

**FINALIDAD EXTRAFISCAL DEL TRIBUTO AMBIENTAL:
OPORTUNIDAD PARA LA PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE EN COSTA
RICA**

Licda. Cinthia Chacón Chinchilla¹

Lic. Owen Alejandro Gooden Morales²

RESUMEN: Los tributos ambientales son un valioso instrumento para la ejecución efectiva de políticas públicas tendientes al resguardo del medio ambiente. Este tipo de tributos está caracterizado por su finalidad extrafiscal, la cual difiere de la clásica concepción recaudatoria que suele identificarse como finalidad última de los tributos. De acuerdo con lo anterior, en el presente trabajo se analiza la necesidad de implementar mecanismos de tributación ambiental en Costa Rica.

PALABRAS CLAVE: tributación ambiental, fiscalidad, extra fiscalidad, principio quien contamina paga, principio preventivo, medio ambiente.

ABSTRACT: The environmental taxation is a valuable instrument for the effective implementation of public policies aimed to the environmental protection. These taxes are characterized by their extra-fiscal purpose, which differs from the classic collection aim, usually identified as the ultimate intention of taxes. In accordance with the above, this paper analyzes the need to implement instruments of environmental taxation in Costa Rica.

¹ Licenciada en Derecho, especialista en Derecho Registral y Notarial por la Universidad de Costa Rica y estudiante de la Maestría en Derecho Público de esa misma Universidad. Abogada del Área de Derecho Público de la Procuraduría General de la República. Correo electrónico: cinthya3187@gmail.com / Teléfono: 8862-8368.

² Licenciado en Derecho y especialista en Derecho Registral y Notarial por la Universidad de Costa Rica y estudiante de la Maestría en Derecho Público de esa misma Universidad. Abogado del área de Asesoría Jurídica del LanammeUCR. Correo electrónico: gooden06@gmail.com / Teléfono: 8878-4575.

KEYWORDS: Environmental taxation, Fiscal, Extra-fiscal, Polluter pays principle (PPP), Preventive principle, Environment.

I. Introducción

La tributación ambiental ha sido implementada en países desarrollados, constituyendo un mecanismo derivado de la ejecución de políticas económicas que tienen el objetivo de resguardar el medio ambiente, que es su finalidad principal, es decir, una de carácter extrafiscal. Esto ha surgido, además, como una alternativa a las medidas de comando y control en esta materia, que posibilite atender la problemática derivada de la afectación del medio ambiente en los procesos productivos.

El ordenamiento jurídico costarricense no contempla expresamente la posibilidad de definir tributos con finalidad extrafiscal. De ahí que resulta importante el estudio de la viabilidad de crear tributos con estas finalidades, como las ambientales. Por lo cual, en este trabajo se plantea su estudio a la luz de una posible incorporación de estos mecanismos en el ordenamiento jurídico tributario nacional. Este tema toma mayor relevancia en el marco del proceso de adhesión del país al convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), el cual promueve la protección del medio ambiente a través de instrumentos económicos como lo es la tributación ambiental.

Con la finalidad señalada, el presente trabajo se estructura en cinco secciones. En la primera se realiza una breve reseña histórica que evidencia la evolución de la finalidad que le ha sido asociada a los tributos. En una segunda sección se aborda el tema de la finalidad extrafiscal de los tributos, para posteriormente tratar en la sección tercera el tema de la tributación ambiental, la cual está estrechamente relacionada con la finalidad extrafiscal de este tipo de tributos, que se desarrolla en la sección cuarta. Finalmente, se analiza la necesidad de incorporar mecanismos de tributación ambiental en nuestro país.

II. Breve reseña histórica de la finalidad del tributo

En el desarrollo histórico los tributos, como una categoría de obligación pública (Pascuale, 2001), han ido evolucionando, ajustándose a las particulares necesidades de la sociedad en la que han de ser aplicados, para lo cual se ha considerado su contexto social y económico imperante.

Se afirma que los tributos surgen como manifestación de la dominación del fuerte sobre el débil, del vencedor sobre el vencido (Villegas, 2001). Asimismo, se ha identificado los orígenes del tributo en relación con las deidades, a las que se les rendía “tributo” en aras de procurar su protección y gracia (Ponce de León García, s.f.).

El surgimiento del tributo, en su concepción actual, es ubicado en la Grecia Antigua, ya que se afirma que es ahí donde por primera vez se adopta la condición de la contribución ciudadana para el sostenimiento de los “*gastos colectivos*” (García Novoa, 2014, pág. 21). Para Ponce De León es en Roma donde surgen las bases del derecho tributario. El autor señala que es precisamente en esta civilización donde surge los conceptos de “*aerarium*”, “*tributum*”, “*fiscus*”, entre otros. En esta, los “tributos” estaban ligados al sostenimiento del imperio (Ponce de León García, s.f.).

En la Edad Media, con el surgimiento del feudalismo, los vasallos rendían tributos al señor feudal, quien a cambio les brindaba protección y les permitía realizar actividades o usar las tierras ubicadas en su circunscripción territorial (Villegas, 2001). Asimismo, estaban constreñidos a prestar servicios personales al este, como lo eran los servicios bélicos y atender sus tierras, animales, entre otros (Diep Diep, 2003).

