



UNIVERSIDAD FINIS TERRAE
FACULTAD DE DERECHO
ESCUELA DE DERECHO

**LOS IMPUESTOS MEDIOAMBIENTALES: ANÁLISIS JURÍDICO DE
SUS CARACTERÍSTICAS Y DE LA VIABILIDAD DE
IMPLEMENTACIÓN EN LA POLÍTICA FISCAL Y EL
ORDENAMIENTO JURÍDICO CHILENO**

DANIEL ALEJANDRO ROJAS PEÑALOZA

Memoria presentada a la Facultad de Derecho para optar al grado de Licenciado
en Ciencias Jurídicas

Profesor Guía: Mauricio Pérez Andueza

Santiago, Chile

2013

Índice de Contenidos

	Pág.
Introducción.....	1
 Capitulo Primero	
Política Ambiental y Tributación: Conceptos y Legislación Nacional	
 1.- El Medio Ambiente: Su Reconocimiento y Protección	
en el Ordenamiento Jurídico Chileno	5
1.1.- Normativa Ambiental Contendida en la Constitución Política de la Republica	6
1.2.- La Ley de Bases del Medio Ambiente: Marco Normativo Base en la Legislación Ambiental Chilena.	8
 2.- Tributación en Chile: Conceptos Básicos en Materia Tributaria	
para el Establecimiento de Impuestos.	12
2.1.- El Concepto de Potestad Tributaria.	12
2.2.- Definiendo que se entiende por tributos a juicio de la doctrina jurídica	14
2.3.- Clasificación de los Tributos.....	16
2.4.- Definición de Impuestos.	18
2.5.- Elementos Esenciales de Todo Impuesto	20

Capítulo Segundo
Los Impuestos y la Problemática Ambiental

1.- Alumbramiento de un Nuevo Enfoque para la Protección del Medio Ambiente y de un Elemento de Vanguardia en la Política Fiscal.	23
1.1.- Concepto de Impuestos Medioambientales.	27
2.- Antecedentes que Aportaron a la Creación de Tributos Medioambientales.	29
2.1.- Arthur Pigou y el nacimiento de la tributación ambiental.	29
2.2.- El principio de “quien contamina paga”.	31
3.- Razones que Impulsan a una Estrategia Ambiental Fundada sobre la Base de Tributos Medioambientales.	34
4.- Tipos más comunes de impuestos medioambientales que podemos encontrar en aplicación en el mundo.	38
4.1.- Principales Categorías de Bases Imponibles en Materia Ambiental. ...	43
4.2.- Modelos de Tributación Ambiental.	45

Capítulo Tercero
Configuración de un Impuesto Ambiental

1.- Hacia el Diseño e Implementación de Impuestos Medioambientales en la Administración Fiscal de un País.	49
2.- Fases a seguir para el óptimo establecimiento de una imposición ambiental.	49
2.1.- Fase inicial: Revisión del sistema de impuestos existente.	50
2.2.- Segunda fase: La incorporación de impuestos ambientales.	51
2.3.- Tercer fase: Incorporación de otros instrumentos fiscales de política ambiental.	51
2.4.- Cuarta fase: Medidas precautorias y compensatorias.	52
3.- Principios Constitucionales en Materia Tributaria que Influyen en la Creación de una Hipótesis de Tributo Ambiental.	53
4.- Elementos Determinantes en la Creación de una Hipótesis Tributaria Ambiental.	60
4.1.- Confección de una hipótesis tributaria ambiental.	61
4.2.- Consecuencias que derivan de la verificación de una hipótesis tributaria	65

4.2.1.- Sujetos de la obligación tributaria.	66
4.2.2.- Elemento o criterio cuantitativo.	68

Capítulo Cuarto

Los Impuestos Medioambientales: Análisis de su Aplicación en el Mundo.

1.- Impuestos Medioambientales y la Experiencia Internacional.	73
2.- La OCDE y los Impuestos Medioambientales.	74
2.1.- Evolución de la Imposición Ambiental en los países de la OCDE.	75
2.2.- Análisis de los Impuestos aplicados en los países de la OCDE.	78
2.2.1.- Impuestos Medioambientales en Dinamarca.	79
2.2.2.- Impuestos Medioambientales en Finlandia.	80
2.2.3.- Impuestos Medioambientales en Noruega.	81
2.2.4.- Impuestos Medioambientales en Suecia.	82
2.2.5.- Impuestos Medioambientales en Alemania.	83
2.2.6.- Impuestos Medioambientales en Holanda.	87
3.- Los Impuestos Medioambientales en Sudamérica y el Caribe.	94
3.1.- Casos Particulares de Imposición Ambiental en la Región.	96
3.1.1.- Impuestos Medioambientales en Brasil.	96
3.1.2.- Impuestos Medioambientales en México.	98
3.1.3.- Impuestos Medioambientales en Ecuador.	99

Capítulo Quinto

La Imposición Ambiental en Chile: Situación Actual e Intentos por Desarrollar Eco- Tributación en Chile

1.- Chile y los Impuestos Ambientales.	102
1.1.- Impuesto Específico a los Combustibles.	103
1.2.- Impuesto sobre el Tabaco.	104
2.- Intentos de Implementar Tributación Ambiental en Chile en el Proyecto de Reforma Tributaria del Año 2012.	105
3.- Proyecto de Responsabilidad Extendida del Productor.	108
Conclusiones.	110
Bibliografía.	114

INTRODUCCIÓN

El ritmo de vida actual que experimentan los países, y en específico, el que va desarrollando Chile, le impone una serie de desafíos como hacer crecer la producción del país, las cifras macroeconómicas, el producto interno bruto, todo con la finalidad de alcanzar el tan anhelado desarrollo económico.

El país tiene índices macroeconómicos que son admirados, la economía crece, pero con ello también crecen las necesidades de la población que necesitan ser atendidas.

Pareciera que todo sigue el curso trazado y que cada vez estamos más cerca de alcanzar el sueño del desarrollo que otras generaciones vieron tan lejano.

Es así como el año 2010 Chile es admitido en la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) que reúne a las economías más desarrolladas del orbe, siendo el primer país sudamericano en ingresar a este exclusivo “club de los poderosos” que reúne a los 34 países que en su conjunto producen el 80% del PIB mundial

. Los avances económicos son innegables, poseemos una estabilidad institucional admirable y nuestro mercado ha concitado la atención de inversionista de todo el mundo por las garantías que en Chile se presentan, aun la experiencia nos indica que queda mucho por avanzar y para lograr convertir a Chile en un país desarrollado no basta con el camino que hasta ahora hemos seguido, sino que se necesita ser valientes y emprender cambios que dirijan nuestra marcha hacia ese nuevo horizonte que tanto se ansia. En este sentido el ingreso de Chile a la OCDE nos ha entregado una visión más objetiva respecto a cómo estamos haciendo las cosas.

Al compararnos con los demás países miembros de la organización se ha transparentado que nuestro ritmo de crecimiento económico, si bien muy vigoroso

no es la única cifra a la que hay que atender, existiendo muchos campos en los que aún estamos muy por debajo del promedio de lo que nuestros nuevos socios de la OCDE presentan, campos como la equidad en el reparto de las riquezas, la calidad de nuestra educación y la protección de nuestro ecosistema muestran indicadores desfavorables, lo que nos lleva irremediamente a cuestionar los lineamientos en la política interna que estamos desarrollando, si efectivamente lo que queremos como país es alcanzar el desarrollo económico y no conformarnos con cifras de crecimiento que no se reflejan en un verdadero bienestar para la población.

Con la claridad de nuestras fortalezas, consciencia de nuestros desafíos pendientes y la convicción de nuestro objetivo como país, es que se plantea la necesidad de buscar nuevas estrategias tendientes a perfeccionar nuestro orden interno y emprender el verdadero rumbo hacia el desarrollo, un desarrollo sustentable.

En dicho sentido la problemática ambiental es algo crucial, el deterioro de nuestro planeta pareciera ser algo irremediable y que moviliza intenciones y políticas públicas por aplacarlo. Los países más desarrollados divisaron el problema hace décadas, y han desarrollado políticas públicas que permiten conjugar las ansias por avanzar en lo económico, de crecer, de generar riquezas con la necesidad de preservar el patrimonio ecológico, los ecosistemas, la flora y la fauna. Es así como la OCDE ha jugado un rol fundamental en poner estos temas sobre la mesa, siendo el medio ambiente uno de los pilares en los que más esfuerzos invierte en desarrollar.

La organización viene hace años preocupada por el medio ambiente y planteando la necesidad de que los países miembros desarrollen una política económica que se ha denominado “*de crecimiento verde*”, desarrollando fuertes institucionalidades ambientales tanto en la protección, cuidado, y promoción de un medio ambiente sano. En dicha labor la OCDE ha estado a la vanguardia proponiendo e incentivando medidas en los países que reúne, medidas tan revolucionarias en su momento como el uso de herramientas fiscales en la

protección del medio ambiente, el desarrollo de la denominada imposición ambiental, actualmente presente hace décadas en la mayoría de los países miembros de forma más o menos intensa, situación que se debe en gran medida gracias a los esfuerzos de la organización.

En este sentido el ingreso de Chile a la OCDE, si bien no debería ser la razón fundamental de la preocupación por nuestro medio ambiente, manifiesta de forma más urgente el hacerse cargo de estos problemas, y buscar en el corto plazo nuevas formas de velar por el bienestar ambiental.

La OCDE en conjunto con un grupo de expertos chilenos ya en el año 2005, previo al ingreso de Chile a la organización, realizó un estudio que se denominó *Environmental Performance Review*, el cual entregó una visión respecto a nuestra situación ambiental y planteó 52 recomendaciones en esta materia con la finalidad de desarrollar una política ambiental más robusta. Dentro de estas recomendaciones se encontraban el desarrollar y fortalecer la institucionalidad ambiental, así como fortalecer el marco normativo que regula esta materia, implementar indicadores internos del desempeño ambiental, y el profundizar la aplicación de principios como “el que contamina paga” y “el usuario paga” mediante cargos apropiados, en este mismo sentido se sugiere la implementación de instrumentos económicos en la gestión ambiental, impuestos que vengán a gravar ciertas actividades que producen efectos nocivos para el medio ambiente como son los residuos peligrosos, las emisiones al aire, la contaminación del agua entre otros, herramientas exitosamente presentes en las legislaciones de los países miembros de la organización, con resultados positivos tanto respecto a los fines ambientales como respecto a los fines de recaudación, dichas herramientas hasta ahora son inexistentes en nuestra legislación.

Por estos motivos el presente trabajo nace como una inquietud de ahondar en estas problemáticas, entendiendo la contingencia de por un lado el creciente deterioro de nuestro medioambiente que debiera ser una de las necesidades más urgentes por tutelar, debido a su radical importancia como sustento y condición de

la vida tanto de los humanos como de las demás especies presentes en nuestro planeta y por otro los desafíos que el crecimiento nos ha ido exigiendo como país.

Con estas circunstancias proyectándose en nuestro presente es que se decide estudiar el tema de la imposición ambiental como un elemento que puede colaborar en afrontar este panorama, y en dicho sentido buscar entender cómo se aborda el desafío de la protección del medio ambiente desde esta perspectiva, cómo funcionan los instrumentos fiscales en esta materia, que principios lo rigen y de qué forma se configuran los tributos ambientales. En este sentido se emprenderá también un análisis de casos prácticos en que la imposición ambiental se desarrolla, en países tanto de la OCDE como de una realidad geográfica y culturalmente más cercana.

Otro elemento que se desarrollara en este estudio será el análisis de las condiciones internas a evaluar para la aplicación de este tipo de tributos, todo con la finalidad de determinar si efectivamente es conveniente y factible establecer en nuestro país un sistema de fiscalidad ambiental que nos ayude a cambiar los paradigmas internos y emprender el difícil camino hacia un desarrollo sustentable.

CAPITULO PRIMERO

Política Ambiental y Tributación: Conceptos y Legislación Nacional

Este primer capítulo del estudio, tendrá como objetivo fijar la atención en elementos que serán fundamentales en el desarrollo del trabajo, se buscara definir el marco estructural en que se posicionara la investigación respecto a los impuestos medioambientales. En dicho sentido se definirán conceptos relativos a la política ambiental como a la política fiscal de Chile, para luego una vez clarificados estos puntos que se consideran esenciales tal cual cimientos de un edificio, se podrá ir construyendo la estructura respecto al tema que convoca el estudio que son los impuestos ambientales como herramientas de protección del bienestar ecológico.

1.- El Medio Ambiente: Su reconocimiento y protección en el ordenamiento jurídico Chileno

El hecho de tratar el presente trabajo de los impuestos medioambientales, de la aplicación en un ordenamiento jurídico y política pública de un Estado determinado de instrumentos regulatorios enfocados en valorizar y gravar las actividades que producen una influencia negativa en el medio ambiente, obliga a plantear, previamente, que se entiende por medio ambiente, como se encuentra concebido dicho concepto tanto en la legislación interna como en la doctrina, para

una vez aclarado dicho punto, poder inmiscuir el trabajo en el estudio de la política pública que lo congrega.

El análisis comenzara por la legislación interna, centrándose en dos instrumentos legales que aluden al medio ambiente como son la Constitución Política de la Republica y la Ley General de Bases del Medio ambiente.

1.1- Normativa Ambiental contenida en la Constitución Política de la Republica

Si bien la Carta Fundamental no se encarga de definir el concepto de Medio Ambiente, si hace referencias al respecto, cumpliendo la función de posicionar la problemática ambiental como un tema que debe ser fundamental en los intereses de la nación, al establecer el hecho de vivir en un medio ambiente libre de contaminación como una garantía de los ciudadanos protegida por la constitución, además de instaurar deberes para el Estado en dicho sentido.

La importancia de la Constitución en materia ambiental, es la que funda las bases institucionales del Derecho ambiental en Chile, lo que entrega la posibilidad de ir estableciendo normativas legales que se encarguen de velar por la protección de este bien.

Es así como en el artículo 19 de la Constitución , bajo la frase que encabeza el artículo: *“la constitución asegura a todas las personas...”*, da el rango de garantía constitucional a una seria de derechos que a juicio de la carta fundamental, debido a su importancia, requieren de un estatus y protección especial, las denominadas “garantías constitucionales”.

En el numeral 8 de dicho artículo en su inciso primero se señala lo siguiente

..La constitución asegura a todas las personas:

8°.- El derecho a vivir en un medio ambiente libre de contaminación. Es deber del Estado verla para que este derecho no sea afectado y tutelar la preservación de la naturaleza.¹

En la carta fundamental no se señala que se entenderá por “medio ambiente libre de contaminación”, y a priori pareciera que se refiere a libre de cualquier tipo de contaminación, pero como se analizara en su momento, en base a lo establecido en la ley de bases del medio ambiente, esto no es así.

En la segunda parte de este inciso segundo, como se señalaba con anterioridad, se establece el deber del estado de resguardar el derecho de todas las personas de vivir en un medio ambiente libre de contaminación, y consecuentemente se establece, en la misma carta fundamental, en el artículo 20 inciso 2° la posibilidad de recurrir ante un acto u omisión, arbitrario o ilegal que sea imputable a una autoridad o persona determinada que afecte el derecho a vivir en un medio ambiente libre de contaminación mediante un recurso de protección.

En cuanto a la segunda parte del artículo 19 n°8, este entrega un singular poder al legislador para poder afectar algunos derechos en post del bienestar ambiental, cita textual:

“La ley podrá establecer restricciones específicas al ejercicio de determinados derechos o libertades, para proteger el medio ambiente”²

Lo que la constitución realiza, mediante este inciso del numeral 8 es autorizar al poder legislativo a dictar normas legales, que establezcan restricciones específicas respecto al ejercicio de determinados derechos que son:

Art 19 n°23 C.P.R.: Numeral que consagra la libertad de adquirir el dominio de toda clase de bienes, con excepción de aquellos que la naturaleza a hecho

¹ CONSTITUCION Política de la República de Chile. Art. 19 n°8. Santiago, Chile: Editorial Jurídica. 2008

² Ídem

comunes a todos los hombre, o que deban pertenecer a la nación toda y una ley así lo declare.

Art. 19 n°21 C.P.R.: Este numeral establece el derecho a desarrollar cualquier actividad económica, que no sea contraria a la moral, al orden público, o a la seguridad nacional, respetando las normas legales que la regulen.

Art. 19 n° 24 C.P.R.:El numeral 24 garantiza el derecho de propiedad en sus diversas especies sobre toda clase de bienes corporales e incorporales. Dicho derecho, en atención a la función social que cumple la sociedad, puede verse afectado limitándose su uso, ejercicio y goce, en vías de propender a la conservación ambiental, claro que la afectación de dicha garantía, solo puede producirse en función de una ley que establezca dicha situación. En dicho efecto el inciso segundo del numeral mencionado señala textual:

“Solo la ley puede establecer, el modo de adquirir la propiedad, de usar, gozar y disponer de ella y las limitaciones y obligaciones que deriven de su función social. Esta comprende cuanto exijan los intereses generales de la Nación, la seguridad nacional, la utilidad y salubridad pública, y la conservación del patrimonio ambiental”³

1.2.- La Ley General de Bases del Medio Ambiente: Marco Normativo base en la Legislación Ambiental Chilena

La ley 19.300 o ley de bases del medio ambiente, es la norma que se encarga de entregar conceptos esenciales que serán reconocidos por el ordenamiento jurídico local en materia ambiental como es el concepto de medio ambiente, medio ambiente libre de contaminación, contaminación entre otros. Lo esencial de su estudio es que define los conceptos que se utilizaran para las demás normativas en el país, y en este sentido es fundamental tener claridad respecto a que se

³ CONSTITUCION Política de la República de Chile. Art 19 n°24. Santiago, Chile: Editorial Jurídica. 2008.

entiende por cada uno de ellos en miras a establecer cualquier tipo de legislación en materia ambiental como sería ciertamente el establecimiento de instrumentos económico-ambientales como los impuestos verdes

La definición de estos conceptos se entrega por la ley en sus primeros párrafos, específicamente en el artículo 2° de la ley, cuestión que se realiza, como señala el mismo mensaje de la ley, con el objetivo primordial de darle contenido concreto y desarrollo jurídico adecuado a las garantías establecidas en la constitución en materia ambiental.

Es así como en la letra ii) del artículo 2° de la ley de bases se establece que se entenderá por medio ambiente señalando:

“Es el sistema global constituido por elementos naturales y artificiales, de naturaleza física, química o biológica, socioculturales y sus interacciones, en permanente modificación por la acción humana o natural y que rige y condiciona la existencia de la vida en sus diversas manifestaciones”⁴

La definición que nos entrega la ley, es muy amplia, mucho más que la mayoría de las definiciones que podemos encontrar en la doctrina, que se restringen a los componentes naturales y de contaminación, es decir, se remiten a lo que comúnmente se conoce como “naturaleza”.

Como se puede apreciar en la definición de la ley, cuando se hace referencia al elemento vida, no se limita a abarcar solamente la vida humana, sino que se refiere a la vida genérica, incluyendo en su expresión aun a las manifestaciones de vida más pequeñas como las existentes en organismos vegetales, microbiológicos, unicelulares, toda expresión de vida.

Al realizar un análisis de definición de medioambiente entregada por la ley de bases, se puede apreciar una multiplicidad de componentes, los cuales se pueden agrupar en cuatro áreas o tipos de medio ambiente a los que se hace referencia, y ellos son:

⁴ LEY N° 19.300. Art. 2 N° 11. CHILE. Ley General de Bases del Medio Ambiente. 1994.

- Medio Ambiente Natural: En dicha área de comprender todo lo que se denomina naturaleza, compuesto principalmente por la flora y fauna, aunque también se debe comprender a los elementos no vivos que interactúan y determinan de alguna medida la vida en el ambiente como el aire, el agua, el suelo, las rocas, clima, etc., lo que en la ciencia se denomina también como biosfera,

- Medio Ambiente Artificial: Está constituido por todo el entorno construido, confeccionado por la mano del hombre como ciudades, edificios, industrias, construcciones en general.

- Medio Ambiente Social: Corresponde a las interacciones que se desarrollan entre los seres vivos, agrupándose en comunidades o poblaciones.

- Medio Ambiente Cultural: Esta área se refiere a la identidad cultural de una nación o de una población en particular, y se descompone en dos elementos:
 - a) *Elemento Inmaterial*: Constituido por el mundo de las creencias, símbolos, ideologías, prejuicios, artes, etc. Elementos de la esencia misma de un grupo de personas que dice relación con su conformación interna.

 - b) *Elemento Material*: Compuesto por los objetos de arte o lugares y objetos de valor arqueológico, histórico,

antropológico y monumentos que pueden ser estatuas, edificios o sitios con algún valor determinado.

Es del todo trascendental señalar también la definición que la ley de bases nos entrega respecto de otros conceptos atinentes al presente estudio como son contaminación, contaminante, daño ambiental y medio ambiente libre de contaminación, para de esta manera entender el enfoque que se plantea a su respecto en el ordenamiento jurídico interno, con vista a evaluar la eventual aplicación de tributos medioambientales en el país. Es así como la Ley 19.300 dispone que se entenderá por:

- a) Contaminación: La presencia en el ambiente de sustancias, elementos energía o una combinación de ellos en concentraciones o concentraciones y permanencia superiores o inferiores, según corresponda, a las establecidas en la legislación vigente.
- b) Contaminante: todo elemento, compuesto, sustancia, derivado químico o biológico, energía, radiación, vibración, ruido, o una combinación de ellos, cuya presencia en el ambiente, en ciertos niveles, concentraciones, o periodos de tiempo, pueda constituir un riesgo a la salud de las personas, a la calidad de vida de la población, a la preservación de la naturaleza, o a la conservación del patrimonio ambiental
- c) Daño Ambiental: Toda pérdida, disminución, detrimento o menoscabo significativo inferido al medio ambiente o a uno o más de sus componentes.
- d) Medio Ambiente Libre de Contaminación: Aquel en el que los contaminantes se encuentran en concentraciones y periodos inferiores a aquellos susceptibles de constituir un riesgo a la salud de las personas, a la

calidad de vida de la población, a la preservación de la naturaleza, o a la conservación del patrimonio ambiental.⁵

2.- Tributación en Chile: Conceptos básicos en materia tributaria para el establecimiento de impuestos

Como la materia de los impuestos ambientales en su origen y esencia se trata de instrumentos que conjugan tanto los elementos de política ambiental, como de política fiscal, es necesario analizar los componentes básicos que sustentan una obligación tributaria, que sería el resultado lógico del establecimiento de impuestos ambientales.

Con esta finalidad se analizará dónde radica la posibilidad de instituir estas herramientas fiscales denominadas tributos, que se entiende por ellas, que elementos componen un impuesto así como los que componen una obligación tributaria entre otros puntos de política fiscal que se vislumbran de gran utilidad en perspectiva al estudio que se desarrollara en los próximos capítulos de la presente investigación.

2.1.- El Concepto de Potestad Tributaria

En toda administración fiscal para cumplir con sus objetivos de política pública se necesita de la generación de ingresos que permitan la realización de las aspiraciones de cada país en vista de conseguir el bienestar de la sociedad, ese anhelo “bien común”.

⁵ LEY N° 19.300. Art 2. CHILE. Ley de Bases del Medio Ambiente. 1994.

En dicho sentido para generar esos ingresos el Fisco se vale de variadas fuentes como son la explotación directa de actividades económicas haciendo uso de su patrimonio y recursos, del endeudamiento mediante créditos solicitados a organismos financieros tanto internos como externos, pero principalmente a través gravámenes establecidos por el ente fiscal.

