarrollo, ya que pueden existir multitud de condicionantes socioeconómicos, políticos, históricos o institucionales que impidan la adopción de medidas legislativas en este sentido.

### 3. Instrumentos económicos e impuestos al carbono en favor de la protección climática y medioambiental

---

El Grupo Intergubernamental para el Cambio Climático (IPCC, en terminología anglosajona) de la ONU ha llegado a la conclusión de que el efecto invernadero representa un problema ambiental grave que amenaza la actividad económica y las condiciones de vida de muchos seres humanos en todo el planeta. La creciente concentración de CO<sub>2</sub> en la atmósfera, que representa el 80% de los gases de efecto invernadero, será responsable de importantes alteraciones climáticas. Esta amenaza es si cabe más grave debido a la irreversibilidad del efecto calentamiento del planeta. Los resultados muestran que determinado tipo de reformas fiscales verdes, y en particular aquellas con reducción de tipos en las cotizaciones salariales, permiten simultáneamente mejorar la calidad ambiental y la eficiencia del sistema económico. En estas circunstancias, y con economías muy dependientes de los combustibles fósiles, la imposición sobre el carbono garantiza una importante recaudación impositiva que, además, será estable a corto y medio plazo, lo cual permite financiar una reforma fiscal verde. Desde este punto de vista, la lucha contra el cambio climático emerge como uno de los límites al beneficio económico, cuya búsqueda desmesurada se sitúa como una de las claves del origen de la crisis económica. En correspondencia con ello, el crecimiento sostenible se entiende bajo las coordenadas de búsqueda de determinados objetivos esenciales: la reducción de las distintas *emisiones contaminantes* que pueden perjudicar la conservación del medio natural y la intensificación de la demanda de las *fuentes de energía renovable*. Esta perspectiva implica que el *beneficio empresarial debe racionalizarse* y reducirse en razón del sometimiento a un gravamen que corresponsabilice a los sujetos contaminantes de los perjuicios que causa el desarrollo de su actividad productiva. Así, una institución internacional del peso específico en esta materia como es la OCDE ha propuesto un cambio de rumbo, defendiendo la idea de trasladar la mayor carga fiscal de las rentas salariales hacia las actividades económicas que se consideran menos sostenibles.

No en vano, el Informe OCDE “Taxation, Environment and Innovation” –publicado el 13 de octubre de 2010– apuesta por la elevación de la tributación medioambiental (gravámenes sobre los carburantes, la producción de algunos tipos de energía o las emisiones contaminantes y la imposición sobre residuos). En este Informe, la OCDE ha

subrayado que los impuestos que gravan la contaminación son los mejores instrumentos para favorecer la innovación medioambiental y, por ello, aconseja a los gobiernos establecer una fiscalidad elevada en este terreno. En efecto, la OCDE se muestra especialmente incisiva en la eficacia de los tributos ecológicos para conseguir cambios en el comportamiento de los ciudadanos sobre todo "si el Gobierno correspondiente da una señal fuerte de que tiene intención de mantener una imposición fiscal y un precio de las emisiones de carbono a niveles elevados a largo plazo". En definitiva, el Informe destaca que la fiscalidad es el mejor incentivo para reducir la contaminación y a un coste inferior que otras medidas, como la regulación administrativa sobre la intensidad de las emisiones contaminantes o las prescripciones de una u otra tecnología<sup>6</sup>.

Algunos países europeos han avanzado en la dirección mencionada –la referida elevación de carga fiscal sobre las rentas empresariales– a través del establecimiento de tributos que gravan el carbono, entre los que se mencionan Dinamarca, Finlandia y Suecia. Estos países lideran un cambio de tendencia en la tributación medioambiental, que se describe por un resurgimiento de la tributación medioambiental en forma de gravámenes que recaen fundamentalmente sobre la contaminación atmosférica y los residuos.

