



# AVANCE Técnico

División de Asesoría Tributaria & Legal.

21 Julio 2020. No. 9

## Los tiempos actuales, el deterioro ambiental del planeta, y la llamada “tributación ecológica, ambiental, verde o Pigouviana”.

Cada vez que se habla de tributos, y en el mismo acto, viene nuestra mente la palabra “recaudación”, y con ello, también la idea sobre la necesidad que tiene el Estado de cubrir los gastos públicos y planes de inversión, y la necesaria participación que debe tener en todo este proceso, el ciudadano o la entidad que hacen vida en el territorio y que en consecuencia, deben “coadyuvar al sostenimiento de ello”.

Ahora bien, hay casos en los cuales, la recaudación no necesariamente busca como fin la obtención de recursos, sino que, y visto desde otra óptica, por medio de la norma, busca el establecimiento de un mecanismo de protección hacia algo en particular; y como ejemplo simple de ello, tenemos la materia aduanera, caso en el cual el cobro de los aranceles a los productos importados, busca la protección de la industria local o, la llamada tributación verde, la cual no busca necesariamente recaudar, sino en buena

parte, “penalizar”; dicho de otra manera, estaríamos entrando en el campo de la actividad financiera del Estado, en la cual hay fines fiscales y también pueden existir, fines extrafiscales.

En este último caso, el gobierno de turno, no se propone exclusivamente el objetivo de percibir los recursos para poder cubrir los gastos, sino que además intenta llevar a cabo, mediante medidas de tipo financiero, lo que pudiera entenderse como finalidades públicas directas.

La actividad financiera con finalidad extrafiscal procura el atender el interés público en forma directa. Para ello utiliza la actividad financiera gubernamental cumpliendo distintas actuaciones y tomando intervención en diferentes acciones desarrolladas por los habitantes, por la comunidad. Esta intervención, como forma de satisfacción de las necesidades públicas, se realiza tanto mediante la política de gastos públicos como también

por medio de los recursos públicos.

Tal y como refiere el reconocido tratadista Dino Jarach, tenemos:

*“Cuando el fin perseguido es extrafiscal, las medidas pueden ser de distinto tipo, por ejemplo:*

*1. Pueden producirse medidas disuasivas con respecto a actividades que no se consideran convenientes, por lo cual se procede a desalentarlas mediante medios financieros, como es el incremento de alícuotas en los tributos, la creación de sobretasas, adicionales o recargos.*

*2. Por el contrario, el Estado puede decidir realizar acciones alentadoras para atraer ciertas actividades económicas, científicas, culturales o de otro tipo, que estime necesarias y útiles para el país. En tal caso, se despliega una serie de medidas que pueden consistir en exenciones de tributos, diferimientos, deducciones, reintegros, etcétera.*

*3. También se desarrolla finalidad extrafiscal por medios financieros cuando se resuelve percibir tributos de alto monto para debilitar ciertas posiciones patrimoniales y redevituarías de los sujetos que se desea alcanzar, como manera de modificar la estructura en la distribución de los patrimonios y las rentas”.*



Como es hecho notorio, público y conocido, nuestro planeta, ha venido paulatinamente sufriendo cambios en las última décadas, atribuibles a varios elementos que se han dado, pero que principalmente y a decir de los especialistas, se produce por tres factores primordiales:

- ✓ El cambio climático generado por la acumulación de gases de efecto invernadero en la atmosfera, como consecuencia del uso inadecuado de combustibles fósiles, la deforestación a gran escala y la utilización ecológicamente inapropiada del uso de fertilizantes en la agricultura con sus consecuencias en la salud.
- ✓ Debilitamiento de la capa de ozono por la actividad industrial realizada sin tomar en cuenta los estudios y recomendaciones científicas para evitar este problema ambiental.
- ✓ La deforestación, que constituye un problema que puede tener incidencia en la erosión de los suelos, la alteración de los sistemas y ciclos hidrológicos, la afectación de la biodiversidad, en las reservas de nutrientes y biomasa componentes de los árboles y hojas y en la disminución de la producción alimentaria y de reserva forestal necesarias para la vida humana y animal.

