

UNA MIRADA A LOS CAMINOS VERDES DE LA TRIBUTACIÓN: LOS “ECOTRIBUTOS”

Gustavo Lazo Saponara*
Giorgio Massari Figari**

Los ecotributos han resultado ser un arma eficaz utilizada por los países desarrollados para mermar, en la medida de lo posible, el grado de contaminación en sus territorios.

En esa misma línea, los primeros bocetos de esta corriente han llegado al Perú, arrastrando a su vez un debate en torno a su naturaleza tributaria.

En el presente artículo, los autores nos invitan a superar el concepto de tributación como herramienta exclusiva de recaudación, para poder lograr que las empresas contaminadoras asuman sus externalidades negativas a través de esta figura.

* Socio del Área Tributaria del Estudio Olaechea. Abogado y Contador por la Pontificia Universidad Católica del Perú.

** Asociado del Área Tributaria del Estudio Olaechea. Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Ex-miembro de la Asociación Civil THEMIS.

La preocupación por el medio ambiente viene adquiriendo cada vez mayor relevancia tanto en los países desarrollados como en los emergentes. En Europa, donde los "Partidos Verdes" han ganado relevancia, incluso formando parte de las coaliciones de gobierno, y en los Estados Unidos, donde resulta fundamental tener una "plataforma verde" en el plan de gobierno, la protección del medio ambiente es un tema de álgida discusión considerado necesario para el desarrollo sostenible de la economía mundial.

Dentro de esta coyuntura, el Perú no se ha visto tan relegado. La creación de un Ministerio del Ambiente es un obvio avance en el camino de la protección del medio ambiente en nuestro país. Asimismo, uno de los temas de la V Cumbre América Latina, el Caribe y la Unión Europea, realizada en Lima en mayo de este año, fue el cambio climático. Esto demuestra no sólo lo importante que se está volviendo el tema del medio ambiente en el Perú, sino en el resto de Latinoamérica.

En paralelo con esta escalada climática, el Derecho del medio ambiente o Derecho Ambiental ha tenido un singular desarrollo en nuestro país, siendo ahora un curso solicitado en las principales facultades de Derecho, y que cuenta con reconocidos abogados dedicados exclusivamente a su ejercicio.

Sin embargo, este desarrollo jurídico del medio ambiente en nuestro país aún no ha llegado de manera concreta al Derecho Tributario. Aunque parezca increíble, el Derecho Tributario puede llegar a tener una importante incidencia en lo que a la protección del medioambiente respecta. Siguiendo esta línea de pensamiento, el presente artículo pretende dar una mirada al camino verde de la tributación (que no es necesariamente el de los dólares), y examinar lo que se conoce popularmente como "ecotributos".

I. POLÍTICAS DE CONTROL AMBIENTAL

La contaminación del medio ambiente, en cualquiera de sus formas, como resultado de las actividades económicas de los seres humanos, ya sea por la producción o el consumo, es una externalidad negativa. En otras palabras, el resultado de estas actividades económicas produce

efectos dañinos en el medio ambiente que, a falta de reglas claras de propiedad, requieren de la intervención de entes gubernamentales para poder llegar a un óptimo social¹. Como consecuencia, se presentan una serie de alternativas para poder llegar a una situación útil para el fin de proteger el medio ambiente. Sin querer ser exhaustivos al analizarlas, elaboraremos a continuación un breve resumen de las mismas.

En primer lugar, y si es que los derechos de propiedad están correctamente asignados, podemos tener una negociación entre las partes involucradas que se ven afectadas por la contaminación. En tal sentido, si el que sufre de la contaminación tiene los derechos de propiedad, el que contamina le ofrecerá a éste una compensación por el daño causado. En caso contrario, si el que contamina detenta los derechos de propiedad, el que sufre la contaminación le tendrá que ofrecer un incentivo económico para que reduzca los niveles de contaminación a una situación aceptable. Sin embargo, la posibilidad de que ello ocurra es remota y la aplicación del teorema de Coase en este caso se ve imposibilitada por los altos costos de transacción, incluyendo los costos legales de llegar a una solución a través de una negociación.

Siendo tal la situación, tenemos que recurrir a la intervención de entes gubernamentales para poder llevar la contaminación a niveles óptimos que permitan una relación de armonía entre los contaminadores y los que se ven afectados por la contaminación. Uno de los primeros mecanismos que puede ser utilizado es el de regular los niveles permitidos de contaminación; ello implica la creación de un ente regulador que se encargue de monitorear los niveles de contaminación y que penalice aquellos que no cumplan con adecuarse a los niveles permitidos. Otra de las políticas que puede ser utilizada es la de los mercados de permisos de contaminación, mediante los cuales el ente regulador impone un límite de contaminación para una determinada área y asigna límites individuales a los entes contaminantes que se localizan en aquélla, para que luego éstos los intercambien de acuerdo a sus necesidades. Adicionalmente, como forma de control ambiental, pueden suscribirse acuerdos entre los agentes económicos y el Estado para proteger el medio ambiente y reducir la contaminación.

