



Federica Pitrone^(*)

Definiendo los “Impuestos Ambientales”: Aportes desde el Tribunal de Justicia de la Unión Europea^{(**)(***)}

Defining “Environmental Taxes”: Input from the Court of Justice of the European Union

Resumen: En el presente artículo, el autor propone un nuevo enfoque con relación a la definición del término “impuesto ambiental” tomando en consideración a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Palabras claves: Tributación ambiental - Impuestos ambientales - OCDE - Tribunal de Justicia de la Unión Europea - Política fiscal - Unión Europea

Abstract: In this article, the author proposes a new approach to the definition of the term “environmental taxes”, taking into account a recent judgement of the Court of Justice of the European Union.

Keywords: Environmental taxation - Environmental Taxes - OECD - Court of Justice of the European Union - Fiscal policy - European Union

1. Introducción

“Oliver Wendell Holmes dijo que ‘los impuestos son el precio que pagamos por la civilización’. Yo agregaría que, además de ser el precio que pagamos por la civilización, los impuestos también debe ser el precio que pagamos para preservar la civilización”⁽¹⁾

(*) © Federica Pitrone 2014. Profesora del Departamento de Derecho Tributario de Maastricht University, the Netherlands. El autor puede ser contactado en el siguiente correo electrónico: federica.pitrone@maastrichtuniversity.nl

(**) El artículo original en inglés fue publicado en *Bulletin for International Taxation*. No. 69. 1; pp. 58-64, Journals IBFD. *Bulletin for International Taxation* se encuentra disponible en línea web. Por favor, consultar: www.ibfd.org. Traducido y reproducido con permiso, las gestiones estuvieron a cargo de Paula D’Medina Valdez.

La traducción estuvo a cargo de Efraín Rodríguez Alzaa, Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Título de Segunda Especialidad en Derecho Tributario por la misma universidad. Diploma en “International Tax Aspects of Mergers, Acquisition and Corporate Finance” por el International Bureau of Fiscal Documentation. Miembro extraordinario de la Asociación Civil IUS ET VERITAS.

(***) Nota del Editor: el presente artículo fue recibido el 15 de febrero de 2015 y aceptado el 21 febrero del mismo año.

(1) SUMMERS, Lawrence Henry. *The Case for Corrective Taxation*. En: *National Tax Association*. Volumen 3. No. 44, 1991; p. 289 (1991).

Definiendo los “Impuestos Ambientales”: Aportes desde el Tribunal de Justicia de la Unión Europea

Defining “Environmental Taxes”: Input from the Court of Justice of the European Union

Cada vez es más claro que se deben tomar acciones significativas para prevenir los cambios y daños irreversibles al medio ambiente y para detener el cambio climático. Se pueden utilizar diversos instrumentos para alcanzar este objetivo. Sin embargo, las instituciones de la Unión Europea (en adelante, la “UE”), la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (en adelante, “OCDE”) y otras organizaciones internacionales, tales como el Fondo Monetario Internacional y el Banco Mundial, proponen continuamente un mayor uso de los impuestos ambientales, ya que son considerados como uno de los instrumentos predilectos para combatir la contaminación ambiental⁽²⁾. En este contexto, los impuestos ambientales han ganado una gran importancia entre los países miembros de la OCDE⁽³⁾. En particular, a nivel de la UE, la Comisión Europea ha jugado un papel importante en este desarrollo, proponiendo constantemente un uso más exhaustivo de instrumentos económicos basados en el mercado, para el desarrollo de políticas ambientales, incluyendo medidas fiscales⁽⁴⁾.

Al mismo tiempo, el incremento del uso de impuestos ambientales se basa en muchos otros factores distintos

a la búsqueda de políticas ambientales más efectivas y eficientes. Ello también se encuentra influenciado por el deseo de contar con fuentes alternativas de financiamiento fiscal y por la búsqueda de mayores ingresos del estado, sobre todo considerando la crisis económica y financiera que comenzó en el año 2008⁽⁵⁾. Además, existe un consenso general en el hecho que el reemplazo de los impuestos que gravan el trabajo por los impuestos ambientales genera un escenario *win-win* con relación al empleo y el medio ambiente.

En otras palabras, parece que la tributación ambiental es la cura de todos los males. Sin embargo, “no todo lo que brilla es oro”. Existe un problema inicial con este tipo de medidas que usualmente es ignorado, esto es, la falta de una definición uniforme de impuestos ambientales⁽⁶⁾.

- (2) EUROPEAN COMMISSION. Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions Rio+20: *Towards the green economy and better governance* COM (2011) 363 final (2011); OECD. *Environmental Taxation: A Guide for Policy Makers*. OECD: 2011; p. 1. International Organizations' Documentation IBFD; *Tax Policy Can Influence Environmental Practices, OECD Says*. En: *Tax Notes International*, 26 de marzo 2012; y MITCHELL, R. *OECD Forum says Carbon Taxes Key to Curbing Emissions, but still Hard to Sell*. En: *International Tax Monitor*. No. 62, 26 de abril de 2012. En la literatura, véase AVI-YONAH, Reuven S. y David M. UHLMANN. *Combating Climate Change: Why a Carbon Tax Is a Better Response to Global Warming than Cap and Trade*. En: *Stanford Environmental Law Journal*. Volumen 28. No. 3, 2009, pp. 3-50.
- (3) EUROPEAN COMMISSION. *Taxation Trends in the European Union, Data for the EU Member States, Iceland and Norway*, 2013; pp. 41 y subsiguientes; y *Tax Reforms in EU Member States 2013: Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability*. En: *Working Paper*. Volumen 38, 2013; pp. 24 y 25; y OECD. *Taxation, Innovation and Environment: A Policy Brief*. OECD, 2011, International Organizations' Documentation IBFD. En la literatura, véase EKINS, Paul. *European Environmental Taxes and Charges: Recent Experience, Issues and Trends*. En: *Ecological Economics*. Volumen 31. No. 1, 1999; p. 39 y subsiguientes.
- (4) EUROPEAN COMMISSION. *Environmental Taxes and Charges in the Single Market*. Communication from the Commission COM (97)9 (1997); y *Green Paper on Market-Based Instruments for Environment and Related Policy Purposes* COM (2007) 140 Final (2007). Asimismo, EUROPEAN COMMUNITY. *Fifth Environmental Action Programme*. La revisión de 1996, los Consejos Europeos de Madrid (1995) y de Florencia (1996), y la Estrategia Europa 2020 tienen el propósito de usar en una mayor medida instrumentos económicos o basados en el mercado como parte de sus políticas ambientales.
- (5) MELIS, Giuseppe y Federica PITRONE. *Coordinating Tax Strategies at the EU Level as a Solution to the Economic and Financial Crisis*. En: *Intertax*. Volumen 8. No. 39, 2011; pp. 377 y subsiguientes.
- (6) VILLAR EZCURRA, Marta. *Desarrollo sostenible y fiscalidad ambiental*. En: *International Tax Law Review*, 2010. De acuerdo con algunos investigadores, existe un vacío en la tributación ambiental que puede ser solucionado aclarando el concepto de impuestos ambientales. Véase SOARES, Claudia. *Environmental Tax: The Weakening of a Powerful Theoretical Concept*. En: MILNE, Janet y OTROS (editores). *Critical Issues in Environmental Taxation: International and Comparative Perspectives*. ch. I. 2. Oxford University Press, 2005.



