

# Bases Constitucionales y Perspectivas de la Tributación Ambiental

30 de junio, León Guanajuato

## **Las bases internacionales y supranacionales de la tributación medioambiental**

Prof. Dr. Paulo Roberto Coimbra Silva  
Universidad Federal de Minas Gerais (UFMG)

TOSTES & COIMBRA  
— ADVOGADOS —

# Bases Internacionales y Supranacionales

---

- Protección Ambiental
  - tema supranacional
  - la preservación no debe ceñirse a fronteras territoriales artificiales
  - interdependencia de los ecosistemas
  - parte relevante de la política tanto interna como internacional
  - Medio Ambiente Compartido
    - Mundial
    - Regional
    - Nacional
  - Requiere políticas coordinadas

# Bases Internacionales y Supranacionales

---

- Agenda internacional de discusiones – década de **1970**:
  - Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente, Estocolmo (1972)
    - Principio 13: “A fin de lograr una más racional ordenación de los recursos y mejorar así las condiciones ambientales, **los Estados deberían adoptar un enfoque integrado, coordinado de la planificación de su desarrollo**, de modo que quede asegurada la compatibilidad del desarrollo con la necesidad de proteger y mejorar el medio humano en beneficio de la población”

# Bases Internacionales y Supranacionales

---

- Agenda internacional de discusiones – década de **1990**:
  - Conferencia Mundial sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo, Rio (ECO-92)
  - OMC (1994) creó el Comité de Comercio y Medio Ambiente
    - establecer la relación existente entre las medidas comerciales y las medidas ambientales adoptadas con el fin de promover un desarrollo sostenible
  - Conferencias de Quito y Buenos Aires (1997)

# Bases Internacionales y Supranacionales

---

- El tema de la protección ambiental se ha incorporado en la mayoría de acuerdos, convenios o tratados de libre comercio
  - Normas programáticas
  - Poca o ninguna concreción
- Introducción de instrumentos económicos con fines de protección ambiental en la legislación nacional
  - Incluyendo los tributos
  - Medidas unilaterales
  - Ausencia de armonización y/o contenido mínimo común
  - Distorciones
    - Neutralidad
    - Competencia

# Los Marcos Americanos

- MERCOSUR (1991)
  - “CONSIDERANDO que la ampliación de las actuales dimensiones de sus mercados nacionales, a través de la integración, constituye condición fundamental para acelerar sus procesos de desarrollo económico con justicia social;
  - ENTENDIENDO que ese objetivo debe ser alcanzado mediante el **más eficaz aprovechamiento de los recursos disponibles**, la **preservación del medio ambiente**, el mejoramiento de las interconexiones físicas, la coordinación de las políticas macroeconómicas y la complementación de los diferentes sectores de la economía, con base en los principios de gradualidad, flexibilidad y equilibrio; ...”



# Mercosur

---

- Reunión Especializada en Medio Ambiente – REMA (1992)
- Referencias (genéricas) a la adopción de instrumentos económicos vinculados a la política ambiental en varios documentos
  - Política de promoción e cooperación en producción y consumo sostenibles (Apendice I)
    - b) **instrumentos económicos** y financieros para promover la adopción de cambios en los modelos de producción y consumo sostenibles
    - e) Sistema de **recompensas y reconocimiento** de las empresas que implementan prácticas de producción y consumo sostenibles
  - Acuerdo Marco sobre Medio Ambiente en el Mercosur (2001)
    - f) fomentar la **internalización de los costos ambientales** mediante el uso de **instrumentos económicos** y regulatorios

# Mercosur

---

- Directrices de Gestión Ambiental y Producción más limpia
  - Adoptar prácticas, métodos y tecnologías orientadas para
    - Uso eficiente de los insumos y materias primas
    - Aumento de productividad, reduciendo significativamente los desechos
  - Incorporar herramientas de contabilidad ambiental para **identificar los costos ambientales**, con vistas a su **internacionalización**

# Mercosur

---

- Necesidad de intervención del Estado
  - **Regulaciones**
    - Controles directos
    - Límites a la emisión de contaminantes
    - Restricciones de determinadas actividades en ciertas zonas
    - Segregan los actos jurídicos en 2 grupos
      - Actos **lícitos**
      - Actos **ilícitos**
  - **Instrumentos económicos**
    - Superación del mínimo requerido en las reglamentaciones
    - Dentro del conjunto de **actos lícitos**, identifica y recompensa
      - Actos lícitos **deseables** (convenientes)
      - Actos y lícitos **indeseables** (inconvenientes)
    - Basados en mecanismos de mercado
    - Diferentes modalidades => **tributo**