Por otra parte, García Novoa (2014) señala que la concepción del tributo como la principal fuente de financiamiento estatal surge desde la concepción moderna de Estado, a partir de la Revolución francesa, que configura las bases

jurídicas que sustentan la obligación tributaria como contribución imperiosa para el sostenimiento de los gastos públicos. Es claro entonces que, bajo esta última concepción y partiendo de la idea de Estado Moderno (Constitucional), la finalidad del tributo responde precisamente a la necesidad de sufragar los gastos públicos, a lo cual deben contribuir todas las personas, de manera solidaria y acorde con su capacidad económica³. Pérez Royo (2000) señala al respecto que “[...] la institución del tributo es inseparable de la finalidad contributiva. Los tributos existen porque hay gastos públicos, necesidades colectivas que es necesario financiar y que en un Estado moderno deben ser cubiertas precisamente mediante prestaciones coactivas o tributos. No sólo por razones de hecho, sino también por respeto a los valores que inspiran el Estado de Derecho y más aún el Estado Social de Derecho, que consagra nuestra Constitución” (pp. 27-28).

Junto con su finalidad, el concepto de tributo ha cambiado con el transcurrir del tiempo, ajustándose a los fines que le son asignados, los cuales, cabe destacar, le otorgan la legitimidad necesaria para su vigencia en la sociedad. Al igual que Peralta (2015), consideramos que, en la actualidad, el tributo debe ser conceptualizado en una doble vía, acorde con las finalidades que persigue. Así, podremos indicar que este se erige como aquella obligación de derecho público destinada a sufragar el sostenimiento del Estado y, por ende, el efectivo reconocimiento de los derechos y garantías constitucionales⁴. Pero, además, podrá encontrarse destinado a incentivar o desincentivar determinadas

³ En relación con el concepto de capacidad económica, la Sala Constitucional en el voto N° 5652-97 indicó que: “La llamada general al sostenimiento de los gastos públicos, realizada por el artículo 18 de nuestra Constitución Política, resulta sometida a una serie de límites; con otras palabras, a que responda al común sentido de justicia y a criterios de igualdad, límites que permiten hacer efectiva la distribución de la riqueza, que es condición de operatividad de la igualdad efectiva, la cual permite, finalmente, alcanzar el sistema tributario justo y, más precisamente, la justicia financiera. Como se dijo, la llamada a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos debe, por ello, hacerse efectiva de conformidad a la "capacidad contributiva o económica", mediante un sistema tributario justo, que, para resultar tal, debe estar informado por el principio de igualdad. La capacidad económica, es la magnitud sobre la que se determina la cuantía de los pagos públicos, magnitud que toma en cuenta los niveles mínimos de renta que los sujetos han de disponer para su subsistencia y la cuantía de las rentas sometidas a imposición.”

⁴ Corti (2010) ha realizado un importante desarrollo respecto a la relación entre el derecho financiero y tributario, y el efectivo reconocimiento y disfrute de los derechos fundamentales, respecto a lo cual destaca que el carácter expansivo de los derechos fundamentales y la denominada constitucionalización del ordenamiento jurídico repercuten de manera significativa en la formulación y ejecución de los presupuestos públicos y, por ende, en la búsqueda de financiamiento para la satisfacción de tal finalidad.

conductas de acuerdo con las necesidades de la sociedad en un momento determinado.

Nos encontramos entonces ante una bifurcación de la finalidad del tributo: por un lado encontramos la clásica finalidad fiscal, referida a la necesidad de dotar de recursos al Estado para su sostenimiento y, como consecuencia, para el efectivo disfrute de los derechos y garantías que este debe resguardar y procurar a sus habitantes, por otro lado tenemos la finalidad extrafiscal, entendida como aquella destinada a fomentar ciertas conductas que se consideran aptas para alcanzar objetivos socialmente deseados, o desestimular otras conductas que resultan contrarias a dichos objetivos⁵.

III. Finalidad extrafiscal de los tributos

Según se evidenció en el apartado anterior, la finalidad del tributo puede responder a criterios de fiscalidad y extrafiscalidad, siendo estos últimos los que interesan en el presente trabajo, en particular los de carácter ambiental, que constituyen un instrumento en la búsqueda del desarrollo sostenible. Salassa Boix (2014) define los tributos con fines extrafiscales como aquellos que, además de perseguir el objetivo recaudatorio que les es propio, también procuran que otros tiendan a alentar o desalentar conductas en beneficio de la colectividad. Al respecto, se ha señalado que los tributos con finalidades ajenas a la propiamente recaudatoria o fiscal no pueden ser definidos como tributos, esto por considerar que no gravan una manifestación de capacidad económica, siendo esta el fundamento del tributo (Rivas Nieto, 2013). Al respecto, como se aclara más adelante, la doctrina mayoritaria admite la existencia de tributos con doble finalidad, sean la fiscal y la extrafiscal. Incluso, podemos encontrar tributos cuya

⁵ De esta categorización se excluyen los denominados tributos parafiscales que, por su naturaleza, responden más bien al interés estatal de dotar de recursos a una determinada entidad u organización, lo cual históricamente respondió al intervencionismo del Estado en la economía (Pérez Royo, 2000). Así ha sido reconocido por la Sala Constitucional, entre otras entidades, en los votos número: 4785-93, 7339-94, 2243-97, considerando que estas “contribuciones parafiscales” son caracterizadas porque son impuestas por el Estado, pero están excluidas de la formulación presupuestaria y están establecidas para el financiamiento de entes públicos o semipúblicos, económicos o sociales.

finalidad extrafiscal resulta prevalente en relación con la fiscal, esto sin detrimento del principio de capacidad económica.