Sin embargo, estas iniciativas nacionales han estado precedidas de distintas propuestas en un contexto internacional y comunitario. Así, existe un intento fallido de establecer un *carbon tax* en el ámbito comunitario, formulado en una Propuesta de Directiva de un impuesto armonizado sobre los combustibles fósiles<sup>7</sup>. El planteamiento de este tipo de imposición fue rechazada en las negociaciones previas al Protocolo de Kioto, implantándose el régimen de comercio de derechos de emisión en el que se depositaron los anhelos de cumplimiento de los objetivos de reducción de emisiones establecidos en el propio Protocolo<sup>8</sup>. Posteriormente, en el ámbito internacional deben ponerse de manifiesto nuevas propuestas en relación con la creación de un *impuesto mundial sobre el CO<sub>2</sub>* con la intención de sustituir el actual régimen de comercio de derechos de emisión. No es nada extraño que haya sido Estados Unidos el país impulsor de esta medida, y detractor del régimen de comercio de derechos de emisión, con el argumento de la pérdida de competitividad que produce para su industria la implantación de este régimen, frente a los países en desarrollo que no han de afrontar compromiso de reducción alguno<sup>9</sup>. En cualquier caso, el impuesto sobre el CO<sub>2</sub> es el más significado desde la teoría del doble dividendo de la imposición ambiental por dos motivos: el objetivo primordial de reducción de emisiones de CO<sub>2</sub> que persigue y la potencialidad para generar importantes ingresos fiscales con estabilidad a corto y medio plazo. Esta circunstancia viene acentuada si tenemos en cuenta que buena parte de la actividad económica gira en torno al consumo de combustibles fósiles y la base

6 Informe OCDE "Taxation, environment and innovation", 13 de octubre de 2010.

7 Propuesta de Directiva del Consejo por la que se crea un impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono y sobre la energía presentada el 2 de julio de 1992, COM (892) 226 final.

8 Directiva 2003/87/CE del Parlamento Europeo y del consejo, de 13 de octubre de 2003, que modifica la Directiva 96/61/CE.

9 Vid. BILBAO ESTRADA, I, "Los impuestos mundiales sobre el CO<sub>2</sub>", *Revista Aranzadi de derecho ambiental*, nº 17/ 2010, pág. 117.

imponible ofrece cierta estabilidad puesto que la demanda de combustibles fósiles es poco elástica y escasamente sustituible por energías renovables, sobre todo, en determinadas economías en los países en desarrollo que no tienen infraestructuras suficientes para la producción de este tipo de energía y no han adoptado de forma generalizada políticas de fomento del uso de “energía limpia”.

A estos efectos, ha de subrayarse la iniciativa de la Unión Europea en el logro del cumplimiento del compromiso de reducción de emisiones de gases de efecto invernadero, que se asumió al ratificar el Protocolo de Kioto en la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático, el 30 de mayo de 2002. Este compromiso se rige por el llamado “triple 20” en el horizonte de 2020, que supone los objetivos de reducción de emisiones de CO<sub>2</sub> en un 20%, la disminución de consumo energético en un 20% y el incremento del uso de energías renovables en un 20%. Como fruto de tales objetivos, la Directiva 2003/87/CE del Parlamento Europeo y del consejo, de 13 de octubre de 2003, por la que se establece un régimen para el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero, que parte de una fase inicial de asignación gratuita de derechos de emisión que van disminuyendo cada año y la Directiva 2009/29/CE<sup>10</sup> prevé una progresiva eliminación de asignación gratuita para pasar a un régimen de subasta en el período 2013/2017. Por su parte, la Directiva 2003/96/CE del Consejo sobre la imposición de los productos energéticos ha tenido que soslayar la oposición de sectores económicos importantes, y tal vez ello haya condicionado el marco general en el que se sitúa. Así, la directiva deja una amplia libertad a los Estados para establecer el procedimiento de imposición, esto es, si se desea un impuesto único de carácter general o diversidad de impuestos, limitándose a ofrecer las características generales del sistema y los límites mínimos de imposición (no máximos), lo cual ha obligado a determinados ordenamientos de los Estados miembros a introducir medidas de transposición en coherencia con la Directiva comunitaria en impuestos sobre la energía (hidrocarburos, carbón) y la implantación de un impuesto sobre la electricidad en Estados donde no existía un impuesto similar.