Finalmente, quedan los ecotributos, ya sea en la forma de tributos o de incentivos tributarios. A estos nos avocaremos a continuación.

II. ¿QUÉ SON LOS ECOTRIBUTOS?

Pigou² fue quien propuso la idea de utilizar tributos que graven la descarga de agentes contaminantes al medio ambiente como una manera de controlar los niveles de contaminación generados por agentes económicos. El principio de este tipo de tributos es que los agentes económicos asuman el costo de contaminar como parte de su proceso de toma de decisiones. Al afrontar un costo mayor si realizan actividades contaminantes, por verse gravadas con un tributo, los agentes económicos van a tener un incentivo para contaminar menos. En pocas palabras, “el que contamina, paga”.

Podemos referirnos entonces a un tributo cuyo hecho imponible es una unidad física (o una aproximación de la misma) que ha demostrado un efecto negativo en el medio ambiente³. Es decir, un pago obligatorio que deben realizar los agentes económicos que emiten sustancias que dañan el medio ambiente, calculado sobre la base del nivel de descargas de las sustancias contaminantes. Ahora bien, hay dos tipos de exacciones posibles que pueden configurarse como ecotributos; una sobre las emisiones a la atmósfera, al agua o al suelo, que están directamente relacionadas con la contaminación real o estimada que se provoque, y otra sobre los productos que se apliquen a las materias primas y productos intermedios tales como los abonos y pesticidas; así como productos de consumo tales como baterías, neumáticos, envases no retornables y embalajes.

Asimismo, José Emilio Villena⁴ plantea que para que un tributo califique, efectivamente, como ecotributo, debe cumplir algunos requisitos, pues no todos los gravámenes que tengan cierta incidencia medioambiental pueden ser calificados como tales. En tal sentido, para calificar como ecotributos, las exacciones aplicables deben consistir de un gravamen cuya base imponible sea

una unidad física (o una aproximación de la misma) que ha demostrado un efecto específico negativo para el medio ambiente; asimismo, deben abarcar actividades relacionadas con la fabricación, extracción y comercialización de bienes que generen situaciones de riesgo para el medio ambiente; deben establecerse sobre actividades cuya demanda no sea muy insensible a las variaciones de precio (en caso contrario, el incremento del precio final, incluyendo el gravamen, no afectaría al agente económico, pues esto sólo incrementaría sus precios finales), y deben perseguir que los agentes económicos cambien su comportamiento con el fin de disminuir el impacto negativo al medio ambiente.

En este sentido, es importante examinar una de las características principales de los llamados ecotributos, la “hipótesis del doble dividendo”. Esta hipótesis sostiene que los ecotributos, en adición a la posibilidad de mejorar la asignación de recursos al cobrar a los contaminadores un precio (el tributo) por el costo de los daños ocasionados, también tienen la capacidad de generar ingresos fiscales para el Estado, como consecuencia de la recaudación obtenida, aunque dicha función no sea la razón de su creación. Este es el doble dividendo de los ecotributos: (i) mejora del medio ambiente, e (ii) incremento de los ingresos fiscales. Aunque esta hipótesis ha sido cuestionada, pues los resultados de la imposición de ecotributos siempre han sido mixtos, es una herramienta que ha sido ampliamente utilizada por académicos y políticos que consideran vital su imposición⁵.

Siguiendo esta línea, un elemento esencial que diferencia a los ecotributos de los tributos tradicionales (impuestos a la renta, al patrimonio, al valor añadido, etcétera) es que estos últimos tienen como función principal la de obtener ingresos para el Estado y procuran, aunque no siempre con mucho éxito, que su interferencia en el mercado sea mínima. Contrariamente, los ecotributos no buscan recaudar ingresos, lo que pretenden es tener un efecto directo en el mercado, que es lograr una disminución de la contaminación. Sobre

Gustavo Lazo Saponara
Giorgio Massari Figari

² Ver: PIGOU, Arthur Cecil. “The Economics of Welfare”. Weidenfeld and Nicolson. Segunda Edición. Londres. 1924.

³ Ver: ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICO. “A Statistical Framework on Environmental Taxes in the OECD Member status”. DAFE/CFA/WPZ (97)5. París. 1997; y COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS. “Impuestos y gravámenes ambientales en el Mercado Único”. Comunicación de la Comisión. COM (97)9 final. Bruselas. 1997.

⁴ Ver: VILLENNA PEÑA, José Emilio (Director). “Análisis Económico de los Ecoimpuestos. Especial referencia a una “ecotasa” turística en Andalucía”. Junta de Andalucía, Consejería de Turismo y Deporte. España. 2001.

