

## CAPITULO VI

### BREVE ANÁLISIS DE DERECHO COMPARADO

Existen dos tendencias que han seguido los diferentes grupos de países de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), documentadas y analizadas por el Programa de Medio Ambiental de la OCDE y por el Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas, a los cuales se hace referencia.

Nos encontramos con un grupo de países que han planteado una reestructuración de su sistema tributario y han modificado la presión fiscal reduciendo la tributación sobre la renta a favor de los impuestos sobre el consumo, donde se incluyen particularmente los de carácter ambiental, que tienen una notable capacidad para afrontar los problemas estructurales del sistema político. Teniendo en cuenta el importante papel que juegan los tributos ambientales en esta reestructuración del sistema fiscal, a esta tendencia se le podría denominar Reforma Fiscal Ecológica. Éste es el caso de los Países Bajos, Finlandia, Suecia, Noruega y Dinamarca, quienes fueron precursores al realizar una reestructuración fiscal con los impuestos sobre la energía y las emisiones de carbono.<sup>1</sup>

Una segunda tendencia, se concentra en varios países que utilizan la tributación ambiental como un planteamiento menos ambicioso, en cuanto a su propósito de reformar estructuralmente el sistema fiscal. Los principales objetivos se concentran en este caso en una mayor utilización de los impuestos tradicionales y otros nuevos con una finalidad

---

<sup>1</sup> Nils Axel Braathen. <Diseño y eficacia de los impuestos ambientales. Lecciones de países de la OCDE> en Graciela Moreno Arellano, Paola Mendoza Sánchez y Sara Ávila Forcada (comp.) *Impuestos Ambientales Lecciones en países de la OCDE y experiencias en México*. Instituto Nacional de Ecología: México, 2002. P.46-50.

más orientada a objetivos ambientales, con el propósito de reforzar los efectos iniciativos de los eco-impuestos, lo cual se podría calificar de fiscalidad ecológica blanda. Ésta ha sido, por ejemplo, la orientación seguida en Alemania, Bélgica, Francia y Suiza.

La Comunidad Europea, a través de la Recomendación del Consejo de Seguridad del 3 de marzo de 1975, relativa a la imputación de costos y a la intervención de los poderes públicos en materia de medio ambiente se establece que el responsable de la contaminación es quien deteriora directa o indirectamente el medio ambiente.<sup>2</sup>

En el derecho europeo, las figuras tributario-ecológicas existentes o proyectadas más representativas, se encaminan a proteger, fundamentalmente, el agua y el aire, quedando en un segundo plano el suelo, y muy por detrás el paisaje.

Dentro del grupo de tributos, es claro el predominio de la categoría tributaria del impuesto, el cual, estructurado mediante el esquema de imposición directa, es el instrumento fiscal más utilizado para conseguir la reducción de emisión de los contaminantes.

Este instrumento ha permitido incentivar actitudes más respetuosas del entorno ambiental, sin embargo tiene el inconveniente de la identificación del causante de la contaminación. No grava a los contribuyentes que ocasionan los daños ambientales, su objetivo se dirige más bien a alcanzar los estándares de política ambiental que pretende conseguir. Inciden de manera indirecta en el agente contaminador para que éste busque,

---

<sup>2</sup> Jean Philippe Barde. < Historia y evolución de los instrumentos fiscales relacionados con el medio ambiente en los países de la OCDE> en Graciela Moreno Arellano, Paola Mendoza Sánchez y Sara Ávila Forcada (comp.) *Impuestos Ambientales Lecciones en países de la OCDE y experiencias en México*. Instituto Nacional de Ecología: México, 2002. P.13-14.

por su propia conveniencia económica, vías alternativas menos degradantes para el entorno natural, las cuales pasan por diferentes soluciones como la modificación de conductas, el desuso de hábitos nocivos y, en su caso, su sustitución por otros medios menos dañinos.

Como ejemplo de ésta categoría, tenemos el caso de Dinamarca, en 1990, estableció un impuesto sobre ciertos materiales de construcción para promover el reciclaje. En Francia, existe un impuesto local sobre los residuos sólidos urbanos que grava a todas las propiedades sujetas al impuesto inmobiliario sobre la propiedad edificada, y a partir de 1992 introdujo el impuesto sobre descarga sobre residuos sólidos urbanos y asimilados, que constituye una contribución parafiscal que deben liquidar las empresas por la recolección de residuos, cuyos ingresos afectan al tratamiento de residuos por las autoridades locales y federales.