Federica Pitrone

La razón de esto es, en primer lugar, porque en la literatura internacional y de la UE, varios conceptos tales como “impuestos ambientales”, “impuestos verdes”, “eco-tributos” o “impuestos con incidencia ambiental” son usados indistintamente, a pesar que no tengan necesariamente el mismo significado. En segundo lugar, existe una discusión en torno a dicha terminología entre el Comisión Europea y la OCDE. Esto se debe a que, en la UE y el entorno internacional, existen dos definiciones distintas para *impuestos ambientales*: (i) una definición general; y (ii) otra definición establecida por las normas de ayuda estatal. Existe además otra definición para “impuestos con incidencia ambiental”. Los conceptos de *impuestos ambientales* y *impuestos con incidencia ambiental* se usan indistintamente, a pesar que dichos términos no tienen necesariamente los mismos significados⁽⁷⁾. La inexistencia de una definición uniforme de los impuestos ambientales genera incertidumbre y resultados diversos cuando se trata de determinar qué tipo de medida fiscal puede incluirse dentro del concepto de *impuestos ambientales*. En consecuencia, el concepto de impuesto ambiental se ésta convirtiendo en uno muy amplio⁽⁸⁾ al abarcar distintos tipos de medidas fiscales que: (i) como tales, no siempre califican como impuestos; y, (ii) no siempre son aptos de generar beneficios al medio ambiente.

Un reto importante para el futuro es la implementación internacional y coordinada de los impuestos ambientales. De esta manera, resulta importante encontrar un entendimiento en común de los impuestos ambientales. A fin de alcanzar este objetivo, el autor analiza la reciente sentencia del Tribunal de Justicia de la UE (en adelante, el “TJUE”) en *Transportes Jordi Besora (C-82/12)*⁽⁹⁾, por cuanto resulta útil a fin de poder encontrar un entendimiento común de los alcances del concepto de impuestos ambientales.

En consecuencia, el presente artículo analiza la definición de impuestos ambientales y de impuestos con incidencia ambiental en función a los términos establecidos por el

Comisión Europea y la OCDE (sección 2). Posteriormente se propone un nuevo enfoque para la definición de impuestos ambientales (sección 3) y se enfatiza los aportes recientes del TJUE sobre este tema (sección 4). En la sección 5 presentamos nuestras conclusiones.

2. Las definiciones de Impuestos Ambientales y de Impuestos con incidencia Ambiental propuestas por el Comisión Europea y por la OCDE

2.1 El uso de diferentes términos

Tal y como señalamos en la sección 1, en el marco de la UE y el entorno internacional, existe un uso frecuente de varios y distintos términos, tales como “impuestos ambientales”, “impuestos verdes”, “eco-tributos” e “impuestos con incidencia ambiental”. No obstante, a pesar de que estos términos se usan de manera indistinta, no parece ser que dichos términos tengan el mismo significado.

En primer lugar, *impuestos ambientales* y *eco-tributos* son términos que se superponen con el mismo significado⁽¹⁰⁾.

En segundo lugar con relación al término “impuestos verdes”, éste es utilizado sólo en algunas investigaciones de algunas instituciones de la UE y de la OCDE. En cualquier caso, este concepto es más amplio que el de “impuestos ambientales”. En ese sentido, el artículo titulado “Tendencias fiscales en la UE” establece claramente lo siguiente:

-
- (7) BARDE, J.P. *Implementing Green Tax Reforms in OECD Countries: Progress and Barriers*. En: MILNE, Janet y OTROS (editores). *Óp. cit.*
- (8) SOARES, Claudia. *Óp. cit.*; pp. 23 y subsiguientes.
- (9) España: ECJ, 27 de febrero de 2014. Caso C-82/12. *Transportes Jordi Besora S.L. v. Generalitat de Catalunya*. ECJ Case Law IBFD.
- (10) BARBE, J.P. *Economic Instruments in Environmental Policy: Lessons from OECD Experience and their relevance to Developing Economies*. En: *Working Paper*. No. 92. OECD, 1994.

Definiendo los “Impuestos Ambientales”: Aportes desde el Tribunal de Justicia de la Unión Europea

Defining “Environmental Taxes”: Input from the Court of Justice of the European Union

“Holanda aplica una gama muy amplia de *impuestos verdes*; p.e., *impuestos ambientales* (impuesto a las aguas subterráneas, agua de caño, desechos, combustibles y el impuesto a la energía) e impuestos a los vehículos (impuesto al transporte de mercancías, impuesto a los vehículos privados e impuesto a los vehículos de transporte pesado)”⁽¹¹⁾ (Énfasis nuestro).

De acuerdo con lo señalado, los impuestos ambientales pueden considerarse como una subclase de los impuestos verdes. Es decir, los impuestos verdes comprenden un conjunto de instrumentos económicos vinculados a la política ambiental y sólo alguno de estos instrumentos califica como impuesto en términos legales⁽¹²⁾.

En tercer lugar, en recientes investigaciones, tanto la Comisión Europea⁽¹³⁾ como la OCDE⁽¹⁴⁾ utilizan los conceptos de *impuestos ambientales* e *impuestos con incidencia ambiental* de manera indistinta. Sin embargo, como veremos en el siguiente párrafo, estos términos no necesariamente tienen el mismo significado.