⁵ Ver: LIGTHART, Jenny E. “The Macroeconomic Effect of Environmental Taxes: A Closer Look at the Feasibility of “Win-Win” Outcomes”. En: International Monetary Fund, Fiscal Affairs Department. Working Paper. Mayo de 1998.

el particular, la Comisión Europea⁶ establece que el fin de los ecotributos, si es que son eficaces, es el de tener un efecto disuasorio sobre las actividades perjudiciales para el medio ambiente y, por consiguiente, conforme logren sus objetivos, se irá reduciendo el nivel de recaudación de los mismos. El fin último de los ecotributos es la modificación del comportamiento de los agentes económicos y no el incrementar los ingresos fiscales. Es más, al final, los ingresos procedentes de los ecotributos, si logran su objetivo, serán cero. Entonces, el objetivo de los ecotributos no es uno recaudatorio, sino uno "extrafiscal", esto es, el de modificar conductas de los agentes económicos.

En efecto, los impuestos tienen como objeto recaudar recursos que coadyuven al Estado a cumplir sus fines para con la sociedad, pero también pueden cumplir con el rol de ser instrumentos para regular la actividad económica⁷. Este último rol del impuesto es lo que se denomina objetivo extrafiscal o de ordenamiento.

El carácter instrumental de la actividad financiera se manifiesta también en la utilización del tributo como medio idóneo para la consecución de otros fines también amparados en la Constitución, como son los fines sociales, económicos o políticos.

Utilizar distintos impuestos con diversos objetivos de política económica, independientemente de su capacidad recaudatoria, es una práctica de muy larga data. Si bien la función extrafiscal de los tributos no aparece explícitamente en la Constitución, ésta puede derivarse de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen los principios rectores de la política social y económica, ya que los tributos son parte de los instrumentos con los que el Estado cuenta para alcanzar los objetivos allí fijados.

Sobre la "extrafiscalidad", Giuliani Fonrouge considera que:

"(...) tampoco cabe establecer, como elemento característico del tributo, la finalidad exclusiva de proporcionar medios al Estado para atender sus necesidades financieras y menos para cubrir las

cargas públicas, como sostenía la vieja doctrina. Desde luego que el fin principal es allegar fondos, por no el único, porque en algunos impuestos modernos lo esencial es obtener ciertos objetivos extrafiscales, como ocurre con los derechos aduaneros (...), etcétera"⁸.

Asimismo, Valdez Costa señala que, en realidad, todo tributo tiene su finalidad, que podrá ser simplemente la de obtener ingresos –a los cuales corresponde la clasificación de fiscales– o la de provocar determinados efectos en el campo económico o social, ajenos a las necesidades fiscales; por ejemplo, proteger la industria nacional (derechos aduaneros), estimular el ahorro y las inversiones (incentivos), provocar desviaciones de los factores productivos a sectores que consideran más convenientes (sobreimposición a los latifundios y exoneración a las industrias nacionales o nuevas), redistribuir la riqueza (impuestos progresivos a la renta y al capital) o prohibir o limitar de hecho consumos que se consideran inconvenientes (impuestos a las bebidas o al tabaco). La denominación técnicamente más adecuada para este grupo, señala el autor uruguayo, es la de extrafiscales⁹.

Consecuentemente, podemos entender que un tributo tiene fines fiscales cuando su función es recaudar dinero con el objeto de sustentar los gastos públicos que le permitan el Estado cumplir con los fines esenciales para los cuales fue creado (seguridad, educación, salud, etcétera). Es decir, lo que se quiere es recaudar ingresos para las arcas públicas. Por el contrario, un tributo con fines extrafiscales es aquel que no tiene como fin primero el recaudar ingresos, sino más bien servir para que el Estado pueda cumplir otra finalidad no recaudatoria, ya sea esta demográfica, cultural, social, o, como en este caso, ambiental. Típicos casos como éstos se pueden observar en los ecotributos materia de análisis o en los tributos de carácter demográfico.

III. LOS ECOTRIBUTOS Y EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

En línea con lo anterior, podemos afirmar que las normas tributarias pueden tener como efecto

⁶ COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS. "Conjugar nuestras necesidades y nuestras responsabilidades: Integración de las cuestiones medioambientales en la política económica". Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento europeo. COM (2000)576 final. Bruselas. 2000.

⁷ TIPKE, Klaus. "La ordenanza tributaria alemana de 1977". En: Revista Española de Derecho Financiero. Número 14. Madrid. 1977.

⁸ GIULIANI FONROUGE, Carlos M. "Derecho financiero". Volumen II. Quinta Edición. Buenos Aires: Ediciones Depalma. 1993.

⁹ Ver: VALDÉS COSTA, Ramón. "Curso de derecho tributario". Tercera edición. Bogotá: Editorial Temis. 2001. p. 9.

extrafiscal la promoción o el incentivo; por ejemplo, aquellas que establecen exenciones, bonificaciones, créditos, etcétera. En el sentido inverso, también pueden tener como efecto extrafiscal la limitación, desincentivo o sanción de determinadas conductas de los agentes de la economía.