La Unión Europea ha optado por diseñar la compatibilidad y complementariedad de los mecanismos de comercio de emisión y los impuestos ambientales en el objetivo de protección medioambiental, a sabiendas de que el compromiso obligatorio de reducción cuantificada de emisiones, previsto en el Protocolo de Kioto no persigue reemplazar las medidas eficaces de los Estados en este empeño. Los permisos de emisión constituyen prestaciones patrimoniales de carácter público entre particulares “las cantidades pagadas por determinadas empresas industriales por la compra a otras entidades privadas de permisos para la emisión de dióxido de carbono, con arreglo a la Propuesta de Directiva Comunitaria”<sup>11</sup>. Así, la compra de derechos de emisión además de constituir un requisito para operar en la actividad contaminante –requisito de funcionamiento–, se convierte en requisito de entrada en el mercado de la actividad contaminante. En

10 Directiva 2009/29/CE, de 23 de abril de 2009, por la que se modifica la Directiva 2003/87/CE para perfeccionar y ampliar el régimen comunitario de comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero.

11 HERRERA MOLINA, P.M., “La irrelevancia jurídica del concepto constitucional de tributo”, IMPUESTOS Nº 2/2004, pág. 14.

cualquier caso, el comercio de derechos de emisión aporta cierta flexibilidad en tanto que incentiva el uso de energías limpias para reducir las emisiones –a través de la venta de derechos de emisión excedentes–, mientras que permite a agentes más contaminantes que superan la cuota de emisiones –siempre que adquieran dichos derechos de emisión y, por ende, asuman el coste de su comportamiento nocivo para el medioambiente.

Con el propósito de hacer posible la compatibilidad de ambos instrumentos –económicos y fiscales–, las propuestas van encaminadas a seguir el ejemplo de otros países europeos en el que las industrias que generan más emisiones se vieran sometidas al sistema de permisos y, a la vez, se estableciera una exención parcial de los tributos sobre las emisiones, que gravarían las industrias del resto de sectores y de las economías domésticas<sup>12</sup>.

Ciertamente, el impacto de la crisis económica presenta incertidumbres en esta materia pues en el ámbito de la Unión Europea ya se está reconsiderando la posibilidad de restringir el objetivo de reducción de emisiones en 2020 a un 25%, como transición hacia la reducción del 80-95% en 2050. Además, las instituciones comunitarias consideran esencial mantener condiciones económicas más o menos comparables para los agentes a nivel mundial, de manera que para que ello funcione, otros países desarrollados tendrían que hacer esfuerzos paralelos y comparables, al tiempo que las economías emergentes tendrían que acordar voluntariamente objetivos más elevados para la reducción de las emisiones como parte de un amplio acuerdo mundial y jurídicamente vinculante en el contexto actual<sup>13</sup>. En cualquier caso, las medidas más recientes tienden a seguir las recomendaciones de la Agencia Internacional de la Energía como es la retirada de las subvenciones al carbón y el reforzamiento de infraestructuras de electricidad y gas, especialmente, desde la perspectiva de la progresiva eliminación de la energía nuclear en un horizonte cercano en países como Alemania.

12 BUÑUEL GONZÁLEZ, M., "Tributos medioambientales frente a permisos de emisión negociables en la lucha de la Unión Europea contra el cambio climático: la Directiva sobre comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero", *Tributación medioambiental: Teoría, práctica y propuestas*, (Dir. Buñuel González, M.), Deloitte & Thomson-Civitas, 2004, pág. 414

13 Manifestaciones recogidas en el Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre "El impacto de la crisis en la capacidad de las empresas europeas para realizar inversiones en favor del clima" (Dictamen exploratorio), (2012/C 24/02), DOCE de 28-01-2012, C24/7.

## 4. Experiencias internaciones con impuestos verdes y su aplicación a países emergentes y en desarrollo

---

En el contexto internacional, los organismos internacionales como la OCDE –e incluso, la Unión Europea–, han insistido en la necesidad de reducir la presión fiscal sobre las rentas del trabajo que, en la década de los 90 se había incrementado notablemente debido a la traslación de carga tributaria hacia estas rentas y los impuestos sobre el consumo, como consecuencia de la reducción progresiva en el gravamen de las rentas del capital, dotadas de mayor movilidad y vulnerabilidad. En esta tónica, interviene la *imposición ambiental* asumiendo la función de contrapesar las nuevas reducciones de tipos máximos realizadas en la imposición sobre la renta. Por lo tanto, la imposición ambiental pasa a convertirse en actor principal de los cambios tributarios. De esta forma, se asegura la recaudación y con ello la cobertura del Estado de bienestar.