2.2. Impuestos ambientales e impuestos con incidencia ambiental

El concepto de impuestos ambientales ha evolucionado a través del tiempo. De acuerdo con la primera definición establecida por la OCDE, los impuestos ambientales eran creados para cumplir un “objetivo ambiental específico” y eran denominados explícitamente como *impuestos ambientales*, o impuestos creados bajo ninguna razón vinculada al medio ambiente, pero que tenían un impacto en el mismo⁽¹⁵⁾.

Esto cambió en la segunda mitad de los 90s, periodo en el cual la Comisión Europea y la OCDE trataron de precisar

el concepto de impuestos ambientales⁽¹⁶⁾. Durante las reuniones llevadas a cabo por ambas organizaciones sobre estos temas, se discutió sobre los siguientes tres posibles indicadores para clasificar un impuesto como *ambiental*: (i) la base imponible; (ii) el incentivo o efecto en su aplicación; y, (iii) el propósito del impuesto.

De acuerdo con el indicador referido a la base imponible, un impuesto puede ser considerado como ambiental si se aplica sobre una base física que tiene un efecto ambiental negativo, probado científicamente. Bajo el indicador referido al incentivo, el impuesto ambiental funcionaría como un incentivo económico para la mejora del medio ambiente. Por último, el indicador vinculado con el propósito del impuesto se refiere a la motivación política del legislador, el cual debe ser la de mejorar el medio ambiente.

Finalmente, el grupo de trabajo de la UE y la OCDE definieron a los *impuestos ambientales* como los impuestos cuya “base imponible es una unidad física (o un proxy de la misma) de aquello que, cuando es usado o desechado, tiene un impacto negativo específico, probado científicamente, en el medio ambiente, cuando es usado o desechado”⁽¹⁷⁾.

La razón de haber optado por esta definición se debe a que dicha base imponible era la única que podía ser considerada objetiva para

(11) EUROPEAN COMMISSION. *Taxation Trends in the EU*. 2011; p. 87. Disponible en web: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/index_en.htm.

(12) BUCKLEY, Ralf. *Green Taxes: Legal and Policy Issues in Using Economic Instruments for Environmental Management*. En: *Revenue Law Journal*. 2, 1991; p. 1.

(13) EUROPEAN COMMISSION, supra nota 11; y *Tax Reforms in EU Member States 2011* (2011).

(14) OECD, supra nota 3; p. 33.

(15) OECD. *Implementation Strategies for Environmental Taxes*. OECD, 1996; p. 9.

(16) La intención fue la de alcanzar un consenso en las definiciones, clasificaciones, procedimientos operativos y tratamiento de los casos límites. Esta definición es usada por la Comisión Europea, la OCDE y la Agencia Internacional de Energía (en adelante, “IEA” por sus siglas en inglés).

(17) EUROPEAN COMMISSION, *Manual: Statistics on Environmental Taxes*. 1996; p. 3. Esta definición ha sido reconfirmada recientemente por EUROSTAT, el cual define a los impuestos ambientales como aquellos “cuya base imponible está determinada



Federica Pitrone

una definición. Las otras, que dependen más de expectativas o juicios subjetivos, se empleaban de manera accesoria como evidencia para poder identificar impuestos ambientales.

Un impuesto podría haberse implementado por diversas razones, principalmente por razones fiscales, con poca o ninguna consideración para con el medio ambiente. En consecuencia, si bien se habría utilizado una definición amplia para la determinación de la base imponible, no se habría tomado en consideración la intención o la pertinencia del instrumento empleado⁽¹⁸⁾. No obstante lo anterior, el hecho de tomar en cuenta esta definición conlleva la necesidad de aclarar muchas áreas grises en el referido concepto. En particular, estas áreas grises están vinculadas con la compleja definición de ciertos conceptos, tales como *impuesto*, *impacto negativo científicamente probado* e *impacto negativo en el medio ambiente*.

A mayor abundamiento, de acuerdo con el grupo de trabajo, el término *impuesto* debe emplearse para aquellos pagos obligatorios no retributivos para el gobierno central, conforme a los cuales los beneficios generados por el gobierno al contribuyente no se encuentran directamente vinculados al pago del referido impuesto y tampoco se encuentran en proporción al pago realizado⁽¹⁹⁾. En otras palabras, el término *impuesto* no corresponde a los pagos por la prestación de bienes y/o servicios.

Con relación a la definición de *impacto negativo al medio ambiente*, esto significa una afectación a productos ambientales gratis, hasta el momento, o una reducción en el suministro de dichos bienes. Dicho *impacto negativo* debe comprender un deterioro ambiental tolerable, posiblemente reversible y reparable. En efecto, si la afectación es irreversible, deberían emplearse sanciones en vez de impuestos y, además, las actividades que generan un daño irreversible deberían ser prohibidas⁽²⁰⁾. El grupo de trabajo de la UE y de la OCDE no profundiza sobre el tema; sin embargo, es muy importante entender en qué momento se genera el daño ambiental.

Para la UE⁽²¹⁾, el concepto de daño ambiental significa: “un efecto adverso mensurable en un recurso natural o un deterioro mensurable de los recursos naturales, ya sea de manera directa o indirecta”⁽²²⁾.

De esta forma, los daños ambientales incluyen no sólo aquellos daños que generan un impacto negativo en la salud humana, sino también al daño objetivo al medio ambiente que no genera daño alguno a la salud.

por una unidad física (o un *proxy* del mismo) de algo que tiene un efecto negativo específico en el medio ambiente, que ha sido probado, y que es identificado en el ESA 95 como un impuesto”. Véase: EUROSTAT. *Environmental taxes – A statistical guide*. pp. 8 y subsiguientes. 2013. Disponible en web: www.cbd.int/financiam/fiscalenviron/eu-taxguide.pdf

(18) OECD. *Taxation, Innovation and Environment: A Policy Brief*, p. 33.

(19) EUROPEAN COMMISSION, *Manual: Statistics on Environmental Taxes*; pp. 4 y 5. En consecuencia, los costos y las cargas que se aplican en proporción al servicio prestado, por ejemplo, los servicios de recojo de basura, se excluyen de esta definición.

(20) LA SCALA, A.E. *Il carattere ambientale di un tributo non prevale sul divieto di introdurre tasse ad effetto equivalente ai dazi doganali*. En: *Rass. trib.* No. 50. 4. 2007; p. 1326.