Esta posibilidad de establecer gravámenes nace de la prerrogativa con que cuenta el estado para imponer tributos, es decir de la denominada “*potestad tributaria*”, facultad magistralmente definida por el catedrático español Antonio Berliri ya en el año 1964 de la siguiente forma:

“El poder de establecer impuestos o prohibiciones de naturaleza fiscal, es decir, el poder de dictar normas jurídicas de las cuales nacen, o pueden nacer, a cargo de determinados individuos, o de determinadas categorías de individuos, la obligación de pagar un impuesto o de respetar un límite tributario”⁶

El autor madrileño profundiza su exposición explicando cómo se configura esta potestad en los actos concretos de la autoridad administrativa señalando:

“La potestad tributaria en cuanto a potestad jurídica, se exterioriza en actos que pueden ser muy diversos, tanto en su naturaleza (legislativos y administrativos) como por su contenido: establecimiento y supresión de impuestos, prorrogas de términos, concesión de exenciones, suspensión de la obligación de pago, interpretación de normas vigentes, etc. En una palabra, potestad tributaria

⁶ BERLIRI, Antonio. “Principios de Derecho Tributario” Vol. 1. Madrid. España: Editorial de Derecho Financiero. 1964. p. 176.

engloba de ese modo el poder legislativo verdadero y propio, y la potestad reglamentaria de la Administración Pública en materia tributaria...”⁷

Como bien se planteó por el autor Berliri, esta prerrogativa, con la que cuenta el Estado, le permite a la administración fiscal, entre otras facultades, la posibilidad de establecer gravámenes que pesaran sobre determinados individuos, es decir, la facultad del estado de crear o establecer tributos, a través de normas jurídicas de naturaleza tributaria dentro de los límites de su jurisdicción. Ahora bien, ¿cómo se han definido dichos gravámenes en la cultura tributaria local?, se procederá a realizar algunas definiciones del vocablo tributos

2.2.- Definiendo que se entiende por tributos a juicio de la doctrina jurídica

En la legislación chilena no se encuentra definido que entendemos por tributo, ante dicha situación se hará referencia a los conceptos entregados por distintos organismos relevantes, comenzando por la definición que nos entrega la Comisión de Estudios de la Nueva Constitución en su sesión 398 señaló lo siguiente “[...] *el vocablo tributo significa obligaciones pecuniarias que la ley impone a las personas para el cumplimiento de los fines del bien común propios del Estado*”. Otra definición encontramos en una sentencia emitida por el Tribunal Constitucional de fecha 20 de Octubre de 1998, rol n° 280, donde se señala que el tributo “[...] *representa el medio que genera ingresos para cubrir el gasto público y además lo emplea la autoridad como elemento para orientar y dirigir su política económica*”.

Un instrumento que también nos lega su definición de tributos es el Código Modelo Tributario para América Latina, el que en su artículo 13 señala que se comprenderá como tributo *“las prestaciones en dinero, que el Estado, en ejercicio*

⁷ Ídem

*de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines*⁸.

Por su parte tanto la doctrina nacional como internacional han dado definiciones similares a las expuestas por el máximo tribunal, el tribunal constitucional y el Código Modelo Tributario para América Latina respecto a la voz tributo, siendo definida por el profesor Argentino don Carlos Giuliani como *“Una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a las relaciones jurídicas de Derecho Público”*⁹.

En conclusión la expresión tributo se refiere a todas las cargas públicas de naturaleza patrimonial impuestas por el órgano fiscal en virtud de la potestad entregada por la ley, y que se desarrolla con la finalidad de cumplir las expectativas de política fiscal en miras a financiar y desarrollar las actividades del estado para así alcanzar un mayor estado de desarrollo y bienestar de la sociedad, que es la aspiración final en la aplicación de un tributo, lo que se denomina en la doctrina como “causa” de la obligación tributaria, concepto elaborado por el jurista italiano Benvenuto Grizziotti, quien señala que la causa del impuesto, el fundamento jurídico último de la obligación de los contribuyentes de pagar un impuesto, se encuentra en los servicios y bienes capaces de dar satisfacción a las necesidades públicas.¹⁰

Por su parte el autor nacional Enrique Evans señala que el termino tributo: *“Engloba toda exacción patrimonial impuesta por la ley a las personas en beneficio de la nación”*¹¹.

En dicho sentido y de forma previa a ingresar al análisis propiamente tal de los impuestos, y en particular de los impuestos medioambientales que es el tema que convoca el presente trabajo, se realizara un breve análisis de la clasificación

⁸ORGANIZACIÓN de Estados Americanos (OEA) y Banco Interamericano de Desarrollo (BID). Modelo de Código Tributario OEA/BID para América Latina. Washington D.C. Estados Unidos: Publicaciones CIAT. 1967

⁹GIULIANI, Carlos. Derecho Financiero. Buenos Aires, Argentina: Editorial de Palma. 1987. p 309

¹⁰GRIZIOTTI, Benvenuto. L'Interpretazione funzionale delle leggi finanziarie. En: *Revista de Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze* N° 4. Pavia, Italia. 1949. pp. 347 y ss.

¹¹EVANS, Enrique. Los Derechos Constitucionales. Tomo II, Santiago. Chile: Editorial Jurídica. 1986. p 283

de los gravámenes que derivan de la potestad mencionada y luego de los impuestos como herramientas objetivas de recaudación fiscal, y en particular, como fuentes de una obligación legal.

2.3.- Clasificación de los Tributos

Si bien existen diversas formas de agrupar los tributos, como no se trata del centro del asunto a tratar en el presente trabajo, se analizara como elemento clarificador y didáctico con miras a entender los sucesivos pasos del estudio de los tributos, de cómo se configuran y los requisitos necesarios para encontrarse ante una obligación tributaria derivada de un impuesto. En este sentido se realizara un análisis de los tributos en base a una clasificación que data del año 1952 y que es entregada a la doctrina legal por los autores nacionales Mario y Héctor Fernández¹² quienes agrupan y separan a los gravámenes en atención al beneficio que reporta el tributo a la persona que debe soportarlo en su patrimonio, clasificándolos en: *impuestos, contribuciones y tasas*.

Es así como en su libro *Principios del Derecho Tributario* los autores definen que se entiende por cada uno de estos tributos:

- a) *Impuestos*: se designa al gravamen que se exige para cubrir los gastos generales del Estado, sin que el deudor reciba otro beneficio que aquel indeterminado que obtienen todos los habitantes de un país por el funcionamiento de los servicios públicos.

¹² FERNANDEZ, Mario y FERNANDEZ, Héctor. Principios del Derecho Tributario. Santiago, Chile: Editorial Jurídica de Chile. 1952. p. 31

En el caso de los impuestos nos encontramos ante el tributo más importante y que se caracteriza por tratarse de un desembolso al que está obligado el contribuyente, sin obtener beneficio en particular alguno a cambio, más allá del buen funcionamiento del organismo estatal, y el bienestar social del país que con ello se debe intentar alcanzar.

b) *Tasas*: Los cobros que formula el Estado en relación a alguna intervención o gasto de la administración pública, motivada directamente por algún contribuyente.

Es decir, se trata de prestaciones espontaneas a favor de un ente público como condición para acceder a ciertas ventajas, como por ejemplo las tasas de embarque. Dichas prestaciones son “espontaneas” pues es voluntario para el contribuyente el tener que soportarlas o no, claro que son necesarias y condicionantes si se quiere obtener un determinado beneficio o servicio.

c) *Contribuciones*: Gravámenes que tienen por objeto distribuir entre ciertos contribuyentes los gastos de realización de obras o de mantenimiento de servicios que los benefician colectivamente de alguna manera más especial que al resto de las personas que integran la sociedad.

El profesor José Luis Zavala entrega también su definición de que se entendería por contribuciones señalando lo siguiente: *“esta categoría de tributos se caracteriza por aplicarse al propietario de un bien raíz ante el aumento o incremento del valor de dicha propiedad en virtud de una obra pública”*¹³. En este tipo de tributos, y a diferencia de los impuestos, señala el autor, el pago responde

¹³ ZAVALA, José Luis. Manual de Derecho Tributario. Santiago, Chile: Editorial Jurídica Cono Sur. 1998. p. 10.

directamente a que las obras realizadas por el Estado benefician y aumentan el valor del inmueble del cual el contribuyente es propietario.

De lo expuesto se puede concluir la diferencia existente entre los impuestos y contribuciones versus las tasas, siendo los primeros desembolsos obligatorios para el contribuyente sobre el que pesan, por la sola voluntad de la ley, en cambio en el caso de las tasas, esta se exigiría solo por existir la voluntad del sujeto sobre el cual se aplica.

Ante dicho análisis y tomando en cuenta que la protección de Medio Ambiente es una cuestión que compete y beneficia a la sociedad en su totalidad, y no solo a los determinados sujetos que son gravados con el tributo específico, es que la herramienta esencial y más adecuada en miras a cumplir los objetivos de la sociedad en materia ambiental serían los impuestos, cuestión que por cierto no implica que no puedan utilizarse para el mismo fin de conservación y protección ambiental, tasas y contribuciones, pero que necesariamente tendrían que estar limitados a los fines que cada uno de estos instrumentos persigue.

2.4.- Definición de Impuestos

Los Impuestos serán el punto central de este trabajo, más específicamente los impuestos medioambientales, pero previamente a profundizar en las características de dichos instrumentos fiscales, se procederá a efectuar un análisis del tributo impuesto, de sus características y que se requiere, que requisitos son esenciales para que se formule una hipótesis tributaria que establezca la necesidad y la obligatoriedad de cumplir con una prestación pecuniaria que se manifiesta en la forma de pago de este determinado tipo de tributos.

El porqué de este análisis atiende a que los impuestos ambientales operan bajo la lógica común que experimentan todos los impuestos presentes en la política fiscal de un país, y en este sentido funcionan y responden a las mismas

lógicas, técnicas y requisitos para ser aplicados, y responden a la misma finalidad de recaudación y justicia social que reviste y define a estos instrumentos.

En relación al concepto de impuesto, a pesar de que con anterioridad ya se esbozó, sucintamente una definición que encamina a su comprensión, pero no obstante esto se procederá a enunciar algunas definiciones dadas por la cátedra del derecho y por connotados autores abocados al estudio de la disciplina tributaria en Chile y el mundo.

Para comenzar enunciaremos la definición que entrega al respecto el jurista nacional José Luis Zavala quien señala que los impuestos *“consisten en el pago de una suma de dinero por parte de un sujeto hacia el Estado, por haber incurrido en un hecho gravado, sin que reciba una prestación de parte de este último”*¹⁴.

Por su parte el Profesor y autor argentino Guillermo Ahumada, manifiesta que se entenderá por Impuesto *“Una cuota parte en dinero, recabado por el Estado de los particulares, compulsivamente y de acuerdo a las reglas fijas, para financiar servicios de interés general de carácter indivisible”*¹⁵.

Finalmente se expondrá la definición planteada por el también argentino Dino Jarach quien partiendo de la misma premisa de los autores anteriormente mencionados, realiza una interpretación que resulta interesante revisar:

*“Llámesese impuesto el tributo que se establece sobre los sujetos en razón de la valorización política de una manifestación de la riqueza objetiva – Independientemente de la consideración de las circunstancias personales de los sujetos a los que esta riqueza pertenece o entre los cuales se transfiere – o subjetiva, teniendo en cuenta las circunstancias personales de los sujetos pasivos, tales como: estado civil, cargas de familia, monto total de los ingresos y fortunas”*¹⁶

¹⁴ZAVALA, José Luis. Manual de Derecho Tributario. Santiago, Chile: Editorial Jurídica Cono Sur. 1998. p. 10.

¹⁵AHUMADA, Guillermo. Tratado de Finanzas Publicas, Vol.1. Córdoba, Argentina: Imprenta de la Universidad de Córdoba. 1956. p. 249.

¹⁶JARACH, Dino. Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Buenos Aires, Argentina: Editorial Abeledo Perrot. 1996. p. 255.

Como se ha podido ver de las definiciones entregadas, la característica esencial del impuesto, a diferencia de los demás gravámenes, no se encuentra establecido en contraposición a un beneficio que se le entregue al obligado al pago del impuesto, sino que se genera la obligación de la sola verificación de la hipótesis planteada en la ley, es decir, de la situación que se describe en la norma tributaria, circunstancia que los convierte en los instrumentos preferidos de aplicación en los sistemas fiscales y por tanto los más masivos, esto porque reportan un beneficio al fisco, la posibilidad de recaudar ingresos sin la necesidad de efectuar contraprestaciones, pero operando bajo la lógica de la obligación que atañe a todas las personas de contribuir al órgano fiscal, para que este como administrador, haga uso de esos recursos para el beneficio de la comunidad toda.

2.5.- Elementos esenciales de todo impuesto

Del estudio de dichos tributos en la legislación, y de las definiciones entregadas por la doctrina, se pueden avizorar elementos comunes que concurren en este tipo de gravámenes y que podemos también encontrarlos en los impuestos con una factura ecológica, por dicha razón se procederá a enumerar y explicar brevemente en el presente título

En la aplicación de un impuesto, y ante la obligación que de su establecimiento deriva, se pueden observar dos sujetos:

- a) Sujeto Pasivo o deudor:** Quien será el obligado al desembolso que proviene del impuesto, es quien en definitiva soporta en su patrimonio el peso del impuesto, pudiendo ser el mismo el obligado al pago, o un tercero quien actuara como agente retenedor trasladando el monto del impuesto desde el obligado al pago hasta el acreedor.

b) Sujeto Activo o acreedor: Quien en el caso de las obligaciones derivadas del pago de tributos será siempre el Fisco, independiente de la naturaleza específica del impuesto a tratar.

En cuanto al **objeto** de la obligación en la relación que deriva del establecimiento de un impuesto será siempre la misma, y consiste en el *desembolso de una cantidad de dinero*, en un pago que se gatillara cada vez que el individuo se someta, cumpla con los requisitos establecidos en la hipótesis tributaria planteada, de similar forma a lo que ocurre en un tipo penal que establece la sanción de un determinado delito, el impuesto deberá encontrarse, definido y determinado en una ley, que señale las circunstancias en que el gravamen deba aplicarse, de modo que de no existir dicha tipificación del impuesto, no existirá tampoco la obligación de concurrir al pago.

Siguiendo este mismo análisis el autor Antonio Faúndez Ugalde entrega en un párrafo con suma claridad las implicancias de dicha situación:

“El nacimiento de una obligación tributaria siempre estará sujeta a una condición, esto es, que se verifique una hipótesis tributaria descrita en la ley, lo que producirá una consecuencia jurídica: la obligación del pago de un impuesto por parte del sujeto pasivo”¹⁷

Por último, y como se ha señalado con anterioridad, la causa final del establecimiento de un impuesto radica en la necesidad recaudatoria que soporta el Estado y que se busca satisfacer en parte importante mediante dichas

¹⁷ FAUNDEZ, Antonio. Propuesta de una Hipótesis Tributaria Condicionante como forma de Protección del Medio Ambiente. En: MASBERNAT, Patricio. *Problemas Actuales de Derecho Tributario Comparado, una perspectiva de Iberoamérica*. Santiago, Chile: Editorial Librotecnia. 2012. p. 634

erogaciones, contando el fisco así con los fondos necesarios para alcanzar sus objetivos de política pública. Esta singularidad con que están revestidos en su esencia los impuestos, es preponderante e independiente de las demás influencias que pueda generar el establecimiento de un determinado tributo, de los cambios de comportamiento del mercado, de los contribuyentes que eventualmente se produjeran, y de las finalidades extrafiscales con que pudiere encontrarse revestido el impuesto en particular. Tal es el caso de los “impuestos verdes” que comenzaremos a analizar, donde si bien son parte de un interés generalizado por velar por un desarrollo sustentable y amigable con el medio ambiente, en su naturaleza de instrumentos tributarios fiscales, cumplen en su esencia una función que es eminentemente recaudatoria y con fines contributivos al gasto público del Estado.

CAPITULO SEGUNDO

LA IMPUESTOS Y LA PROBLEMÁTICA AMBIENTAL

1.- Alumbramiento de un Nuevo Enfoque para la Protección del Medio Ambiente y de un Elemento de Vanguardia en la Política Fiscal

El modelo económico imperante en las economías modernas y la creciente industrialización de los procesos productivos, sumado al creciente aumento de la población mundial, ha puesto en peligro a bienes que otrora, parecieron ser inagotables como es el caso de recursos naturales como el agua.

Con la utilización de los recursos naturales, ya no solo como los elementos que dan soporte a la vida del ser humano y las demás formas de vida, sino que como eje fundamental en los procesos productivos, funcionando como materias primas, insumos, almacenamiento, y asimilación de los residuos productivos, la afectación del medio ambiente se convirtió en una problemática de vital importancia en las administraciones de los países y de los organismos internacionales.

En este sentido la aplicación de normativas reguladoras de la actividad tanto industrial como particular respecto al comportamiento ambiental, como son las normas sancionadoras de los comportamientos indeseables con el medio ambiente, normas que limiten la emisión de ciertos gases contaminantes entre otros, se ha tornado una prioridad en las economías que ya no solo buscaran el

crecimiento económico de sus países, sino que querrán que dicho crecimiento se produzca de una manera sustentable.

En la búsqueda de este equilibrio, los ordenamientos jurídicos se valieron en un principio de dos tipos de mecanismos de política ambiental que son los denominados instrumentos administrativos o de comando y control; y los instrumentos persuasivos.

a) *Instrumentos Administrativos*: Son estrategias o medidas impuestas por la administración con base en una reglamentación específica, la cual se obliga a respetar todo aquel que desee realizar una actividad considerada potencialmente contaminante. En este sentido dichos instrumentos se clasifican en medidas preventivas y medidas coercitivas. Las primeras se trata de aquellas que establecen estándares, delimitan hasta qué punto la contaminación puede ser tolerable, en un tipo determinado de industria o zona de influencia, como por ejemplo las normas de emisión aplicadas en Chile al material particulado de vehículos motorizados. Respecto a las medidas coercitivas, se les conoce también como normas y castigos, y consisten en leyes y reglamentos que de no ser respetados por los contaminadores, traen aparejado como consecuencia a su incumplimiento aplicación de sanciones, multas o castigos. El establecimiento de este tipo de normas persuasivas ha producido una serie de cuestionamientos en el sentido de lo poco efectivas que pueden llegar a ser si existe una resistencia generalizada a su cumplimiento.

b) *Instrumentos Persuasivos*: Este tipo de instrumentos por su parte, lo que buscan es fomentar la educación y conciencia ambiental de los agentes contaminadores. Para que este tipo de instrumentos sean efectivos en su aplicación, es necesario que los destinatarios de la norma entiendan la necesidad de esta, sus argumentos. Un tipo de instrumento persuasivo de éxito en su implementación, se trata de las etiquetas ecológicas

existentes en la Unión Europea con los que se identifica a aquellos productos presentes en la comunidad y que presentan un comportamiento amigable con el medio ambiente.

Al correr de los tiempos las economías se fueron dando cuenta que la aplicación en sus ordenamientos jurídicos de normativas de política ambiental de tipo administrativas y persuasivas por si solas no cumplían a cabalidad con los intereses de evitar el creciente menoscabo ecológico, siendo instrumentos de difícil implementación y poco eficientes, atendiendo a los elevados costos de operativos que significaban y a la muchas veces difícil fiscalización en el cumplimiento de las normativas.

Con la problemática planteada, se comenzó a buscar otra estrategia para abordar el conflicto del desarrollo económico e industrial versus el bienestar ambiental y en este sentido se llegó a la implementación de instrumentos económicos en la regulación ambiental, que se hicieran cargo del daño ambiental, que pasaría ahora a ser visto como una “externalidad negativa”¹⁸, susceptible de cierta evaluación económica, y que debía ser asumida por quienes, efectivamente valiéndose de la potencialidad de desarrollo encontrada en los recursos naturales, generaban riquezas sin hacerse cargo del daño ambiental que con sus actividades producían.

Es así como Figueroa Neri señala que cuando un sujeto utiliza los recursos naturales o contamina, obtiene una ganancia, ya que no asume el costo de limpieza o de la degradación ambiental, y por tanto, no va a reflejar en los precios y en el mercado dicho costo, es decir, se queda fuera, externo al sistema de

¹⁸ Se ocupa el término “externalidad negativa” para hacer referencia a las fallas del mercado que se producen cuando la decisión de un agente provoca una pérdida de bienestar en otro agente quien no recibe ninguna compensación por la pérdida que lo afecta. En consecuencia se dice que desde la perspectiva de quien genera el daño, favoreciéndose de él, y no pagando es una “externalidad positiva”, y de la óptica de quien recibe el daño sin ser compensado, es una “externalidad negativa”.

precios, denominándose *externalidad negativa*, ya que en un caso inverso (que aporte o gaste sin transmitir el costo) sería una *externalidad positiva*.¹⁹

Se produce una evolución en la forma de abordar la problemática ambiental, que se manifiesta en la utilización de instrumentos como tributos, subvenciones y otros de carácter económico otrora no utilizados en este ámbito de la política pública con una finalidad de influir en los comportamientos de los agentes contaminadores, evolución que la catedrática española Susana Bokobo plantea de la siguiente forma:

*“La idea de proteger el medio ambiente no por medio de obligaciones-prohibiciones, sino que por medio de tributos, supone un cambio de mentalidad en el planteamiento del tema. En efecto se pasa de un derecho de pura imposición estatal a un derecho que implica una colaboración y cooperación entre el estado y la sociedad en el sostenimiento del medio ambiente”*²⁰

En este sentido, consecuentemente, es que surgen como alternativa la aplicación de tributos específicos y centrados en las actividades que producen una contaminación al medio ambiente, una externalidad negativa, traspasándose mediante estos instrumentos, la responsabilidad a los individuos que con su actuar contribuyen al menoscabo ecológico, y logrando con esto, internalizar este externalidad negativa que con su influencia se producía, y además, entregando a las administraciones públicas, un nuevo instrumento recaudatorio que sirve para diversificar la matriz de ingresos que por esta vía reciben los Estados.

Con el objetivo de abordar en este tipo instrumentos económicos, en específico los tributos, se procederá a señalar que son los impuestos medioambientales, el cómo surgieron y las principales características que los revisten.

¹⁹ FIGUEROA, Aimée. Tributos Ambientales en México, una revisión de su evolución y problemas. En: *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, Nueva serie, Año 37, (114) Coyoacán, México: Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. 2005. pp. 991-1020..

²⁰ BOKOBO, Susana. Gravámenes e incentivos fiscales ambientales. Madrid, España: Editorial Civitas. 2000. p. 27

1.1.- Concepto de Impuestos Medioambientales

Como se señaló con anterioridad, los instrumentos que vienen a subsanar en parte la problemática ambiental existente, la preocupación generalizada por el cambio climático y además a entregar una importante fuente de recursos para el Estado son los denominados *impuestos medioambientales*.

Con motivo de graficar de mejor forma que se entiende por dichos impuestos, se transcribirán algunos de los conceptos con que la doctrina los ha definido.

En primer lugar se señalara la definición entregada por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), organización de cooperación internacional que ha permanentemente abogado y promovido el establecimiento de estos instrumentos fiscales en las economías miembros, entre los cuales se encuentra Chile, que forma parte de la organización desde el 2010.

La OCDE señala que los impuestos medioambientales se definen como:

“Pagos obligatorios al gobierno, gravados sobre bases imponibles consideradas de importancia medioambiental particular, sin que el gobierno tenga que prestar un servicio a cambio”²¹.

Por su parte los autores españoles Alberto Gago y Xavier Labandeira nos entregan una definición más específica señalando que:

“Puede definirse el impuesto ambiental como un pago obligatorio que deben realizar los agentes que emiten sustancias contaminantes (a partir o no de un determinado nivel mínimo), siendo calculado por la aplicación de un tipo impositivo

²¹ ORGANISATION for Economic Co-operation and Development (OECD). The Political Economy of Environmentally Related Taxed. Paris, Francia : OECD Publishing. 2006. p.26

*(fijo o variable) una base imponible relacionada con el nivel de descargas al medio natural*²².

Sin restar importancia a las definiciones esbozadas, estas no se hacen cargo de señalar los efectos que se busca producir en el comportamiento de los destinatarios de las normas, es decir, de los eventuales agentes contaminantes, y en este sentido se expondrá la definición que planteó el en ese entonces secretario general de la International Fiscal Association Han. A. Kogels, quien señala que los impuestos medioambientales son:

*“instrumentos impositivos destinados a mejorar el medio ambiente a través de la influencia de las decisiones económicas de los seres humanos”*²³

En conclusión se puede desprender que cuando nos referimos a impuestos medioambientales se trata de instrumentos fiscales que exigen un pago a los individuos ubicados en la posición de destinatarios del tributo por su calidad de agentes contaminadores del medio ambiente, y que buscan mediante su imposición, que estos se hagan cargo del daño ambiental ocasionado, que en lo posible se cambie el comportamiento de los destinatarios del impuesto hacia comportamientos más respetuosos de los bienes ambientales, y que signifiquen un ingreso que venga a diversificar la batería de instrumentos tributario con que cuente un determinado Estado.

Como se puede analizar de las definiciones entregadas la implementación de estos tributos viene a corregir la situación existente en que los individuos hacen uso de los recursos naturales, contaminan el medio ambiente, en sus objetivos de desarrollar una determinada actividad, sin hacerse cargo del costo externo que dichas acciones ocasionan. En este sentido el don que poseen los impuestos verdes es su cualidad de entregar un valor monetario a ese costo

²² GAGO, Alberto y LABANDEIRA, Xavier. La imposición Ambiental: Fundamentos, tipología comparada y experiencia en la OCDE y España. Madrid, España: Hacienda Pública Española. 1997. p.17.

²³ CITADO por TONDINI, Bruno. La Tributación Ambiental y su relación con el Medio Ambiente (una posible solución al tema de las papeleras). [En Línea]. Centro Argentino de Estudios Internacionales, Programa de Derecho Internacional. Buenos Aires, Argentina. [Fecha de consulta: 27 Abril 2013]. Disponible en: <<http://ibcperu.org/doc/isis/8391.pdf>>

producido, perfeccionando con esto los costos totales de la actividad productiva desarrollada.