# Extrafiscalidad

---

- Tributo como instrumento de política ambiental
- Tributo **fiscal**
  - Función principalmente recaudatoria
  - Financiación de los gastos públicos
  - Sumisión a los principios tributarios en su mayor grado de eficacia
- Tributo **extrafiscal**
  - Introyección de valores (económicos, sociales, urbanísticos, *ambientales*) en la norma Tributaria
  - Superación del tradicional binomio ingreso-gasto
  - Contribución directa para la realización de los fines estatales
  - Función inductora => estimulación o inhibición
  - Inducir al contribuyente a buscar alternativas para disminuir la polución, evitando o reduciendo la tributación
  - Balance de principios

# Tributación Ambiental

---

- Los impuestos ambientales deben trabajar junto con los instrumentos de regulación
- Intento de influir en la opción del contribuyente, dentro de los límites de la licitud
  - Contaminar = pagar tributo
  - Evolucionar tecnologías más limpias = no pagar (o pagar menos) tributos
- Principio contaminador-pagador
  - Jurídico => responsabilizar los responsables por la contaminación
  - Económico => trasladar al precio de los productos contaminantes
  - Preventivo => crear estímulos para evitar el deterioro
  - Resarcitorio => indemnizar el daño

# Mercosur

- Críticas
  - Adopción de tributos de índole ecológica por los Estados Partes, sin consenso previo
    - A pesar de los objetivos perseguidos generan efectos indeseables
    - Tratamiento discriminatorio a productos similares producidos en diferentes miembros del bloque
    - Disonancia en la internalización de costos y formación de precios
    - Distorciones en la competencia
  - Persiste la necesidad de
    - Priorizar la coordinación y armonización de las políticas y legislación ambiental e tributaria de los Estados
      - Tributos fiscales
      - Tributos extrafiscales
    - Suprimir los tratamientos asimétricos
    - Escepticismo
  - Obstáculo al proceso de integración

# Los Marcos Americanos

- Tratado de Libre Comercio de América del Norte (TLCAN)
- Acuerdo de Cooperación Ambiental de América del Norte (ACA)

## I. Objetivos ambientales

- Alentar la protección y el mejoramiento del medio ambiente
- Incrementar cooperación para conservar, proteger y mejorar el medio ambiente
- Promover políticas y prácticas para prevenir la contaminación



# Acuerdo de Cooperación Ambiental de América del Norte (ACA)

---

## **II. Objetivos económico-ambientales**

- Promover el desarrollo sustentable
- Promover medidas ambientales efectivas y económicamente eficientes
- Evitar la creación de distorsiones
- Apoyar las metas y objetivos ambientales del TLCAN

## **III. Objetivos aplicación efectiva de la legislación ambiental interna**

- Evitar barreras o ventajas competitivas por incumplimiento
- Creación de 3 mecanismos sucesivos
  - La consulta
  - La queja
  - El panel arbitral

# Acuerdo de Cooperación Ambiental de América del Norte (ACA)

---

- Críticas

- No existe ninguna tendencia efectiva a armonizar las legislaciones nacionales o obligar a que ellas tengan un mínimo de contenido
- Efectos negativos de la desigual legislación ambiental
- Asunción de costos ambientales distintos
- Distorción y desventajas competitivas
- No hay una efectiva política ambiental norteamericana coordinada, sólo medidas aisladas, individualizadas y unilaterales
- No existe mención específica de los tributos con fines ambientales

# Iniciativas Aisladas / Medidas Unilaterales

Beneficio	País ejemplo
Incentivos fiscales (deducciones/créditos o exenciones) con respecto a inversiones en bienes o activos de energía eficiente y/o amigables con el medio ambiente	<p><u>Brasil</u>: Reducción de la tasa del impuesto sobre los vehículos (IPVA) cuando se trate de vehículos que funcionen con gas natural (Projeto de Lei nº 113/10 aprobado en el mes de junio de 2011); exención tributaria para vehículos eléctricos en algunos Estados (CE, MA, PE, PI, RN, RS y SE); y tasa del impuesto diferenciada en Mato Grosso do Sul, Rio de Janeiro y São Paulo.</p> <p><u>Canadá</u>: Deducción inmediata o deducción fiscal por gastos relacionados con el Programa de Investigación Científica &amp; Desarrollo Experimental (SR&amp;ED por sus siglas en inglés).</p> <p><u>Estados Unidos</u>: Deducción fiscal para los vehículos amigables con el medio ambiente y para las casas y electrodomésticos energéticamente eficientes.</p>