(21) Directiva 2004/35/EC del 21 de abril de 2004, sobre responsabilidad medioambiental en relación con la prevención y reparación de daños medioambientales, OJ L 143 (2004). De conformidad con esta directiva, la prevención y reparación del daño ambiental debe basarse en el principio “quien contamina, paga” (“*polluters pay*” principle).

(22) *Ídem*. artículo 2, La Directiva sobre Responsabilidad Ambiental (2004/35) distingue entre tres diferentes categorías de daño. La primera categoría comprende cualquier daño que tenga un efecto adverso significativo en alcanzar o mantener la conservación en estado favorable de las especies protegidas y hábitats naturales. La segunda categoría comprende cualquier daño que tiene un efecto adverso significativo en el estatus ecológico, químico y/o cuantitativo o en el potencial ecológico de las aguas, por ejemplo, daño a las aguas. La tercera categoría consiste en todo tipo de contaminación de suelos que genere un riesgo significativo para la salud humana que se encuentre afectada, ya sea de manera directa o indirecta, sobre o debajo de los suelos, por la introducción de sustancias, preparaciones, organismos o micro-organismos, por ejemplo, daño a los suelos.

Definiendo los “Impuestos Ambientales”: Aportes desde el Tribunal de Justicia de la Unión Europea

Defining “Environmental Taxes”: Input from the Court of Justice of the European Union

Uno de los problemas más difíciles que se originan a partir de esta definición tiene que ver con la forma en la que se mide el daño ambiental. En particular, el problema se origina porque se trata de medir algo que no tiene un claro valor de mercado, tales como la biodiversidad o el aire no contaminado⁽²³⁾.

La unidad física medible puede ser una unidad de sustancias emitidas, por ejemplo, un kg de CO₂, o una unidad o *proxy* por emisión, por ejemplo, un litro de petróleo quemado en un motor estándar o en un vehículo a motor con determinadas especificaciones de emisión, o una unidad de recursos naturales finitos, por ejemplo, agua potable. Usualmente es difícil medir o controlar directamente las emisiones, por lo cual sería necesario aplicar un impuesto sobre un *proxy* con relación a una emisión determinada, usualmente sobre el recurso que genera la contaminación⁽²⁴⁾.

El concepto de *impacto negativo probado científicamente* está dado por la relación causal entre una de las referidas unidades físicas y algún tipo de daño específico al medio ambiente. De acuerdo con el grupo de trabajo de la UE y la OCDE, esto se verifica si se cumplen los siguientes criterios: (i) conocimiento técnico; (ii) conocimiento tecno-económico; y, (iii) aceptación social⁽²⁵⁾.

Por consiguiente, en primer lugar, debe haber suficiente evidencia científica para determinar que la unidad física es nociva para el medio ambiente; i.e., conocimiento técnico. En segundo lugar, el nivel del daño ambiental debe estar sobre el promedio del nivel de impacto negativo que generarían las actividades económicas en general; i.e., conocimiento tecno-económico. Tercero, el impacto debe ser determinado políticamente como relevante; i.e., aceptación social.

Asimismo, dependiendo del tipo de unidad física que se emplea como base imponible de los impuestos ambientales, se deben

distinguir entre dos categorías de impuestos. La primera categoría incluye impuestos sobre contaminantes o a las emisiones, en las cuales la base imponible es una unidad física de un contaminante específico. Por ejemplo, el impuesto aplicable a cada tonelada de SO₂ o NO_x o un impuesto aplicable a las emisiones de CO₂. Los impuestos a las emisiones son pagos directos con relación a la cantidad y calidad de los contaminantes emitidos, tales como aguas residuales, basura o ruido. El monto que sería gravado puede ser calculado sobre la base de una cantidad determinada de emisiones de este tipo de contaminante o sobre la base de un estimado del potencial de la emisión. La segunda categoría se refiere a los impuestos ambientales sobre productos, en los cuales la base imponible es una unidad física de un recurso, o de un producto cuyo uso produce contaminación; por ejemplo, fertilizantes, pesticidas, baterías, *one-way packaging*, bolsas de plástico, gasolina, petróleo, etcétera.

Es importante considerar que la razón por la cual se crearon los impuestos ambientales no es decisiva para la clasificación⁽²⁶⁾. Esta clasificación tampoco está basada en el uso de los ingresos fiscales obtenidos⁽²⁷⁾. De esta manera, si un impuesto tiene por objeto la protección del medioambiente sin contar con una base imponible ambiental, ese impuesto no caería dentro de la definición de “impuesto ambiental”.

Otro aspecto importante es que el Impuesto al Valor Agregado (en adelante, “IVA”) se excluye

(23) OCDE, supra nota 2; pp. 1 y subsiguientes. Sobre este tema, véase DI PACE, M. *La valutazione del danno ambientale*. En: *International Tax Law Review*. No. 3-4. 2004.

(24) KULCSAR, T. *International Tax Aspects of Climate Change*. En: *IFA Research Paper*, 2011; pp. 9 y subsiguientes.

(25) EUROPEAN COMMISSION, *Manual: Statistics on Environmental Taxes*; p. 4.

(26) De acuerdo con esta interpretación, un impuesto que grave la gasolina creado por razones fiscales tendría el mismo efecto que aquel impuesto creado con el propósito de reducir las emisiones. Véase: EUROPEAN COMMISSION. *Environmental taxes - A statistical guide*. 2001; p. 9.

(27) MOHR, E. *Environmental Taxes and Charges and EC Fiscal Harmonization: Theory and Policy*. En: *Kieler Diskussionsbeiträge*. No. 161. 1990; p. 5.



Federica Pitrone

de la definición de impuestos ambientales⁽²⁸⁾. La razón de ello radica en que el IVA tiene sus propias características y no influyen en los precios de la misma manera en que otros impuestos aplicables sobre bases imponibles ambientales lo harían. De acuerdo con el Comisión Europea⁽²⁹⁾, el término *impuestos ambientales* no es una buena descripción de ese tipo de impuestos. En efecto, puede interpretarse que dicho término aplica para aquellos impuestos con un objetivo ambiental, y no uno fiscal. Dado que la motivación no es parte de la definición de estos impuestos, el término *impuestos con incidencia ambiental* es más preciso. Además, éste es el término preferido por la OCDE.