Al respecto, la intervención por medio de los tributos para incentivar o disuadir determinadas conductas en el mercado resulta válida siempre que la política extrafiscal no tutele de modo excesivo a cierto grupos de empresas en desmedro de otras; de lo contrario se induciría a las empresas dañadas en la práctica a salir del mercado por la incidencia impositiva, con lo cual se lesionaría la libertad de iniciativa privada¹⁰.

En atención a ello, para mantener su legitimidad jurídica, el fin extrafiscal de un impuesto no debe vulnerar la norma constitucional de manera alguna. Así, para algunos autores, los impuestos deben respetar los principios de equidad y generalidad¹¹; de legalidad, y, sobre todo, de justicia fiscal¹². Por lo tanto, queda claro que un impuesto extrafiscal debe respetar los principios constitucionalmente consagrados en nuestro ordenamiento jurídico.

En tal virtud, dado que en la actividad económica los agentes pueden generar efectos externos negativos que son asumidos por terceras personas, la tributación surge como una herramienta idónea para reasignar —a título indemnizatorio— el costo de dicha externalidad al agente que la provocó. Ello constituye la base del principio “el que contamina, paga” y del cual una lectura en sentido contrario debiera derivar en el principio de “el que no contamina, no paga”.

En estos casos, el instrumento tributario empleado con fines extrafiscales puede resultar incompatible con la proporcionalidad del gravamen a la capacidad económica del sujeto incidido¹³. En efecto, la finalidad no recaudatoria del impuesto hace que el mismo no sea concebido en atención

a la capacidad de contribuir con fondos destinados al cumplimiento de las obligaciones públicas, sino como medio de incorporar en el costo de producción de los agentes contaminadores los costos sociales que ocasionaron.

Así pues, cuando el tributo pierde o carece de finalidad recaudatoria, pierde también la característica básica que lo configura como tributo, aun cuando configure una exacción coactiva al servicio de fines social o económicamente deseables. Estos tributos, como su propio nombre lo indica, tienen un fin no fiscal. Como vimos, no son, por tanto, establecidos para financiar gastos sino que, más bien, de cumplir correctamente con su finalidad, sus rendimientos tenderán a reducirse.

Como señala el profesor Albiñana Garcia-Quintana, estos tributos “llevan en sí mismos su incapacidad recaudatoria, y el hecho de que adopten la capacidad económica como parámetro para su exacción no debe interpretarse como acatamiento del postulado de la equidad, sino como adopción de módulos comunes para la liquidación de ambas clases de impuestos”¹⁴.

Todo ello explica que una de las críticas más fuertes hacia el uso de tributos extrafiscales sea precisamente su relación con la capacidad económica. Con relación a este punto, el desarrollo efectuado por Perrone del criterio de progresividad y de capacidad económica en los impuestos extrafiscales resulta muy ilustrativo y lo expondremos resumidamente en los párrafos siguientes¹⁵.

Para dicho autor, los criterios de progresividad en los cuales debe basarse el sistema tributario tienen la función de garantizar que la contribución al gasto público guarde proporción con la capacidad contributiva de cada sujeto de derechos. Por tanto, la necesidad de adecuar los sistemas tributarios a los desafíos planteados por los procesos de globalización de la economía no puede justificar una redistribución regresiva de la carga tributaria.

¹⁰ MOSCHETTI, Francesco. “El principio de capacidad contributiva”. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. 1990.

¹¹ CASADO OLLERO, Gabriel. “Esquemas conceptuales y dogmáticos del Derecho Tributario: Evolución y estado actual”. En: Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a César Albiñana García Quintana. Volumen II. Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda. 1987. p. 724.

¹² YEBRA MARTUL-ORTEGA, Perfecto. “Los fines extrafiscales del impuesto”. En: Tratado de derecho tributario. Tomo 1. Bogotá: Editorial Temis. 2001. p. 385.

¹³ PEREZ DE AYALA, José Luis. “La economía financiera pública: un enfoque institucional sobre la economía política de la hacienda pública”. España: Editoriales de Derecho Reunidas (EDERSA). 1987.

¹⁴ ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, César. “Los impuestos de ordenamiento económico”. En: Hacienda Pública Española. Número 71. 1981. pp. 17-29.

¹⁵ PERRONÉ CAPANO, Raffaele. “La imposición y el ambiente”. En: “Tratado de derecho tributario”. Tomo I. Bogotá: Editorial Temis. 2001. pp. 421-533.

El problema de la definición jurídica de la progresividad no es diferente al de la delimitación de contenido del principio de capacidad contributiva, del cual la progresividad constituye un elemento de caracterización.

Mientras que desde el punto de vista económico los conceptos de capacidad contributiva y de progresividad pueden abarcar realidades distintas, más precisas son las nociones de capacidad contributiva y de progresividad elaboradas por los juristas, con respecto al conjunto de los principios económico-sociales caracterizadores del ordenamiento jurídico.