En Holanda, existe un impuesto sobre el ruido de las aeronaves basado en su peso y características, cuya recaudación se destina a programas de insonorización.

En Dinamarca, Noruega y Suecia los impuestos se aplican a los pesticidas; en Alemania, Francia, Italia, Holanda, Noruega, se tienen los impuestos sobre aceites lubricantes; en Dinamarca, Noruega, Holanda y Suecia, existen impuestos sobre embalajes no reutilizables; en Noruega y Holanda el impuesto es al contenido de azufre de combustibles.

Además, en Suecia los tributos sobre productos de aceite mineral financian programas ambientales contra la acidificación en los lagos.<sup>3</sup>

Los resultados que se han experimentado con estos impuestos en Europa a la fecha representan un instrumento relativamente útil para evitar la contaminación de agua. Por lo que respecta a fertilizantes, pesticidas, aceites y lubricantes, la medida es eficaz para evitar emisiones a la atmósfera por el contenido de sulfuro en combustible, gasolina con y sin plomo, eficaz también para evitar residuos de envases no retornables y de bolsas de plástico.

Suecia ha reestructurado la imposición sobre la energía y otros tributos ambientales, gravando con un impuesto al contenido de carbono, según los combustibles, petróleo, carbón, gas natural, gas líquido y gasolina, así como los vuelos internos, en relación con el nivel de emisiones, el impuesto sobre el azufre que grava el contenido de azufre del carbón y la turba, el impuesto sobre óxido de nitrógeno procedente de altos hornos. Se estima que la reforma fiscal en Suecia ha integrado la función incentivante y recaudatoria de la fiscalidad ambiental, en torno a impuestos vertebrales ya vigentes y unos tributos sobre productos nocivos o vertidos contaminantes. Cabe destacar que existe una tendencia generalizada de armonizar en un único impuesto sobre el consumo tratándose de productos, bienes y materiales contaminantes, sobre el modelo de valor añadido conforme a la respectiva capacidad contaminante.<sup>4</sup>

---

<sup>3</sup> Ibid. P.17-21.

<sup>4</sup> <Impuestos relacionado con el medio ambiente en los países miembros de la OCDE>. Programa Medio Ambiental de la OCDE. URL= <http://www.oecd.org>

Por otra parte, cuando se trata de financiar obras o servicios, son las contribuciones especiales y las tasas las categorías elegidas. Es decir, dentro de la fiscalidad ecológica, los impuestos se dirigen generalmente a desincentivar conductas anómalas, mientras las tasas y las contribuciones especiales son, preferentemente, instrumentos redistributivos de los costos causados por las actividades contaminantes.

En efecto, éstos son los instrumentos apropiados para hacer recaer en el sujeto que contamina los costos provocados cuando las actividades realizadas por éste son positivamente encuadrables como presupuestos de hecho de tales figuras, como en el caso de actividades o servicios llevados a cabo por la administración, la utilización o el aprovechamiento especial del dominio público o el beneficio adquirido por el sujeto pasivo como consecuencia de determinadas obras realizadas por la administración.

Respecto de las modalidades del hecho gravable en los tributos protectores del entorno natural, podemos concluir que las tasas ambientales emplean las tres variantes propias de dicha categoría; a saber, la utilización o aprovechamiento especial del dominio público, la prestación por parte de la administración de un servicio público que beneficie al medio ambiente y la realización de una actividad administrativa. En el caso de los impuestos, las figuras existentes suelen estructurar su hecho imponible con base en el consumo de productos contaminantes o en la emisión o vertido de sustancias nocivas para el medio ambiente, predominando estos últimos. Excepcionalmente encontramos impuestos ambientales que graven la extracción, fabricación o importación de materias o

productos ecológicamente nocivos, como es el caso del proyectado impuesto europeo sobre el dióxido de carbono (CO<sub>2</sub>) y la energía.<sup>5</sup>

Debido a que las distintas figuras tributario-ambientales existentes definen su base imponible tanto de manera monetaria como en forma de parámetro, el tipo de gravamen de éstas se estructura respectivamente como alícuota o como tipo de gravamen en sentido estricto. Esta última variante la utilizan para los impuestos que gravan la emisión o el vertido de sustancias contaminantes.