Este esquema ha predominado en los países nórdicos en la primera mitad de los años noventa, caracterizado, primero, por los recortes de la imposición directa y, segundo, por una suavización de la fiscalidad sobre el empleo, con reducciones de las cotizaciones empresariales a la Seguridad Social; y, tercero, por las compensaciones recaudatorias con la imposición ambiental, por un lado, *adaptando las figuras tradicionales* al argumento ambiental y, por otro, *incorporando nuevos impuestos ambientales* puros “sobre emisiones” y corrigiendo la imposición directa tradicional para no incentivar comportamientos poco respetuosos con el medioambiente. Este modelo ha sido defendido por la Comisión Europea para apoyar la generación de empleo a través de la reducción de su fiscalidad y utilizando la imposición ambiental para mantener el nivel recaudatorio del Estado.

Desde luego, este modelo de Reforma Fiscal Verde se encuentra de todo punto razonado en cuanto goza de anclaje en el mismo *principio de justicia distributiva de las cargas*, ya que lo más razonable es exigir la asunción individual del coste de una actividad de saneamiento ambiental como consecuencia del desarrollo de actividades económicas que sean a la vez contaminantes. En tal sentido, ello permite subrayar la *función promocional* que en muchos casos desempeña el ordenamiento jurídico, junto a la tradicional *función garantista*, cuya importancia se subraya dentro de las funciones de protección medioambiental atribuidas al Estado.

Pues bien, dentro del panorama de la crisis económica mundial, la fiscalidad ha recobrado un destacado papel en tanto instrumento paliativo para actuar –acompañado de los reclamados procesos de regulación financiera– sobre los efectos de ralentización del crecimiento económico. En este contexto, la adopción de medidas de naturaleza fiscal se significan por una función de promoción y desarrollo de la economía –es decir, motivaciones no fiscales– que se ponen de relieve en la configuración jurídica de los distintos tributos; función que es legalmente admitida, y perseguida de manera acuciante por los Estados ante la búsqueda de respuestas eficaces que encaminen los esfuerzos institucionales hacia un crecimiento económico sostenible y la necesidad de consolidar una recaudación fiscal frente a la crisis económica.

Sin embargo, parece evidente que un modelo de reforma fiscal verde no puede ser implementado en la órbita de países emergentes o países en desarrollo a la vista de que habitualmente sus sistemas fiscales no gozan de un alto potencial recaudatorio que permita tales orientaciones. En nuestra opinión, el problema medioambiental es una cuestión de carácter global y requiere, pues, de soluciones globales, por ello se precisa de la implicación del máximo número de países. No obstante, la fiscalidad medioambiental en países emergentes y en desarrollo ha de salvaguardar antes la sostenibilidad económica y, en un segundo estadio, la sostenibilidad ambiental.

Así pues, en el área de países latinoamericanos cualquier iniciativa de imposición ecológica debe partir, a nuestro juicio, de un objetivo estratégico basado en aumentar la presión fiscal para que pueda discriminarse en la función promocional de los tributos en orden a los fines de protección medioambiental perseguidos, esto es, en relación con los distintos objetos de gravamen sobre los que el legislador pretenda incidir para fomentar o desincentivar determinados comportamientos que supongan un riesgo cierto para la contaminación ambiental.

Esta afirmación se entiende desde la óptica de determinadas características generales que son aplicables al conjunto de países del área latinoamericana. La presión fiscal en estos países se ha situado en los últimos años como media en torno al 18%, lo cual es menos de la mitad de la de los países de la OCDE<sup>14</sup>. Además la estructura de la recaudación tributaria pone de manifiesto una alta dependencia de los impuestos indirectos que representan en torno al 65% de la recaudación tributaria total (frente al 45% de los países europeos), por el contrario, los impuestos directos representan entre un 33 y un 35%. Estos datos deben completarse con los ingresos que obtienen los países procedentes de grandes recursos naturales básicos en muchos casos para las economías occidentales (petróleo, gas, carbón, cobre, etc.). Esta gran riqueza de recursos naturales presenta una gran diversidad desde el momento que la zona comprende el Caribe,

14 Brasil, con una presión fiscal del 35 al 36%, está en el entorno medio de los países de la OCDE, mientras que otros como Guatemala, México, Perú o Ecuador no han llegado apenas superan el 15% pese a experimentar crecimientos significativos en los últimos años. En un estadio intermedio podemos citar a Uruguay, Argentina, y recientemente Bolivia, entre el 25 y el 30% de presión fiscal. Tales datos son referidos al año 2009 por GÓMEZ SABAINI, J.C., MARTNER, R., "América Latina: panorama global de su sistema tributario y principales temas de política" en *Gobernanza democrática y fiscalidad* (Coord. Jesús Ruiz-Huerta Carbonell), Tecnos, 2010, págs. 331 y ss.

el Pacífico, los Andes y el Amazonas, y dicha diversidad geográfica también presenta problemas de infraestructuras en el sistema de transporte y comunicaciones.

