TESIS DOCTORAL

LA FISCALIDAD AMBIENTAL DE LA ENERGÍA ELÉCTRICA

ANA PAULA BASSO

2009

Universidad de Castilla-La Mancha
Departamento Público y de la Empresa
Área e Derecho Financiero y Tributario
Toledo – España

Università di Bologna
Dipartimento di Scienze Giuridiche "A. CICU"
Bolonia - Italia

TESIS DOCTORAL:

LA FISCALIDAD AMBIENTAL DE LA ENERGÍA ELÉCTRICA

Tesis doctoral realizada en el marco del Programa de Doctorado Interuniversitario en "Derecho Tributario Europeo" de la Universidad de Castilla-La Mancha (UCLM) en régimen de cotutela con el programa de "Dottorato di Ricerca in Diritto Tributario Europeo" de la Università di Bologna.

ANA PAULA BASSO

LA FISCALIDAD AMBIENTAL DE LA ENERGÍA ELÉCTRICA

Co-directores de tesis:

Miguel Ángel Collado Yurrita
(UCLM)

Adriano Di Pietro
(Università di Bologna)

Agradezco a mis padres por confiar y apoyarme siempre.

A mis co-directores de tesis, Miguel Ángel Collado Yurrita y Adriano Di Pietro, mi sincero e infinito agradecimiento por toda la colaboración que me han proporcionado desde el primero momento de mi jornada en el doctorado.

A mis hermanos, así como a Mário y Maria soy grata por toda la ayuda que he tenido.

Con cariño también agradezco a los amigos, como son muchos no los nombraré, pero diré personalmente a cada uno lo cuanto ha sido importante su amistad para concluir este proyecto.

Por fin, agradezco a Dios, que en los momentos más difíciles ha tornado posible creer que siempre hay esperanza y que los objetivos son más fuertes que los obstáculos.

TABLA DE SIGLAS

CEE – Comunidad Econômica Europea

CF – Constituição Federal

CIDE – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico

COFINS – Contribuição para Financiamento da Seguridade Social

CO2 – Gas Carbónico

CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CTN – Código Tributário Nacional

ICMS – Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Comunicações e Transporte Interestadual e Intermunicipal

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IR – Imposto de Renda

ISS – Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza

IVA – Impuesto sobre el valor agregado

LC – Lei complementar

MDL – Mecanismo de Desarrollo Limpio

OCDE – Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos

ONU – Organización de las Naciones Unidas

PAC – Programa de Aceleração do Crescimento

PIS – Programa de Integração Social

REIDI – Régimen Especial de Incentivos fiscales para el Desarrollo de la Infra-Estructura

SIMPLES – Sistema Integrado de Pagamento de Imposto e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte

TCE – Tratado de la Comunidad Europea

UE – Unión Europea

INDICE

INTRODUCCIÓN 12

Capítulo I: ANÁLISIS DE LOS PROBLEMAS AMBIENTALES Y ECONÓMICOS Y DE LA IMPLICACIÓN RELATIVA A LA IMPLEMENTACIÓN DE MEDIDAS FISCALES PROTECTIVAS DEL MEDIO AMBIENTE EN EL SECTOR ELÉCTRICO

1.1. MEDIO AMBIENTE 21

1.2. CRISIS AMBIENTAL Y DESARROLLO ECONÓMICO 26

1.3. LA IMPORTANCIA DE LA INTERVENCIÓN DEL PODER PÚBLICO EN LOS SECTORES ECONÓMICOS PARA LA TUTELA DEL MEDIO AMBIENTE 29

1.4. ANTECEDENTES GENERALES DE LA PROTECCIÓN AMBIENTAL RELEVANTES AL SECTOR ELÉCTRICO 32

1.4.1 PROTOCOLO DE KYOTO Y LAS PRINCIPALES METAS PARA EL SECTOR ELÉCTRICO 36

1.4.2. MEDIDAS AMBIENTALES ESPECÍFICAS DE LA UNIÓN EUROPEA AL SECTOR DE LA ENERGÍA ELÉCTRICA 39

1.5. EL DESARROLLO SOSTENIBLE 41

1.6. EL TRIBUTO COMO MECANISMO DE DESARROLLO ECONÓMICO Y DE TUTELA AMBIENTAL 47

1.7. LA ENERGÍA ELÉCTRICA Y DESARROLLO ECONÓMICO 53

1.7.1. LOS MODOS DE PRODUCCIÓN DE ENERGÍA ELÉCTRICA 57

1.7.2. EL SECTOR ELÉCTRICO COMO SECTOR ECONÓMICO 59

Capítulo II: REFLEXIÓN SOBRE LOS ELEMENTOS FUNDAMENTALES DEL ORDENAMIENTO JURÍDICO PARA LA EVALUACIÓN DE LA TUTELA AMBIENTAL EN EL SECTOR ECONÓMICO DE LA ELECTRICIDAD

2.1. LA FISCALIDAD AMBIENTAL 61

2.2. FINALIDADES FISCALES Y EXTRAFISCAL DEL TRIBUTO EN LA TUTELA AMBIENTAL 67

2.3. TRIBUTOS PROPIAMENTE AMBIENTALES O TRIBUTOS CON FINALIDAD AMBIENTAL 69

2.4. EL MEDIO AMBIENTE EN UNA VISIÓN ECONÓMICO-FISCAL 73

2.5. LOS BENEFICIOS FISCALES EN LA TUTELA DEL MEDIO AMBIENTE COM BASE EN LAS NECESIDADES DEL SECTOR DE LA ELECTRICIDAD 76

Capítulo III: LOS PRINCIPALES FUNDAMENTOS AMBIENTALES Y CONSTITUCIONALES QUE ORIENTAN LA TUTELA FISCAL DEL MEDIO AMBIENTE EN EL ÁMBITO DE LA ELECTRICIDAD

3.1. EL PRINCIPIO *QUIEN CONTAMINA PAGA* 81

3.2. PRINCIPIO DE LA *ESENCIALIDAD DEL MEDIO AMBIENTE* 88

3.3. PRINCIPIO DE LA *EQUIDAD INTERGENERACIONAL* 89

3.4. PRINCIPIO DE LA *INCOLUMIDAD DEL MEDIO AMBIENTE* 91

3.5. PRINCIPIOS DE LA *PRECAUCIÓN* Y DE LA *PREVENCIÓN* 93

3.6. PRINCIPIO DE LA *COOPERACIÓN* 96

3.7. EL *DEBER DE CONTRIBUIR* 98

3.8. PRINCIPIO DE LA *NO DISCRIMINACIÓN* 100

3.8.1. LA *NO DISCRIMINACIÓN* EN EL DERECHO COMUNITARIO EUROPEO E INTERNACIONAL 103

3.9. PRINCIPIO DE LA *IGUALDAD TRIBUTARIA* 105

3.10. PRINCIPIO DEL *NO CONFISCO* 107

3.11. PRINCIPIO DE LA *CAPACIDAD ECONÓMICA* Y LA FISCALIDAD AMBIENTAL DE LA ENERGÍA ELÉCTRICA 111

3.11.1. LA CAPACIDAD ECONÓMICA Y LA FINALIDAD EXTRAFISCAL DEL TRIBUTO 117

3.11.2. LA CAPACIDAD ECONÓMICA Y LA FISCALIDAD AMBIENTAL EN EL CONSUMO DE ENERGÍA ELÉCTRICA 120

Capítulo IV: ASPECTOS TRIBUTARIOS, CONSTITUCIONAIS Y AMBIENTALES DELIMITADORES DE LA TUTELA AMBIENTAL DE LA ELECTRICIDAD

4.1. LA PROPORCIONALIDAD y LA RAZONABILIDAD PARA REGIR LA FISCALIDAD AMBIENTAL 127

4.2. DISTINCIÓN DE LAS FINALIDADES FISCALES Y EXTRAFISCALES EN LA FISCALIDAD AMBIENTAL..... 130

4.3. LAS EXTERNALIDADES AMBIENTALES Y LA FISCALIDAD AMBIENTAL 133

4.4. LA MENSURACIÓN DE LAS EXTERNALIDADES PRODUCIDAS POR LA ACTIVIDAD ECONÓMICA 138

4.5. LA FIGURA DEL DOBLE DIVIDENDO Y LA FISCALIDAD AMBIENTAL 140

4.6. EL SISTEMA TRIBUTARIO NACIONAL BRASILEÑO Y LA TRIBUTACIÓN AMBIENTAL EN EL SECTOR ECONÓMICO DE LA ENERGÍA ELÉCTRICA 146

4.7. LA TRIBUTACIÓN DEL SECTOR ELÉCTRICO EN BRASIL..... 149

Capítulo V: ESTUDIOS COMPARATIVOS DE LA TRIBUTACIÓN POSITIVA/ATIVA EN EL SECTOR ELÉCTRICO PARA LA CONFIGURACIÓN DE UNA PROTECCIÓN CONVENIENTE AL MEDIO AMBIENTE

5.1. BREVE ANÁLISIS DE LOS EFECTOS DE LA FISCALIDAD AMBIENTAL EN EL SECTOR ELÉCTRICO..... 157

5.2. DIVERSIDAD DE TRIBUTOS QUE PUEDEN SER IMPLEMENTADOS PARA LA TRIBUTACIÓN DE LA ENERGÍA ELÉCTRICA Y SUS EFECTOS..... 160

5.3. LA POSIBILIDAD CONSTITUCIONAL DE LA FISCALIDAD AMBIENTAL DE LA ENERGÍA ELÉCTRICA EN BRASIL 165

5.4. LA TASA EN EL SISTEMA BRASILEÑO INCIDENTE SOBRE EL SECTOR ELÉCTRICO 171

5.5. EL ICMS-ECOLÓGICO EN BRASIL..... 176

5.6. LA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL AMBIENTAL 178

5.7. LA AFECTACIÓN DE LA RECAUDACIÓN DE LOS IMPUESTOS Y EL ÓBICE CONSTITUCIONAL BRASILEÑO 185

5.8. LOS EFECTOS FISCALES Y ECONÓMICOS DEL SECTOR ELÉCTRICO 188

5.8.1. LA IMPLANTACIÓN DE IMPUESTO SOBRE LA EMISIÓN DE DIÓXIDO DE CARBONO (CO_2) 191

5.8.2. EL IMPUESTO SOBRE EMISIONES CONTAMINANTES EN ITALIA 195

5.8.3. LA IMPOSICIÓN SOBRE EL COMERCIO DE DERECHOS DE EMISIÓN 198

5.8.4. LA DIRECTIVA 2003/96 DE LA UNIÓN EUROPEA QUE REESTRUCTURA Y AMPLIA EL CUADRO COMUNITARIO DE LA IMPOSICIÓN DE LOS PRODUCTOS ENERGÉTICOS Y DE LA ELECTRICIDAD. 201

5.8.4.1. ELEMENTOS OBJETIVO, SUBJETIVO, TEMPORAL Y ESPACIAL DE LA IMPOSICIÓN DE LA ENERGÍA ELÉCTRICA..... 216

5.8.5. LAS ACCISAS/IMPUESTOS ESPECIALES EN LOS PAÍSES EUROPEOS 221

5.8.5.1. LOS CONCEPTOS IMPOSITIVOS RELEVANTES PARA LA IMPOSICIÓN DE LA ELECTRICIDAD. 225

5.8.5.2 EL IMPUESTO SOBRE LA ELECTRICIDAD ESPAÑOL..... 235

Capítulo VI: PERSPECTIVA ESTRUCTURAL DE LA FISCALIDAD SOBRE EL CONSUMO, LA PRODUCCIÓN Y LAS INSTALACIONES DE ENERGÍA ELÉCTRICA EN BRASIL

6.1. FISCALIDAD SOBRE EL CONSUMO DE LA ENERGÍA ELÉCTRICA 242

6.2. LA FISCALIDAD AMBIENTAL SOBRE LA PRODUCCIÓN Y DISTRIBUCIÓN DE LA ENERGÍA ELÉCTRICA 250

6.3. LA REPERCUSIÓN ECONÓMICA DEL TRIBUTO EN EL PRECIO DE LA ELECTRICIDAD 254

6.4. LA FISCALIDAD AMBIENTAL POSITIVA SOBRE LAS INSTALACIONES ELÉCTRICAS 262

6.5. LA COMPETENCIA DEL SECTOR ELÉCTRICO Y LA FISCALIDAD AMBIENTAL 266

6.5.1 LOS AJUSTES IMPOSITIVOS EN FRONTERA 270

6.5.2. LA FISCALIDAD AMBIENTAL SOBRE LAS FUENTES DE ENERGÍA CONTAMINANTES Y LA APLICACIÓN EXTRATERRITORIAL 277

CAPÍTULO VII: LOS INCENTIVOS FISCALES COMO INSTRUMENTOS DE IMPLEMENTACIÓN DE POLÍTICA FISCAL Y DE TUTELA AMBIENTAL EN EL SECTOR ELÉCTRICO

7.1. EL FOMENTO DE LAS ENERGÍAS RENOVABLES EN EL SECTOR ELÉCTRICO 280

7.2. LA FUNCIÓN EXTRAFISCAL DEL TRIBUTO EN LA TUTELA AMBIENTAL EN EL SECTOR ELÉCTRICO..... 285

7.3. LOS INCENTIVOS FISCALES Y LA FINALIDAD RECAUDATORIA DE LOS TRIBUTOS 293

7.4. LA COHERENCIA DE LAS POLÍTICAS PÚBLICAS TRIBUTARIAS DE INCENTIVO A UN MEDIO AMBIENTE SALUDABLE 295

7.5. PREMISAS DE LOS BENEFICIOS FISCALES PARA LA CONSECUCIÓN DE LA TUTELA AMBIENTAL EN EL SECTOR ELÉCTRICO. 298

7.6. SISTEMA DE PREMIOS PARA LA ADOPCIÓN DE TÉCNICAS DE ENERGÍAS RENOVABLES..... 308

7.7. LOS INCENTIVOS Y SU ADECUACIÓN A LA EFICIENCIA ENERGÉTICA 313

7.8. LA PROPORCIONALIDAD DE LOS INCENTIVOS FISCALES EN LA TUTELA AMBIENTAL EN EL SECTOR DE LA ENERGÍA ELÉCTRICA319

7.9. POSIBILIDADES DE APLICACIONES PRÁCTICAS EN EL SISTEMA JURÍDICO BRASILEÑO DE LA FISCALIDAD AMBIENTAL DE LA ENERGÍA ELÉCTRICA..... 326

7.9.1. EL IMPUESTO SOBRE PRODUCTOS INDUSTRIALIZADOS DEL SISTEMA BRASILEÑO COMO INSTRUMENTO DE INNOVACIÓN TECNOLÓGICA PARA LAS ENERGÍAS RENOVABLES 334

7.9.2. RÉGIMEN ESPECIAL DE INCENTIVOS PARA EL DESARROLLO DE INFRA-ESTRUCTURA (REIDI) 343

7.10. ANÁLISIS DE LAS PRIMAS DEL SISTEMA ESPAÑOL PARA LA PRODUCCIÓN DE ENERGÍA ELÉCTRICA MEDIANTE ENERGÍAS RENOVABLES 347

7.11. ESTUDIO DE LA DETERMINACIÓN DEL ORIGEN DE LA ENERGÍA ELÉCTRICA 353

7.12. SUBVENCIONES, MEDIDAS COMPENSATORIAS Y EL GATT. 358

7.12.1. ANÁLISIS DE LA FISCALIDAD AMBIENTAL Y LAS AYUDAS DE ESTADO EN RELACIÓN A LA DEFENSA DEL MEDIO AMBIENTE EN EL MARCO DE LA UNIÓN EUROPEA..... 360

7.12.2. LA DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN EN BIENES AMBIENTALES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES ESPAÑOL..... 374

7.13. EL PLANEAMIENTO FISCAL AMBIENTAL DEL SECTOR ELÉCTRICO..... 389

CONSIDERACIONES FINALES 393

SOMMARIO IN ITALIANO..... 405

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS 414

SITIOS VIRTUALES CONSULTADOS..... 427

INTRODUCCIÓN

La elaboración de la presente tesis doctoral tiene la finalidad de investigar sistemáticamente la fiscalidad ambiental como mecanismo de incentivo de políticas ambientales en el sector eléctrico de forma a desestimular el potencial nocivo al medio ambiente.

El cambio climático ha puesto un mayor resguardo a la temática inherente a la protección ambiental. La sociedad que atendiendo sus ambiciones con el incremento industrial, sufre un alto riesgo con la inseguridad de ocurrencia de constantes amenazas naturales, las cuales la ciencia no puede prever integralmente.

Determinadas acciones humanas están originando diversas alteraciones negativas en los ecosistemas, agotando o amenazando suprimir recursos naturales limitados, explotando recursos renovables por encima de su capacidad de renovación y alterando mecanismos y procesos ecológicos básicos, con lo que destruye o se reduce sucesivamente los recursos naturales.

En la actualidad el medio ambiente es un factor importante para la evolución de la humanidad. Con el provecho de sus recursos que se torna posible la manutención

de la vida, bien como el desarrollo de la producción y de la tecnología que aporta calidad de vida a los hombres.

Inseridos en una sociedad caracterizada por el consumo, es casi inexistente la consciencia de la limitación de la capacidad del medio ambiente en proveer y suscitar una calidad de vida.

Infelizmente, es pequeña la preocupación por parte de los individuos de una elección racional de las esenciales necesidades que vengan a traer consecuencias positivas a las amenazas climáticas ya previstas.

El presente estudio tiene como fine analizar el impacto en el mercado y en la política del medio ambiente, con ojos en las implicaciones económicas y ambientales de la utilización de los instrumentos fiscales.

Una fiscalidad ambiental sobre el sector eléctrico puede encontrar obstáculos que pueden dificultar su puesta en práctica, principalmente en relación a las distorsiones de precios que ocasiona.

En el decorrer del estudio se percibe que varios intentos pueden ocasionar la adopción de medidas específicas de fiscalidad ambiental, sin embargo hay que observar la duración de las mismas. Se ha de averiguar con mejor cuidado medidas con duración continuada, pues es relevante que las medidas tengan una duración limitada en razón de los criterios de su implantación.

El impacto de las actividades del sector eléctrico será diferente en razón de cómo se organicen y desarrollen, primordialmente en lo que se refiere a sus interrelaciones con el conjunto del sistema productivo.

El estudio debe tratar con cuidado la fiscalidad del sector de energía eléctrica, ya que su estructura debe

respaldar un suministro eficiente para que su falta no comprometa en gran escala la marcha de toda una economía nacional.

No obstante, con el incremento del sector de la energía eléctrica, el entorno natural acabó siendo perjudicado. La necesidad de producción de energía eléctrica con su consumo inmoderado no presupone solamente un suministro eficiente proporcionando el desarrollo, sino que también sea asegurado un medio ambiente saludable.

Además, conviene destacar desde ahora que la electricidad es un producto final limpio, son sus diferentes etapas de producción que acarrean a su realización final que ocasionan impactos ambientales.

En efecto, con vistas a la preocupación orientada a creación de incentivos que favorezcan la renovación de tecnologías para la producción de electricidad para atender la finalidad ambiental de la fiscalidad que el estudio analiza la forma de conjugar desarrollo con conservación del medio ambiente.

La implicación de la fiscalidad ambiental en referido sector es motivada de forma que todos los agentes económicos puedan considerar todos los factores fiscales y ambientales en la planificación de sus inversiones y que su introducción gradual y escalonada minimice los efectos negativos sobre el sector económico.

El objetivo de los estudios es producir un panorama de incidencia de la fiscalidad en el sector de gran relevancia en la actualidad a sociedad.

En relación a la fiscalidad ambiental se ha buscado evaluar su utilización como forma efectiva de promoción de medidas tendientes a la preservación ambiental, sin olvidar de

otro valor igualmente tutelado que es el libre desarrollo de una actividad económica lícita.

La fiscalidad ambiental como instrumento económico es sustancial en términos de eficacia ambiental. Conforme se verificará a seguir la fiscalidad ambiental debe actuar como instrumento para desincentivar algunas actividades, tornándola más onerosa o no para la elección de bienes favorables al medio ambiente. Con todo, no es materia de derecho tributario impedir que una actividad lícita se desarrolle.

Así, las políticas ambientales realizadas mediante la fiscalidad deben ser proporcionales en la medida que sirvan como instrumentos de promociones de inversiones tendientes a efectiva protección del medio ambiente, con vistas al desarrollo sostenible.

Las medidas a que se dirigirá el presente estudio intentan dar una respuesta esencialmente en relación a los impactos ambientales relativos a la producción de energía eléctrica.

Relevante es poder contar con un sistema jurídico apto a proporcionar la adecuada y necesaria protección del bien ambiental, pero sin olvidar que la energía eléctrica es un producto final limpio y necesario a la sociedad.

Por ello que los sistemas fiscales deben ponderar los problemas ambientales considerando la relevancia de que la tutela del entorno natural exista de forma a posibilitar medidas de elecciones fiscales para la adopción de conductas más apropiadas en el sector productivo.

Procurase lograr una medida eficiente para la utilización por las empresas y los ciudadanos de energías con

un menor efecto contaminante, con efectivo resultado positivo en el medio ambiente y en el desarrollo económico.

En el contexto de la energía eléctrica existen diversas experiencias en especial en el derecho español e italiano, en las cuales se investiga políticas energéticas y ambientales.

Como se podrá comprobar, en relación a producción de energía eléctrica en termoeléctricas se hablaría en imposición sobre las emisiones a la atmosfera que envolvería pagamentos directamente relacionados con su contaminación real o estimada. También se podría hablar en imposición sobre productos que puede se aplicada sobre materias-primas y productos intermedios, bien como a productos destinados al consumidor final.

Innúmeras veces respectivas medidas económicas afectan simplemente los consumidores, sea directa o indirectamente.

En la medida que se aplica un esquema que admite internalizar las conocidas externalidades ambientales, que en la medida que se actúa sobre los costes de los instrumentos contaminantes como los impuestos sobre fabricación o consumo, el fin está en se intervenga en las elecciones de los consumidores, que innúmeras veces está sencillamente en la reducción del consumo de electricidad.

La materia presenta sin duda interese primordial a la tutela ambiental con vistas la imposición del consumo energía eléctrica y a los efectos de la fiscalidad sobre su coste y sus factores de producción, además de no olvidar de la libertad económica en el sector.

Imprescindible evaluar la efectividad de estas medidas en relación al fine que se pretende alcanzar, que es el cambio de comportamiento más deseable al medio ambiente.

Con la imposición ambiental positiva o activa, o sea, con el incremento de la carga tributaria, aunque incida en la producción de energía eléctrica, es innegable que la repercusión económica recaiga sobre el consumidor en el precio de la electricidad.

Así es conveniente cuestionar cual medida puede ser gestionada por el consumidor para la adopción de otra técnica de producción de energía eléctrica más favorable al medio ambiente para que no sea apenas un obstáculo al acceso a la electricidad.

Para intentar una reforma fiscal con vistas a la tutela ambiental hay que conjugar objetivos puramente ambientales con objetivos económicos, sin olvidar de la eficiencia tanto de las medidas propuestas como especialmente de la eficiencia energética, para que no sea más un elemento que obste los esfuerzos de la protección ambiental.

La producción de energía eléctrica de un país debe ser estable para que atraiga inversiones a su territorio. La previsibilidad y seguridad decurrentes de contratos e inversiones no son apenas consecuencia del mercado porque también pueden considerar otros elementos, como la eficiencia energética, como favorables a determinados procesos económicos.

Para hacer frente a estos inconvenientes originados por la producción de energía eléctrica que es imprescindible el fomento de fuentes de energía renovable, que se revelan de diversas formas, como por ejemplo, la energía eólica y la energía solar.

Se basa que el desarrollo de la electricidad sea sostenible, debido a limitación de los recursos energéticos existentes y al perjuicio ambiental que provoca con su

producción, es necesario fomentar la eficiencia y el ahorro de energía.

Los instrumentos económicos más ventajosos visan integrar medio ambiente y mercado, por medio del principio *quien contamina paga*, corrigiendo las externalidades negativas e incitando las positivas. Incluidos en los instrumentos económicos están los incentivos fiscales por asegurar en si la solidaridad colectiva y el interés general.

Partiendo de los incentivos fiscales a las tecnologías renovables de producción de energía eléctrica que el objetivo del trabajo es demostrar los mecanismos disponibles, especialmente en el ordenamiento brasileño, para la tomada de medidas ambientalmente deseables sin liar la actividad económica y favorecer la eficiencia energética.

Como se verificará, como el propio Derecho y la sociedad a la que ordena, la materia suscitada es compleja. La protección de bien jurídico, como el medio ambiente y el sector económico, y la persecución de finalidades y objetivos diversos generan una interacción entre los mismos a la hora de encontrar su aplicación efectiva. Así, como resultado, la tutela de uno normalmente conduce a la minoración del grado de atención de otros.

Se presenta interesante el efecto que debe tener la imposición ambiental en la decisión de implantación de ciertas actividades, principalmente sobre la dificultad de su medición en los beneficios reales y su papel de equilibrio en los intercambios comerciales.

Se trata de una cuestión de por sí difícil y de respuesta no unívoca, con matices aplicables tan sólo a cada caso, dificultada además por la escasa experiencia, teniendo en

vista las tímidas experiencias fiscales medioambientales en todo el mundo.

En las siguientes páginas se analizará reglas nacionales brasileñas y de otros países, como España e Italia, bien como los tratados internacionales en materia medio ambiental.

Con base en estos elementos se intentará justificar determinadas medidas que se permiten sostener como compatibles a los sistemas jurídicos, sobre todo el brasileño.

La previsión constitucional brasileña de derecho fundamental a un medio ambiente ecológicamente equilibrado, establece el criterio de ética, pues el uso de recursos naturales prepondera la perspectiva económica e individualista para atingir una evocación difusa y que ultrapase la preocupación estricta de la actual generación.

Los procesos políticos de desarrollo deben seguir el sentido del desarrollo sostenible y es fundamental que el mercado sea orientado con esta ideología, tornando eficaces las medidas engendradas a un medio ambiente adecuado.

A seguir, se plantea reflexiones sobre la utilización de la fiscalidad de la energía en beneficio del desarrollo sostenible. Para ello, no es posible desarrollar un estudio sin delimitar los aspectos ambientales que pueden tratarse así como su relación con el crecimiento económico.[1]

[1] Corroborando con el posicionamento puesto hay las palabras de Livia Salvini (*Questioni attuali sulla fiscalità del settore energetico.* In "Rassegna tributaria" n. 6 di novembre-dicembre 2007): *L'essenziale funzione svolta dal settore energetico per lo sviluppo economico e per il soddisfacimento di bisogni, anche primari, della collettività fa ormai da molto tempo di tale settore un crocevia di interessi istituzionali, economici e sociali; interessi non raramente contrapposti ed in cerca, quindi, di non facili equilibri. Basti pensare alla difficoltà di conciliare il sempre maggiore fabbisogno energetico conla tutela dell'ambiente, o alla trasversalità del settore rispetto a diverse materie individuate dalla Costituzione come oggetto, di volta in volta, di potestà normativa statale o regionale. Come è naturale, la molteplicità deipiani intersecati dal settore energetico e, in particolare, dalla produzione- dal "fare energia" - si*

Es una tarea ardua tratar de un sistema de tributación de la electricidad que contenga elementos medioambientales. La dificultad está al discutir el tema sin olvidar de otros importantes principios que inspiran el sistema jurídico como la libertad de circulación y comercio, y el vital papel que el consumo de la energía eléctrica supone a la sociedad tanto en su esencialidad diaria a cada individuo como en el desarrollo económico de cada país. En los estudios se pretende una convergencia en la consecución de los mismos, en una configuración de desarrollo sostenible.

Partiendo de la premisa que la Constitución Federal de Brasil de 1988 que todos tienen derecho a un medio ambiente ecológicamente equilibrado se analizará la medida fiscal más eficiente y adecuada a la ejecución del pertinente objetivo constitucional.

En efecto, se evaluará la constitucionalidad de los tributos ambientales en el sistema tributario brasileño, bien como se procurará concluir como compatible la adopción de incentivos fiscales como instrumentos efectivos en la protección ambiental en el sector eléctrico.

---

riflette nell'ambito fiscale, delineando un quadrocomplesso, composto da tributi tanto statali, quanto regionali e locali, e tanto da imposte ed addizionali, quanto da agevolazioni.

Capítulo I

ANÁLISIS DE LOS PROBLEMAS AMBIENTALES Y ECONÓMICOS Y DE LA IMPLICACIÓN RELATIVA A LA IMPLEMENTACIÓN DE MEDIDAS FISCALES PROTECTIVAS DEL MEDIO AMBIENTE EN EL SECTOR ELÉCTRICO

1.1. MEDIO AMBIENTE

El objeto del presente estudio son las medidas fiscales de forma a contener la degradación del medio ambiente. De modo a introducir las cuestiones que se pretende proponer que se hace pertinente que bien esencial a la sociedad se quiere preservar.

Ante todo, conviene delimitar el concepto de medio ambiente en que se abordará la investigación. Es un concepto amplio y complejo que trae dificultad en determinar una definición propia y específica.

La dificultad está en la variedad de conceptos y la multiplicidad de ordenamientos que cuidan del concepto. Por

ejemplo, como en muchos países, incluyendo Brasil y España, el contenido referente a medio ambiente envuelve además del entorno natural, también los monumentos históricos.[2]

[2] A ejemplo de Brasil, la regulación del medio ambiente en la Constitución como ambiente natural y cultural está en los artículos 225 y 216, además de la misma tratar del medio ambiente artificial en los artículos 184 y 182, que regulan las políticas agrarias y urbanas. Una especial regulación y que posibilita extraer una definición de medio ambiente en la Constitución de la República de Brasil está en el artículo 225:

Artículo 225: Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.

§ 1º - Para assegurar a efetividade desse direito, incumbe ao Poder Público:

I - preservar e restaurar os processos ecológicos essenciais e prover o manejo ecológico das espécies e ecossistemas;

II - preservar a diversidade e a integridade do patrimônio genético do País e fiscalizar as entidades dedicadas à pesquisa e manipulação de material genético;

III - definir, em todas as unidades da Federação, espaços territoriais e seus componentes a serem especialmente protegidos, sendo a alteração e a supressão permitidas somente através de lei, vedada qualquer utilização que comprometa a integridade dos atributos que justifiquem sua proteção;

IV - exigir, na forma da lei, para instalação de obra ou atividade potencialmente causadora de significativa degradação do meio ambiente, estudo prévio de impacto ambiental, a que se dará publicidade;

V - controlar a produção, a comercialização e o emprego de técnicas, métodos e substâncias que comportem risco para a vida, a qualidade de vida e o meio ambiente;

VI - promover a educação ambiental em todos os níveis de ensino e a conscientização pública para a preservação do meio ambiente;

VII - proteger a fauna e a flora, vedadas, na forma da lei, as práticas que coloquem em risco sua função ecológica, provoquem a extinção de espécies ou submetam os animais a crueldade.

§ 2º - Aquele que explorar recursos minerais fica obrigado a recuperar o meio ambiente degradado, de acordo com solução técnica exigida pelo órgão público competente, na forma da lei.

§ 3º - As condutas e atividades consideradas lesivas ao meio ambiente sujeitarão os infratores, pessoas físicas ou jurídicas, a sanções penais e administrativas, independentemente da obrigação de reparar os danos causados.

§ 4º - A Floresta Amazônica brasileira, a Mata Atlântica, a Serra do Mar, o Pantanal Mato-Grossense e a Zona Costeira são patrimônio nacional, e sua utilização far-se-á, na forma da lei, dentro de condições que assegurem a preservação do meio ambiente, inclusive quanto ao uso dos recursos naturais.

De la forma como diversos ordenamientos establecen una definición de medio ambiente se verifica que se trata de un concepto extenso.[3] Partiendo de los reglamentos que tratan del medio ambiente, infiérase como un conjunto de elementos naturales, artificiales y culturales que proporcionan un desarrollo armónico de la vida.[4]

Partiendo del enfoque del trabajo que se irá desarrollando se advierte que no se hará un estudio muy extenso sobre el concepto de medio ambiente. Por ello, que ya se establece una circunscripción de que se pretende enunciar de la expresión medio ambiente en el estudio.

Al mencionar medio ambiente en este trabajo, se estará dogmatizando como "naturaleza" en su sentido económico, o sea, como fuente de recursos de los cuales el hombre depende.

La idea que se quiere exponer es de la esencialidad del medio ambiente para la vida en la Tierra y desarrollo de los seres vivos. Criterio que no puede ser dispensado para el estudio del medio ambiente, es la relación del hombre y la naturaleza, una vez que el primero para sobrevivir y

---

§ 5º - São indisponíveis as terras devolutas ou arrecadadas pelos Estados, por ações discriminatórias, necessárias à proteção dos ecossistemas naturais.
§ 6º - As usinas que operem com reator nuclear deverão ter sua localização definida em lei federal, sem o que não poderão ser instaladas.

[3] La ley 6.938/81 en su artículo 3º, inciso I, del sistema jurídico brasileño define medio ambiente como:
Artigo 3º - Para os fins previstos nesta Lei, entende-se por:
I - meio ambiente, o conjunto de condições, leis, influências e interações de ordem física, química e biológica, que permite, abriga e rege a vida em todas as suas formas; [...]

[4] Así se extrae de la propia referencia del artículo 225 de la Constitución brasileña. Coincidiendo con lo dicho, el Tribunal Constitucional de España en el juzgado de la STC 102/1995, de 26 de junio, delimita el medio ambiente como el *conjunto de circunstancias físicas, culturales, económicas y sociales que rodean a las personas ofreciéndoles un conjunto de posibilidades para hacer su vida.*

desarrollar sus actividades económicas depende de la segunda.

Por ello, la locución relativa a medio ambiente en la presente investigación consiste en la representación del entorno natural. En términos generales, es permitido definir el medio ambiente como las condiciones naturales que posibilitan la existencia de vida en la Tierra.[5]

Conforme la relevancia del medio ambiente a las condiciones de continuidad de la vida en el planeta que se comprueba en los últimos años el incremento de la difusión de la preocupación global de su protección.

La preocupación no debe ser apenas para reducir problemas ambientales actuales, pero la perspectiva debe ser a largo plazo. Como corolario del crecimiento que se percibe con el pasar de los tiempos y las exigencias cada vez más altas de bienestar, el medio ambiente se encontrará presionado sobre la potencialidad de la existencia de recursos para atender la demanda y también de absorber la contaminación en su entorno.

En que pese haya intentos dirigidos a la tutela ambiental, infortunadamente no existe una consciencia seria sobre la necesidad de conservar o mejorar el medio ambiente por parte de muchas naciones y entes económicos.

Partiendo de que preservación del medio ambiente debe ser una actuación global y de esfuerzos múltiplos que es trascendente parafrasear las palabras de Luis Ortega Álvarez[6] en que el mismo resalta que de *algún modo es posible conectar la aparición del concepto de medio ambiente como*

[5] ORTEGA ÁLVAREZ, L. *Lecciones de Derecho del Medioambiente.* 3ª ed., Valladolid: Lex Nova, 2002, p. 43. En relación con lo dicho podemos citar como ejemplos de que hacen parte del medio ambiente las plantas, el agua y el aire.
[6] ORTEGA ÁLVAREZ, L. *Op. cit.*, p.44.

un nuevo valor que debe protegerse frente al resultado del proceso global de concentración de la población en zonas urbanas y del modelo de vida que ello implica.

Tal tarea es una obligación de todos, sea de modo particular, sea de modo colectivo. El medio ambiente se revela un bien de todos, siendo de interés de todos y que exige una conducta adecuada de todos que de él disfrutan.

No se debe pautar un “no actuar” por un sencillo hecho de ser una preocupación global, que pequeñas medidas de preservación no resultan en nada. Se debe partir, inicialmente, de acciones locales, a través de actuaciones concretas en relación a la actividad dañosa al medio ambiente.

Específicamente al presente estudio, se traduciría, por ejemplo, en medidas nacionales de promoción de energías limpias en el sector de la energía eléctrica.

Profusos trabajos aún deben ser hechos para los fines de tutela ambiental. La principal medida que debe ser una preocupación de todos es que sean incluidos los aspectos ambientales en la toma de decisiones efectivas de las políticas de desarrollo asegurando la tutela del medio ambiente para promover el conocido desarrollo sostenible.

1.2. CRISIS AMBIENTAL Y DESARROLLO ECONÓMICO

Delante de lo que se observa frente a los fenómenos naturales como efecto del aniquilamiento continuo de recursos naturales, se constata que hay una constante y creciente preocupación con el medio ambiente que aún no es suficiente.

Los resultados del incremento del efecto invernadero no son raros, diferentes catástrofes son ocasionadas, como se puede experimentar con las inundaciones y secas que ocurren en diversas partes del mondo.

Es vertiginosa la preocupación con el medio ambiente delante de los impactantes efectos climáticos que se presencia y que se agravan a cada día comprometiendo la vida en la tierra.

Las pierdas del medio ambiente son ocasionadas en gran parte por la competencia del capitalismo a través de la desmedida utilización de recursos naturales, sobre todo cuando no hay preocupación con el uso de los recursos no-renovables.

Pero, junto a ello, es incongruente afirmar que protección ambiental no es congruente con desarrollo económico, ya que el primero es la fuente de producción de bienes y generación de energía, que posibilita un incremento conveniente y provisor.

A través del medio ambiente que también se proporciona la creación de riquezas y empleos. Por ello, es que se debe alertar que no se debe tener una visión predatoria e inconsecuente del medio ambiente.