Constitucionalmente, en Venezuela, tenemos una disposición en el texto que representa, conforme a la doctrina, el llamado “Principio de Equidad Intergeneracional”, contenido en el artículo 127, Capítulo IX, “De los Derechos Ambientales”, el cual a la letra expresa:

*“Artículo 127. Es un derecho y un deber de cada generación proteger y mantener el ambiente en beneficio de sí misma y del mundo futuro. Toda persona tiene derecho individual y colectivamente a disfrutar de una vida y de un ambiente seguro, sano y ecológicamente equilibrado. El Estado protegerá el ambiente, la diversidad biológica, los recursos genéticos, los procesos ecológicos, los parques nacionales y monumentos naturales y demás áreas de especial importancia ecológica. El genoma de los seres vivos no podrá ser patentado, y la ley que se refiera a los principios bioéticos regulará la materia.*

*Es una obligación fundamental del Estado, con la activa participación de la sociedad, garantizar que la población se desenvuelva en un ambiente libre de contaminación, en donde el aire, el agua, los suelos, las costas, el clima, la capa de ozono, las especies vivas, sean especialmente protegidos, de conformidad con la ley”.*

Este principio, paulatinamente ha venido siendo objeto de reconocimiento en el plano internacional, y es así como por ejemplo, la “Declaración de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Humano” (Declaración de Estocolmo), de 1972, y la Declaración de Río sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo, de 1992, lo han considerado. Es así como en la referida Declaración de Estocolmo, se establece en su Artículo 1:

*“El hombre tiene la solemne obligación de proteger y mejorar el medio para las generaciones presentes y futuras”*



De igual manera, los artículos 107 y 299 Constitucionales, prevén con respecto al ambiente, y con ello queda claro que no podemos ser ajenos al tema, lo siguiente :

*“Artículo 107. La educación ambiental es obligatoria en los niveles y modalidades del sistema educativo, así como también en la educación ciudadana no formal. Es de obligatorio cumplimiento en las instituciones públicas y privadas, hasta el ciclo diversificado, la enseñanza de la lengua castellana, la historia y la geografía de Venezuela, así como los principios del ideario bolivariano”.*

*“Artículo 299. El régimen socioeconómico de la República Bolivariana de Venezuela se fundamenta en los principios de justicia social, democracia, eficiencia, libre competencia, protección del ambiente, productividad y solidaridad, a los fines de asegurar el desarrollo humano integral y una existencia digna y provechosa para la colectividad (...)”.*

Cuando se hace revisión de literatura diversa, se puede observar que el problema ambiental es cada día más preocupante a nivel mundial, y en todos en mayor o menor medida, ha ido generando la toma de algún grado de conciencia en el asunto. En este sentido, muchos son los países y Organizaciones, que han

iniciado estudios y con ello, acciones en pro de preservar la biodiversidad y promover el desarrollo sustentable; por ello, incluso se han ido estableciendo mecanismos de control de la acción sobre el medio ambiente mediante técnicas de auditorías ecológicas o ambientales, procedimientos varios en materia de prevención industrial, sanciones pecuniarias, e incluso, las grandes corporaciones han ido tomando sus propias medidas.

Según Amatucci citado por García Novoa (2001):

*“En el ámbito de la Jornada Mundial del Ambiente que se desarrolló el 5 de Julio de 2006, fue ilustrado el Programa Ambiente de las Naciones Unidas, del cual emerge que las tierras áridas cubren el cuarenta por ciento de la superficie de la tierra y en ése cuarenta por ciento vive una tercera parte de la población mundial. El tercer informe (2006) del Intergubernamental Panel on Climate Change (IPCC), organismo creado por las Naciones Unidas en el cual participan científicos de todo mundo, evidencia en las conclusiones que las principales causas del calentamiento climático son las emisiones de gas invernadero. En opinión del Consejo Nacional de Investigaciones de Estados Unidos, la concentración en la atmosfera de anhídrido carbónico, el más*



*importante “gas invernadero”, es la más alta de los últimos años. Son de todas maneras relevantes los otros gases invernadero, como el metano, el protóxido de nitrógeno, hidrofluorocarburos, los perfluorocarburos y el exafluoruro de azufre.*

*El hombre destruye la tierra, el medio ambiente del que depende su vida. Entre otros muchos instrumentos, los más terribles son tres: el efecto invernadero, la lluvia acida y el agujero en la capa de ozono (...).”*

Ante todo este escenario presentado, y dentro de las medidas de índole financiera extrafiscal, que puede asumir cada Estado como ya comentáramos, es donde surgen los llamados Impuestos Ecológicos, Ambientales o Impuestos Verdes.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos – OCDE (2005) señala que un impuesto ambiental es aquel cuya base imponible es una unidad física, o una aproximación, que tiene un impacto negativo específico comprobado en el medio ambiente.