Para el autor Pérez Royo (2000), el fundamento del tributo lo podemos encontrar precisamente vinculado a su finalidad, la cual históricamente ha sido asociada a la necesidad de financiar los gastos públicos (finalidad fiscal o contributiva). Sin embargo, se afirma que el tributo puede también perseguir fines extrafiscales, los cuales pueden incluso guardar una mayor importancia respecto a la finalidad propiamente fiscal.

La finalidad extrafiscal de los tributos no está exenta de los límites que le vienen dados al tributo por el ordenamiento jurídico, el mismo Pérez Royo (2000) señala que el principio de capacidad económica se erige como el límite a la creación de tributos, esto sin importar si el tributo es asociado en menor o mayor medida a fines fiscales o extrafiscales. Este parte en su planteamiento de lo indicado por el Tribunal Constitucional de España respecto a la necesaria compatibilidad entre la finalidad extrafiscal y la propiamente fiscal, así como con los parámetros de constitucionalidad del tributo. En la misma línea encontramos al autor Torrealba Navas (2001), quien señala que tanto la finalidad fiscal como la extrafiscal se encuentran sujetas a “límites sustanciales”, los cuales identifica como aquellos que vienen dados por la Constitución, en particular, los que responden a criterios de “objeto”, “intensidad” y “distribución” de la carga tributaria⁶. Estos criterios que advierte el autor suelen ser agrupados en el ya citado principio de capacidad económica.

Cabe destacar que doctrinariamente se afirma que la distinción entre tributos con finalidad fiscal o extrafiscal, si bien resulta relevante para efectos académicos, en la práctica es poco probable encontrarnos con un tributo cuya finalidad sea puramente fiscal o extrafiscal. Por lo general encontraremos

⁶ El autor identifica estos tres criterios de la siguiente manera: (1) objeto: se refiere a manifestaciones de riqueza económica, (2) intensidad: referida a que la carga tributaria no puede ser de tal magnitud que resulte confiscatoria o imposibilite la subsistencia del obligado tributario y (3) distribución: las relaciones de igualdad de los obligados tributarios deben ser valoradas a la luz de los principios constitucionales de razonabilidad y proporcionalidad (Torrealba Navas, 2001).

concurrentemente ambas finalidades, sin que ello implique el que no se dé prevalencia a una u otra (Yebra Martul-Ortega, 2001). No obstante, según lo señalado por Yebra Martul, podemos afirmar que estamos ante tributos extrafiscales “puros” cuando explícitamente se ha identificado y motivado el tributo en razón de su función y finalidad extrafiscal.

Entre las finalidades extrafiscales que le son reconocidas a los tributos, encontramos la protección del medio ambiente, objetivo que en nuestro país tiene sustento constitucional según el artículo 50 constitucional, que recoge el derecho fundamental de toda persona a gozar de un ambiente sano y ecológicamente equilibrado. De acuerdo con lo anterior, el tributo ambiental se constituye en una herramienta con doble finalidad, por un lado, la propiamente recaudatoria y, por el otro, la protección del medio ambiente, prevaleciendo esta última (Yebra Martul-Ortega, 2001).

IV. Tributación ambiental

La tributación ambiental surge como mecanismo de protección al “*bien público ambiental*”, concepto que para Rosembuj constituye una expectativa que ha sido calificada como interés difuso o colectivo que implica obligaciones de protección un poco apartadas de los conceptos tradicionales de dominio público y cosa pública, considerados estos como el soporte físico de dicho bien (Rosembuj, 2009). El autor referido identifica el vínculo entre el bien ambiental y el derecho tributario a partir de la obligación genérica de contribuir con las cargas públicas, donde se asiste al Estado en la obligación de adoptar medidas en resguardo de este bien ambiental, las cuales claramente necesitan financiamiento. Al respecto señala:

“Todos deben conservar el ambiente, mediante la contribución, solidaria y efectiva, al gasto público; todos tienen derecho al disfrute y la explotación ordenada de los recursos naturales. El Estado no es, entonces, el propietario, en sentido jurídico, de los bienes públicos ambientales, sino

que es su titular fiduciario, cuyo disfrute y utilización está en las antípodas del monopolio artificial del Estado sobre bienes que no le pertenecen, le preceden y (probablemente) continuarán aunque desaparezca. La relación de correspondencia que se establece en el tributo, reflejando la conexión ingreso-gasto público (art. 31 Constitución Española), funda, de un lado, el deber de contribuir del particular. Y, de otro, el deber público de prestación del Estado, conectado al bien ambiental, digno de tutela constitucional y en base a los intereses difusos y colectivos.” (Rosembuj, 2009, pág. 44).

En relación con lo anterior, es claro que la afectación del medio ambiente hace necesaria la adopción de políticas públicas con un mayor enfoque hacia la protección y preservación de los recursos naturales, en procura de lograr el desarrollo sostenible. De acuerdo con la Organización de las Naciones Unidas para la Educación, la Ciencia y la Cultura (UNESCO) (2012), el término desarrollo sostenible, definido en el Informe de la Comisión Brundtland de 1987, se concibe como aquel modelo de desarrollo mediante el cual se satisfacen las necesidades actuales sin comprometer la satisfacción de las necesidades de las futuras generaciones, para lo cual es necesario el equilibrio entre lo social, lo económico y lo ambiental; todo tendiente a alcanzar una mejor calidad de vida.

Como ya señalamos, el artículo 50 de la Constitución Política de nuestro país establece la obligación del Estado de garantizar un ambiente sano y ecológicamente equilibrado y, además, la obligación de defender y preservar ese derecho. Como parte de este deber, el Estado tiene que enfocar las políticas públicas a la protección del medio ambiente, lo cual trae aparejado un alto costo, por lo que surge la necesidad de definir un sistema de financiamiento para tal fin.