Cuando se trata de tributación en el ámbito ambiental, la base jurídica primordial es de orden constitucional, lo que no es raro constatar en los ordenamientos nacionales. Referida preocupación con el medio ambiente está relacionada con el desarrollo y además de esto, es atribución de la política fiscal.[7]

No es correcto desasociar el medio ambiente de los sectores económicos y sociales, pues conjuntamente con ellos compone el desarrollo económico. Es del medio ambiente que se extrae la fuente de la cual se tiene la producción de bienes.

Además, no se debe olvidar que el medio ambiente aunque desfrutado de forma individual por algunos entes económicos, es un bien de interés colectivo y que debe ser protegido por todos.

Por ello que incumbe al Estado dirigir sus políticas en acciones de preservación del medio ambiente y, sobre todo, que sea asegurada el uso racional de los recursos naturales.

La actuación estatal debe buscar generar resultados positivos al medio ambiente con la intención de evitar su detrimento, de forma que no haya disensión entre desarrollo económico y medio ambiente.

Uno de los substanciales problemas ambientales globales que se presenta está relacionado al llamado “cambio climático” [8].

---

[7] La Carta Magna de la República de Portugal asevera que es incumbencia del Estado asegurar que la política fiscal compatibilice desarrollo con protección del medio ambiente y calidad de vida.

[8] La atmósfera contiene gases que permiten que ultrapase la gran parte de los rayos solares que llegan hasta la superficie terrestre. Esta radiación produce calor a la superficie de la tierra que también remite parte de la energía absorbida. Esta energía que llega a la atmósfera es retenida por ciertos gases (gases de efecto invernadero) que ocasionan un calentamiento natural en que torna posible la vida en la Tierra. Si la

La degradación del ecosistema frente a los procesos de producción se presenta constante y grande debe ser la preocupación sobre la problemática.

Diferente no es la consecuencia delante del cambio climático, causado por gases de efecto invernadero lanzado a la atmosfera que torna imperiosa la toma de medidas de prevención ambiental.

Conforme constata la Organización de las Naciones Unidas, el calentamiento global amenaza de forma concreta la vida en la Tierra. Además de esta Organización, el V Programa de medio ambiente elaborado por la Unión Europea expuso en 1999 una evaluación global en la cual constató como problema ecológico más grave es el derivado del propio cambio climático.

No hay duda que el efecto invernadero es imputado a la actividad del hombre. Está relacionado a la explotación de combustibles fósiles, principalmente, de la concentración de gases compuestos de carbono (CO y CO_2) resultantes de su quema.[9]

La problemática ambiental llama atención que la protección del medio ambiente presenta como condición necesaria compatibilizar desarrollo económico con la utilización racional y equitativa de los recursos naturales. O sea, que el desarrollo económico tenga en cuenta el desarrollo sostenible.

---

cantidad de estos gases es acrecida, la detención de energía aumenta y sube la temperatura. Luego, esta alteración en la composición de los gases de efecto invernadero en la atmósfera induce al efecto invernadero, lo que conlleva al calentamiento global y el cambio climático.

[9] MAGALHÃES MODÉ, F. *Tributação ambiental – A função do tributo na proteção do meio ambiente.* 1ª ed., Curitiba: Juruá, 2003, p. 13.

En el diseño internacional aunque ya existan esfuerzos dirigidos a enfrentar los problemas relacionados al cambio climático, ellos son pequeños y sutiles, comparado a la dimensión del problema y de sus desastrosas consecuencias.

Entre muchas, la principal lucha es reducir las emisiones de gases de efecto invernadero. El Protocolo de Kyoto es una de las importantes aportaciones para el logro de este objetivo.

Además, una de las cuestiones debatidas en la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente y Desarrollo – Río/92 fue sobre la estabilización del lanzamiento del dióxido de carbono, CO_2, en la atmósfera.

Delante de los problemas ambientales, en porcentaje, consonante el ya citado V Programa de la Unión Europea, se computariza que, antes del año 2010, las emisiones de CO_2 deberían reducirse como mínimo un 35% para que el aumento de la temperatura a largo plazo se limitara a 1,5% para el año 2100.

1.3. LA IMPORTANCIA DE LA INTERVENCIÓN DEL PODER PÚBLICO EN LOS SECTORES ECONÓMICOS PARA LA TUTELA DEL MEDIO AMBIENTE

El medio ambiente es un bien jurídico tutelado constitucionalmente y los poderes públicos son los principales responsables para la toma de medidas trascendentales para la preservación del entorno natural de forma a gestionar este fin junto a los sectores económicos.

La preocupación ambiental frente al desarrollo económico se expone en el ámbito constitucional que trae reflejos en el campo fiscal. Ejemplo de la preocupación con base en el Derecho comparado es la Constitución portuguesa que atribuye al Estado la función de asegurar que la política fiscal compatibilice desarrollo con protección del medio ambiente y calidad de vida.

La tutela ambiental constitucional tuvo sus primeras promociones en los países europeos, siendo los pioneros aquellos que tuvieran su mudanza en los regímenes dictatoriales, como en caso España y Portugal.

A su vez, Brasil introdujo en su sistema constitucional la protección del medio ambiente con la Carta de 1988 y teniendo así considerado, formalmente, como un bien jurídico.[10]

Diversos experimentos de control del referido fenómeno pueden ser gestionados, ya que la materia sobre el medio ambiente puede transponerse a diversas ciencias y en especial, en el ramo del derecho.

La finalidad de protección del entorno natural puede ser averiguada por diferentes formas y con consecuencias diversas. Muestra de lo dicho se tiene en el ámbito del derecho privado, específicamente en Derecho Civil en que se objetiva reparar los daños ambientales, bien como en el derecho público, por medio del Derecho Tributario con una actuación previa con la oferta de beneficios para que el daño no sea causado o sea disminuido, así como en contrapartida, una imposición más pesada para quien utilice técnicas

[10] SANTOS NUNES, C. *Direito tributário e meio ambiente*. São Paulo: Dialética, 2005, p.30.

contaminantes de manera que desincentive su empleo y se adopte las técnicas más deseables al medio ambiente.

Al pasar de los tiempos el Estado ha promovido diversas formas de exploración al proceso de producción, pero sin preocuparse con otras cuestiones y en especial con la conservación del medio ambiente.

En efecto, la actuación estatal es sustancial para la toma de medidas protectoras al medio ambiente dentro del sector económico. En este caso, el Estado hace el papel del agente "negociador" de los intereses colectivos e individuales, sea ellos de las presentes o futuras generaciones.[11]

Dentro de esta cuestión, uno de los instrumentos de cuño económico está la fiscalidad. Sin embargo, presente tema cuando introducido en la protección ambiental debe ser analizado con vistas a sus propias limitaciones.

Conforme se analizará a seguir, son constantes las búsquedas de un avance efectivo en relación a las medidas de defensa del medio ambiente por medio de la aplicación de instrumentos fiscales.

Las actuaciones en el medio ambiente deben ser controladas en la medida que el hombre está incluido en el todo mayor que es el medio ambiente. Con todo, no debe olvidar que los recursos naturales son susceptibles de supresión.

No es una puerilidad insistir en la busca de una convivencia pacífica entre la naturaleza y del desarrollo económico. La posibilidad está en adecuar la producción de bienes a la preservación ambiental. Sin esta preocupación es difícil no llegar a la destrucción de la especie humana que acaba con una de las esencias de su existencia en la

[11] MAGALHÃES MODÉ, F. *Op. cit.*, p. 13 y 14.

persecución del desreglado progreso e inconsecuente productividad.

El Derecho tiene importante representación en la defensa del medio ambiente de forma a instrumentalizar las políticas de gestión social y productiva. El Derecho proclama providencias en la organización de la sociedad y no puede ser diferente a los problemas ambientales.

Conforme al tema propuesto, el estudio de la política de la energía eléctrica, congruente a la actuación en materia medioambiental se intenta advertir que al poder público corresponde combatir todas las causas de los efectos negativos a la naturaleza, que puede ser a través de la promoción de las energías limpias bien como elaborar programas para su ahorro para reducir la emisión de gases contaminantes.

1.4. ANTECEDENTES GENERALES DE LA PROTECCIÓN AMBIENTAL RELEVANTES AL SECTOR ELÉCTRICO

No es de ahora que el medio ambiente es una forma de subsistencia para el hombre. En la Edad Media la exploración de la naturaleza, aunque como principal medio de sobrevivencia, ocurría de forma respetuosa por razones religiosas y de creencias influenciadas por la cultura teocéntrica que tenía la naturaleza como manifestación de Dios.

Con la Revolución Francesa, que tiene como una de sus grandes consecuencias el surgimiento de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, emerge un nuevo tratamiento con la naturaleza, iniciando un procedimiento progresivo de retirada de recursos naturales con la producción de bienes de consumo que emprenden el proceso de industrialización. A partir de ello la exploración de los recursos naturales sucede de forma desordenada.

Las consecuencias del desequilibrio gestionado por el crecimiento y por el progreso desreglados para atender de forma inmediata las necesidades de la sociedad, agregado a industria que no se preocupó con la posibilidad de carestía de los recursos provenientes de la naturaleza, hizo surtir una crisis ambiental gravísima, haciendo con se conviva con riesgos drásticos sobre los cuales es difícil imponer un dominio.

Desconsoladamente es interesante traer la posición del gobierno militar brasileño en la época de las discusiones sobre la tutela ambiental, en Estocolmo, que defendía el desarrollo primero y pagar los costes de la contaminación después.

Aunque no sea de modo tan explícita, hoy aún se depara con resistencias a la protección ambiental con base exclusiva de no obstar el desarrollo económico.

El siglo XX, ha acarreado la necesidad de alarmarse sobre la situación del medio ambiente. Miríadas conjeturas como la destrucción de florestas, contaminaciones de ríos y de aires hacen con que sea enfocada la urgencia de conservación como meta a ser alcanzada, ya que a si así no fuera será inevitable una insostenibilidad.

En 1972, por iniciativa de la Organización de las Naciones Unidas – ONU[12], en la ciudad de Estocolmo, Suecia, los países se reunieron para discutir los problemas de contaminación y exploración predatoria del medio ambiente.[13]

Del referido encuentro suscitó el Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente - PNUMA, que proporcionó una mayor dimensión a las cuestiones ambientales.

Observase la falta de disposición de los gobiernos para implementar políticas destinadas a protección ambiental, por de cierta forma competir con el crecimiento económico.

En Brasil, la Política Nacional del Medio Ambiente nació en 1981, con la Ley Federal 6.938, pero solo en 05 de octubre de 1988 que se consagró a nivel constitucional con la promulgación de la actual Constitución Federal de la República de Brasil.

Otro importante encuentro sucedió en el Río de Janeiro que fue la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente y Desarrollo. Más tarde, para tratar de las decisiones tomadas en Río de Janeiro, los países se reunieran en Johannesburgo.

En el encuentro celebrado en Río de Janeiro, que también es conocido como “Cumbre de la Tierra”, fueron estudiados y aprobados documentos importantísimos: el Programa 21, la Convención sobre Biodiversidad, la

[12] La Organización de las Naciones Unidas fue instituida en los Estados Unidos, el 24 de octubre de 1945. Es una organización internacional compuesta por gobiernos de la mayoría de los países. Tiene como fines poner en práctica instrumentos que posibiliten la seguridad internacional, desarrollo económico, definición de las leyes internacionales, respecto a los derechos humanos y el progreso social.

[13] Entre lo que instituyó dicha conferencia no hay ningún documento vinculante, pero es un marco para el surgimiento de diversos instrumentos que atienden los intereses ambientales.

Convención Marco sobre el Cambio Climático, la Declaración de Río y la Convención de Lucha contra la Desertización.

Apoyándose en la idea de que desarrollo y medio ambiente son indisociables, la ONU publica el documento *Informe Nuestro Futuro* que especifica en el riesgo del progreso de los países basados en prácticas no sostenibles.

Referido informe denominado en inglés como *Our Common Future* implica que el desarrollo sea suficiente para atender las necesidades de la actual generación sin perjudicar las generaciones futuras.

Lo que se tiene es un conflicto tanto ambiental como económico, y a partir de este pensamiento que se fundamenta el difundido y reconocido principio de desarrollo sostenible.

A su vez, también tenemos de hacer noticia al Protocolo de Kyoto, que es un acuerdo que surge dentro de la Convención Marco de la ONU sobre Cambio Climático (UNFCCC).

Referido instrumento fue acordado en 1997, pero solo entró en vigor en 2005, teniendo como horizonte 2012 y tiene como primer paso conseguir la estabilización de las concentraciones atmosféricas.

En diciembre de 2007, se realizó la 13ª Conferencia de las Partes de la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático y la 3º Conferencia de las Partes, que sirvió para reunir las partes del Protocolo de Kyoto en Bali, Indonesia.

Este último encuentro tuvo como objetivo trazar las líneas generales de las metas y de los compromisos que deben ser establecidos para la segunda fase del Protocolo de Kyoto, que se inicia a partir del año de 2012.

Importante destacar del encuentro de Bali que fue determinado que sean hechas negociaciones para auxiliar los países en desarrollo para la transferencia de tecnología limpia en sus territorios.

Aunque no estén establecidas metas específicas para la reducción de emisiones contaminantes, es reconocido que más impactos climáticos catastróficos pueden ocurrir cuanto más retrasos haber en la reducción de estos gases.

1.4.1 PROTOCOLO DE KYOTO Y LAS PRINCIPALES METAS PARA EL SECTOR ELÉCTRICO

El Protocolo de Kyoto surge con la voluntad de poner de manifiesto, en el ámbito internacional, el convencimiento de que el desarrollo económico está generando alteraciones negativas en la climatología del planeta.

El Protocolo de Kyoto establece límites máximos de emisiones de gases de efectos invernadero a los países desarrollados, límites que conducen a una reducción global de un 5,2% entre 2012 y 1990.

Por ejemplo, para la Unión Europea estipuló que sea reducida sus emisiones de gases de efecto invernadero un 8% entre 1990 y 2008/2012. Con infelicidad este objetivo, entre el período de 1990 a 2000, no fue cumplido.

Muchos defienden que la obligación de adoptar las metas previstas por el Protocolo de Kyoto, que en el momento toca solamente a los países industrializados, debe ser

cumplida extensivamente a los países en desarrollo en su segunda fase de aplicación.

Para los países en desarrollo hay un mecanismo de flexibilización del Protocolo de Kyoto llamado de Mecanismo de Desarrollo Limpio (MDL). Por medio del mencionado mecanismo, los países en desarrollo pueden reducir sus emisiones de gases contaminantes, y/o captar gas carbónico, y venderlo a los países industrializados, lo que se traspone en una colaboración recíproca, una vez que estos tienen ayuda para alcanzar sus metas y aquellos tienen promovido el desarrollo sostenible.[14]

Es coherente que esta consciencia ambiental deba ser acogida de forma global para que las industrias, por razones de legislaciones medioambientales, no se ubiquen en países subdesarrollados o en vías de desarrollo para que no tengan de soportar los costes medioambientales en sus procesos de producción contaminantes.

Cumple decir que los Estados Unidos aunque no signatario del Protocolo de Kyoto tienen participación en el acuerdo relativo al clima, lo cual es denominado Declaración de Sydney.

Sin embargo, el documento no tiene cláusulas obligatorias. Se trata de un documento oriundo de la reunión realizada en Sydney por el Forum de Cooperación Económica

[14] Las reducciones de las emisiones de gases de efecto invernadero y/o la captación de carbono envueltas en las actividades de los proyectos de MDL originan las Reducciones Certificadas de Emisión, conocidas también como crédito de carbono. Nel caso de Brasil, por ser considerado un país en desarrollo, no está sujeto a cumplir las reglas del Protocolo de Kyoto, pero, caso haga la opción por reducir sus emisiones de gases de efecto estufa y/o captar carbono, estará a camino del desarrollo sostenible, lo que importa en mejora en los aspectos ambientales, sociales y económicos.

Asia-Pacífico (APEC) que establece como objetivo la reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero.

El APEC congrega seis de los diez países que más tienen emisiones de dióxido de carbono, incluyendo los mayores contaminantes China y Estados Unidos.

El referido documento firmado por 21 países en septiembre de 2007 ya ha recibido muchas críticas. Es apuntado como un documento de carácter simbólico, pero por otra parte, es la primera vez que Estados Unidos y China admiten que son necesarias metas para disminuir la emisión de gases de efecto invernadero.

En 2007, la ONU también lideró el encuentro de cerca de doscientos países en Bali para tratar de negociaciones para combatir el cambio climático para la adopción de otro tratado para sustituir el de Kyoto a partir de 2012.

Atinente tratado que deberá ser definido en 2009, obligará a reducir las emisiones de gases de efecto invernadero también naciones como los Estados Unidos y los países en desarrollo, como China e India.

Según la opinión del representante de la Unión Europea en dicho evento, este pacto a ser celebrado en 2009 proporciona a los gobiernos ratificar el acuerdo y seguridad a los mercados e inversionistas interesados en adoptar tecnologías de energía limpia.

Agregado a las negociaciones del concerniente acuerdo están la transferencia de tecnología, así como las inversiones y recursos financieros para la cooperación tecnológica para países en desarrollo.

1.4.2. MEDIDAS AMBIENTALES ESPECÍFICAS DE LA UNIÓN EUROPEA AL SECTOR DE LA ENERGÍA ELÉCTRICA

Relativamente al medio ambiente la Unión Europea[15] enseña su preocupación con el medio ambiente desde la Resolución del Consejo de 17 de septiembre de 1974 relacionada con la nueva estrategia de la política energética de la Comunidad.

La Comunidad en atención a las conclusiones de la Cumbre de la Tierra celebrada en Río de Janeiro elaborando el V Programa de medio ambiente, en el que se reunieron los fines ambientales prioritarios resaltando los principales sectores que ocasionan impactos ambientales: energía, industria, transporte, agricultura y turismo.

Por su vez, el VI Programa, sucesor del referido documento en el apartado anterior, trae otras metas importantes. Una que vamos enfatizar mucho en la investigación que es la de *trabajar con el mercado*.

El VI Programa asegura que las políticas no deben pautarse apenas en penalizar las empresas, y sí, incentivarlas al uso de tecnologías limpias, recompensándolas por las consecuencias positivas de su actividad sobre el medio ambiente.

[15] La Unión Europea es una comunidad compuesta por veintisiete países europeos, establecida el 1 de noviembre de 1993, con la institución del Tratado de la Unión Europea. Es una sucesora de las Comunidades Europeas creadas en los años 50 del siglo XX. Conviene aclarar que el Derecho comunitario coexiste con el Derecho interno de los Estados de manera interdependiente. Los países miembros de la Unión Europea componen las principales potencias en lo que se refiere a desarrollo y aplicación de energías renovables. El incremento de energías renovables tienen un relevante papel, tanto para que se reduzca la dependencia exterior en su abastecimiento, como en las acciones que deben ser adoptadas para la preservación ambiental.

Por otro lado, en la perspectiva del consumidor, se proporcionará las informaciones necesarias para la elección de productos más respetuosos al medio ambiente y orientar así el mercado.

Por medio de los estudios que se concretiza se verifica que la actuación debe dirigirse a necesidad de grandes cambios en los hábitos de producción y consumo para compatibilizar desarrollo con medio ambiente.

Para que resulte eficiente ellas deberán crear alternativas económicamente viables y políticas gubernamentales legítimas con perspectiva social, económica, tecnológica y cultural.

La política comunitaria relacionada a la energía se preocupa que su desarrollo sea compatible con el crecimiento económico, con un suministro eficaz y seguro y un medio ambiente limpio. Resguarda que la energía, por ser un elemento de progreso social, igualmente es un factor a considerar en la problemática ambiental.

Perteneciente entre las diversas medidas con referencia al binomio energía y medio ambiente se encuentra en el *Libro Blanco* del mercado interior de la energía.

En mencionado instrumento unas de las posibles soluciones averiguadas para reducir las emisiones de gases contaminantes fue la fiscalidad sobre la energía para que se haga uso de los impuestos sobre las energías contaminantes como forma de reducir las emanaciones de CO_2 y en contrapartida si ofrezca beneficios fiscales para las empresas que fomente actividades con incidencia favorable en el medio ambiente.

Progresivamente se establecieran la Carta Europea de la Energía, la Directiva 96/92, la Directiva 2003/54 que derogó

la anterior, a seguir tuvimos también la Directiva 2001/77 e incluso la directiva 2003/96 objeto de este estudio, la cual especialmente es relevante subrayar que en su *Considerando n. 7* hace referencia que la imposición de la energía eléctrica constituye uno de los instrumentos de que dispone para alcanzar los objetivos del Protocolo de Kyoto.

Buscando un objetivo medioambiental utilizando un instrumento económico, en el año de 1997 la Comisión Europea presentó una Propuesta de Directiva para reestructurar el marco comunitario de imposición de los productos energéticos de la que derivó la actual Directiva 2003/96 que es objeto de nuestra investigación y mejor analizada a seguir.

1.5. EL DESARROLLO SOSTENIBLE

La locución *desarrollo sostenible* es una expresión que surgió en 1987, con la obra *Nuestro futuro común,* conocida como el *Informe de Bruntdtland*.

Aludido documento resguardó que desarrollo sostenible es atender las necesidades del presente sin comprometer los recursos equivalentes que serán necesarios en el futuro para otras generaciones.

Es posible definir desarrollo sostenible aquel desarrollo que atienda las necesidades del presente sin dejar en riesgo la capacidad de las generaciones futuras para satisfacer sus propias necesidades.

El desarrollo sostenible fue el tema más discurseado en la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente en Río. Sin embargo, de sus discusiones no fue establecida una definición expresa en la Declaración del evento.

Suele interpretarse su esencia por el Principio 3 de la Declaración de Río sobre Medio Ambiente y Desarrollo al declarar que *el derecho al desarrollo debe ejercerse en forma tal que responda equitativamente a las necesidades de desarrollo y ambientales de las generaciones presentes y futuras.*

Resguarda el principio que sean incorporados los criterios de tutela ambiental en la definición de políticas y de planeamiento de desarrollo. Sobre el tema en cuestión, el desarrollo sostenible se enseña factible cuando se considera y se promueve el uso de tecnologías renovables.

Es por medio de progresos de mejoría en la productividad de los recursos que se puede alcanzar el desarrollo sostenible. Tales perfecciones emanan tanto del avance tecnológico cuanto de la elucidación ética de prioridades.

Convergente con el principio, la Constitución Federal de 1988 de la República de Brasil contiene la previsión del desarrollo sostenible al indicar su preocupación con la manutención de un medio ambiente ecológicamente equilibrado y también al agregar la defensa del medio ambiente como principio orientador de la orden económica brasileña.

La particularidad del principio está en que el desarrollo de la actividad económica no puede comprometer o poner en riesgo las generaciones futuras. Demandando, así una

necesidad de buscar lograr el equilibro entre la actividad económica, el desarrollo y la protección del medio ambiente.

Debe haber una responsabilidad compartida con equidad en relación con los recursos naturales y el comportamiento de la actividad económica ante el medio ambiente.

Para el equilibrio entre ellos que se debe tener en cuenta las consideraciones ecológicas en las aplicaciones de políticas económicas y sectoriales, en las decisiones del poder público, así como en la dirección y el desarrollo de procesos de producción y en el comportamiento y elecciones individuales.

El fenómeno del cambio climático es considerado por la comunidad científica como una de las más serias amenazas para la vida en el planeta. Para que sea mitigada la problemática ambiental no se puede ignorar la importancia de la intervención de los Estados.

Por lo tanto que es necesaria una intervención jurídica por parte de cada ordenamiento estatal para hacer frente al grande problema ambiental y se alcance el deseado desarrollo sostenible.

El sector económico es uno de los principales causadores de los problemas ambientales. Diversas exploraciones del medio ambiente se justifican en alguna teoría económica.

De manera especial, los modos de producción económica tienen agravado el problema de degradación del medio ambiente, sin preocuparse de la responsabilidad del futuro de la humanidad. Delante de las adversidades ambientales dramáticas se debe tener como prioridad en los debates políticos el control ambiental.

El sector económico tiene colaborado con el cambio climático, sobre todo de los países industrializados, lo que, consecuentemente, les proporcionó el avance en términos de desarrollo económico.

Delante de la conjetura, incumbe a los Estados formularen políticas de acuerdo con las bases de un desarrollo sostenible que son las cuestiones sociales, económicas y ambientales.

En que pese la importancia de la protección del medio ambiente, la misma no puede ser vista de manera absoluta en que se denote una barrera al desarrollo de forma que lo estanque. El desarrollo económico es también un valor que debe ser observado dentro de las políticas estatales.

Entretanto, se está entre la actividad económica que no puede acabar con la naturaleza y las políticas ambientales que tampoco pueden paralizar toda una actividad económica imprescindible, como el presente paradigma que es el sector eléctrico.

Apreciase una materia doblemente dividida, una vez que de un lado se verifica la actividad económica que no puede ser obstada, principalmente el sector eléctrico que debe presentarse eficiente, y por otro lado está la lucha de la preservación ambiental que es tutela un bien esencial a la sobrevivencia en la Tierra.

Consisten en dos aspectos importantes haya vista que ambos contribuyen para la calidad de vida de los individuos. Tanto una como la otra conjetura sería un abuso de derecho, pues ningún de ellos es absoluto y ambas se limitan recíprocamente.

No ha que se olvidar que la actuación estatal tiene que ser la más eficiente y eficaz posible. Para ello, que se

muestra primordial el estudio del tributo como instrumento de intervención en la economía con objetivo de proteger el medio ambiente, y, finalmente, atingir el ideal desarrollo sostenible.

La idea de que el progreso económico y la protección del medio ambiente no se adaptan no debe ser más acepta, pues lo que se debe resguardar es que sus objetivos sean conjugados para alcanzar la deseada calidad de vida.

Con entendimiento diverso de aquellos que se posicionan en el sentido de que no hay desarrollo mientras no se pueda causar perjuicio ambiental, hay que aclarar que el medio ambiente y el sector económico pueden ser asociados y puestos en armonía.

No se puede olvidar que el sector económico depende directamente del medio ambiente. Para que el primero no sea afectado en la medida que no perjudique el entorno natural, es proporcional valerse de diversos instrumentos económicos que pueden ser ofrecidos al conjunto de empresas y a las actividades del sector económico preocupadas con la defensa del medio ambiente.

Para ello, requiere por parte de los Estados un avance de políticas para el incremento de la consciencia medio ambiental y de la importancia de una innovación de sus respectivas legislaciones.[16]

---

[16]Consulta:http://www.coamb.org/modules.php?op=modload&name=News &file=article&sid=65 el 18 de diciembre de 2007*: "El mercado mundial para productos medioambientales, en expansión, está estimado en más de 500.000 millones de euros, según datos de 2003. Según el informe de la Comisión, ahora se necesitan mayores esfuerzos en varias áreas. Así, por ejemplo, sugiere movilizar inversiones, con el apoyo de los instrumentos de financiación de la UE, especialmente para las pymes. Una vía es crear fondos de inversión verde, como los que existen en Holanda. Por otro lado, aboga por establecer objetivos concretos para productos, procesos y servicios clave, de modo que los productores puedan innovar y competir en tecnologías ecológicas para ofrecérselas a los consumidores. Asimismo, sugiere establecer un sistema de experimentación y verificación a escala europea que ayude a aumentar*

La estrategia de política ambiental es elemental para el crecimiento económico sostenible y la ordenada competencia de la economía. Tratase de medidas dirigidas a fomentar la adopción de nuevas tecnologías que beneficien el medio ambiente y la economía.

Los ejemplos de acciones son diversos, pueden presentarse como mejoras de eficiencia energética y de recursos que optimizan la productividad y reducen los perjuicios al medio ambiente.[17] A través de esta política será posible fomentar el crecimiento económico e inclusive, aumentar la oferta de empleo.

Entre los instrumentos de cuño económico que presenta ser eficaz y que se desea evaluar sus efectos para la defensa del medio ambiente es la fiscalidad.

Pues el intento es reducir el daño ambiental, o mejor, las causas de este deterioro, para atender una demanda creciente que en esto caso específico, es de la energía eléctrica.

Por medio de la fiscalidad ambiental hay una injerencia del Estado para que el sector privado sea orientado a tomar medidas no contaminantes y no solamente poner un coste por el daño que a través de una medida persistirá, como ocurre, p. ej., con el mercado de emisiones.

---

la confianza entre consumidores y empresas. Finalmente, propone a los Estados miembros fijar calendarios nacionales de implementación que incluyan medidas y plazos concretos. Tanto la Revisión de Política Medioambiental como el informe acerca del Plan de Acción sobre Tecnologías Medioambientales servirán de contribución al Consejo Europeo de primavera sobre los progresos para alcanzar los objetivos de Lisboa."

[17] Política asentada por el 6º Programa de Acción del Medio Ambiente de la Unión Europea.

1.6. EL TRIBUTO COMO MECANISMO DE DESARROLLO ECONÓMICO Y DE TUTELA AMBIENTAL

No solo la Unión Europea como institución que envuelve un conjunto de países engendra esfuerzos y manifiesta propuestas para la tutela ambiental especialmente preocupados con el desarrollo.

En consonancia con las políticas generales del medio ambiente, se puede incluir la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE)[18] como una de sus patrocinadoras.

La OCDE considera como instrumentos económicos para la protección del medio ambiente las medidas que recaen sobre la elección entre diversas opciones tecnológicas o de consumo, por medio de la transformación de las conveniencias en términos de costes y beneficios privados.

Considerando esta definición, la OCDE distingue, por lo menos, cinco categorías de mecanismos económicos pertinentes a la tutela ambiental[19], en las cuales se destaca dos en razón de la relevancia relativa al presente estudio:

a) tasas (o impuesto) y tarifas, que pueden tener función de incentivar o no incentivar o de producción o entre ambos;

[18] La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico fue fundada en 1960, en Paris, Francia, cuyo objetivo es coordinar políticas económicas y sociales. Analiza y establece orientaciones sobre temas de importancia internacional, como economía y medio ambiente.

[19] OCDE. *Instruments économiques pour la protection de l'environnement*. Paris, 1989.

b) subsidios, que tienen la función de ayuda financiera para estimular medidas o actividades involucradas a la reducción de la contaminación.

Hablando del tributo como instrumento económico de tutela ambiental, conviene identificar como se puede clasificar cierta especie tributaria tal como un tributo ambiental.

Dentro de la discusión del tema, importante colaboración se tiene de la Comisión de la Unión Europea que advierte sobre la necesidad de observar tres elementos indicativos:[20]

a) el elemento imponible: que se traduce sobre la base material sobre la cual la imposición es recogida sobre un impacto negativo sobre el medio ambiente comprobado científicamente;

b) la acción de incentivo: por la cual la imposición podría actuar como incentivo económico para la mejora ambiental;

c) el vínculo del objetivo declarado: por el cual la voluntad política del legislador es la mejora del entorno natural.

De acuerdo con la propia Comisión el primero elemento es lo que se presenta más eficaz, pues los otros dos son factores exteriores, no objetivos, y dependen de las expectativas y de los juicios subjetivos de la colectividad.

De conformidad con lo afirmado sigue la Comisión enseñando que la imposición ambiental es así caracterizada cuando el imponible es una unidad física (bien como un substituto o derivado) que recurra de una prueba científica de

[20]GALLO, F. y MARCHETTI, F. *I presupposti della tassazione ambientale.* In Rassegna tributaria, n. 1 di gennaio-febbraio 1999. Los datos de la Comisión están indicados en *Statistic on Environmental taxes, commissioned by European Commission*, prepared by ATW - research, 6-7 maggio 1996.

efectos ambientales negativos. Estos impactos negativos pueden ser el deterioro del bien ambiental o una reducción en la oferta de tales bienes.

Según es expuesto por Franco Gallo y Fabio Marchetti, las unidades de medidas para referencia pueden ser una unidad de substancia emitida o una unidad substitutiva o consecuencial, bien como una unidad de determinado recurso natural. El ejemplo para ello sería un litro de benzina consumida en un motor *standard* o un vehículo con ciertas características de emisiones.[21]

La Comisión infiere que un tributo ambiental para que sea así configurado, debe tener una relación causal entre la unidad física, que indica determinado deterioro o daño científicamente señalado del medio ambiente, y el imponible del tributo.

Conforme ostenta la Comisión, relevante se pone la relación causal que debe existir entre el tributo y su unidad física que representará un perjuicio científicamente comprobado al medio ambiente.

Con ello se puede verificar un tributo caracterizado con una relación directa entre su presupuesto y la unidad física que produce o puede producir un daño al medio ambiente.

Delante de dicha perspectiva, la finalidad ambiental está ajustada a la estructura del tributo y de una forma se estaría graduando la imposición de acuerdo con el deterioro del medio ambiente científicamente demostrado conforme la unidad física que determina o también por el respectivo daño ambiental.

Sin embargo, hay que destacar que la finalidad ambiental se revela en la utilización de un instrumento

[21] *Ibid.*

tributario para el alcance de la tutela ambiental. En otras palabras, se espera un efecto de conservación del medio ambiente, en que la fiscalidad ambiental resulte en un cambio de conducta que reduzca los daños ambientales.

El resultado esperado es que haya un cambio de conducta dirigido a actividades más deseables al medio ambiente, y no que se cree un tributo ambiental que contenga el bien ambiental como elemento de su estructura.[22]

Además, en relación al daño ambiental determinante de la unidad física del presupuesto del tributo hay la evaluación de que sea un daño relativo y no absoluto. Es decir, el perjuicio ambiental debe tratarse de deterioro soportable, posiblemente reversible y eventualmente reparable.[23]

Para que haya la tributación con base en la unidad física que produce el daño ambiental, este perjuicio no puede ser "non sostenible". Ya que, según la doctrina que así defiende tal perjuicio debe ser reprendido por sanciones con la finalidad de detener la actividad.

No obstante, no se debe olvidar que los daños ambientales por más triviales que puedan parecer, su constancia y sus resultados a largo plazo pueden ser irreversibles, luego una fiscalidad ambiental debe tener el cuidado de no permitir una incoherente justificación de

[22] La cuestión es ponderada por Franco Gallo y Fabio Marchetti, destacando la inclusión de la unidad física que determina el perjuicio ambiental en la estructura del tributo no está representando una función ambiental y si, caracteriza un presupuesto material del tributo como así explica: *L'avere spostato dalla tutela dell'ambiente all'unità fisica che determina il danno ambientale l'elemento di collegamento fra il tributo e l'ambiente può consentire di ricostruire in termini di presupposto ambientale il tributo ambientale. L'unità fisica che determina il deterioramento dell'ambiente non può ovviamente essere una funzione del tributo ambientale, ma è un fatto materiale e oggettivo sussumibile, a certe condizioni tutte ancora da verificare, nel presupposto del tributo ambientale. In* GALLO, F. y MARCHETTI, F., *Op. Cit.,* passim.

[23] *Ibid*.

producir daños ambientales que aún en largo plazo también son irreversibles y non sostenibles.

Delante del desarrollo económico es importante insertar un control sobre él frente la tutela del medio ambiente, pero en referida injerencia se debe tener el cuidado de no obstarlo de forma injusta ya que se trata de valor tutelado constitucionalmente.

Por ello, que deben ser pensadas las medidas orientadas a la creación de incentivos que favorezcan la renovación de las instalaciones industriales de modo a reducir las emisiones contaminantes en el sector eléctrico.

Los sistemas fiscales nacionales deben presentar en su complejidad la preocupación con los problemas ambientales, sin negar la relevancia de la tutela ambiental de forma que proporcione medidas de elecciones fiscales para la adopción de conductas más adecuadas para el medio ambiente dentro del sector productivo.

A pesar de que será mejor analizado a seguir, ya se adelanta que la fiscalidad ambiental activa, con la imposición positiva de tributos, debe ser analizada frente la capacidad económica del contribuyente. Esto es, instituir un nuevo tributo ambiental propio o establecer la finalidad ambiental en otro ordinario ya existente para responder al principio de la capacidad económica debe envolver un índice económico, o sea, una evaluación económica.

En pertinente contexto, interesa entonces evaluar la fuerza económica de una emisión contaminante. Todavía, mientras es considerada apenas como una emisión, según se concluye aquí no se verifica un índice económico por sí misma.

Por otro lado, analizando la desventaja que puede acarrear al medio ambiente y comparando los costes no soportados por el ente económico contaminante que deja de adoptar con otra técnica menos contaminante, se verifica que el agente contaminante puede lograr una ventaja económica frente a los demás que se preocupan con el medio ambiente.[24]

Lo que se verifica, es una extorsión directa al principio constitucional de la igualdad, donde quien se preocupa con un medio ambiente saludable y que tiene costes para atender este fin, acaba por sufrir una encargo económico más pesado que de aquellos que solo están preocupados con el desarrollo de sus actividades, independiente de los daños ambientales.

Con vistas a la tutela ambiental, el cambio de mentalidad que se debe producir a la sociedad actual debe alcanzar la actividad que ocasiona el deterioro del medio ambiente.

Luego, lo que debe resultar rentable al ente económico es la posición de asumir el gasto de evitar la contaminación y no el coste del tributo.