En esta línea, *impuestos ambientales* e *impuestos con incidencia ambiental* son conceptos que se superponen. El problema se origina cuando la definición de *impuestos con incidencia ambiental* desarrollado por la OCDE es tomado en consideración. De acuerdo con la OCDE, un *impuesto con incidencia ambiental*:

“Se define como cualquier pago obligatorio y no retributivo al gobierno central, gravado sobre una base imponible que, se entiende, debe tener alguna relevancia para el medio ambiente. Los impuestos no son retributivos en la medida que los beneficios otorgados por el estado a los contribuyentes no se encuentran normalmente en proporción a los pagos realizados”⁽³⁰⁾.

Esta definición es más amplia que la señalada anteriormente para impuestos ambientales. El término “pago” no se desarrolla en este punto por cuanto sólo se está aclarando el término “impuestos”, tal y como es señalado por el grupo de trabajo de la UE y la OCDE⁽³¹⁾.

La razón por la cual el concepto de “tributo con incidencia ambiental” es más amplio que “impuestos ambientales” es que el anterior se refiere a una base imponible de una especial relevancia para el medio ambiente. Esta característica es

mucho más general que la señalada para la definición de “impuestos ambientales”. De hecho, no requiere “algo que cuente con un efecto negativo probado”.

Ahora bien, en primer lugar, la base imponible vinculada con los impuestos con incidencia ambiental no necesita ser una unidad física o un *proxy*. En cualquier caso, de acuerdo con la OCDE⁽³²⁾, la base imponible incluye productos energéticos, motores, emisiones medibles o estimadas, recursos naturales, etcétera. En segundo lugar, la relación entre la base imponible y su relevancia para el medio ambiente no es tan fuerte, dado que no se requiere un “impacto probado” y el término “relevancia” parece ser además no tan fuerte como “impacto”⁽³³⁾. En tercer y último lugar, los impuestos con incidencia ambiental abarcan también impuestos con una incidencia positiva en el medio ambiente y no solo aquellos con un efecto negativo⁽³⁴⁾.

En consecuencia, el concepto de “impuestos con incidencia ambiental” es más amplio que el de “impuestos ambientales” e incluye un conjunto más amplio de impuestos. Por ende, los impuestos ambientales y los impuestos con incidencia ambiental no son conceptos que se superponen.

Entonces, la definición de impuestos con incidencia ambiental es el más apropiado porque tiene un mayor alcance y, a su vez es menos restrictiva que la definición desarrollada por el grupo de trabajo de la UE y la OCDE, es el más apropiado. Asimismo, dicha definición puede incluir impuestos con un efecto positivo

(28) EUROPEAN COMMISSION. *Environmental taxes...*; p. 11.

(29) *Ídem*; p. 9.

(30) OCDE. *Environmentally related taxes in OECD Countries – Issues and Strategies*. OCDE, 2001.

(31) Contra, véase KULCSAR, T. *Óp. cit.*; p. 10.

(32) OCDE. *The Political Economy of Environmentally-related Taxes*. OCDE, 2006.

(33) KULCSAR, T. *Óp. cit.*; pp. 9-13.

(34) *Ídem*; p. 11.

Definiendo los “Impuestos Ambientales”: Aportes desde el Tribunal de Justicia de la Unión Europea

Defining “Environmental Taxes”: Input from the Court of Justice of the European Union

al medio ambiente; por ejemplo, un impuesto directo puede generar un incentivo fiscal para invertir en tecnología amigable con el medio ambiente⁽³⁵⁾.

Además, esta definición está relacionada con la contaminación ambiental y sus dificultades para abordarla. Esto genera espacios para utilizar al medio ambiente tal como base imponible al considerarlo como un bien económico con un valor mensurable⁽³⁶⁾. Sin embargo, es importante apreciar que la calificación como “impuestos con incidencia ambiental” es difícil⁽³⁷⁾, dado que el concepto de “relevancia ambiental” es muy vago.

3. Un nuevo enfoque para la definición de los Impuestos Ambientales

Las dos definiciones analizadas en la sección 2 se referían a los impuestos diseñados para la recaudación fiscal con algunos aspectos ambientales⁽³⁸⁾. En otras palabras, dichos impuestos no consideran la idea original detrás de la creación de impuestos ambientales, esto es, para evitar el daño ambiental y servir como incentivo para un cambio de conducta en ese sentido. Sin embargo, no debe olvidarse que la tributación ambiental “implica el uso del sistema fiscal para efectos de ajustar los precios de una forma tal que influya en el comportamiento humano de una manera favorable al medio ambiente”⁽³⁹⁾.

En otras palabras, la tributación ambiental tiene por objetivo el cambio de la conducta humana con relación a la contaminación, a través de la aplicación de impuestos.

Sin embargo, las definiciones consideradas en la sección 2 parecen olvidar la razón por la cual se crearon dichos impuestos.

En primer lugar, las definiciones señaladas no comprenden a todos los impuestos con un impacto en el medio ambiente. Por ejemplo, las definiciones no comprenden a los impuestos que son diseñados para llevar a cabo un objetivo ambiental específico, inclusive si estos no tienen una base imponible vinculada con la contaminación. En segundo lugar, optar por una base imponible que cuente con un elemento referido a la contaminación, no es siempre una herramienta satisfactoria, ya que no existe una conexión entre gravar ese tipo de base y obtener un efecto beneficiosos para el medio ambiente⁽⁴⁰⁾.

El siguiente ejemplo es de mucha ayuda para aclarar esta afirmación. De todos es sabido que, debido a sus bases imponibles, los impuestos a la energía califican como un tipo de impuestos ambientales⁽⁴¹⁾. Lo que es probablemente más sorprendente es que las tasas mínimas señaladas en la Directiva de Impuestos a los productos energéticos (2003/96)⁽⁴²⁾, basados en el volumen del consumo de dichos productos, y no en el tipo de energía, son contrarios al objetivo del cambio climático global. En efecto, las diferentes tasas promueven, a través de una tasa más reducida, el uso de carbón, que es el producto con el CO₂ más alto, y nocivos frente a otras fuentes de energía renovables. Estos últimos se gravan con la misma tasa con la que se grava la fuente de energía que pretenden reemplazar; por ejemplo, el biodiesel se grava

(35) *Ídem*; pp. 9-13.