# Iniciativas Aisladas / Medidas Unilaterales

---

Beneficio	País ejemplo
Depreciación acelerada o libre	<p><b><u>Australia</u></b>: Disposiciones específicas de depreciación para instalaciones de agua.</p> <p><b><u>Canadá</u></b>: Depreciación acelerada sobre los gastos de intangibles relacionados con energías renovables y proyectos de conservación de energía.</p> <p><b><u>Estados Unidos</u></b>: Depreciación acelerada para medidores inteligentes eléctricos o sistemas de redes cualificados, la conservación del suelo o el agua y las superficies utilizadas en la agricultura, las refinerías de pequeñas empresas y la construcción energéticamente eficiente de edificios comerciales.</p> <p><b><u>Holanda</u></b>: Depreciación libre o acelerada para la formación de bienes favorables para el medio ambiente.</p>

# Iniciativas Aisladas / Medidas Unilaterales

---

- EUA
  - Impuesto sobre la producción de consumo de ciertos productos contaminantes y exención parcial o total sobre otros no contaminantes o reciclables;
  - Deducibilidad de las donaciones de tierras y bosques, con el propósito de conservación (IR).

# Iniciativas Aisladas / Medidas Unilaterales

---

## – Alemania

- Impuesto municipal sobre envases, platos y cubiertos descartables o desechables;
- Tributación en vehículos – tamaño del motor, combustible y existencia o no de catalizador;
- Exención del lucro proveniente de la producción privada de energía hidroeléctrica en los 20 primeros años de actividad;

## – Bélgica

- Bienes de consumo descartables;
- Exenciones y reembolsos – material reciclable;

# Iniciativas Aisladas / Medidas Unilaterales

---

## – Francia

- Impuesto sobre edificios urbanos – ingresos afectados a la creación de espacios “verdes”;

## – Portugal

- Exenciones y otros beneficios fiscales a donadores de fondos para ONGs ambientales;

## – Reino Unido

- Tarifas de congestión (congestion charge);
- Tributación sobre residuos y sobre combustibles fósiles en la industria.

# El Tema en Brasil

---

- Constitución de la República/1988
  - Art. 225: defensa del medio ambiente – colectividad y Poder Público
  - Art. 23, VI: competencia común de la Unión, de los Estados, del DF y de los Municipios en la protección del medio ambiente
    - 26 Estados + DF
    - + de 5.000 Municipios
  - No hay previsión expresa de tributación ambiental

# Brasil: impuestos con rasgos ambientales

---

## – Impuestos

- Impuestos indirectos (producción y consumo) tienen una mayor aptitud para la tributación ambiental
- Graduación de cuotas, exenciones, créditos y devoluciones
- De acuerdo con la naturaleza de los productos o mercancías (eficiencia/contaminación)
- Hay beneficios también en los impuestos directos (sobre la renta y patrimonio)

# Brasil: impuestos con rasgos ambientales

---

- **Directos:**

- IR (Federal): Ley 5.106/66 – reducción de los recursos utilizados en la forestación o reforestación.
- ITR (Federal): función social de la propiedad – utilización adecuada de recursos naturales y preservación del medio ambiente. Exclusión de áreas de bosque nativo de la base del cálculo, bien como exención de la reserva legal.
- IPVA (Estadual): exención parcial (o total) para vehículos movidos a combustibles menos contaminantes – Ley 14.260/03 (Paraná), Ley 2.877/97 (RJ), Ley 10.355/99 (SP), Ley 14.937/03 (MG).
- IPTU (Municipal): Ley 691/84 (RJ) – deja exentos: (i) terrenos de interés ecológico o relevantes para la preservación ambiental; (ii) áreas declaradas como reservas florestales; (iii) áreas superiores a 10 mil m<sup>2</sup> cubiertas por bosques.