Si bien los Impuestos verdes pueden ser un instrumento que ayude en los objetivos de política ambiental más costo-efectivo que los instrumentos regulatorios propiamente tales de comando .y control, es necesario que ambos tipos de estrategias vayan de la mano para lograr desarrollar una política ambiental efectiva y robusta que cumpla las expectativas de bienestar ecológico anheladas por el Estado, con una coordinación constante de ambas políticas, y un fortalecimiento de la institucionalidad.

2.- Antecedentes que aportaron a la creación de los tributos medioambientales

Al realizar un análisis de los impuestos medioambientales, es necesario estudiar dos antecedentes que sirvieron de base para la creación de tributos con un objetivo ambiental, en este sentido debemos analizar a Arthur Pigou quien desarrollo la idea primaria de establecer tributos ambientales y el principio de quien contamina paga que ha sido la base de la política pública moderna en materia ambiental, y en específico, en tributación ecológica.

2.1.- Arthur Pigou y el nacimiento de la tributación ambiental

Para entender el surgimiento de los impuestos medioambientales como elemento innovador en la administración fiscal, se debe necesariamente, citar a quien fue el primero en esbozar la idea de un tipo de control respecto al comportamiento ambiental mediante la utilización de herramientas de la política pública que es el economista neoclásico Arthur Cecil Pigou.

El aporte de este connotado economista es que realizó por primera vez en la historia, una diferenciación entre los que significan los costos privados y los costos sociales de una determinada empresa, haciendo énfasis en el problema de la contaminación del ambiente, una externalidad negativa que afecta a todos.

En este sentido, bajo su razonamiento propuso corregir estas externalidades, y corregir a su vez el fallo que se producía en el mercado pues se estaban desarrollando actividades productivas que tenían objetivamente un costo ambiental y otros costos sociales que no se estaban expresando en el sistema de precios.

Pigou señaló como una de las formas de corregir dichas externalidades, tomando en cuenta que no existe relación contractual que ligue al agente contaminante y los afectados por la contaminación, es la aplicación, efectuada por el Estado, de políticas públicas que impulsen o restrinjan la inversión en dichas actividades, políticas que a su juicio, podían revestir el carácter de primas o impuestos.

Con la aplicación de impuestos por parte del Estado, se soluciona el problema de las externalidades y la falla del mercado que no refleja el costo de dichas externalidades en el costo total de desarrollar una determinada actividad, significando una corrección que permite igualar las curvas de costos, beneficios privados y sociales.

El economista señaló además que la aplicación de dichos impuestos debía idealmente estar acompañada de acciones legislativas o reguladoras para alcanzar un punto de eficiencia en la producción del bien o servicio que provoca la externalidad.

Lo interesante que produjo el análisis de Pigou fue que encontró una forma distinta de enfrentar la problemática ambiental, de regular las consecuencias negativas de actividades que su mejor ejemplo lo encontraron en la contaminación ambiental, dándole la vuelta a un problema pero con una posición que no es absolutista, y que permite compatibilizar por un lado las ansias de desarrollo de

una actividad determinada que puede eventualmente traer bienestar a la población, y la necesidad de hacerse cargo del daño ambiental ocasionado.

En consecuencia se logra el objetivo proteccionista pues el establecimiento de los tributos que absorben las externalidades ambientales negativas que se producen, generara un cambio en el comportamiento de los destinatarios del tributo, disuadiéndolos de evitar las actividades gravas y llevándolos a optar por alternativas que no dañen u ocasionen un efecto menos nocivo al ambiente.

La aplicación de estos impuestos, resulta especialmente eficaz en este objetivo de internalizar, de hacerse cargo de la externalidad negativa, incorporando en los precios los costos de los servicios y perjuicios ambientales ocasionados. En este sentido el peso de impuesto en el precio recaerá sobre el productor o sobre el consumidor, dependiendo de las características de la demanda del producto en consideración a su mayor o menor elasticidad.

Del análisis del autor nace el principio de “Quien contamina paga” que posteriormente se desarrollara mayoritariamente por influencia de la OCDE y que apoyándose en la necesidad de hacerse cargo de la externalidad negativa, sirvió de base para el establecimiento y la promoción de los impuestos ambientales.

2.2.- El Principio de “quien contamina paga”

Este principio, como se señaló, ha regido la política ambiental de un tiempo a esta parte, y se trata de un principio básicamente de prevención y control de la contaminación, de carácter esencialmente económico.

El principio consiste, según el autor Gustavo Meixueiro:

“en que el costo de los bienes y servicios del mercado deben reflejar su costo social total, que son, el costo de producción y el costo ambiental. De modo que el no establecer un precio a los recursos ambientales da como resultado la

raíz de la contaminación; por esta razón los costos externos deben ser interiorizados²⁴.”

Este principio se comenzó a discutir hacia finales de la década de 1960 inspirado fundamentalmente en el uso desmedido de los recursos ambientales en actividades productivas y de consumo, lo que inevitablemente producía un desgaste y deterioro de los recursos ante lo cual, se propuso que el costo de estos recursos, en consecuencia a lo planteado por Pigou, debía incluirse en el sistema de precios y destinar el excedente a resarcir el daño ambiental provocado, para de esta forma plasmar en el funcionamiento del mercado los problemas derivados del uso indiscriminado de recursos naturales y de la contaminación deliberada de los mismos.

El principio tendría sus orígenes en Japón en 1970 pero quien en definitiva lo presenta y difunde es la OCDE en 1972 en un documento que llevaba como título *Note of the implementation of the polluter pays principle²⁵* y proponía el principio como eje fundamental de la política ambiental de los países miembros de la organización en vías a asignar costos de prevención y medidas de uso racional de los recursos medioambientales. Desde ese momento se socializo el concepto de “el que contamina paga”, o polluter pays principle (PPP).

En efecto desde su socialización, el principio ha tenido gran acogida e implementación en la política ambiental tanto de los países miembros como el resto del mundo, y en consideración a los desafíos que plantea el desarrollo económico e industrial, la aplicación de políticas públicas enfocadas al control del uso de recursos naturales y de la contaminación de estos, sería el camino lógico a seguir por cualquier economía que pretenda posicionarse en el marco actual.

²⁴ MEIXUEIRO, Gustavo. El principio del que contamina paga: alcances y pendientes en la legislación mexicana. Ciudad de México, México: Centro de Estudios Sociales y de Opinión Pública, Documento de Trabajo Numero 13. 2007. p. 6.

²⁵ ORGANISATION of Economic Co-operation and Development (OECD), The Polluter-pays Principle: Note of the implementation of the polluter-pays principle. OECD, Environment Directorate. Paris, Francia: OECD Publishing. 1972.

En este sentido se plantea por la doctrina que el principio descansa sobre dos teorías:

- a) La teoría de la compensación: Se refiere a que paga quien hace necesaria una acción gubernamental depuradora y en la medida del costo de esta.
- b) La teoría del valor: Se sustenta en que paga quien se beneficia de contaminar, y en la medida de las utilidades que así obtiene. A partir de esta teoría se puede fijar la tributación ambiental *ad valorem* o por unidad de producto fabricado.

Según Gabriela Ríos Granados²⁶, los principales aspectos que podemos observar en el principio son 3:

- Se considera a los bienes ambientales como bienes económicos.
- Se establecen elementos constitutivos, quien debe pagar, que debe ser pagado y cuáles son los instrumentos para hacer posible el pago.
- Excepciones: Casos en que está justificada la inaplicación total o parcial del principio

En síntesis se puede apreciar como el mayor aporte de la aplicación del principio de quien contamina paga, que se estableció que los costos sociales que producen las actividades que implican una degradación ambiental deben ser sumidos por quienes los provocan, y en segundo término, se establece que no es deber del Estado hacerse cargo de los perjuicios ambientales ocasionados por los particulares en su exclusivo beneficio.

²⁶ RÍOS, Gabriela. *Tributación Ambiental: La Contribución por gasto*. Coyoacán, México: Universidad Autónoma de México. 2007. p.76

3.- Razones que impulsan a una estrategia ambiental fundada sobre la base de tributos medioambientales

Como se señaló con anterioridad, los desafíos que la era moderna y el sistema de desarrollo económico plantea a las economías, ha llevado a que organismos internacionales como la OCDE y la Unión Europea, y países con mayor consciencia respecto a los cambios experimentados en la estabilidad ambiental y preocupados por alcanzar un nivel de desarrollo económico que no postergue el bienestar ecológico, han entregado sus esfuerzos por proteger su patrimonio ambiental, que han visto afectado por la mayor industrialización de los países y crecimiento exponencial de la población. En consecuencia desde un tiempo a esta parte, en especial en las últimas décadas, han transitado por la senda de fortalecer su institucionalidad ambiental, practicando sendas reformas fiscales que en su centro tienen la aplicación de impuestos medioambientales.

El porqué de esto, dice relación con las ventajas comparativas que la aplicación de impuestos medioambientales entrega a la administración pública versus la regulación ambiental más convencional basada en instrumentos de comando y control, y de persuasión que tiendan a fomentar la educación y conciencia ambiental.

Si bien el establecimiento de una política ambiental fuerte requiere fundamentalmente de dichos instrumentos administrativos para su desarrollo, se procederá a revisar las principales razones expuestas por la doctrina económica y jurídica que justifica la utilización y la rotación de la política ambiental hacia una mayor utilización de tributos ambientales:

a) Costo efectividad de los impuestos medioambientales (eficiencia estática)

Con la aplicación de impuestos medioambientales se logra, de la manera menos onerosa posible alcanzar los objetivos de política ambiental de un determinado Estado, convirtiéndose en la forma más costo-efectiva de alcanzar las añoranzas en materia de sustentabilidad ambiental, lo que se logra al igualar el cargo o impuesto con los costos marginales de abatimiento.

Es tal la desigualdad en términos de aplicación de políticas ambientales que según algunos expertos en Estados Unidos las soluciones de mercado son de 10 a 30 veces más económicas que la instrumentación de políticas de comando y control²⁷.

b) Ajuste automático

Con la aplicación de impuestos medioambientales los niveles de emisión efectuados por los agentes contaminantes, se ajustan automáticamente al monto del impuesto (o precio); de esta forma aquellos que contaminan disminuyen sus emisiones hasta un punto en que el costo marginal de abatir iguala al impuesto. Por encima de este punto en que se iguala el impuesto al costo de abatir, resulta más conveniente para los destinatarios del impuesto, el pagar el monto de dicho tributo.

²⁷ BARDE, Jean Philippe. Historia y evolución de los instrumentos fiscales relacionados con el medio ambiente en países de la OCDE. En: MORENO, Graciela, MENDOZA, Paola. y AVILA, Sara. Impuestos ambientales. Lecciones en países de la OCDE y experiencias en México. Ciudad de México, México: Instituto Nacional de Ecología (INE). 2002. p. 14

c) Internalización de las externalidades

El establecimiento de tributos de tipo ambiental, viene a corregir, la falla del mercado que no incluye en los costos de producción, los costos asociados a una determinada actividad cuando su desarrollo produce un efecto negativo en el medio ambiente y en los elementos que lo componen. En consecuencia la aplicación de impuestos medioambientales corrige esta falla y genera la obligación de que los agentes contaminantes paguen los impuestos establecidos, y mediante este pago se hagan responsables de los costos asociados a su actividad contaminadora, en otros términos, se hagan cargo de la externalidad negativa que producen en materia ambiental para toda la sociedad, internalizándola.

En este mismo sentido se busca que los individuos, conscientes del costo que les generara la actividad contaminante, modifiquen su comportamiento y consideren otras alternativas que sean menos perjudiciales para el medio ambiente.

d) Generación de beneficios ambientales y económicos

La aplicación de impuestos medioambientales, producirá necesariamente dos efectos benéficos para la administración. En primer lugar beneficios económicos asociados al pago que deben efectuar por los impuestos establecidos los agentes contaminantes a la administración pública, en este sentido los ingresos que se perciban con motivo de los impuestos pueden utilizarse para la conservación o el mantenimiento de los recursos naturales.

El aumento que se produce en la renta fiscal, puede también utilizarse (como en efecto se realiza en muchos casos en que se aplican impuestos

medioambientales) en reducir la carga fiscal derivada de otros impuestos como son los que pesan sobre la renta o utilidades, permitiendo con esto también, fomentar la producción de riquezas y produciendo una estimulación muy positiva en la economía.

En segundo lugar, la aplicación de los impuestos reseñados, producen también beneficios ambientales, lo que se denomina consecuencias extra fiscales, que en este caso van directamente aparejadas a la finalidad de establecer el tributo y que son los cambios en el comportamiento de los individuos hacia formas menos negativas y perjudiciales con el ambiente.

En dicha dirección además de una utilización más eco-eficiente de los recursos consecuente con la visión de desarrollo sustentable, se producen también incentivos para la innovación y cambios estructurales para enfrentar las contingencias que produce la aplicación de los impuestos, en el fondo la búsqueda de alternativas menos costosas y que respeten la institucionalidad ambiental, por tanto más beneficiosas para el medio ambiente, sería una consecuencia lógica de la aplicación de este tipo de tributos.

e) Integración del aspecto ambiental en las políticas sectoriales

Dado que la aplicación de impuestos ambientales en la política fiscal de un Estado influye en todos los sectores de la economía, se incorpora automáticamente a estos los costos que implican un comportamiento contaminante.

Todo esto se produce como consecuencia de la profunda relación existente entre el desarrollo económico, social y el medio ambiente, se produce lo que se denomina la integración ambiental a las políticas sectoriales.

f) Eficacia ante los desafíos actuales medioambientales

Los tributos medioambientales pueden ser especialmente efectivos para abordar las prioridades ambientales actuales, considerando la multiplicidad de fuentes de contaminación, y lo difuso de estas como las emisiones en transporte (transporte aéreo, marítimo, etc.), residuos y agentes químicos que se utilizan en actividades como la agricultura.

4.- Tipos más Comunes de Impuestos Medioambientales que Podemos Encontrar en Aplicación en el Mundo

Cuando se revisa el panorama mundial de establecimiento de impuestos medioambientales y reformas fiscales verdes, podemos observar que principalmente se repiten los siguientes tipos impositivos en materia ambiental:

a) Impuestos sobre emisiones: La aplicación del impuesto se produce sobre la contaminación real o estimada que provoque una determinada actividad. Estos impuestos pueden aplicar gravámenes respecto a emisiones de contaminantes a la atmósfera, al agua, al suelo o incluso al ruido. El caso más común es la aplicación de impuestos sobre las emisiones de CO₂ que produce una actividad industrial determinada, o la contaminación vía descarga de desperdicios o elementos contaminantes al agua, y respecto al ruido, en la forma de tasas sobre las emisiones de ruido en el campo de la aviación.

Respecto a este tipo de impuestos, los autores Raúl López y Freddy Miranda²⁸ entregan un listado de condiciones básicas que deben cumplirse para establecerlos:

- Existencia de numerosas y diversas fuentes puntuales de contaminación.
- Costos de reducción de contaminación diferentes entre las fuentes.
- Que exista alguna tolerancia en el tiempo de los efectos de la contaminación en la salud humana y los ecosistemas.
- Las fuentes contaminantes están sujetas a restricciones presupuestarias. Es decir, los costos son relevantes para las fuentes.
- Existen alternativas de sustitución tecnológica.
- Se dispone o se pueden obtener datos confiables, son medios convencionales y a costos razonables.

b) Impuestos sobre insumos o recursos: En este caso los impuestos se aplican directamente respecto a elementos que se consideran en si contaminantes por su impacto negativo que producen sobre el medioambiente. En este sentido el impuesto gravara insumos como la gasolina, pilas, el plástico, envases no retornables, cigarrillos, etc.

La aplicación de este impuesto tiene su fundamentación en lo nocivo de la utilización de dichos elementos contaminantes como es el caso del plástico,

²⁸ LOPEZ, Raúl y MIRANDA, Freddy. Instrumentos Económicos de Gestión Ambiental y su Potencial de Aplicación al Manejo de Zonas Marino Costera en Costa Rica. San José, Costa Rica: Global Programme of Action for the Protection of the Environment. 2002. cap. 3.

elemento muy utilizado en la industria por su multiplicidad de usos y lo económico de su utilización, pero que produce un daño ecológico tremendo, que en el caso de su uso en botellas no retornables, que puede llegar a requerir 1000 años para descomponerse en el ambiente el caso de las pilas o baterías que además de demorarse un tiempo similar al de las botellas de plástico para degradarse, pueden llegar a contaminar 600.000 litros de agua²⁹.

En consecuencia estamos ante elementos que suelen tener una utilización desechable, barata para la industria, pero muy perjudicial y costosa en términos ambientales.

Los mismos autores que planteaban condiciones básicas respecto al establecimiento de impuestos sobre emisiones, López y Miranda³⁰, señalaron las condiciones básicas necesarias para la aplicación de impuestos sobre insumos o recursos:

- El consumo del producto y la generación del daño ambiental deben estar estrechamente relacionados.
- Los patrones de consumo deben ser muchos y difusos.
- Las decisiones de consumo y producción responden a cambios en los precios.
- Los daños ambientales no deben involucrar efectos tóxicos, agudos sobre la salud

c) Impuestos diferenciados: En este tipo de impuestos ambientales se puede observar con mucha claridad su finalidad extrafiscal, pues funcionan en base a una tasa diferenciada, aplicando un mayor cargo sobre el insumo

²⁹ ECOTICIAS, Una pila, una bolsa de plástico, una lata de cerveza, ¿Cuánto tardan en desintegrarse? [En Línea]. Prensa de España. Madrid, España. 16 de Diciembre 2012. [Fecha de consulta: 7 de Mayo 2013]. Publicación diaria. Disponible en: <<http://www.ecoticias.com/residuos-reciclaje/71460/pila-bolsa-plastico-lata-cerveza-cuanto-tardan-desintegrarse>>

³⁰ LOPEZ, Raúl y MIRANDA, Freddy. Op. cit. Cap. 3.

que resulte más contaminante, en consecuencia la finalidad extrafiscal es que los individuos modifiquen su comportamiento, su consumo hacia elementos que sean menos contaminantes. Un ejemplo claro de estas tasas diferenciadas lo podemos apreciar en el impuesto que se aplica respecto a las gasolinas en la Unión Europea, donde se establece un impuesto más elevado a las gasolinas con plomo que a las que carecen de dicha sustancia.

d) Impuestos sobre recursos: En el caso de estos impuestos el gravamen se establece sobre actividades que funcionen en base a la extracción, explotación de recursos naturales, que ciertamente son limitados, y en este sentido se busca que mediante la imposición, quienes se sirven de dichos recursos se hagan cargo del daño ambiental provocado, del agotamiento del recurso que con su actividad productiva producen. Es así como se produce la aplicación de impuestos sobre la extracción de minerales, petróleo, la utilización del agua, entre otros.

e) Subsidios tributarios: Si bien no nos estamos refiriendo en este caso a impuestos propiamente tales y por tanto su establecimiento debería escapar de la clasificación de los tipos de tributos, se señala que su aplicación dentro de batería de instrumentos fiscales con fines medioambientales funciona como impuestos negativos, esto por que incentivan, impulsan, actividades o productos que producen un impacto positivo en el medio ambiente. Un ejemplo de este tipo de subsidios son los que se aplican para incentivar la utilización de tecnologías que permitan una mejor performance ambiental de la actividad a desarrollar, o los que incentiven el reciclaje, la reutilización de los desperdicios dentro de la misma industria.

En un sentido similar, pero buscando agrupar los tipos de tributos ambientales según los objetivos programáticos que estos presentan, la Agencia Europea de Medio Ambiente (A.E.M.A.)³¹, clasifico a los tributos de la siguiente manera:

- **Tasa de cobertura de costes:** Son impuestos creados con una finalidad primordial de cubrir, de financiar los costos de los servicios ambientales y de las medidas de control de la contaminación, un ejemplo de estas tasas de cobertura son las tasas de usuario aplicadas en Holanda a la contaminación del agua, cuyos fondos se utilizan precisamente en los procesos de tratamiento y mejora de la calidad del agua, o las denominadas earmarked para la recuperación de costos que en el mismo país se aplican para retornar los desembolsos en materias como reciclaje de baterías de plomo o disminución del ruido ambiental provocado por las aeronaves.

- **Impuestos incentivo:** Son impuestos que en tienen como objetivo fundamental el cambiar el comportamiento de los productores y/o consumidores, como es el caso de los impuestos diferenciados que ya fueron revisados.

- **Impuestos ambientales de finalidad fiscal:** Se trata, como su nombre lo dice, de tributos creados principalmente para aumentar la recaudación.

³¹ AGENCIA Europea del Medio Ambiente. El tributo ambiental: Aplicación y efectividad sobre el medio ambiente. Luxemburgo: Oficina de Publicaciones Oficiales de las comunidades Europeas. 1997. resumen de conclusiones 7.

De todas formas, como señalan los autores del estudio, en la práctica suelen mezclarse estas tres funciones en los impuestos medioambientales, formándose variaciones con elementos de cada uno de ellos, pero a su juicio, estos son los tipos más aplicados en las administraciones fiscales de Europa y por cierto del resto del mundo.

4.1.- Principales Categorías de Bases Imponibles en Materia Ambiental

El Instituto Nacional de Estadística Español (INE³²), organismo dependiente del Ministerio de Economía de dicho país, realiza un estudio respecto a los impuestos medioambientales, señalando cuales son las principales categorías de bases imponibles presentes en este tipo de tributos, las que serían las siguientes:

Emisiones de Aire:

- Emisiones de NOx (óxidos de nitrógeno) medidas o estimadas.
- Contenido de SO2 (dióxido de azufre) de los combustibles fósiles.
- Otras emisiones al aire.

Sustancias que reducen la capa de ozono

Efluentes al agua

- Efluentes medidos o estimados de materias oxidables (BOD, COD)
- Otros efluentes al agua.
- Recogida y tratamiento de efluentes, impuestos anuales fijos.

Fuentes difusas de polución al agua

- Pesticidas (basadas en contenido químico, precio, volumen).

³²INSTITUTO Nacional de Estadísticas (INE). Impuestos Ambientales. Ministerio De Economía de España. [En Línea]. Madrid, España. 2004. [Fecha de consulta: 7 Junio 2013]. Disponible en: <http://www.ine.es/daco/daco42/ambiente/aguasatelite/metimpuestos.pdf>

- Fertilizantes artificiales (basadas en contenido de fosforo o nitrógeno o en precio).
- Estiércol.

Gestión de Residuos

- Gestión de residuos en general (impuestos sobre la recogida o el tratamiento)
- Gestión de residuos, productos individuales (embalajes, envases).

Ruido (despegue y aterrizaje de aviones)

Productos energéticos

Productos energéticos utilizados para el transporte

- Gasolina sin plomo.
- Gasolina con plomo.
- Diesel.
- Otros productos energéticos para el transporte (GNL o gas natural).

Productos energéticos utilizados para otros fines

- Fuel oíl ligero
- Fuel oíl pesado.
- Gas natural.
- Carbón.
- Coque.
- Biofuels.
- Otros fuels
- Consumo de electricidad.
- Producción de electricidad.
- Consumo de gas ciudad.
- Producción gas ciudad.

Transporte

- Impuesto sobre las importaciones o ventas de vehículos de motor.
- Matriculación o uso de vehículos de motor, impuestos periódicos.

Recursos

- Captación de agua.
- Extracción de materias primas.
- Otros recursos (bosques)

4.2.- Modelos de Tributación Ambiental

La implementación de tributos ambientales en el mundo no es nada nuevo, y su aplicación en las economías viene practicándose de manera cada vez más profunda y sostenida desde la década del 80 en adelante, principalmente en países europeos. Es así como se revisaran las principales formas que han adoptado las administraciones para poder incluir este tipo de tributos y cumplir con esto sus anhelos en materia ambiental y esta aplicación se produce principalmente en tres modelos tributarios: El modelo extensivo; modelo de reforma fiscal verde y modelo dual.

a) Modelo Extensivo

Este tipo de modelo fue el imperante en la mayoría de los ordenamientos jurídicos que se volcaron en el rumbo de incluir impuestos medioambientales en su política de tributos, partiendo con las reformas fiscales desarrolladas en Estados Unidos y el Reino Unido en el bienio 1984-1986, las políticas públicas de los países parecieron influirse por este rumbo de cambios planteado por dichas

administraciones, conformándose el denominado modelo extensivo, en la pauta para aplicar reformas fiscales durante la década de los 90.

Lo novedosos que planteo este modelo fue un cambio revolucionario en la jerarquía de los principios impositivos en beneficio de un sistema que resultara más eficiente, sencillo y que plantee una equidad horizontal. Este nuevo equilibrio de criterios que por este sistema se plantea, inspira el cambio en la forma de funcionamiento de la política fiscal recaudatoria estableciendo una reducción de tipos, una disminución de tramos, extensión de bases, eliminación de tratamientos preferenciales, reducción de los sistemas tradicionales de incentivos y cambio en el *tax-mix* a favor de la imposición indirecta; todo lo cual se estableció en conjunto con una fuerte restricción financiera.