[24] Corroborando a lo dicho se tiene las palabras Franco Gallo y Fabio Marchetti que comparan una otra perspectiva del principio de la capacidad económica como una ventaja económica de cierto sujeto frente a una expensa pública que él propio ocasiona que queda a cargo de los demás contribuyentes: *[...]sembra utile fare affidamento a quella dottrina che vede come possibile modello di collegamento fra carichi pubblici ed obbligo di contribuire la "compensazione delle economie e diseconomie esterne", per cui "quante volte il vantaggio economico di un certo soggetto sia prodotto da una pubblica spesa, non espressamente finalizzata a produrlo, ovvero determini, a carico di altri soggetti, un pregiudizio che, per l'essere rilevante rispetto ai fini generali dello Stato, produce la necessità dell'intervento pubblico in vista della sua eliminazione, esso può essere assunto a indice di capacità contributiva". In* GALLO, F. y MARCHETTI, F. *Ibid.*

1.7. LA ENERGÍA ELÉCTRICA Y DESARROLLO ECONÓMICO

Es inextricable no asociar la electricidad con el desarrollo de la sociedad en su todo. Hoy en día ella se revela como bien de primera necesidad, no apenas para el bien estar de los individuos, sino también para el desarrollo económico en la aplicación tecnológica e industrial.

Cuando se trata de energía eléctrica, se debe cuidar que su estructura debe propiciar un suministro eficiente, pues su falta compromete en gran escala el funcionamiento de toda una economía nacional.

Los desafíos del sector eléctrico pasan por diferentes factores, sobre todo relacionados al aumento de la demanda de la energía eléctrica, la necesidad de inversiones para la innovación de proyectos de fuentes de generación y preocupación de optimización de costes para que sea atendida la eficiencia energética.

La potencia energética gestiona la economía de un país en la medida que su baja hace con que sean aumentado los precios de los demás productos en razón de la dificultad en sus producciones y la reducción de inversiones.

Para un desarrollo conveniente es importante que la electricidad sea producida de forma continua, asegurando una seguridad en un suministro eficaz, bien como con bajos costes para que sea asegurado su acceso por todos.

Hay que hacer una visión crítica y consistente cuando se propone una medida tributaria al sistema eléctrico, pues lo mismo presenta ciertas peculiaridades, en particular por de cierta forma gestionar la economía.

Su precio y eficiencia deben ser asegurados, ya que sirve como bien indispensable tanto para los sectores empresariales como para el uso doméstico.

La necesidad de energía eléctrica es universal, su carencia puede comprometer directamente una economía, presentando fuerte relación con el crecimiento y progreso.

Con el desarrollo y el incremento del sector eléctrico, el medio ambiente no quedó desafectado. El aumento inmoderado de su consumo trae una preocupación que no supone apenas garantizar su suministro asegurando el desarrollo económico, sino que también sea asegurado un medio ambiente sin agresiones.

En efecto, en el marco de la Unión Europea la relación energía y tutela del medio ambiente inició su relevancia el 17 de septiembre de 1974, en la Resolución del Consejo, sobre la nueva estrategia de la política energética de la Comunidad Europea.[25]

Incumbe aclarar que la energía eléctrica, constituye un producto final limpio, sin embargo, las diferentes etapas que conducen hasta su realización final causan impactos ambientales de efectos peligrosos.[26]

---

[25] Esta preocupación que es constante, está vinculada en concreto al sector de electricidad cuánto a su apertura y liberalización del mercado.

[26] FORTES MARTÍN, A. *In La Aplicación de los Instrumentos Normativos de Tutela Ambiental en el Sector Energético: Retos e Incertidumbres en las Grandes Instalaciones de Combustión a Partir del Nuevo Escenario Ambiental Resultante del Régimen de Prevención y Control Integrados de la Contaminación*, 2006, p. 710 y 711. El mencionado autor contribuye con lo dicho con la siguiente afirmación: *Una de las mayores preocupaciones a la que nos enfrentamos hoy día, pasa, junto con el preocupante e imparable agotamiento de los recursos naturales, por la contaminación y el deterioro ambiental que sobre todo la producción, y junto a ella también, aunque en menor medida, el transporte y el consumo de energía están significando en las sociedades modernas. Sin duda nuestro interés se centra en este trabajo en las grandes instalaciones de combustión para la producción de energía eléctrica debido al impacto ambiental que ocasionan, básicamente y por ser el más importante de todos, en forma de contaminación atmosférica a costa*

Ejemplo de lo dicho son las centrales termoeléctricas en que el deterioro ambiental ocurre en razón de la combustión de combustibles fósiles que emite a la atmósfera óxidos de azufre, de nitrógeno, dióxido de carbono, monóxido de carbono, partículas, ruidos y descargas térmicas.[27]

El impacto ambiental también puede ocurrir en razón de la instalación generadora de energía eléctrica, así como su forma de construcción, montaje o explotación final. [28]

En la lucha contra el deterioro ambiental trabajar con los instrumentos económicos parece más viable por dos razones: una que sirve para auxiliar la adopción de técnicas renovables y segundo, muchas veces al emprendedor contaminador prefiere pagar multas frente las actuaciones impositivas y sancionadoras que transformar su modo de producción más favorable al medio ambiente.

Dentro de los instrumentos económicos que se puede establecer se tiene las medidas ventajosas (incentivos fiscales) al emprendedor no contaminante, como el caso de beneficios para adquisición de tecnologías más limpias.

La producción de energía eléctrica tiene una tolerancia de contaminación ya que es un producto de esencialidad y

---

del empleo de gran cantidad de recursos para el desarrollo de sus operaciones. Si bien a nadie se le escapa que la energía, sobre todo la eléctrica, constituye un producto final limpio, las distintas etapas que conducen hasta ese momento último originan una serie de impactos ambientales de efectos perniciosos que tienen su máximo exponente en la fase inicial de producción a raíz de la combustión energética con emisiones a la atmósfera que repercuten sobremanera en los fenómenos por todos conocidos de la lluvia ácida y el efecto invernadero, contributivo este último del acuciante problema del cambio climático.

[27] En este caso, podemos citar los problemas ambientales que son notorios, como por ejemplo el dióxido de carbono que ocasiona el efecto invernadero y el dióxido de azufre que ocasiona las lluvias ácidas.

[28] En Brasil, se puede citar la hidroeléctrica de Itaipu, que para su instalación fue necesaria la retirada de miríadas especies de animales de sus *habitats* y echó abajo una de las encantadoras paisajes naturales, el llamado “Salto das Sete Quedas”.

crecimiento de la sociedad. Mientras esté en regularidad es una actividad lícita lo que no obsta que sea aplicado tributos sobre ella.

La capacidad económica y el *principio de quien contamina paga* traen una cuestión en relación de que el hecho sobre el cual se interfiere es un hecho que no revela manifiestamente un índice de riqueza.

Un paradigma en relación a lo dicho seria un impuesto sobre emisiones contaminantes que comprometen indubitablemente el medio ambiente, pero no hay como evaluar de forma directa y clara la correlación con el principio de la capacidad económica.

Pese a esta constatación, se destaca que el principio de la igualdad es consecuencia de la racionalidad y coherencia de las elecciones legislativas. Dentro de este contexto, confrontando la concepción solidaria de la capacidad económica y de la concepción racional, pueden ser articulados mecanismos en concurrencia con los gastos públicos.

En esta perspectiva, se estará en conformidad con el carácter redistributivo del tributo al alcance de la finalidad general de financiamiento dos servicios generales.

Por otro lado, la ventaja del contribuyente releva como miembro de una colectividad la atribución de contribuir de forma a compensar la situación de ventaja (que se manifiesta, aunque indirectamente, económicamente, como se irá evaluar en el principio de la capacidad económica) que recibe por el uso (perjuicio) de bien público.

1.7.1. LOS MODOS DE PRODUCCIÓN DE ENERGÍA ELÉCTRICA

En muchos países se encuentra como modo de producción de electricidad por medio de termoeléctricas. Esta forma de producción con base en la quema de combustibles fósiles es bastante presente en la Unión Europea.

Es un modo de producción que debe ser sustituido por ser uno de los principales emisor de gas carbónico, el gran causador del cambio climático. Afecta la calidad del aire, por lo que exige un perfeccionamiento de la producción de energía eléctrica.

Para hacer frente a los problemas ocasionados por fuentes de producción de electricidad contaminantes es necesaria la promoción de las fuentes de energías renovables, que se presentan de diversas formas como las instalaciones de energía eólica, solar fotovoltaica, hidráulica, biomasa y nuclear.

Así, entre las opciones puestas se puede sugerir la energía eólica como un instrumento en el combate del cambio climático, ya que su modo de producción no contamina el aire como hacen las termoeléctricas. Sin embargo, es una energía imprevisible y sensible a las alteraciones climáticas.

Otra forma de producción de energía aconsejable al medio ambiente es la energía solar ya que no emite gases de efecto invernadero, todavía requiere grandes espacios para la producción en gran escala.

Del mismo modo se tiene la opción de la energía eléctrica producida por instalación hidráulica, ya que emite poco carbono en la atmósfera, pero el propio efecto

invernadero puede afectarle y disminuir su potencial energético, además de exigir que extensiones sean alagadas o ríos desviados, afectando especies y, en particular, la pesca.

El sector eléctrico brasileño tiene un perfil peculiar, pues predomina el modo de producción hidráulico (95%), compuesto por usinas y reservas de grande porte.

Las usinas hidroeléctricas están ubicadas en diferentes bacías hidrográficas. En una misma bacía hidrográfica hay usinas hidroeléctricas de diversas empresas. Como el flujo de agua es variable, ellas dependen del nivel de lluvias anuales, así, usinas térmicas son operadas de forma complementar.

Existe también la energía renovable de la biomasa que puede ser consumida y replantada. Con todo, libera menos carbono que las termoeléctricas, pero no es eficiente para la producción en gran intensidad de energía eléctrica porque demanda grande cantidad de la materia prima que es la cana de azúcar para la producción de poca potencia.

Fuerte apoyo aún puede encontrar en algunos países para la energía nuclear. Este tipo de producción de electricidad no emite gases dañinos a la atmósfera y al clima, pero como las otras fuentes también demuestra inconvenientes que es el almacenamiento de la basura nuclear y puede facilitar la producción de bombas que también pueden presentar potencial de comprometer la vida en el planeta.

Aunque se tenga alternativas para la producción de energía, conforme se verifica, además del aspecto ambiental debe ser observado el aprovisionamiento y el potencial energético, ya que son los principales factores de la fuerza

económica de las naciones e influye directamente en las decisiones para la adopción de la fuente de producción.[29]

1.7.2. EL SECTOR ELÉCTRICO COMO SECTOR ECONÓMICO

El actual y preponderante sistema de energía eléctrica requiere de grandes instalaciones y grandes inversiones de capital. Con el fenómeno de la privatización en Brasil, la producción no se encuentra más con exclusividad en las manos del Estado, restando al mismo el deber de regular el sector de forma a garantizar seguridad y calidad del suministro de la energía eléctrica.

El crecimiento económico postula un suministro de energía eléctrica rápido, seguro y eficaz. Por estas razones que la preocupación extiende hacia los países menos desarrollados, enseñando interés por la gradual implantación de procesos productivos limpios que conserven el equilibrio ecológico mundial.

La energía es un importante factor para la economía y bien estar social, algo imprescindible para las sociedades modernas. Sin embargo la producción y el consumo de esa energía ocasionan perceptible incidencia en el medio ambiente, sobre todo por lo que se refiere a las emisiones de

[29] Al respecto, la Unión Europea, objetiva en su Tratado de Lisboa que sean garantidos el funcionamiento del mercado de la energía, seguridad del suministro, eficiencia energética y las economías de energía, promoción de las energías nuevas y renovables, así como promover la interconexión de las redes de energía.

gases de efecto invernadero que contribuyen al fenómeno del cambio climático.

El actual sistema eléctrico debe priorizar la creación de competición entre sus diversos agentes, de forma a direccionar una tutela ambiental sin que la misma no configure una desventaja al consumidor final, sea en calidad del servicio como en relación a su precio.

En efecto, la producción y distribución de energía eléctrica detiene elevada carga tributaria en Brasil, relativa principalmente a contribuciones sociales y al imposto de la renta, lo que hace necesario un estudio sobre los impactos de la fiscalidad sobre el sector relativa a la persecución de la tutela ambiental.[30]

[30] En el tópico 4.7 del presente trabajo se detalla mejor la tributación incidente sobre el sector de energía eléctrica.

Capítulo II

REFLEXIÓN SOBRE LOS ELEMENTOS FUNDAMENTALES DEL ORDENAMIENTO JURÍDICO PARA LA EVALUACIÓN DE LA TUTELA AMBIENTAL EN EL SECTOR ECONÓMICO DE LA ELECTRICIDAD

2.1. LA FISCALIDAD AMBIENTAL

En la actualidad, es visible la proporción del desarrollo y de la exploración de los recursos naturales que se presenta de manera severamente predatoria.

De modo a cambiar esta realidad que hay la necesidad de combinar el derecho tributario y el derecho ambiental para adecuar la actividad económica cuya sea dirigida a la preservación ecológica.

En efecto se puede observar que las cuestiones ambientales están conjugadas a las cuestiones económicas. Son dos valores relevantes a la sociedad actual y futura, y una eficiente defensa del medio ambiente está sujeta al tratamiento conjugado de las mismas.

El importante aspecto de los tributos ambientales es en relación a su carácter instrumental. Es decir, para la consecución de la tutela del medio ambiente los poderes públicos pueden adoptar medidas de política económica.

La fiscalidad sobre la energía eléctrica debe ser considerada como una forma de lucha contra el cambio climático y el efecto invernadero.

Sin embargo, para que una exacción sea considerada de carácter ambiental, la sustancia o la actividad gravada deben tener un reflejo negativo visible en el medio ambiente, aunque también se consideraría así cuanto tiene un efecto sobre el medio ambiente menos claro, pero su exigencia resulta visiblemente positiva a la tutela ambiental.

Por esta razón, se puede afirmar que la finalidad deseada no es estrictamente fiscal. La esencia de la fiscalidad ambiental es la finalidad extrafiscal de atingir políticas de preservación del medio ambiente.

En otras palabras, un tributo ambiental es así considerado cuando el conjunto de sus elementos estructurales, especialmente que componen el hecho imponible, constituyen un gravamen relacionado directa o indirectamente a fines de protección ambiental.

La fiscalidad ambiental puede actuar de dos formas, una positiva, por medio de aplicación de gravámenes más pesados a actividades contaminantes o de forma negativa, proporcionando incentivos fiscales para la consecución de políticas y medidas de tutela ambiental a quien reduce la contaminación.

La idea de defensa del medio ambiente a través de la tributación ambiental oscila en proporción de la contaminación

que sea producida por parte de los entes económicos privados por su actividad dañosa al entorno natural.

Cuanto más producir contaminación, más alta será la carga tributaria. Por otro lado, en la medida en que se contamina menos, reducen las acciones del Estado en fiscalizar el cumplimiento de las normas legales sobre medio ambiente y los perjuicios de la sociedad.

La economía dentro de la fiscalidad ambiental se presenta en dos sentidos, uno será la internalización de los costes decurrentes de la actividad contaminante y el otro será la reducción de los costes públicos con la reducción de las actividades estatales en fiscalizar y reparar el daño.

No son las más adecuadas las actuaciones estatales aisladas que visen instrumentos fiscales dirigidos a la tutela ambiental.

Adaptada a esta necesidad la Unión Europea es un modelo en la ostentación de esfuerzos con la elaboración de Directivas que visan eliminar las dificultades puestas por los propios sistemas estatales y de la propia Unión Europea, bien como incentivar la práctica de los intentos normativos de tributación dirigidos esencialmente a la tutela ambiental.

Conviene resaltar que a través de la fiscalidad ambiental se puede proporcionar al agente económico diferente opciones de elección para adecuar su actividad a un medio ambiente protegido.

Ello la torna incomparable a las reglas prohibitivas que no garantizan posibilidades de ajustes por parte del emprendedor.

Reiterase que la importancia de la utilización de mecanismos fiscales en la protección del medio ambiente se destaca por su carácter modulador del esfuerzo realizado por

el agente económico dirigido a evitar la contaminación en la medida en que este empeño es premiado por la norma con bonificaciones y exenciones fiscales.

Como muestra se tiene el mecanismo de disponer beneficios fiscales para aquellos que actúan disminuyendo sus factores contaminantes al investir en tecnologías limpias o se inclinen para el uso de recursos renovables.

Los comportamientos deben ser valorados como legítimo empleo instrumental de cada uno de los actos aplicados. Lo dicho es posible cuando existen diversas alternativas igualmente legales y tratadas de distintas formas por los sistemas fiscales en cada caso.

La cuestión es compleja una vez que se tiene de resguardar dos valores de niveles constitucionales, la libre competencia y el respecto al medio ambiente.

Como no se puede abandonar el bien estar económico de los ciudadanos, inevitable la separación del sector económico con el medio ambiente y esta circunstancia es inferida en diferentes ordenamientos.

Coincidiendo con lo afirmado, identificase la política fiscal española, que es orientada por la protección del entorno natural por intermedio de los incentivos fiscales, y de otros tipos, para que aquellos que tienen comportamientos en conformidad con la conservación del medio ambiente.

La fiscalidad ambiental está sumergida básicamente en la función extrafiscal del tributo. En otras palabras, el objetivo principal es la injerencia en el dominio económico, buscando un efecto diverso de la simple recaudación de recursos financieros.

No obstante, la función fiscal que visa recaudar recetas, del mismo modo, es de relevante importancia al

medio ambiente, una vez que a través de la recaudación de recursos tiene como implantar medios dirigidos a la protección ambiental de acuerdo con muchos ordenamientos constitucionales de países involucrados a la protección ambiental.

Sin embargo, si la especie tributaria elegida por el sistema brasileño es el impuesto, habrá el óbice en relación a los recursos recaudados, una vez que no pueden ser vinculados a ningún fondo por más importante que sea la política de preservación ambiental. La Constitución brasileña no hace excepción de la regla para finalidades ambientales.

En el caso de la tributación activa, se permite llevar a la práctica el principio *quien contamina paga*, propugnado por la OCDE (1972) y adoptado por los Estados para las medidas de protección ambiental. La aplicación de aludido principio persigue tanto objetivos de eficiencia como de equidad.

En este aspecto, el ordenamiento español tiene una política basada en el fundamento de que *quien reduce la contaminación tiene reducida su tributación* con base en el principio de *quien contamina paga.*

No obstante, se encuentra cuestionamientos relativos a los incentivos fiscales, por no se adecuaren al principio de *quien contamina paga*, pues se tiene al contrario, implica encargos a toda sociedad.

Según los cuestionamientos que se posicionan contrarios a los incentivos fiscales, se tiene el entendimiento que con ellos no se proporciona mejora cualitativa en los procesos de producción porque en la mayoría de los casos tan-solamente muestra efectividad en la reducción de emisiones o en la producción de residuos industriales.

La posición es pertinente, por ello que se insiste que la medida aplicable debe ser eficaz y se puede complementar que ella también debe ser *objetiva*.

Al indicar objetiva se está relacionando al resultado de la medida, o mejor, es decir que haya un visible resultado en la mejora de la calidad del medio ambiente. Es decir, la ley debe ser específica/objetiva en relación a los resultados que pretende alcanzar.

En relación al carácter eficaz, concierne verificar como los instrumentos dirigidos a la tutela ambiental permiten atingir eficazmente/efectivamente los fines ambientales.

Relativo a equidad, consiste que quien contamina en la medida que no soportan los perjuicios ocasionados al medio ambiente, dedujese que utilizan gratuitamente de los bienes públicos pertinentes al entorno natural, de forma que la sociedad sufra los daños causados de forma que estaría "subvencionando" a quien se favorece con la contaminación.[31]

El Derecho Tributario proporciona una actuación estatal más efectiva en los sistemas económicos y con efectos inmediatos al comportamiento social[32].

El sistema de tributos está coligado al sistema económico, como una de las formas de normatización, reglamentación y planificación de la actividad económica. En el campo de la OCDE los países utilizan cada vez más los impuestos con fin de defensa del medio ambiente.

---

[31] BUÑEL, M. *Los instrumentos económicos como incentivo a la eficiencia energética.* In *Estudios sobre Fiscalidad de la Energía y Desarrollo Sostenible.* Dirección Ramón Falcón y Tella, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid: 2006, p. 373.

[32] Algunos ejemplos de instrumentos económicos no tributarios para la protección ambiental: mercados de derechos de emisión, sistemas de depósito-reembolso, subsidios y ayudas, precios realistas para determinados recursos y responsabilidad ambiental.

Las medidas tributarias de carácter ambiental conciernen en estímulos permanentes al agente económico para que el mismo siga explorando, de acuerdo con sus intereses, la forma más ajustada para la reducción o eliminación del potencial predador del medio ambiente al desarrollar su correspondiente actividad económica.

2.2. FINALIDADES FISCALES Y EXTRAFISCAL DEL TRIBUTO EN LA TUTELA AMBIENTAL

Los tributos cuando son instituidos visan recaudar recursos a los cofres públicos para el costeo de las expensas públicas, siendo caracterizado por el carácter fiscal. No obstante, el tributo también puede revestirse de la finalidad extrafiscal, en que la figura tributaria no perseguirá a penas fines recaudatorios.

De forma a ejemplificar lo que fue aseverado, se puede esclarecer que los tributos considerados ambientales que al mismo tiempo que recaudan, pueden dirigir conductas con un gravamen más fuerte para quien aún no adoptar técnicas más limpias de producción. Así, puede haber la redistribución de la recaudación para orientación de las inversiones para sectores productivos o más adecuados al interese colectivo.

Por otro lado, los incentivos fiscales también están envueltos por la *extrafiscalidad*, una vez que su prioridad no es la recaudación de recursos para los cofres públicos. Son formas para estimular a adoptaren medidas más convenientes a la orden jurídica.

La tutela ambiental respalda el objetivo de solamente inducir los contribuyentes a no asumieren o no continuaren con conductas, sin embargo lícitas, que son consideradas impropias en el punto de vista ambiental.

El Estado actúa como agente conductor del comportamiento del sector económico incentivando iniciativas positivas y desincentivando las nocivas al bien común.

Conviene decir que un tributo extrafiscal no es así puramente, lo que pasa es que con él se pretende alcanzar finalidades de política económica sin perder la condición de tributo, añadiendo esta configuración de alcanzar otras finalidades a su función fiscal.

Un tributo no surge sin una obligación de pagar y es en ella que se trabaja la función no fiscal. Estos fines fiscales y extrafiscales no son contradictorios, todavía complementares.

A pesar de la ausencia de una característica exclusiva, los tributos pueden ser clasificados como fiscales y extrafiscales en razón de cuál de estas características el tributo se orienta de forma preponderante, cómo bien pondera Antonio Vaquera García:

> La base de la separación conceptual la hallamos en distinción entre fines extrafiscales y efectos no fiscales; de esta manera, si un tributo se orienta de forma primordial y específica a un fin distinto del recaudatorio, cabe que sea un tributo extrafiscal; si, por el contrario, únicamente produce efectos no fiscales, ya sea porque su finalidad principal es recaudar o bien porque sólo alguno de los elementos que lo integran tiene dicha trascendencia, no consistirá realmente un tributo de esa naturaleza.[33]

[33] VAQUERA GARCÍA, A. *Fiscalidad y medio ambiente.* Valladolid: Editorial Lex Nova, 1999, p. 79.

Resaltase que la *extrafiscalidad* no hace con que el tributo no tenga de sujetarse a las garantías puestas por el sistema constitucional. No es un régimen de excepción, salvo disposiciones específicas y expresas en la Constitución.

La finalidad *extrafiscal* está pautada pela generalidad de los principios constitucionales. Asegurando la aplicación de los comandos constitucionales se tendrá la unidad del ordenamiento, con la aplicación armonizada de sus reglas.

2.3. TRIBUTOS PROPIAMENTE AMBIENTALES O TRIBUTOS CON FINALIDAD AMBIENTAL

Reiterase que es impracticable dividir el medio ambiente de la economía. De esta forma, el Derecho Tributario tiene grande relevancia en la preservación ambiental.

En este sentido, es necesario resaltar la trascendente colaboración de los instrumentos de tributación que están siendo usados por los Estados para el alcance de una política de protección ambiental más objetiva.

Cuando se analiza la fiscalidad ambiental se puede tratar de tributos propios de carácter ecológico o de los demás tributos existentes con la introducción de medidas que incentiven determinadas conductas distintas de aquellas que provocan efectos negativos al crecimiento sostenible.

Para considerar un tributo como ambiental debe investigarse su estructura, que corresponde reflejar la

finalidad de incentivar económicamente la protección del medio ambiente.

Dentro del estudio sobre medio ambiente y fiscalidad se constata la necesidad de una visión detallada del sistema tributario exigiendo que ambos sean compatibles.

Para ello, es necesario verificar si el sistema posibilita una efectiva protección del medio ambiente. No bastando haber apenas incremento en la recaudación sin la efectiva reducción del impacto ambiental.

Cuando se refiere al tema de la tributación introducido a la esfera ambiental, es necesario observar que la misma debe ser ponderada con vistas a sus propias limitaciones, pues no es una tarea sencilla como se verificará con detalle en el desenrollar de los estudios.

Dentro de las formas de gestión de la fiscalidad para la tutela del medio ambiente, se puede valerse de la tributación ambiental activa o positiva. La referida forma puede seguir por la aplicación de un tributo ya existente adaptado a los esfuerzos ambientales, como por la creación de un tributo nuevo por el uso del medio ambiente.

Diversos intentos hacen uso de cargas tributarias para combatir la degradación ambiental y el uso inmoderado de los recursos naturales. Los instrumentos fiscales pueden ser tanto como la introducción de nuevos impuestos concernientes al medio ambiente como la adecuación del fin de protección ambiental dentro de las estructuras fiscales existentes.[34]

Con ello se estaría creando un gravamen específico relativo a la actividad contaminante, de modo a inducir un

[34] MAGADÁN DÍAZ, M., RIVAS GARCIA, J. I. *Las políticas de control ambiental: una referencia a los instrumentos fiscales.* Revista Valenciana de Hacienda Publica, Palau, 14-30, Septiembre-Diciembre de 1997, p.27.

nuevo comportamiento deseable y adecuado al entorno natural.

Hay la posibilidad en el sector eléctrico de adoptarse un tributo cuya cobranza está directamente relacionada con las emisiones de gases contaminantes, que demuestra su carácter extrafiscal de tutela ambiental. Sería una forma de atingir la meta de disminuir la contaminación, pues cuanto menor emitir gases contaminantes, menos será la recaudación.

En este caso, se podría hablar que la imposición es calculada en conformidad inmediata con la cantidad de contaminación producida. La incidencia es relacionada con la exploración de los recursos naturales, tratándose de tributo cuyos componentes de su regla matriz tienen por base aspectos relativos al bien ambiental.

Sin embargo, la implantación de un tributo sobre las emisiones contaminantes del sector eléctrico trae algunas importantes dificultades.

La complejidad ya se inicia con el elemento esencial del tributo ambiental que concierne a la forma de mensuración de la contaminación emprendida por los sujetos pasivos.

Además, una nueva figura tributaria, en particular en el contexto específico de Brasil, trae cuestiones relevantes del impacto económico-fiscal. Es decir, la innovación de la política fiscal trae serios reflejos en el mercado y en la economía interna y externa.

Sin hablar que el sector eléctrico, sufriendo subida de precios atingirían los más humildes ciudadanos que encontrarían mayores dificultades para que puedan usar la energía eléctrica.

Para se pensar en la institución de un nuevo tributo es necesario evaluar todo el sistema tributario para que no acarree una sobrecarga tributaria a los contribuyentes, de modo que obstaculice el acceso a la energía eléctrica.

Por otro lado, se puede tener la reducción de la contaminación de forma indirecta, una vez que el tributo no presenta directamente un criterio ambiental, siendo que solamente supone una base de él razonablemente vinculada.

Se estaría hablando de introducir elementos ambientales en cualquier de los elementos que forman el tributo distinguiendo por lograr el efecto extrafiscal por su intermedio. Un ejemplo sería la introducción de alícuotas diferenciadas en un tributo incidente sobre productos conforme su potencial contaminante al medio ambiente.

Analizando las dos posibilidades, al descorrer del trabajo, se verificará que las consecuencias relacionadas al comportamiento del contaminante no se diferencian mucho.

Lo que igualmente importa es tener en cuenta las implicaciones políticas, de competenciay sobre todo, el contexto jurídico-económico de las medidas adoptadas.

Parece más aceptable la adaptación del sistema ya existente a los aspectos ambientales, que la creación de nueva imposición. Para ello, son necesarias adaptaciones de modo a armonizar la orden constitucional a la práctica impositiva dirigida a la tutela ambiental.

En cuyo detalle resaltase que establecimiento de tributos ecológicos debe realizarse con cautela, de tal modo que no se lesionen los principios constitucionales, ni se disfracen como figuras ecológicas que en la verdad son meramente tributos recaudatorios.

Los nuevos gravámenes no se adaptan siempre bien a las categorías tributarias elaboradas por la doctrina, lo que dificulta la configuración de sus elementos esenciales (hecho imponible, sujetos pasivos o elementos de cuantificación).

Por tanto, será preciso proceder con rigor en su desarrollo normativo si se desea evitar un peligroso deslizamiento hacia la confusión terminológica y la inseguridad jurídica.

2.4. EL MEDIO AMBIENTE EN UNA VISIÓN ECONÓMICO-FISCAL

Como ya se ha aclarado, la fiscalidad ambiental proporciona al agente económico la elección de una opción adecuada a su actividad y sus intereses de forma que atiendan a los intereses ambientales.

Los tributos deben servir como instrumentos de intervención estatal en el medio social y en la economía privada.

En la fiscalidad ambiental esta intervención, necesaria, acontece a favor de un comportamiento más favorable de los agentes económicos en relación al medio ambiente.

Hay que visar un importante aspecto cuando se habla en fiscalidad ambiental en relación a un sector económico, sobre todo el eléctrico.

El elemento a ser destacado es que el valor de los costes de producción en razón de la finalidad ambiental, debe

ser más alto que el coste de las inversiones en el proceso productivo.

Para combatir los problemas ambientales la tributación ambiental puede se valer de una actuación coercitiva para compensar las *externalidades negativas.*

Así, no se estaría delante de una intervención estrictamente posterior a la ocurrencia del daño ambiental, se operaría de modo que se evite el respectivo deterioro del medio ambiente y no apenas proceder de forma a reparar los daños en que ya se percibe la existencia de los perjuicios al entorno natural.

La idea del tributo ambiental surgió en 1920 con Arthour Pigou, cuando presentó las fallas de mercado que podrían ser corregidas por el sistema tributario.

Según su obra se tiene que los impuestos y las subvenciones pueden interiorizar las externalidades, en otras palabras es señalar que aquellos efectos que afectan a terceros y que nos son tenidos en cuenta por el mercado, serán soportados por los agentes contaminantes.

Ejemplo de ello es el productor y el consumidor de electricidad producida por proceso contaminante que no consideran los perjuicios que la contaminación origina a terceros.

Por consiguiente, el precio de la energía eléctrica sólo expresa los costes y beneficios privados de productores y consumidores y no incluye los costes sociales.

Luego, el modo de producción de energía eléctrica contaminante se beneficia de precios más bajos y se produce en mayor cuantía.

La solución propuesta por Pigou concierne en corregir los precios considerando los costes sociales producidos por la

contaminación, que se agrega al precio de mercado por medio de un impuesto unitario. Este tipo impositivo debe coincidir, idealmente, con el coste marginal de la contaminación en el nivel óptimo de la actividad contaminante.

Incluyendo los costes causados por el daño de la contaminación, se pasa del precio de mercado manifiestamente bajo, a un precio más alto, como consecuencia de una cantidad de producción de mercado excesivamente alta a una más reducida, que resulta socialmente óptima al razonar tanto los beneficios que produce a la sociedad el producto contaminante como los costes de la contaminación que produce.

No obstante, la administración tributaria no disfruta de todas las informaciones necesarias para establecer un impuesto en los moldes propuestos por Pigou, como la función de la demanda de los bienes contaminantes, la función de los costes marginales privados y la función de perjuicios marginales de la contaminación.

La administración tributaria no conoce el nivel de contaminación óptimo, que se traduce en aquél que se maximiza el bienestar social, y ha de accederse con el establecimiento de un *standard* razonable. O sea, la administración deberá integrarse con objetivos de contaminación que se entienden razonablemente satisfactorios.

No obstante, hay que se observar y tener cuidado para que los gravámenes en razón de la tributación ambiental positiva o los incentivos fiscales no afecten la neutralidad fiscal para no penalizar los sectores que tienen competencia internacional, en los cuales se puede incluir el sector de la electricidad.

En consonancia con lo dicho relativo a la competencia del sector eléctrico, consiste añadir la información que el sector eléctrico brasileño con las privatizaciones de la década antecedente, sufrió grandes modificaciones tendientes a introducir como principio básico la competición en el mercado, en el cual la competición y la flexibilidad operan.

Así, en este nuevo contexto los aspectos tributarios ejercen papel extraordinariamente importante destacando la importancia del presente estudio.

2.5. LOS BENEFICIOS FISCALES EN LA TUTELA DEL MEDIO AMBIENTE COM BASE EN LAS NECESIDADES DEL SECTOR DE LA ELECTRICIDAD

Con ojos en la realidad social y económica, es importante analizar así como el tributo, la metodología de los beneficios fiscales.

Los beneficios fiscales involucran una multiplicidad de figuras, como por ejemplo las exenciones, desgravaciones, reducciones, deducciones y tipos de gravámenes bonificados.

Importa definir lo que sea beneficio fiscal para su mejor comprensión, y dispensando mayores discusiones en torno de su concepto, se hace uso del concepto de Daniel Casas Agudo que delimita beneficios fiscales como *aquellos instrumentos técnicos que, de un modo no independiente al tributo sino formando parte de la configuración objetiva de su presupuesto de hecho, excluyen de su ámbito determinados supuestos o restringen la cuantía del gravamen al operar en*

cualquiera de los elementos del tributo (hecho imponible, base imponible, tipo de gravamen o cuota), provocando un gasto fiscal con la vocación de alentar la realización de valores constitucionalmente protegidos.[35]

El análisis de los beneficios fiscales envuelve cuestiones relevantes una vez que influencia diversos factores de la sociedad y del derecho, necesitando especialmente observar las exigencias del sistema constitucional tributario.

Los beneficios fiscales son pautados por diferentes razones, sobre todo extrafiscales. Con vistas a lo dicho se puede indicar los motivos de justicia fiscal, de política económica y social, bien como se irá analizar específicamente en el presente estudio la razón de tutela del medio ambiente.

Aunque se esté estudiando la defensa del medio ambiente como fin extrafiscal, de cierta forma implica también evaluar los dos primeros criterios extrafiscales, ya que uno envuelve la igualdad tributaria y el segundo la posibilidad de incentivo a una actividad económica más limpia.

Concierne a un tema peculiar, una vez que las alteraciones legislativas no presentan de forma clara los retos que se pretende alcanzar.

Por ello que es importante resaltar la objetividad/finalidad de un incentivo fiscal. Por otra perspectiva, el plano tributario se configura un factor de diferenciación determinante para asegurar mayor competencia de los agentes productivos.

---

[35] CASAS AGUDO, D. *Aproximación a la categoría jurídico económica del beneficio tributario. In* Estudios sobre los beneficios fiscales en el sistema tributario español. Coordinación José Antonio Sánchez Galiana. Editora Marcial Pons: 2008, p. 39.

Así, con el establecimiento de incentivos fiscales será posible a los contribuyentes de realizar sus negocios sin encargarse demasiadamente con la carga tributaria.

La política fiscal tributaria debe delinear y posibilitar formas legítimas para la elección de formas de producción menos perjudiciales al medio ambiente, posibilitando también al consumidor, y no solo al productor de electricidad, el menor coste tributario.

No es difícil reconocer que la preocupación con el entorno natural es imperiosa, sin embargo es complejo concebir una visión absoluta.

La tutela ambiental debe ser determinada de forma a compatibilizarla con el desarrollo interno de una nación, bien como lo ideal sería el caso de que ambos sean proyectados a una perspectiva globalizada.

El sector eléctrico demanda una restructuración, de forma que se torne menos monopolizado y que se primoree las formas de generación de energía tornándolas más competitivas en la medida de su adecuación al medio ambiente.

Delante del contexto presentado que la fiscalidad ambiental proporciona opciones de gestionar un adecuado aprovechamiento del medio ambiente, mientras que otras reglas de otras naturalezas, como por ejemplo, las normas prohibitivas no favorecen posibilidades de ajustes y si de paralización de una actividad.

Los instrumentos tributarios conciernen en un incentivo permanente al agente económico para que persiga, de acuerdo con sus intereses, el medio más apropiado para la reducción del potencial degradador del entorno natural al desarrollar su actividad.

El Estado puede actuar a través de su poder para reducir los daños ambientales interviniendo en la actividad por su aspecto económico. Con este mecanismo económico de incentivo fiscal el ente estatal puede intervenir tanto promoviendo o gratificando determinados comportamientos que se demuestran conforme la preservación ambiental, como puede desestimular determinadas actividades que damnifican el medio ambiente.[36]

Conforme se verifica, el carácter objetivo de los beneficios tributarios está en se valer de instrumentos fiscales en la tutela ambiental, está en su carácter modular del esfuerzo realizado por el agente económico direccionado a evitar el daño ecológico puesto que este esfuerzo se premia con la previsión normativa de bonificaciones y exenciones.

Es un instrumento viable a la intervención estatal, una vez que esta premiación se dirige para aquellos que continúan ejerciendo su actividad económica haciendo inversiones en tecnologías más limpias o se inclinando por la utilización de recursos renovables.

Por otro lado, la tributación ambiental puede desincentivar las actividades que afectan de forma negativa el medio ambiente a través de la aplicación de gravámenes más pesados.