En este contexto, los Estados deben orientar sus esfuerzos a la elaboración de políticas económicas coherentes con las ambientales. Al respecto, la CEPAL (2005) indica que, para este fin, resultan de marcada importancia el ámbito fiscal y presupuestario, ya que es a través de estos que pueden efectivamente destinarse recursos tendientes a la promoción del desarrollo sostenible.

Respecto al uso de instrumentos fiscales para la protección del medio ambiente (fiscalidad ambiental o ecológica), Joffra Sora & Puig Ventosa (2014) señalan que estos constituyen herramientas que pueden explotarse para impulsar acciones positivas en beneficio del ambiente. Además, plantean que estos son elementos complementarios de las políticas ambientales que, por medio del sistema fiscal, premian o sancionan las conductas de los agentes económicos, lo cual les da el carácter de mecanismos de incentivo para cambiar comportamientos de aquellos agentes que más incidan en el ambiente. Resulta importante entonces hacer énfasis en que, cuando se habla de tributos ambientales⁷, la intención es motivar y promover buenas prácticas de los agentes económicos, o bien, desincentivar acciones perjudiciales para el ambiente; siendo esta, la faceta que podemos asociar con la finalidad extrafiscal de los tributos ambientales.

V. Finalidad extrafiscal del tributo ambiental

Como se indicó en líneas anteriores, a los tributos suele asociárseles con una única finalidad, a saber, la recaudatoria. Sin embargo, esta figura fiscal no puede limitarse a una función exclusiva de este tipo. Incluso, en ciertos ordenamientos jurídicos, la extrafiscalidad se encuentra contenida en la noción misma del tributo, incluyéndose expresamente en las normas como una de las facultades de las administraciones tributarias (Salassa Boix, 2014).

La finalidad extrafiscal ambiental de los tributos es catalogada como una manifestación de la intervención económica estatal que responde a la política ambiental definida en un Estado determinado, de acuerdo con la cual deberán

⁷ La OCDE define los tributos ambientales como: “cualquier pago obligatorio y sin contraprestación que se hace al gobierno, que grava bases fiscales, que se considera son de una particular relevancia ambiental. Las bases fiscales relevantes incluyen productos energéticos, motores de vehículos, desechos, emisiones medidas o estimadas, recursos naturales, etc. Los impuestos son sin contraprestación en el sentido de que los beneficios provistos por el gobierno a los obligados tributarios normalmente no se encuentran en proporción a sus pagos” (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), 2010, pág. p. 33).

encontrarse gravadas las actividades que causen afectación ecológica (Yebra Martul-Ortega, 2001).

En relación con este tema, Peralta (2015) señala que “[...] en el Estado moderno, el tributo, además de ser un instrumento destinado a sufragar los gastos públicos, puede cumplir también una importante función de carácter extrafiscal –incentivadora-, en la medida en que, orientada por principios de justicia, la tributación puede constituir un importante mecanismo no solo para promover una adecuada redistribución de la riqueza sino también para orientar e inducir determinados comportamientos considerados como altamente deseados para el bienestar de la comunidad, como sería por ejemplo el incentivo de prácticas ecológicamente correctas.” (p. 97)

Este enfoque ha llevado a que los Estados hagan uso de estos mecanismos para promover actividades que colaboren al equilibrio social, económico y político de la sociedad. Con ello se busca, como dijimos, incentivar o desestimular actividades específicas que no corresponden propiamente al financiamiento del Estado, como lo es la protección del medio ambiente. Rozo Gutiérrez identifica en estas estrategias dos facetas: la recaudatoria y la posibilidad del Estado de hacer uso de estos como medio de intervención con políticas garantistas, en este caso, medioambientales (Rozo Gutiérrez, 2013). Con esto se lograría la segunda faceta, la cual responde a la finalidad extrafiscal del tributo.

En palabras de esta autora, la finalidad extrafiscal de los tributos se ve justificada en la obligación que posee el Estado de intervenir en cumplimiento de las disposiciones constitucionales tendientes al bien común, situación que *“requiere la estructuración de tributos que superen las simples metas financieras del Estado, y adquieran valor material de instrumentos que reordenen las conductas económicas y de producción, así como la eficaz protección del ambiente sano”* (Rozo Gutiérrez, 2003, p. 164).

VI. Respeto a los principios de “capacidad contributiva”, “El que contamina paga” y los tributos ambientales

Uno de los principios que informan el derecho tributario es el de capacidad contributiva⁸ y es a partir de este que se mide la proporción en la que un contribuyente se ve en la obligación de contribuir. Por su parte, el principio que plantea que “el que contamina paga” es propio del derecho ambiental. De acuerdo con este, los costos de la reparación del daño ambiental deben ser asumidos por aquel que generó dicha afectación al medio ambiente⁹. Este principio está recogido en la Ley Orgánica del Ambiente (Ley N° 7554), la cual en el inciso d) de su artículo 2 dispone: “*Quien contamine el ambiente o le ocasione daño será responsable, conforme lo establezcan las leyes de la República y los convenios internacionales vigentes.*”, principio también encontrado en la Declaración de Río (principio 16).