En el caso de tributos sobre las emisiones (cánones de vertidos, impuesto gallego sobre contaminación atmosférica, etc.) son frecuentes los métodos de estimación objetiva basados, por ejemplo, en el consumo de agua. Destaca en Italia, el establecimiento en 1987 de un subsidio directo para que las industrias cambien tecnologías para reducir residuos.<sup>6</sup>

El éxito de la Reforma Fiscal Verde depende en gran medida de la efectividad y eficiencia de los impuestos ambientales que utilice, pero también cómo se inserten en la Política Ambiental en su conjunto. La experiencia comparada ha demostrado que cada vez son más los países que adoptan soluciones mixtas, combinando el principio de *quién contamina paga* y los impuestos ambientales, con el de *quién limpia, ingresa* y los sistemas sectoriales de permisos de contaminación negociables.

En la mayoría de los países el ingreso proveniente de los impuestos ecológicos es aún limitado. Esto depende de cómo se defina un impuesto ambiental. La definición

---

<sup>5</sup> Ibid

<sup>6</sup> Ibid

presentada incluye como impuestos ambientales a los impuestos relacionados con la energía, ya que, en la mayoría de los países, existe una fuerte relación entre el uso de energía y los problemas ecológicos.<sup>7</sup>

Breve análisis de los Impuestos Especiales sobre Consumos basado en Tulio Rosembuj.

Los denominados impuestos especiales sobre consumos, se aplican a bienes contaminantes, sea en la etapa industrial, del consumo, o de residuo. El objetivo económico aspira a que disminuyan los precios relativos de los bienes calificados como contaminantes, siempre y cuando cumplan con las medidas en beneficio del medio ambiente.

La definición de la OCDE señala que se trata de impuestos que gravan el precio de los productos contaminantes en la etapa de manufactura, consumo o residuo.

Los impuestos especiales sobre productos tienen un adecuado resultado ambiental en la medida en que se cumplen con ciertos criterios específicos.

Primero, que la medición y control de las emisiones suponga un coste elevado, por ejemplo, si son fuentes contaminantes difusas, tal como el desagüe de los pesticidas en el agua. En este caso la medición directa lleva el riesgo de costar muy cara y/o ser imprecisa.

Segundo, que pueda configurarse el hecho imponible del impuesto y su relación directa con el efecto ambiental que se propone. Esto implica que el incentivo de

---

<sup>7</sup> OCDE. <Impuestos Ambientales y la Reforma Tributaria Verde>. *1 Trimestre Fiscal*. No. 75. Marzo, 2003. P. 186-188

aplicar tecnologías alternativas no sea comparable con las que dispone, o que los costes de emisión sean superados a los que supone la carga del impuesto sobre los precios del producto.

La valoración sobre los impuestos que gravan productos ambientalmente nocivos no es favorable, debido a la ausencia de incentivos, con la excepción de los que gravan envases no retornables.

La eficacia de los impuestos sobre productos depende de su cuantía, porque para que actúe como incentivo, el nivel de los mismos debe ser suficientemente elevado para que sea conveniente la utilización o empleo de productos de consumo limpios sustitutivos.

Estos impuestos son eficaces debido a que su administración depende de la Administración Tributaria y debido a que los recursos obtenidos sirven al presupuesto del Estado.

Los impuestos ambientales pueden aplicarse a productos de por sí sucios, con el propósito de modificar los precios relativos y disminuir su consumo o propiciar su sustitución por aquellos productos que cumplan con la política ambiental. La eficacia de estos impuestos depende de la demanda y de la sustitución de ciertos productos.<sup>8</sup>

Los instrumentos económicos juegan un papel cada vez más importante en la política ambiental. Siguiendo cualquiera de las dos tendencias, los países miembros de la OCDE, de alguna manera han introducido, en sus políticas tributarias impuestos

---

<sup>8</sup> Tulio Rosembuj. *Op. Cit.* P. 106-108.

relacionados con el medio ambiente obteniendo resultados positivos. De lo anterior se desprende, que la utilización de los impuestos para proteger al medio ambiente son un instrumento eficaz para la protección y restauración del medio ambiente, además contribuyen a la recaudación, por lo que deberían ser esenciales en el diseño de toda política ambiental.