Con todo, conviene resaltar que este gravamen no puede obstar la actividad económica lícita. En cambio, hay otros principios generales puestos de nivel constitucional que orientan la orden económica.

La defensa ambiental no puede ser tratada de forma absoluta, una vez que también la libertad de iniciativa no

[36] PRADO, J. E. *Derecho del medio ambiente.* Madrid: Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, 2005, p. 79 y 80.

puede ser obstaculizada por el ejercicio de la tributación que no considera la capacidad económica del contribuyente.

Subrayase que la defensa ambiental no necesita se limitar como un elemento de incremento en los costes económicos, pero como disminución de los precios de los productos, debido a la reducción de la carga tributaria consecuente de la adopción de mecanismos protectores al medio ambiente por el ente económico.

De esta forma, quien se preocupa con el medio ambiente pagará menos o hasta mismo dejará de pagar tributo debido en la cadena productiva que se presentará adecuada a la tutela del medio ambiente.

El agotamiento de los recursos naturales y el aumento de la contaminación del aire, afectan a todos por muchos años y las advertencias sobre las drásticas consecuencias se presentan cada vez más graves y asustadoras a cada día.

El cambio de conducta debe atingir el fine esperado que es el conservacionista y así existir efectivamente la reducción de la contaminación del entorno natural con la respectiva consecuencia que es la disminución de la recaudación de los eventuales tributos ambientales.

Capítulo III

LOS PRINCIPALES FUNDAMENTOS AMBIENTALES Y CONSTITUCIONALES QUE ORIENTAN LA TUTELA FISCAL DEL MEDIO AMBIENTE EN EL ÁMBITO DE LA ELECTRICIDAD

3.1. EL PRINCIPIO *QUIEN CONTAMINA PAGA*

El sistema tributario constitucional brasileño impide que haya amplia libertad discrecional por parte del legislador en instituir y regular un tributo.

La propia Constitución Federal de Brasil que establece los límites y orienta previamente los tributos que pueden ser instituidos y de que forma pueden ser implementados por cada ente autónomo.

Dentro de las orientaciones dadas por la Constitución Federal, serán observados los principios, con todo, los mismos ni siempre están puestos expresamente en las Cartas Magnas de los Estados.

Así, para que mejor sea comprendida la necesidad de una fiscalidad ambiental adecuada en el sector eléctrico que se hará aclaraciones de algunos principios que se tiene como relevantes al tema propuesto.

Iniciando el estudio por el *principio de quien contamina paga* se puede constatar que el mismo se destaca por relacionar el medio ambiente con el carácter económico. Fulgura como orientador de políticas públicas ambientales. Esto es, consiste en dar eficacia a la internalización de los costes ambientales.

Implica en atribuir al causador del daño ambiental los costos necesarios a la reducción, eliminación o neutralización del deterioro del medio ambiente.

En otras palabras, importa imponer la responsabilidad en la composición de los costes de las medidas de protección del medio ambiente en los costes de la producción.

En su aspecto histórico conviene decir que el principio surgió en el ámbito internacional en 1972. La Organización para Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) conforme recomendación del Consejo Director adoptó lo mismo como su principio económico.

Con todo, hasta la Declaración del Río[37], referido principio era presente en reglas internacionales que envolvían la Unión Europea y los países-miembros de OCDE. Después del importante encuentro en Río, ganó una amplitud mundial.

---

[37] El principio de *quien contamina paga* consta del Principio 16 de la Declaración de Río:
PRINCIPIO 16: *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.*

En el referido encuentro, se consideró que las autoridades deben promover la internalización de los costes ambientales y el uso de instrumentos económicos, llevando en consideración la política de que el contaminador deberá, en principio, soportar los costes de la contaminación, observado el interés público sin destorcerse el comercio y las inversiones internacionales.

Citado principio impone los encargos del perjuicio ambiental a quien es responsable por su ocasión. Una buena explicitación del principio fue dada por Fernando Magalhães Modé:

> Tal princípio não tem como origem o fato de que, durante o processo produtivo, além do produto a ser comercializado, são produzidas "externalidades negativas". São chamadas externalidades porque, embora resultantes da produção, são recebidas pela coletividade, ao contrário do lucro, que é percebido pelo produtor privado. Daí a expressão "privatização dos lucros e socialização das perdas", quando identificadas as externalidades negativas. Com a aplicação do princípio do poluidor pagador, procura-se corrigir este custo adicionado à sociedade, impondo-se a internalização.[38]

No es cierto entender que el principio *quien contamina paga* implica una autorización para contaminar. Es una forma enlazada al principio de la prevención para que los entes económicos no realicen prácticas dañosas al medio ambiente.

[38] MODÉ, *Op. cit.*, p. 63. Traducción libre: Tal principio no tiene como origen el hecho de que, durante el proceso productivo, alén del producto a ser comercializado, son producidas "externalidades negativas". Son llamadas externalidades porque aunque resultantes de la producción, son recibidas por la colectividad, al contrario del lucro, que é percibido por el productor privado. Por ello la expresión "privatización de los logros y socialización de las pierdas", cuando identificadas las externalidades negativas. Con la aplicación del principio del quien contamina paga, buscase corregir este coste agregado a la sociedad, imponiéndose la internalización.

Tampoco el principio se limita en imponer al causador de la lesión su reparación. Resulta en hacer recaer los costes de la prevención y de eventual recuperación del daño ambiental al emprendedor contaminante.

Es innegable que el crecimiento económico es prioridad en la sociedad industrial. Con todo, se destaca que durante el proceso productivo son causadas *externalidades negativas*, o sea, son consecuencias, aunque, indeseadas, recibidas por la colectividad, mientras el lucro es obtenido por el productor privado.

Distarte, para que la situación sea revertida, es relevante llevar en cuenta que el principio *quien contamina paga* pretende evitar este coste que es repasado a la sociedad, infligiendo, de esta manera, su *internalización* por el contaminante.

En análisis superficial se puede afirmar que el principio en discusión no comporta carácter preventivo, pues su incidencia puede ser verificada posteriormente a la ocurrencia del daño ambiental para apuración del encargo oriundo del daño ambiental.

Sin embargo, su función puede traer un aspecto preventivo cuando visto de forma a desestimular el potencial contaminador de la producción, de forma a protestar por la calidad del medio ambiente reduciendo los costes ambientales.

Básicamente, presenta un atributo preventivo mientras implica internalizar las externalidades ambientales de manera que el causador del daño sufra los encargos que son

necesarios a disminución, eliminación o neutralización del deterioro ambiental.[39]

Consiste en el ente económico ser más cauteloso con el potencial contaminante de su modo de producción, implicando resguardar la cualidad del medio ambiente.

En el sistema de la tributación ambiental, el aludido principio gana relevancia una vez que estimula su eficacia, sobre todo por implicar encargos a quien ocasiona perjuicios a otros y en vía contraria, gratificar quien beneficia la sociedad no perjudicando el medio ambiente.

La incidencia de los costes sobre sus responsables, los impactos ambientales se reducirían y esta es la pretensión de la tributación ambiental. Lo que se busca es concretizar el principio de *quien contamina paga* como un estímulo económico para minimizar la contaminación.

El fin de la tributación ambiental en conexión con que implica dicho principio no está esencialmente en recaudar, sino en modificar comportamientos. Aunque pueda recaudar y

---

[39] Diferente no es la posición de la Unión Europea. Conforme está expuesto en las siguientes palabras, se verifica que el principio de quien contamina paga no está restricto a la reparación del daño y que con base en el Tratado de la Unión está también reflejada la preocupación con la corrección, precaución y prevención del daño al medio ambiente: *Come è noto gran parte degli studiosi ha criticato il principio "chi inquina paga" in quanto si limiterebbe ad operare sulle conseguenze dei comportamenti inquinanti, in un'ottica meramente riparatoria. Tuttavia tale critica dovrebbe attenuarsi laddove si consideri che l'attuale quadro dei criteri fondamentali della politica comunitaria ambientale risulta particolarmente articolato. Come si desume già dalla formulazione letterale dell'art. 174 del Trattato, oggi i tre obiettivi prioritari della tutela ambientale comunitaria consistono nella prevenzione, nella precauzione e nella correzione: la politica comunitaria deve tendere a prevenire non solo il danno ambientale agionevolmente certo, ma anche il danno meramente eventuale, qualora questo si prospetti come grave ed irreparabile; se il danno si determina va attuata immediatamente la correzione alla fonte con intervento che, per quanto ex post, mira a ridurre ovvero ad impedire gli effetti inquinanti. (*VERRIGNI, Caterina. *La rilevanza del principio comunitario "chi inquina paga" nei tributi ambiental. In* "Rassegna tributaria" n. 5 di settembre-ottobre 2003).

sus recursos sean dirigidos a políticas ambientales, es cuestión secundaria.

La tributación ambiental es una herramienta para *internalizar* los costes ambientales del proceso productivo, aunque que se presente como un carácter indirecto por desincentivar las conductas negativas al entorno natural a través la aplicación del concepto económico del principio *quien contamina paga.*

Concierne en los emprendedores contaminadores asumieren los costes externos perjudiciales al medio ambiente, que pueden caracterizarse como positivos, mediante la concesión de beneficios fiscales, o negativos, con la incidencia de tributos.[40]

Luego "internalizarían" estos costes y se obligarían de alguna forma a disminuir la degradación ambiental para que estos costes también sean reducidos.

Corroboraría con el éxito de esta medida la disminución o exención del pago de tributos a los destinatarios que adoptan las reglas de ajuste de sus conductas al efectivo fin ecológico.

Incumbe al Estado proporcionar la opción de medida más favorable para que el sector económico elija el medio no contaminador. El Estado debe inducir el interés por evitar el daño al envés de soportar el daño de la reparación.

Para ello, una mejor solución es que los costes para impedir el perjuicio ambiental se presenten menor que los costes de la reparación del mismo. Así que se tendrá una instigación al comportamiento necesario y deseable con avocación de recursos dirigidos a la tutela ambiental.

---

[40] VAQUERA GARCIA, A. *La fiscalidad ambiental: algunas reflexiones actuales.* Nueva Fiscalidad, n. 3, Marzo de 2006, p. 10.

En el referido encuentro de Río de Janeiro, se consideró que las autoridades deben promover la internalización de los costes ambientales y el uso de instrumentos económicos, llevando en consideración la política de que el contaminador deberá, en principio, soportar los costes de la contaminación, observado el interés público y sin destorcerse el comercio y las inversiones internacionales.

En el marco de la Unión Europea, conforme se verifica del 4º Programa de Acción Ambiental, el principio de *quien contamina paga* es tratado en una categoría preferencial para los criterios defensivos al medio ambiente, en doble sentido, sea para prevenir, bien como para corregir en origen.

Relativo al sector eléctrico, el estudio del principio de *quien contamina paga* en razón de la contaminación de uno de los bienes del medio ambiente natural como por ejemplo el aire, es posible porque la utilización, o mejor, la contaminación de este bien que es libre no acarrea ningún coste para el agente económico.

Así, esta conjetura posibilita que los perjuicios al medio ambiente sean soportados por el causante, hasta para que ese coste induzca a averiguar medios para reducir la contaminación en su actividad.

3.2. PRINCIPIO DE LA *ESENCIALIDAD DEL MEDIO AMBIENTE*

El principio de la *esencialidad del medio ambiente* es conforme ya se percibe por su denominación la correspondencia de que el medio ambiente es esencial a la manutención de la vida humana.

Es un derecho fundamental, pues lleva consigo valores de sobrevivencia y saludable cualidad de vida para todas las especies de vida en el planeta. No hay duda que la protección del medio ambiente es una condición imprescindible para la manutención de la vida en Tierra.

No se está hablando de un tema de pequeña proporción. Por ser un derecho de todos disfrutar de un medio ambiente adecuado, hay que se tener en cuenta que se necesita de él para tener calidad de vida y su buena conservación es necesaria para garantizar la continuación de la vida a las generaciones futuras.

La Constitución de la República de Brasil preceptúa de forma expresa que todos tienen derecho a un medio ambiente ecológicamente equilibrado. Constituye el derecho a la vida, una vez que el hombre compone el medio ambiente y necesita que él esté saludable para que tenga una vida sana y no solamente para las presentes generaciones pero también a las futuras.

Resaltase que la política de desarrollo que siempre buscó respuestas inmediatas sin planeamiento, acarreó diversos inconvenientes sociales y ambientales, que resultó en un crecimiento económico a cualquier coste sin calidad de vida a la población

Buscando respuestas inmediatas, la sociedad ocasiona solamente un incremento de la actividad económica, y por consiguiente, causa un progresivo aumento de los problemas ambientales, especialmente, por los medios de producción erróneos, sin preocuparse con un desarrollo sostenible

Las acciones para resguardar el medio ambiente son urgentes, pues no son raros los alertas de los especialistas sobre el tema, llamando la atención que el hombre tiene que reducir sensiblemente la emisión de gases contaminantes para que no haya insuficiencia de recursos para la sobrevivencia de los seres humanos en la tierra.

En efecto, la actual situación que se presencia exige la interacción entre el Estado, sector económico y sociedad. Es relevante que la sustentabilidad requiere una transformación del comportamiento de la actividad económica que deberá repensar en la preocupación conjunta de la iniciativa privada y los valores mayores de la sociedad.

3.3. PRINCIPIO DE LA *EQUIDAD INTERGENERACIONAL*

El principio de la *equidad intergeneracional* presente en miríadas bases jurídicas internacionales, como por ejemplo la Carta de las Naciones Unidas y la Declaración de Río sobre el Medio Ambiente y Desarrollo, oriunda de la esencialidad del medio para la humanidad.

Considerado de esta forma, no debe el medio ambiente ser preservado apenas en el interés de las generaciones

actuales, pero también debe ser conservado para atender las necesidades de las generaciones futuras.

La preservación ambiental no debe preocuparse estrictamente a la actualidad, ya que el medio ambiente es esencial para la humanidad que debe buscar su perpetuación.

Debe resguardar una ética ecológica de preocupación futura, en que se propone una administración racional de los sistemas naturales de forma que sean repasados en condiciones iguales o mejores a las generaciones ulteriores.

La equidad es verificada cuando los recursos naturales pueden ser fruidos por todos de forma igual.

Referido acceso igualitario suscitará en el momento en que no existir cualquier impedimento para el uso de los recursos naturales, de forma equilibrada, considerando las futuras generaciones que también dependerán del medio ambiente.

Es una idea de solidaridad y equidad con las futuras generaciones. La equidad está orientada a la igualdad de acceso a los recursos naturales a las futuras generaciones. La preocupación se delinea más de la actualidad, el derecho a igualdad también debe ser observado en proyección futura.

Aunque sean conceptos diversos, la idea del desarrollo sostenible acompaña la garantía de la equidad entre las generaciones, en que el modelo de desarrollo económico adoptado en el presente no comprometa la capacidad de las futuras generaciones de satisfacer sus propias necesidades.

3.4. PRINCIPIO DE LA *INCOLUMIDAD DEL MEDIO AMBIENTE*

Entre los principios que envuelven el derecho al medio ambiente, hay el principio de la *incolumidad del medio ambiente*. El mismo tiene la finalidad de garantizar el derecho al medio ambiente para las presentes y futuras generaciones, así como proyecta asegurar la manutención de la riqueza ambiental.

El principio de la *incolumidad del medio ambiente* resguarda la sustentabilidad. Enfoca la administración racional de los recursos naturales, de modo que no comprometa las generaciones futuras.

Actualmente es delicado desasociar el desarrollo económico de la humanidad y la creciente exploración de los recursos del medio ambiente, pero infelizmente la conjetura que se verifica corresponde en la gran mayoría de sus casos en degradación sin recuperación.

Llega a ser desconsolador los discursos que son entablados cuando se habla de medio ambiente y de la economía. La búsqueda de solamente logros económicos hace con que se olvide rematadamente de la materia prima, que sin la cual no se puede obtener beneficio, pues son los recursos naturales que posibilitan la producción de otros bienes.

Parece sin necesidad recordar que los recursos naturales son finitos. Con su aniquilación también puede ocurrir perjuicio a determinadas actividades productivas.

Por haber un efecto directo de la precariedad del medio ambiente a la economía, que se tiene más una razón para la tomada de medidas alternativas para evitar grandes

pierdas ambientales que muchas veces se revelan irreversibles.

El principio de la *incolumidad del medio ambiente* resguarda la posibilidad de elección de respecto a los procesos naturales que aseguran la sostenibilidad, protegiendo el medio ambiente, para las presentes y futuras generaciones.

Al mismo tiempo, propicia un tratamiento igualitario de acceso al proceso económico para producción de bienes y para la satisfacción de las necesidades esenciales.

El medio ambiente es un bien jurídico tutelado y al poder público es importante gestionar acciones protectoras al medio ambiente, con el fin primordial de resguardar el uso racional de los recursos naturales.

Hay un grande avance de medidas en el sentido de pautar la defensa del medio ambiente y conforme se verifica una de las acciones del Estado en este sentido está rayada en el campo fiscal.

Es difícil apartar desarrollo económico y medio ambiente, ya que el primero se refiere a un derecho económico-social una vez que es con él que se tiene la producción de bienes y que, por otro lado, cuando desfrutado es un bien de interés de la colectividad.

Cuando se tutela el medio ambiente, no se debe tener la idea de que este se contrapone con desarrollo económico, lo que no es aceptable son conductas predatorias con fines extremamente económicos. La perspectiva de ambos conceptos debe ser restauradora, preventiva y promotora de medidas renovables.

La idea de desarrollo debe estar conexa para su incremento conveniente y provisor, para ello que se debe visar

la manutención permanente y futura de los bienes naturales que proveen las riquezas visadas por el capitalismo y la calidad de vida.

El medio ambiente se convirtió en un bien jurídicamente protegido. Al Estado cumple resguardar su provecho apropiado. El poder público puede actuar modelando las actividades económicas que afectan el medio ambiente y en este sentido pode se valer del empleo de tributos o en contrapartida, de beneficios fiscales.

3.5. PRINCIPIOS DE LA *PRECAUCIÓN* Y DE LA *PREVENCIÓN*

Ambos principios son aquellos que se pautan por medidas que visan evitar el daño ambiental. No obstante no sean sinónimos, conciernen en aparejos para la manutención de la tutela ambiental para evitar o minorar los efectos negativos sufridos por el medio ambiente.

En consonancia con el carácter económico, muchos de los daños ambientales remediables pueden presentarse más costoso repararlo que evitar su ocurrencia cambiando el modo del proceso productivo.

Por otro lado habrá perjuicios que no pueden ser remediados. Referidos aspectos deben orientar las decisiones públicas y privadas enseñando la importancia de la reverencia a los principios de la *precaución* y *prevención*.

Desconsiderando las mayores discusiones sobre la diferencia o no entre el principio de la *precaución* y de la

prevención, importa resaltar que el primero se basa en eliminar posibles riesgos al medio ambiente, sin comprobación definitiva, y por su vez el segundo exige que sean excluidos los perjuicios justificados.

En otras palabras, el principio de la precaución es aplicable a hipótesis que aún generan incertidumbres, ya el principio de la prevención es evidente que la actividad es peligrosa al medio ambiente, hay comprobación de sus daños al medio ambiente.

El principio de la precaución es un importante principio para la política ambiental para que la falta de actuación no sea justificada por el sencillo argumento de incertidumbre en relación a la extensión y ocurrencia del futuro daño ecológico.

El principio de la precaución[41] trabaja con medidas de protección ambiental que podrían ser adiadas por la mera alegación de inexistencia de comprobación científica.

El principio de la precaución traje la tese que en la falta de mejor prueba se debe optar a favor de la naturaleza, no existiendo motivos para no se tomar medidas protectoras al medio ambiente.

Informa el principio de la precaución la necesidad de excluirse en el tiempo y en el espacio el peligro potencial que específica actividad pueda causar al entorno natural.

---

[41] El principio de la precaución está consagrado en el Principio 15 de la Declaración del Río sobre Medio Ambiente y Desarrollo, en el año de 1992.
PRINCIPIO 15: Con el fin de proteger el medio ambiente, los Estados deberán aplicar ampliamente el criterio de precaución conforme a sus capacidades. Cuando haya peligro de daño grave o irreversible, la falta de certeza científica absoluta no deberá utilizarse como razón para postergar la adopción de medidas eficaces en función de los costos para impedir la degradación del medio ambiente.

El punto esencial del principio de la precaución es poner en constante interrogación el conocimiento de los impactos sobre el medio ambiente de determinada actividad.

No se niega la existencia de incertidumbres científicas sobre la real existencia de algún peligro, o de la extensión del daño posible. El principio conduce a la necesidad de tenerse informaciones importantes, conforme la mejor tecnología disponible que certifique la ausencia del peligro al medio ambiente.

La aplicación del principio determina que las decisiones de política ambiental, e indirectamente económica, consideren las incertidumbres científicas sobre el potencial deterioro ambiental que una actividad pueda ocasionar. Por tanto se debe considerar la ponderación más favorable a la naturaleza.

Tal principio gana mucha importancia justamente por la posibilidad del risco ambiental de cierta actividad, estimulando las novas tecnologías menos agresivas al medio ambiente.

Delante de una situación de duda, incumbe al emprendedor hacer la comprobación, a través de mejor tecnología, la inexistencia del riesgo ambiental.

De la misma forma, en las decisiones relativas a estas políticas también implica evaluar se la actividad es necesaria en relación a los aspectos de mejorar y no de perjudicar la calidad de vida de los ciudadanos.

Por su vez, el principio de la prevención[42] está basado en el peligro que puede ser causado por la actividad que se

[42] El principio de la prevención es previsto en dos principios de la Declaración de Río sobre Medio Ambiente y Desarrollo:
PRINCIPIO 8: Para alcanzar el desarrollo sostenible y una mejor calidad de vida para todas las personas, los Estados deberían reducir y eliminar las modalidades de producción y consumo insostenibles y fomentar políticas demográficas apropiadas.

tiene la convicción que es dañosa y que efectivamente puede ocasionar efectos negativos al medio ambiente. Resulta en prevenir de un peligro concreto y conocido.

Son dos importantes principios que deben ser considerados en la aplicación de medidas protectoras al medio ambiente. Son bases para garantizar la tutela ambiental contra los riesgos que se puede sufrir en razones de imprevisibilidad e impotencia frente a determinadas situaciones.

3.6. PRINCIPIO DE LA *COOPERACIÓN*

El principio de la *cooperación,* previsto en distintos "Principios de la Declaración de Río sobre Medio Ambiente y Desarrollo", informa una acción contigua del Estado y sociedad, en la opción de prioridades y en los procesos decisorios.

Propaga el aumento de información y de participación en los procesos de decisión política ambiental. Además de ocasionar una estabilidad individual y necesidad social, para Cristiane Derani:

> Este princípio suporta também normas de incentivo à ciência e tecnologia a serviço da proteção ambiental, normas que abrem espaço para a cooperação entre os Estados e Municípios, como também para uma cooperação de âmbito internacional, onde é fundamental um trabalho conjunto que supere fronteiras. Pode-

---

PRINCIPIO 14: Los Estados deberían cooperar efectivamente para desalentar o evitar la reubicación y la transferencia a otros Estados de cualesquiera actividades y sustancias que causen degradación ambiental grave o se consideren nocivas para la salud humana.

> se dizer que o princípio da cooperação é resultado de uma divisão de funções dentro da ordem econômica fundada nas relações de mercado. Sua concretização, como princípio do direito ambiental e do direito econômico simultaneamente, se dá, por exemplo, quando se determina a divisão dos custos de uma política preventiva de proteção ambiental, implicando uma negociação constante entre as atividades do Estado e do cidadão.[43]

No es equivocado concebir que referido principio represente un fundamento para la atención ambiental en la aplicación de los instrumentos ambientales.

Especial relevancia demuestra en relación a la concesión de beneficios fiscales a los ciudadanos que se preocupan con el medio ambiente tomando providencias para que los daños a él causado sean reducidos o suprimidos.

En referido contexto se verificaría una acción conjunta de los Estados con los ciudadanos una vez que los ciudadanos se esforzarían a aplicar técnicas renovables y conformes al medio ambiente con inversiones en este sentido, mientras el Estado auxiliaría con la concesión de beneficios fiscales que reducirían los costes relativos a los tributos de los contribuyentes.

---

[43] DERANI, C. *Direito Ambiental Econômico.* Sao Paulo: M. Limonad, 1997, p. 157 y 158. Traducción libre: Este principio soporta también normas de incentivo a la ciencia y tecnología a servicio de la protección ambiental, normas que abren espacio para la cooperación entre los Estados y Municipios, como también para una cooperación en el ámbito internacional, donde es fundamental un trabajo conjunto que supere fronteras. Puédese decir que el principio de la cooperación es resultado de una división de funciones dentro de la orden económica fundada en las relaciones de mercado. Su concretización, como principio de derecho ambiental y del derecho económico, simultáneamente, ocurre, por ejemplo, cuando se determina la división de los costes de una política preventiva de protección ambiental, implicando una negociación constante entre las actividades del Estado y del ciudadano.

3.7. EL *DEBER DE CONTRIBUIR*

El estudio de los principios, incluso los tributarios de orden constitucional, ofrece un paralelo a esencialidad de los mismos para el sistema jurídico, lo que no es diferente para el estudio de la fiscalidad ambiental.

Para nortear la institución de la imposición ecológica están enumerados algunos principios de orden ambiental, económica, constitucional y fiscal ya que son relevantes para la armonía del sistema en bases consistentes y reales de justicia.

Importante conjugar algunos principios de ordenes jurídicas autónomas con el objetivo mediato del bien estar social y económico con la saludable calidad de vida.

Es frecuente constatar en los ordenamientos constitucionales el *deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*. El mencionado deber de contribuir señala el justo reparto de los costes que tiene el Estado, así como el establecimiento y la regulación de distintas figuras tributarias.

Referido deber está orientado por el principio de la igualdad también reconocido por muchos ordenamientos, siendo que este último respalda una igualdad jurídica y real o promocional que confiere el tratamiento desigual en la ley tributaria para corregir las situaciones reales de desigualdad económica y social de los contribuyentes.

Por otro lado, el deber de tributar se fundamenta en la necesidad del Estado de adquirir ingresos públicos para su propia manutención y para la conquista por el mismo del bienestar común.

Por medio de la recaudación el Estado atiende los intereses colectivos y sociales que muchas veces están encomendados en textos constitucionales. Está orientado por otros principios como la capacidad económica y el principio del no confisco.

El derecho tributario debe tener una visión tridimensional que envuelve elementos normativos, económicos y de valores, y esta peculiaridad gana destaque principalmente cuando se trata de la tributación ambiental que puede implicar una tributación más pesada o el contrario, beneficios fiscales.

Concerniente al presente estudio, este principio tiene relevancia una vez que la tributación ambiental trae la idea del contaminador contribuir con los costes que él ocasiona a colectividad.

En otras palabras, aunque en el análisis de la tributación ambiental se pueda verificar el hipótesis de un no pagar el tributo, una vez que el agente económico le toca hacer inversiones a instalaciones y modos de producciones menos contaminantes para que este coste a la colectividad sea eliminado, estará realizando el fin extrafiscal del tributo.

Sugestionando la sociedad la visión de que el tributo pueda ser utilizado en la defensa del medio ambiente, visando un medio ambiente ecológicamente equilibrado, de manera que quede claro que los incentivos fiscales tienen naturaleza de contribuir para que el Estado pueda financiar sus costes públicos en la preservación ambiental, ajustando la integración de los ciudadanos con el medio ambiente.

Contemplando la función social de los tributos en la gestión del cotidiano de la sociedad, es que los entes políticos competentes, en los límites constitucionales, ejecutarán sus

competencias tributarias, con reglas que suministran recursos a los cofres públicos, bien como vienen a atender directa o indirectamente la preservación del medio ambiente.

La posibilidad de desgravación con fin extrafiscal es admisible cuando los fines tienen respaldo Constitucional y respeten los requisitos elementares del principio de la capacidad económica.

Además, el deber de contribuir se revela en este caso en deber orientado por un interés colectivo y solidario, también amparado por la capacidad contributiva que será la manifestación de riqueza que concurrirá a los costes públicos atendiendo las exigencias económicas y de la tutela ambiental.

El deber de contribuir debe ser inferido como algo mayor que la mera obligación de una prestación patrimonial que debe satisfacer el particular al Estado.

Incrementando esta línea de estudio y de acuerdo con los sistemas constitucionales brasileño, español e italiano, el deber de contribuir a los gastos públicos debe ser regido en función del principio de la capacidad económica, que a seguir se analiza con más detalle en relación a tributación ambiental.

3.8. PRINCIPIO DE LA *NO DISCRIMINACIÓN*

Nótese que dentro del estudio de la fiscalidad ambiental se debe imprescindiblemente respetar los principios constitucionales tributarios. El principio de la *no discriminación* en el ámbito tributario refleja muchas veces en

las relaciones internacionales particularmente cuando involucra competencia entre sectores extranjeros.

El principio de la *no discriminación* viene a defender los contribuyentes que se encuentran en situaciones iguales. Adviene la idea de que los sujetos que se encuentran en la misma situación sustancial deben sufrir el mismo tratamiento. Así como también se estaría delante de una discriminación cuando hay el tratamiento fiscal igual para situaciones sustanciales diferentes.[44]

Por otro lado, el mencionado principio no obsta la posibilidad de una distinción que tenga una justificación objetiva y razonable, que se persiga con medio proporcionales el fin legítimo.

Dentro de la fiscalidad ambiental, el Derecho Alemán mientras trata del principio de la igualdad justifica en el ámbito tributario está obligado a justificar la institución de un tributo con fin extrafiscal.

En esta perspectiva lo que justificaría seria el principio ya estudiado *quien contamina paga*, en que resultaría que los perjuicios ecológicos fueran ocasionados por un grupo social de forma que autoriza la carga tributaria recaer sobre todos los envueltos.

Sin embargo, el tributo no puede restringirse sencillamente a la finalidad ecológica. En otras palabras, es míster que el tributo sea idóneo y necesario, en la medida que no debe haber otra figura con misma eficiencia de hacer el agente económico abandonar la conducta no querida por la

[44] SACCHETO, C. *La costituzionalizzazione del diritto comunitario: il principio di capacità contributiva ed il divieto di discriminazione. In* Direito Tributário Aplicado. Coordinación Heleno Taveira Tôrres. Editora Quartier Latin, São Paulo: 2004, p. 134.

regla imposta, pero menos gravosa al ciudadano, así como debe ser proporcional al fin pretendido.

En que se relaciona con los beneficios fiscales, se puede suponer por la existencia de un aspecto discriminatorio. Ello puede ser verificado cuando se está frente a hipótesis de concesión de beneficios a sujetos con rentas altas que necesitarían de mayores beneficios para adaptar sus conductas de forma más adecuada al medio ambiente.

Todavía, contemplando el principio de igualdad cuando se trata de los beneficios fiscales con finalidad ecológico estos deben estar condicionados a ciertos factores, para que la medida sea proporcional para alcanzar a los fines que justificaran su implantación.

Conforme se verifica, el principio de la no discriminación debe ser interpretado como consecutivo del principio de la igualdad, demanda un elemento externo, necesario a las relaciones sociales, para nivelar, en términos de ventajas y encargos.

En este contexto que la tributación ambiental debe actuar, para que los encargos ocasionados por los agentes contaminantes sean soportados por ellos y no transferidos a toda colectividad, y tampoco captando solamente los logros de la actividad nociva al medio ambiente.

Una imposición, para lograr el fin de la tutela ambiental debe estar en el contexto de los principios y valores constitucionales, lo cual, aparte de representaren una medida proporcional, también tienen que presentar una importancia suficiente para motivar la excepción al principio de igualdad[45],

[45] En el mismo sentido es la doctrina italiana que es acompañada por el sistema comunitario europeo. Hay una adecuación del principio de la no discriminación en casos en que el ordenamiento desea alcanzar una finalidad esencial superior al derecho individual de tener un tratamiento

así como los beneficios dados sean idóneos al fin perseguido y necesarios para alcanzar citado fin de modo que los contribuyentes puedan acoger la conducta ansiada con la existencia de ellos.

3.8.1. LA *NO DISCRIMINACIÓN* EN EL DERECHO COMUNITARIO EUROPEO E INTERNACIONAL

El Tratado de Unión Europea trata como discriminatorio el tributo interno que discrimina productos de otros Estados miembros o proteja la producción nacional.

El mencionado Tratado europeo establece en los siguientes términos que:

> Ningún Estado gravará directa o indirectamente los productos de los demás Estados miembros con tributos internos, cualquiera que sea su naturaleza, superior a los que graven directa o indirectamente los productos nacionales similares. Asimismo, ningún Estado miembro gravará los productos de los demás Estados miembros con tributos internos que puedan proteger indirectamente otras producciones.[46]

---

uniforme: *A tal uopo è infatti necessario verificare altresì la sussistenza de un elemento, che ai fini della presente analisi sembra dotato di una particolare importanza. L'ordinamento comunitario prevede infatti un temperamento all'assolutezza del divieto di discriminazione, ammettendovi derogue in situazione eccezionali in cui il diverso tratamento sia imposto in base all'esigenza di tutelare una finalità di carattere superiore.* (SACCHETTO, C. *Op. cit.,* p.134).

[46] Sección VI: Disposiciones Fiscales (Constitución de la Unión Europea). Artículo III-170.

La persecución de la tutela ambiental no debe haber contradicciones con otros fines también resguardados por el Derecho Comunitario.

Para ejemplificar, un tributo discriminatorio estaría caracterizada en el que el tipo establecido para los productos importados se muestra superior al fijado para los nacionales similares.

El Tribunal de Justicia interpretando el Tratado relativo a este tema ha definido productos “similares” como aquellos que ostenten propiedades análogas y que atiendan a las mismas necesidades de los consumidores.

Importante acrecentar la información que también si puede constatar una discriminación en casos de diferenciaciones en cualquier elemento del tributo que aumente la carga que sufren las importaciones.

Conviene decir que además del sistema comunitario, el Acuerdo General de Aranceles Aduaneros y Comercio – GATT[47], prevé la equivalencia de tratamiento entre el producto importado, cuando este ingresa en el territorio nacional, y el producto similar. Por consiguiente, una exención otorgada por ley a un producto nacional debe ser interpretada como aplicable a los casos de mercancías extranjeras[48].

[47] El GATT consiste un tratado multilateral, elaborado en la Conferencia de La Habana, en 1947, firmado en 1948, por la necesidad de establecer un conjunto de normas comerciales y concesiones arancelarias. El desarrollo de este convenio fue posible a través de diferentes rondas comerciales en las cuales que evolucionó el propio Tratado en pos de la liberalización del comercio y la reducción progresiva de los aranceles comerciales. De la última ronda, conocida como Ronda Uruguay de 1986 a 1994, nación la Organización Mundial del Comercio. El GATT continúa existiendo en su versión actualizada a fecha de 1994 y aunque ya no es el único conjunto de normas que regulan el comercio internacional, continúa siendo referencia importante en materias de comercio de bienes.

[48] La cláusula a que se refiere es conocida en Brasil como *cláusula do tratamento nacional,* es decir*, obligación de trato nacional.*

En que pese Brasil haga parte del acuerdo internacional, la regla también tiene base constitucional, haya vista que el artículo 152, da CF veda a los entes federados establecer diferencia tributaria entre bienes y servicios en razón de su procedencia o destino.[49]

3.9. PRINCIPIO DE LA *IGUALDAD TRIBUTARIA*

Hay que aclarar que el principio de la igualdad tributaria, en su aspecto formal, imputa un tratamiento igualitario a los contribuyentes que presenten mismas características de hecho.

En relación a su elemento material, no puede haber una violación al derecho líquido y cierto o interpretación incoherente con el sentido de la ley, o una adopción estrictamente fiscal.

El principio de la igualdad no admite que la desigualdad resulte artificiosa o injustificada por no estar razonada en criterio objetivo y justificable, según criterios de valor generalmente aceptados. Además, no debe esta desigualdad ocasionar diferencia de trato con resultados gravosos o desmedidos.

---

[49] La materia está sedimentada en la jurisprudencia del Superior Tribunal de Justicia de Brasil, en el cual orienta que la cláusula del GATT está incorporada al sistema brasileño cuya regla debe ser seguida:
STJ – Súmula 20: A mercadoria importada de país signatário do GATT é isenta de ICM, quando contemplado com esse favor o similar nacional.
Específicamente a la orientación puesta, para el caso de la energía eléctrica la materia no puede ser entendida diferente, ya que ella es considerada como mercancía e incide el ICMS.

Hay de valorarse la igualdad en cada caso considerando el régimen jurídico sustantivo del ámbito de relaciones en que se proyecte.

Apoyadas en el sistema constitucional las exenciones no se presentarían contrarias al principio de la igualdad tributaria. Sin embargo, el tratamiento a que ellas implicarán no puede ser mero privilegio injustificado.

Prosiguiendo con la cuestión cuanto a igualdad y la institución de exenciones, con pertenencia son las palabras de Leandro Paulsen[50] sobre el tema:

> A diferença de tratamento entre pessoas ou situações é absolutamente presente em qualquer ramo do Direito, inclusive no Tributário. Há normas, inclusive, vocacionadas à diferenciação, como as normas de isenção, que identificam pessoas ou situações que de outro modo estariam normalmente sujeitas à imposição tributária e excluem, apenas quanto a elas, o respectivo crédito, desonerando-as.[51]

Además de esta grande colaboración, el mismo autor sigue afirmando que no es en el tratamiento diferenciado que está la validad de la norma. Lo que será averiguado para fines de validad constitucional, como en el caso del incentivo fiscal, son las razones y los criterios que basan esta discriminación que no puede ser simplemente arbitraria.