(36) MARCHETTI, F. *Ambiente (Dir. Trib.)* Diz. di Dir. Pubbl. 2006.

(37) KULCSAR, T. *Óp. cit.*; p. 12.

(38) HERRERA MOLINA, P.M. *Design Options and Their Rationales, in Handbook of Research on Environmental Taxation*, En: MILNE, Janet y Mikael Skou ANDERSEN (editores). *Edward Elgar Pub. Lg.* 2012; p. 86.

(39) MILNE, Janet y Mikael Skou ANDERSEN. *Introduction to Environmental Taxation Concepts and Research*, En: MILNE, J.E. Milne y Mikael Skou ANDERSEN. *Óp. cit.*; p. 15.

(40) SOARES, Claudia. *Óp. cit.*; pp. 44-46.

(41) EUROSTAT. *Óp. cit.*; pp. 10 y subsiguientes. Las bases imponibles están agrupadas en las siguientes cuatro categorías principales: (i) energía; (ii) transporte; (iii) contaminación; y, (iv) recursos.

(42) Directiva 2003/96/EC del 27 de octubre de 2003 por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad. *Official Journal of the European Union*. No. 283. EU Law IBFD, 2003.



Federica Pitrone

con la misma tasa que el diésel. Como esta tasa se basa en el volumen, los productos con un contenido más bajo de energía, como los renovables, llevan una carga tributaria mayor comparada con los combustibles con los cuales compiten⁽⁴³⁾. De esta forma, la actual Directiva de impuestos a los productos energéticos (2003/96) no establece incentivos ni señales de precios para promover fuentes alternativas de energía ni para promover que los consumidores ahorren energía. Esto significa que este tipo de impuestos no generan ningún efecto en el medio ambiente y, en opinión del autor, si se diseñan de esa forma, no podrían calificarse como impuestos ambientales.

En otras palabras, un impuesto que grava una base imponible vinculada con la contaminación no necesariamente puede generar un efecto en el medio ambiente; asimismo, un impuesto que no grava una base imponible vinculada a la contaminación sí podría generar efectos en el medio ambiente. Por esta razón, parece necesario promover un enfoque distinto a este tema.

El punto de partida del análisis comienza por entender que los impuestos ambientales sólo son aquellos impuestos con (potenciales) efectos en el medio ambiente. Esto significa que, al usar el término “impuestos ambientales”, se debe comprender a aquellos impuestos que tienen efectos en el medio ambiente y, específicamente, que genera un cambio en la conducta de los consumidores para promover una conducta amigable al medio ambiente y desalentar el daño ambiental y/o la reducción en el uso de los recursos naturales⁽⁴⁴⁾. En esta línea, tanto el diseño de impuestos ambientales como la correcta determinación del hecho gravable, la base

imponible y la tasa impositiva apropiada, son elementos fundamentales, de tal forma que el contribuyente que contamine menos, tendría una menor carga tributaria⁽⁴⁵⁾.

Desde una perspectiva de derecho comparado, es importante señalar que en el Reino Unido, el Comité de Control Ambiental ha señalado que la mejor definición de “impuestos ambientales” es aquel que considera los efectos de un impuesto específico, “porque la característica más importante de un impuesto ambiental es que éste promueve conductas más sostenibles y menos dañinas para el medio ambiente, al margen de las razones por las cuales dichos impuestos fueron creados”⁽⁴⁶⁾.

En el Congreso IFA que se llevó a cabo en el año 1993, los “gravámenes ambientales” fueron definidos como “impuestos o cargas que fueron creados por razones ambientales o que tienen efectos ambientales, independientemente de los motivos que están detrás de su creación”⁽⁴⁷⁾.

Esta definición parece ser, al menos parcialmente, coherente con la posición del autor, inclusive si resulta relevante señalar que los efectos, mas no los objetivos, deben tomarse en consideración. En otras palabras, las razones u objetivos no deben ser

(43) EUROPEAN COMMISSION. *Summary of the Impact Assessment. Accompanying document to the Proposal for a Council Directive amending Directive 2003/96/EC restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity*, SEC. 410, 2001; pp. 2 y subsiguientes.

(44) Esto quiere decir que los impuestos al tabaco pueden denominarse también impuestos ambientales, en la medida que eviten el daño ambiental a la calidad del aire.

(45) HERRERA, P.M. *Legal limits on the competence of governments in Spain*. En: MILNE, Janet y OTROS (editores). *Critical Issues in Environmental Taxation: International and Comparative Perspectives*. Volumen I; p. 112. Para un análisis general, véase ESTRADA, Bilbao y Pasquale PISTONE. *Global Co2 Taxes*. En: *Intertax*. No. 41. Volmen I. 2013. Además, de acuerdo con la OCDE, los impuestos son verdaderamente efectivos en cuanto a los problemas ambientales cuando son diseñados correctamente, gravados sobre una base lo más cercana posible al elemento nocivo al medio ambiente, y con una tasa impositiva adecuada. Véase: OCDE. supra nota 2; pp. 1 y subsiguientes.

(46) *House of Commons Environmental Audit Committee, Budget 2011 and Environmental taxes. Sixth Report of Session 2010-12*. Volumen I. 7 de julio de 2011; p. 35.

(47) LODIN, S.O. *Introduction*. En: *IFA. Environmental taxes and charges, Proceedings of a Seminar held in Florence, Italy, in 1993 during the 47th Congress of the International Fiscal Association*. Volumen 18d. 1993; p. 3.

Definiendo los “Impuestos Ambientales”: Aportes desde el Tribunal de Justicia de la Unión Europea

Defining “Environmental Taxes”: Input from the Court of Justice of the European Union

considerados, dado que los objetivos de las normas pueden ser no tan claros y el legislador podría tomar ventaja de la “ilusión fiscal”⁽⁴⁸⁾.

Esta interpretación también parece estar en línea con la definición de impuestos ambientales que se encuentra en el reglamento relativo a las ayudas estatales, y, en particular, en las Directrices comunitarias sobre ayudas estatales en favor del medio ambiente, y en el Reglamento General de Exención por Categorías (“GBER” por sus siglas en inglés)⁽⁴⁹⁾. En efecto, con referencia al reglamento relativo a las ayudas estatales, la referida definición parece superar los problemas de las definiciones señaladas por la Comisión Europea. En particular, las Directivas comunitarias y el GBER establecen que:

“los ‘impuestos ambientales’ se definen como aquellos impuestos cuya base imponible tiene un claro efecto negativo en el medio ambiente o que busca gravar ciertas actividades, bienes o servicios, de tal forma que los costos ambientales pueden incluirse en su precio y/o que los consumidores se orienten a llevar a cabo actividades que respeten el medio ambiente”⁽⁵⁰⁾.