Y puesto que la progresividad contribuye a definir la capacidad contributiva de cada uno de manera tal que se respete el vínculo de la igualdad, la delimitación de la eficacia y del alcance jurídico del principio de progresividad es esencial para afrontar en términos concretos el tema de la adecuación del sistema tributario a las transformaciones de la sociedad contemporánea, cuestión de particular importancia para la investigación sobre la posibilidad de introducir en nuestro sistema tributario los tributos ecológicos.

En el ordenamiento vigente, el principio de progresividad es aquel que califica la capacidad contributiva como herramienta para actualizar en la recaudación los deberes de solidaridad y de igualdad; la capacidad contributiva se sitúa, por consiguiente, en relación lógica con la fuerza económica del contribuyente, pero no necesariamente en relación de equivalencia. En consecuencia, son pasibles tanto en manifestaciones de capacidad económica que no expresen capacidad contributiva (en el límite, por ejemplo, del mínimo vital), como en manifestaciones de fuerza económica que, aun siendo de similares dimensiones, determinan, por la diferente (cualidad) procedencia de la fuerza económica gravada por los impuestos y, por tanto, por la diferente capacidad contributiva manifestada, una tasación diferente.

En nuestro ordenamiento, el carácter unitario del Estado, que difiere de los modelos federales en los cuales la tutela del contribuyente en campo fiscal se confía esencialmente al respeto de los criterios de igualdad distributiva, el principio de capacidad contributiva, coordinado con los criterios de progresividad a los cuales debe dirigirse el sistema tributario, explica la propia tarea de orientación y de límite al legislador y, al mismo tiempo, de garantía para el contribuyente.

Los criterios de progresividad deben estar unidos a la capacidad contributiva que expresa cada uno

de los sujetos al deber fiscal, mediante la llamada general para participar en el gasto público (principio de solidaridad).

La progresividad es, por tanto, un elemento caracterizador del ordenamiento tributario, a la que éste debe dirigirse; el objetivo se debe aplicar en el concreto desarrollo de la política de recaudación, por medio de una pluralidad de criterios cuyo marco de referencia está representado por la capacidad contributiva de los destinatarios particulares de los criterios de progresividad. Como consecuencia, la progresividad asume en nuestro ordenamiento un carácter instrumental respecto al objetivo de alcanzar la igualdad de hecho.

Ante la evolución de los modelos de producción y las transformaciones socioeconómicas, se ha planteado el problema de una interpretación evolutiva del principio de capacidad contributiva, con el objeto de individualizar nuevas formas de imposición más consecuentes con la realidad de una sociedad que se caracteriza por una economía internacionalizada.

Cualquier tendencia evolutiva en torno al principio de capacidad contributiva no puede prescindir de revalorar su perfil garantista para que también la legislación tributaria sea informada en el respeto del principio de igualdad y, por tanto, en el papel de límite a la discrecionalidad del legislador.

En consecuencia, también la investigación de nuevos presupuestos impositivos, expresivos de la evolución de la realidad económica, no podrá prescindir de la necesidad de que siempre se respete la relación entre la titularidad de la obligación tributaria y la efectividad de la capacidad contributiva individualizada por el presupuesto.

En la investigación sobre la legitimidad constitucional de una norma tributaria, el problema no reside en valorar si es posible sustituir el equilibrio de intereses realizado por el legislador respecto a los valores constitucionales por otro equilibrio que parezca más conforme con tales valores, ejercicio muy poco productivo si se tiene en cuenta la inevitable flexibilidad tanto de las normas financieras como del principio de racionalidad.

Más bien se trata de reflexionar, mediante la conexión entre las nuevas disposiciones fiscales y los hechos que éstas regulan, sobre los casos en que determinada doctrina fiscal es sustituida por otra nueva, si el nuevo equilibrio de intereses reduce o amplifica en medida irracional las desigualdades entre los contribuyentes. En esta segunda hipótesis, el proceso lógico que debe

conducir a declarar como inconstitucional la norma en examen no sustituirá el equilibrio de intereses cumplido por el legislador por una nueva hipótesis de equilibrio hecha por el juez, sino que comprobará que la norma viola el principio de capacidad contributiva por cuanto la decisión del legislador envuelve un aumento irracional de las desigualdades en el tratamiento tributario, que contrasta con los límites de igualdad ya alcanzados antes y con los vínculos de coherencia a los cuales debe necesariamente dirigirse el sistema tributario.

El papel activo desarrollado por la progresividad dentro del sistema tributario en la calificación del contenido del principio de capacidad contributiva y la naturaleza de garantía sustancial que dicho principio asume en nuestro ordenamiento ponen un doble límite al ejercicio de la función legislativa en el campo tributario.