Por otro lado, la diferencia de tratamiento puede ser considerada legítima aunque presente una *disparità di*

---

[50] PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário. 2. ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008.

[51] Traducción libre: *La diferencia de tratamiento entre personas o situaciones es absolutamente presente en cualquier ramo del Derecho, inclusive en el Tributario. Hay normas, inclusive, dirigidas a la diferenciación, como las normas de exención, que identifican personas o situaciones que de otro modo estarían normalmente sujetas a la imposición tributaria y excluyen, apenas cuanto a ellas, el respectivo crédito, exonerándolas.*

tratamento di per se contrastante col principio della capacità contributiva, in quanto possa affermarsi che essa è necessaria (e non solo utile) ai fini dell'attuazione di una più particolare diretiva costituzionale.[52]

Para no haber discriminación arbitraria y afronta al principio de la igualdad que las razones para la concesión de la exención deben atender y tornar efectivas los fines extrafiscales de la tutela ambiental.

Por lo demás, en relación al principio de la capacidad económica, que se verá a seguir, frente al no presentará conflicto, una vez que estaría siendo exencionada para que sea aplicado otro valor relevante de tutela ambiental.

3.10. PRINCIPIO DEL *NO CONFISCO*

El principio del *no confisco* tiene directa relación con los derechos fundamentales de la propiedad, libre iniciativa y libertad profesional. Implica tener cautela en relación a una carga exageradamente elevada que venga a comprometer el derecho de propiedad y el ejercicio de una actividad lícita, como por ejemplo al del sector eléctrico.

El tributo confiscatorio será aquél que capta grande parcela del valor de la propiedad o de la renta del contribuyente, y plausible aún acrecentar, de la capacidad de seguimiento de una actividad económica. En términos

[52] LA ROSA, S. *apud* COSTA, R. H., *Princípio da capacidade contributiva.* 2º edição. Coleção Estudos de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 69.

generales, el confisco puede configurarse cuando la tributación absorbe la propia fuente de la tributación.

La Constitución brasileña no hay delimitado los criterios y medidas que puedan definir lo que es *no confisco*. La complejidad del estudio del tributo es aumentada una vez que quien decide se un tributo es confiscatorio o no, es el propio judiciario y no la legislación, proporcionando relevante grado de subjetividad.

Referido principio debe pautarse por la razonabilidad y proporcionalidad de la carga tributaria. El poder de tributar no puede tener un efecto de impedir el ejercicio de actividades lícitas, dificultar la satisfacción de las necesidades básicas o comprometer el derecho de la existencia digna del contribuyente.

De acuerdo con lo que se verifica, el principio de la prohibición al confisco es concepto abierto y indeterminado, restando al prudente arbitrio del magistrado en cada caso concreto que le sea sometido a evaluar su configuración.

Todavía, los conceptos de razonabilidad y proporcionalidad no pueden ser olvidados. Pues la ausencia de estos dos requisitos pueden llevar a declaración de la inconstitucionalidad, por infringir el principio del *no confisco*.

Siguiendo el régimen del no confisco, al aplicar el sistema de la fiscalidad ambiental, hay que observar si habrá incremento en la carga tributaria que comprometa el propio ejercicio de la actividad económica lícita del contribuyente.

La producción de energía eléctrica, aunque presente efectos dañosos al medio ambiente, es una actividad esencial y lícita, luego, es tutelada por el derecho constitucional, en especial el brasileño, de forma que no pueda haber utilización de tributo con efecto de confisco que obste esta actividad.

La doctrina suele caracterizar el confisco como la tributación excesivamente onerosa, no razonable y que absorba la propia fuente de la tributación. El mismo principio también podría ser denominado de principio de la razonabilidad o proporcionalidad de la carga tributaria.

Aunque se desea instituir un concepto al que sea confisco, hay que aceptar que el concepto es indeterminado que lleva un alto grado de subjetividad, restando muchas veces al intérprete, o sea, al judiciario decidir la presencia de la naturaleza confiscatoria en determinada tributación.

En efecto, el Supremo Tribunal Federal de Brasil juzgando la ADC 8-MC delineó un parámetro para evaluar la existencia o no de confisco, conforme se constata:

> A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) – para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público. Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo – resultante de múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal – afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte. (STF, Plenário, ADIn 2.010-2, rel. Min. Celso de Mello, set/1999, DJ 12.04.2002, p. 51).

Concisamente, el juzgado del Supremo Tribunal Federal de Brasil analizó el efecto confiscatorio de la institución de alícuota progresiva de la contribución social

para la previdencia de los servidores públicos federales activos. Las alícuotas del referido tributo eran aumentadas conforme los rendimientos del servidor y, para los rendimientos superiores a R$ 2.500,00, era aplicado el porcentual de 25%.

Para muchos, este porcentual 25% no sería confiscatorio, podría ser considerado razonable. Todavía, la Corte consideró que los mismos rendimientos ya estaban sujetos a una alícuota de 27,5% referente al impuesto de la renta. Así, algunos servidores federales tendrían de entregar para el mismo ente, la Unión Federal, prácticamente la mitad de sus rendimientos, por tanto, configuraba claramente confiscatorio.

Conforme la decisión de la Suprema Corte brasileña, al analizar el carácter confiscatorio del tributo no se debe analizar el tributo de forma aislada, pues puede ser que su peso, apartadamente, no demuestre un efecto confiscatorio, pero acrecido a otros tributos cobrados por el mismo ente político, la razonabilidad desaparezca.

El principio del *no confisco* debe ser ponderado en la instauración de medidas extrafiscales dirigidas a la tutela ambiental.

En la tributación ambiental el tributo debe ser analizado en su acepción contexto funcional, con todo sin dejar de evaluar sus criterios legales y constitucionales.

La función fiscal de los tributos es pautada por la neutralidad. Su intuito es abastecer los cofres públicos, pautándose en la repartición del costeo de los encargos públicos en la sociedad, sin otro interés de orden social, económico o político. Diversamente, la función extrafiscal visa

conducir conductas y no propiamente aprovisionar los cofres públicos.

Pese a la fiscalidad ambiental tener su función extrafiscal legítima de tutelar el medio ambiente, es necesario averiguar se ella no aniquila la empresa e imposibilita su actuación, pues el poder de tributar también envuelve la posibilidad de abolir una actividad económica.

En esta situación que reside el problema. O sea, como fijar los límites para que haya efectivamente una fiscalidad ambiental en el sector de la energía eléctrica.

Los efectos inductivos de comportamiento que afectan los contribuyentes deben resultar apenas de forma a estimular o desestimular a adoptar medidas y conductas coherentes con los objetivos ambientales, sin obstar definitivamente otro derecho que es ejercer una actividad económica lícita.

3.11. PRINCIPIO DE LA *CAPACIDAD ECONÓMICA* Y LA FISCALIDAD AMBIENTAL DE LA ENERGÍA ELÉCTRICA

Un corolario de la justicia fiscal es la *capacidad contributiva* que efectiva la igualdad tributaria. Como es sabido, los principios de la igualdad y de la capacidad económica resguardan la no tributación del *mínimo vital* del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, es decir, tutela la riqueza elemental del contribuyente para la satisfacción de sus necesidades primarias.

Cuando se trata precisamente de impuesto, hay que observar que es un tributo cuyo criterio material de su incidencia es una situación independiente de cualquier actividad estatal específica relativa al contribuyente. El elemento está en un hecho que revele riqueza del contribuyente.

En el ordenamiento jurídico brasileño el principio de la capacidad contributiva surgió expresamente con la Constitución del país en 1946. La capacidad contributiva tiene una función de ajustar los ideales de justicia distributiva que tiene base en el principio de la solidaridad. En efecto, del principio de la capacidad contributiva se extrae derechos individuales como de la igualdad, del derecho de la propiedad y del no confisco.

El actual sistema constitucional brasileño hace referencia expresa al principio de la capacidad económica en su Carta Magna específicamente en el artículo 145, párrafo primero, el cual dispone que *sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.*[53]

Intrínsecamente a esta idea no se puede rechazar es el deber de solidaridad. La *res pública* pertenece a todos y necesita de recursos financieros para su manutención. Así, cada individuo, conforme sus condiciones económicas, debe contribuir para los costes públicos.

[53] La doctrina brasileña suele tratar capacidad económica como sinónimo de capacidad contributiva. Será a que nos filiamos, pues no parece importante profundar la discusión para el objetivo esperado del presente estudio. La traducción libre pertinente al artículo de la constitución brasileña refiérese: *siempre que posible, los impuestos tendrán carácter personal y serán graduados según la capacidad económica del contribuyente.*

El principio de la capacidad económica tiene como corolario la comunicación entre la hipótesis de incidencia tributaria y su contenido económico.

La contribución del sujeto pasivo debe ser ponderada de acuerdo con la capacidad que tenga en soportar el respectivo encargo tributario.

Todavía, la incidencia sobre la riqueza del contribuyente no puede absorber el padrón de vida del contribuyente y afectar sus actividades económicas.

Una definición interesante es la de Bernardo Ribeiro de Moraes[54] que destaca el principio como representación de *uma aptidão ou faculdade de meios ou de haveres, ou melhor, representa a disponibilidade de meios econômicos para enfrentar o pagamento do imposto.*[55]

En relación al principio de la capacidad contributiva, esta puede ser compatible con la aplicación de exenciones. Por tanto, no se está graduando los tributos de acuerdo con la capacidad contributiva del contribuyente, ya que lo que se busca es atingir otros objetivos puestos en la orden Constitucional que no se configuran primordialmente en la obtención de recursos.

El principio de la capacidad económica impide que el legislador instituya tributos, sea cual sea la posición que los mismos ocupen en el sistema tributario, de su naturaleza real o personal, e incluso de su fin fiscal o extrafiscal, cuya materia u objeto imponible no constituya una manifestación de riqueza.

---

[54] *Apud* MODÉ, Fernando Magalhães. Op. cit., p. 87.

[55] Traducción libre: *representa una capacidad o facultad de medios o haberes, o mejor, representa la disponibilidad de medios económicos para enfrentar el pago del impuesto.*

Según mencionado principio el legislador no está autorizado a gravar riquezas inexpresivas de capacidad económica, bien como el tributo debe ser graduado de acuerdo con la capacidad económica del sujeto pasivo.

La ley tributaria elige ciertos elementos presuntivos de capacidad económica y determina la obligación de pagar tributos, cuando tales hechos son realizados que se tiene la incidencia tributaria.

Todavía, por razones de la fiscalidad poder atender otros fines de otras naturalezas previstos constitucionalmente que no sea el fin fiscal de recaudar recursos, se puede verificar algún perjuicio al principio de la capacidad económica.

Si considerar la tasa de policía en materia ambiental por el principio de la capacidad económica sería posible pensar que se revelaría como una herramienta de compensar las pierdas de la sociedad con la actividad contaminadora del medio ambiente, atañendo al Estado su poder de policía fiscalizador para justificar la cobranza del tributo.

En esta perspectiva, serian proporcionales el daño al medio ambiente y la capacidad de contribuir del agente económico agresor del medio ambiente. Esto sería resultado de inferir que la tasa depende de una actuación estatal para que puedan ser exigidas.

La relación se presenta proporcional en el sentido de que cuanto más agresión ocasiona el agente económico se tiene más acción del Estado por fiscalizar sus efectos negativos al medio ambiente, una vez que esta actividad puede ser bastante rentable a su explorador, una vez

comparada con otras formas de producción menos o no perjudiciales al medio natural.[56]

No obstante, esta presunción no debe ser asentida a algunos ordenamientos, como de Brasil por ejemplo. El valor de la tasa no puede tener por base una simple presunción correspondiente al daño ambiental ya que se asegura que se debe inquirir la efectiva capacidad económica del sujeto pasivo.[57]

La admisibilidad de instituir un impuesto cuyo hecho imponible consista en emisiones contaminantes no es vista con buenos ojos por la "Teoría del Estado del Impuesto" ("Steuerstaatsthese").

La teoría es muy extendida en Alemania y según su entendimiento el Estado es financiado por recursos económicos de los sujetos, sobre todo a través de impuestos, y no de medios propios, y por esta razón deben ser orientados por el principio de la capacidad económica.[58]

Además de lo dicho, también se puede encontrar entendimiento que el principio de la capacidad económica dentro de la *extrafiscalidad* puede dejar de ser observado cuando están envueltos fines constitucionalmente reconocidos y tutelados.

Para el intelecto de Herrera Molina[59] para el argumento planteado debe orientarse consonante al siguiente triple control: *de idoneidad de los tributos o elementos tributarios ambientales para alcanzar el objetivo*; "es decir, han de

[56] SANTOS NUNES, C. *Op. cit.*, p. 85.
[57] Artículo 145, apartado 1º de la Constitución de la Republica Federativa de Brasil promulgada en 05 de octubre de 1988.
[58] GONZALES DE LA FUENTE, J. M. *Tributos ambientales en Alemania.* Revista Noticias de la Unión Europea, n. 122, Marzo de 1995, Año XI, CISS, p. 77.
[59] Vide PALAO TABOADA, C. op. cit. p. 83 y 84.

constituir un verdadero incentivo para la protección del medio ambiente, puesto que de otro no podría justificarse la desviación del principio de capacidad económica"; *de necesidad o lesión mínima*, que "implica que no existan otras medidas igualmente eficaces y económicas que permitan alcanzar los mismos objetivos de protección ambiental con una menor incidencia sobre los derechos de los interesados y una menor desviación de otros principios constitucionales"; y de *proporcionalidad en sentido estricto*, que exige ponderar los beneficios ambientales y la lesión sufrida por el principio de la capacidad económica" .

La concepción del principio de la capacidad económica autoriza que sean dadas algunas interpretaciones, pues el sistema solo estipula que las expensas públicas sean compartidas entre los contribuyentes conforme sus posibilidades de cargar con el precio del tributo. La disposición no trae límites específicos y expresos para que se pueda evaluar un parámetro para determinar la capacidad de contribuir del sujeto con el tributo.

Por ello que se debe tener cuidado en relación a la elasticidad del principio, de forma a destorcer su finalidad. Además de su grado de indeterminación, los conceptos jurídicos son puestos con base en regular el sistema jurídico y por tratarse de un principio que orienta el legislador en la formulación de un tributo que es necesario establecer una completitud del concepto con datos de la realidad en que está sujeta su aplicación.

3.11.1. LA CAPACIDAD ECONÓMICA Y LA FINALIDAD EXTRAFISCAL DEL TRIBUTO

Para introducir el tema, importa reflexionar sobre la sentencia 37/1987[60] del Tribunal Constitucional de España, que debate sobre el principio de la capacidad económica considerando que es suficiente que referida capacidad económica esté presente, sea como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al implantar el impuesto para que el principio constitucional sea asegurado.

Aunque en modesto sentir, aseverase como plausible la decisión del Tribunal Constitucional español. Es fácil percibir que están satisfechos los supuestos de la capacidad económica en los tributos ambientales de acuerdo con el Tribunal, una vez que lo que el agente económico obtiene beneficio económico en deterioro del medio ambiente, con la consiguiente pérdida para la sociedad, sin computar este coste en sus lucros, no hay ofensa a su capacidad económica y sí, inclusión de las *externalidades* de su actividad económica.

Descrito coste confiere un substrato económico y que trae una trascendencia económica para el titular del mismo que el individuo transfiere a la sociedad sin que sea soportado por él, así refleja la riqueza real en la cual expresa la capacidad económica.

---

[60] Sentencia de 26 de marzo de 1987. Trecho de la STC/España 37/1987: *"...basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que para que aquél principio constitucional quede a salvo...de una renta virtual cuya dimensión mayor o menor determina la mayor o menor cuantía del impuesto...".*

No se está afirmando que el mero hecho de contaminar supone un índice de capacidad económica, sino que puede haber manifestación económica a través de la utilización o perjuicio de ciertos bienes de dominio colectivo que dejan de traer algún coste al agente emprendedor que lo consume.

Con vistas a esta perspectiva es aceptable la incidencia del principio *quien contamina paga* que se traduce en la necesaria internacionalización de los costes ambientales decurrentes de la utilización de un dado recurso natural en razón de su escasez.

La internalización de los costes es medida de cuño económico. Luego, eso incide de igual modo sobre su capacidad económica exteriorizada a través del uso del medio ambiente.

Además se preocupa más en desfavorecer las acciones nocivas que favorecer en acciones ventajosas. No se puede ignorar que alían a las ventajas el hecho de que tales instrumentos envían una señalización económica a los mercados, posibilitando a los agente actuaren de forma libre.

Corroborando a los argumentos sustentados toca observar parte de la sentencia 289/2000 del Tribunal Constitucional:

> En suma, al "hecho imponible" - creación normativa - le preexiste como realidad fáctica la materia imponible u objeto del tributo, que es la manifestación de riqueza efectivamente gravada, esto es, el elemento de la realidad que soportará la carga tributaria configurada a través del hecho imponible exponente de la verdadera riqueza sometida a tributación como expresión de la capacidad económica.

En efecto, la materia imponible resulta clara con la manifestación concreta de capacidad económica. En otras

palabras, la relación de los efectos impactantes del medio ambiente ocasionados por la actividad económica con la capacidad económica gravada por los tributos ambientales.

Substancialmente la actividad económica de producción y consumo acarrea un efecto a una sustancia natural, un cierto valor de uso o es acrecentado o sustraído de ellas.

En efecto, la ley simplemente describe el hecho a ser tributado, competiendo al intérprete encontrar el punto que se sitúa la referencia económica de la capacidad de contribuir del sujeto pasivo.

Se trata de una derivación del principio de la igualdad, aplicado en el ámbito de la orden jurídica tributaria, en la busca de una sociedad más igualitaria, menos injusta, con la imposición más pesada sobre aquellos que tienen más riqueza.

Con base en esta afirmación, para que haya un efecto positivo completo, la cuestión ambiental debe ser discutida cuanto su dimensión en relación al contribuyente individual, para que de esta manera el poder público pueda verificar las conductas de intereses colectivos.

El tributo ambiental no existe por una mera elección de un hecho jurídico, él está basado en cuestiones y causas sociales, específicamente ambientales. Su hecho jurídico será consecuencia de la causa social del tributo.

Es decir, que a pesar de la necesidad de tributar, hay también las intervenciones del Estado en los dominios de la sociedad privada. El tributo ambiental es más que recaudar, tornándose instrumento de cobranza de responsabilidades sociales y conductor de directrices de justicia social.

El tributo es cobrado para exigir una mudanza en el comportamiento deseado al medio ambiente, sin bloquear su desarrollo.

Y, así, importa matizar que el Estado para atingir sus fines sociales tiene de elegir manifestaciones de riquezas adecuadas a las características propias del sujeto o actividad económica que sufre la carga económica del tributo.

3.11.2. LA CAPACIDAD ECONÓMICA Y LA FISCALIDAD AMBIENTAL EN EL CONSUMO DE ENERGÍA ELÉCTRICA

Ahora se analiza la capacidad económica referente sobre los impuestos indirectos en que el sustrato económico recae sobre el consumo, bien como sobre servicios.

Primero, conviene averiguar la hipótesis de ocurrencia de progresividad directa al consumidor en razón de niveles diferenciados en razón de la cantidad del consumo.

A través de esta sistemática es difícil comprobar que la tributación alcance el objetivo de estimular actuaciones protectoras del medio ambiente, pues muchas veces el consumidor no tiene opciones de actuar favorablemente al medio ambiente, sobre todo en el sector eléctrico que muchas veces está monopolizado a las grandes empresas.

De acuerdo con el sistema de la Constitución Federal Brasileña, los impuestos deben ser personales, alcanzando así la capacidad económica del contribuyente.

La tributación hará surgir una relación jurídica que sujetará el sujeto a una obligación y un deber-derecho

subjetivo de pagar solamente la cantidad adecuada a su evaluación de capacidad económica, cuyo comportamiento ocasionó la incidencia.

Es embarazoso refutar la capacidad económica en los tributos ambientales, ya que referido principio indica el límite máximo a que el sujeto pasivo puede estar obligado a contribuir.

Con todo, en razón de la repercusión tributaria se irá deparar con tributos que imposibilitan la evaluación de la capacidad económica.

La capacidad económica no debe partir de la proporción de la gravedad del daño causado por la actividad. Para la efectividad del principio es importante investigarla cuanto la efectiva capacidad económica del sujeto pasivo. Es cierto que la capacidad económica no puede darse por presunción en la medida que orienta la cobranza de un tributo.

Con un sistema tributario justo basado en los principios de igualdad y progresividad, en relación a los tributos indirectos se concluye por la posibilidad de aplicación del principio de la capacidad económica justificada por la selectividad que permitiría tratamiento adecuado a los contribuyentes, de acuerdo con la esencialidad del producto adquirido, informadora de mayor o menor capacidad económica.

No resta visible que el fisco pueda considerar la capacidad económica del consumidor hasta porque el consumidor no está sugestionando algún beneficio económico y la electricidad es un bien de primera necesidad. Además, se desconoce el impacto ambiental en que incurren y tienen de soportar.

En relación a los impuestos indirectos, considerase posible la aplicación de la capacidad económica mediante la selectividad que admitiría ofrecer tratamiento adecuado a los contribuyentes, conforme la esencialidad del producto adquirido, reveladora de la capacidad económica.

En el sistema constitucional de Brasil, la selectividad visa aplicar alícuotas diferenciadas al IPI y al ICMS, de manera a alcanzar alícuotas más elevadas para los productos y servicios superfluos, objetivando cohibir el consumo exacerbado de algunos productos y de tributar otros solamente consumidos por la población de mayor poder adquisitivo.

Importa al tema dos dispositivos constitucionales relativos a los dos impuestos indirectos que inciden sobre el consumo, como el ICMS y el IPI.

Concerniente al IPI, la Constitución Federativa de la República de Brasil así dispone:

> Artigo 153. Compete à União instituir impostos sobre:
> [...]
> IV . produtos industrializados;
> [...]
> § 3º O imposto previsto no inciso IV:
> I – será seletivo, em função da essencialidade do produto;
> [...]

Por su vez, relativo al ICMS así establece:

> Artigo 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
> [...]
> II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
> [...]
> § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

> [...] poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços. (grifo nuestro)

Observe que concerniente al Impuesto sobre Productos Industrializados – IPI, la Constitución Federal establece en el artículo 153, párrafo tercero, que dicho impuesto *debe* ser selectivo, mientras en relación al Impuesto sobre la Circulación de Mercancías y servicios de transporte interestatal e intermunicipal y de comunicación *puede* ser selectivo, para el último se trata de facultad.

En que pese trate de una facultad al ICMS, lo mismo ha de ser orientado por criterios de justicia fiscal, sin desconsiderar la capacidad contributiva del consumidor.

El constituyente ha dispuesto determinada regla de la selectividad a penas al IPI y al ICMS. Luego, si el impuesto está graduado con disposición de diferenciación de incidencia y cobranza a los contribuyentes, implica que esta graduación no debe dejar de lado la selectividad del producto.

Si de otra manera es vista la regla de la Constitución brasileña, no habría razón de existir su disposición y las normas constitucionales son puestas para resguardar eficazmente un derecho o un valor, que en el contenido propuesto tratase de la tutela del contribuyente.

La Constitución de un país es la ley suprema en la cual se encuentra un conjunto de disposiciones concernientes a la estructura fundamental del estado y de las relaciones en la sociedad.

Por ello que no se debe olvidar que la Constitución debe ser interpretada de forma que le impute mejor eficacia, observando su conjunto de normas y finalidades.

De esta forma, aunque tocante a la esencialidad constituya una facultad, no se puede tener como simple criterio de conveniencia y oportunidad, pues implica conformismo a innúmeras premisas constitucionales.

Ello hace cuestionar el motivo de la Constitución brasileña haber conferido esta facultad al legislador relativa al ICMS. En la medida que la Carta Magna ha hecho la referencia de que el ICMS podría ser selectivo ha atribuido el carácter de justicia fiscal a referido tributo.

El elemento que pauta la justicia fiscal es la capacidad contributiva, no obstante tanto el IPI como el ICMS son tributos que no posibilitan las respectivas graduaciones de acuerdo con la capacidad contributiva, pues son tributos indirectos.

Tributando de forma diferenciada en atención a la selectividad del bien se estaría graduando de acuerdo con la capacidad económica, una vez que quien adquiere productos esenciales (el alimento y la electricidad, por ejemplo) son todos de la sociedad, incluyendo aquellos que detienen menor capacidad económica, mientras la otra parte de la sociedad que detiene mejor capacidad económica adquiere bienes superfluos.

Aunque el ICMS tenga carácter preponderante de fiscalidad, no se puede admitir el establecimiento de gravámenes más pesados al ICMS incidente sobre la energía eléctrica con el objetivo principal de incrementar la recaudación, pues es un bien revestido de particularidades propias de bienes de primera necesidad de las personas que no puede ser privado su acceso a ellas.

Por esta razón el legislador y el aplicador de las reglas jurídicas no podrán dejar de lado la directriz cardinal de la

interpretación y realización de la Constitución Federal considerando otros elementos normativos.

En la repercusión tributaria quien irá soportar el encargo económico del tributo es el consumidor final y no el productor o comerciante.

El consumidor no será el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria propiamente dicha, pero tendrá de soportar el valor del tributo que está incluido en la venda del producto. Luego, es inviable adecuar la capacidad económica individual de cada uno de los diferentes consumidores.

Estas hipótesis ocurren en los tributos del sistema brasileño como el Impuesto sobre la Circulación de Mercancías y Servicios de Transporte Intermunicipal e Interestatal y de Comunicación – ICMS y en el Impuesto sobre Productos Industrializados – IPI.

Conviene a destacar en consonancia con el objeto de este trabajo que de estos dos impuestos, solo el primero (ICMS) puede incidir sobre operaciones relativas a energía eléctrica.[61]

No está desacertado afirmar que las operaciones relativas a la energía eléctrica son inmunes al Impuesto sobre productos industrializados (IPI).

---

[61] *Art. 155, CF: [...] § 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País [...]*
Así:
Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...] II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; [...]
Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: I - importação de produtos estrangeiros; II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; [...]

Instituir tributo o incrementar el gravamen de los existentes, por la lógica de la economía de mercado y también con base en la repercusión tributaria, la elevación de los costos de la producción, motivada por la tributación, será, probablemente repasada a los precios del producto.

La tributación ambiental, incluyendo la repercusión tributaria, tiene como consecuencia el aumento en el precio del producto. Las consecuencias de este resultado son la segregación de la disponibilidad del bien producido a parcelas de la población y formación de monopolios, que no es lo que realmente se pretende con la tutela ambiental.

Capítulo IV

ASPECTOS TRIBUTARIOS, CONSTITUCIONAIS Y AMBIENTALES DELIMITADORES DE LA TUTELA AMBIENTAL DE LA ELECTRICIDAD

4.1. LA PROPORCIONALIDAD y LA RAZONABILIDAD PARA REGIR LA FISCALIDAD AMBIENTAL

El medio ambiente consolida un deber imprescindible de configuración legal con anclaje constitucional y de una tarea de protección puesta por la Carta Magna encomendada a los poderes públicos de cada Estado.

Las concreciones legales de tal deber pueden entrar en contradicción con otros derechos y valores fundamentales, lo cual exige un control de proporcionalidad.

El estudio de la teoría de la proporcionalidad surgió en el segundo pos-guerra y tiene raíz en el derecho alemán, la cual también es denominada de “mandamiento de prohibición del exceso”.

De acuerdo con la doctrina de Willis Santiago Guerra Filho, el principio de la proporcionalidad se encuadra en la dimensión del principio de la igualdad, ya que es mecanismo esencial de política-constitucional para la adecuación de los diferentes intereses en juego.[62]

El principio de la proporcionalidad presupone la legitimidad de los medios utilizados y de los fines esperados, como también la adecuación de los medios para la ejecución de los objetivos buscados y la necesidad de su utilización.

Así, como de importancia para el presente estudio, el juicio definitivo de la medida cuanto a su proporcionalidad y razonabilidad hay de resultar de la minuciosa ponderación entre el significado de la intervención para el afectado y los objetivos pretendidos por el legislador.

En esto sentido, de igual manera se experimenta una ponderación cuanto a los criterios de *extrafiscalidad* de la tributación, pues conforme el propio sistema constitucional se admite la tributación exacerbada, como por ejemplo al admitir la progresividad fiscal en dos tributos incidentes sobre la propiedad.[63]

Otra perspectiva del principio de la proporcionalidad está en llevar en cuenta los parámetros según los cuales resulta aceptable una restricción a un valor, fin o interés tutelado al máximo nivel normativo. Es decir, pone en relación los aspectos en confronto, para alcanzar las soluciones específicas.

---

[62] GUERRA FILHO, W. S. *apud* FIORILLO, C. A., MARQUES FERREIRA, R. *Direito Ambiental Tributário.* São Paulo: Saraiva, 2005.

[63] Aunque no sea el tema propuesto que envuelve el sector eléctrico, conviene traer la información que la Constitución brasileña autorizó dos formas de progresividad fiscal para los impuestos sobre la propiedad predial y territorial urbana y sobre la propiedad territorial rural en caso en que no les sea dado el adecuado aprovechamiento con vistas a la función social de la propiedad.

Con ello se está dando una solución a un caso concreto, que no significa crear un criterio absoluto aplicable siempre que ocurra el conflicto. Todos los elementos deben ser observados, no siendo admisible la abstracción que olvide o menosprecie alguno de esos elementos.

De esta forma, hay que ver que la ley solo puede restringir los derechos y libertades en casos expresos en la Constitución, y siguiendo los criterios de razonabilidad y proporcionalidad se tiene que las medidas para la tutela del medio deben ser adecuadas y necesarias para también salvaguardar otros derechos o intereses constitucionalmente protegidos.

Además, hablando también de los criterios de razonabilidad, el medio aparte de ser adecuado en la medida que su auxilio puede promover el resultado deseado, él también debe ser exigible, que es decir, el legislador no podría haber elegido otro medio igualmente eficaz.

Asentado en lo expuesto hay que ver que la intervención del Estado en el sector eléctrico, tomando por base la defensa del medio ambiente, no puede olvidar de que sus actuaciones no pueden obstar tal actividad de esencial importancia a la sociedad.

Los actos estatales deben dirigirse de forma a cautelar dos importantes principios constitucionalmente previstos que es la defensa del medio ambiente y la libre iniciativa.

El mejor resultado para una política ambiental y económica conjugada es extraer de cada uno de ellos lo que de mejor tiene a proporcionar. Hay de considerar la disponibilidad de recursos económicos para el empleo de modos de producción optimizados.

4.2. DISTINCIÓN DE LAS FINALIDADES FISCALES Y EXTRAFISCALES EN LA FISCALIDAD AMBIENTAL

Los tributos ambientales, en su esencia, no se configuran simplemente en fiscales o extrafiscales, pues las dos finalidades se conciertan de hecho en grado versátil en todos ellos, no siendo una característica exclusiva de los impuestos ambientales.[64]

Los diversos fines de la fiscalidad pueden ser como instrumentos de política económica, progreso social o distribución de la renta. La fiscalidad ambiental vela por la utilización de instrumentos destinados a modular el esfuerzo del agente económico.

La gestión de la fiscalidad ambiental puede orientarse en el sentido de evitar la contaminación con previsiones de bonificaciones y exenciones fiscales para aquéllos que actúen de modo a preservar el medio ambiente, como reduciendo sus vertidos contaminantes, haciendo inversiones en tecnologías más limpias u opten por la utilización de recursos renovables.[65]

Todavía, mismo que se verifique el carácter extrafiscal de un tributo ambiental, no hay que olvidar de la necesidad de otro básico que es el recaudatorio. Pues, si no hay el aspecto de recaudación se puede creer que es difícil hablar de tributo. Con todo, no es decir que esta finalidad esencialmente

---

[64] PALAO TABOADA, C. *El principio "quien contamina paga" y el principio de la capacidad económica. In Direito Tributario Ambiental.* Coordinación: Heleno Taveira Tôrres, Malheiros Editores, 2005, p. 83.

[65] PATÓN GARCÍA, G. *La Fundamentación del uso de los tributos para la protección del medio ambiente.* Revista Jurídica de Castilla-La Mancha, n. 27, Toledo, Diciembre de 1999, p. 177.

recaudatoria sea la más importante en cuanto a los efectos del tributo. [66]

La fiscalidad ambiental es un paradigma que se puede valer para identificar que la función recaudatoria está en plano secundario. Sus justificativas primordiales presentan características extrafiscales que se traducen en la protección del entorno natural.

Cuando se trata de la implantación de tributos con una finalidad no recaudatoria, o sea, extrafiscal, debe se tener en cuenta los límites que están sometidos.

La tributación ambiental, concentra necesariamente, la función de inhibir comportamientos difusamente indeseables y no, meramente, de recaudación de recursos financieros.

El soporte jurídico que legitima su aplicación es el de reducir o abolir comportamientos nocivos al medio ambiente, gravando el encargo económico de la actividad depredadora del medio ambiente.

De tal manera, se quiere aplicar una política de intervención adecuada del Estado sobre la sociedad y sus modos de producción con fulcro de dar efectividad al principio de *quien contamina paga* y del desarrollo sostenible.

La *extrafiscalidad* tiene su efecto cuanto al elemento económico del tributo incidente sobre la norma tributaria y a través de ello que se estimula o reprime comportamientos, posibilitando así, indirectamente, el alcance del valor protegido constitucionalmente.

Es cierto que este efecto *extrafiscal* no está presente solamente en la tributación ambiental. En el ordenamiento brasileño sobre la importación de bienes, la cual tiene por

[66] PATÓN GARCÍA, G. *Op. cit.*, p. 178.

finalidad la protección de la industria nacional y no solamente el fine de recaudar recursos.

Sobre el tema Ricardo Lobo Torres enseña que la *extrafiscalidad, como forma de intervención estatal en la economía, presenta una doble configuración: de un lado, la extrafiscalidad se deja absorber por la fiscalidad, constituyendo la dimensión finalista del tributo; de otro, permanece como categoría autónoma de ingresos públicos, a generar prestaciones no tributarias."*[67]

La materia se presenta en distintos matices, como es plausible registrar que muchos de los sistemas constitucionales admitan que el medio ambiente perjudicado por la acción productiva contaminadora podrá ser reparado con recursos públicos que pueden ser obtenidos con la imposición ambiental positiva.

Por lo demás, la finalidad extrafiscal no está en contradicción con los sistemas constitucionales, principalmente a los que adoptaran las medidas ambientales puestas por los organismos internacionales.

Así, cuando se estudia la fiscalidad ambiental, se debe cuidar que el derecho tributario debe estar en consonancia con toda la Constitución, principalmente debe observar los objetivos que por ellos son resguardados, como el medio ambiente y los valores elegidos por ellos, bien como ellos pueden ser alcanzados mediante política fiscal.

---

[67] LOBO TORRES, R. *Curso de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p.167. Traducción libre.

4.3. LAS EXTERNALIDADES AMBIENTALES Y LA FISCALIDAD AMBIENTAL

El elemento de relevancia para la aplicación de la fiscalidad ambiental está en relación con la inexistencia de costes ambientales en la esfera privada del productor.

Concernientes costes que no son soportados por el productor y si repasados a la sociedad, son conocidos como *externalidades negativas*.

La cuestión fue suscitada en la Cumbre de Río de Janeiro cuando fue puesto en debate el principio de *quien contamina paga.*

Pertinente a la referida discusión se consideró que las autoridades deberían promover la *internalización* de los costes ambientales y para ello, aplicar instrumentos económicos, avistando la política de que el contaminador deberá, en principio, sobrellevar los costes de la contaminación.

El Estado al aplicar las políticas ambientales mediante los instrumentos económicos no debe olvidar de atender el interés público, bien como debe tener especial cuidado con la distorsión que se puede ocasionar al comercio y las inversiones internacionales.

Conforme se puede verificar, si no existir la *internalización* del coste ambiental en la actividad económica que produce el daño ambiental, acaba por transferir perjuicio a la sociedad en general.

Por esta razón que es necesaria la intervención estatal para la asignación óptima de recursos naturales, como en el caso de la producción de energía eléctrica lograr la

estabilización de las emisiones de gases de efecto invernadero.

El tratamiento a ser adoptado debe considerar las cuestiones sociales que están envueltas para un resultado positivo al fine esperado. Precisamente, una teoría que influencia la tributación ambiental, está relacionada al Óptimo de Pareto.

Tratase de un referencial de eficiencia económica. Es decir, el punto óptimo de la economía equivale a una situación económica en que los recursos escasos de la economía están distribuidos por las varias utilizaciones posibles, con cuidado de la económicamente más eficiente.

Según el óptimo de Pareto la economía de mercado alcanza un grado óptimo cuando ejecuta una satisfactoria relación entre el uso de un recurso natural y su conservación. Considerase que el precio permita la utilización del bien al mismo tiempo que lo conserva.

Es una tentativa de adecuar a la necesidad de un desarrollo económico sostenible. Hay de considerar que se tratan de una conjetura de realidad dinámica que demanda constantes revisiones en las decisiones que deben ser tomadas.

En dicha perspectiva, es necesario comprender y conocer los costes relativos a estas informaciones para entender el fenómeno que se pretende tributar. En efecto, envuelve varios procesos como colectas de dados, análisis de situaciones actual y propuesta.

En sintetice, la teoría del Óptimo de Pareto consistió en la presuposición de que el equilibrio general del mercado es una situación donde se obtiene el máximo de producción

satisfaciendo a las demandas y a las necesidades de los consumidores, atendiendo al máximo su bien-estar.