Esta es una definición muy amplia que incluye tanto los impuestos con una base imponible vinculada con la contaminación, así como a los impuestos con efectos ambientales bajo el título de “impuestos ambientales” para propósitos de ayuda estatal. En opinión del autor, la primera parte de la definición es redundante por cuanto la base imponible sólo es uno de los elementos que debe considerarse al momento de diseñar impuestos ambientales que tengan por objeto cambiar la conducta de los agentes contaminantes, pero que no intenta llevar a cabo una alteración en dicho comportamiento *per se*.

Adicionalmente, toda vez que este enfoque alternativo le da relevancia sólo a los efectos ambientales del impuesto, parece ser el único concepto que está en línea con el principio de justicia tributaria. De hecho, los impuestos ambientales deben estar en línea con el principio de justicia tributaria sólo cuando existe un vínculo relevante entre los objetivos fiscales y regulatorios, por ejemplo, la protección del medio ambiente. Esto implica que el objetivo regulatorio debe ser claro y el impuesto debe ser apropiado para llevar a cabo dicho objetivo. Para llevar a cabo lo anterior, es evidente que los impuestos ambientales deben ser diseñados de manera correcta para poder afrontar el problema de la contaminación ambiental.

4. Jurisprudencia del TJUE

4.1. Introducción

Una sentencia reciente del TJUE, *Transportes Jordi Besora*⁽⁵¹⁾, ha desarrollado el referido nuevo enfoque para la definición de los impuestos ambientales. Esta sentencia está relacionada con la interpretación del Artículo 3(2) de la Directiva (92/12)⁽⁵²⁾. El referido artículo establece que los productos sujetos a impuestos especiales de acuerdo con lo señalado en la Directiva, pueden someterse también a imposición indirecta distinta a dichos impuestos, sólo si las siguientes condiciones se cumplen de manera conjunta⁽⁵³⁾:

- (48) MÄÄTTÄ, K. *Environmental taxes. An Introductory Analysis*. Edward Elgar Pub. Ig., 2006; p. 16, quien cita al *Public Finance in Democratic Process: Fiscal Institutions and Individual Choice* (Berkeley 1967), de acuerdo con el cual: “si una aptitud en particular es generalizado en la comunidad, esa es una oportunidad para aplicar un impuesto que puede aprovechar ese sentimiento, haciendo que la carga parezca menor que en otros casos”.
- (49) Reglamento de la Comisión (EC) No. 800/2008, por el que se declaran determinadas categorías de ayuda compatibles con el mercado común en aplicación de los artículos 87 y 88 del Tratado (Reglamento general de exención por categorías), artículos 17(10), OJ L 214 (2008).
- (50) *Ídem.*, parágrafo 22.
- (51) *Transportes Jordi Besora (C-82/12)*, supra nota 9.
- (52) Directiva 92/12/CEE de 25 de febrero de 1992 relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales. En: *Official Journal of the European Union*. No. 76. *EU Law IBFD*, 1992.
- (53) *Transportes Jordi Besora (C-82/12)*, supra nota 9; parágrafo 22.



Federica Pitrone

- a) el impuesto tiene una finalidad específica; y,
- b) el impuesto respete las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales y el IVA para la determinación de la base imponible, el cálculo, el devengo y el control del impuesto.

El autor se enfoca en la condición a) de acuerdo a lo requerido por el Artículo 3(2) de la Directiva 92/12, dado que la sentencia de la TJUE se basa únicamente en dicha condición y, en particular, en la definición del término “finalidad específica” en el texto de dicho artículo.

4.2. Los hechos y el proceso judicial⁽⁵⁴⁾

En el año 2001, el congreso español⁽⁵⁵⁾ aprobó el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (en adelante, “IVMDH”), que es un impuesto sobre la venta de determinados hidrocarburos, tales como gasolina, diésel, petróleo y kerosene no utilizado como combustible para calefacción. Los ingresos obtenidos por aplicación del IVMDH sirven para financiar las nuevas potestades que fueron transferidas a las Comunidades Autónomas en cuanto al gasto público en salud y medio ambiente.

En el año 2009, Transportes Jordi Besora SL (en adelante, “TJB”), una empresa domiciliada en la Comunidad Autónoma de Cataluña, solicitó la devolución del IVMDH que había sido pagado por el periodo 2005–2008 a la oficina de impuestos. La solicitud se basa en dos aspectos. Primero, de acuerdo con TJB, el IVMDH es contrario al Artículo 3(2) de la Directiva (92/12) toda vez que tiene solamente una finalidad recaudatoria. Segundo, el IVMDH tampoco cumplía con lo dispuesto con la normativa de la UE en materia de IVA ni con la característica de los impuestos especiales en cuanto al devengo del impuesto.

La solicitud fue rechazada por la oficina de impuestos. La reclamación por parte de TJB contra la decisión de dicha oficina también fue desestimada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (en adelante, “TEARC”).

(54) *Ídem.*; parágrafos 14-18.

(55) Artículo 9 de la Ley 24/2001 del 27 de diciembre de 2001 de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, tal y como ha sido modificado por el Artículo 7 de la Ley 53/2002 del 30 de diciembre de 2002 de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

(56) *Transportes Jordi Besora (C-82/12)*; párrafo 36, supra nota 9.

Sin embargo, el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (en adelante, “TSJC”) suspendió la apelación realizada por TJB contra la decisión del TEARC, y solicitó una consulta al TJUE para determinar si el Artículo 3(2) de la Directiva (92/12) tenía que interpretarse en el sentido que las normas de la Directiva implican la inaplicación de las normas internas de un estado que establecía un impuesto a las ventas de aceites minerales, tales como el IVMDH.

De acuerdo con el TSJC, no es claro si el IVMDH tiene una finalidad específica de conformidad con el Artículo 3(2) de la Directiva (92/12). El TSJC también estableció que las normas relativas al devengo del IVMDH no cumplen con las normas impositivas de los impuestos especiales, dado que el IVMDH sólo es exigible en la venta al consumidor final. Tampoco cumplen con las normas del IVA, porque el IVMDH no se aplica en cada etapa de la cadena productiva.