Un primer límite positivo se refiere a la exigencia de que a paridad de capacidad económica correspondan recaudaciones razonablemente iguales; un segundo límite negativo consiste en la necesidad de que los criterios de progresividad con los cuales el legislador caracteriza en sentido redistributivo el sistema tributario estén fuertemente unidos al respeto sustancial por la igualdad de hecho. Es decir, que sean aplicados a situaciones homogéneas y tengan efectos comparables. Se quiere subrayar que en el uso de los criterios de progresividad el legislador debe poner particular atención al respeto de las condiciones de igualdad; la progresividad es, efectivamente, el instrumento utilizado para caracterizar en sentido redistributivo el sistema fiscal.

Las consideraciones hechas respecto al papel asumido tradicionalmente por la progresividad en la imposición personal y a la relación entre las posibles líneas evolutivas del sistema tributario y la especificación de nuevos criterios de progresividad constituyen las premisas para encuadrar el problema de una caracterización, en sentido ambiental, del sistema tributario mediante la especificación de posibles intervenciones compatibles con los principios constitucionales.

En armonía con ello, Pons establece que:

“De hecho, hoy en día podemos hablar de la ligazón, si se permite la expresión, que van teniendo todos los principios que contiene una Constitución, y nos encontramos frente a disyuntivas de tal magnitud, como pueden ser, por ejemplo, poner en la balanza principios como el de capacidad contributiva, frente a desarrollo nacional o de protección medioambiental”¹⁶.

En efecto, gran parte de la doctrina viene señalando la necesidad de que el respeto al principio de capacidad económica debe ser un límite a la utilización extrafiscal del tributo. Sobre el particular, Gonzalez García¹⁷, afirma lo siguiente:

“1º, el tributo es ante todo y sobre todo un instrumento jurídico, pensado para la cobertura del gasto público, un tributo que no proporcione ingresos podrá ser muchas cosas más o menos bellas y agradables, pero desde luego nunca será un tributo; 2º, si el tributo tiene como fin primordial cubrir los gastos públicos, y esa cobertura ha de hacerse a partir de elementales principios de justicia, es evidente que una tributación justa ha de apoyarse en la capacidad económica de las personas llamadas a satisfacerlos; 3º, puede ser conveniente o deseable utilizar los tributos para cumplir otros fines, también constitucionalmente protegidos, siempre que esa utilización no contradiga o desvirtúe la esencia del tributo”.

En concordancia con ello, Palao Taboada señala que en los tributos medio ambientales, en la medida que un sujeto perjudica el medio ambiente o produce mayores costos sociales como consecuencia de este proceder, indirectamente demuestra una manifestación de capacidad económica susceptible de ser gravada; de manera que si se desea realizar una actividad económica en el medio ambiente, se debe asumir los costos correspondientes; para lo cual no se puede ignorar los principios de igualdad y capacidad económica, aunque éstos no sean los criterios principales en este tipo de gravámenes extrafiscales¹⁸.

Del mismo parecer es Yebra¹⁹, para quien el acierto más notable de la doctrina ha sido poner en relieve la importancia del principio de capacidad contributiva, de justicia fiscal, como límite a la utilización

¹⁶ PONS FRANCO, Enrique. “Notas sobre el sistema fiscal español y los beneficios fiscales medioambientales”. En: Temas actuales de Derecho tributario. Barcelona: J.M. Bosch Editor. 2005. p. 316.

¹⁷ GONZALEZ GARCÍA, Eusebio. “Concepto Actual de Tributo: Análisis de Jurisprudencia”. Cuadernos de jurisprudencia tributaria. Primera Edición. Madrid: Editorial Aranzadi. Abril de 1996. p. 21.

¹⁸ PALAO TABOADA, Carlos. “En torno a la jurisprudencia reciente del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria”. En: Civitas, Revista Española de Derecho Financiero 59. 1988. pp. 445-447.

¹⁹ YEBRA MARTUL-ORTEGA, Perfecto. Op. Cit. pp. 340-385.

de un tributo con fines extrafiscales. En ese sentido, si bien podrá objetarse que el definir la capacidad contributiva es tarea ardua, ello no convierte en lícito hacer caso omiso a ésta, requiriéndose un mayor esfuerzo de la doctrina tributarista para delimitarla, y así poner en manos del legislador un instrumento más útil. A partir de ello, plantea los siguientes criterios:

“1, que los impuestos presentan dos caras, la fiscal y la extrafiscal, no siempre fácilmente delimitables; 2, que no es distinta la extrafiscalidad ecológica de las demás o restante extrafiscalidad; por tanto, deben analizarse conjuntamente; 3, que el impuesto aparece como el tributo más apto para desarrollar cualquier fin extrafiscal”.

Finalmente, manifiesta: “(...) sin que nos opongamos a la utilización del impuesto con fines no fiscales, sí creemos que se deben señalar los peligros del impuesto extrafiscal si no se coordina adecuadamente con las demás instituciones tributarias, dentro de la unidad que constituye todo el edificio”.