En este sentido el catedrático Alberto Gago Rodríguez³³ se refiere a los principales cambios que implicaron el establecimiento de este sistema de tributación en las reformas fiscales desarrolladas en los países de la OCDE desde la década del 80 en adelante, concluyendo que el esquema compensatorio que plantea el desarrollo de este modelo fiscal lleva a reducir las tasas de tributos como el impuesto a la renta de las personas físicas (IRPF) y el impuesto a las sociedades (IS), además de eliminar los tratamientos preferenciales y reducir incentivos, centrando sus esfuerzos en además fortalecer los impuestos indirectos que ampliaran su base gravable.

b) Modelo de Reforma Fiscal Verde

Cuando se habla de Reforma Fiscal Verde o *Green Tax Reform*, se está refiriendo a un modelo de reforma fiscal que sigue la base del sistema extensivo,

³³ CONGRESO, Quinto Congreso de Economía de Navarra: El desarrollo sostenible (Pamplona, España, 2003). GAGO, Alberto. Experiencias recientes en el uso de los impuestos ambientales y de las reformas fiscales verdes. [En Línea] [Fecha de consulta: 27 de Mayo 2013]. Disponible en: <http://www.navarra.es/NR/rdonlyres/ADB42886-C280-4090-A3DD-47383F7FFD3F/79764/03ALBERTOGAGO.pdf>

algunos autores han planteado incluso que este modelo sería *la segunda fase del modelo extensivo* al que se dio inicio con un fuerte énfasis en la imposición ambiental. En este sentido desde la segunda mitad de la década de los 80 en adelante, los países europeos que desarrollaron reformas fiscales se basaron este modelo siguiendo la misma tónica del modelo extensivo, esto es, tributos menos altos pero más anchos, reducción y eliminación de tratamientos preferenciales como también de tipos marginales, tramos e incentivos, y un cambio hacia un tipo de tributación que promueva la imposición indirecta.

Consecuentemente, el desarrollo de impuestos medioambientales conjugo perfectamente con los objetivos y planteamientos de este modelo, generando beneficios no vislumbrados con anterioridad, logrando por una parte fortalecer su estructura tributaria y de ingresos, y por otra consiguiendo una finalidad extrafiscal y muy presente en las políticas públicas como es la protección y conservación del bienestar ambiental.

El modelo de reforma fiscal verde, dio nacimiento a lo que se denominó, *el dividendo múltiple* y que expresa los beneficios que genera la imposición ambiental en este tipo de modelo, refiriéndose a las ganancias que se generan en eficiencia derivada de la reducción de los tipos máximos (*dividendo fiscal*), las ganancias que se producen en el orden estrictamente ambiental como consecuencia de la naturaleza disuasiva-correctora que implican los impuestos medioambientales (*dividendo ambiental*). Además de estos dos tipos de dividendos, se puede adicionar un tercero, que se puede observar en los países que aplicaron este tipo de reforma y que se refiere a que el aumento de la batería de instrumentos fiscales, permite que se reduzcan otros tipos como son las cotizaciones sociales, permitiendo con esto la reducción del costo de emplear a una persona y produciendo por cierto un incentivo en el empleo (*dividendo laboral*).

El modelo de Reforma Fiscal Verde ha tenido amplia aceptación internacional, siendo ocupado en la tributación de países como Alemania, Suecia, Gran Bretaña, Holanda. Dinamarca, Noruega y Finlandia.

c) Modelo Dual

Este modelo de tributación es principalmente ocupado por Suecia, y se desarrolla, a juicio de Gago Rodríguez³⁴, como un intento por normalizar, por descomplejizar el sistema tributario y así hacerlo más comprensible, visible y simplificado. En este sentido el modelo toma solo dos bases imponibles: la que se denomina renta laboral que incorpora al trabajo, actividades empresariales, profesionales y pensiones; y la base para el capital, que por su parte reúne a las rentas provenientes de intereses, dividendos e incrementos de patrimonio.

Se dice que este modelo surgió como una respuesta a los retos que imponían a la economía la globalización y la competencia fiscal internacional.

³⁴ Loc. Cit.

CAPITULO TERCERO

CONFIGURACION DE UN IMPUESTO AMBIENTAL

1.- Hacia el Diseño e Implementación de Impuestos Medioambientales en la Administración Fiscal de un País

En el presente capítulo se procederá a estudiar los pasos que se recomiendan seguir para lograr que el establecimiento de impuestos medioambientales logre de manera óptima sus objetivos tanto de recaudación fiscal como de protección y resguardo del medio ambiente, también se realizará un análisis de los principios constitucionales que deben respetarse para lograr implementar en Chile tipos tributarios de corte ambiental, y como se configura y confecciona la hipótesis tributaria que servirá de base para el establecimiento de un tipo para un impuesto verde.

2.- Fases a seguir para el óptimo establecimiento de una imposición ambiental

Entendiendo que la aplicación de impuestos medioambientales en un ordenamiento jurídico produce trastornos en la maquinaria fiscal, en el mercado, y en los agentes a quienes afecta, es necesario que el establecimiento de estos tributos sea parte de un proceso que prepare el sistema sobre el cual se va a aplicar. Con dicho objetivo en mente, se expondrán los pasos que los autores

españoles Gago, Labadeira y Rodríguez³⁵ recomiendan en este proceso global de cambio tributario:

2.1- Fase Inicial: Revisión del sistema de impuestos existentes

La revisión al sistema de impuestos presente en una determinada administración, es una etapa previa a la aplicación de la imposición ambiental y tendría como finalidad preparar la entrada en vigencia de los tributos ambientales. En consecuencia la fase de revisión tendría dos objetivos:

- a) Concretar una solución en la imposición directa que refleje la neutralidad recaudatoria de los impuestos a imponer, en este sentido, las reformas fiscales verdes aplicadas en algunos casos han significado un cambio, una reducción en las imposiciones ligadas al trabajo, bajando de dicha forma los costos laborales e incentivando el empleo.
- b) Adaptar los instrumentos fiscales existentes al nuevo argumento ambiental que plantea el tributo, esto para que no se produzca un contrasentido con la propia institucionalidad interna. Es lo que se denomina una “labor de limpieza” y que se concreta específicamente con dos actuaciones:
 - Revisión y eliminación de las soluciones fiscales tradicionales con incidencia negativa en términos ambientales, lo que se referirá tanto a las normas de cálculo en base, como los mecanismos de incentivo con la finalidad de condicionarlos en base a su influencia y comportamiento ambiental, a sus repercusiones ambientales.

³⁵ GAGO, Alberto, LABADEIRA, Xavier y RODRIGUEZ, Miguel. Imposición Ambiental y Reforma Fiscal Verde: Tendencias Recientes y Análisis de Propuestas. Vigo, España: Departamento de Economía Aplicada, Universidad de Vigo. 2002. pp. 36 y ss.

- Reforma de la imposición indirecta presente, para que se adecuen sus criterios a la imposición ambiental, en el caso de Chile podría modificarse el impuesto específico sobre combustibles, estableciendo una tasa superior al diésel que es más contaminante que la gasolina.

2.2.- Segunda Fase: La incorporación de los impuestos ambientales

Para los autores citados, la tributación ambiental debe tener como base la imposición energética, entendida de una forma genérica, es decir establecida sobre el uso o consumo de todo tipo de energías (aunque se suele hacer una excepción respecto de las energías renovables no convencionales), todo diferenciado en base al grado de contaminación ambiental que produzcan.

Además, se deben aplicar figuras tributarias complementarias, sobre actividades, consumos con un impacto ambiental negativo, como es el uso de pesticidas, pilas, baterías, bolsas de plástico, sobre vertidos líquidos, depósitos de residuos sólidos urbanos, etc.

2.3.- Tercera Fase: Incorporación de otros instrumentos fiscales de política ambiental

Como los impuestos ambientales forman parte de un elemento más macro como es la política fiscal, requieren para lograr sus cometidos en materia ambiental y fiscal, una integración con los demás instrumentos fiscales. En este sentido, para su concreción más perfecta, se necesita utilizar todos los instrumentos fiscales con que se cuente en la política interna, combinado con otro tipo de instrumentos económicos, todos coordinados con el mismo objetivo de

protección ambiental (impuestos, permisos de emisión transables, subsidios, etc.), soluciones mixtas que han demostrado maximizar los efectos ecológicos que se pretenden.

2.4.- Cuarta Fase: Medidas precautorias y compensatorias

Lo que se busca en esta etapa, es el minimizar, corregir las distorsiones producidas por la aplicación de los tributos medioambientales, y esto se realiza mediante fundamentalmente dos aspectos en los que eventualmente podría tener una influencia negativa los impuestos verdes que son los aspectos distributivos negativos, y las consecuencias sobre la competitividad de empresas y economías, en este sentido se podrán y habrá que tener resguardos en los siguientes términos:

- **Aspecto distributivo:** Se refiere a la incidencia de los nuevos gravámenes, que pueden repercutir en un aumento del precio de las necesidades o bienes básicos como son el agua, la electricidad.

Por tanto, se requiere de medidas que eliminen o minimicen los efectos regresivos de la imposición ambiental, y que sean capaces de reconciliarla viabilidad política en términos de equidad con los argumentos de eficiencia económica.

- **Aspecto de competitividad:** Dice relación con buscar soluciones que minimicen las posibles pérdidas de competitividad que pudieran sufrir los distintos sectores como consecuencia de la aplicación de los impuestos medioambientales, que vienen en muchos casos, a aumentar la base impositiva. De todas formas, los efectos negativos parciales sobre sectores industriales no debería paralizar la introducción de tributos medioambientales,

además, como la experiencia internacional lo ha demostrado, las reformas fiscales verdes no han producido resultados significativos en la competitividad.

Como forma de frenar, de todos modos, esta posible pérdida de competitividad, sería conveniente que se realizara ajustes en frontera, ya sea en aranceles de importación o en subsidios para la exportación y se mantendría la posición competitiva.

3.- Principios constitucionales en materia tributaria que influyen en la creación de una hipótesis de tributo ambiental³⁶

En el establecimiento de impuestos medioambientales al igual que en el de cualquier tipo de impuestos requiere cumplir con la normativa interna de cada país la que se determina en su conformación inicial por la Constitución Política de la Republica. Con el objeto de profundizar en el objetivo de entender la aplicación de los impuestos medioambientales desde la óptica interna de Chile, en el contexto que de los desafíos que la era le exige al país, haciendo eco de las discusiones de política pública que movilizan intenciones hacia una posible aplicación de este tipo de tributos, es que resulta necesario revisar los principios que rigen constitucionalmente la política tributaria en relación a cómo podrían determinar las decisiones en un escenario de eventual tributación ambiental

En este sentido en artículo 19 n°20 es el que entrega los lineamientos que se deben seguir en política fiscal para la aplicación de un determinado tributo, y señala:

³⁶ NAVARRO, Enrique. Derecho Constitucional Tributario. [En Línea]. Apuntes de Derecho Constitucional. [Fecha de Consulta: 25 Mayo 2013]. Disponible en: <https://www.u-cursos.cl/derecho/2005/2/DIP101ADM/1/material_docente/objeto/82304>

El artículo 19 N° 20 de la carta fundamental asegura a todas las personas:

“La igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley; y la igual repartición de las demás cargas públicas.

En ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos.

Los tributos que se recauden, cualquiera que sea su naturaleza, ingresarán al patrimonio de la Nación y no podrán estar afectos a un destino determinado.

Sin embargo, la ley podrá autorizar que determinados tributos puedan estar afectos a fines propios de la defensa nacional. Asimismo, podrá autorizar que los que gravan actividades o bienes que tengan una clara identificación regional o local puedan ser aplicados, dentro de los marcos que la misma ley señale, por las autoridades regionales o comunales para el financiamiento de obras de desarrollo”.

Del análisis del texto constitucional se desprenden 4 principios que deben respetarse en materia tributaria: el principio de legalidad, el principio de igualdad, el principio de confiscatoriedad, y el principio de no afectación que se procederán a revisar

a.- Principio de Legalidad:

Este principio establece que solo en virtud de una ley pueden establecerse tributos, los que son de iniciativa exclusiva del presidente de la república (artículo 65 n°1 de la C.P.R.) y cuya discusión solo puede tener su origen en la Cámara de Diputados (art. 65 inc. 2°).

La consecuencia de este principio es que los tributos son de derecho estricto y por tal característica le está vedado al presidente de la república

establecerlos mediante otro mecanismo que no sea el legal, es decir, no pueden establecerse mediante su potestad reglamentaria o a través de decretos de ley.

El origen de este principio que rige a la mayoría de los ordenamientos jurídicos del mundo surge del aforismo jurídico que señala *nullum tributum sine lege*, es decir, no puede cobrarse un tributo sin ley que lo establezca, lo que como se pudo ver, está recogido en la Constitución Política de Chile.

Las implicancias de este principio no solo se remiten a que el impuesto debe estar establecido en una ley, sino que este debe encontrarse determinado en su tipo, así Rodolfo Spisso señala:

“solo la ley debe definir cuáles son los supuestos y los elementos de la relación tributaria. Al decir elementos y supuestos, se quiere acentuar que es la ley la que debe definir los hechos imposables en su acepción objetiva y también en su esfera subjetiva, o sea, cuales son los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer. Debe ser la ley la que debe determinar el objeto y la cantidad de la prestación, es decir, el criterio con que debe valuarse la materia imponible, para aplicar luego el impuesto en un monto determinado y es la ley también la que debe definir ese monto”³⁷

En consecuencia la aplicación de impuestos medioambientales debería establecerse mediante tipos tributarios, que necesariamente deberían encontrarse presentes en una ley, en donde se determine como elementos mínimos el hecho jurídico tributario, la correspondiente base imponible (la forma de determinarla), la tasa y el sujeto pasivo de la obligación tributaria.

Otra implicancia del principio, es que a juicio de la doctrina nacional, este no se refiere solo a las normas que establecen los tributos, sino que también hace referencia a aquellas que regulan su determinación y aplicación, y las sanciones por la posible infracción de las mismas.

³⁷ SPISSO, Rodolfo. Derecho Constitucional Tributario. Buenos Aires, Argentina: Ediciones Depalma. 1993. p. 193

g) Principio de Igualdad

Este principio reza y establece como garantía constitucional la igual repartición en los tributos y cargas, que pasa a ser una concreción del principio que establece la igualdad ante la ley que se encuentra incluido en el artículo 19 n° 2 de la misma constitución.

No obstante se establezca que debe existir igualdad en los tributos, es la misma constitución la que señala que pueden manifestarse tributos proporcionales o progresivos u otras formas que fije la ley en atención a las circunstancias particulares del destinatario.

Estas diferencias según lo que señala el autor nacional Juan Eduardo Figueroa, pueden tener relación con la capacidad contributiva o de pago del individuo sobre el que pesa el tributo, al origen de las rentas, es decir, si son de capital o trabajo, y al beneficio de los contribuyentes³⁸.

En materia ambiental debe aplicarse proporcionalmente al daño que se causa con una determinada actividad en que se influya, en este sentido se señala que a más poder de contaminación, a más detrimento que se produzca al medio ambiente, mayor será la tasa del tributo a aplicar, claro que siempre evaluando las condiciones particulares del caso, pues no debe ser tampoco un tributo que pase a llevar otros principios que se revisaran como el de no confiscatoriedad, o afectar de alguna manera grave el óptimo desarrollo de la economía.

³⁸FIGUEROA, Juan Eduardo. Las Garantías Constitucionales del Contribuyente en la Constitución Política de 1980. Santiago, Chile: Editorial Jurídica. 1985. p. 164

h) Principio de no confiscatoriedad

El sentido de este principio constitucional es, como señala el artículo 19 N° 20 de la Constitución Política de la Republica, en su inciso segundo, que: *“en ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos”*. En consecuencia en el trabajo de creación de la carta fundamental la comisión de estudio de la nueva constitución manifestó: *“la ley que establezca un tributo manifiestamente desproporcionado o injusto, sería inconstitucional y la Corte Suprema estaría facultada para declararla inaplicable”*³⁹.

El termino no confiscatoriedad que define al principio dice relación con que el tipo tributario no puede implicar el establecimiento de un tributo que pueda afectar la renta o el patrimonio de la persona, o que torne absolutamente irrealizable la actividad que grava.

En efecto se ha determinado por la Corte Suprema que estamos ante un tributo confiscatorio *“cuando el monto de su tasa es irrazonable, lo que ocurre cuando ocasiona el aniquilamiento del derecho de propiedad en su esencia o en cualquiera de sus atributos, esto es, cuando equivale a una parte sustancial del valor del capital, renta o utilidad”*⁴⁰.

Respecto a los impuestos medioambientales, la existencia de este principio debería necesariamente influir en la conformación del tipo, el que debe representar el pago del daño ambiental ocasionado, entendiendo que el daño que se grava es un daño tolerado por la ley. Si bien como se ha señalado, el establecimiento de impuestos medioambientales responde a intereses de política ambiental en su esencia y en tal sentido además de buscar compensar el detrimento ecológico causado, se busca que los destinatarios del tributo, los agentes contaminadores modifiquen su conducta, hacia un comportamiento

³⁹ COMISION de Estudio de la Nueva Constitución. Sesión N° 398, 11 de Julio de 1978. Archivo Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. p. 3114. [También en línea]. [Fecha de consulta: 15 Mayo 2013] Disponible en:<http://www.bcn.cl/lc/cpolitica/constitucion_politica/Actas_comision_ortuzar/>

⁴⁰ SENTENCIA. Excelentísima Corte Suprema de Chile. Rol 19.584. Santiago, Chile. 11 de Mayo 1994.

menos perjudicial para el ambiente, el gravamen que significa el impuesto no debe privar de realizar la actividad determinada sobre la que pesa pues si lo que se busca es que definitivamente no se realicen ciertas prácticas nocivas, lo que debe hacerse es regularlo y prohibirlo mediante la política ambiental, con una norma de control que sancione dicho comportamiento, y no mediante una imposición extremada que no cumpla con los requisitos de razonabilidad y prudencia que necesariamente deben revestir un tributo.

i) Principio de no afectación

Lo que plantea este principio es que el tributo, en su conformación no puede tener un fin específico, esto respecto de los montos recaudados con la aplicación del tributo, es así como la comisión de estudio de la nueva constitución se refirió a este principio señalando: *“cualquiera que sea su naturaleza, las contribuciones que se perciban ingresaran al patrimonio general de la nación y no podrán jamás estar afectos a un destino determinado”*⁴¹.

En consecuencia el Tribunal Constitucional se ha referido a los alcances de este principio señalando que si se realiza una interpretación armónica de la norma, lo que el legislador pretende con este principio es que: *“no haya una relación absoluta, dependiente y directa entre lo que se recauda por concepto de impuestos y el destino que se da a lo recaudado. Así, el constituyente quiere evitar un vínculo directo y subordinado de un tributo a un gasto determinado”*⁴².

Cabe señalar también que la propia constitución en el artículo 19 n° 20 establece casos en que el principio no se aplica, las excepciones, que dicen relación con la defensa nacional, y con tributos que graven actividades o bienes

⁴¹COMISION de Estudio de la Nueva Constitución. Sesión N° 393. 4 de Julio de 1978. Archivo Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. p. 3114. [También en línea]. [Fecha de consulta 15 Mayo 2013]. Disponible en: http://www.bcn.cl/lc/cpolitica/constitucion_politica/Actas_comision_ortuzar/

⁴² SENTENCIA. Tribunal Constitucional de Chile. Rol 219. Santiago, Chile. 31 de Julio 1995. Considerando 2.

que tengan una clara identificación regional o local, dentro de los marcos que la misma ley señala.

La existencia de este principio compromete en el caso de Chile, el destinar los fondos recaudados con objeto del tributo medioambiental, a actividades de recuperación, promoción y cuidado de los recursos ambientales como ocurre en muchas de las economías que utilizan este tipo de impuestos, por lo menos de manera directa, pero esto no obsta que los fondos recaudados al ingresar al erario fiscal, puedan ser destinados con razón de los lineamientos de la política pública a la protección del medio ambiente, claro está, si dentro de los intereses primordiales de la administración está la problemática ambiental.

Ahora bien, como se ha señalado, no se debe perder de vista que todos los tributos tienen una finalidad que es principalmente recaudatoria, y en este sentido el caso de los tributos ambientales no es distinto. La característica que determina a los tributos ambientales es precisamente la finalidad extrafiscal encaminada hacia la protección del medioambiente, pero no pierden su labor recaudatoria que debe realizarse con fines de tipo contributivos, y no retributivos del gasto público del Estado.

En dicho sentido el autor español José Castillo señala que: *“la extrafiscalidad se emplea como instrumento en la funcionalización de la actividad financiera, es decir, como herramienta intervencionista o con fines de ordenación económica”*.⁴³

⁴³ CASTILLO, José. La Reforma Fiscal Ecológica, Marco económico e institucional para el establecimiento de tributos ecológicos en el Estado Central y en las Comunidades Autónomas, algunas propuestas. Granada, España: Ediciones Comares, 1999. p. 104.

4.- Elementos Determinantes en la Creación de una Hipótesis Tributaria Ambiental

Como se analizó con anterioridad, para que exista una obligación tributaria, es necesario, previamente, que se verifique una hipótesis tributaria determinada, que será el elemento que dará vida a la relación jurídica tributaria entre el contribuyente como sujeto pasivo, y el Fisco como sujeto activo o acreedor de dicha relación tributaria. La hipótesis tributaria, se señala que tiene la característica de condicionante, esto debido a que solo una vez verificada su ocurrencia podríamos encontrarnos ante la necesidad de concurrir al pago del impuesto, es decir, la obligación de pagar el impuesto depende únicamente y es una consecuencia de su verificación.

La hipótesis tributaria, por tratarse de la figura que permite el establecimiento de un tributo, deberá siempre encontrarse radicada en una ley que la concrete y como toda norma requiere de elementos que son esenciales en vías a establecer su descripción de los hechos y factores que lo reviste, como señala el aforismo latino *nullum tributum sine lege*.

Es así como el autor Dino Jarach hace referencia a la obligación legal que se genera de un tributo y a la construcción de su realidad jurídica de la siguiente manera:

“La relación jurídica tributaria, en cuanto nace de la ley, exige como requisito fundamental para su nacimiento, que se verifique en la realidad fáctica el hecho o los hechos definidos abstractamente por la ley, como supuestos de la obligación”⁴⁴

En consecuencia, la determinación y diseño de un tipo tributario que establezca un impuesto, debe componerse de una serie de elementos que han sido estudiados por la doctrina, y que requieren de especial atención respecto a la

⁴⁴ JARACH, Dino. El hecho imponible, Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo. Segunda Edición. Buenos Aires, Argentina: Editorial Abeledo – Perrot. 1971. pp. 70-74.

imposición ambiental. Con el objetivo de tener una mayor claridad respecto a estos elementos y a cómo podrían influir en la creación de un tributo, y en específico en el planteamiento de una hipótesis ambiental, es que se procederá a realizar un análisis de los elementos a desarrollar en este camino, bajo la óptica planteada por los autores Héctor Villegas y Antonio Faúndez⁴⁵.

4.1.- Confección de una Hipótesis Tributaria Ambiental:

Al confeccionar un determinado tributo, para diseñar el hecho punible en particular, el proceso de creación de una hipótesis tributaria, requiere de una descripción objetiva, de una circunstancia hipotética y condicionante que se produce en un momento y lugar legalmente preestablecido (cita), en consecuencia se reconoce por los autores mencionados la existencia de 4 elementos que participan de este proceso de creación y que son:

- *Elemento Objetivo:* dice relación con el hecho o acción que da nacimiento al tributo
- *Elemento Subjetivo:* Vinculo que une a una persona con la hipótesis determinada.
- *Elemento Espacial*
- *Elemento Temporal.*

Con el afán de entender el razonamiento de conformación de la hipótesis tributaria, se procederá analizar cada uno de ellos

⁴⁵ VILLEGAS, Héctor. Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario. Buenos Aires, Argentina: Editorial Depalma. 2001.

FAUNDEZ, Antonio. Propuesta de una Hipótesis Tributaria Condicionante como forma de Protección del Medio Ambiente. En: MASBERNAT, Patricio. *Problemas Actuales de Derecho Tributario Comparado*. Santiago, Chile: Editorial Librotecnia. p. 654 y ss.

a) Elemento Objetivo: Como se señaló, el elemento objetivo de la hipótesis tributaria dice relación con un hecho o acción determinada. El profesor Brasileño Paulo de Barros Carvalho señala que el elemento objetivo siempre supone la inclusión de un verbo como *ser, estar, permanecer, realizar, etc.*⁴⁶ Por su parte el autor Lago Montero señala que *el hecho imponible debe ser un hecho de la realidad social demostrativo de una conducta o situación merecedora de corrección o desincentivo, al amparo de los valores constitucionalmente protegidos.*⁴⁷ Pero Faúndez Ugalde clarifica que no solo estas circunstancias pueden encontrarse en el elemento objetivo, sino que también pudiera incluir cualidades de la persona (como un domiciliado, extranjero, casado, etc.), o bien hacer referencia a aspectos patrimoniales como bienes raíces, valores mobiliarios, minas, etc.⁴⁸

Ahora bien, tratándose de impuestos medioambientales, el elemento objetivo debe relacionarse directamente a actividades que produzcan un menoscabo, deterioro al medio ambiente, algún grado de contaminación ambiental, claro está, que siempre dentro de los límites establecidos por la legislación.