Específicamente al tema de la tributación, conviene decir que la misma debe servir para la promoción del equilibrio del mercado, Pareto excluyó las externalidades.

Es decir, para el alcance del bien-estar sería importante la justa ecuación en que los costos privados y los beneficios de cualquier acción para el individuo, medida por el precio de mercado, reflejarían en los costos y en los beneficios para la sociedad.

En otras palabras, la producción de bienes o su utilización pueden acarrear efectos positivos o negativos al propio productor, bien como puede alcanzar a las demás personas que no participaran de la cadena consumidora del producto.

Mientras los efectos se restringen al ámbito de la unidad productora, los efectos son internos, por otro lado, cuando los efectos de la producción ingresan en otras unidades productivas, consumidores o sociedad, se tiene los efectos externos. Estos efectos pueden presentarse como positivos (ganancias) o negativos (pierdas).

En el ámbito colectivo son las pierdas externas las que más trascienden en el desequilibrio del mercado, no logrando así el Óptimo de Pareto, pues hay desigualdad del costo y del precio marginal. Esas fallas de mercado son llamadas de externalidades.

Consisten en externalidades negativas aquellas que la actividad económica impone costes no indemnizados a las personas, es decir, el coste social de un bien que es soportado por la colectividad excede el coste privado que es sostenido por el productor del bien.

Por su vez, son positivas las externalidades cuando la actividad económica genera beneficios para las personas sin que ellas deban sufragar por ellos.

Además, no se debe restringir apenas a una visión economista. Claro debe estar la verificación de este óptimo de contaminación también por el punto de los ecologistas. Luego, la referida contaminación óptima significa en la verdad, una referencia aceptable de contaminación. Fernando Magalhães Modé así lo explica:

> A verificação do ponto ótimo de poluição pelos economistas costuma se dar desprezando-se os níveis de poluição acumulados. Numa perspectiva ecológica, desde a primeira unidade de poluição surgem desequilíbrios no meio ambiente, entretanto, na visão econômica esse desequilíbrio só se tornará relevante quando se ultrapassar a capacidade assimilativa ou regenerativa do ambiente. A perspectiva econômica coloca o limite de tolerância do ponto de vista ecológico como ponto inicial da análise do custo social em que se incorreu.[68]

La tributación ambiental está relacionada a hipótesis de las *externalidades* negativas, como elemento de desequilibrio en el proceso de desarrollo económico, pues los tributos incidirán sobre actividades contaminantes, considerando que la pierda social es el daño ambiental, lo que demuestra su característica de externalidad negativa.

---

[68] MODÉ. *Op. cit.,* p. 117. Traducción libre: *La verificación del punto óptimo de contaminación por los economistas suele ocurrir despresándose los niveles de contaminación acumulados. En una perspectiva ecológica, desde la primera unidad de contaminación surgen desequilibrios al medio ambiente, sin embargo, en la visión económica ese desequilibrio solo se tornará relevante cuando ultrapasar la capacidad asimilativa o regenerativa del ambiente. La perspectiva económica coloca el límite de tolerancia del punto de vista ecológico como punto inicial del análisis del costo social en que se incurrió.*

Con todo, importa resaltar que la tributación ambiental, cuando se busca la internalización de los costes ambientales, pretende la corrección de las distorsiones de mercado que pelas externalidades negativas propicia a los agentes económicos una subvención por parte de la sociedad a los costes ambientales por él producidos.[69]

La mensuración de las externalidades causadas debe ser adecuada para proporcionar informaciones apropiadas para la adecuada proporción de la carga fiscal.

Debe partir de un estudio analítico del proceso productivo y de las informaciones estadísticas y estudios económicos que orienten el legislador para conjugar efectivamente los intereses ambientales y económicos.

La tributación ambiental tiene por base el *principio de quien contamina paga* el cual establece la internalización de los costes ambientales por derivación de justicia social, una vez que el individuo no pueda lucrar a coste de la sociedad.

Consonante a muchos autores[70], como Herrera Molina, este principio tiene implicado que la tributación ambiental se refleja como una proyección del principio de solidaridad pues atiende el reparto de las cargas públicas para atender el interés general.

Por lo demás, la fiscalidad ambiental hace con que el particular evalúe el límite que es aún ventajoso ejercer la actividad económica contaminadora, importando como

---

[69] El fine que se persigue con las políticas del Estado en la internalización de este tipo de *deseconomías*, se encuentra en la consecución de un cambio de comportamiento de consumo y de producción, de manera que adviertan los problemas y adopten, en consecuencia, decisiones acores con una conducta respetuosa con el entorno natural y con una explotación ración de sus recursos.

[70] *Vid*. PALAO TABOADA, *Op.cit.*, págs. 79 a 95.

incentivo del uso de mecanismos menos agresivos al medio ambiente.

Relevante considerar que solamente las actividades consideradas esenciales tendrían autorización para seguir funcionando, desde que los niveles de contaminación sean monitoreados.

La coexistencia de *externalidades* en la actividad económica demuestra la necesidad de el Estado intervenir en el sector, sea teniendo una influencia directa en la producción contaminante del agente estatal o proporcionar condiciones de concesión de beneficios tributarios para las empresas que adoptaren conductas contributivas al medio ambiente, bien como puede recaudar multas o impuestos desincentivando la conducta agresora al medio ambiente.

4.4. LA MENSURACIÓN DE LAS EXTERNALIDADES PRODUCIDAS POR LA ACTIVIDAD ECONÓMICA

El análisis de las *externalidades* ha tenido gran contribución de Alfred Marshall, teniendo también colaboración de los estudios de Arthour C. Pigou e Roland H. Coase.

En el concepto de Arthour C. Pigou, las *deseconomías externas*, o *externalidades negativas* son los efectos perjudiciales a la sociedad ocasionadas por la producción privada.

En contrapartida, las *externalidades positivas* (o *economías externas*) serían los resultados positivos

originados pela producción privada que favorecen el bien-estar social.

Así, no siendo considerados por el mercado los efectos positivos y negativos, no es posible permitir a los agentes económicos un óptimo direccionamiento de los recursos disponibles. Para Pigou esto sería una falla en el mercado y que debe ser reparada por el Estado a través de su intervención.

Siguiendo la sugerencia de Pigou, la interferencia estatal sería por medio de la imposición tributaria de forma que los agentes económicos considerasen los efectos negativos en el precio de determinado producto, bien como al Estado restaría subvencionar o criar un incentivo al ente económico que ocasionase externalidad positiva.

Para Coase, la cuestión debe ser solucionada entre los particulares y aleja la actuación estatal, mezclase con una concepción liberal de la economía.

Siguiendo los estudios, lo que se tiene es que las disconformidades entre los costos privados y sociales deben ser eliminadas entre los propios particulares. Ocurriría transacción directa entre el causador y aquél que soporta la *externalidad* para la disolución del problema.

Hay que destacar que la concepción de Coase no es la más adecuada al ámbito de la energía eléctrica. Es necesario que haya una repartición inicial de derecho, sobre todo sobre los derechos ambientales. Así, partiendo del tema propuesto relativo a la electricidad en que el daño oriundo del sector es ocasionado al aire, ¿cómo es posible dividirlo?

Es un tanto inconcebible la posición de Coase, ya que se trata de muchas fuentes de las externalidades y innúmeras

víctimas. Además, como sujetar a negociación el medio ambiente, que es un bien difuso.

La concepción de Pigou parece la más apropiada en la medida que se puede adoptar la tributación ambiental, habiendo la intervención del Estado en el uso de los bienes ambientales.

Según se concluye de la teoría de Pigou que ella está coherente con la aplicación del principio *quien contamina paga* en su proyección redistributiva, con todo está limitada a los límites de imposición tributaria.

Por esta teoría, el costo ambiental que es soportado por la sociedad, debe ser internalizado a los costes del contaminador. Para tanto, la actuación del Estado se vale del tributo como instrumento de su intervención.

4.5. LA FIGURA DEL DOBLE DIVIDENDO Y LA FISCALIDAD AMBIENTAL

Doble dividendo es la consecuencia de la obtención de beneficios con reducción de los gastos públicos con la preservación, conservación y recuperación del medio ambiente, aliada a recetas logradas por los tributos ambientales proporcionando la reducción de otros impuestos aptos a destorcer el funcionamiento de la economía.

Se configura como un mecanismo para que la tributación ambiental sea la más neutra posible. Consiste en la aplicación del producto de la tributación ambiental para proporcionar una neutralidad de impactos en la economía.

Concierne en crear un tributo ambiental que su producto sea dirigido a costear alguna necesidad estatal y con ello, haya la reducción de otro tributo para que este tenga una reducción.

Sin embargo, resaltase que para la aplicación de este instrumento denominado doble dividendo es importante averiguar cual es la especie tributaria, si ella permite que su producto sea vinculado y si el producto recaudado sería suficiente para el costeo de lo que sería propuesto.

Para los propósitos de tutela ambiental la aplicación de beneficios debería concentrarse en las inversiones para la adquisición de equipamientos o instalaciones que no damnifiquen el entorno natural. Es míster que haya inversiones para que se hagan alteraciones en el proceso de producción.

Cumple a los ciudadanos contribuir con los costes públicos. El medio ambiente es un bien común e indivisible para el conjunto social. Delante de la degradación de la naturaleza es que se reclama la sistemática de la fiscalidad ambiental.

El tributo ambiental para ser válido es míster estar presente su finalidad extrafiscal, estando adecuadamente conjugado con el daño ambiental. La configuración debe ser proporcional, es decir, la reducción del daño ambiental deberá resultar necesariamente de la disminución del gravamen.

Los instrumentos de tutela ambiental deben ser gestionados conforme las providencias presentadas por el sujeto pasivo con el objetivo de reducir la contaminación.

La flexibilidad de los instrumentos puestos a disposición del ente contaminador debe estar presente, pues la elección debe ser del contribuyente que ejerce una

actividad lícita y sobre todo en el caso del sector de la energía eléctrica es una actividad productora de elemento esencial.

Uno de los debates teóricos de la imposición ambiental está relacionado al doble dividendo[71]. El doble dividendo consiste que los ingresos generados por los tributos medioambientales sean utilizados para reducir otros tributos ya existentes.

Las fuentes de ingresos públicos, como las que gravan el trabajo o el ahorro, disminuyen la eficiencia y retrasan el desarrollo económico, sin embargo son necesarios para la manutención del Estado para financiar los gastos públicos.

La propuesta es que los tributos ambientales ofrezcan la posibilidad de mejorar la economía en atención al medio ambiente.

No obstante, la cuestión se impone difícil en la medida que los tipos impositivos son muy altos, lo que generaría un gravamen muy alto.

Con la fiscalidad ambiental se pretende introducir nuevos impuestos ambientales, o el incremento de los ya existentes. La hipótesis del doble dividendo implica utilizar la recaudación de un impuesto ambiental para financiar reducciones en otros impuestos distorsionantes, de forma que el presupuesto público sea asegurado sin alteraciones.

El doble dividendo se molda en dos aspectos. El primero, sería el primer dividendo concerniente a la mejora del medio ambiente, y el segundo, sería la mejora del sistema tributario.

[71] La hipótesis de doble dividendo de la imposición ambiental surgió en principios de la década de los noventa por David Pearce (1991) como fundamento académico para las propuestas de ejecución de reformas fiscales verdes.

En relación al primero dividendo, la cuestión sería el alcance de la finalidad extrafiscal que es la protección del medio ambiente y se ella sería eficiente, lo que se está discutiendo en el presente trabajo.

Pertinente al dividendo relacionado al sistema tributario, importante traer dos clasificaciones planteadas por la doctrina. Una de ellas está relacionada al *doble dividendo débil*, al cual implica que la recaudación obtenida por los impuestos ambientales es aprovechada para reducir otros tributos distorsionantes y disminuyen los costes de la regulación ambiental, frente a otros instrumentos de intervención estatal.

Por otro lado, está el *doble dividendo fuerte*, que resulte en mejora del medio ambiente y eficiencia económica conjuntamente, es importante que sea capaz de trasladar excesos de gravamen desde los mercados más distorsionados hacia los menos distorsionados.[72]

Un ejemplo expresado por la doctrina que abordaría el doble dividendo de la imposición ambiental es un impuesto sobre las emisiones de CO_2. Con ello, se tiene el objetivo de reducir las emisiones de un gas contaminante y sería capaz de generar importantes ingresos fiscales estables, puesto que la demanda de combustibles fósiles es poco elástica y aún es inexistente una tecnología que reduzca la emisión de dicho gas producido durante su combustión.[73]

Los factores benéficos relacionados a la introducción de impuestos ambientales de forma neutral en términos

[72] BUÑUEL, M. *Los instrumentos económicos como incentivo a la eficiencia energética. In* Estudios sobre fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible. Dirección Ramón Falcón y Tella. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid: 2006, *passim*.

[73] El ejemplo presentado es meramente informativo. Se advierte que no se trata de una opinión defendida en esto trabajo.

recaudatorios están asociados al mantenimiento estable del presupuesto público.

Por otro lado, habrá un encarecimiento de las actividades productivas y de consumo ocasionados por esta imposición ambiental activa, sobre aquellas que generan una *externalidad* negativa, representando un desincentivo para reducir su incidencia negativa sobre el medio ambiente. Permitiría mejorar la asignación de los recursos, distorsionando intencionadamente el comportamiento de los agentes.

Por otro aspecto, los impuestos ambientales son aptos a originar ingresos públicos, como cualquier otro impuesto, pudiendo ayudar a la ejecución de objetivos fiscales.

La recaudación conseguida por estos impuestos a través de sus recursos financieros podría financiar reducciones en los tipos impositivos de otros tributos distorsionantes.

Los recursos financieros de la recaudación de los impuestos ambientales pueden ser utilizados para reducir otros impuestos distorsionantes, de forma a obtener mejoras en la eficiencia del sistema fiscal y también del bienestar social.

Además, acrecentase que este incremento en la recaudación solo refuerza la idea de que en Brasil se pueda proporcionar incentivos fiscales en el Impuesto sobre Productos Industrializados para el fomento de las técnicas de energía renovable.

Con los incentivos sobre los productos relativos a las técnicas de producción de energía renovable, es visible la finalidad esencialmente ambiental. Sería una forma de abaratar en términos relativos los bienes del activo fijo

traducidos en las tecnologías renovables, incentivando su adopción.

Sin embargo, por otro lado, es relevante resaltar que un incremento en el tipo impositivo del bien causante de la contaminación eleva las distorsiones proporcionadas por el sistema fiscal, y no la reduce como se quiere proponer los defensores de que la recaudación ambiental obtenida fuera utilizada para financiar recortes en los tipos de los impuestos distorsionantes.

Interesante razonamiento sobre el problema es expuesto por Bovenberg y de Mooij citando como ejemplo de financiación del impuesto ambiental del impuesto distorsionante y el impuesto sobre el salario. Es decir, si el impuesto ambiental al incrementar los precios de los bienes de consumo privado, acaba por incidir de manera implícita sobre las rentas del trabajo, las rentas en el modelo, al reducir el salario real. [74]

Conforme se infiere, un incremento de tipos en la imposición ambiental disminuye el salario real y también la oferta de trabajo de los individuos, contribuyendo de esta forma con las distorsiones en el mercado de trabajo.

Se verifica que la reducción de tipos en el impuesto sobre el trabajo no es capaz de compensar los efectos negativos sobre la oferta de trabajo puesto por el impuesto ambiental.

Está bien matizado que cuando los individuos sustituyen el consumo del bien privado contaminante por el no contaminante, se tiene un rebajamiento en su base impositiva.

[74] BOVENBERG, L. y DE MOOIJ, R. (1994a): "Environmental Levies and Distortionary Taxation" The American Economic Review, n.º 94(4), pp.1085-1089. *Apud El doble dividendo de la imposición ambiental. Una puesta al día. Apud* RODRÍGUEZ MÉNDEZ, Miguel Enrique. P. T. N. 23/05. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid: 2005.

Complementan los autores para la concepción alternativa del doble dividendo, que el impuesto ambiental se presenta como un instrumento menos eficiente para generar ingresos fiscales que el impuesto sobre el trabajo. Por consiguiente, es difícil hablar en obtención de un doble dividendo de la imposición ambiental.[75]

4.6. EL SISTEMA TRIBUTARIO NACIONAL BRASILEÑO Y LA TRIBUTACIÓN AMBIENTAL EN EL SECTOR ECONÓMICO DE LA ENERGÍA ELÉCTRICA

El sector eléctrico es tan importante para la vida humana, como su producción continuada que atiende las necesidades de calidad de vida del individuo y del desarrollo económico de la sociedad.

Observando las *externalidades* ambientales se observa la dificultad de tener un medio ambiente ecológicamente equilibrado de forma aislada. Las acciones estatales con vistas a la tutela ambiental producen grandes reflejos en el mercado y en la economía en su todo, ya que es el medio ambiente la base y fuente para la producción de bienes esenciales de las gestiones económicas.

El desarrollo capitalista visto como predatorio es insensible a la mejora de la calidad de vida y no coaduna con la propia idea de desarrollo prospero. Por ello, que se debe

[75] Plausibles los argumentos presentados considerando que el impuesto ambiental reduce el salario real neto, generando las distorsiones en el mercado de trabajo que un impuesto sobre la renta y también en relación a los consumidores que tendrán restringidas la elección entre distintos bienes de consumo.

tener una noción en el mismo nivel de medio ambiente saludable y desarrollo económico.

El medio ambiente está tutelado de forma expresa en diversas Constituciones, incluyendo la brasileña que resguarda que *todos tienen derecho al medio ambiente ecológicamente equilibrado, bien de uso común del pueblo y esencial a la saludable calidad de vida, imponiéndose al Poder Público y a la colectividad el deber de defenderlo y preservarlo para las presentes y futuras generaciones.*[76]

Es con base en la tutela ambiental constitucional que se puede viabilizar la concreción de la tutela ambiental dentro de otros ramos del ordenamiento jurídico, como por ejemplo el derecho tributario.

---

[76] Traducción libre. El referido artículo en su texto original así dispone: *Art. 225,* de la Constitución Federal de la República de Brasil: *Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações. § 1º Para assegurar a efetividade desse direito, incumbe ao Poder Público: I – preservar e restaurar processos ecológicos essenciais e prover o manejo ecológico das espécies e ecossistemas; II – preservar a diversidade e a integridade do patrimônio genético do País e fiscalizar as entidades dedicadas à pesquisa e manipulação de material genético; III – definir, em todas as unidades da Federação, espaços territoriais e seus componentes a serem especialmente protegidos, sendo a alteração e a supressão permitidas somente através de lei, vedada qualquer utilização que comprometa a integridade dos atributos que justifiquem sua proteção; IV – exigir, na forma da lei, para instalação de obra ou atividade potencialmente causadora de significativa degradação do meio ambiente, estudo prévio de impacto ambiental, a que se dará publicidade; V – controlar a produção, a comercialização e o emprego de técnicas, métodos e substâncias que comportem risco para a vida, a qualidade de vida e o meio ambiente; VI – promover a educação ambiental em todos os níveis de ensino e a conscientização pública para a preservação do meio ambiente; VII – proteger a fauna e a flora, vedadas, na forma da lei, as práticas que coloquem em risco sua função ecológica, provoquem a extinção de espécies ou submetam os animais a crueldade. § 2º Aquele que explorar recursos minerais fica obrigado a recuperar o meio ambiente degradado, de acordo com solução técnica exigida pelo órgão público competente, na forma da lei. § 3º As condutas e atividades consideradas lesivas ao meio ambiente sujeitarão os infratores, pessoas físicas ou jurídicas, a sanções penais e administrativas, independentemente da obrigação de reparar os danos causados. In albis.*

Se tiene el medio ambiente como un patrimonio mayor de toda la humanidad. Para la economía es importante la preservación de los recursos naturales, pues su precariedad también puede comprometer el sector de la economía.

Nótese que delante de otros aspectos, sobre todo el económico, los recursos naturales están infravalorados y su uso ultrapasa el exceso, sin preocuparse con su extirpación.

Por esta razón que se debe introducir esfuerzos en razón de la necesidad de remediar el uso incontrolado dos recursos naturales, para salvaguardar y tutelar el equilibrio ecológico del ambiente.

En la Carta Magna de Brasil está implantada una orden económica conjugada armónicamente con la tutela ambiental.[77] La norma constitucional no establece tratamiento favorable a uno o a otro. Con todo, es un imperativo constitucional que los poderes legislativo y ejecutivo se pugnen por alcanzar tal misión.

Lo intuito del constituyente es que haya una política sostenible de los recursos naturales en la actividad económica. El uso de los recursos naturales debe ser racional

---

[77] En el capítulo de la Orden Económica, la Constitución Brasileña que la defensa del medio ambiente es un de sus principios regentes:
Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: I - soberania nacional; II - propriedade privada; III - função social da propriedade; IV -livre concorrência; V - defesa do consumidor; VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; VII - redução das desigualdades regionais e sociais; VIII - busca do pleno emprego; IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei. [...] [el grifo es nuestro]

y ordenado para que no suceda su aniquilación, para que los recursos naturales también estén a disposición de las futuras generaciones.

La utilización de los recursos naturales debe ser ponderada con el límite del cumplimiento de las necesidades y el bienestar de la presente generación, sin olvidar de la capacidad de las generaciones futuras de atendieren a sus necesidades.

Conforme se verifica en el texto constitucional brasileño, la defensa del medio ambiente y el desarrollo económico se sitúan paralelamente, presentándose como elementos indispensables a la optimización del sistema económico y social del país, siendo que configuran factores estructurales del ordenamiento jurídico.

Luego, las disposiciones de la Carta Magna brasileña deben ser analizadas de forma sistémica y armónica, no encontrando una interpretación de prevalencia de un valor sobre el otro. Es decir, uno de ellos no puede excluir decisivamente el otro.

4.7. LA TRIBUTACIÓN DEL SECTOR ELÉCTRICO EN BRASIL

Diferente de muchos países, Brasil no adopta el impuesto sobre el valor agregado, el conocido por la sigla IVA, que sería de competencia tributaria nacional.

En el sistema brasileño, referido impuesto está dividido en tres impuestos indirecto que son el impuesto sobre la

circulación de mercancías y sobre la prestación de servicios de transporte interestatal e intermunicipal (ICMS), de competencia tributaria de los estados miembros, el impuesto sobre productos industrializados (IPI), de competencia tributaria federal y el impuesto sobre servicios de cualquier naturaleza (ISS), de competencia tributaria municipal.

Conforme se ha referido, el impuesto sobre el valor agregado (IVA), es admitido en grande parte del mondo, sobre todo los países de la Unión Europea.

En relación al sistema de Brasil, la aplicación de una sistemática diferenciada a ciertos contextos en el Impuesto sobre Productos Industrializados no ocasiona muchos problemas, ya que es un impuesto nacional como el IVA y no hay como imaginar una guerra fiscal interna en el territorio brasileño.

El problema está en las parcelas no nacionales del supuesto IVA, en la cual surge la guerra fiscal y, en esto caso, se estaría hablando del grande impuesto recaudador que es impuesto sobre la circulación de mercancías y sobre la prestación de servicios de transporte interestatal e intermunicipal (ICMS).

Con efecto, se destaca que entre los impuestos indirectos que hacen parte del la supuesta parcela del IVA, sobre el consumo de la electricidad solamente hay la incidencia del ICMS.[78]

---

[78] A la excepción del impuesto sobre la circulación de mercancías y sobre la prestación de servicios de transporte interestatal e intermunicipal (ICMS), del impuesto sobre la importación y del impuesto sobre la exportación, ningún otro impuesto podrá incidir sobre operaciones relativas a la energía eléctrica. Esta regla es una disposición constitucional, según se verifica:
Art. 155. [...]§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de

El ICMS es un impuesto con función predominantemente fiscal, siendo el principal recaudador de recursos a los Estados-miembros de la República Federativa de Brasil pues prácticamente tributa toda la economía del país.

En relación a la electricidad que es lo que interesa al presente trabajo, importa citar que en el estado de Pernambuco el ICMS que recae sobre las operaciones relativas a la energía eléctrica equivale a casi 14% de la totalidad de la recaudación del impuesto.[79]

En particular, el ICMS entre las hipótesis de su incidencia se verifica el término mercancía. Mercancía es un bien móvil, que está sujeto a proceso circulatorio económico. A la excepción de la energía eléctrica, identificada como mercancía por las diversas disposiciones constitucionales que tratan de la incidencia del ICMS sobre su circulación, solamente pueden ser consideradas mercancías los bienes corpóreos.

La Constitución de la República Federativa de Brasil, en su artículo 155, párrafo 2º, inciso X, alinea "b",[80] establece que el ICMS no incidirá sobre operaciones de energía eléctrica que se destinase a otros estados miembros de Brasil.

---

telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País. Aunque previstos en el texto constitucional brasileño, los impuestos de importación y exportación no fueran contemplados en legislación específica relativa a las operaciones concernientes a la energía eléctrica.

[79] CONTINENTINO, M. C. *A seletividade do ICMS incidente sobre energia elétrica e a constitucionalidade da graduação de alíquotas segundo o princípio da capacidade contributiva. In* Revista Dialética de Direito Tributário, número 141, Ano 06/2007, p. 111.

[80] *Artigo 155,[...] X- não incidirá: [...] b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica; [...].* (http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm, consulta el día 12 de febrero de 2009).

La Constitución brasileña está tratando de una inmunidad[81] relativa a respectiva operación con energía eléctrica. La inmunidad solo ocurrirá si la operación para otro estado miembro tiene la energía eléctrica destinada para fines de comercialización o para consumidores industriales destinada a industrialización.

Hablando del impuesto incidente sobre la electricidad y considerando la magnitud de una uniformidad entre las veinte y siete legislaciones (veinte seis Estados y el Distrito Federal) relativas al ICMS de cada ente federado, conviene destacar que el Constituyente inquirió mecanismos para evitar y solucionar controversias entre los sujetos activos, de forma a minorar los efectos negativos de una guerra fiscal.

En esta perspectiva, la Constitución Federal brasileña delegó la regulación de relativo impuesto a la ley complementar de carácter nacional para solucionar los significantes inconvenientes relativos al ICMS, principalmente exigiendo la celebración de convenios entre los entes políticos para la concesión y revocación de incentivos y beneficios fiscales.[82]

La hipótesis de la implementación del IVA nacional en Brasil, resultaría en la extinción del ICMS, así como de los otros dos impuestos indirectos, IPI e ISS.

Sería una solución para la guerra fiscal interna del país, con todo para la toma de esta decisión para que sea

[81] Las inmunidades implican limitaciones de la propia Constitución al poder de tributar. Es decir, ningún de los entes políticos detienen competencia tributaria para instituir impuestos en determinados hipótesis previstas en la Constitución.

[82] Hay diversas previsiones constitucionales con el intuito de uniformizar y pacificar la legislación fiscal relativa al ICMS, como otro ejemplo la atribución al Senado Federal para fijar las alícuotas interestatales del referido tributo.

implementado un impuesto único se enfrentaría un problema político.

Aunque la institución del IVA resguarde el repase integral a los Estados y Distrito Federal, ocasionaría la pierda del poder político que referido impuesto representa.

El ICMS es un importante instrumento en las negociaciones para atracción de inversiones a sus respectivos territorios, un motivo importante para que no haya aprobación de la reforma tributaria por parte de los entes federados.

Concretamente, en relación al ordenamiento europeo, hay regulación relativa a materia de entregas de electricidad en el IVA en la Directiva 2003/92, del Consejo, de 7 de octubre de 2003, por la que se altera la Sexta Directiva. Con vistas a la apertura de mercados, que causaran, por ejemplo, intercambios de energía y productores independientes, hubo nuevas actuaciones de mercado inclusive de relaciones transfronterizas y para tanto, era necesaria una regulación específica.

La Constitución Federal de Brasil, en su artículo 155, determinó que solamente el ICMS y los impuestos de importación y exportación podrán incidir sobre operaciones relativas a la energía eléctrica.

Como la limitación concierne directamente la especie tributaria “impuesto”, permite que otras modalidades de tributos, como las contribuciones sociales y las tasas, sean instituidas, así tornando legítima y constitucional la incidencia del COFINS y del PIS/PASEP sobre la energía eléctrica.

Conviene esclarecer que la Contribución Social para Financiamiento de la Seguridad Social – COFINS, fue establecida por la Ley Complementar n.º 70, de 30 de

diciembre de 1991, tiene su recaudación destinada a la salud, previdencia y asistencia social.

Por su vez, el Programa de Integración Social – PIS, fue instituido por la Ley Complementar nº 7, de setiembre de 1970, dirigido a promover la integración del empleado en la vida y desarrollo de la empresa. Mientras el PASEP fue creado por la Ley Complementar nº 8 de 1970.

A partir de la Ley Complementar nº 26 de 11 de setiembre de 1975, los dos programas tienen sus fondos unificados, actualmente denominados PIS/PASEP, conservadas las contribuciones de las entidades públicas y privadas de acuerdo con cada una de sus respectivas legislaciones instituidoras.

Conviene recordar que además de los impuestos incidentes sobre las operaciones relativas a la electricidad, las empresas del sector eléctrico también están sujetas a más dos tributos que son el Impuesto de la Renta de las Persona Jurídica – IRPJ y la Contribución Social sobre el Lucro – CSLL instituida para el financiamiento de la seguridad social.

Sin hablar de la Contribución Social Patronal – INSS que incide sobre la hoja de salarios y la contribución del empleador para el Fondo de Garantía por Tiempo de Servicio – FGTS.[83] Especialmente sobre las generadoras de energía eléctrica hay la incidencia del Impuesto Territorial Rural – ITR.

Además de estos encargos comunes en Brasil, hay otros que recaen sobre la energía eléctrica, como por ejemplo la Reserva Global de Reversión – RGR, Cuenta Consumo de Combustibles – CCC, Cuenta de Desarrollo Energético – CDE, Contribución Financiera por la utilización de Recursos

[83] El conjunto de estos dos tributos resulta en torno de 36% de la hoja de salarios de los entes económicos del sector.

Hídricos – CFURH, Tasa de Fiscalización de Servicios de Energía Eléctrica – TFSEE, Tasa de Costeo del Operador Nacional del Sistema – ONS y Tasa de Costeo del Mercado de Energía – MAE.[84]

Cumple recordar que todos estos encargos incidentes sobre la electricidad son repasados al precio final. No es equivocado aludir que la mitad de la tarifa paga por los consumidores finales es compuesta por los encargos sectoriales y tributos.

Según informaciones de la Agencia Nacional de Energía Eléctrica de Brasil, la carga tributaria que recae sobre las tarifas de la electricidad en comparación con los países Canadá y Noruega, donde prevalece la producción por hidroeléctrica (que es la predominante en Brasil), constatase que los encargos y tributos brasileños son mucho superiores. Presente situación, en el punto de vista de gran parte de los estudiosos de la materia, se muestra melindrosa cuando se contrasta el poder adquisitivo del pueblo brasileño con el poder adquisitivo de los dos países mencionados.[85]

Además, no se puede olvidar que las empresas también sufren con estos encargos, sean tributarios o sectoriales. Las empresas también sufren perjuicios, sobre todo en relación a la falta de pagamento por parte de los consumidores, lo que afecta directamente la manutención del ente económico.

El principal perjuicio relativo a los tributos que resta también a las concesionarias es que el ICMS, impuesto aunque incidente sobre el consumo de energía eléctrica, recae

[84] Conforme información de la agencia reguladora nacional de energía eléctrica de Brasil (ANEEL): http://www.aneel.gov.br/aplicacoes/audiencia/arquivo/2004/047/apresentacao/ceb.pdf. Consultada el 20 de diciembre de 2008.
[85] *Ibidem.*

sobre el montante facturado y no sobre el montante recaudado.

Por ello que se defiende en la presente investigación la exoneración de las tarifas de energía eléctrica, de forma que así se tenga sostenibilidad y eficiencia del sector de energía eléctrica.

Exige tanto para la manutención y eficiencia energética, bien como para la propia defensa del medio ambiente que sean realizadas inversiones en el sector eléctrico, y ello puede se ver perjudicado delante de la falta de pago por parte de los consumidores que compromete el ente económico, además de la reducción del mercado y la inhibición de la adopción de tecnologías renovables.

Capítulo V

ESTUDIOS COMPARATIVOS DE LA TRIBUTACIÓN POSITIVA/ATIVA EN EL SECTOR ELÉCTRICO PARA LA CONFIGURACIÓN DE UNA PROTECCIÓN CONVENIENTE AL MEDIO AMBIENTE

5.1. BREVE ANÁLISIS DE LOS EFECTOS DE LA FISCALIDAD AMBIENTAL EN EL SECTOR ELÉCTRICO

La temática relativa a la fiscalidad ambiental está ganando cada vez más espacio en las discusiones sobre una alternativa a las políticas de protección del entorno natural.

Conforme se está ilustrando el presente estudio es permisible dogmatizar de forma resumida que la fiscalidad ambiental se traduce en un sistema de frenos y comedimientos en favor de la tutela ambiental.

Innegable que la adopción de tributos ambientales es una práctica patrocinada por razones de política ambiental. Es

decir, son utilizados como instrumentos de minimización de la exploración inadecuada del entorno natural.

El sistema tributario como medio de gestión de tutela ambiental tiene como objetivo principal desestimular la producción y el consumo de bienes que son dañosos al medio ambiente.

Diferente de lo que ocurre con las políticas represivas, un sistema tributario bien estructurado tiende a traer resultados benéficos al medio ambiente en la medida que se busque evitar el daño ambiental, al contrario del caso en que actúa cuando él ya esté producido y solo después de ocurrido que se tentará repararlo[86].

La imposición tributaria en el sector eléctrico debe se pautar en criterios razonables y proporcionales. La *extrafiscalidad* que justifica su implementación no puede impedir su actividad, y si debe condicionar la posibilidad de elección en razón de criterios ambientales.

Sobre otro enfoque, no se identifica apenas por criterio ambiental, con todo también sobre el carácter económico ya que se inducirá un coste por parte del emprendedor para que él opte por otra alternativa que le sea menos dispendiosa y más favorable al medio ambiente.

Actuando en respecto al medio ambiente y a la actividad económica se estará en sintonía con las imposiciones sociales y también de las Constituciones, como concierta la propia Constitución brasileña.

Además de atender referidos reclames, se estará implementando un adecuado sistema promotor del desarrollo sostenible y de la justicia social.

[86] Resaltase que la reparación es relativa, o sea, ni siempre es posible que sea recuperado el perjuicio ambiental.

La tutela ambiental por medio de la tributación positiva, o sea con la existencia de tributos pautados por la defensa ambiental, puede consistir tanto en agregarse a tributo ya existente en el sistema nacional la finalidad ambiental, así como puede significar un tributo nuevo creado en razón de alguna utilidad del medio ambiente.[87]

En otras palabras, las técnicas de tributación ambiental pueden indicar la creación de un impuesto específico sobre la electricidad de forma a tutela el medio ambiental, u orientar aquellos ya implantados con aumento o reducción de gravamen de forma a inducir un comportamiento más deseable al medio ambiente[88].

Resaltase que el precio de la electricidad exigido del consumidor final concentra la incidencia de diversos tributos. Así, para que una nueva estructura del sector de la energía eléctrica pueda posibilitar un ambiente competitivo que favorezca tanto el consumidor final cuanto los diferentes agentes económicos del sector, es importante la priorización de los estudios atinentes a la sistemática de los tributos que puedan recaer sobre la electricidad.[89]

---

[87] La doctrina internacional suele dividir estas dos hipótesis como *enviromental taxes sensu largo,* en caso de gestión de tributos ya existentes con fines ambientales, y *enviromental taxes sensu estricto,* que trata de la creación de nuevos tributo por el uso del medio ambiente.

[88] Un ejemplo cuanto a incorporación de la finalidad ambiental en un tributo ya existes está en Francia que establece exención del Impuesto sobre el Valor Agregado relativos a residuos sólidos industriales pasibles de recuperación.

[89] Los principales tributos que inciden sobre la actividad de comercialización de la electricidad son: ICMS, PIS/PASEP y COFINS, bien como los impuestos de importación y exportación. La Constitución brasileña, en su artículo 155, autorizó que apenas el ICMS y los Impuestos de Importación y Exportación podrían incidir sobre las operaciones relativas a la energía eléctrica. Por tratarse de limitación atinente apenas a los impuestos, es permitida la tributación por otras modalidades, como las contribuciones sociales (PIS/PASEP y COFINS) y las tasas. Además, el sector también sufre la incidencia del impuesto de

Por ello, a seguir se hará un análisis más detallado de diversos aspectos del sistema constitucional brasileño, de algunas posibilidades de introducción del aspecto de la preservación ambiental y sobre todo se traerá el estudio de derecho comparado con vista a la tutela socio-ambiental.

5.2. DIVERSIDAD DE TRIBUTOS QUE PUEDEN SER IMPLEMENTADOS PARA LA TRIBUTACIÓN DE LA ENERGÍA ELÉCTRICA Y SUS EFECTOS

El estudio considera el punto de vista de algunos autores y experiencias a partir del Derecho comparado, sobre todo de España e Italia, así como los intentos de la Unión Europea.

La finalidad que se persigue es de una conjugación entre medio ambiente, con elementos económicos y de fiscalidad, para así analizar la posibilidad de introducción de tributos ambientales en el sector eléctrico conforme se presenta el actual sistema brasileño.

La doctrina ya suscitó la posibilidad del impuesto general finalista de carácter ambiental que consiste en un tributo ambiental incidente sobre los insumos energéticos.