En definitiva, concordamos con dichos autores, aquellos que reconocen que el largo camino evolutivo recorrido por los Derechos Financiero y Tributario ha permitido desarrollar principios constitucionales que sirven de parámetro o límite al legislador en materia tributaria. Trasgredirlos so cualquier pretexto resulta altamente peligroso pues podría implicar la destrucción del sistema tributario, cuyas instituciones con tanto esfuerzo han costado construir a una sociedad respetuosa del Estado de Derecho.

IV. LOS ECOTRIBUTOS EN LA LEGISLACIÓN COMPARADA Y UN INTENTO DE ECOTRIBUTO EN EL PERÚ: LA CONTRIBUCIÓN REGIONAL PARA LA DEFENSA DE LA VIDA HUMANA Y EL AMBIENTE DEL GOBIERNO REGIONAL DEL CALLAO

Los países europeos han sido los precursores en lo que respecta a la tributación verde, siendo que algunos de estos Estados han implementado ecotributos a nivel estatal, siguiendo los parámetros de la llamada “reforma fiscal verde”. Entre éstos destaca Bélgica, que grava, con tributos que sí tienen auténtico carácter de ecoimpuestos, la fabricación de ciertos bienes cuyo proceso de producción, uso o abandono tenga consecuencias negativas para el medioambiente; entre ellos: los plaguicidas, las pilas, los envases para bebidas, algunos productos desechables como las cuchillas de afeitar, los plásticos, etcétera. En Italia, vía

Impuestos Especiales, se gravan las pilas, las bolsas de plástico y los aceites lubricantes; todo ello con una clara finalidad ambiental. Más avanzado es el caso de Dinamarca, cuyo sistema tributario incluye gravámenes sobre los clorofluorocarbonos (CFCs) y otros gases perjudiciales para la capa de ozono.

Asimismo, Austria aprobó –en 1996– un programa de impuestos energéticos que eleva los gravámenes que recaen sobre el consumo de gas natural y electricidad, y los ingresos generados son destinados a un fondo especial, con la finalidad de poner en marcha programas de ahorro energético. Por otro lado, los nuevos impuestos sobre los combustibles para automóviles son destinados a la creación de infraestructuras para el transporte público.

En el caso de los países nórdicos ocurre algo similar respecto al impuesto sobre los óxidos de nitrógeno (NO_x). En Suecia, los ingresos obtenidos son reembolsados a las empresas en función de su producción energética; de esta forma, las que sean más eficientes recibirán más fondos que lo que tuvieron que pagar por el impuesto. Este gravamen está presidido por el principio de la neutralidad impositiva; es decir, el saldo global de este fondo medioambiental debe ser nulo. Se establece así un incentivo para que las empresas inviertan en nuevas tecnologías ahorradoras de energía ya que, si lo hacen, serán subvencionadas por aquellas otras que son menos eficientes. Otro caso a citar es el de los impuestos que recaen en las emisiones de dióxido de azufre (SO_2) en Suecia, Noruega y Dinamarca, donde los ingresos obtenidos son destinados –parcialmente– a programas de inversión en reducción de este tipo de emisiones. Sin embargo, Suecia tiene previsto un nuevo incremento de las cargas fiscales que recaigan sobre la producción de energía eléctrica en centrales nucleares, con la finalidad de mejorar las posibilidades de creación de empleo. La ventaja principal de este instrumento es la de crear incentivos en las empresas para invertir, buscando ser cada vez más eficiente desde el punto de vista del consumo energético y, como vemos en el caso reciente de Suecia, con otro tipo de finalidad. El inconveniente está –sin embargo– en que no proporciona recursos a la política medioambiental.

Por lo que respecta a la reforma presupuestaria verde, aquella que implica la realización de cambios en la estructura impositiva del país, Suecia ha sido –también– uno de los primeros países europeos en abordarla. A principios de los noventa, introduce ecoimpuestos sobre la energía, las emisiones de dióxido de carbono (CO_2) y de dióxido de azufre (SO_2), y sobre el uso de agua y

la generación de residuos. Por su parte, Dinamarca estableció una nueva regulación sobre el consumo de electricidad, el consumo de agua y los automóviles en 1993; sobre las emisiones de CO₂ y SO₂ en 1995, y nuevos recargos sobre las familias y las empresas industriales en 1998.

En los últimos años, otros países comunitarios están –también– siguiendo esta misma línea de actuación. Así, Holanda estableció, en 1996, una nueva fiscalidad sobre la energía y las emisiones de CO₂; el Reino Unido estableció un impuesto sobre residuos en 1996 y aprobó una nueva carga fiscal sobre la energía en 2001, así como otros recargos en 2002; Finlandia estableció, en 1997, gravámenes sobre las emisiones de CO₂ y la existencia de basureros; Alemania estableció, en 1999, nuevas cargas sobre los combustibles derivados del petróleo y la electricidad, e Italia gravó las emisiones de CO₂.