Pues bien, partiendo de estos datos macroeconómicos –que para mayor rigor deben ser desagregados por grupos de países– pensamos que debe actuarse incrementando los ingresos fiscales, una vez que los recursos procedentes de recursos naturales dan cierta estabilidad a la financiación estatal<sup>15</sup>. Ello implica, entre otras cuestiones, reformar el sistema tributario para introducir nuevas figuras impositivas y revisar las existentes con una finalidad loable y que es aceptable por la ciudadanía como la protección medioambiental, de forma que se obtenga una recaudación superior. Es prácticamente imposible fijar un modelo de sistema fiscal verde aplicable a todos los países, debido a la mencionada diversidad geográfica, pero sí es posible intentar definir una serie de líneas de acción, que supongan avanzar hacia una alternativa fiscal más eficiente y ecológica conjuntamente.

Por tanto, y en primer lugar, una razón fundamental para la introducción de los impuestos ambientales es de tipo financiero, en tanto, pueden resultar un aporte a los sistemas tributarios del entorno en términos macroeconómicos de una moderada aceptación y asunción de responsabilidad en orden al principio “quien contamina paga”. En segundo lugar, acudiendo al papel del impuesto en la democratización de los Estados es esencial recordar la función redistributiva del impuesto, como mecanismo de búsqueda de igualdad real y efectiva, junto con el rol de responsabilidad social que se propugna con tales impuestos al punto de incorporar la función medioambiental. Por ello, no puede dejar de recordarse que el papel del tributo ha de ser considerado esencial como instrumento para lograr la igualdad real y efectiva, en tanto en cuanto puede materializar la distribución equitativa de la renta y riqueza y alcanzar así objetivos de política económica y social como es la protección del medioambiente.

Un país paradigmático del área de influencia ha sido Colombia donde se ha desarrollado una política ambiental que cuenta con instrumentos de carácter fiscal que actúan como mecanismos de preservación del medioambiental. La fiscalidad ecológica colombiana se articula mediante tasas retributivas y compensatorias que gravan los vertidos y utilización de la atmósfera, agua y suelo; sobretasas con propósitos ambientales y algunas tasas parafiscales. Esta política se ve alentada a través de otras acciones como el fomento a la producción limpia y adquisición de equipos y sistemas que controlan la contaminación y el impulso de las actividades de investigación en medioambiente. Así, la legislación colombiana también contempla incentivos tributarios, introducidos como estrategia de mejora continua de los servicios y procesos productivos para reducir el impacto ambiental, mejorar las empresas en términos competitivos y avanzar hacia el desarrollo sostenible. Entre los incentivos tributarios encontramos exenciones, descuentos y deducciones en el Impuesto sobre la Renta y el Impuesto sobre el Valor

15 Recuérdese que la cuestión no es cuál es la representatividad de los tributos en los ingresos públicos, sino si los tributos vigentes en cada momento son suficientes para cumplir con la función que las Constituciones encomiendan a esa institución, esto es, la cobertura de las cargas públicas, y si contribuyen de manera relevante a la redistribución de la renta y de la riqueza.



Añadido para la adquisición de equipos que mejoren la calidad del medioambiente y ayuden a su conservación<sup>16</sup>.

Estas orientaciones pueden servir de pauta para expandir un cierto pensamiento fiscal uniforme y ofrecer un marco viable al papel de la imposición ambiental en los países del entorno. Sería un modelo mixto de establecimiento de medidas fiscales para el fomento de conductas proclives a la conservación medioambiental, mientras que haya una voluntad decidida de establecer impuestos de perfil ambiental para actuar directamente sobre las conductas a reducir o eliminar. La cuestión estriba en la capacidad negociadora de los actores políticos para vencer la resistencia de los grupos económicos de presión y trabajar por lograr una conciencia ambiental en el común de la ciudadanía que permita interiorizar la necesidad de asumir el coste por el uso del bien ambiental.