En este sentido Amatucci plantea distintas situaciones que podrían ser gravadas mediante un impuesto ecológico, atendiendo a la lógica expuesta y que como se revisara más adelante, suelen incluirse en la hipótesis tributarias planteadas en los países cuyo ordenamiento jurídico los incluye: (i) Explotación de recursos naturales, para que con el tributo se busque desincentivar el uso desmedido de dichos recursos y con esto se persuada a los contribuyentes a realizar una explotación más sustentable y alentada hacia un mayor uso del reciclaje como alternativa, haciendo énfasis el autor en la explotación con fines

⁴⁶ BARROS, Paulo. Curso de direito tributario. Sao Paulo, Brasil: Editora Saraiva. 2009. p. 289

⁴⁷ LAGO, José María. De la litigiosidad y la justicia tributaria. En: GARCIA- QUINTANA, Cesar, GONZALEZ, Eusebio, RAMALLO, Juan, LEJEUNE, Ernesto, y YABAR, Ana. *Estudios en Homenaje al profesor Pérez de Ayala*. Madrid, España: Editorial Dickynson Antártica. 2007. pp. 511-552.

⁴⁸ FERNANDEZ, Antonio. Op .cit. p. 646

energéticos, y en específico. En el dominio hidráulico; (ii) gravar el ciclo productivo para así alentar el uso de tecnologías menos contaminantes; (iii) la transformación de materia virgen en mercancías, en su función de su idoneidad para contaminar las reservas de las que las primeras se obtienen; (iv) la producción y el intercambio de bienes, cuyo uso provoca daños ambientales, para inducir su evitación; y (v) la eliminación de bienes del circuito económico susceptibles de la degradación ambiental.⁴⁹

Evidentemente, en el caso de la confección de una hipótesis tributaria ambiental, y ya en el ámbito más específico, se requeriría hacer uso de los términos y circunstancias presentes en los instrumentos regulatorios ambientales, haciendo un cruce con esa área de la administración para así, poder cumplir los objetivos tanto ambientales como recaudatorios.

b) Elemento Subjetivo: Se entiende por elemento subjetivo de la hipótesis tributaria al vínculo que une a una persona con dicha hipótesis, Esto debe entenderse como una consecuencia lógica del acaecimiento de la hipótesis tributaria planteada por el legislador, situación que lleva a que una determinada persona, cumplidos los requisitos planteados en la ley, se convierta potencialmente en el obligado a enfrentar el pago de la prestación tributo. A este personaje el autor Héctor Villegas le da el nombre de “destinatario legal tributario” en atención a que a su respecto, el hecho imponible concurre o se configura, como diría Villegas: *“es el personaje que ejecuta el acto o se halla en la situación fáctica que la ley selecciona como presupuesto hipotético y condicionante del mandato de pago de un tributo”*⁵⁰

⁴⁹ AMATUCCI, Andrea. El ordenamiento Financiero. Bogotá. Colombia: Instituto Colombiano de Derecho Tributario. 2002. p. 428

⁵⁰VILLEGAS, Héctor. Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario. Buenos Aires, Argentina: Editorial Depalma. 2001. p. 246.

Con el afán de evitar confusiones, el autor señala que: *“el hecho de que un individuo sea el destinatario legal de un tributo, no implica que ese individuo vaya a ser inexorablemente el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria principal”*⁵¹

Sera sujeto pasivo solo si el mandato de la norma tributaria lo obliga a pagar el tributo, pasando a llamarse “contribuyente”, pero podría ocurrir que el mandato legal establezca la obligación del pago del tributo en un tercero, que actúa como sustituto o agente retenedor del impuesto, siendo dicho individuo el contribuyente, sujeto pasivo y obligado al pago, como opera respecto al impuesto al valor agregado en Chile, o respecto de determinados impuestos ecológicos que se revisaran en su momento.

c) Elemento Espacial: El denominado elemento espacial de la hipótesis tributaria implica que la actividad o producto que forma parte del hecho imponible, estará vinculado a un territorio determinado de aplicación. En el caso de los impuestos medioambientales dirá relación al espacio físico donde se produce el perjuicio ambiental, la actividad contaminante gravada con el impuesto, o bien donde se encuentren los productos contaminantes.

d) Elemento Temporal: El elemento temporal es la propiedad con que cuenta la hipótesis tributaria de reputar el momento en que se debe reputar consumado el hecho generador, que hará exigible la hipótesis tributaria, en otras palabras, cuando se deberá pagar el monto establecido a título de tributo.

Para el autor Paulo de Barros el elemento temporal consiste en el grupo de indicaciones contenida en la norma supuesta, y que nos ofrece elementos para

⁵¹Ibid.

saber, exactamente, en que preciso instante acontece el hecho descrito⁵². Ahondando en el elemento temporal, Geraldo Ataliba señala que este elemento puede encontrarse implícito o explícitamente en la hipótesis tributaria, pero mayoritariamente se aplicara de forma implícita⁵³.

De la misma forma podrá desarrollarse este elemento en las hipótesis tributarias relativas a impuestos medioambientales, pero según Faúndez Ugalde⁵⁴, lo más probable es que se encuentre de manera implícita en la hipótesis, es decir, adscrito al propio contenido de esta última en relación a la actividad empresarial o a un producto fabricado o importado.

4.2.- Consecuencias Que Derivan de la Verificación de una Hipótesis Tributaria

Una vez verificada la hipótesis tributaria, se produce como consecuencia el nacimiento de la obligación tributaria propiamente tal, situación de la que derivan a su vez otros factores presentes en el establecimiento de un tributo determinado, y de vital importancia en la expectativa de crear de nuevos instrumentos fiscales como lo son los denominados impuestos verdes, en este sentido, de la ocurrencia del tipo tributario podemos determinar dos consecuencias como las más importantes: (i) la identificación de los sujetos que interactúan en la obligación tributaria; y (ii) el establecimiento de criterios cuantitativos aplicables al impuesto, como son su base de cálculo y la tasa que lo grava.

⁵²BARROS, Paulo. Curso de direito tributario. Sao Paulo, Brasil: Editora Saraiva. 2009. p. 295

⁵³ ATALIBA, Geraldo. Hipótesis de incidencia tributaria. Traducido por: GARCIA, Roque. Montevideo, Uruguay: Fundación de la Cultura Universitaria. 1977. p. 96.

⁵⁴ FAUNDEZ, Antonio, Op. cit. p.650

4.2.1.- Sujetos de la Obligación Tributaria

Llamado también en la doctrina como elemento cualitativo de los tributos, tiene directa alusión con la relación jurídica tributaria que de la verificación de la hipótesis se produce. Esto debido a que el establecimiento de cargas tributarias funciona en base a la existencia de sujetos que participan de esta relación, unos estableciendo dichas cargas y encargándose a su vez de la recaudación de las mismas, y otros, obligados al pago, es decir, uno ocupa el rol de sujeto pasivo y deudor de la obligación tributaria, y el otro de sujeto activo y acreedor de la misma.

a.- Sujeto Activo

Este rol corresponderá siempre, y de manera inequívoca al Fisco, quien se encarga de la administración de la política pública, y en dicho sentido, además de ser de iniciativa exclusiva del Presidente de la República las leyes que establecen los tributos como queda plasmado en el artículo 65 inciso 1° de la Carta Fundamental, es el ente fiscal el encargado de recaudar y velar por el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes de Chile, esto por cierto, a través del Servicio de Impuestos Internos, entidad que, en representación de la administración pública, se encarga de la recaudación de los tributos.

En este sentido, el sujeto activo en la obligación tributaria será siempre, y de manera invariable el Estado.

b.- Sujeto Pasivo

El sujeto pasivo, por su parte, será el individuo sobre el cual pese la obligación tributaria, sobre quien pese la obligación de pago y sus accesorios.

Respecto al sujeto pasivo se puede tratar de personas naturales, en general todo ser humano dotado de capacidad de goce puede ser sujeto pasivo de una obligación tributaria una vez que a su respecto se halla verificado la hipótesis planteada en la ley, tanto como las personas jurídicas, a quienes la administración les otorga un Rol Único Tributario, pudiendo convertirse en obligados al pago de tributos si concurren en su persona y situación particular los presupuestos establecidos en un mandato de pago.

No obstante lo señalado, es necesario volver a hacer hincapié y una distinción respecto a los sujetos pasivos de la relación tributaria, esto porque, como se señalaba en su oportunidad, el sujeto pasivo puede ser de dos clases: (i) deudor directo o; (ii) sustituto o agente retenedor.

Cuando se habla de deudor directo, se refiere al individuo que efectivamente debe pagar y soportar en su patrimonio el pago del tributo, esto por encontrarse situado dando cumplimiento a las circunstancias establecidas en la ley para el pago de un determinado impuesto, y sufre en su patrimonio también, las sanciones por el incumplimiento de las obligaciones tributarias. Dicho pago podrá efectuarse por sí, o debidamente representado por un tercero.

Por otra parte, puede que el sujeto pasivo al que se refiere la hipótesis concreta no sea quien en definitiva, debe soportar el peso del pago del impuesto en su patrimonio, no obstante sea el obligado a enterar la suma del impuesto en la administración fiscal. Esta figura opera por mandato de la ley, y con la finalidad de en determinados impuestos, facilitar al fisco la recaudación y fiscalización de los mismos, reduciendo por cierto los costos de aplicación de dichos gravámenes. Un ejemplo de este tipo de impuestos que podemos encontrar en la legislación Chilena es el Impuesto de segunda categoría, el cual debe ser descontado y enterado por los empleadores en las arcas fiscales.

Como analizaremos, en materia de tributación ambiental, la figura del agente retenedor en los impuestos, es una figura que ha sido constantemente

ocupada, en la mayoría de los tributos establecidos por las ventajas que posee en cuanto a fiscalización, recaudación, y menores costos de implementación.

4.2.2.- Elemento o Criterio Cuantitativo

El elemento cuantitativo en la determinación de un impuesto, depende de diversos factores tanto económicos, políticos, sociales y culturales. Dicha característica multifactorial lo lleva a ser un compuesto difícil de determinar, y sobre todo en miras a no vulnerar, con su establecimiento, el principio de legalidad tributaria que debe primar en la confección de todo impuesto. Asimismo, la búsqueda de una finalidad extrafiscal como lo es el bienestar medioambiental, la protección de ciertos valores ecológicos, no puede lesionar, ni pasar a llevar los principios legales en materia de tributación, y en dicho sentido hay que evitar que en el establecimiento de estos criterios, se pongan en juego.

Dichos criterios cuantitativos se ven representados por: (i) la base imponible; (ii) la tasa del impuesto y; (iii) la época del pago y serán analizados a continuación.

a.- Base Imponible del Impuesto

Este elemento ha sido definido en más de una oportunidad por la doctrina tributaria, y en dicho sentido se transcribirán algunas definiciones planteadas por connotados juristas. La primera definición que se presentara será la que entrego la doctrina italiana mediante Donato Giannini⁵⁵, quien señala que la base imponible de un impuesto *es la expresión cifrada del presupuesto impositivo*. Con una

⁵⁵ GIANNINI, Achile Donato. Istituzioni di diritto tributario, 3° edición. Milano, Italia: Dott. A. Giuffrè Editore. 1945. p. 50

definición similar, la doctrina española, siguiendo la línea planteada por Giannini, señala que se entenderá por base imponible *“constituye la medida del hecho imponible o alguno de sus elementos”*⁵⁶

Por su parte, los autores mexicanos Gerardo Gil Valdivia y Federico Quintana Aceves señalan que: *“la base imponible o base gravable es la cantidad neta, en relación con la cual se aplican las tasas del tributo”*.⁵⁷

Es necesario tener presente que, tal como lo explican los autores mexicanos, la base imponible es representada por una cantidad neta, es decir, debemos previamente revisar el tipo, revisar el caso particular, y determinar si a la cantidad bruta que se posee en principio, es necesario practicar o no deducciones, exenciones o recargos, situación que se realizara en atención a lo que plantee la norma jurídica que establece el tipo tributario que en específico nos afecta.

El porqué de esta circunstancia de gravar el valor neto, y no el valor bruto responde a la necesidad de establecer tributos *sobre las circunstancias reales de los contribuyentes*, respetando entre otras cosas su capacidad de pago. Esto porque la lógica tributaria indica que un mayor gravamen se debe aplicar sobre una mayor posibilidad patrimonial de afrontarlo, pero siempre planteada en términos reales, no de forma a priori sobre valores aparentes o nominativos.

En cuanto a la determinación de la base imponible en materia ambiental, entendiendo que la aplicación del tributo responde a una doble finalidad que en su génesis plantea la necesidad de cautelar el patrimonio ambiental, esta debe guardar relación con el daño ecológico que con la aplicación del tributo se pretende evitar.

Concordando con esta finalidad deberían plantearse sistemas de estimación que sean objetivos teniendo en cuenta el propósito de evitar la

⁵⁶ MARTIN, Juan, LOZANO, Carmelo, CASADO, Gabriel, y TEJERIZO, José Manuel. Curso de Derecho Financiero Tributario, 6ª Edición. Madrid, España: Editorial Tecnos Madrid. 1995. p. 358

⁵⁷ GIL, Gerardo, HURTADO, Eugenio y MADRAZO, Jorge. Diccionario jurídico mexicano. Coyoacán, México: Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM. 1983. p. 327

contaminación, basándose en elementos que incentiven una reducción en la contaminación, elementos que pueden hacer referencia al funcionamiento, tipo de instalaciones, materiales utilizados en un determinado proceso productivo, pero siempre teniendo presente que el gravamen que se busca establecer, si bien pretende persuadir a los contribuyentes hacia un comportamiento de corte más sustentable, no puede tornar irrealizable, extremadamente costosa la actividad determinada que se grava, pues en dicha circunstancia se estaría eventualmente vulnerando el principio constitucional en materia tributaria de no confiscatoriedad establecido en el artículo 19 n° 20 de la Constitución Política de la República, que fue revisado con anterioridad.

b.- La Tasa del Impuesto

Cuando nos referimos a la tasa de un impuesto, se está haciendo referencia al factor que se aplica sobre la base, indicando la cantidad de dinero que debe pagarse como prestación de la obligación tributaria. En palabras del jurista A Jiménez: *“por tasa se entiende la alícuota o cantidad expresada normalmente, en términos porcentuales, que al ser aplicada a la base gravable da por resultado el monto del tributo a pagar”*⁵⁸, por ejemplo, en el caso de Chile, la alícuota del impuesto al valor agregado que grava bienes y servicios con un recargo del 19% sobre el valor nominal de los mismos. Por su parte el autor Giannini señala que la tasa o derecho es la prestación pecuniaria debida a un ente público, en virtud de una norma legal y en la medida en que esta se establezca, por la realización de una actividad del propio ente que afecta de modo particular al obligado⁵⁹.

⁵⁸ JIMENEZ, Antonio. Lecciones de derecho tributario, 7ª Edición. Ciudad de México, México: Editorial Thomson. 2001. p. 79

⁵⁹ GIANNINI, Achile Donato. Istituzioni di diritto tributario, 3ª edición. Milano, Italia. 1945. p. 50

En materia ambiental, según plantea la mexicana Palos Sosa⁶⁰ se pueden plantear dos tipos de tasas: (i) una por la prestación de servicios ambientales; (II) y otra por el aprovechamiento especial de los bienes ambientales

- a) Tasa por prestación de servicios ambientales: En el caso de este tipo de tasas, plantea el autor, que podría plantearse una tasa con una finalidad incentivadora respecto de la creación de servicios de protección ambiental de elevado costo, o podría reflejarse en un importe diferente de costo de servicio en función de las conductas más o menos contaminantes.

- b) Tasa por aprovechamiento de los bienes ambientales: Al tratarse de bienes, que en principio son de dominio público, se debería buscar la aplicación de tasas que graven su aprovechamiento en vías de preservar y garantizar el desarrollo sustentable, entendiendo que el uso de estos bienes que son no renovables, se traduce en un costo ambiental que por la vía de la tasa aplicable se puede buscar racionalizar.

En el caso de la tasa aplicable con un cariz ambiental, puede ser complejo, en post de establecer un tributo acorde al daño ocasionado, el determinar, cuantificar el perjuicio ambiental, el grado de responsabilidad de los sujetos y el efecto de los agentes contaminadores en el ambiente, esto en el sentido de querer establecer una tasa que efectivamente sea justa y acorde a la realidad.

⁶⁰ PALOS, Martha Elba. El Tributo Ambiental Local, modelos, principios jurídicos y participación social. Estudio de caso. Coyoacán, México: Editorial Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM. 2011. pp. 60-61.

c.- Época de Pago del Impuesto

Dicho elemento constituye la determinación de los plazos y fechas en las que los sujetos pasivos están obligados a enterar y pagar los tributos que hayan causado, esto por supuesto, una vez que el hecho imponible se ha verificado, y la cantidad a pagar por concepto de impuesto se encuentra determinada. El término para pagar el impuesto, se encontrara incluido en la ley que lo establezca.

Respecto a la obligación tributaria común, esta nace una vez que se obtienen los ingresos, sean estos en efectivo, en bienes o en servicios. Respecto a la contribución derivada de tributos ambientales, el autor Ríos Granados⁶¹ plantea que se deben diferenciar dos supuestos:

- a) **El pago anticipado:** En este caso se parte de la premisa que el daño ambiental ya fue provocado, y el Estado necesita ejecutar un proyecto para su recuperación
- b) **Al momento de realizar la actividad:** Debe tratarse de actividades lícitas, industriales, comerciales o de servicios, que comprometan en alguna medida al medio ambiente.

Al igual que en los demás tributos, en los tributos ambientales la época del pago debe encontrarse determinada en la ley respectiva que los establezca.

⁶¹ RIOS, Gabriela. *Tributación ambiental: Contribución por gasto*. Coyoacán: México: Editorial Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM. 2007. pp. 198-201.

CAPITULO CUARTO

LOS IMPUESTOS MEDIOAMBIENTALES: ANALISIS DE SU APLICACIÓN EN EL MUNDO

1.- Impuestos Medioambientales y la Experiencia Internacional

Como se ha podido apreciar en los capítulos anteriores, el establecimiento de impuestos medioambientales no es una cosa novedosa, encontrándose presente en algunas legislaciones hace más de veinte años, ejerciendo una influencia cada vez más significativa en las administraciones que han hecho uso de este recurso tributario.

Con la finalidad de tener un panorama general de cómo se han implementado y desarrollado este tipo de tributos en la política pública internacional y de cómo se han conformado reformas fiscales verdes tendientes a coordinar los instrumentos fiscales, y a maximizar los efectos ambientales que se pretenden. Es que en el presente capítulo se revisaran casos prácticos de aplicación de impuestos medioambientales, primero respecto a la experiencia de países de la OCDE, la evolución de las prácticas de imposición ambiental en los países miembros, y en específico el caso de algunos países que tienen una fuerte utilización de instrumentos fiscales en su política ambiental, y luego respecto de países de Latinoamérica y el Caribe.

2.- La OCDE y los Impuestos Ambientales

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) como organismo internacional que tiene como función el coordinar las políticas económicas y sociales de los 34 países miembros, tiene entre sus ejes prioritarios el Medio Ambiente, el cuidar que el desarrollo económico de los países, que las expectativas de crecimiento de sus mercados se produzca sin pasar a llevar el medio ambiente, de forma equilibrada, de manera tal que ambos objetivos, el netamente económico, y el ambiental, puedan convivir y desarrollarse sin que sus caminos sean contradictorios.

Es así como señala y promueve que *“un medio ambiente sano es un requisito previo para una economía fuerte”*⁶² lo que se enmarca dentro de los que la organización ha denominado *“Estrategia de Crecimiento Verde”*⁶³ que tiene como objetivos el controlar la pérdida de biodiversidad y el uso ilimitado de recursos naturales e identificar fuentes de crecimiento menos saludables.

Enmarcado en estos objetivos de conseguir desarrollar economías que se identifiquen por este crecimiento verde, es que la organización se ha encargado de promover el establecimiento de la imposición ambiental en los países miembros, situación que viene promoviendo desde la década de los ochenta, de manera reiterada y sostenida, discurso que comparte con la Unión Europea que en 1992 en el *“5° Programa de Acción Ambiental”* ya abogaba por un mayor uso de estos instrumentos fiscales⁶⁴.

⁶² OCDE.

⁶³ La denominada estrategia de crecimiento verde fue propuesta por la organización en el año 2010 señalándose en dicha oportunidad: “El crecimiento ecológico puede y debe ir de la mano con lo ecológico”, con esta nueva estrategia la organización buscaba controlar la pérdida de biodiversidad y el uso ilimitado de recursos naturales, e identificar fuentes de crecimiento menos contaminantes.

⁶⁴ UNION Europea. Quinto Programa Comunitario de Política y Actuación en materia de Medio Ambiente y Desarrollo Sostenible. Bruselas, Bélgica: Comisión Europea. 1992.

El establecimiento de impuestos ambientales, al efecto en los países de la OCDE se ha ido introduciendo de la década del 70 en adelante, pero principalmente a finales de los ochenta y principios de los 90, Su implementación se ha producido tanto en la forma de reforma fiscal verde en los casos de países como Finlandia, Suecia, Noruega, Dinamarca, Holanda, Reino Unido, Alemania, Italia y Austria, tanto como mediante la aplicación de leyes que los introduzcan, sin formar parte de una reforma global como es el caso de Estados Unidos, Bélgica y Suiza.

Ante los antecedentes de tributación ambiental entregados en informes elaborados tanto por las propias administraciones de los países de la OCDE, tanto como de la misma organización, y centros de estudios especializados en la materia, es que se procederá a analizar cómo han evolucionado cronológicamente sus políticas fiscales en cuanto a la imposición ambiental.

2.1.- Evolución de la Imposición ambiental en los países de la OCDE

Los impuestos medioambientales se encontraban presentes tímidamente ya en la década de los setenta, utilizándose de manera ocasional en países como Francia y Holanda que poseían sistemas de gestión del agua, pero la mayor evolución en cuanto a la aplicación de estos instrumentos, comenzó a producirse desde la década de los ochenta en adelante.

Es así como un estudio elaborado por la OCDE en 1987 y que consideraba 14 países señala que en esa fecha ya existían 150 casos de instrumentos económicos ambientales, de los cuales 80 eran cargos o impuestos. La evolución en el uso de instrumentos fiscales fue muy apresurada desde ese momento en adelante, en términos tales que entre 1987 y 1993 el uso de los instrumentos

económicos con finalidad ambiental, creció en un 50% en los países nórdicos: Finlandia, Noruega y Suecia⁶⁵.

La evolución en la política fiscal muestra como en un principio la imposición se basaba en cobros directos a los usuarios, llegando a la época actual en que se implementa el uso de permisos intercambiables de emisiones dentro de la Unión Europea, instrumentos mucho más elaborados y que requieren de un sistema mucho más amplio y desarrollado.

Dentro de las características que podemos observar en la evolución fiscal, es que se han basado en impuestos que presentan neutralidad en los ingresos fiscales, se ha producido una reducción en los impuestos que gravan el trabajo, y se ha aumentado la inversión en el ahorro de energía.

En este sentido, se analizara la evolución de los impuestos medioambientales en los países miembros de la OCDE, en base a un estudio realizado por el connotado economista Jean Philippe Barde⁶⁶, quien en su investigación divide la evolución de los tributos ambientales de comienzos del noventa a la actualidad en tres fases:

Primera Fase

Finlandia: Se creó por primera vez un impuesto sobre el carbón. En otro sentido se disminuyó el impuesto sobre la renta y las contribuciones al seguro social.

Noruega: En el año 1991 se instituyó un impuesto que grava las emisiones de CO₂, impuesto que se amplía progresivamente hasta cubrir el 64% de las emisiones de este gas. Se desarrolló una disminución al impuesto sobre la renta, para compensar la nueva imposición establecida.

⁶⁵BARDE, Jean Philippe. Historia y evolución de los instrumentos fiscales relacionados con el medio ambiente en países de la OCDE. En: MORENO, Graciela, MENDOZA, Paola y AVILA, Sara. Impuestos ambientales. Lecciones en países de la OCDE y experiencias en México. Ciudad de México, México: Instituto Nacional de Ecología (INE). p. 20.