Pretendido impuesto discriminaría más gravosamente los insumos más contaminantes, como por ejemplo el carbón. Es una opción pertinente, pues sería un impuesto que

---

la renta sobre la persona jurídica y la contribución social sobre el lucro líquido.

recaudaría recursos financieros que pueden ser dirigidos al financiamiento de fuentes renovables o menos contaminantes.

La disciplina jurídica de un tributo ambiental sobre las emisiones debe relacionarse con las cantidades medias y estimadas de la misma. Así sería una forma de extraerse un resultado ambiental con vistas al gasto de eliminarse la contaminación.

Sobre la electricidad también puede haber una incidencia tributaria sobre su consumo. Implicaría en el aumento de su precio para que haya su ahorro por parte del consumidor y también induciría a incitar su substitución. Y aquí se encuentra mayores discusiones.

Resaltase que el valor de la electricidad de manera que estimule la modificación en su modo de suministro tendría de ser elevado. En especial la aplicación de esta medida en el ámbito de la energía eléctrica torna la complejidad más difícil.

Un factor esencial está en el hecho que la energía eléctrica es un bien que debe ser disponible a toda sociedad y su aumento puede comprometer este derecho a las personas de baja renta.

Otro elemento importante para que la medida sea efectiva es la necesidad de que haya otro modo de suministro de energía para que el consumidor pueda elegir aquel que sea más benéfico al medio ambiente. Además, el tema se vuelve más difícil cuando la tributación ambiental positiva recae sobre el consumidor doméstico.

La población en general no tiene como reducir de forma significativa el consumo de electricidad y es indudable la dificultad de los productores contaminaren menos sustituyendo el sistema de producción de energía basado en termoeléctricas para otro que adopte energías renovables por

ser muy caros y no proporcionaren la misma potencialidad energética.

En esta perspectiva, el tributo sobre la energía resultaría solamente en un incremento de los precios a los consumidores, siendo las populaciones de baja renta las más perjudicadas, ya que sus costes con energía representan una considerable parcela de la renta que disponen.

Otra posibilidad de tributación ambiental que puede ser implantada al sistema de energía eléctrica está en el ejemplo del Impuesto sobre Instalaciones de las Islas Baleares. En esto caso hay la tributación de los elementos patrimoniales afectos a actividades contaminantes.

El objeto material del Impuesto instituido en las Islas Baleares grava las instalaciones y estructuras relativas a la ejecución de actividades que afectan el medio ambiente.

Consonante al tema propuesto están envueltas en la trascendencia del impuesto las actividades de producción, transformación, transporte efectuado por elementos fijos y suministro de energía eléctrica.

El impuesto de las Islas Baleares estaría en consonancia con el principio de la prevención, una vez que su incidencia sobre elementos patrimoniales conectados a una actividad considerada de riesgo ambiental en conformidad con su capacidad contaminante.

Otra idea que se puede defender es que haya una imposición sobre los rendimientos y lucros de los emprendimientos que actúen de manera comprometedora del medio ambiente.

A partir del criterio legal de proporcionalidad, se podría recaudar los costos ambientales que los agentes económicos

logran de los recursos naturales sin que soporte el aspecto negativo de estos costos ambientales.

Como se verifica, los efectos negativos resultantes del uso del los recursos naturales acaban por tornar menor el costo de la actividad contaminadora y de ello resulta un logro al agente económico en perjuicio de toda la colectividad y de otras actividades más conformes al medio ambiente.

Atribuyendo un gravamen sobre el lucro y rendimientos de una empresa resultaría en un reembolso de las externalidades negativas oriundas de su actividad. Además, podría resultar en incentivo a adopción de nuevo método de producción.

Diferente alternativa de tributación ambiental sería la creación de una *contribución especial negativa*, existente en el Derecho Francés. Referidas contribuciones están basadas en el perjuicio del interés de determinadas personas en razón de la actividad de otros emprendimientos.

Es justo que con las referidas medidas los particulares sean indemnizados por el daño que sufre sobre sus bienes o derechos, con todo hay que observar la relevancia de la efectiva defensa del medio ambiente y no apenas una consecuencia resarcitoria de los perjuicios que seguirán siendo ocasionados.

También se podrá establecer tasas para la tutela del medio ambiente. Es posible haber tasas sobre la contaminación, tasas administrativas *lato sensu*, tasas sobre los productos, tasas debidas por licencias y tasas debidas por la utilización del dominio público.

Las tasas administrativas *lato sensu* consiste en la prestación de servicios públicos individualizados por la utilización de estructuras de depósito, tratamiento o

eliminación de emisiones contaminantes. La recaudación es dirigida a la manutención de estas estructuras.

Por su vez, tasas debidas por licencias corresponden a exclusión de determinado óbice jurídico conexo al un impacto ambiental negativo. Un ejemplo es la licencia de actividad para la exploración de determinado recurso natural.

Ya las tasas debidas por la utilización del dominio público son pagas en razón de la utilización de bienes ambientales que hacen parte del patrimonio público. La preocupación es que se estaría delante de tasas o de impuestos.

Otro ejemplo es el depósito reembolsable[90], que se trata de un pagamento de una tasa, en el momento de la compra de un producto, siendo que este valor pago puede ser restituido caso el producto retorne para ser reciclado. El ejemplo se encuentra en el caso que un envase es entregue al respectivo centro de recuperación o reciclaje.

[90] Esta experiencia está presente en Dinamarca, Estados Unidos y Canadá. Se caracteriza como tributo por el aspecto coactivo. Con todo hay crítica, la cual es levantada por Pedro Manuel Herrera Molina que desconoce la naturaleza jurídica de esto depósito, ya que las cuantías recaudadas no son destinadas a los cofre públicos.

5.3. LA POSIBILIDAD CONSTITUCIONAL DE LA FISCALIDAD AMBIENTAL DE LA ENERGÍA ELÉCTRICA EN BRASIL

El Constituyente brasileño no tuvo el intuito de establecer un Estado pasivo, que solo podría a través de la tributación recoger tributos y atender los servicios esenciales. Conforme algunas disposiciones se verifica que se autorizó un Estado actuante e interventor.

Por ejemplo, para atender finalidades extrafiscales, en el impuesto sobre importación, está autorizado el Poder Ejecutivo alterar las alícuotas del impuesto para atender interés de la industria nacional. Hay una flexibilización para posibilitar el manejo inmediato por parte del ejecutivo de las condiciones que crean impactos económicos sin necesidad de una actuación más morosa del poder legislativo.

No obstante sin preocupación con la intervención en la economía, también existe permisión constitucional expresa de tratamiento diferenciado en el Impuesto Territorial Rural, de competencia tributaria de la Unión Federal, con diferenciación de alícuotas, de la más baja hasta una más alta[91] en proporción del adecuado aprovechamiento del área rural conforme la atención a la función social de propiedad.

Una posibilidad de intervención del Estado en la tutela ambiental sería un impuesto incidente sobre la emisión de dióxido de carbono (CO_2) con el designio de desestimular el uso de combustible fósiles.

Sin embargo, el impuesto no pierde su función fiscal de recaudar recursos monetarios del sector privado al público,

[91] Las alícuotas del Impuesto Territorial Rural (ITR) establecidas en ley varían de 0,03% a 20%.

aun que se desee un cambio en el comportamiento del agente económico de manera a tomar medidas más conservacionistas del medio ambiente.

Conviene alertar que el tributo ambiental no puede representar una sanción, lo que contraria el sistema tributario brasileiro que asegura de forma expresa que el tributo no debe configurar sanción.[92]

Así, no se admitiría en el sistema brasileño tributar sobre los daños ocasionados al aire, pues se incide directamente sobre el daño representaría una sanción y no tributo.

La tributación ambiental reside en no impedir la actividad económica, pero racionalizarla, inducirla a niveles de producción y resultados conducentes con la noción de desarrollo sostenible.

Procura atender el interés público primario de preservación ambiental, delante de su potencial escasez o imposibilitad de recuperación a corto plazo.

Un cuidado que se debe tener es que el instrumento tributario ambiental al intervenir en el dominio económico, por medio de acciones de incentivo o desestimulo, es de inducir los agentes económicos a adoptaren conductas ambientalmente deseables de manera que no sean sancionados en el punto de impedir su actividad económica lícita.

---

[92] Código Tributario Nacional Brasileño (Ley 5.172/66) expresa en su artículo 3º:
Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (grifo nuestro) (Consulta al sitio http://www.planalto.gov.br/ccivil/Leis/L5172.htm, el 15 de enero de 2009).

Denotase que la tributación ambiental no se estructura como un mecanismo permitido o prohibido. Ella presupone hipótesis de su incidencia y las mismas están fuera de evaluación lícita o ilícita. Importa apenas el hecho presuntivo de riqueza para la subsunción de la regla tributaria.

El deber de pagar o no pagar el tributo surge con la ocurrencia, en el mundo concreto, de una hipótesis abstractamente prevista en ley (hecho imponible).

En referida perspectiva, no se está penalizando o buscando resarcimiento el acto con el tributo, esto es de la esfera penal, administrativa o civil.

Conforme se tiene con el sistema de la fiscalidad ambiental positiva que la cobranza ocurre porque el hecho imponible ocurrió y debe ser interpretado independientemente de la validad jurídica o licitud de los actos practicados por el sujeto pasivo[93].

La actividad a que se sujeta la tributación es una actividad reconocida por la sociedad como necesaria, no correspondiendo al Derecho Tributario la función de tornarla prohibida y obstar su operación.

Concibiendo que la actividad económica sea necesaria a sociedad, pues suministra un producto indispensable a vida social, el derecho tributario pretende ajustarla a una forma de ejecución más adecuada al medio ambiente, que del punto de

[93] El artículo 118, del Código Tributario Nacional brasileño, asegura que la definición legal del hecho imponible es abstraída de la validad jurídica o licitud de los actos del sujeto pasivo:
Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:
I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;
II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos. (Consulta al sitio http://www.planalto.gov.br/ccivil/Leis/L5172.htm, el día 15 de enero de 2009).

vista económico sea modificado por iniciativa del agente económico en razón de su conveniencia.

El medio de intervención tributaria ambiental en el sector eléctrico no puede ser inadecuado. No puede ser un mecanismo que venga a impedir su ejercicio aunque se presente tan perjudicial al medio ambiente que merezca ser prohibida.

Aunque la actividad económica presente serios prejuicios al entorno natural, su prohibición no puede recurrir de la tributación, debe haber una prohibición expresa del legislador. No es la tributación el medio adecuado para esta intervención prohibitiva.

Una de las finalidades de imposición ambiental es alcanzar un objetivo de carácter ambiental, debiendo, así, tener un efecto en el mercado.

Consecuentemente, es significativo que el nivel de la imposición ambiental sea fijado de forma correcta, que es decir: una imposición demasiada baja no podrá corregir una distorsión del mercado, mientras una imposición demasiada pesada sustituye una distorsión por otra.

Las reglas con carácter de incentivo son flexibles, lo que no se admite en una regla de control. El objetivo es que haya un cambio de comportamiento por parte del agente económico por su propia iniciativa sin que la aplicación del sistema tributario haga con que el resultado sea eliminado.[94]

[94] Las ventajas e inconvenientes presentados por la tributación ambiental no pueden resultar de una prohibición o penalización de una actividad, aunque ella se muestre de riesgo. La tributación solo podrá verificar instrumentos para una posibilidad de opción al agente económico. Que es decir, por ejemplo, que delante de la gravedad de la utilidad inadecuada de la energía nuclear, no se puede a través de la tributación un control directo de comando prohibitivo. Los instrumentos económicos propuestos por la tributación ambiental no puede ser utilizado de forma

La tributación ambiental debe trabajar en casos en que la misma pueda orientar una actividad necesaria ser realizada de forma menos costosa al medio ambiente. Dentro del sector eléctrico es posible una manipulación en esto sentido.

Incluidos en el sector eléctrico están elementos con potencial contaminante diferenciados. Los caracteres contaminantes que se presentan homogéneos acaban denotando una dificultad para la gestión de una tributación ambiental.

En otro sentido es más fácil encontrar una base en que la tributación ambiental pueda trabajar, mensurando y buscando un equilibrio entre los costes y eficiencia, que se presente más aceptable.

En efecto, importa haber una elección justa y viable (el criterio de la viabilidad es importantísimo, ya que se debe proporcionar la opción), para el productor y para la colectividad.

Conviene informar que el sistema tributario brasileño es regido por la Constitución de la República Federativa de Brasil. La Carta Magna que atribuye a cada uno de los entes políticos la competencia tributaria.

Sin la previa autorización constitucional, el ente estatal autónomo es desproveído del poder de tributar. Para los Estados miembros y para los Municipios, la competencia tributaria es taxativa, mientras que a la Unión Federal la Constitución otorga poderes para instituirán nuevos impuestos o contribuciones, en caso de nueva contribución esta debe ser instituida para el costeo de la seguridad social.

---

a regular actividades que deban ser consideradas por su potencial ofensivo prohibidas.

La regla general de la competencia de establecer nuevos tributos está en el artículo 154, inciso I, de la Constitución Federal[95]. Esta competencia es denominada de competencia residual.

Luego, si la Unión optar en crear un nuevo impuesto con la finalidad de tutelar el medio ambiente debe observar los requisitos constitucionales cuyos exigen que el impuesto sea instituido por ley complementar, que no sea cumulativo y que no tenga mismo hecho imponible y base de cálculo propio de otro impuesto.

De esta forma, el nuevo impuesto debe traer una innovación estructural, no siendo permitido incidir sobre la misma hipótesis de incidencia de otro impuesto ya existente.

Además de la competencia residual de la Unión, para que la misma, bien como los Estados miembros y los Municipios puedan instituir un nuevo impuesto sobre nuevas bases económicas distintas de aquellas previstas en el texto constitucional y con carácter ambiental, demanda alteración de la propia Constitución Federal de Brasil, por medio de *Enmienda Constitucional* que requiere el ejercicio del poder constituyente derivado.

[95] *Art. 154. A União poderá instituir:*
I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição; [...] (Consulta al sitio: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm, el 17 de diciembre de 2008)

5.4. LA TASA EN EL SISTEMA BRASILEÑO INCIDENTE SOBRE EL SECTOR ELÉCTRICO

Diferentemente de los impuestos, las tasas son tributos vinculados. Ellas están adheridas a determinada actividad estatal relacionada al contribuyente.

Conforme el sistema constitucional brasileño, en relación a las tasas, la actividad estatal puede residir en la prestación de un servicio público específico y divisible, prestados al contribuyente o puesto a su disposición, o en el ejercicio del poder de policía.[96]

Están autorizados a instituir tasas en el sistema brasileño todos los entes autónomos políticos, el federal, estadual, distrital y municipal de acuerdo con sus respectivas atribuciones. Por ello que la competencia de la tasa es denominada de *común.*

Entre las dos autorizaciones de la Constitución brasileña, las tasas pueden ser instituidas para remunerar el Estado por la prestación de un servicio público específico y divisible utilizado efectivamente por el contribuyente o puesto a su disposición.[97]

---

[96] La Constitución Federal de la República de Brasil hace la previsión de las tasas en su Capítulo sobre el Sistema Tributario Nacional:
Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: [...] II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; [...] (Consulta al sitio: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm , el 17 de diciembre de 2008).

[97] En los términos del Código Tributario Nacional Brasileño (Ley 5.172/66):
Art. 79. Os serviços públicos a que se refere o artigo 77 consideram-se:
I - utilizados pelo contribuinte:
a) efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título;

Conforme se identifica de lo que dispone la Carta Magna de Brasil, no es necesaria la fruición efectiva del servicio para cobrar la tasa, es suficiente que sea colocado a disposición del contribuyente.

Los servicios públicos deben ser prestados para la satisfacción de las necesidades públicas. Para instituir la tasa, estos servicios no pueden ser generales, la Constitución de Brasil expresa que deben ser servicios específicos y divisibles. Específicos en la medida que pueden ser destacados en unidades autónomas de intervención, de utilidad o necesidad públicas y son divisibles cuando susceptibles de utilización, separadamente, por parte de cada uno de sus usuarios.

Conviene aclarar que el servicio de suministro de energía eléctrica no se trata de un servicio público propio estatal, ya que puede ser concedido por personas de derecho privado. En la medida que es un servicio prestado por persona de derecho privado, no se puede hablar en tasa.[98]

Por considerar que el precio para la cobranza de este servicio no tiene carácter tributario, no hay justificativa para sujetarlo a los principios del ordenamiento jurídico propios del sistema tributario.

---

b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento;
II - específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de unidade, ou de necessidades públicas;
III - divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários.
(Disponible en la Internet: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm , acceso el 17 de diciembre de 2008).

[98] Cuando se referir a cobranza por persona de derecho privado, se puede hablar en precio público o tarifa, que son institutos ajenos al derecho tributario.

Según ya decidido por la Suprema Corte de Brasil – STF, en caso de cierto valor recaudado como tarifa especial imposta al consumo de energía eléctrica tampoco caracteriza tributo. Aún así ella sigue configurando contraprestación destinada a remunerar las personas jurídicas de derecho privado que exploran los servicios de energía eléctrica. [99]

Conforme el mencionado juzgado apreciado por la Suprema Corte de Brasil, la graduación de una tarifa especial conforme el consumo de energía con el fin de ahorro de electricidad no configura un nuevo tributo y si de un instrumento correspondiente a un régimen especial de tarifación para un plano de racionamiento de energía eléctrica.

---

[99] *Ação Declaratória de Constitucionalidade 9-6 – Supremo Tribunal Federal (Brasil)*
AÇAO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDAD. MEDIDA PROVISÓRIA N.º 2.152-2, DE 1º DE JUNHO DE 2001, E POSTERIORES REEDIÇOES. ARTIGOS 14 A 18. GESTAO DA CRISE DE ENERGÍA ELÉTRICA. FIXAÇAO DE METAS DE CONSUMO E DE UM REGIME ESPECIAL DE TARIFAÇAO.
1. O valor arrecadado como tarifa especial ou sobretarifa imposta ao consumo de energia elétrica acima das metas estabelecidas pela Medida Provisória em exame será utilizado para custear despesas adicionais, decorrentes da implementação do próprio plano de racionamento, além de beneficiar os consumidores mais poupadores, que serão merecedores de bônus. Este acréscimo não descaracteriza a tarifa como tal, tratando-se de um mecanismo que permite a continuidade da prestação do serviço, com a captação de recursos que têm como destinatários os fornecedores/concessionários do serviço. Implementação em momento de escassez da oferta de serviço, de política tarifária, por meio de regras com força de lei, conforme previsto no artigo 175, III da Constituição Federal.
2. Atendimento aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, tendo em vista a preocupação com os direitos dos consumidores em geral, na adoção de medidas que permitam que todos continuem a utilizar-se, moderadamente, de uma energia que se apresenta incontestavelmente escassa.
3. Reconhecimento da necessidade de imposição de medidas como a suspensão do fornecimento de energia elétrica aos consumidores que se mostrarem insensíveis à necessidade do exercício da solidariedade social mínima, assegurada a notificação prévia (art. 14, § 4º, II) e a apreciação de casos excepcionais (art. 15, §5º).
4. Ação declaratória de constitucionalidade cujo pedido se julga procedente.

Justificado en la preocupación con el suministro suficiente de la energía eléctrica que la Suprema Corte entendió como regular la medida pues estaban atendidos los criterios de proporcionalidad y razonabilidad.

Por su vez, otra autorización constitucional para la institución de la tasa es el poder de policía. El referido ejercicio que permite la cobranza de tasa es aquél ejercido como policía administrativa, no de policía judiciaria o de manutención de la seguridad pública.

El ordenamiento tributario brasileño conceptúa el poder de policía como la actividad ejercida por la administración pública que, limitando o disciplinando derecho, interés o libertad, disciplina la práctica de acto o abstención de hecho, en atención al interés público.[100]

Configura poder de policía cualquier actividad estatal que asigne restricciones, límites o condiciones al ejercicio de las libertades individuales en razón del interés público o colectivo.

Solamente actuaciones concretas del poder policía que obligan su cobranza. Debe existir un órgano responsable para el ejercicio de apuntada actividad. No es suficiente existir el poder de policía, debe ser realizado de forma efectiva ya que la tasa corresponde a una contraprestación a esta actividad estatal.

---

[100] Ejercicio del poder de policía está definido en el Código Tributario Nacional brasileño en los siguientes términos:
*Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos. (*Disponible en la Internet: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm, acceso el día 17 de diciembre de 2008).

Además de esta estipulación, conviene analizar la posición de la Suprema Corte Judiciaria de Brasil que ha decidido como contraria a la Constitución de Brasil el artículo 8º de la Ley 9.960/00, que instituyó la Tasa de Fiscalización Ambiental.

El citado dispositivo legal determinaba como hecho imponible de la tasa no un servicio prestado o puesto a disposición del administrado por el ejercicio del poder policía y si determinaba como hipótesis de incidencia sencillamente las personas físicas o jurídicas que ejerciesen actividades potencialmente contaminantes.

Referida tasa exigía su pagamento de cualquier empresa, sea de pequeño o grande porte, que se dedicase a actividades contaminantes, sin definir tales actividades.

También incluía como sujeto pasivo las personas físicas, elemento que hizo el Supremo Tribunal Federal de Brasil reconocer que ofendía la igualdad y la capacidad económica, ya que no establecía diferencia en el tratamiento a contribuyentes de expresión económica extremamente variada.

Luego, la disposición no establecía de forma correcta una actividad estatal vinculada al contribuyente y si, el contrario, apenas consideraba una actividad del contribuyente. En virtud de esta decisión proferida que se constituyó una nueva “Tasa de Control e Fiscalización Ambiental”.

La tasa dirigida a la tutela ambiental está prevista en la Ley 10.165/00. Consiste en el Control y Fiscalización Ambiental - TFA, o sea, en el ejercicio regular del poder de policía atribuido al “Instituto Brasileiro de Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis - IBAMA”. El control y

fiscalización es hecho frente las actividades potencialmente contaminantes y que hacen uso de recursos naturales.

Sedimentó la jurisprudencia la constitucionalidad de esta ley, pues recurre del poder de policía ejercido por el IBAMA y tiene por hipótesis de incidencia la fiscalización de actividades contaminantes y que utilizan recursos naturales, siendo los sujetos pasivos todos que ejecuten tales actividades fijadas en el adjunto VIII de la Ley 10. 165/00. Según la referida ley, actualmente vigente, está sujeta a esta tasa la producción de energía termoeléctrica.

5.5. EL ICMS-ECOLÓGICO EN BRASIL

Una de las experiencias de la tributación ambiental en Brasil está en un tributo de competencia de los Estados-miembros de Brasil que es el Impuesto sobre la Circulación de Mercancías y sobre Servicios de Transporte Interestatal e Intermunicipal y de Comunicaciones – ICMS. Denominado comúnmente como ICMS-Ecológico.

Como una alternativa de gestión ambiental en Brasil, el ICMS-Ecológico trabaja con criterios ambientales en sus repases del producto recaudado que debe ser repartido con los municipios.

La Constitución de la República de Brasil establece que los estados-miembros deben transferir a los municipios de sus territorios un porcentual de 25% del producto recaudado.

De los 25% pertenecientes a los municipios tres cuartos del referido porcentual debe ser acreditada a los

Municipios de forma proporcional al valor agregado en las operaciones relativas a la circulación de mercancías y en las prestaciones de servicios realizadas en sus territorios[101], y hasta un cuarto puede ser distribuida a los municipios de acuerdo que disponer la ley estadual.[102]

Como la Constitución Federal de la República de Brasil autoriza que la ley estadual establezca el criterio de repartición de una parcela del producto que debe ser repasado a los municipios, conforme esta posibilidad es que la definición de los criterios ambientales trabajan en los elementos de mencionado repase.

Un ejemplo pionero es el ICMS-Ecológico del Estado de Paraná que determinó en su ley estatal que los Municipios que tienen Unidades de Conservación y otras áreas especialmente protegidas, tales como reservas forestales,

---

[101] Valor agregado concierne en cada territorio, al valor de las mercancías salidas acrecido del valor de las prestaciones de servicios, deducido el valor de las mercancías entradas en cada año civil. Posterior a la ley complementar 123/2006 que trata del Estatuto Nacional de la Microempresa y de la Empresa de Pequeño Porte, trae la definición de valor agregado en relación a adopción del sistema especial de recaudación de algunos tributos de forma simplificada por el SIMPLES, que considera como definición de valor agregado el porcentual de 32% de la receta bruta.

[102] *Art. 158. Pertencem aos Municípios:*
IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.
Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios:
I - três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;
*II - até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal. (*Disponible en la Internet: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm , acceso el día 17 de diciembre de 2008).

podrán recibir los recursos a que son destinados por este criterio específico.

El Estado de Paraná no creó otro tributo, solamente hizo prevalecer el dispositivo de libre elección del criterio de repartición de recursos de un impuesto ya existente.

Con ello, se tiene una alternativa de financiación para las administraciones municipales que estaban limitados en sus propósitos de desarrollo económico. Además, la medida financiera alertó para la importancia de la concientización de la preservación ambiental.

Conviene resaltar que el ICMS-Ecológico no está contra el precepto constitucional que veda la vinculación del producto de los impuestos. Destacase que en esto caso los Municipios podrán aplicar los recursos recibidos en los servicios generales, pues no están obligados a aplicar el valor recibido en la gestión ambiental.

Reiterase que el criterio no está en implantar una tributación ambiental, y si manejar el criterio de repartición de los recursos repartidos del ICMS que será distribuido en más cantidad para aquellos que atendieren las políticas concernientes a la preservación del medio ambiente.

5.6. LA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL AMBIENTAL

Un tributo brasileño puesto en la Carta Magna que posibilita la vinculación del producto a una finalidad es la contribución especial. Lo que determina su carácter tributario es ser compulsoria y poseer una finalidad a ser atingida. La

Constitución brasileña no estipula su hecho imponible, pudiendo ser de cualquier naturaleza.

La Constitución brasileña fijó las finalidades de las cuales las contribuciones serán instrumentos de efectividad.[103] Las contribuciones podrán ser sociales, de intervención en el dominio económico, de interés de categorías profesionales o económicas y para el costeo de la iluminación pública.[104]

No hay necesidad de una actuación estatal para justificar la institución de una contribución, así como no hay nada que obstaculice un desempeño del Estado. Las características peculiares de la especie tributaria están en la finalidad de su implantación y en la destinación de su producto.[105]

El Estado brasileño, conforme previsión Constitucional, tiene importante representación en la regulación de la economía. En particular, con relación a las contribuciones de intervención en el dominio económico, para el financiamiento de un u otro sector económico, o para impedir la formación de acciones contrarias a la libre concurrencia, el Estado puede valerse del referido instrumento.

Con referencia a las contribuciones especiales, las especies más adecuadas para la protección del medio ambiente sería la social y de intervención en el dominio económico.[106] Ambas afectan dos aspectos importantísimos

---

[103] Solamente por excepción la Constitución hace previsión de la materialidad de las contribuciones, que es en relación a las destinadas a seguridad social, lo que no influye al presente estudio.

[104] No es interés del presente estudio analizar el concepto y especies de contribuciones. Lo que se pretende es averiguar la posibilidad de la institución de contribución como mecanismo de tutela ambiental.

[105] En relación a la vinculación del producto recaudado, la materia es de derecho financiero e infelizmente es posible que en algunos casos el producto no sea destinado realmente a los fines determinados en ley, así se torna indiscutible su ilegalidad.

[106] Cf. NUNES, Cleucio Santos. *Op. cit.*, p. 150.

referentes al tema que se propone que son la protección ambiental y la injerencia del Estado en la actividad económica.

Según las reglas constitucionales, sería posible la creación de una contribución para fines de tutela ambiental. Las contribuciones estarían adecuadas a la realización del principio *quien contamina paga* y estaría corrigiendo las externalidades negativas de la producción.

Mientras se habla en contribuciones sociales, la interpretación es que las mismas son dirigidas para políticas sociales del Estado. Destacase la reflexión sobre el colectivismo o cooperativismo entre las personas que se encuentren en misma situación. Hay una idea del concepto de solidaridad en relación a los demás componentes de un grupo social o económico, para el alcance de determinada finalidad.[107]

Diferente de las especies tributarias impuestos y tasas, las contribuciones no corresponden a ocurrencia de un hecho imponible. Ellas implican en atender el bien estar social que es financiado por recursos de determinado grupo de la sociedad.

En relación al medio ambiente, como un derecho social transindividual, conforme establece la Constitución brasileña en la parte que cuida de la "orden social", hay la defensa de la posibilidad de que el Estado exija contribución de determinadas parcelas de la sociedad.[108] La justificativa está en el propio artículo que autoriza la institución de las contribuciones sociales que prevé la actuación en la respectiva área.

---

[107] Cf. NUNES, Cleucio Santos. *Op. cit.*, p. 152.
[108] Uno de los defensores del referido posicionamiento es Cleucio Santos Nunes en la obra ya citada.

La Unión Federal puede instituir contribuciones para costear actividades mientras actúa en la orden social, normalizando y regulando la actividad económica.

Con todo, conviene recordar que solamente quien tiene relación con la finalidad que justifica la cobranza de la contribución puede ser sujeto pasivo. No se exige que el sujeto pasivo sea beneficiado por la actividad, pero que tenga alguna relación de pertinencia con la misma.

Por no haber limites materiales puestos por la propia Constitución brasileña y considerando la finalidad de la contribución, la Unión Federal puede instituir una contribución social cuando actuar en la implementación de los derechos sociales o atender las finalidades de la Orden Social prevista en el Título VIII de la Constitución Federal de Brasil.

En el caso no se encuentra óbice constitucional para la exigencia de una contribución para la obtención de recursos para actuaciones sociales en el área del medio ambiente.

Además, serían un instrumento de realización del principio *quien contamina paga*, que pueden tener como finalidad recaudatoria de recursos para proporcionar inversiones en sectores de protección ambiental.

Visando esta perspectiva, verificase que las contribuciones no persiguen específicamente la finalidad extrafiscal de cambiar el comportamiento de sus contribuyentes y sí recaudar recursos para distribuirlos en la recuperación y tutela del medio ambiente, ya que se exige que haya una atribución de finalidad social.

Es una característica que la diferencia de los impuestos que tiene la finalidad extrafiscal de desincentivar el comportamiento dañoso al medio ambiente, sin embargo no

puede tener su destinación vinculada conforme expresa previsión constitucional.

En relación a la sujeción pasiva, se debe volver a la noción de solidaridad y colectivismo. El sujeto pasivo podría ser el integrante de la cadena productiva dañosa al medio ambiente, ya que presentan relación a la finalidad pretendida.

La cadena productiva envuelve desde los suministradores hasta los consumidores. El ente económico que produce el producto sería el mejor indicado a sufrir la incidencia de la contribución ya que recibe los logros de la producción que ocasiona impactos al medio ambiente.

De esta forma, el consumidor puede ser llamado a contribuir por el medio indirecto ya que el tributo puede ser incluido en el precio del bien adquirido.

Otro aspecto relevante de las contribuciones relaciona a la especie de contribución de intervención en el dominio económico que es justificada para el desarrollo de cierta actividad económica. Por se caracterizaren como contribuciones con finalidad específica, los recursos absorbidos deberán estar dirigidos al sector en que haber la intervención.

Según los términos del artículo 174, de la Constitución Federal de la República de Brasil[109], la contribución de intervención en el dominio económico puede ser exigida cuando la Unión actúa como agente normativo y regulador de

[109] Así expresa la Constitución de Brasil:
Art. 174: Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado. (Disponible en la Internet: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm , acceso el día 17 de diciembre de 2008).

la orden económica, ejerciendo las funciones de fiscalización, incentivo y planeamiento.

Resaltase la posibilidad de que no es la contribución de intervención la forma que implica influencia con su propia cobranza. La contribución es instituida para costear acciones de la Unión en el sentido de intervención en el dominio económico para realizar, por ejemplo, programas de protección del medio ambiente.

La contribución de intervención en el dominio económico se configura como una especie tributaria adecuada a la tributación ambiental, pues es una contribución que tiene por finalidad específica la intervención en el dominio económico a través de una inducción negativa sobre la actividad económica.

Por la sistemática de las contribuciones de intervención económica, una CIDE ambiental implicaría internalizar en el costo de la producción los daños al medio ambiente. Independiente de la destinación de su recaudación, la finalidad de tutela ambiental ya estaría atendida.

Sin embargo, es relevante suscitar algunas dudas. ¿Estaría contra la Constitución brasileña la implementación de una contribución en que los recursos recaudados serán transferidos para sector diferente de la colectividad de la cual se exige la contribución?

Conforme el principio de la proporcionalidad, hay que considerar que los recursos recogidos por las contribuciones deben ser dirigidos a los sectores relacionados a los contribuyentes.

Si la determinación de la contribución es dada por el criterio ambiental, será la misma determinada por sus

contribuyentes a que será cobrada y a la destinación de los recursos recaudados.

En efecto, los recursos serían aplicados en acciones de preservación ambiental. Así, conviene subrayar que puede regirse para la promoción de proyectos de investigaciones en los segmentos de tecnologías ambientales, como las tecnologías renovables en el sector de la producción de energía eléctrica.

El montante de los recursos de la contribución de intervención en el dominio económico puede apoyar el desarrollo de técnicas que resulten en fomentar la actividad productiva de equipamientos capacitados de mantener el mismo nivel de producción, mediante la eliminación del perjuicio al medio ambiente.

A pesar de las iniciativas en materia de fiscalidad ambiental en el sistema brasileño hay el intento de incluir el principio de *quien contamina paga*, en la reforma tributaria en trámite en el Congreso Nacional de Brasil.

La propuesta de Emenda a la Constitución Federal, encaminada al Relator de la Comisión Especial de la Reforma Tributaria de la Cámara de Deputados el 23 de marzo de 1999, publicada en el Diario de la Unión, propone la inserción de la contribución de intervención ambiental, en los siguientes términos:

> Art. 149: Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção ambiental, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observando o disposto nos Artículos. 146, III e 150, I e III.
>
> §1º [...]

> §2º As contribuições de intervenção ambiental poderão ter fatos geradores, alíquotas e bases de cálculo diferenciados em razão do grau de utilização ou degradação dos recursos ambientais ou da capacidade de assimilação do meio ambiente".

La referida contribución autorizaría que la Unión, como ente competente para su institución, para atender las finalidades ambientales la misma establezca hecho imponible, alícuota y base de cálculo diversos en razón de la utilización o deterioro de los recursos ambientales, bien como de la capacidad de asimilación del medio ambiente.

Para que la sistemática de la contribución ambiental sea puesta en práctica, necesaria una estructura legislativa por parte del poder federal para la regulación de su aplicación.

5.7. LA AFECTACIÓN DE LA RECAUDACIÓN DE LOS IMPUESTOS Y EL ÓBICE CONSTITUCIONAL BRASILEÑO

Entre las especies de tributos del sistema tributario brasileño, se tiene el impuesto.[110] Según el artículo 16 de la Ley n.º 5.172, de 25 de octubre de 1966, conocida como Código Tributario Nacional (CTN), la cual establece las reglas generales de derecho tributario, define esta especie como un tributo que tiene como hipótesis de incidencia la descripción

[110] El sistema tributario de Brasil, que tiene su regencia dada por la Constitución Federal, tiene como especies tributarias la tasa, contribución de mejoría, empréstamo compulsorio, contribución especial y el impuesto.

de un hecho coherente al contribuyente que no consiste en una actuación estatal específica.[111]

En el sistema tributario brasileño el impuesto es la figura tributaria que la Unión, los Estados-miembros, el Distrito Federal y los Municipios instituyen y recaudan con el fin de atender de modo universal las actividades y necesidades generales de la administración pública.

La Constitución Federativa de la República de Brasil, promulgada en 1988, instituye en su artículo 167, IV[112], el principio de la no vinculación de los recursos recaudados. Es decir, no se puede aplicar la técnica de vinculación de los recursos de los impuestos directamente a la tutela ambiental.[113]

Es la propia Constitución brasileña que hace la división de la competencia para la institución de los impuestos a cada uno de los entes políticos de la federación.

---

[111] *Art. 16. Imposto é o tributo que tem por hipótese de incidência a descrição de um fato qualquer não consistente numa atuação estatal específica, relativa ao contribuinte. (*Disponible en la Internet: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm, acceso el día 17 de diciembre de 2008).

[112] *Art. 167. São vedados:*
*IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvada a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo; [...] (*Disponible en la Internet: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm, acceso el día 17 de diciembre de 2008).

[113] Si así no hubiera óbice, relativo a los ingresos de los tributos ambientales que pueden se adoptados por los Estados, se puede traer una duda sobre la afectación de estas recetas recaudadas para la conservación y mejora medioambiental. Una respuesta adecuada seria asígnalos cuanto a los presupuestos de las posibles instituciones de bonificaciones y exenciones fiscales que fomentarían el proceso inversionista a tecnologías ambientalmente favorables.

El impuesto es el tributo que la Unión, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios instituyen para el fin de costear de modo global los servicios generales de la administración pública.

En otras palabras, la recaudación de los impuestos no puede estar vinculada a cualquier elemento de la ley presupuestaria, es decir, no se puede vincular los impuestos a una actuación estatal específica dirigida a la preservación del medio ambiente.

El impuesto es una imposición estatal cuyo retorno el individuo no está directamente vinculado. En los impuestos, el sujeto pasivo paga al Estado no porque recibió directamente un servicio, pero sí porque tiene el deber de contribuir para los costes relativos a servicios de interés general.