Lozano Cutanda (2000) señala respecto a este principio que la finalidad perseguida es lograr que la actividad económica sea desarrollada de manera armónica con el medio ambiente y, sobre todo, se tomen en consideración los costos asociados para el medio ambiente en los procesos productivos. En lo que respecta al referido principio de capacidad contributiva y su relación con el tributo ambiental, para Rozo Gutiérrez (2003) un tributo de este tipo no puede alejarse de los principios que conforman la justicia tributaria, lo cual implica que deberá realizarse una “*verificación de datos objetivos, como es el caso de la fuerza económica, entre otras; circunstancias que, trasladadas al fenómeno de la imposición ambiental, suponen que debe tenerse en cuenta la capacidad de contaminación*” (p. 175).

⁸ Por capacidad contributiva se entiende aquella medida o proporción de la manifestación de riqueza (apacidad económica) que es válidamente gravable por parte del Estado a través de la fijación de tributos, en tanto que no sea de una medida tal que resulta confiscatoria para el obligado tributario. Torrealba Navas (2001) señala al respecto que este principio de capacidad contributiva parte del derecho de propiedad, en cuanto que el respeto a este requiere que la tributación sobre ella sea parcial y no absorba su totalidad o una porción significativa.

⁹ La implementación del principio del que contamina forma parte de las recomendaciones de la OCDE desde el año 1974, contenido en la recomendación del Consejo C(74)223 del 14 de noviembre de ese año, denominada “*Recommendation of the Council on the Implementation of the Polluter-Pays Principle*” (1974).

De acuerdo con lo anterior, si bien los tributos ambientales deben ajustarse a los parámetros de justicia tributaria, en tanto su finalidad no sea principalmente recaudatoria, el principio de capacidad contributiva cede en cierta medida ante “el que contamina paga”. Lo anterior pues más que capacidad contributiva deberá medirse la capacidad contaminante, entendida como la “*capacidad económica negativa a los fines de la protección ambiental*” donde el contribuyente “*no tributará en función de su capacidad contributiva sino porque ha contaminado y debe reparar el daño*” (Gandur, 2012, pág. 4).

De esta manera, el *quantum* de una obligación derivada de un tributo ambiental no considera únicamente la base de la capacidad contributiva, sino que se fundamenta en el grado de incidencia negativa a nivel ambiental que provoca el agente respectivo (quien contamina paga¹⁰). Esto no implica que el tributo extrafiscal pueda apartarse de los principios de justicia tributaria como el mencionado (Seroa de Motta, 2001).

Adicionalmente, ha de tomarse en cuenta que la tarifa de este tipo de tributos deberá determinarse considerando los niveles de actividad contaminante efectivamente realizados por el obligado¹¹, niveles que, tal y como lo apunta González Nieves (2008), no podrán considerarse ilegales. Esto pues en el tanto se excedan del nivel máximo permitido o se encuentren por debajo del mínimo exigido, nos encontraremos en lugar de una obligación tributaria, ante una infracción ambiental, la cual por ello resultará meritoria de una sanción¹².

¹⁰ El artículo 16 de la Declaración de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Ambiente y Desarrollo de Río de Janeiro de 1992 señala que: “Las autoridades nacionales deberían procurar fomentar la internalización de los costos ambientales y el uso de instrumentos económicos, teniendo en cuenta el criterio de que el que contamina debe, en PRINCIPIO, cargar con los costos de la contaminación, teniendo debidamente en cuenta el interés público y sin distorsionar el comercio ni las inversiones internacionales.”

¹¹ El autor Rosemburj por su parte señala: “[...] el tributo ambiental encausa la financiación del gasto social, conforme a la capacidad económica y para discriminar entre los que exhiben más o menos capacidad de contaminar, más o menos capacidad de descontaminar el bien ambiente” (Rosemburg, 2009, p. 45).

¹² Respecto a las sanciones pecuniarias disuasivas en materia ambiental, véase González Ballar & Peña Chacón (2015).

VII. Necesidad de incorporar la finalidad ambiental en el sistema tributario costarricense

Costa Rica suele ser identificado como un país a la vanguardia en la protección de sus recursos naturales, sin embargo la realidad (incluyendo la jurídica) suele diferir de dicha afirmación. Una muestra de ello la encontramos en la escueta regulación que en materia tributaria contiene nuestra Constitución, la cual no contempla expresamente la existencia de tributos con finalidad extrafiscal en general, y mucho menos en tributación ambiental (González García, 2003). No obstante, vía interpretación, la Sala Constitucional ha considerado que la potestad tributaria asignada al legislador, contenida en el artículo 121 inciso 13 de la Constitución, por resultar genérica, posibilita la creación de tributos tanto de finalidad recaudatoria, como de finalidad extrafiscal.¹³

A partir de esta interpretación, será posible entonces introducir tributos con finalidad extrafiscal en nuestro ordenamiento, bajo el entendido de que en estos el fin primordial perseguido será la protección del medio ambiente, sin que por ello desaparezca su finalidad recaudatoria. Esto ya que precisamente con los recursos que de él se deriven, el Estado podrá sufragar los gastos necesarios para llevar a cabo las acciones requeridas para la protección del bien público ambiental, o en su defecto, a través de incentivos propiciar la protección de este.