⁶⁶ BARDE, Jean Philippe, Op. cit. pp. 20 y ss.

Suecia: En 1991 se realizó una reforma fiscal ambiental donde se establecieron impuestos sobre el CO₂, el azufre y los NO_x, en paralelo se desarrolló una significativa reducción sobre el impuesto sobre la renta.

Dinamarca: En 1992 se instituyeron impuestos sobre carbón. Sobre los combustibles, el denominado “Paquete Energético” (1995-2002) y otros impuestos ecológicos, todos los cuales se implementaron con un destino específico.

Países Bajos: Se implementó el denominado “Decreto General de Protección Ambiental” en el año 1998, convirtiéndose algunos cargos en impuestos con destino específico, con la excepción de los derechos de uso del agua. Entre los años 1992 - 2001 se desarrolló la “Reforma Fiscal Ambiental”. En 1996 se aplicó un impuesto energético sobre los pequeños usuarios y otros impuestos verdes. En forma paralela estos cambios permitieron la reducción al impuesto sobre la renta y a las contribuciones al seguro social.

Segunda Fase

Francia: Este país europeo inició la reforma fiscal ambiental en 1999, sustituyendo los derechos por impuestos con destino específico (con excepción de los derechos de uso del agua). Se decretaron impuestos de energía a la industria.

Alemania: Inició su reforma fiscal ambiental en 1999; se incrementó los impuestos que gravan a los combustibles minerales, fósiles y electricidad y se produjo una reducción en las contribuciones al seguro social.

Italia: Su reforma fiscal ambiental se desarrolla del año 1999 al 2005. En ella se reestructuraron los impuestos a los minerales y combustibles fósiles, también se incrementaron los impuestos a la gasolina, diesel, el carbón, los aceites, el gas, produciéndose en paralelo un proceso de reducción a los impuestos al trabajo.

Reino Unido: Se estableció un impuesto a los combustibles para el transporte en 1997 que ha tenido un incremento real del 3-6%. En abril de 2001 se decretó un pago de cargos por concepto de cambio climático (uso comercial de la energía). En 1996 se estableció otro impuesto relacionado con el medio ambiente que es el impuesto a basureros. En paralelo se redujo la contribución de los trabajadores al seguro social.

Tercera Fase

Propuesta de un impuesto al CO2 en la Unión Europea

En la actualidad y desde 1991 se viene proponiendo la creación de un impuesto al CO2 que establezca una uniformidad en los países de la unión europea respecto a la imposición al carbono. Se han presentado propuestas en 1991, 1997, 2000, sin lograr aun llegar a un acuerdo al respecto. No obstante esto la mayoría de los países de la unión europea cuenta con tributos que gravan la emisión de CO2 al ambiente.

2.2.- Análisis de los Impuestos aplicados en los Países de la OCDE

Luego del análisis realizado respecto a la evolución que siguieron las políticas fiscales de los países de las OCDE respecto a la imposición ambiental, se procederá a revisar los casos particulares de algunos países miembros en que los tributos ambientales juegan un rol protagónico en su estructura tributaria, para de esta manera apreciar los tipos tributarios desarrollados, el cómo han evolucionado su política fiscal internamente, y las medidas convergentes que han debido implementar paralelamente en algunos casos para asegurar el cumplimiento de las finalidades perseguidas.

Con dichos objetivos, este estudio procederá a profundizar en la experiencia de política fiscal ambiental de Dinamarca, Finlandia, Noruega y Suecia, para luego realizar un análisis más detallado respecto de las reformas fiscales verdes desarrolladas en Alemania y Holanda, casos ejemplares en que la imposición ambiental juega un rol preponderante en su política fiscal.

2.2.1.- Impuestos Medioambientales en Dinamarca

La reforma fiscal verde que se desarrolló en Dinamarca tuvo se comenzó a desarrollar en los años 1993-1994, partiendo con una imposición centrada sobre los hogares en un principio y con posterioridad sobre las empresas. La reforma desarrollada por los daneses se centró principalmente en el establecimiento de un tributo sobre la energía, y sentó sus bases principalmente sobre los siguientes principios:

- Cambio en la estructura vigente del sistema fiscal con miras a la protección del medio ambiente, y la promoción de un incremento en el empleo mediante la reducción de las contribuciones sociales de las empresas. Se produce en el impuesto que grava las emisiones de CO₂ y se crean dos nuevos tributos complementarios, un gravamen sobre las emisiones de SO₂ (dióxido de azufre) y otro que grava la energía procedente del gas natural.
- Limitación de la pérdida de competitividad internacional de las empresas danesas, principalmente en el rubro acero, con la implementación de ecotasas que aumentan los costos de producción y su consecuencia sobre los precios.
- Reducción de los tipos impositivos e incremento de las deducciones en la imposición sobre la renta en post del logro de los objetivos de incrementar la inversión de las familias y de las empresas en el ahorro energético; promover el uso de medios más ecológicos de calefacción por sobre la

calefacción eléctrica, promover el empleo mediante la disminución de las contribuciones sociales y reintegrar a las pequeñas empresas que muestren una mayor eficiencia energética, parte de los montos enterados por impuestos medioambientales que pesan sobre la energía.⁶⁷

La reforma fiscal verde desarrollada por Dinamarca cumplió sus objetivos en cuanto a protección del medio ambiente, y también en cuanto a recaudación fiscal, en términos tales que los importes obtenidos con objeto de la aplicación de los impuestos ambientales alcanzaron el año 2000 al 4,80% de los ingresos totales que el Estado danés percibió como producto interno bruto.⁶⁸

2.2.2.- Impuestos Medioambientales en Finlandia

El proceso de imposición ambiental en Finlandia comenzó a principios de los noventa como forma de regular la problemática ecológica del país. De esta forma la imposición ambiental comenzó a tener un rol importante en el país, produciendo un cambio en el sistema tributario que desplazó sus esfuerzos desde una imposición centrada en el trabajo, a gravar con mayor énfasis las actividades relacionadas al uso de recursos naturales y la realización de actividades contaminantes.

De esta forma la reforma fiscal ecológica que se desarrolló en Finlandia se enmarcó en tres aspectos claves:

- La introducción de un impuesto sobre la energía basado en el consumo de combustible para el transporte y la energía, con matices respecto a las diferentes actividades y sectores.

⁶⁷ LOPEZ-GUZMAN, Tomás, LARA, Fernando y GOMEZ, Ángel. MEDIO Ambiente y la Reforma Fiscal, una Propuesta. En: *Revista Interdisciplinaria de Gestión Ambiental* (7): 6, Madrid, España: Editorial la Ley. 2005. pp. 3-4.

⁶⁸ ORGANISATION of Economic Co-operation and Development. Environmental Tax information 2008 [En Línea], [Fecha de consulta: 17 Junio 2013]. Disponible en: <http://www2.oecd.org/ecoinst/queries/taxinfo.htm>

- Aplicación de impuestos para controlar la contaminación del agua que se establece sobre los responsables del suministro del agua potable y del tratamiento de aguas residuales, instrumentos cuyas tasas serán pagadas por los usuarios.
- Establecimiento de medidas regulatorias para la gestión de residuos, que se aplican sobre los ayuntamientos que son los encargados de la administración de dichos residuos, estos tributos deben, al igual que en el caso de la contaminación del agua, ser pagados por los usuarios a las municipalidades, incluyéndose también un tributo que se establece sobre los vertederos y que tiene una tasa promedio de 15,20 euros por tonelada.⁶⁹

Respecto a los efectos que tuvieron en la recaudación fiscal la batería de medidas implementadas con la reforma fiscal verde, estos son nada despreciables, alcanzado el 3,15% del producto interno bruto de Finlandia en el año 2000.⁷⁰

2.2.3.- Impuestos Medioambientales en Noruega

La política fiscal de Noruega se ha establecido en base a dos objetivos que han determinado como fundamentales que son: la protección del medio ambiente, y la creación de empleo. Con tales objetivos en el horizonte se dispuso como estrategia el desarrollo de una reforma fiscal ecológica, la cual se basó en cuatro puntos clave:

⁶⁹ LOPEZ-GUZMAN, Tomas, LARA, Fernando y GOMEZ, Ángel, Loc.cit. pp. 5-6.

⁷⁰ OECD, Environmental Tax information 2008 [En Línea], [Fecha de consulta: 17 Junio 2013]. Disponible en: <http://www2.oecd.org/ecoinst/queries/taxinfo.htm>

- Los ingresos percibidos por los tributos medioambientales debían utilizarse en la reducción de otros impuestos, fundamentalmente de seguridad social de empresarios y trabajadores, todo esto en base al principio de neutralidad fiscal.
- Fortalecer acuerdos tributarios con otros países con la finalidad de que las empresas noruegas no pierdan competitividad con motivo del establecimiento de estos nuevos tributos.
- La reforma fiscal verde debía coadyuvar al aumento de la eficiencia de la imposición
- La incorporación al sistema fiscal noruego de un amplio abanico de tributos medioambientales como son los impuestos sobre la energía (co2), sobre la emisión de dióxido de azufre (so2) y sobre fertilizantes y pesticidas.⁷¹

2.2.4.- Impuestos Medioambientales en Suecia

En el caso sueco la imposición ambiental se produjo mediante la implementación de una reforma fiscal verde que tuvo su desarrollo en el año 1990 y se articuló en base a una serie de cambios destacando un cambio en la estrategia fiscal, reduciendo el peso sobre la imposición directa, que se manifestó en un cambio en el impuesto a la renta, introduciéndose dos bases imponibles diferentes, una para las rentas del trabajo y otra para las rentas del capital.

La reforma fiscal incluyó también la creación de impuestos destinados a reducir las emisiones de carbono y dióxido de azufre, el incremento del IVA, el

⁷¹LOPEZ-GUZMAN, Tomas, LARA, Fernando y GOMEZ, Ángel. Loc. cit. p. 6.

establecimiento de otras doce figuras de tributos ambientales entre las que destacan los impuestos al óxido de nitrógeno, y los que gravan los pesticidas y fertilizantes. En paralelo se desarrolló una reducción al impuesto general sobre la energía de entre un 25% y un 50%.

Para realizar un análisis más detallado sobre la aplicación de esta reforma fiscal, se creó una comisión gubernamental encargada de su seguimiento, denominada *Green Tax Commission*, la que tuvo una doble misión a desarrollar la que por una parte implicaba evaluar la experiencia de los impuestos medioambientales, y por otra, el en la lógica del doble dividendo que significan los impuestos ambientales, diseñar políticas que promuevan la imposición medioambiental, y reduzcan los impuestos sobre el trabajo.⁷²

2.2.5.- Impuestos Medioambientales en Alemania

En Alemania, al igual que en gran parte de Europa, los impuestos medioambientales no son un instrumento recaudatorio nuevo, y se vieron impulsados en el marco del cumplimiento de los compromisos adquiridos por Alemania en el marco del protocolo de Kyoto con la finalidad de implementar en su horizonte de desarrollo económico, una mirada mucho más sustentable y reducir en dicho sentido sus emisiones de gases con efecto invernadero en un 21% para el año 2008.⁷³ Con dicho objetivo a su haber Alemania impulsó una Reforma Fiscal Ecológica (*Gesetz zum Einstieg in die ökologische Steurreform*) que entro en vigencia el 1 de Abril de 1999 y que produjo notables cambios en la estructura recaudatoria germana.⁷⁴

⁷² LOPEZ-GUZMAN, Tomas, LARA, Fernando y GOMEZ, Ángel. Loc. cit. p. 7.

⁷³ CONFERENCIA técnica del CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias). Tópicos Emergentes en la Agenda de las Administraciones Tributarias, Las Medidas Tributarias para la Protección del Medio. Ministerio Federal de Finanzas de Alemania. Johannesburgo, Sudáfrica. 2008. p 1.

⁷⁴ Loc. cit. p. 5.

En el paquete de la reforma se incluyó la implementación de tributos que gravan los combustibles tanto sólidos como líquidos, estableciendo una alícuota superior y significativa en consideración a la existente antes de la reforma, así como también se estableció un impuesto que pesara sobre la energía para establecer un uso más eficiente de esta y a la vez, con otras medidas, incentivar la producción de energías limpias.

El tributo que se incluía en la reforma y que grava la energía se recauda bajo dos mecanismos, o desde los productores mismos de energía, o de las fases sucesivas que participan en la comercialización de la misma, es decir, de las empresas que prestan el servicio de suministro de energía. Dichos organismos funcionan como recaudadores e intermediarios pues el contribuyente final del impuesto es quien utiliza la energía, actuando los productores y comercializadores como “depósitos fiscales” de un impuesto que en la práctica es cargado en el precio del insumo de manera similar a como funciona el I.V.A. en nuestro país.

Con el paso de los años y una vez socializados los impuestos provenientes de la reforma fiscal ecológica, se introdujo una diferenciación respecto a los impuestos sobre hidrocarburos para la gasolina y el diésel que estableció una diferenciación en la tasa del tributo de 1,53 centavos por litro dependiendo del contenido de azufre presente.⁷⁵ En este mismo sentido el año 2003 Alemania incremento la alícuota que se aplicaba a los impuestos sobre hidrocarburos para el gas natural y líquido, y para el fuel-oíl pesado.

Otro instrumento aplicado en el marco de la reforma fue el impuesto sobre vehículos, tributo que se debe pagar anualmente y en el que se grava a los contribuyentes fijando como base imponible la cilindrada del vehículo y la emisión de sustancias contaminantes que posee de conformidad a las normas europeas al respecto.

Conscientes de los efectos que dichos cambios impositivos iban a provocar en la industria local, y con la finalidad de aminorar su impacto en miras a la fuerte

⁷⁵ CONFERENCIA Técnica del CIAT. Ministerio Federal de Finanzas de Alemania. Loc. cit. p.5.

competencia externa de mercado existente, es que en conjunto a la aplicación de la reforma, se fue aplicando a las empresas del ámbito industrial, agrícola y forestal, incentivos que redujeron la carga tributaria abultada por estos nuevos tributos, generándose una reducción de hasta el 80% en su comienzo, del tributo aplicado sobre electricidad y combustibles (Gas natural y líquido, fuel oil.), así como la aplicación de incentivos en las tasas aplicadas sobre el diésel utilizado en la agricultura y silvicultura. En este mismo sentido se aplicaron reducciones en las tasas de los impuestos que gravan la utilización de gas natural y líquido como combustibles, pero solo para las maquinarias y vehículos utilizados en faenas productivas de industrias.

Otros incentivos aplicados posteriormente a la reforma dice relación con las industrias con instalaciones de cogeneración, siempre que su rendimiento no sea inferior al 70%.

Bajo la misma óptica de implementar beneficios fiscales que vayan aparejados a la mayor carga tributaria y a los nuevos impuestos aplicados, específicamente al de la energía, se estableció una exención fiscal a la energía eólica y solar, como también a la energía proveniente de geotermia, al gas de vertedero, biogás o biomasa, siempre que sean obtenidos de recursos renovables. También se estableció una exención fiscal a la electricidad obtenida exclusivamente del agua, pero con la limitante que solo debe tratarse de represas hidroeléctricas que posean una potencia de generación instalada de hasta diez megavatios.⁷⁶

⁷⁶ CONFERENCIA técnica del CIAT. Ministerio Federal de Finanzas de Alemania. Loc. cit. pp. 7-10.

Efectos de la aplicación de Impuestos Medioambientales en Alemania

Como se analizó, uno de los impuestos más relevantes que impulso la corriente de la reforma fiscal ecológica en Alemania fue el impuesto a la energía, el que ciertamente produjo un alza en el valor de la electricidad, aunque hay que tener presente que la aplicación de dicho tributo no fue el único factor, influyendo las variaciones de mercado que han marcado una tendencia alcista en las últimas décadas. De igual forma, el valor de los combustibles líquidos se vio aumentado con el impuesto, pero el valor del tributo es un monto estable, tornándose poco influente en los precios de dichos productos que suelen ver alterados sus valores tanto por el altibajo de su precio internacional como por las variaciones monetarias como es el caso del dólar, que tienen un rol determinante en el alza de costos que se experimenta.

Respecto a los impuestos sobre combustibles sólidos, el valor asignado a los impuestos tiene una proporción reducida en el precio, correspondiendo el valor del impuesto que lo grava y de la cantidad que se paga por I.V.A. menos del 30% del precio total del producto, es más, la aplicación del impuesto, en la práctica, solo aumento en dos centavos el litro el valor del combustible, aumento que se produjo una vez implementada la renuncia y por una única vez.⁷⁷

Por otra parte, y según estudios efectuados por el Instituto Alemán de Investigación Económica en el año 2004 respecto a la implementación de la reforma fiscal ecológica germana y sus efectos, se demostró que los cambios y la implementación de los tributos verdes aumento considerablemente la sensibilidad de los consumidores en la utilización de la energía, generando mucho más conciencia y cuidado en la utilización del recurso.⁷⁸

⁷⁷ CONFERENCIA Técnica del CIAT, Ministerio Federal de Finanzas de Alemania Loc. cit. p. 12.

⁷⁸ DEUTSCHES Institut Fur Wirtschaftsforschung citado en: Conferencia técnica del CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias). Tópicos Emergentes en la Agenda de las Administraciones

2.2.6.- Impuestos Medioambientales en Holanda

Otro ejemplo interesante de analizar respecto a la aplicación de “impuestos ecológicos”, es el caso de Holanda, país que ha dado vital importancia a su implementación desde la década del 90 observando una multiplicidad de impuestos con un cariz medioambiental y pasando a tener un rol significativo en los ingresos del Estado Holandés. En este sentido se procederá a analizar los tributos más importantes existentes en la ecología fiscal holandesa en el marco de la Ley de Impuestos Medioambientales de los Países Bajos que sin duda representa uno de los casos más avanzados de aplicación de este tipo de tributos.

La Ley de Impuestos Medioambientales vigente en Holanda establece un tributo sobre el agua, tanto subterránea como potable. El impuesto que se establece sobre el agua subterránea grava toda el agua extraída desde la tierra, esto en especial atención a las empresas que ocupan en sus procesos productivos al agua como es el caso de algunas actividades agrícolas, manufactureras, de drenaje, etc.

Lo que se busca con este tributo, es que se dé un uso sustentable del recurso hídrico, y se limite su uso desmedido, esto en consideración a que el agua, es un recurso no renovable y por tanto limitado.

En este mismo sentido y en atención a la importancia del agua es que se gravo también el agua potable, estableciendo un impuesto sobre toda empresa u hogar conectada al suministro de agua potable, impuesto que se devenga sobre una cantidad de como máximo 300 metros cúbicos al año por cada conexión existente.

La forma de aplicar dicho impuesto es mediante los proveedores del servicio de agua, es decir, las compañías de agua potable, quienes incluyen el impuesto en el cobro del agua en una alícuota que representa 0.151 Euros por

Tributarias, *Las Medidas Tributarias para la Protección del Medio Ambiente*. Ministerio Federal de Finanzas de Alemania. Johannesburgo, Sudáfrica. 2008. p. 10.

cada metro cubico consumido, cantidad que luego es recaudada por la empresa y luego enterada en las arcas fiscales de la administración tributaria Holandesa.⁷⁹

Otro impuesto de importancia establecido en la legislación holandesa es el impuesto a los desechos, entendiendo el problema ambiental que representan y buscando persuadir con el tributo a los contribuyentes para que realicen un procesamiento de sus desechos de la manera más ambientalmente conveniente posible, promoviendo con esto el reciclaje, la reutilización de los desechos, dejando el descarte por la vía desechos como la última opción.

Este impuesto pesa sobre las plantas procesadoras de desechos que pagan el tributo sobre la cantidad de toneladas de desecho que procesan y se aplica en bajo dos hipótesis distintas:

- a) Por cada 1.000 kilos de rellenos compuestos de desecho se paga un impuesto con una alícuota de 88.21 Euros.
- b) En el caso de los desechos no inflamables y aquellos que preferentemente no deben incinerarse, se aplica un impuesto con una alícuota considerablemente menor de 14.56 Euros por cada 1.000 kilos de relleno.⁸⁰

En el marco de la ley de impuestos medioambientales analizada se establece también un tributo sobre el carbón con la finalidad de ocuparse de la polución existente en Holanda y reducir, a su vez, el consumo de energía

Este impuesto se establece sobre los contribuyentes que importan el carbón, tanto para utilizarlo por cuenta propia, como para entregárselo a terceros y grava con un impuesto de 12.95 Euros por cada 1.000 kilos de carbón. Dicho impuesto, cabe destacar, no grava al carbón que se utilizara para la generación

⁷⁹CONFERENCIA técnica del CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias). Tópicos Emergentes en la Agenda de las Administraciones Tributarias. Ministerio de Finanzas de Holanda. Johannesburgo, Sudáfrica. 2008. p. 4.

⁸⁰ CONFERENCIA técnica del CIAT. Ministerio de Finanzas de Holanda. Loc. cit. p. 4

eléctrica pues dicha actividad se grava con un impuesto específico que pesa sobre la electricidad, y el establecer el impuesto sobre el carbón además, se traduciría en una figura de doble tributación.⁸¹

La forma en que la ley se hace cargo de la contaminación proveniente de las emisiones de CO₂ Y el consumo de energía, es gravando precisamente las fuentes esto es, el gas natural, la electricidad y aceites minerales que se utilizan como sustitutos del gas natural como son el kerosene, gasoil y GLP. Para dicho objetivo la ley establece un tributo que pesa sobre dichos elementos y es pagado por los proveedores de energía quienes actúan como contribuyentes pero recargando el monto del impuesto al precio de la energía, siendo el consumidor final quien debe soportar el pago del impuesto, aplicándose una alícuota del impuesto que funciona con proporcionalidad a la cantidad de energía utilizada y al tipo de fuente del que proviene su generación.

Impuesto al tráfico aéreo

En el año 2008, con la misma lógica de aplicar impuestos que reflejen el costo medioambiental y el daño que producen ciertas actividades, es que se decidió aplicar un impuesto sobre los pasajeros que realicen su tránsito mediante la vía aérea, esto en consideración a la fuerte contaminación que puede representar el traslado aéreo. De esta forma se estableció un impuesto que grava dicha actividad y que debe enterarse por los propietarios de aeropuertos quienes retienen el monto del tributo que es recargado a los pasajeros dependiendo del destino, como se señala en el informe que a la Conferencia Técnica del CIAT practica el Ministerio de Finanzas de Países bajos:

⁸¹Idem.

“Las alícuotas difieren según el destino. La alícuota es de 11.25 Euros para destinos ubicados dentro de los Estados miembro de la Unión Europea (excluyendo las áreas llamadas ultra-periféricas, como las Islas Canarias, las Azores y Madeira) o distancias de hasta 2500 kilómetros. La tasa es de 45 Euros para todos los demás destinos.”⁸²

Impuesto al embalaje

Frente a la importante contaminación producida, es que el año 2008, el gobierno Holandés, decidió adicionar a la batería de impuestos de corte ambiental, un impuesto que grave los envases y depósitos de los productos confeccionados con materias que producen un perjuicio ambiental como es el caso del plástico.⁸³ En este sentido se estableció un impuesto que grava a los oferentes de productos que utilizan embalajes compuestos de ocho materiales que son: plástico, plástico biodegradable, vidrio, aluminio, otros metales, papel/cartón, madera y otros tipos de materiales. El impuesto se aplica siempre que las empresas provean mediante sus productos una cantidad de embalaje igual o superior a 1500 kilogramos de embalaje, y se establece mediante una alícuota que atiende a dos factores:

- a) Tipo de material utilizado para el embalaje y su presión sobre el medioambiente, siendo más o menos elevado el impuesto en atención a dicho factor.
- b) Tipo de embalaje, estableciéndose una alícuota más elevada a los embalajes primarios (sobre el producto mismo que se está vendiendo) y menos gravosa sobre los embalajes secundarios/ terciarios (utilizada para reunir varias unidades de los productos para venta o transporte).

⁸²CONFERENCIA técnica del CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias). Tópicos Emergentes en la Agenda de las Administraciones Tributarias. Ministerio de Finanzas de Holanda. Johannesburgo, Sudáfrica. 2008. p. 6.

⁸³ Ídem.

Impuestos a los vehículos automotores

En la legislación de los países bajos existe una batería de impuestos que recargan esta clase de vehículos y que se expresan mediante tres tipos de tributos⁸⁴:

- a) Impuesto a la inscripción de automóviles
- b) Impuesto a la circulación anual de automóviles
- c) Impuesto a los vehículos de transporte de cargas pesadas

Mediante las alícuotas aplicadas a dichos medios de transporte se busca aminorar el impacto que genera su uso en el medioambiente y a la par, como la mayoría de los impuestos medioambientales, desincentivar su uso en post de vehículos menos contaminantes.