Según se conoce, este tipo de impuestos, desde el punto de vista teórico, surgen con la propuesta del economista Arthur Pigou (1920), quien planteó la necesidad de la intervención del Estado ante la existencia de discrepancias en los beneficios marginales sociales y privados.

Aunque en su planteamiento Pigou no habló de forma específica acerca de externalidades medioambientales o temas de ésta índole que guardaran asociación



con la implementación de un tributo, su análisis permitió la aplicación posterior derivando hacia este tema.

Así, un impuesto que recaude el valor monetario de los daños ambientales ocasionados por la actividad desarrollada por el sujeto o entidad, permitiría corregir este fallo ya que internalizaría los costos externos causados por las actividades contaminantes, y con ello coadyuvaría a su control, su limitación, o al menos, restitución del daño ocasionado proveyendo los fondos necesarios para buscar “reponer lo perdido”.

Estos impuestos de filosofía ambiental (llamados también Pigouvianos) estructuralmente se dice que deben establecer una alícuota, que para que sea calificable de óptima o deseable, debería lograr que el costo marginal privado coincida con el costo marginal social.

Los impuestos Pigouvianos, son la base de la visión tradicional de la economía ambiental y, por lo tanto, su único afán es la búsqueda de la eficiencia económica mediante la corrección de las externalidades. De esta formulación nació el principio **“quien contamina paga”** que ha regido la política ambiental de los países de la OCDE, desde 1972, y, más adelante, y en forma paulatina, la de toda la comunidad internacional.

Ahora bien, si bien es cierto que los Impuestos Verdes por así decirlo, buscan tratar de impactar favorablemente el daño ya causado, o buscan un tanto su limitación, no es menos cierto también que producto de las legislaciones locales que

se han ido implementando en las diversas jurisdicciones, en muchas ocasiones, las propias entidades industriales han medido el impacto o daño ambiental antes de causarlo, y con ello, tratan de provisionar los fondos tendientes a corregir el daño por venir, una vez que la explotación termina. Tomemos para ello, estos dos ejemplos:

En Colombia, la ECSON y la empresa Estatal del carbón, invirtieron 5 millones de dólares en la evaluación de impacto ambiental que tendría la producción de 10 millones de toneladas de carbón, la que requería de una inversión de US\$ 6 mil de dólares. En Chile, la minera Escondida, una de las primeras empresas que hizo una evaluación de impacto ambiental, tuvo que hacer una inversión de US\$ 1.200 millones para producir 350 mil toneladas al año, y el costo de la evaluación de impacto ambiental fue de cerca de Un millón de dólares. En ambos casos la inversión fue del 1 por 1.000. Los estudios que se han realizado sobre otros tipos de inversión y evaluación de impacto ambiental, arrojan cifras del orden del 0.5%, y nunca se ha encontrado un estudio de impacto ambiental que haya significado el 1% de la inversión total.



Esto es importante porque si el costo de una evaluación de impacto ambiental es de menos del 1%, ninguna inversión podrá cuestionarse en base a la necesidad de hacer una evaluación de impacto ambiental, puesto que la rentabilidad de cualquier proceso productivo es varias veces superior al 1% y, en caso contrario, no sería una inversión. Siendo esto así, y de acuerdo con múltiples investigaciones realizadas, el argumento que se utilizaba en el sentido de que las evaluaciones de impacto ambiental iban a frenar la inversión externa en un país cualquiera, parece no tener validez.



El tributo ambiental, como instrumento económico, y en general como todo instrumento financiero que persiga la protección del bien ambiental está, en realidad, buscando la internalización de un costo social.

La contaminación de toda índole que ocasionan las industrias, los vehículos y los edificios particulares, los vertederos de productos químicos que depositan cientos de fábricas en las canales urbanas o directamente en los ríos, y los residuos sólidos que desechan miles de habitantes de cada ciudad son, consecuencia de una actividad que en menor o mayor medida beneficia a quien los produce (por la

utilidad que obtiene la industria en ese proceso productivo que genera el humo o lo vertido, por el servicio que le presta a su usuario el vehículo contaminante, etc.) y por otra parte perjudican al resto del conglomerado social (por los evidentes daños que en general provocan dichos desechos en la salud, propiedades y ambiente del que los adquiere).