Por su parte, en el Perú aún no se ha creado un tributo de claro fin ambiental, como los que han sido reseñados en los párrafos anteriores. Sin embargo, el 7 de agosto de 2007, mediante una separata especial del Diario Oficial “El Peruano”, fue publicado el “Proyecto de la Ordenanza que crea la Contribución Regional para la Defensa de la Vida Humana y el Ambiente” por el Gobierno Regional de Callao. La exposición de motivos que acompañó el proyecto señalaba que la razón por la cual se creaba la referida contribución era por los altos niveles de contaminación de plomo, cobre y zinc en el Callao, lo cual es obviamente dañino para los seres humanos.

En síntesis, la contribución gravaba, de acuerdo al artículo 2 del proyecto de ordenanza, los beneficios que se derivaran de obras públicas y/o actividades estatales que el Gobierno Regional del Callao ejecutara a favor, tanto de las personas naturales y jurídicas que ejercen actividades de cualquier naturaleza en el Callao, como del ambiente de dicha región, con el fin de compensar los daños e impactos generados por pasivos ambientales. Los contribuyentes, como establecía el artículo 3, serían las personas naturales y/o jurídicas cuyas actividades económicas afecten la salud de la persona humana en forma individual y/o colectiva, la conservación de la diversidad biológica, el aprovechamiento sostenible de los recursos naturales y/o el desarrollo sostenible del Callao; los mismos que se ven subvencionados por los beneficios derivados de las obras públicas y/o actividades estatales que el Gobierno Regional se veía forzado a ejecutar para compensar los daños e impactos que ocasionan. La base imponible de la contribución se determinaría, como

señala el artículo 5 del proyecto, en función de la valorización de las obras públicas y/o actividades estatales que ejecutaría el Gobierno Regional para reparar los daños e impactos que ocasionaran las actividades económicas realizadas.

Asimismo, en el artículo 8, se establecía que las operaciones de exportación de concentrados de minerales de cobre, plomo y/o zinc que se realizarán a través de puertos a los que se accediese haciendo uso y/o aprovechamiento de la infraestructura y bienes ubicados en Callao se encontrarían afectos a la contribución, pudiendo agregarse la exportación de concentrados de otros minerales que generen daños e impactos en la salud y el ambiente en general. En este caso, de acuerdo con el artículo 9, serían contribuyentes las personas naturales y/o jurídicas que realizaran operaciones de exportación de concentrados de minerales de cobre, plomo y/o zinc a través de puertos ubicados en el Callao.

El principal problema con la contribución referida era que, como se encontraba desarrollada, no tenía naturaleza jurídica de contribución, ya que la base imponible de dicho tributo era la valorización o costo total de las obras o actividades que fueran efectuadas por el Gobierno Regional y no en relación al beneficio a favor del contribuyente. En suma, lo que se trataba de crear era un impuesto encubierto bajo la modalidad de una contribución regional, razón por la cual dicha ordenanza, de haber sido publicada y puesta en vigor, habría resultado inconstitucional a la luz del artículo 74 de la Constitución de 1993²⁰.

Sin embargo, más allá del trasfondo legal alrededor de la citada contribución, lo importante es que las autoridades se estén dando cuenta de la necesidad de hacer que las empresas asuman las externalidades negativas que generan, como son el daño al medio ambiente, y que una forma posible de lograr este objetivo es a través de ecotributos.

V. COMENTARIOS FINALES

Si bien en la doctrina internacional no existe un concepto unitario de medio ambiente, la necesidad de protegerlo ha propiciado la proliferación de normas encaminadas a proteger los recursos naturales, entre las que desempeñan un rol fundamental las normas tributarias.

En Europa, hasta fines de los años 80, la legislación tributaria en materia ambiental se caracterizaba por una serie de ecotasas de índole básicamente conmutativa (eliminación de residuos

sólidos, consumo personal, saneamiento de aguas, entre otras), mientras que durante los años 90 proliferaron los ecotributos de índole redistributiva, con objetivos de internalización de los costos de contaminación. Actualmente, en los países desarrollados puede observarse una tendencia a compensar la reducción de los impuestos sobre la renta empresarial con una mayor difusión de la normativa tributaria ambiental.

Sin embargo, en nuestro país aún no se ha avanzado mucho en normas tributarias destinadas a la protección medioambiental, debido a que aún

se emplea la tributación principalmente como herramienta de recaudación.

Urge, pues, la dación de normas impositivas orientadas a cuidar y mejorar el medio ambiente. Para ello, será necesario tener en cuenta que los impuestos ecológicos deben apuntar a respetar el principio de neutralidad y atender a que el ámbito espacial y el temporal de los mismos estén claramente definidos, cuidando de no vulnerar los principios constitucionales que sirven de parámetro al legislador en materia tributaria y de soporte a todo nuestro sistema tributario.