En relación con lo anterior, es importante destacar que el tributo ambiental puede formularse siguiendo diferentes modalidades, sea como un impuesto, tasa (siguiendo la lógica del “usuario pagador”), contribución especial, o como

¹³ Al respecto puede consultarse el voto N° 2001-2657 en el que se indicó lo siguiente: “IV. La Sala entiende que también es perfectamente posible, la finalidad extrafiscal, paralelamente también a la fiscal que puedan perseguir algunos tributos, a pesar de que tal finalidad extrafiscal no tiene un expreso respaldo constitucional como ocurre en el ordenamiento jurídico costarricense [...] La diferencia entre tributos fiscales y extrafiscales, es decir la diferencia jurídica, sólo puede obtenerse a través del examen caso por caso de cómo el principio de capacidad contributiva es asumido por el legislador en el momento de creación del tributo y la estructuración de cada una de sus normas. Por lo tanto, no debe considerarse el fin extrafiscal de una norma tributaria, como una situación que va en contra de la misma naturaleza de la norma, sino que lo que ocurre en la realidad, es un desplazamiento del fin intrínseco de ésta el llevar recursos al Estado por otro primordial que es el que persigue la ley.”

incentivo. Al respecto, es claro que cuando se trate de un impuesto, tasa o contribución especial, nos encontraremos en aplicación plena del ya referido principio que reza que *“el que contamina paga”*, mientras que cuando nos encontramos la figura del incentivo, estamos en realidad ante el *“principio de acción preventiva”* (Herrera, 2000). Precisamente, a través de dicho incentivo, el Estado, al definir la política fiscal, resguarda de manera preventiva al bien jurídico ambiental.

Con base a esto y considerando que el artículo 50 de la Constitución Política de nuestro país recoge el derecho a gozar de ambiente sano y ecológicamente equilibrado, resulta imperiosa la incorporación del elemento ambiental en el sistema tributario costarricense, esto en aras de la protección del medio ambiente en armonía con el sistema económico y tributario. De esta manera se posibilita la definición de una política clara del modelo de desarrollo pretendido para Costa Rica.

Asimismo, en el marco de la intención de adhesión de Costa Rica a la OCDE, cabe destacar que el empleo de la tributación ambiental ha sido un tema recurrente en las recomendaciones emanadas de dicha organización, siendo que esta es visualizada como una herramienta para la protección del medio ambiente. En línea con lo anterior, la recomendación del Consejo para el Uso de Instrumentos Económicos para la Promoción de la Conservación y el Uso Sustentable de la Biodiversidad¹⁴ del 21 de abril de 2004 (C-(2004)81) señala como herramientas para alcanzar tal finalidad el uso de tasas e impuestos ambientales. Asimismo, destaca la necesidad de eliminar posibles incentivos fiscales *“perversos”* que puedan más bien promover actividades o prácticas que afectan de manera negativa al medio ambiente (OCDE, 2004).

En relación con lo mencionado previamente, la OCDE ha señalado la importancia que reviste la tributación ambiental, pues posibilita tomar en cuenta el impacto ambiental en la definición de los precios de los productos. A su vez,

¹⁴ Recommendation of the Council on the Use of Economic Instruments in Promoting the Conservation and Sustainable Use of Biodiversity

permite que el consumidor y el comerciante puedan adoptar las medidas tendientes a reducir su “huella ecológica”. Por tanto, la OCDE propone la creación de un incentivo para la innovación en la búsqueda de tecnologías limpias que permitan la reducción de costos.

Considerando lo indicado, en nuestro país ha sido recurrente la idea de seguir un modelo de desarrollo sostenible. Sin embargo, no se ha incorporado el elemento ambiental en tal sistema, aspecto que, como se indicó, es promovido desde la OCDE (2010). Esta ha señalado que los ingresos fiscales de los países que la integran, en mayor o menor medida, están conformados por una proporción significativa derivada de la tributación ambiental, principalmente proveniente de impuestos que gravan combustibles y motores de vehículos. No obstante, las materias gravadas han ido ampliándose a aspectos como la contaminación del aire y del agua y la eliminación de desechos.

En virtud de lo anterior, consideramos que la introducción del componente ambiental en el sistema tributario de nuestro país constituye un elemento fundamental con miras al desarrollo sostenible. Sin embargo, es claro que esta no es la única medida para alcanzar tal fin, lo cual ha sido señalado por la misma OCDE (2010) al indicar que “[...]el nivel de ingresos recaudados de las bases medioambientales, es solamente un indicador potencial de cuán “verde” es una economía”.

Nuestro país no escapa de la acelerada degradación del medio ambiente. Si bien nuestra economía no está basada en un modelo industrial, lo cierto es que la contaminación de fuentes de agua, producción de desechos y el transporte ineficiente, aunado a una inadecuada planificación urbana, entre otros aspectos, tienen importantes impactos ambientales. De ahí que surge la necesidad de definir políticas tendientes al resguardo ambiental, como lo son las políticas fiscales que fungen como instrumento para tal finalidad. Al respecto, Rosembuj (2009) señala que: “*El deber de contribuir al gasto público, abarca, en su fundamento, la necesidad de satisfacer, por su intermedio, bienes comunes, generales, indivisibles para el conjunto social. El bien ambiente es uno de ellos;*

como lo es la defensa, justicia o educación. Y esto siempre ha sido así; lo que pasa es que ahora, ante el riesgo de su degradación irreversible, es cuando su conservación y utilización convoca el ejercicio de la potestad tributaria en la guardia del equilibrio ecológico y los ecosistemas en consideración.” (pp. 44-45)

Es precisamente la afectación medioambiental, la que motiva la introducción de políticas tributarias ambientales, en cumplimiento del deber que le asiste al Estado de velar por la protección del denominando bien público ambiental.

VII- Conclusiones

Como se ha indicado en los apartados precedentes, la definición de finalidades extrafiscales a los tributos es un instrumento de política económica, en tanto posibilita a los Estados incentivar actividades que se consideran deseables o desincentivar aquellas que, por el contrario, se pretende evitar. La interpretación que se ha dado al artículo 121 inciso 13 de nuestra Constitución, que regula la potestad tributaria, posibilita la creación de tributos con finalidades extrafiscales, como la ambiental, la cual, además, encuentra sustento como derecho fundamental en el texto constitucional.