Impuesto a la inscripción de automóviles

Se trata de un impuesto que se aplica a la compra de vehículos nuevos, sea que se trate de vehículos de transporte o motocicletas, que funcionen a petróleo o diésel y que es pagado por el importador del vehículo, sea un tercero o quien lo adquiere para sí, y se establece realizando una diferenciación en cuanto al tipo de vehículo, tipo de combustible que utiliza y la performance ambiental que presente, la que se aplica de la siguiente forma:

- a) *Tipo de Vehículo*: Los autos de pasajeros reciben un impuesto que representa el 42,33% del precio de catálogo del automóvil el que a su vez recibirá un descuento en la alícuota de 1,442 Euros si se trata de vehículos que funcionan a petróleo, o un recargo de 307 Euros en la alícuota si se

⁸⁴ CONFERENCIA técnica del CIAT. Ministerio de Finanzas de Holanda. Loc. cit. p. 7.

trata de automóviles que funcionan en base a combustible diésel. Por su parte, tratándose de las motocicletas, estas reciben un impuesto que depende de su valor en catálogo, el que será de 9,66% del valor en motocicletas cuyo precio es inferior a 2.133 Euros, y del 19,44% del valor, menos 210 Euros en motocicletas con un costo de catálogo superior a 2.133 Euros.

- b) *Diferenciación Medioambiental*: Como se señaló, el impuesto toma en cuenta también la performance medioambiental del vehículo, esto en atención a la emisión de CO₂ que produce, estableciéndose una clasificación a los vehículos de pasajeros que los define en letras de la A ala G, siendo los vehículos rotulados con la letra A, los más amigables con el medio ambiente, y así hasta llegar a la G, donde se incluyen los de peor desempeño ambiental. En atención a dichos rótulos se aplica un impuesto que se recarga o morigera dependiendo del rotulo del vehículo.

Impuesto a la circulación

Todas las personas que registren vehículos motorizados a su nombre, deben pagar un tributo que les permite circular por el país, tributo que será más o menos elevado dependiendo del tipo de vehículo, peso vehicular, emisión de CO₂ a la atmosfera, y tipo de combustible que utiliza, el tributo reseñado debe pagarse una vez al año.

Impuesto a los Vehículos de Carga Pesada o “Eurovignette”

Es un tributo que se aplica a todos aquellos vehículos que utilizan las autopistas de los Países Bajos, Bélgica, Luxemburgo, Suecia y Dinamarca,

siempre que se trate de vehículos de transporte de mercancías, con un peso máximo autorizado de más de 12 toneladas. Dicho impuesto fue establecido mediante un convenio suscrito por los países señalados y debe pagarse anticipadamente, y recarga a los vehículos dependiendo del número de ejes del vehículo y su clasificación, situándolos en Euro-0, Euro-1 y Euro-2 (el más limpio).

Ingresos Generados por Los Impuestos Medioambientales en Holanda

La gran gama de impuestos ecológicos que se encuentran en el ordenamiento jurídico de los Países Bajos, dan una vital importancia al rol que estos juegan como herramientas recaudatorias en el erario fiscal holandés, esto se expresa en el significativo aporte a los ingresos de dicha nación llegando a alcanzar la cifra de 17,2 millones de Euros el año 2007, cifra que representa el 13% del total de los ingresos fiscales que la nación europea logro recibir durante el año, esto sin evaluar aun los ingresos que se perciben en la actualidad por concepto de impuestos a pasajeros aéreos y embalaje, impuesto que entraron en vigencia el año 2008.⁸⁵

Como se pudo analizar los impuestos medioambientales en los países de la OCDE, tienen ya un largo recorrido, y su implementación ha sido sistemática en dichas administraciones desde la década del ochenta en adelante, pasando a formar parte importante de los instrumentos de recaudación fiscal con que cuentan las economías. En este sentido de acuerdo a datos proporcionados por la OCDE el año 2010 en relación a la recaudación de los impuestos medioambientales en los países de la organización en base al porcentaje del Producto Interno Bruto, se puede notar un panorama desde 1994 a 2008

⁸⁵CONFERENCIA técnica del CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias). Tópicos Emergentes en la Agenda de las Administraciones Tributarias. Ministerio de Finanzas de Holanda. Johannesburgo, Sudáfrica. 2008. p. 10.

donde los ingresos representan un porcentaje relativamente estable en su influencia en el PIB, con cifras mayoritariamente sobre los 2 puntos de dicho indicador, superando incluso los 4 puntos en algunos casos como es en Dinamarca que los ingresos por impuestos ambientales alcanzaron el 4,25% del PIB el año 2008, o Holanda que por su parte los impuestos ambientales representan el 4,49% Producto Interno Bruto.

3.- Los Impuestos Medioambientales en Sudamérica y el Caribe

El caso de aplicación de impuestos medioambientales en la región se diferencia mucho de lo que se pudo observar en Europa. Tanto en Sudamérica como en el Caribe, se sigue mirando con algo de desdén la imposición ambiental. En este sentido, siguiendo la visión que se describe por el Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente, PNUMA⁸⁶, se mira a los impuestos medioambientales como elementos que pueden poner en peligro las expectativas de desarrollo, significando un costo adicional que puede entorpecer en dicho sentido el crecimiento económico, es decir, se sigue fundando la idea equivocada de generar riquezas sin mirar el bienestar ecológico, sin buscar un horizonte de desarrollo que vaya de la mano con la sustentabilidad.

También se ha tornado algo más complicado la implementación de la eco-imposición en algunos países de la zona debido a que carecen de una sólida institucionalidad fiscal que pueda acompañar el proceso de desarrollo de la imposición ambiental, o de las reformas ecológicas, entendiendo que los instrumentos fiscales deben ir de la mano con una coordinación de las políticas fiscales y ambientales, de forma complementaria para lograr alcanzar los objetivos de preservación y cuidado del medio ambiente.

⁸⁶ PROGRAMA de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente, PNUMA, Driving a Green Economy Through Public, Finance and Fiscal Policy Reform. Green Economy Working Paper v.10. Saint-Martin-Bellevue, Francia. [En Línea], [Fecha de consulta: 22 de Junio 2013]. Disponible en: <http://www.pnuma.org/geo/geoalc3/index.php>

Otro inconveniente que juega en contra con los fines de la política fiscal verde y que habría que revisar con miras a establecer mecanismos de imposición ambiental en la zona, son los subsidios o incentivos fiscales presentes en los países de la región, dirigidos a la adquisición de insumos productivos y recursos naturales. Lógicamente prácticas como estas, juegan en contra al establecimiento de tributos ambientales y de una conciencia de desarrollo sustentable, donde se debe desalentar el consumo y la industrialización desmedida en perjuicio del bienestar ambiental.

Dentro de estas prácticas encontramos los subsidios establecidos sobre las gasolinas, que sin duda alientan la utilización de estos combustibles que producen una nociva huella ambiental.

No obstante estos antecedentes negativos, la implementación de herramientas fiscales en la política ambiental de la región, ha sido un proceso que varios la países de la región ya han comenzado. Claro está, muchas veces más centrados en el afán de reforzar sus ingresos tributarios que en desarrollar institucionalidades ambientales firmes, pero no se debe desatender el mérito de lo implementado, sobre todo en países como Ecuador que siendo de los últimos en desarrollar este tipo de tributos en la región, va marcando precedente para los demás países de la zona con la reforma tributaria que impulso el año 2012.

Es así como encontramos ejemplos de imposición ambiental en países como Brasil, Ecuador, Venezuela, Guatemala y México, quienes muestran un creciente interés en el desarrollo de estas herramientas de recaudación y cuidado ambiental.

En general los impuestos verdes desarrollados por los países de la zona se enfocan en la imposición sobre los hidrocarburos, la utilización del agua, y la deforestación, mostrando objetivos de contrarrestar el avance del deterioro ambiental que en la zona como en el mundo se ha venido produciendo de manera grave y preocupante en las últimas décadas, pero que debe tener especial

preocupación con la gran biodiversidad que los ecosistemas del continente presentan

3.1- Casos particulares de Imposición Ambiental en la Región

Con motivo de tener una idea más clara respecto al estado de la tributación ambiental en la región, se procederá a analizar los casos particulares de Brasil, México y Ecuador, en cuanto a su experiencia en materia de imposición ambiental

3.1.1.- Impuestos Medioambientales en Brasil⁸⁷

En Brasil existe un modelo que se desarrolla añadiendo el factor ambiental a cierto tipo de tributos. Este modelo peculiar nace a la luz de lo establecido por la Constitución Federal de 1988 que insta a la utilización de tributos con una finalidad extrafiscal, impuestos sobre la producción y el consumo, y en especial para la protección y conservación del medio ambiente (arts. 170 y 225), aunque a pesar de esto, sigue siendo un instrumento poco utilizado en la legislación brasileña.

El artículo 158 inciso 5° de la Constitución Federal de 1988 estipula que el 25% de la recaudación producida por el impuesto indirecto sobre la circulación de bienes y servicios (ICMS), pertenece a los municipios, lo que permite que dichos organismos influyan respecto del desarrollo local, incentivando o desincentivando conductas de acuerdo a los lineamientos del municipio en cuanto a sus políticas, necesidades internas de la población, características geográficas, etc. Es así como en el año 1992 el Estado de Paraná decidió incluir el criterio ecológico en la

⁸⁷ JOTABA, Jorge. Impuesto sobre circulación de mercaderías y servicios de transporte (ICMS) como instrumento económico para la gestión ambiental: el caso de Brasil. En: ACQUATELLA, Jean y BARCENA, Alicia. *Política Fiscal y Medio Ambiente, Bases para una Agenda Común*. Santiago, Chile: CEPAL. 2005. pp. 128 y ss.

distribución del ICMS basado en el área territorial de protección medioambiental. Este impuesto fue denominado como el “ICMS ecológico”, y su criterio sirvió de ejemplo para ser copiado en otros estados como Minas Gerais, Sao Paulo, Rondonia, Rio Grande do Sul y Mato Grosso do Sul. Con la aplicación de este instrumento se favoreció la conservación de la bio diversidad, esto porque en lugar de no pagar los Estados sin afectación alguna del gasto, se crea un incentivo directamente relacionado con el mantenimiento de los recursos naturales, creación de áreas de preservación, o bien se estimulan practicas para corregir las fallas en materia medioambiental, como por ejemplo la eliminación de residuos y aguas residuales. En este sentido el elemento común que han tomado estos Estados, es que se ha realizado una zonificación del territorio, determinándose distintas áreas de protección como reservas biológicas, estaciones ecológicas y parques, así como zonas indígenas, de explotación sustentable de bosques, zonas extraíbles, etc.

Brasil cuenta también con un impuesto sobre la circulación de mercaderías y prestación de servicios de transporte interestatal e intermunicipal y con una tasa que se aplica sobre los residuos industriales, y que grava las actividades de vigilancia y control por la emisión de elementos contaminantes, claro que se señala que dicho instrumento es susceptible de perfección en cuanto a los fines ambientales si se aplicara una tasa en proporción a la contaminación producida, o si se aplicara una disminución o exención a las cargas fiscales para alentar practicas más ecológicas.

Otras prácticas de instrumentos fiscales en materia ambiental se ha propuesto respecto de la introducción de factores ambientales en impuestos de tipo local como el IPTU (*Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana*) y el ISS/ISSQN (*Imposto sobre serviços de qualquer natureza*).

3.1.2.- Impuestos Medioambientales en México⁸⁸

Este país, al igual que Chile, es parte de la OCDE y si bien cuenta con imposición ambiental en su política fiscal, esta se encuentra apenas en gestación, encontrándose al igual que Chile, al debe en cuanto a la implementación de dichos instrumentos fiscales.

La imposición ambiental en México comenzó a discutirse en el año 1997, cuando con la modificación de la ley general del equilibrio ecológico y la protección al ambiente (LGEEPA), en donde se incorporaba derechos que contaban con una finalidad extrafiscal de carácter ambiental antes no discutida. En dicha modificación se estableció la obligatoriedad del pago de derechos por el uso del agua, así como también del vertimiento de desperdicios a sus cauces.

En el año 2001 y con motivo de la reforma a la hacienda impulsada por el entonces mandatario mexicano Vicente Fox, se discutieron en la agenda la incorporación de nuevos instrumentos fiscales de imposición ambiental, los que posteriormente verían la luz en la Ley Federal de Derechos (LFD) del año 2002, donde se incluía derechos por:

- Uso, Goce y aprovechamiento de elementos naturales marinos por actividades recreativas o turísticas (artículo 198 LFD).
- Pernoctar en áreas naturales protegidas (actualmente integrado a actividades diversas en las áreas, artículos 198 y 198-A de la LFD)⁸⁹

En el establecimiento de estos derechos, se estipuló también que los ingresos generados por su imposición, sería destinado a las actividades y áreas que con dichos derechos se pretendía proteger

⁸⁸ FIGUEROA, Aimée. Tributos ambientales en México, una revisión de su evolución y problemas. En: *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, Nueva serie, Año 37, (114). Coyoacán, México: Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. 2005. pp. 991-1020

⁸⁹ FIGUEROA, Aimée. Loc. cit. p. 1005.

También se incluía el pago de un derecho por la observación y acercamiento a las ballenas, pero fue derogado el año 2003.

En paralelo, se desarrolló un plan de exenciones, desgravaciones y estímulos que fomenten la protección al medio ambiente. En la ley de impuesto sobre la renta mexicana el 100% para depreciación de la maquinaria y equipo destinado para la conversión a consumo de gas natural y para prevenir y controlar la contaminación ambiental en cumplimiento de las disposiciones legales respectivas.

En la misma ley se establecen exenciones a las asociaciones o sociedades civiles dedicadas a preservar la flora y fauna silvestre y acuática, y las destinadas a proteger las especies en peligro de extinción.

3.1.3.- Impuestos Medioambientales en Ecuador

La imposición ambiental en el caso de Ecuador, ha sido un tema relevante en la política pública del país, situación que se vio confirmada con la “Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Recursos del Estado” que entro en vigencia en Enero del 2012 implementando una serie de herramientas fiscales con finalidad ambiental.

Con este objetivo se introdujo una batería de instrumentos que decían relación con la imposición sobre los vehículos, envases de plástico, aumento en el impuesto a los cigarrillos y alcohol, tributos que a se implementaron por el presidente Rafael Correa con ella finalidad de proteger el medio ambiente, cambiar el comportamiento de los individuos hacia uno menos contaminante, y

recaudar alrededor de 400 millones de dólares al año para financiar programas de salud y conservación ecológica.⁹⁰

Es así como se introdujo un impuesto ambiental a la contaminación vehicular (IACV), que estableció un tributo que aplica una alícuota progresiva en base a dos factores: el cilindraje del vehículo, estableciendo tramos y fijando una mayor imposición a mayor cilindraje; y al año de antigüedad del vehículo, que opera como factor de ajuste atendiendo a una mayor potencialidad de contaminación de acuerdo al año del vehículo. Respecto a este impuesto se establecieron exenciones en favor principalmente a vehículos de uso de organismos públicos y de transporte público. El impuesto lo pagarán los importadores en caso de los vehículos nuevos, y el propietario en caso de importación directa o de comprar un vehículo usado que no haya pagado el impuesto correspondiente.

Se estableció también el denominado “Impuesto Redimible a las Botellas Plásticas No Retornables” (IRBPNR), la finalidad de dicho impuesto es gravar a las botellas plásticas no retornables, impuesto que se expresa con una alícuota de hasta dos centavos de dólar por botella, claro que se establece también un elemento que incentiva el reciclaje pues el valor del impuesto se le devolverá en la totalidad a quien recolecte, entregue y retorne las botellas.⁹¹

El impuesto se aplica sobre las embotelladoras de botellas y sobre los importadores de botellas envasadas, con la sola excepción de las botellas de lácteos y medicamentos que estará exentos del pago del impuesto.

También se estableció un tratamiento en el impuesto al valor agregado respecto de los vehículos híbridos y eléctricos, los que estarán exentos de IVA si

⁹⁰ RT. Ecuador introduce impuesto ambiental sobre vehículos de lujo y cigarrillos [En Línea]. Prensa Latinoamericana. 5 de Junio 2011 [Fecha de consulta: 12 Junio 2013]. Publicación diaria. Disponible en: <<http://actualidad.rt.com/actualidad/view/28107-Ecuador-introduce-un-impuesto-ambiental-sobre-veh%C3%ADculos-de-lujo-y-cigarrillos>>

⁹¹ EL COMERCIO. Especial Resumen Reforma Tributaria. [En Línea] Prensa de Ecuador. 31 de Diciembre 2011. [Fecha de consulta: 13 de Junio 2013] Edición especial. Disponible en: http://especiales.elcomercio.com/2012/04/gasolina/pdf/resumen_reforma_noviembre_2011.pdf

su base imponible no supera los US\$ 35.000. En caso de tener una base imponible superior, se gravaran con una tasa del 12%.

El desarrollo de esta reforma fiscal ha sido evaluado muy positivamente por la administración ecuatoriana a un año de su entrada en vigencia, reportando por el concepto de impuesto a botellas retornables la suma de 14 millones de dólares, según datos del Servicio de Rentas Internas. Respecto al impacto ambiental de la medida, la consultora de soluciones ambientales “Sambito”, encargada del proceso del proceso ecológico estimo que la recaudación logro disminuir en cerca de 112.000 toneladas de CO2 que equivale al 50% de las emisiones generadas al ambiente por el consumo de botellas plásticas, estimaciones que son mucho más alentadoras para el año 2013 donde a juicio de José Guarderas, gerente de la consultora, se prevé reciclar el 95% de las botellas gravadas con el impuesto.⁹²

⁹² METRO ECUADOR. El primer año del impuesto verde [En Línea]. Prensa de Ecuador. 21 de Abril 2013.[Fecha de consulta: 13 de Junio 2013]. Publicación diaria. Disponible en:<http://www.metroecuador.com.ec/51496-el-primer-ano-del-impuesto-verde.html>

CAPITULO QUINTO

LA IMPOSICION AMBIENTAL EN CHILE: SITUACION ACTUAL E INTENTOS POR DESARROLLAR ECO- TRIBUTACION EN CHILE

1.- Chile y los Impuestos Ambientales

Como se puede observar el establecimiento de impuestos medioambientales y el desarrollo de reformas fiscales no es nada nuevo en el mundo, siendo la imposición ambiental una forma largamente probada para combatir el deterioro del medio ambiente y conseguir nuevas fuentes de recursos fiscales. No obstante esto, en nuestra legislación, si bien se ha discutido la imposición ambiental, sobre todo luego del ingreso de Chile a la OCDE y los compromisos adquiridos en materia ambiental, no existen casos de impuestos ambientales propiamente tales, existiendo solo dos herramientas de tributación que presentan una cierta implicancia ambiental en la medida que mediante el aumento del valor que representa el impuesto desincentiva de cierta manera la utilización de estos bienes, pero que como se verá, no se trata de tributos ambientales en estricto rigor y estos son el impuesto específico a los combustibles, y el impuesto al tabaco.

1.1.- Impuesto Específico sobre los Combustibles

En el año 1986 entro en rigor la ley 18.502 que vino a establecer un nuevo tributo en la administración tributaria nacional, y que tuvo como función gravar el consumo vehicular de gas natural comprimido y gas licuado de petróleo (gasolina).

Este impuesto grava la primer venta o importación de dichos combustibles, teniendo como base imponible la cantidad de combustible expresada en metros cúbicos, La tasa del impuesto es de 1,5 UTM por cada metro cubico de petróleo diésel, y de 6 UTM por cada metro cubico de gasolina automotriz, esto es lo que se denomina “componente base”, a las cuales se les suma o resta un componente que es variable y determinado para cada uno de los combustibles (Ley 20.493).

Este componente variable se creó el año 2011 y estableció el denominado SIPCO (sistema de protección al contribuyente de los impuestos específicos a los combustibles) que consiste en un mecanismo integrado por impuestos o créditos fiscales específicos, de tasa variable que incrementaran o rebajaran el componente base al que se hizo referencia. Lo que se busca con dicho componente variable es proteger al consumidor frente a los vaivenes experimentados por el precio del crudo que repercuten en el valor de los combustibles, de manera que se estabiliza de cierta forma el valor interno cuando existen cambios muy bruscos en el precio del barril de petróleo, estableciendo una banda de precios de más menos 12,5% en base al precio de referencia intermedio.

Esto se establece porque en Chile, la producción de petróleo no alcanza a solventar la demanda interna por lo que gran porcentaje del petróleo disponible es importado lo que hace que los cambios internacionales en el valor del crudo se reflejen de manera casi inmediata.

La forma de establecerse y la historia del impuesto nos indican que en realidad no se trata de un impuesto ambiental *sensu strictu*. Este tributo se creó

con motivo de la ocurrencia de un terremoto el año 1985, como manera de ayudar a solventar los gastos en que tendría que incurrir el fisco para dar frente a esta eventualidad. En dicho sentido los esfuerzos están establecidos en la recaudación más que en la finalidad de desincentivo del uso de los combustibles.

Hay que tomar en cuenta también la forma en que se encuentra establecido, gravando de manera significativamente más elevada a la gasolina automotriz con una alícuota del 6 UTM el metro cubico, que al petróleo diesel, que recibe una imposición de 1,5 UTM, situación que del punto de vista ambiental es contradictorio pues el diésel aporta cantidades mucho mayores de gases de efecto invernadero a la atmosfera. En consecuencia el impuesto lo que produce es un incentivo en el uso del diésel, que resulta más económico de consumir para los usuarios, pero muchísimo más costoso para el ambiente⁹³.

Es por esto que en los términos en que se encuentra planteado en la actualidad, el impuesto específico sobre los combustibles, se trata de lo que se denomina por la doctrina internacional como un “*Userfee*”, es decir, un cobro por el uso de las calles.

1.1.- Impuesto sobre el Tabaco

El año 1974, mediante el Decreto Ley 828 se estableció un tributo sobre los tabacos manufacturados, si bien se estableció con una finalidad netamente recaudadora, cumple con la función ambiental de desincentivar su uso.

Este impuesto se desarrolla de la siguiente manera:

- Se grava a los cigarros puros con un impuesto de 52,6% sobre su precio de venta, con impuestos incluidos. Esta imposición se establece sobre los consumidores de los cigarros.

⁹³ AINZUA, Sebastián. Los Impuestos Medioambientales como Instrumentos Contra el Cambio Climático: Experiencias y lecciones para su aplicación. Santiago, Chile: Publicaciones Fundación Terram. 2009. p. 31

- El tabaco elaborado, sea en hebras, tabletas, pastas o cuerdas, granulado, picadura o pulverizado, paga un impuesto del 59,7% sobre su precio de venta al consumidor, incluidos impuestos.
- Por su parte, respecto a los cigarrillos se establece un impuesto específico de 0,0000675 UTM por cigarrillo, y un impuesto del 62,3 % sobre el precio de venta al consumidor, incluido impuestos, por paquete.⁹⁴

El cómo debería influir el cargo de este impuesto en el valor de los cigarrillos y en los comportamientos de los usuarios, estudios de la Organización Panamericana para la Salud (Pan American Health Organization, PAHO), en base a los comportamientos de la demanda chilena, estimaron que el aumento en un 10% que experimento el valor de los cigarrillos en año 2006, produjo una reducción en el consumo de entre un 4 y un 5%⁹⁵.

2.- Intentos de Implementar Imposición Ambiental en Chile en el Proyecto de Reforma Tributaria del año 2012

En el proyecto de reforma presentada por el Presidente Sebastián Piñera el 30 de Abril del año 2012 que buscaba perfeccionar la legislación tributaria y financiar la reforma educacional que pretendía implementar, se incluía dentro del paquete de medidas que presentaba dicho proyecto el establecimiento de impuestos verdes, que según el mensaje de la norma, buscaba incentivar el cuidado del medio ambiente y el reciclaje, debido a que se imponía un gravamen sobre desechos de difícil disposición, y se manifestaba la intención de en el futuro, establecer un fondo para incentivar el reciclaje de dichos productos.

⁹⁴ DECRETO LEY 828, CHILE. Impuesto a los Tabacos Manufacturados. Ministerio de Hacienda. Santiago, Chile. 1974.