En el caso de Brasil cabe señalar el modelo peculiar de cierta incidencia medioambiental de acuerdo al marco establecido en la propia Constitución Federal de 1988, que insta a la utilización de los impuestos de uso extrafiscal, impuestos sobre la producción y el consumo, en particular para la protección y conversación del medioambiente (arts. 170 y 225), aunque es un instrumento aún poco utilizado por el legislador brasileño. Se trata del ICMS –impuesto indirecto sobre la circulación de bienes y servicios–, según el inciso IV del artículo 158 de la Constitución Federal de 1988, que estipula que el 25% de la recaudación del impuesto pertenece a los municipios. Esta circunstancia representa una oportunidad para los gobiernos locales de influir en el desarrollo local, incentivando o desincentivando conductas en relación a los criterios que establezcan basados en la población, las características geográficas o la producción primaria. En 1992 el estado de Paraná introdujo un criterio ecológico de distribución para el ICMS, basado en el área territorial de protección medioambiental. Ello motivó que se llamase “ICMS ecológico” y que este criterio fuera extendiéndose a otros Estados como Minas Gerais, Sao Paulo, Rondônia, Rio Grande do Sul y Mato Grosso do Sul. Este instrumento ha favorecido la conservación de la biodiversidad, ya que invierte la lógica anterior, por lo tanto, en lugar de no pagar los Estados sin afectación alguna del gasto, se crea un incentivo directamente relacionado con la creación y el mantenimiento de los recursos naturales y las áreas de preservación del medioambiente o bien se estimulan prácticas para corregir el medioambiente, la eliminación, por ejemplo, de residuos y aguas residuales<sup>17</sup>. El ICMS ecológico en Paraná, Minas Gerais y Rondônia tienen en común el cálculo del índice ecológico que se basa en el área total destinada a la protección en relación con el área de total del territorio de la provincia, diferenciándose en razón los diferentes tipos de área protegida. Las áreas protegidas pueden ser designadas a nivel federal, estatal o municipal, según el uso indirecto (por ejemplo, reservas biológicas, estaciones ecológicas y parques), o bien el uso directo (por ejemplo, las zonas indígenas, reservas extractivas y bosques gestionados de manera sostenible). Por otro lado,

<sup>16</sup> Todas estas medidas tributarias tienen su encaje en el art. 150.7 de la Constitución colombiana.

<sup>17</sup> Vid. GRIEG-GRAN, M., “Fiscal Incentives for Biodiversity Conservation: The ICMS Ecológico in Brazil”, Discussion Paper, WWF, December, 2000-01.

como fruto de la celebración en 1992 en Río de Janeiro de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo (CNUMAD), se formularon diversas estrategias para la implementación de las políticas de sostenibilidad ambiental, social y económico, orientando las acciones interés mundial, nacional y, especialmente en el ámbito local. El factor local resulta ser importante para la toma de decisiones de protección medioambiental, ya que pueden depender de la participación social, tanto en la propuesta como en el seguimiento de las políticas públicas. Desde el punto de vista tributario, se ha propuesto la introducción de factores ambientales en impuestos locales como el IPTU (*Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana*) o el ISS/ISSQN (*Imposto sobre serviços de qualquer natureza*)<sup>18</sup>. Igualmente, la tasa municipal sobre los residuos industriales, que grava las actividades de vigilancia y control por la emisión de elementos contaminantes, aunque podría hablarse de un auténtico tributo ambiental si la recaudación se obtuviese en directa proporción a la cantidad de contaminación producida o bien si se estableciese una exención o reducción de la carga fiscal para alentar determinadas conductas ambientalmente deseables.

18 En este sentido, puede consultarse MILARÉ, É., *Direito do ambiente: a gestão ambiental em foco: doutrina, jurisprudência, glossário*, 6ª ed., São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009, pág. 557.