Así las cosas, el derecho a gozar de un ambiente sano y ecológicamente equilibrado, recogido en el artículo 50 de nuestra Constitución Política, por el cual debe velar el Estado, y en el contexto actual donde se discute la implementación de reformas fiscales, hacen recomendable la incorporación de tributos ambientales, caracterizados precisamente por su finalidad extrafiscal, ya que se estima que estos permitirían la concreción de políticas económicas en materia ambiental. Al respecto, destaca la intención de que Costa Rica forme parte de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), donde se aprobó la “hoja de ruta” en el 2015.

Para que el país pueda adherirse a dicho organismo internacional, es necesario que en materia ambiental se implemente efectivamente el *Polluter Pays Principle (PPP)* o principio del que contamina paga, el cual, como vimos,

encuentra su efectiva implementación a través de las herramientas de fiscalidad ambiental. Asimismo, en el campo ambiental se define que Costa Rica deberá adoptar instrumentos económicos que fortalezcan la asignación y uso eficiente de recursos para la protección ambiental y que estos reflejen los costos sociales de la contaminación y la generación de desechos¹⁵. Este aspecto también responde la tributación ambiental, en tanto incorpora los costos ambientales derivados de una determinada actividad económica, destinando los recursos generados a la protección del medio ambiente, incentivando la implementación de tecnologías que resulten menos contaminantes y, por ende, desincentivando actividades contrarias a dicho fin, al estar gravadas en mayor medida.

Ahora bien, más allá de la adhesión de Costa Rica a la OCDE, es claro que la incorporación del elemento ambiental al sistema tributario de nuestro país constituye una herramienta de gran utilidad para el cumplimiento del deber estatal de proteger el bien público ambiental, y así, dar efectivo cumplimiento al artículo 50 constitucional en procura del tan anhelado desarrollo sostenible.

VIII. Bibliografía

Acquatella, J. & Bárcena Ibarra, J. (Eds). Comisión Económica para América Latina y el Caribe. (diciembre de 2005). *Política fiscal y medio ambiente: bases para una agenda común*. : CEPAL (J. Acquatella, & A. Bárcena Ibarra, Edits.) Recuperado el junio de 2016, de <http://www.cepal.org/es/publicaciones/2430-politica-fiscal-y-medio-ambiente-bases-para-una-agenda-comun>

Corti, H. G. (2010). Ley de Presupuesto y Derechos Fundamentales: los fundamentos de un nuevo paradigma jurídico-financiero. *Ley de Presupuesto y Derechos Fundamentales*.

¹⁵ Al respecto, puede consultarse la hoja de ruta para la adhesión de Costa Rica a la OCDE, aprobada por dicho organismo el 09 de abril de 2015. Asimismo, respecto al uso de la tributación ambiental para la protección del medio ambiente, pueden consultarse la recomendación del Consejo de dicha organización “Recommendation of the Council on the Use of Economic Instruments in Environmental Policy” (C(90)177/FINAL) (1991).

Diep Diep, D. (2003). La Evolución del Tributo. *Derechos Humanos. Órgano Informativo de la Comisión de Derechos*, (64), 65-91. Recuperado el 12 de Junio de 2016, de <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/derhum/cont/64/pr/pr24.pdf>

Gandur, S. (2012). Diseño de un Tributo Ambiental. Séptimo Congreso de Medio Ambiente AUGM. La Plata. Recuperado el junio de 2016, de <http://sedici.unlp.edu.ar/handle/10915/26505>

García Novoa, C. (2014). *El concepto del tributo*. España: Marcial Pons.

González Ballar, R. , & Peña Chacón, M. (2015). *El proceso ambiental en Costa Rica*. (Primera ed.). San José, Costa Rica: Isolma.

González García, G. (2003). Capítulo Sexto: Costa Rica. ((I. d. FiscalesM. Buñuel González & P. M. Herrera Molina, Eds.) *Documentos-Instituto de Estudios Fiscales*(18), 1-77 *Modelos de Código Tributario Ambiental para América Latina* (pp. 53-62). Recuperado el 6 de junio de 2016, de http://www.ief.es/contadorDocumentos.aspx?URLDocumento=/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2003_18.pdf

González Nieves, I. C. (2008). *Análisis eEconómico del Derecho Ambiental* (Primera Eed.). Buenos Aires, Argentina: Heliasta.

Herrera, P. M. (2000). *Derecho Tributario Ambiental (La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario)*. Madrid, España: Marcial Pons. Obtenido de <http://ssrn.com/abstract=1809637>

Jofra Sora, M. &, & Puig Ventosa, I. (31 de enero de 2014). Fiscalidad ambiental e instrumentos de financiación de la economía verde. Recuperado el junio de 2016, de http://www.forumambiental.org/pdf/fiscalidad_ambiental.pdf

Lozano Cutanda, B. (2000). *Derecho Ambiental Administrativo*. Madrid, España: Dykinson.