⁹⁵ SANDOVAL, Rosa Carolina. Impuestos al tabaco en los países del Mercosur y asociados. [En Línea] Pan American Health Organization (PAHO). Buenos Aires. Argentina. [Fecha de consulta: 20 junio 2013]. Disponible en: <<http://2006.confex.com/uicc/wctoh/techprogram/P10060.HTM>>

Si bien la indicación respecto al establecimiento de impuestos verdes fue eliminado de la propuesta de reforma tributaria presentada en agosto de 2012 luego de la fuerte presión ejercida por el empresariado representado por la sociedad de fomento fabril (sofofa), la confederación de la producción y el comercio (C.P.C), la asociación gremial de la industria del plástico (asipla) y la asociación nacional de bebidas refrescantes (amber),⁹⁶ fue fuente de críticas por no ir de la mano con una modificación de los instrumentos fiscales existentes que influyen en el medio ambiente y que tienen un diseño que no asegura los intereses ambientales como el impuesto específico a los combustibles, sigue siendo interesante revisar los impuestos que se planteaban y la forma en que estos se hubieran desarrollado en la política fiscal chilena.⁹⁷

En concreto el proyecto rezaba un impuesto específico a beneficio fiscal sobre los productores o importadores de una serie de artículos en razón del perjuicio al medio ambiente que producen,

En este sentido se establecía un impuesto con una alícuota expresada en unidades tributarias mensuales (UTM) en relación con las toneladas o metros cúbicos del producto, de la forma que se transcribe:

- **Neumáticos:** con un impuesto de 1,8007 por tonelada.
- **Aceites y Lubricantes:** Entendiéndose comprendidos a juicio de la norma, los aceites de base mineral o sintética, especialmente los aceites de los motores de combustión, de los lubricantes, de los sistemas de transmisión, de las turbinas, aceites dialecticos y de corte, aceites para engranajes y

⁹⁶ DIARIO FINANCIERO. CPC y SOFOFA encabezan críticas de gremios a impuestos verdes y arancel cero. [En Línea] Prensa de Chile. Santiago, Chile. 5 de Junio 2012. [Fecha de consulta: 4 Noviembre 2012]. Publicación diaria. Disponible en:

http://www.df.cl/cpc-y-sofofa-encabezan-criticas-de-gremios-a-impuestos-verdes-y-arancel-cero/prontus_df/2012-06-04/214459.html

⁹⁷ DIARIO FINANCIERO. Proyecto que regula el reciclaje estaría ad portas de ingresar al Congreso. [En Línea]. Prensa de Chile. Santiago, Chile. 17 de Julio 2013. [Fecha de consulta 15 de julio 2013]. Publicación diaria.

Disponible en: http://m.df.cl/proyecto-que-regula-reciclaje-estaria-ad-portas-de-ingresar-al-congreso/prontus_df/2013-07-15/200636.html

compresores de aire y refrigeración y de los sistemas hidráulicos, todos gravados con un impuesto de 1,5217 UTM el metro cubico

- **Baterías:** Entendiéndose como tales a los dispositivos electroquímicos que permiten almacenar energía en forma química mediante el proceso de carga, y liberarla como energía eléctrica durante su descarga. Sobre dichos productos se estableció un impuesto de 3,0435 UTM por tonelada
- **Pilas:** Definidos en el proyecto de ley como dispositivos que desarrollan energía eléctrica a partir de reacciones de oxidación-reducción sobre la base de su energía química. El proyecto establecía un impuesto sobre las pilas de 25,5402 UTM por tonelada
- **Ampolletas:** El proyecto establecía un tributo ambiental que se calculaba en 5,7502 UTM por tonelada.

Se establecía también, en el proyecto de ley reseñado, un impuesto que bajo la misma fórmula gravaba a los envases, entendiéndose por dicho concepto a los productos que se utilicen para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías, en cualquier fase de la cadena de fabricación, distribución y consumo, incluyendo también los embalajes estableciendo una alícuota de acuerdo al material de su composición en UTM por cada tonelada producida o importada de la siguiente forma:

- **Tetra :** Con un impuesto de 3,6773 UTM por tonelada
- **Vidrio:** Los envases compuestos de vidrio con un impuesto de 0,6087 UTM por tonelada
- **Metal:** Con un impuesto de 1,9022 UTM por tonelada
- **Bolsas de plástico y Films:** Gravados con 1,3696 UTM por tonelada
- **Otros Plásticos:** con 4,9457 UTM por tonelada
- **PET** (politereftalato de etileno, en inglés *polyethylenetherephthalate*) con un impuesto de 4,311 UTM por tonelada.

Para tales efectos se disponía la obligación de que todos los vendedores que participen en la cadena de comercialización de estos productos, o de bienes que

los incorporen, de indicar, de forma separada el impuesto que los afecto en su primera venta o importación.⁹⁸

Como se señaló, el apartado relativo a los impuestos medioambientales fue eliminado del proyecto de reforma que finalmente fue enviado al legislativo, decisión que según lo declarado por la Ministra del Medio Ambiente María Ignacia Benítez, se tomó en beneficio de la presentación de un nuevo proyecto que incluiría herramientas fiscales para la protección del medio ambiente, que es el denominado proyecto de “Responsabilidad Extendida del Productor” (REP), similar a lo desarrollado en países europeos como España.⁹⁹

3.- Proyecto de Responsabilidad Extendida del Productor que ingresaría a tramitación a finales de Julio de 2013

La OCDE define que se entiende por Responsabilidad Extendida del Productor de la siguiente manera:

“Es una política ambiental en la cual la responsabilidad del productor por su producto es extendida hasta el momento del post-consumo en el final del ciclo de vida del producto”¹⁰⁰

Se establece la obligación de los fabricantes e importadores de varios productos como aceites lubricantes, aparatos electrónicos, neumáticos, plásticos y baterías se hagan cargo de los desechos que estos generan una vez que han terminado su vida útil.

⁹⁸ PROYECTO de Ley que perfecciona la legislación tributaria y financia la reforma educacional, CHILE. Santiago, Chile. 30 Abril 2012. artículo 6. pp. 82- 84.

⁹⁹ LA TERCERA. Gobierno elimina impuestos verdes y opta por proyecto de reciclaje. Prensa de Chile. Santiago, Chile. 27 Agosto 2012. p. 24.

¹⁰⁰ ORGANISATION of Economic Co-operation and Development (OECD). Pollution Prevention and Control Extended Producer Responsibility in the OECD Area, phase 1 report. Paris, Francia: OECD Publishing. 1996. p. 15.

De esta forma se mira desde otra óptica la protección del medio ambiente, obligando a los productores e importadores a hacerse cargo del impacto ambiental que los productos con los que ellos trabajan producen, en todos los procesos que esto implica, desde su fabricación o importación, pasando por su proceso de venta y una vez que dejan su vida útil.

En dicho sentido el proyecto se señala que incorporara metas de reciclaje a las empresas que trabajen con los productos que la ley califique, a fin de buscar maximizar la utilización de los materiales que los componen antes de convertirlos en desechos.¹⁰¹

¹⁰¹DIARIO FINANCIERO, Proyecto que regula el reciclaje estaría ad portas de ingresar al Congreso. [En Línea] Prensa de Chile. Santiago, Chile. 17 Julio 2013 [En Línea] [Fecha de consulta: 15 de julio 2013]. Publicación diaria. Disponible en:< http://m.df.cl/proyecto-que-regula-reciclaje-estaria-ad-portas-de-ingresar-al-congreso/prontus_df/2013-07-15/200636.html>

CONCLUSIONES

El desafío que el presente trabajo de título nos impuso, nos ha llevado a descubrir un nuevo foco, antes ignorado en la política fiscal, a lo menos interna. Los impuestos ambientales se manifiestan como instrumentos fiscales que permiten cumplir tanto con finalidades de política fiscal como de política ambiental, y en dicho sentido, a priori, su estudio parecía una labor que podía ayudarnos a enfrentar la problemática que se planteaba en un comienzo respecto a cómo afrontar, en las condiciones actuales de nuestro país, los desafíos tanto de crecimiento económico como de protección del medio ambiente, entendiendo lo transcendental de ambas finalidades.

Es así como se analizó la imposición ambiental, práctica que nos llevó a desarrollar un abanico muy amplio de temas: el cómo funcionan estas herramientas, entendiendo los impuestos verdes como un instrumento eminentemente, en su esencia, de naturaleza fiscal, como parte integrante de lo que en el estudio profesional del área jurídica se denomina, derecho tributario. También nos permitió entender desde la lógica de la tributación el cómo se configuran estos gravámenes, el cómo deben responder a la lógica primaria de los tributos, y en dicho sentido, respetar los principios básicos que respecto a la materia la legislación y la ciencia jurídica impone.

Se planteó también las finalidades que se persiguen, el cómo desde la tributación buscan solucionar las fallas de mercado y externalidades negativas que de la acción del hombre e industrialización de los mercados deriva.

Se analizó el como la ciencia jurídica y económica le dio la vuelta al problema ambiental, al uso desmedido de los recursos naturales, y la contaminación de los ecosistemas, mirando ahora estos factores desde la óptica económica, asignándoles un valor económico que represente, el uso y la contaminación producida.

El trabajo nos puso también a la vista el cómo esta herramienta fiscal producía dobles dividendos, respondiendo tanto a los intereses medioambientales, que encontraban en la tributación un mecanismo, más económico-eficiente que la regulación convencional, como a los intereses de política fiscal que ampliaban su gama de instrumentos tributarios, recibiendo dividendos que, como se pudo analizar en la experiencia internacional, pueden llegar a ser significativos si se encuentran bien diseñados.

Finalmente se analizó el caso de Chile, donde pudimos apreciar, no contamos aun con este tipo de tributos, y los intentos por implementarlos, además de escasos, no han llegado a concretarse producto, entre otras cosas, de la presión ejercida por los gremios sobre los que, en su calidad de agentes contaminantes, la imposición recaería.

En este sentido, la experiencia internacional nos indica que la imposición ambiental es una herramienta que representa múltiples beneficios, responde a

cabalidad a nuestras necesidades internas y sobre todo a la tan preocupante situación ambiental que vivimos.

Es por esto que creemos es necesario evaluar, seriamente la implementación de esta clase de tributos en nuestro ordenamiento jurídico, creemos existen las garantías en el orden interno y nos ayudaría a ampliar la gama de instrumentos fiscales con que contamos, permitiría afrontar los problemas ambientales que nos aquejan y eventualmente si se diseñara con dedicación, permitiría bajar la carga tributaria de otras actividades que si pueden influir en el dinamismo de nuestra economía como rentas de trabajo, capital de inversión, etc.

BIBLIOGRAFÍA

AGENCIA Europea de Medio Ambiente. El tributo ambiental: Aplicación y efectividad sobre el medio ambiente. Luxemburgo: Oficina de Publicaciones Oficiales de las comunidades Europeas, 1997.

AHUMADA, Guillermo. Tratado de Finanzas Publicas. Vol.1. Córdoba, Argentina: Universidad de Córdoba, 1956. 249 p.

AINZUA, Sebastián. Los Impuestos Medioambientales como Instrumentos Contra el Cambio Climático: Experiencias y lecciones para su aplicación. Santiago, Chile: Publicaciones Fundación Terram, 2009. 31 p.

AMATUCCI, Andrea. El ordenamiento Financiero. Bogotá, Colombia: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2002. 428 p.

ATALIBA, Geraldo. Hipótesis de incidencia tributaria, Montevideo, Uruguay: Fundación de la Cultura Universitaria, 1977. 96 p.

BARDE, Jean Philippe. Historia y evolución de los instrumentos fiscales relacionados con el medio ambiente en países de la OCDE. En: MORENO, Graciela, MENDOZA, Paola y AVILA, Sara. Impuestos ambientales. Lecciones en países de la OCDE y experiencias en México. Ciudad de México, México: Instituto Nacional de Ecología (INE), 2002. pp. 14 y ss.

BARROS, Paulo. Curso de direito tributario. Sao Paulo, Brasil: Saraiva, 2009. 289 p.

BAUMOL, Williams y OATES, Wallace. The Theory of Environmental Policy. Cambridge, Inglaterra: Cambridge University Pres, 1988. 299 pp.

BAZIN, Damien, BALLEET, Jerome. y TOUAHRI, David. Environmental responsibility versus taxation. Ecological Economics. 49: 129-139, 2004.

BERLIRI, Antonio. Principios de Derecho Tributario. Vol. 1. Madrid, España: Derecho Financiero. 1964. 176 p.

BERNASCONI, Renato. Reforma Fiscal Verde, en Red Circle n° 15 [En Línea], [Fecha de consulta: 17 de Abril 2013], Disponible en:

<http://renatobernasconi.blogspot.com/2008_10_01_archive.html>

BOKOBO, Susana. Gravámenes e incentivos fiscales ambientales. Madrid, España: Civitas, 2000. 27 p.

CASTILLO, José. La Reforma Fiscal Ecológica, Marco económico e institucional para el establecimiento de tributos ecológicos en el Estado central y en las comunidades autónomas, algunas propuestas. Granada, España: Ediciones Comares, 1999. 104 p.

CENTRO de estudios de opinión ciudadana, CEOC. La OCDE y el Medio Ambiente en Chile. Talca, Chile: CEOC Universidad de Talca, 2010. 8 p.

EL COMERCIO, Especial Resumen Reforma Tributaria. [En Línea] Prensa Ecuador. Quito, Ecuador. 31 de Diciembre 2011. [Fecha de consulta: 13 de Junio 2013] Edición especial. Disponible en:

<http://especiales.elcomercio.com/2012/04/gasolina/pdf/resumen_reforma_noviembre_2011.pdf>

COMISION de Estudio de la Nueva Constitución. Sesión N° 398. 11 de Julio de 1978. Santiago, Chile: Archivo Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. p. 3114. [También en Línea], [Fecha de consulta: 15 de Mayo 2013]. Disponible en:

<http://www.bcn.cl/lc/cpolitica/constitucion_politica/Actas_comision_ortuzar/>

CONFERENCIA técnica del CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias). Tópicos Emergentes en la Agenda de las Administraciones Tributarias. Ministerio Federal de Finanzas de Alemania. Johannesburgo, Sudáfrica. 2008.

CONFERENCIA técnica del CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias), Tópicos Emergentes en la Agenda de las Administraciones Tributarias. Ministerio de Finanzas de Holanda. Johannesburgo, Sudáfrica. 2008.

CONGRESO, Quinto Congreso de Economía de Navarra: El desarrollo sostenible (Pamplona, España, 2003). GAGO, Alberto. Experiencias recientes en el uso de los impuestos ambientales y de las reformas fiscales verdes [En Línea] [Fecha de consulta: 27 de Mayo 2013]. Disponible en:

<<http://www.navarra.es/NR/rdonlyres/ADB42886-C280-4090-A3DD-47383F7FFD3F/79764/03ALBERTOGAGO.pdf>>

CONSTITUCION Política de la República de Chile. Santiago, Chile: Jurídica, 2008.

DECRETO Ley 828, CHILE. Impuesto a los Tabacos Manufacturados. Ministerio de Hacienda. Santiago, Chile, 1974.

DIARIO Financiero. CPC y SOFOFA encabezan críticas de gremios a impuestos verdes y arancel cero. [En Línea] Prensa de Chile. Santiago, Chile. 5 de Junio 2012, [Fecha de consulta: 4 Noviembre 2012]. Publicación diaria. Disponible en:

http://www.df.cl/cpc-y-sofofa-encabezan-criticas-de-gremios-a-impuestos-verdes-y-arancel-cero/prontus_df/2012-06-04/214459.html

DIARIO Financiero, Proyecto que regula el reciclaje estaría ad portas de ingresar al Congreso. [En Línea] Prensa de Chile. Santiago, Chile. 17 de Julio 2013 [Fecha de consulta: 15 de julio 2013], Publicación diaria. Disponible en:

http://m.df.cl/proyecto-que-regula-reciclaje-estaria-ad-portas-de-ingresar-al-congreso/prontus_df/2013-07-15/200636.html

ECOTICIAS, Una pila, una bolsa de plástico, una lata de cerveza, ¿Cuánto tardan en desintegrarse? [En Línea]. Prensa de España. Madrid, España. 16 de Diciembre 2012. [Fecha de consulta: 7 de Mayo 2013]. Publicación diaria.

Disponible en: <<http://www.ecoticias.com/residuos-reciclaje/71460/pila-bolsa-plastico-lata-cerveza-cuanto-tardan-desintegrarse>>

EVANS, Enrique. Los Derechos Constitucionales. Tomo II. Santiago, Chile: Jurídica, 1986. 283 p.

FAUNDEZ, Antonio. Propuesta de una Hipótesis Tributaria Condicionante como forma de Protección del Medio Ambiente. En: MASBERNAT, Patricio. Problemas Actuales de Derecho Tributario Comparado, una perspectiva de Iberoamérica. Santiago, Chile: Librotecnia, 2012. pp. 654 y ss.

FERNANDEZ, Mario y FERNANDEZ, Héctor. Principios del Derecho Tributario. Santiago, Chile: Jurídica de Chile. 1952. 31 p.

FIGUEROA, Aimée. Tributos Ambientales en México, una revisión de su evolución y problemas. Boletín Mexicano de Derecho Comparado. 37 (114): 991-1020; 2005.

FIGUEROA, Juan Eduardo. Las Garantías Constitucionales del Contribuyente en la Constitución Política de 1980. Santiago, Chile: Jurídica, 1985 164 p.

GAGO, Alberto, LABADEIRA, Xavier y RODRIGUEZ, Miguel. Imposición Ambiental y Reforma Fiscal Verde: Tendencias Recientes y Análisis de Propuestas. Vigo, España: Departamento de Economía Aplicada, Universidad de Vigo, 2002. pp. 36 y ss.

GAGO, Alberto y LABANDEIRA, Xavier. La imposición Ambiental: Fundamentos, tipología comparada y experiencia en la OCDE y España. Hacienda Pública Española. 141/142: 193 – 219, 1997.

GIANNINI, Achile Donato. Istituzioni di diritto tributario. 3ª.ed. Milano, Italia: Dott A. Giuffrè Editore. 1945. 50 p.

GIL, Gerardo, HURTADO, Eugenio y MADRAZO, Jorge. Diccionario jurídico mexicano. Coyoacán, México: Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM. 1983. 327 p.

GIULIANI, Carlos. Derecho Financiero. Buenos Aires, Argentina: De Palma, 1987. 309 p.

GRIZIOTTI, Benvenuto. L'Interpretazione funzionale delle leggi finanziarie. Revista de Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze. (4): 347 y ss; 1949.

INSTITUTO Nacional de Estadísticas (INE), Impuestos Ambientales, Ministerio de Economía Español. [En línea]. Madrid, España. 2004. [Fecha de consulta: 7 de Junio 2013] Disponible en:

<<http://www.ine.es/daco/daco42/ambiente/aguasatelite/metimpuestos.pdf>>

JARACH, Dino. El Hecho Imponible, Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo. 2ª.ed. Buenos Aires, Argentina: Abeledo – Perrot. 1971. 128 p.

JARACH, Dino. Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Buenos Aires, Argentina: Abeledo – Perrot. 1996. 255 p.

JIMENEZ, Antonio. Lecciones de derecho tributario, 7ª.Ed. Ciudad de México, México: Thomson. 2001. 79 p.

JOTABA, Jorge. Impuesto sobre circulación de mercaderías y servicios de transporte (ICMS) como instrumento económico para la gestión ambiental: el caso de Brasil. En: ACQUATELLA, Jean y BARCENA, Alicia, Política Fiscal y Medio Ambiente, Bases para una Agenda Común. Santiago, Chile: CEPAL, 2005. pp. 128 y ss.

LABANDEIRA, Xavier. Impuestos y Medio Ambiente. Economistas. 84: 369 – 374, 2000.

LAGO, José María. De la litigiosidad y la justicia tributaria. En: GARCIA-QUINTANA, Cesar, GONZALEZ, Eusebio, RAMALLO, Juan, LEJEUNE, Ernesto, y YABAR, Ana. Estudios en Homenaje al profesor Pérez de Ayala. Madrid, España: Dickynson Antártica. 2007. pp. 511- 552.

LEY N° 19.300 CHILE. Ley General de Bases del Medio Ambiente. 1994

LOPEZ-GUZMAN, Tomas, LARA, Fernando y GOMEZ, Ángel, Medio Ambiente y la Reforma Fiscal, una propuesta. Revista Interdisciplinar de Gestión Ambiental. (7):5-6; 2005.

LOPEZ, Raúl y MIRANDA, Freddy. Instrumentos Económicos de Gestión Ambiental y su Potencial de Aplicación al Manejo de Zonas Marino Costera en Costa Rica. San Jose, Costa Rica: Global Programme of Action for the Protection of the Environment, 2002.

MARTIN, Juan, LOZANO, Carmelo, CASADO, Gabriel, y TEJERIZO, José Manuel. Curso de Derecho Financiero Tributario, 6ª.ed. Madrid, España: Tecnos Madrid, 1995. 840 p.

MEIXUEIRO, Gustavo. El principio del que contamina paga: alcances y pendientes en la legislación mexicana. Ciudad de México, México: Centro de Estudios Sociales y de Opinión Pública, 2007. 37 p.

METRO Ecuador. El primer año del impuesto verde [En línea]. Prensa de Ecuador. Quito, Ecuador. 21 de Abril 2013, [Fecha de consulta: 13 de Junio 2013]. Publicación diaria. Disponible en: <<http://www.metroecuador.com.ec/51496-el-primer-ano-del-impuesto-verde.html>>

NAVARRO, Enrique. Derecho Constitucional Tributario. [En línea]. Apuntes de Derecho Constitucional. [Fecha de consulta: 25 de Mayo 2013]. Disponible en:<https://www.u-cursos.cl/derecho/2005/2/DIP101ADM/1/material_docente/objeto/82304>

ORGANISATION for Economic Co-operation and Development (OECD). Environmental Tax information 2008 [En Línea]. [Fecha de consulta: 17 Junio 2013]. Disponible en: <<http://www2.oecd.org/ecoinst/queries/taxinfo.htm>>

ORGANISATION for Economic Co-operation and Development (OECD). The Political Economy of Environmentally Related Taxed. Paris, Francia: OECD Publishing, 2006. 26 p.

ORGANISATION for Economic Co-operation and Development (OECD). The Polluter-pays Principle: Note of the implementation of the polluter-pays principle. OECD, Environment Directorate. Paris, Francia: OECD Publishing, 1972.

ORGANIZACIÓN de Estados Americanos (OEA) y Banco Interamericano de Desarrollo (BID). Modelo de Código Tributario OEA/BID para América Latina. Washington D.C. Estados Unidos: Publicaciones CIAT, 1967.

PALOS, Martha Elba. El Tributo Ambiental Local, modelos, principios jurídicos y participación social. Estudio de caso. Coyoacán, México: Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, 2011. 298 p.

PROGRAMA de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente, PNUMA, Driving a Green Economy Through Public, Finance and Fiscal Policy Reform. Green Economy Working Paper v.10. [En Línea] Saint-Martin-Bellevue, Francia. [Fecha de consulta: el 22 de Junio 2013]. Disponible en:

<<http://www.pnuma.org/geo/geoalc3/index.php>>

PROYECTO de Ley que perfecciona la legislación tributaria y financia la reforma educacional. Santiago, Chile, 30 Abril 2012.

La REFORMA Fiscal Verde: Objetivos, Logros y Aplicación. Boletín Ice Económico. (2717): 35-40, 2002.

La TERCERA. Gobierno elimina impuestos verdes y opta por proyecto de reciclaje. Prensa de Chile. Santiago, Chile. 27 Agosto 2012. p. 24

RIOS, Gabriela. Tributación Ambiental: La Contribución por Gasto. Coyoacán, México: Universidad Autónoma de México, 2007. 76 p.

RT. Ecuador introduce impuesto ambiental sobre vehículos de lujo y cigarrillos [en línea], Prensa Latinoamericana. 5 de Junio 2011. [Fecha de consulta: 12 Junio 2013]. Publicación diaria. Disponible en:

<<http://actualidad.rt.com/actualidad/view/28107-Ecuador-introduce-un-impuesto-ambiental-sobre-veh%C3%ADculos-de-lujo-y-cigarrillos>>

SANDOVAL, Rosa Carolina. Impuestos al tabaco en los países del Mercosur y asociados. [En línea] Pan American Health Organization (PAHO). Buenos Aires, Argentina [Fecha de consulta: 20 junio 2013]. Disponible en:
<<http://2006.confex.com/uicc/wctoh/techprogram/P10060.HTM>>

SENTENCIA. Excelentísima Corte Suprema de Chile. Rol 19.584. Santiago, Chile. 11 de Mayo 1994.

SENTENCIA. Tribunal Constitucional de Chile. Rol 219. Santiago, Chile. 31 de Julio 1995.

SPISSO, Rodolfo. Derecho Constitucional Tributario. Buenos Aires, Argentina: Ediciones Depalma, 1993. 193 p.

TONDINI, Bruno. La Tributación Ambiental y su relación con el Medio Ambiente (una posible solución al tema de las papeleras). [En Línea] Centro Argentino de Estudios Internacionales. Programa de Derecho Internacional. Buenos Aires, Argentina. [Fecha de consulta: 27 de Abril 2013], Disponible en:
<<http://ibcperu.org/doc/isis/8391.pdf>>

UNION Europea. Quinto Programa Comunitario de Política y Actuación en materia de Medio Ambiente y Desarrollo Sostenible. Bruselas, Bélgica: Comisión Europea, 1992.

VILLEGAS, Héctor. Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario. Buenos Aires, Argentina: Depalma, 2001.

ZAVALA, José Luis. Manual de Derecho Tributario. Santiago, Chile: Jurídica Cono Sur, 1998. 315 p.