## 5. Retos y desafíos de los impuestos ambientales

---

**S**i bien ha de reconocerse la existencia de algunos inconvenientes en la fiscalidad medioambiental, también son numerosas las razones que se han ofrecido para justificar el éxito de la protección fiscal del medioambiente. A continuación recogemos de forma resumida las más importantes:

1. El *efecto disuasorio* sobre la utilización y el abuso de recursos naturales escasos y sustancias nocivas para el medioambiente;
2. el *potencial recaudatorio* para la financiación de programas de política ambiental;
3. el *estímulo* para la innovación tecnológica en los procesos productivos en el sentido de una mejor protección del entorno natural;
4. el *efecto orientador* de la economía hacia actividades que generen menos daños al medioambiente;
5. la *reducción de los costes* en la lucha contra la contaminación, en relación con las políticas medioambientales clásicas;
6. la contribución a acercar los *precios* de los productos a la "*verdad ecológica*", considerando los costos externos relacionados con el medioambiente;
7. la posibilidad de *simplificar el sistema impositivo* eliminando muchos pequeños impuestos que serían sustituidos por los nuevos impuestos ecológicos.

Los datos empíricos han demostrado que el desarrollo económico y, en consecuencia, de las actividades productivas, es directamente proporcional al agravamiento de los problemas ambientales, lo cual debe obligar a los países a adoptar políticas más acordes con la protección del entorno natural y a los ciudadanos y agentes económicos a asumir su responsabilidad conforme avanza el crecimiento económico de la sociedad en que se sitúan.

Como botón de muestra del ámbito globalizado en que se plantean los beneficios de la adopción de criterios de responsabilidad social empresarial (RSE) en materia de medioambiente, podemos citar la suscripción del *Pacto Global* el 23 de abril de 2004 en Buenos Aires, iniciativa auspiciada por la organización de las Naciones Unidas (ONU)

para crear empresas socialmente responsables en todo el mundo<sup>19</sup>. El hecho de que la responsabilidad social ahora esté enmarcada en un pacto de carácter internacional aporta un fuerte impulso a aquellas empresas que están empezando tímidamente a acercarse al espíritu de la RSE<sup>20</sup>. Este es el propósito, desde la vertiente subvencional, del establecimiento de beneficios fiscales en impuestos tradicionales de naturaleza estrictamente recaudatoria con el fin de proteger el medioambiente. Nos situamos desde este punto de vista ante una tributación desalentadora de comportamientos a través del impuesto que, a su vez, contribuye a canalizar los costes de recuperación del medio natural.

En consecuencia, el crecimiento económico y la protección del ambiente no se conciben actualmente como fines antagónicos o excluyentes, sino como objetivos que deben compaginarse para procurar la calidad de vida. Así pues, la fiscalidad medioambiental prestaría un papel de fomento esencial en el aprovechamiento de las sinergias que emanan de la empresa hacia la protección de un interés que por su carácter "difuso", como es el medioambiente, puede quedar desprotegido si no se implican los sectores público y privado en su sostenibilidad.

Ahora bien, el reto de la concienciación empresarial y ciudadana para vencer la resistencia a la fiscalidad medioambiental pasa por despejar cualquier atisbo de uso oportunista del fin medioambiental en la estructura jurídica de los tributos como justificación teórica de una elevación de la presión fiscal. En este sentido, hemos de decir que flaco favor se hace al instrumento fiscal con fines medioambientales cuando se intenta fundamentar el incremento efectivo de la recaudación en un gravamen, que siempre es de difícil aceptación por el ciudadano, acudiendo a un loable fin medioambiental que, en realidad, el legislador no persigue, intentando así solapar el único fin fiscal que realmente se persigue. Por ello, debe apelarse a la coherencia de los impuestos medioambientales lo cual permitirá mayor eficacia en el ámbito aplicativo.

Por ello, estimamos la conveniencia de introducir determinadas modificaciones normativas en forma de incentivos o beneficios fiscales en impuestos clásicos de los sistemas tributarios, que pudieran eventualmente ser generadoras de mayor aceptación social del impuesto y, al mismo tiempo, implantar alguna figura tributaria novedosa para intentar optimizar la recaudación fiscal con fines ambientales, siempre teniendo en cuenta las circunstancias particulares de los sectores económicos implicados y sometidos a gravamen. Un aspecto muy importante de fomento del pensamiento global ecológico es el diseño de una política fiscal ecológica encauzada en una norma general

19 Este debate también ha ocupado a la OCDE, como puede observarse en el documento *Lineas Directrices para Empresas Multinacionales*, que es posible consultar en la web <http://www.oecd.org>, y a la Unión Europea en el *Libro Verde sobre "Utilización de instrumentos de mercado en la política de medioambiente y otras políticas relacionadas"*, Documento de 28 de marzo de 2007 COM (2007) 140 final, <http://eur-lex.europa.eu>, entre otros documentos.