Organización de las Naciones Unidas para la Educación, la Ciencia y la Cultura. (2012). *Educación para el Desarrollo Sostenible. Libro de Consulta. Título original: Education for Sustainable Development Sourcebook*. Paris, Francia, UNESCO.. Recuperado el junio de 2016, de <http://unesdoc.unesco.org/images/0021/002167/216756s.pdf>

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (1974). OECD Legal Directorate. Recuperado el 26 de Junio de 2016, de Recommendation of the Council on the Implementation of the Polluter-Pays Principle:

<http://webnet.oecd.org/OECDACTS/Instruments/ShowInstrumentView.aspx?InstrumentID=11&InstrumentPID=9&Lang=en&Book=False>

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (1991). *OECD Legal Directorate*. Recuperado el 26 de Junio de 2016, de Recommendation of the Council on the Use of Economic Instruments in Environmental Policy:

<http://webnet.oecd.org/OECDACTS/Instruments/ShowInstrumentView.aspx?InstrumentID=41&InstrumentPID=38&Lang=en&Book=False>

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (21 de Abril de 2004). OECD Legal Directorate. Recommendation of the Council on the Use of Economic Instruments in Promoting the Conservation and Sustainable Use of Biodiversity. Recuperado el 25 de Junio de 2016, de <http://webnet.oecd.org/OECDACTS/Instruments/ShowInstrumentView.aspx?InstrumentID=50&InstrumentPID=47&Lang=en&Book=False>

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2010). Taxation, innovation and the environment. OCDE. Recuperado el 5 de julio de 2016, de <http://www.oecd-ilibrary.org/>

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (15 de Julio de 2015). La OCDE establece la hoja de ruta para la adhesión de Costa Rica. *ROADMAP FOR THE ACCESSION OF COSTA RICA TO THE*

<http://revistas.ucr.ac.cr/index.php/iusdoctrina>

OECD CONVENTION. Recuperado el 25 de Junio de 2016, de [http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=C\(2015\)93/FINAL&docLanguage=En](http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=C(2015)93/FINAL&docLanguage=En)

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (s.f.). *Environmental taxation*. Recuperado el 27 de Junio de 2016, de *Environmental Taxation. A guide for Policy Makers*: <http://www.oecd.org/env/tools-evaluation/48164926.pdf>

Pascuale, R. (2001). La Obligación Tributaria. En *Tratado de Derecho Tributario. Tomo Segundo*. Editorial Temis.

Peralta, C. E. (Septiembre - Diciembre de 2015). Tributación y derechos fundamentales. Los principios constitucionales como límite al poder tributario. Reflexiones a partir de los ordenamientos jurídicos de Brasil y Costa Rica. *Revista de Ciencias Jurídicas*, (138), 89 - 134. Obtenido de <http://revistas.ucr.ac.cr/index.php/juridicas/article/view/22824>

Pérez Royo, F. (2000). *Derecho Financiero y Tributario. Parte General* (Décima Eed.). Madrid, España: Civitas.

Ponce de León García, M. C. (s.f.). Ministerio de Hacienda Costa Rica. Recuperado el 6 de Junio de 2016, de <https://view.officeapps.live.com/op/view.aspx?src=http://www.hacienda.go.cr/centro/datos/Articulo/Elementos%20personales%20del%20Derecho%20Tributario%20administrativo%20en%20Costa%20Rica.%20carp.%20P%C3%BAblicas..doc>

Rivas Nieto, E. (2013). La protección del medio ambiente y la extrafiscalidad en España. En R. R. (. Salassa Boix, & Á. (. Uzquizu Cavallé, *Políticas de protección ambiental en el siglo XXI: medidas tributarias, contaminación ambiental y empresa* (pp. págs. 194-229). Madrid, España: EDITOR J. M. BOSCH.

Rosembuj, T. (2009). La necesidad de los tributos ambientales. En A. Yábar Sterling, & A. Yábar Sterling (Eds.), *Fiscalidad Ambiental* (ppágs. 43 - 62). Barcelona, España: CEDECS. Recuperado el 7 de julio de 2016, de <http://vlex.com/vid/tributos-ambientales-57150602>.

Rozo Gutiérrez, C. (2003). Las funciones extrafiscales del tributo a propósito de la tributación medioambiental en el ordenamiento jurídico colombiano. *Foro Revista de Derecho, No. 1*, 159-201. Quito, Ecuador. Recuperado el junio de 2016, de <http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/1813/1/RF-01-AV-Rozo.pdf>

Sala Constitucional. Voto N°, 2657. San José, a las el (Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia 04 de abril de 2001).

Sala Constitucional. Voto 5652-97. San José, a las el 16 de septiembre de 1997). (Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia 16 de Septiembre de 1997).

Salassa Boix, R. R. (2014). Cuestiones elementales sobre los tributos ambientales,. 16. Obtenido de <http://dx.doi.org/10.5377/derecho.v0i16.1489>

Seroa da Motta, R. (diciembre de 2001). Tributación ambiental, macroeconomía y medio ambiente en América Latina: aspectos conceptuales y el caso de BrasilBrasil. Río de Janeiro, Brasil. *Serie de Macroeconomía del Desarrollo, 7*, 1-46. Recuperado el junio de 2016, de <http://200.9.3.98/handle/11362/5416>

Torrealba Navas, A. (2001). *Principios de aAplicación de los tTributos*. San José, Costa Rica: Editorial Investigaciones Jurídicas S.A.

Villegas, H. B. (2001). *Curso de fFinanzas, dDerecho fFinanciero y tTributario* (Séptima Eed.). Buenos Aires, Argentina: Depalma.

Yebra Martul-Ortega, P. (2001). Los fines extrafiscales del impuesto. En A. (. Amatucci (Ed.), *Tratado de Derecho Tributario* (vVol. I, págs. 355-387). Bogotá, Colombia: Temis S.A.