# Brasil: impuestos con rasgos ambientales

---

- **Indirectos**

- IPI (Federal): Dec. 755/93 – reducción de la cuota en vehículos movidos por alcohol en comparación con los movidos por gasolina.
- ICMS (Estadual): Dec. 2.055/93 (RJ) – reducción de la cuota (18% → 12%) incidente sobre equipamientos que se destinen a la defensa del medio ambiente.
- ICMS Ecológico (Estadual): No es un impuesto ambiental. Criterio cuantitativo para la determinación de las transferencias obligatorias (de los Estados p/ los Municipios) – Derecho Financiero – criterio ambiental
  - Ley 1.530/04 (AC), Ley 322/96 (AP), Ley 14.023/07 (CE), LC 157/04 (MT), Ley 2.193/00 (MS), Ley 18.030/09 (MG), LC 59/91 (PR), Ley 12.432/03 (PE), Ley 5.813/08 (PI), Ley 5.100/07 (RJ), Ley 11.038/97 (RS), LC 147/96 (RO), Ley 8.510/93 (SP) e Ley 1.323/02 (TO)

# Brasil: tasas con rasgos ambientales

---

- Hechos generadores: concesión de licencias, fiscalización y la limpieza o recuperación ambiental
- Equivalencia entre el valor de la tasa y el costo del servicio público ambiental
- Pueden tener el valor alterado por situaciones individuales de los contribuyentes y por el volumen de polución generada

# Brasil: tasas con rasgos ambientales

---

- Tasa de Control y Fiscalización Ambiental (Art. 17-B da Ley 6.938/81)
  - Hecho imponible = ejercicio del poder de policía dado a la IBAMA para el control y fiscalización de las actividades potencialmente contaminantes y que usan los recursos naturales.
- Tasa de Preservación Ambiental (Ley 10.430/88 PE – Fernando de Noronha)
  - Hecho imponible = utilización por parte de los visitantes de la infraestructura de la isla y por el disfrute del patrimonio natural.
- Tasa Ambiental (Ley 10.233/92 PR)
  - Hecho imponible = ejercicio del poder de policía por el Instituto Ambiental de Paraná – IAP.

# Brasil: tasas con rasgos ambientales

---

- Tasa de Fiscalización Ambiental (Ley 14.384/02 **GO**)
  - Hecho imponible = ejercicio del poder de policía para control y fiscalización de actividades potencialmente contaminantes.
- Tasa de Control y Fiscalización Ambiental (Ley 14.490/03 **MG**)
  - Hecho imponible = ejercicio del poder de policía y fiscalización de actividades potencialmente contaminantes.
- Tasa Forestal:
  - **MG** – Ley 4.747/68 – Hecho imponible = actividades fiscalizadoras, administrativas, policiales y de estímulo a cargo del Instituto Estadual de Bosques
  - **RJ** – Ley 3.187/99 – Hecho imponible = El ejercicio del poder de policía – fiscalización forestal (actividades de extracción, industrialización y consumo de productos y subproductos de origen forestal)
- Tasa de Concesión de licencia Ambiental (Ley 5.441/01 **Vitória/ES**)
  - Hecho imponible = ejercicio del poder de policía – concesión de licencia ambiental para actividades en el ámbito municipal
- Tasa de Fiscalización de Licencia Ambiental (LC 28/01 **Macaé/RJ**)
  - Hecho imponible = fiscalización del poder de policía administrativa sobre recursos ambientales.

# Conclusiones

---

- La protección ambiental se ha incorporado en la mayoría de los convenios o tratados de libre comercio
- A pesar de que sean normas programáticas, generales y sin concreción, las predicciones de los tratados y convenciones han estimulado la proyección de la tutela ambiental en los ordenamientos nacionales
- Los tributos ambientales constituyen un valioso instrumento para fomentar inversiones y conductas respetuosas del medio ambiente
- La ausencia de coordinación o armonización y de principios comunes ha generado una gran variedad de medidas
- Iniciativas o medidas aisladas generan el riesgo de distorsiones en zonas de libre comercio
- Claramente se necesita mayor uniformidad y armonización, ya que los problemas ambientales no respetan las fronteras geográficas

---

FIN

Gracias!

Prof. Dr. **Paulo Coimbra**  
*coimbra@tc.adv.br*

[www.tc.adv.br](http://www.tc.adv.br)

TOSTES & COIMBRA  
—ADVOGADOS—