20 El Pacto Global es un programa internacional, liderado por el Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD), la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) y la Organización Internacional del Trabajo (OIT), tendiente a aumentar la responsabilidad social empresarial en los campos de los derechos humanos, los estándares laborales y el medioambiente. Argentina, Francia y España fueron los países que más adhesiones de empresas generaron.

que establezca las líneas prioritarias de interés para actuar en la conservación del medio natural.

En definitiva, la introducción de elementos jurídicos con finalidad medioambiental en cualquier tributo, así como la creación de nuevos tributos de finalidad predominantemente medioambiental, precisa de consideraciones previas que no pueden limitarse a un juicio estrictamente jurídico, sino que también deben alcanzar aspectos de carácter económico y geográfico de la zona donde se pretenda establecer. Así, de un lado, debe establecerse una relación de idoneidad y ponderación de las medidas fiscales medioambientales con los fines perseguidos y, de otro lado, hay que sopesar las características del marco jurídico general en que se insertan con el propósito de lograr un desarrollo económico, ecológico y social equilibrado.

- BILBAO ESTRADA, I, "Los impuestos mundiales sobre el CO<sub>2</sub>", *Revista Aranzadi de derecho ambiental*, nº 17/ 2010.
- BUÑUEL GONZÁLEZ, M., "Tributos medioambientales frente a permisos de emisión negociables en la lucha de la Unión Europea contra el cambio climático: la Directiva sobre comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero", *Tributación medioambiental: Teoría, práctica y propuestas*, (Dir. Buñuel González, M.), Deloitte & Thomson-Civitas, 2004.
- CASADO OLLERO, G., "Los fines no fiscales de los tributos", AA.VV., *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Volumen I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991.
- Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre "El impacto de la crisis en la capacidad de las empresas europeas para realizar inversiones en favor del clima" (Dictamen exploratorio), (2012/C 24/02), DOCE de 28-01-2012, C24/7.
- EUROSTAT "Environmental taxes – A statistical guide European Communities", 2001.
- GÓMEZ SABAINI, J.C., MARTNER, R., "América Latina: panorama global de su sistema tributario y principales temas de política" en *Gobernanza democrática y fiscalidad* (Coord. Jesús Ruiz-Huerta Carbonell), Tecnos, 2010.
- GRIEG-GRAN, M., "Fiscal Incentives for Biodiversity Conservation: The ICMS Ecológico in Brazil", Discussion Paper, WWF, December, 2000-01.
- HERRERA MOLINA, P.M., "La irrelevancia jurídica del concepto constitucional de tributo", *IMPUESTOS* Nº 2/2004.
- Informe OCDE "Taxation, environment and innovation", 13 de octubre de 2010.
- Libro Verde de la Unión Europea sobre "Utilización de instrumentos de mercado en la política de medioambiente y otras políticas relacionadas"*, Documento de 28 de marzo de 2007 COM (2007) 140 final, <http://eur-lex.europa.eu>.
- Líneas Directrices para Empresas Multinacionales, que es posible consultar en la web <http://www.oecd.org>.
- MILARÉ, É., *Direito do ambiente: a gestão ambiental em foco: doutrina, jurisprudência, glossário*, 6ª ed., São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009.
- PATÓN GARCÍA, G., "La fundamentación del uso de los tributos para la protección del medioambiente", *Revista Jurídica de Castilla-La Mancha*, núm. 27, 1999.

PATÓN GARCÍA, G., "Estímulos fiscales a la responsabilidad social empresarial en materia medioambiental: ayudas de estado y tributación ecológica", *La responsabilidad social empresarial: un nuevo reto para el Derecho* (Coords. Fernández Amor, J.A., Gala Durán, C.), Marcial Pons, Madrid, 2009.

PATÓN GARCÍA, G., "El efecto uniformador de la globalización en las líneas impositivas medioambientales", *Fiscalidad medioambiental: iniciativas y orientaciones actuales*, *Documento de trabajo*, Nº 2/2012, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, [http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos\\_trabajo/2012\\_04.pdf](http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2012_04.pdf).