4.3. La sentencia del TJUE

Tal y como señalamos en el punto 4.1, la sentencia del TJUE sólo se basa en la definición de “finalidad específica” en el marco del Artículo 3(2) de la Directiva (92/12). De acuerdo con el TJUE, el IVMDH no cumple con las condiciones señaladas porque no puede considerarse que persiga una finalidad específica dentro de los alcances del Artículo 3(2) de la Directiva 92/12, “dado que el impuesto, cuya finalidad es financiar a las autoridades locales y regionales con relación a sus potestades en materia de salud pública y medio ambiente, como tal no está dirigido a la protección de la salud pública y el medio ambiente”⁽⁵⁶⁾.

Definiendo los “Impuestos Ambientales”: Aportes desde el Tribunal de Justicia de la Unión Europea

Defining “Environmental Taxes”: Input from the Court of Justice of the European Union

En particular, de acuerdo con el TJUE, una finalidad específica dentro del ámbito de aplicación del Artículo 3(2) de la Directiva (92/12) debe ser uno que no tenga fines fiscales⁽⁵⁷⁾. Además, una norma de excepción, tal como el Artículo 3(2) de la Directiva (92/12), debe ser interpretada de manera estricta⁽⁵⁸⁾.

En este contexto, la aplicación de los ingresos obtenidos por la aplicación de un impuesto por parte de las autoridades regionales a fin de financiar el estado, tales como las Comunidades Autónomas, para la aplicación de los poderes transferidos a los Estado Miembros en materia de salud pública y medio ambiente puede ser un factor que se tome en cuenta para el propósito de determinar la existencia de una finalidad específica dentro de los alcances del Artículo 3(2) de la Directiva (92/12)⁽⁵⁹⁾. Sin embargo, dicha atribución de los ingresos no puede como tal constituir una finalidad específica dentro de los alcances del Artículo 3(2) de la Directiva (92/12). Para que se pueda considerar que un impuesto persigue una finalidad específica dentro de los alcances del Artículo 3(2) de la Directiva (92/12), un impuesto, tal como el IVMDH, debe tener por objetivo la protección de la salud y el medio ambiente.

En el caso *Transportes Jordi Besora*, el TJUE señala claramente que se puede determinar que un impuesto puede calificarse como tal con la finalidad de proteger el medio ambiente:

“sólo si fueran diseñados, en lo concerniente a su estructura, y particularmente sobre la base gravable por la tasa impositiva, de tal forma que pueda disuadir a los contribuyentes de utilizar aceites minerales o motivar a que dichos contribuyentes consuman otro tipo de productos que sean menos nocivos al medio ambiente”⁽⁶⁰⁾.

Esto quiere decir que no sería suficiente que la finalidad del impuestos sea el de evitar el uso de productos dañinos al medio ambiente⁽⁶¹⁾, sino también que la estructura del impuesto sea diseñado específicamente para conseguir dicho objetivo. Lo último puede ser logrado también si existe un vínculo directo entre el uso de los recursos recaudados por el impuesto y los fines no fiscales; por ejemplo, la protección del medio ambiente. Sin embargo, los ingresos recaudados deben ser usados en el cumplimiento de las medidas ambientales que puedan confirmar que efectivamente existen objetivos no fiscales⁽⁶²⁾.

5. Conclusiones

El término *impuestos ambientales* debe referirse a los impuestos con (potenciales) efectos en el medio ambiente que puedan inducir cambios de conducta y disuadir de comportamientos dañinos al medio ambiente y/o que conlleven la disminución de recursos naturales. En otras palabras, dicho término sólo debe comprender a aquellos impuestos que tienen por objeto la protección del medio ambiente.

Tal y como lo ha señalado el TJUE (ver sección 4.3), un impuestos tiene por objeto la protección del medio ambiente siempre que la estructura del referido impuesto; esto es, el hecho gravable o la tasa impositiva, esté diseñada específicamente para alcanzar

(57) FR: ECJ, 24 Feb. 2000, Caso C-434/97, *Commission v. France*; párrafo. 19. ECJ Case Law IBFD; AT: ECJ, 9 Mar. 2000, Caso C-437/97, *Evangelischer Krankenhausverein Wien and Abgabenberufungskommission Wien and Wein & Co HandelsgesmbH and Oberösterreichische Landesregierung (EKW and Wein & Co)*; párrafo 31, ECJ Case Law IBFD; y DE: ECJ, 10 Mar. 2005, Caso C 491/03. *Ottmar Hermann v. Stadt Frankfurt am Main*; párrafo 16, ECJ Case Law IBFD.

(58) *Transportes Jordi Besora (C-82/12)*; párrafo 29, supra nota 9.

(59) *EKW and Wein & Co (C-437/97)*; párrafo 35, supra nota 57.

(60) *Transportes Jordi Besora (C-82/12)*; párrafo 32, supra nota 9.

(61) ES: *Opinion of Advocate General Wahl*, 24 de octubre de 2013, Caso C-82/12, *Transportes Jordi Besora S.L. v. Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña* (TEARC), Generalitat de Catalunya; párrafo 25. ECJ Case Law IBFD.

(62) *Idem.*; párrafo 28.



Federica Pitrone

dicho objetivo. Esta interpretación no debe aplicarse sólo si se desea determinar el precio del derecho a contaminar⁽⁶³⁾. Sin embargo, el autor considera que los impuestos ambientales son instrumentos diseñados para proteger y mejorar el medio ambiente para el presente y para las futuras generaciones⁽⁶⁴⁾. Este enfoque también se

asegura que los impuestos ambientales concuerden con el principio de justicia tributaria.

En conclusión, los gobiernos tienen un rol fundamental en la creación y desarrollo de los impuestos ambientales. No obstante, el verdadero reto no se encuentra sólo en determinar si dichos impuestos deben incorporarse o no en un ordenamiento, sino sobretudo, en la manera en que deben diseñarse. 

(63) M.J. Sandel, It's immoral to buy the right to pollute, NY Times (17 Dec. 1997).

(64) ORGANIZACIÓN DE LAS NACIONES UNIDAS. *Conferencia de Naciones Unidas sobre el Medio Humano*. Principio 1.