La protección fiscal del medio ambiente propugna, por tanto, la subjetivación o internalización de dichos costos sociales mediante el establecimiento de tributos ambientales, beneficios fiscales ecológicos, introducción del elemento ecológico en la estructura de los tributos vigentes, e incluso propender siempre a una reforma del sistema fiscal existente en torno a la protección ambiental.

En el caso venezolano, y entre varias disposiciones vigentes, vale destacar la prevista en el artículo 96 de la Ley Orgánica del Ambiente (\*) que establece:

*“Quienes ejecuten actividades capaces de degradar el ambiente, serán corresponsables en la gestión del ambiente, de acuerdo con el tipo de actividad y efectos derivados de la misma, basada en la normativa ambiental y en los instrumentos de control previo”.*

No obstante, hay que necesariamente referir, que en la actualidad nuestro “Sistema Tributario”, y pese al gran desorden que lo caracteriza, contempla tributos de toda índole, y hasta injustificables la mayoría, pero no prevé tributos calificables como ecológicos, verdes, ambientales o Pigouvianos.

(\*) Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, No. 5.833 Extraordinario, de fecha 22/12/2006.

Pudiéramos decir que el único acercamiento que en “tiempo reciente” ha tenido la normativa de nuestro país con respecto a la materia ecológica, fue en noviembre del 2006, cuando se creó la Aduana Principal Ecológica de Puerto Ayacucho situada en el Estado Amazonas, y de igual manera, se creó la Aduana Principal Ecológica de Santa Elena de Uairén, posicionándose Venezuela como el único país que cuenta con dos aduanas de ésta índole, y que fueron creadas con la finalidad de frenar el contrabando de sustancias peligrosas y de especies amenazadas, tanto de la flora como de la fauna, así como el ingreso a nuestro país, de sustancias tóxicas prohibidas y las químicas altamente reguladas.

En cuanto a experiencias sudamericanas destacables, podemos contar con el caso de Chile y de Colombia.

En Chile, y dentro del marco de la reforma tributaria de 2014 (Ley 20.780, y su reforma en enero 2016, Ley 20.899), se decidió incorporar los impuestos verdes con el fin de reducir la contaminación local y global a través de incentivos que buscan generar cambios en el comportamiento de los actores responsables de las emisiones, estableciéndose un costo por contaminar (para fuentes fijas que emiten contaminantes locales (MP, NOX, SO2) y globales (CO2)).

Para el caso de Colombia, las vertientes de este tipo de efecto impositivo, son varias, y mas que vía tributación adicional, va encaminado mas bien por el lado de la concesión de beneficios o incentivos. En el caso del IVA se establecen exenciones

a quienes importen maquinarias destinadas al reciclaje, procesamiento de basura o desperdicios (la maquinaria comprende lavado, separado, reciclado y extrusión), y los destinados a la depuración o tratamiento de aguas residuales, emisiones atmosféricas o residuos sólidos, para la recuperación de los ríos o el saneamiento básico para lograr el mejoramiento del medio ambiente, previa la estructuración de programas aprobados por la autoridad respectiva. En el caso del Impuesto sobre la Renta, de igual forma, se prevén reducciones en el pago, calculadas sobre el valor de las inversiones en equipos para el control y mejoramiento del medio ambiente, hechas por las personas jurídicas, con base en programa previo autorizado por la autoridad, entre otros.

Finalmente, y dando breve vistazo a cómo se comporta por ejemplo la Unión Europea (UE) con el tema, encontramos que según un estudio hecho público a finales del año 2019 por parte del Consejo de Economistas, desde 2002 a 2019, la recaudación por tributos verdes sobre el total de ingresos tributarios ha pasado del 6,8% al 6,1% en el conjunto de la UE y del 6,1% al 5,4% en el caso de España en específico; aún así, este último supera el 4,6% de Alemania o el 5% de Francia.

Podemos ver entonces, que en buena parte del planeta, algo pareciera estarse haciendo, y nosotros, aún tenemos la tarea pendiente, siendo un país petrolero y minero, y en consecuencia, altamente contaminante; grave no?

Antonio Dugarte Lobo  
Socio División de Asesoría Tributaria & Legal.