Justamente por ello que la destinación de los recursos obtenidos por la tributación ambiental activa no puede ser vinculada a programas ambientales, tampoco dirigida a programas de educación ambiental. Por esta razón, que importa averiguar la efectividad de una medida de este porte.

La tributación ambiental a través de los impuestos no puede justificar iniciativas tendientes a encontrar nuevas fuentes de ingresos públicos, ya que su carácter extrafiscal, aunque aliado al fiscal, debe ser siempre motivado por el incentivo a la tutela ambiental.

Además, importa abogar que la fiscalidad ambiental no debe pautarse por la necesidad de financiamiento de la administración pública, una vez que lo se quiere es la reducción del deterioro ambiental.

Por la propia naturaleza y finalidad del tributo ecológico, se espera una recaudación decreciente, o sea, cuanto más eficaz es el tributo es señal que menos

contaminación existe y, consecuentemente, menor serán los recursos recogidos a los cofres públicos y mayor es la efectividad del fin extrafiscal del tributo que es la preservación ambiental.

5.8. LOS EFECTOS FISCALES Y ECONÓMICOS DEL SECTOR ELÉCTRICO

El objetivo de la pesquisa es evaluar la eficiencia de la fiscalidad ambiental como instrumento de políticas ambientales. Todavía, no se puede dejar de observar el potencial conflicto entre el crecimiento económico y la protección del medio ambiente, puesto que hace parte de una actividad económica aunque segmentada, es inserida a un proceso integrado.

Como se tiene pocas experiencias, siendo posible afirmar que es prácticamente inexistente la fiscalidad ambiental en el sector de la energía eléctrica en Brasil, que se hará uso de ejemplos puestos por la Unión Europea, que merecedoramente es la que mejor demuestra su preocupación de los efectos del sector al medio ambiente, ya que grande parte de su producción de electricidad es proveniente de termoeléctricas que producen electricidad por medio de la quema de combustibles fósiles.

También se hará referencias a reglas de la OCDE en relación al tema. Importante se presenta el referido estudio comparativo, una vez que las preocupaciones relativas a los efectos de la fiscalidad ambiental deben ser las mismas en

relación a Brasil, esencialmente en términos de precio de la electricidad y de la competenciaen el sector.

El fenómeno de la globalización proporciona un cambio en el concepto de Estado, pues los mercados no se restringen apenas al territorio nacional, perdiendo de alguna forma su identidad nacional, y los inconvenientes económicos, sociales y ambientales surgen en escala mundial, demandando actuaciones internacionales conjuntas.

El desarrollo sostenible es un objetivo primordial de la Unión Europea. En la perspectiva energética se configura como principio que está conforme al mismo nivel de realización del mercado interior y de una Unión Económica y Monetaria, así como a las aspiraciones de alto grado de competencia y convergencia de los resultados económicos.

Visando sus políticas, la Unión Europea debe conciliar equitativamente desarrollo económico y el establecimiento de una unión económica y monetaria y la competitividad, sin olvidar de la política de protección del medio ambiente y el desarrollo sostenible.[114]

La óptica medioambiental debe ser presente pero sin perder de vista los aspectos estrictamente económicos. Los precios de la electricidad constituyen elementos de influencia en los dominios del medio ambiente y en el sector económico. Y, es innegable que la fiscalidad determina en parte, su precio.

Además, ha de estar de acuerdo con la calidad del servicio eléctrico al menos coste posible, incluyendo en este último caso los costes externos que afectan al medio ambiente. De acuerdo con esta idea se tiene como paradigma

[114] CNE: Informe sobre las Reformas del Tratado de Ámsterdam y su Incidencia en el Sector de la Energía. Consejo de Administración de CN: 03 de junio de 1999. P.11.

el pensamiento de Javier Cremades y Jaime Rodríguez-Arana:[115]

> Cuando decimos que el suministro ha de realizarse al menor coste posible incluimos también las llamadas externalidades del suministro y, muy particularmente, las que afectan al Medio Ambiente. Así, un mayor coste del suministro puede no ser tal – desde esta perspectiva - si su aumento obedece a la necesidad de prestar una mayor protección al Ambiente Natural. Piénsese, por ejemplo, en la retribución de la electricidad generada mediante energías renovables o mediante sistema de cogeneración, que está primada. Por último, cuando nos referimos a la mayor calidad posible hacemos referencia a ciertas características del suministro, como, por ejemplo, su exacta y fiable medición, o el mantenimiento de la tensión del suministro eléctrico y del poder calorífico del gas suministrado.

Este orden de prioridades no debe olvidar de un tema que ha sido pautado por la Unión Europea que es el acercamiento de las normativas fiscales de los países, sobre todo cuando las relativas a los impuestos indirectos.

El Informe Neumark resguarda la preocupación por las fiscalidades indirectas, esencialmente por los impuestos sobre el consumo e incluyendo los impuestos sobre consumos específicos. Por ello, lo que se busca son medidas que vengan a impedir las eventuales competencias fiscales dentro de la Unión Europea. [116]

La neutralidad fiscal encuentra dificultad práctica en razón de la posible tendencia al aumento de las diferencias entre la fiscalidad de los distintos países lo que inflige directamente la competitividad.

---

[115] CREMADES & CALVO-SOTELO ABOGADOS. Derecho de la Energía. Editado por La Ley, edición n. 1, 2006, p. 58.
[116] ALVAREZ GARCÍA, S., ALVAREZ VILLA, M. T. (2000), p. 87 y 88.

Es una preocupación bastante presente que ha llevado la sugerencia de implantación de un Tributo Ambiental en el marco de la OCDE, para que implique la cuestión a las principales potencias económicas.

5.8.1. LA IMPLANTACIÓN DE IMPUESTO SOBRE LA EMISIÓN DE DIÓXIDO DE CARBONO (CO_2)

Las emisiones de gases nocivos han tenido gran atención para limitar su cantidad que es emitida haciendo con que diversas medidas sean propuestas, entre ellas se tiene las de naturaleza tributaria.

El sector eléctrico es un de los principales sectores de que se propone introducir impuestos ambientales, especialmente a las limitaciones de las emisiones de dióxido de carbono.

Contiguo a las fechas de la Cumbre realizada en Río de Janeiro por las Naciones Unidas, la Comisión Europea había presentado un nuevo impuesto armonizado sobre el CO_2 y la energía con el fin que iba de acuerdo con los fines de la referida Conferencia que era reducir las emisiones de dióxido de carbono.[117]

Por el hecho de haber recibido diversas oposiciones de los sectores envueltos que resultó en la imposibilidad del consentimiento unánime de los Estados miembros, que sería necesario para su aprobación, la Unión Europea no puede llevar adelante este nuevo impuesto.

[117] Decisión 93/389/CEE del Consejo, de 24 de junio de 1993.

La producción de la energía eléctrica por medio de termoeléctrica es una de las causadoras de la emisión de gases de efecto invernadero (*greenhouse gases)*, pues presenta en su composición gases con contenido de carbono oriundos de la quema de combustibles de origen orgánica.

Un impuesto sobre emisiones relativamente al aire, tiene relación directa con las cantidades medias y estimadas de emisiones, objetivando resultado cuantitativo y cualitativo en el contorno ambiental.

Es importante tener en cuenta que referido impuesto debería ser moderado en parte por la capacidad del emisor de descarga de CO_2 en la atmosfera, se encontraría dificultad en la mensuración de las emisiones producidas. Una de las opciones a que se daría a este impuesto es la evaluación de acuerdo con la combustión del producto extraído o fabricado.

Otro impuesto ambiental que puede ser sugerido es sobre los productos que con su producción o uso implica la contaminación. Corolario de su implantación es el aumento del precio y, con ello, reducir su consumo o engendrar la respectiva sustitución.

En esta posibilidad sería viable considerar el carbón, como la fuente de energía que produce las emisiones de CO_2. Por su vez, instituir un tributo que incida sobre el componente dañino al medio ambiente es aceptable como una hipótesis eficaz para incentivar la adopción de fuentes energéticas alternativas. Por otra parte, su aplicabilidad práctica presenta complejidades.

Es difícil estipular una tributación a los niveles de emisión de CO_2 cuando en realidad, es notorio que ella nos es uniforme en todos los países, incluyendo los Estados miembros entre sí. Luego, se puede encontrar con índices

altos que pueden ser injustos a los países que tienen emisiones más bajas a los niveles de imposición.

Con todo, el sencillo hecho de que lanzar ciertas sustancias a la atmósfera no representa la capacidad económica del agente económico de la actividad contaminante rechazaría el amparo de este impuesto por el sistema tributario, especialmente al constitucional brasileño caso Brasil también opte por este impuesto.

En el mismo sentido que se resaltó en diferentes oportunidades en el presente trabajo, esta especie de tributo en carácter indirecto que se pretende para el impuesto induciría el desequilibrio en beneficio a los Estados productores en razón de ocasionar el peso de la carga impositiva a los consumidores finales. Por todo lo expuesto es que el estudio se revela en la busca de sucesos en fuentes puntuales de degradación del medio ambiente que sea de fácil gestión.

La tributación sobre las emisiones puede atraer una flexibilidad, o incentivo permanente, para que se encamine a técnicas más limpias. A pesar de ser un adecuado instrumento de instigación para el cambio de conductas, para que realmente haya esta modificación la tributación debe ser alta y ahí se encontraría muchos inconvenientes que ya se estudió sobre todo en los principios de la capacidad económica y del no confisco.

Mientras se presente una tributación ponderada en la razonabilidad y proporcionalidad, la implementación de tributación ambiental activa se podría verificar una tímida disminución en los impactos ambientales ocasionados por la emisión de gases producidos en el sector eléctrico.

Con todo, por se tratar de sector de gran porte económico, el objetivo que se desea de tutelar el medio ambiente puede proporcionar un resultado muy pequeño. En pocas palabras se puede concluir que la conveniencia continúa en manos, de forma, exclusiva, de grandes productores de energía que podrán trasladar el precio del tributo a sus consumidores sin cambiar su modo de producción contaminante.

Ocurriría que los consumidores puedan ser afectados que, por su turno, estarán desamparados una vez que a ellos no restará otra opción, al menos que se prive de un bien esencial de forma a se sacrificar para atender el ahorro energético.

Así, como cualquier imposición en el sector eléctrico, referido hipotético tributo cuando aplicado para el consumo domestico trae las mismas discusiones sobre el incremento en el precio y sobre la selectividad del impuesto, así como es discutible por representar una parte de la demanda total de electricidad, y cuando dirigido al consumo industrial afecta la competición de algunos sectores

.

5.8.2. EL IMPUESTO SOBRE EMISIONES CONTAMINANTES EN ITALIA

En Italia, a partir de la fecha de 1 de enero de 1998 fue introducido el impuesto sobre emisiones contaminantes, específicamente sobre dióxido de sulfuro y de óxidos del nitrógeno.

El tributo recae sobre emisiones oriundas de grandes sistemas de combustión destinadas a la producción de energía eléctrica, localizadas en el mismo local industrial y referente a un solo comerciante, a condición de que uno de los sistemas tenga una potencia nominal igual o superior a 50 *megawats.* Están exentos de la exacción los sistemas que usan la energía en los procedimientos de fabricación.

Los obligados tributarios son los comerciantes de grandes sistemas de combustiones que deben presentar a la Administración Tributaria la respectiva declaración anual con los dados de las emisiones contaminantes del ano procedente.

Referido impuesto lleva en cuenta la cantidad de emisiones contaminantes producidas por la empresa. El impuesto consiste sobre la emisión de humo contaminante emitida.

Por ser proporcional a la emisión, el dueño del modo de producción contaminante podrá disfrutar de reducción proporcional del impuesto en relación a la disminución de la contaminación.[118]

[118] Para Caterini Verrigni tal mecanismo se refiere a una medida prémiale para los sistemas de energía no contaminante. (*La rilevanza del principio comunitario "chi inquina paga" nei tributi ambientali. In "Rassegna tributaria" n. 5 di settembre-ottobre 2003).*

El tributo italiano en estudio es comparado con un impuesto especial, una vez que hay coincidencia entre los presupuestos. Para ambos se releva la producción de bienes destinados al mercado.

Es decir, para el ámbito de aplicación de uno es considerada la emisión contaminante así como el elemento contaminante del producto caracteriza la incidencia impositiva del impuesto especial ambiental.

Además de esto impuesto, otro mecanismos italiano de finalidad ambiental es la *carbon tax*, intitulada como *Tassazione sulle emisión di anidride carbonica e misure compesative.* [119]

Se trata de una medida que dispone de dos formas de un nuevo sistema de imposición de los productos energéticos. Una de ellas es la gradual revisión del impuesto sobre óleo mineral y la otra, es la introducción de un impuesto sobre el consumo de carbono, *coke* de petróleo y betún de origen natural emulsionado con 30% de agua.

El régimen fiscal propuesto tiene por objetivo reducir las emisiones de dióxido de carbono. Lo que se presenta en conformidad con el Protocolo de Kyoto que establece como objetivo la reducción de las emisiones de gases contaminantes.

Presente sistemática trabaja con medidas de oscilación del gravamen sobre todo de los óleos minerales que son empleados en la producción de energía eléctrica, en relación al contenido de dióxido de carbono de los diversos productos energéticos y en relación al potencial calórico de cada producto.

---

[119] L. 23 dicembre 1998, n. 448.

Las alícuotas de la imposición son determinadas considerando los siguientes elementos:[120]

a) propuestas avanzadas en el marco de la Unión Europea;

b) impacto ambiental específico del producto;

c) confronto entre los niveles de imposición europeos e italianos.

El sistema de actuaciones de la normativa establece que las alícuotas estarán vigentes a partir de 1º de enero de 2005, pero hasta final de diciembre de 2004, serán instituidas medidas intermediarias de aumento de las mismas, para ejecutarse de modo que sea abrumada la diferencia para el logro de los valores dentro de la fecha prevista.

La alícuota varía de acuerdo con la potencialidad contaminante del producto energético, que es evaluada en relación a la cantidad de dióxido de carbono contenida en el mismo, ya que es admitida cual la causa primaria del dióxido de carbono relativo al efecto invernadero.

Lo que se desea con la medida propuesta es permitir a los operadores que utilizan el producto energético de evaluar mejor las propias elecciones económicas y preferir el uso de productos menos impactantes al medio ambiente.

Es una medida que está convergiendo con los objetivos fijados por los acuerdos firmados a nivel internacional para el control del cambio climático debido a las emisiones de gases de efecto invernadero.

Se caracteriza como impuesto ambiental en la medida que su incidencia se caracteriza por el elemento del impacto ambiental representado por el consumo de bien contaminante. Así como, la graduación de la alícuota lleva en cuenta la

[120] VERRIGNI, Caterini. *Op. cit*.

potencialidad contaminante de diferentes productos energéticos.

Pese la medida presentar una finalidad ambiental, representada por el consumo de bienes contaminantes, la recaudación de tal impuesto debe ser destinada conforme la Ley 448/1998 también para el financiamiento de los costes de inversión dirigidas a la reducción de emisiones contaminantes y al incremento de la eficiencia energética de los sistemas de combustión para la producción de energía eléctrica, así como para financiar proyectos motivadores de reducción de emisión contaminantes, de eficiencia energética y del desarrollo de las fuentes renovables.

5.8.3. LA IMPOSICIÓN SOBRE EL COMERCIO DE DERECHOS DE EMISIÓN

El deterioro de la capa de ozono en la estratosfera y el cambio climático son inducidos por las actividades humanas, especialmente, con la emisión de gases nocivos.

Las emisiones de dióxido y monóxido de carbono, dióxido de azufre y óxidos de nitrógeno han provocado grandes averías ambientales, como de lluvia ácida, efecto invernadero y calentamiento global.

Presente tema imparte debates sobre la fiscalidad de los derechos de emisión, el cual plantea muchas incógnitas. Adoptando la Convención sobre el Cambio Climático en la ciudad de Río de Janeiro en 1992 la Unión Europea se comprometió a disminuir las emisiones de gases de efecto

invernadero, en rubricas de 8% entre 1990 y el período de 2008-2012.

Antes de hablar sobre el impuesto sobre las emisiones en sí, conviene trazar algunas ideas sobre el derecho de emisión. Referidos derechos de emisión se adecuan a derechos de propiedad de bienes inmateriales que son susceptibles a valorización económica a los emprendedores contaminantes al tener en cuenta las permisiones que les pueden ser concedidas.

Para tanto se hace un certificado o título, posibilitando su transacción, control y registro en mercados organizados, siendo que lo mismo constituye derechos afectos plenamente a la actividad empresarial. [121]

La intención es implantar un instrumento económico o "de mercado" de política ambiental. No es muy difícil encontrar ejemplos internacionales que tomaran medidas económicas para intervenir en la protección ambiental, especialmente cuánto la emisión de SO_2 que es causadora de la lluvia ácida. Estas medidas están manifestadas tanto en forma de impuestos ambientales como de sistemas de derechos de emisión transferibles[122].

Coincidiendo con nuestros estudios, vemos que la producción y utilización de energía eléctrica es el principal campo para controlar las emisiones de dióxido de carbono.

Para ello, es importante engendrar esfuerzos para la reducción empleo de combustión de materiales que liberan

[121] CARBAJO VASCO, D. *Algunas notas sobre la tributación del comercio de derecho de emisión.* Noticias de la Unión Europea, n. 258, CISS, julio de 2006, p. 97.

[122] Como paradigmas se puede citar que los impuestos ambientales que repercutieran en la regulación de los precios han sido muy utilizados en el norte de Europa y, por su vez, los EE.UU. ha establecido un sistema de derechos de emisión transferibles que la regulación ocurre de acuerdo con la cantidad emitida.

dióxido de carbono, sea para restringir la producción de energía o para que sus fuentes sean sustituidas por otras menos contaminantes.

Su relación con la tributación está vinculada a un factor económico que no se identifica directamente a un capital o riqueza particular. A estos derechos son agregados valores fijados por el Estado en sus orígenes o por la autoridad pública que los instituye.

Además, son intercambiados en mercados específicos, permitiendo que sean consumidos, transmitidos, capitalizados y donados. Pues bien, para la tributación no hay grandes discrepancias, pues es una autorización al agente económico para desarrollar su actividad que produce emisiones contaminantes.[123]

En el ámbito comunitario, según la Directiva 2003/87/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, los derechos de emisión de gases de efecto invernadero pueden ser objeto de comercio, constando las bases de este mercado europeo en el Libro Verde de la Comisión Europea.

De conformidad con aludida Directiva, tal mercado está controlado, siendo necesario que todo cambio o modificación atinente a él sea inscripta en un Registro Oficial y en su gestión intervenga alguna autoridad pública.

[123] CARBAJO VASCO, D. *Op. cit.*, p. 98.

5.8.4. LA DIRECTIVA 2003/96 DE LA UNIÓN EUROPEA QUE REESTRUCTURA Y AMPLIA EL CUADRO COMUNITARIO DE LA IMPOSICIÓN DE LOS PRODUCTOS ENERGÉTICOS Y DE LA ELECTRICIDAD.

La Unión Europea cuando trató de la energía eléctrica se preocupó en asegurar dos valores considerados fundamentales para específico sector que son la libre competencia y el respecto al medio ambiente.

La Directiva 2003/96 resguarda que las medidas impositivas deben perseguir los objetivos del Protocolo de Kyoto. El sector eléctrico es uno de los principales temas que preocupan innúmeros países. Incluso en el ámbito tributario fundamentalmente en relación al medio ambiente.

La Unión Europea ha revelado su preocupación con el medio ambiente especialmente en el campo de la fiscalidad energética con la elaboración de Directivas, siendo que la última Directiva 2003/96 contiene las bases de las anteriores. La primera Directiva de fecha 30 de junio de 1992 era la "relativa a un impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono y sobre la energía", la consecutiva, de 10 de mayo de 1995, se limitaba a recoger la anterior con algunas modificaciones, la tercera, de 17 de marzo de 1997 tenía la denominación de "Propuesta de Directiva del Consejo por la que se reestructura el marco comunitario de imposición de los productos energéticos" y la actual Directiva de 27 de octubre de 2003 sigue la referida propuesta con algunas modificaciones por la cual tiene el título Directiva 2003/96/CE del Consejo, "por la que se reestructura el régimen

comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad".

Es innegable que la Directiva 2003/96 ha sufrido oposición de diversos sectores económicos contrarios a una fiscalidad energética fuerte. En términos generales, la Directiva al tratar de los impuestos que gravan los productos energéticos, deja a los Estados establecer el procedimiento de imposición que ha de aplicarse.

La Directiva 2003/96/CE instaura un marco comunitario de imposición de la energía. La referida ha recibido diversas oposiciones sobretodo de diversos sectores económicos disconformes a una política fiscal fuerte.

La Directiva interviene en un campo espinoso, donde si tiene que averiguar las consecuencias que la fiscalidad puede traer para la competencia de las empresas o las competencias fiscales entre los Estados, así como enfrenta la resistencia de muchos países a modificar sus estructuras fiscales.

La Directiva 2003/96 del Consejo, ha reestructurado y ampliado el cuadro comunitario de la imposición de los productos energéticos y de la electricidad. En relación a los impuestos especiales está un punto importante que acrecentó a la aplicación de tales tributos a todos los productos de contenido energético, no limitando más a la disciplina de los oleos minerales, sujetando también a los impuestos especiales armonizados la energía eléctrica.

Todavía, la sistemática de la Directiva 2003/96 ha mantenido la posibilidad de los Estados miembros de sujetaren tales productos y la electricidad a otras formas de imposiciones indirectas sobre sus consumos y su producción.

La Directiva 2003/96/CE patrocina un marco general de los impuestos que gravan los productos energéticos,

delegando a los Estados implantar el procedimiento de imposición que ha de aplicarse.

Permite que el impuesto sobre la electricidad pueda cumplirse a través el establecimiento de un solo tributo, o de un conjunto de gravámenes que recaigan sobre los productos gravados.

Así, pertenece a los Estados la facultad de decidir que sea un impuesto único de carácter general o diversidad de impuestos. Por ello, los Estados deben reestructurar su sistema tributario basándose en el principio de neutralidad.[124]

El aspecto medio ambiental fundamenta la Directiva 2003/96/CE, pero no es un componente genuinamente orientador de la misma. Sin embargo, la fuerte justificación para la puesta de directivas es la necesidad de eliminar la fronteras fiscales entre los Estados miembros y creación de un mercado interior basados en tipos impositivos mínimos por los cuales deberían situarse los tipos impositivos nacionales.

De esta forma evitaría contrastes de tipos excesivos que ocasionara retirada de actividades económicas y propagación del comercio transfronterizo.[125]

Con arreglo a lo anterior, las adopciones normativas, en general, en materia de impuestos especiales, deben contemplar un enfoque global de la fiscalidad eléctrica a nivel comunitario.

---

[124] CASANA MERINO, F. *La Directiva2003/96/CE del Consejo sobre la imposición de los productos energéticos y su incidencia en el ordenamiento interno.* Noticias de la Unión Europea, n. 237, Año XX, Octubre de 2004, p. 23 y 24.

[125] ESCOBAR LASALA, J. J. *El nuevo marco comunitario de la tributación de los productos energéticos.* Monografías, Carta Tributaria, CISS, n. 13, 1ª quincena de julio de 2004, p. 4.

El sistema de imposición presentado por la Directiva 2003/96 recae sobre la extracción, fabricación o importación de los productos utilizados como energías contaminantes.

Pese a la diversidad de impuestos que pueden gravar la producción de energía en cada uno de los Estados miembros, la Directiva 2003/96/CE se restringe a indicar reglas generales tocando a los distintos Estados regularen el sistema de gravámenes que les convienen instituir desde que respectando los límites mínimos.

La forma como puede ser impuesta el gravamen sobre productos energéticos puede ser el establecimiento de un solo tributo, o de un conjunto de gravámenes que recaigan sobre los productos gravados. A los Estados es facultada la elección de un impuesto único o diversidad de impuestos.[126]

En los compromisos en materia de reducción de los gases de efecto invernadero, la Unión Europea tiene enseñado como prioridad política el fomento de las energías renovables. Por otra parte, no se queda de lado la importancia de garantizar el suficiente suministro energético de la Unión.

La Directiva tiene el fine de favorecer el uso de las energías renovables. No es difícil concluir que una imposición de este tipo envuelve efectos directos sobre el conjunto del sistema económico como derivación del encarecimiento de los costes de producción.

Con esta preocupación, la Directiva 2003/96 posibilitó a los Estados miembros organizaren su sistema tributaria con

[126] Según disposición de la mencionada Directiva pertenece a los Estados el control de la neutralidad y ajustar de los niveles mínimos de imposición a los diferentes productos energéticos. Por consiguiente es posible concebir que las Comunidades Autónomas sólo podrán ejercer competencias normativas o de gestión previamente concedida por el Estado que es quien detiene la competencia legislativa originaria, y las Corporaciones Locales condicionarán a una ley estatal. Vide CASANA MERINO, F. *Op. cit.*, p. 23 y 24.

base en el principio de la neutralidad, y así asegura la Directiva que los estados *podrían decidir no aumentar la carga fiscal global, si considerasen que la aplicación de este principio de neutralidad fiscal podría contribuir a la reestructuración y modernización de sus sistemas fiscales fomentando aquellos comportamientos que lleven a una mayor protección del medio ambiente y a una mayor utilización e mano obra.*

La Directiva 2003/96/CE arrolla en los apartados 1 a 3 los productos, incluyendo la electricidad, que se comprenden en el ámbito de la imposición energética, todavía en el apartado 4 indica los que son excluidos en razón de su uso.

En efecto, los respectivos productos, en especial para el presente estudio la electricidad, son objeto de gravamen cuando son usados como combustible o carburante y/o substancialmente con fines propiamente energéticos o de aprovechamiento energético.[127]

Cuando se tratar de energía eléctrica en el caso que ella supere más de 50% del coste de un producto, ella tendrá una consideración análoga a la que tendría una "materia prima", y así como cuando ella es utilizada principalmente para fines de reducción química y en procesos electrolíticos y metalúrgicos, conforme dicha directiva no será objeto de su regulación.

Incumbe recordar que el Derecho de la Unión Europea, tanto originario como derivado, debe formar parte de los ordenamientos de sus Estados Miembros. Así, para especial atención al tema ora investigado debe observar el artículo 3 de la Directiva 2003/96 que ha incluido la electricidad a las referencias de la Directiva 92/12 que trató sobre los

[127] ESCOBAR LASALA, J. *Op. cit.*, p. 8.

hidrocarburos y a los impuestos especiales. En esto paso hay que concluir que las normas comunes a los impuestos especiales que tocan a los hidrocarburos son aplicables a la electricidad y a todos los productos energéticos. [128]

La Directiva 2003/96 del Consejo de 27 de octubre de 2003 reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad haciendo una combinación de elementos propios y comunes.

Referida Directiva del Consejo al tratar de los impuestos energéticos deja una amplia libertad a los Estados para establecer el procedimiento de imposición, esto es, si se desea un impuesto único de carácter general o diversidad de impuestos, limitándose a ofrecer las características generales del sistema y los límites mínimos de imposición, sin fijar los máximos.

Además de la Directiva 2003/96/CE tratar de impuestos armonizados, también en su preámbulo asevera que la imposición sobre los productos energéticos compone uno de los instrumentos de la Unión Europea para alcanzar los objetivos del Protocolo de Kyoto.

Reiterase la función extrafiscal de los impuestos. La Directiva no demanda impuestos para la obtención de ingresos, sino reducir las emisiones de gases contaminantes que inciden perjudicialmente sobre el entorno natural.

El instrumento comunitario dispone sobre la imposición sobre los productos energéticos con el fin de alcanzar los objetivos del Protocolo de Kyoto.

[128] DE MIGUEL CANUTO, E. *El impuesto sobre la electricidad.* Pamplona: Editorial Aranzadi, 2007, p. 109.

Luego, no hay porque no concluir que lo que intenta la Directiva es una imposición ambiental, ya que lo que se desea es un resultado de tutela ambiental.

Cumple a los Estados miembros, con base en el principio de la subsidiariedad[129], la competencia normativa y aplicativa, y por otro lado, el marco de coordinación y vigilancia es ejercido por la Unión Europea.

Además, sería difícil una política diferente por parte de la Unión Europea, ya que son diversos los impuestos que inciden sobre los productos energéticos y no son pocas sus peculiaridades.

Cada Estado miembro de la Unión Europea es el competente para garantizar la neutralidad y adaptar los niveles mínimos de imposición a los diferentes productos energéticos.

Según la Directiva comunitaria está permitido a los Estados establecer diferentes clases de impuestos o que aprueben exenciones o niveles reducidos de imposición para determinadas energías, respectando el funcionamiento del mercado interior y no ocasione distorsiones de la competencia.

La Directiva presenta casos específicos en que se admite tipos de imposiciones diferentes. Dentro de los casos

[129] Art. 5º, del Tratado de Ámsterdam de 2 de octubre de 1997, resguarda el principio de la subsidiariedad en relación a la acción comunitaria respecto a las actuaciones nacionales afirmando que *en los ámbitos que no sean de su competencia exclusiva, la Comunidad intervendrá conforme al principio de subsidiariedad, sólo en la medida en que los objetivos de la acción pretendida no puedan ser alcanzados de manera suficiente por los Estados miembros, y, por consiguiente, puedan lograrse mejor, debido a la dimensión o a los efectos de la acción contemplada, a nivel comunitario.* El principio de subsidiariedad es definido por la doctrina como una salvaguarda estatal frente a la amplitud competencial que se otorga a la Comunidad, al no optar por distribuir competencias según una lista cerrada, sino por la atribución a la Unión de cualquier competencia que se tiene como necesaria para el cumplimiento de los objetivos comunitarios.

previstos, advierte también que es posible solamente si respetar los niveles mínimos de imposición de la electricidad previstos por la presente Directiva.[130]

El nivel de imposición es determinado como la carga total que constituye la acumulación de todos los impuestos indirectos, a excepción del impuesto sobre el valor añadido, computada directa o indirectamente sobre la cantidad de energía eléctrica en el instante de la puesta a consumo.[131]

En relación a electricidad el referido instrumento normativo dispone cuanto al nivel de imposición como los gastos fiscales globales que derivan del conjunto de todos los impuestos indirectos, excepto el Impuesto sobre el Valor Agregado, automatizados directa o indirectamente sobre la cantidad de la misma en el momento de su puesta a disposición para el consumo.

El tipo mínimo de imposición conforme el Cuadro c) del Anexo I de la Directiva están clasificados de acuerdo con la distinción entre utilización de la electricidad para fines profesionales cuyo tipo mínimo es de 0,5 euros por megavatio/hora, y utilización carente de fines profesionales, cuyo tipo mínimo es de un euro por megavatio/hora.

Lo que se verifica es que la imposición mínima refleja un tipo específico aplicados sobre unidades de trabajo o energía producida o consumida, durante una hora, no adoptando tipos *ad valorem* que se emplean sobre bases monetarias que representan la contraprestación por el suministro de electricidad.

Respecto a "utilización de electricidad para fines profesionales" tenemos esta misma noción fijada por el

[130] Artículo 4 de la Directiva 2003/96.
[131] DE MIGUEL CANUTO, E. *Op. cit.*, p. 45.

artículo 11 de la directiva como la utilización por una entidad empresarial que realiza el suministro de mercancías o servicios, cualquiera que sea la finalidad de su actividad económica. Incluyendo las actividades de fabricación, comercio y servicios, actividades agrícolas y las profesionales liberales. Es decir, que la actividad sea empresarial y no particular.

Encadenando los estudios del artículo 11, podemos decir que su apartado 4 presenta algunos discernimientos: que el uso de la energía eléctrica fines profesionales faculta el empleo de un nivel reducido de imposición, así como los Estados pueden limitar el campo de aplicación y que caso de utilización mixta de la electricidad la imposición será proporcional a cada tipo de utilización.

Otro elemento que la Directiva 2003/96 resguarda es sobre la base imponible. En su artículo 10 apartado 2 ella permite que los Estados Miembros tengan la opción de establecer la base imponible aplicable desde que respeten la Directiva 92/12/CE sobre reglas comunes a los impuestos especiales.

En otro momento la Directiva 2003/96 prevé hipótesis de exclusión del campo de aplicación de la misma. No queda sujeta a imposición la electricidad utilizada en procesos electrolíticos, metalúrgicos o de reducción química, ni la energía utilizada en los procesos mineralógicos.

Cuanto a las exenciones y bonificaciones, la Directiva considera que los Estados miembros están autorizados a establecer exenciones o niveles reducidos de imposición cuando no afecten al buen desarrollo del mercado interior y no implique distorsiones en la competencia.

Las exenciones y bonificaciones pueden ser fundamentadas tanto en el riesgo en la pérdida de competencia internacional, como en razones sociales y ambientales, así como pueden favorecer la adopción de las energías renovables.

Están puestas algunas exenciones que obligatoriamente deben ser establecidas por los Estados. Una exención de asunción obligatoria es de la electricidad utilizada para producir electricidad y a la electricidad utilizada para mantener la capacidad de producir electricidad.

Referida exención es para evitar la doble imposición que se daría si se sujeta al impuesto la producción de energía eléctrica y la de los productos utilizados en dicha producción.[132]

Además de la exenciones obligatorias, la Directiva en su artículo 15 establece la posibilidad de los Estados implementaren exenciones totales o parciales o reducciones del nivel de imposición. Entre las posibilidades habrá aquellas sobre productos con bajo nivel contaminante, o el proceder de fuentes de energía renovables.

Considerando lo que dispone la Directiva y el presente estudio, pueden ser exentos, bonificados, o sometidos a un tipo reducido, la electricidad de origen solar, eólico, mareomotriz o geotérmico, la de origen hidráulico producida en instalaciones hidroeléctricas, la generada a partir de biomasa, la generada por metano emitido por minas de carbón abandonada, y la producida por la generación combinada de calor y electricidad.

[132] Sin embargo, la propia Directiva permite que, por razones de tutela ambiental, los Estados puedan someter estos productos a gravamen, aunque sea abajo del nivel mínimo de imposición puesto por ella.

El artículo 17 de la Directiva introduce otras exenciones relativas niveles reducidos de imposición a favor de las empresas de elevado consumo energético, o cuando se celebren acuerdos con empresas o asociaciones de empresas que conduzcan alcanzar los objetivos de protección ambiental.

La Directiva 2003/96/CE enumera en su artículo 15 los casos en que puede también haber exenciones parciales y totales o reducción del nivel de tributación. Esta especial complejidad presenta el gravamen diferenciado de la energía eléctrica en función de su efecto más o menos impactante al medio ambiente.

Relativo a las elecciones de la potestad de establecer exenciones proporcionado por la Directiva 2003/96/CE, se debe tener en cuenta que a los Estados cumple averiguar que ello no afecte al regular funcionamiento del mercado interior y no implique distorsiones de la competencia y pueden tener como fundamento el riesgo de pérdida de competencia internacional de algunos productos, motivos sociales o ambientales, bien como favorecer el uso de energías renovables.[133]

Las disposiciones relativas a las bonificaciones y exenciones están hechas por la Directiva 2003/96/CE en dos formas, o sea, que algunas hipótesis serán exentos obligatoriamente y otras exenciones o bonificaciones serán potestativas para los Estados miembros.

En el campo comunitario la Directiva 2003/96 presenta las primicias para la modificación del impuesto sobre la electricidad como impuesto especial aunque no si tiene

[133] CASANA MERINO, F. *Op. cit.*, p. 26.

delimitado los vínculos entre aquello tipo de impuesto con los impuestos especiales de fabricación.[134]

La Directiva 2003/96/CE también reitera las exenciones de productos ya exentos en los impuestos especiales, cuya normativa debe seguir. Referidas exenciones pueden ser clasificadas como subjetivas pues están relacionadas al destinatario de los productos.

Fuera de las exenciones ya previstas en la normativa de los impuestos especiales, la Directiva 2003/96/CE trata de otras que corresponden a principios que inspiran la fiscalidad energética. Estarán exentos con carácter técnico los productos energéticos y la electricidad utilizada para producir energía eléctrica y la electricidad utilizada para mantener la capacidad de producir electricidad.

Aludidas exenciones valen para evitar la doble imposición de la producción de electricidad y los productos que sirven para su producción. Aunque la posibilidad de contrariar los dictámenes de la doble imposición[135], la propia Directiva autoriza que por motivos medioambientales puede incidir alguno gravamen, pero el nivel de imposición debe ser inferior al mínimo que la propia Directiva dispone.

Conforme la Directiva 2003/96/CE se debe tomar en consideración la competencia de las empresas mediante la adopción de medidas destinadas a reducir la carga fiscal y de las empresas que se comprometen a alcanzar objetivos medioambientales o a mejorar la eficacia energética.

---

[134] DE MIGUEL CANUTO, E. *Op. cit.*, p. 109.

[135] Hay autores, como Pérez de Ayala Becerril *in* "La Doble imposición en los impuestos ambientales" obra colectiva "Fiscalidad Ambiental", que entienden que la doble imposición como corolario de muchos de los impuestos ambientales sobre un mismo producto es aceptable desde que no agote la capacidad económica.

Resulta de esta premisa que la Directiva tiene previsto otros tipos de exenciones obligatorias que pretenden tutelar sectores económicos concretos en cumplimiento a obligaciones internacionales.

Como supuestos de exenciones obligatorias, los encontramos en el artículo 14 de la Directiva, que son los productos energéticos y la electricidad utilizados para generar electricidad y la electricidad empleada para fomentar la capacidad de su producción[136], los productos energéticos suministrados en el transporte aéreo o marítimo utilizados como carburante para la navegación aérea o marítima intracomunitaria, excluyendo en caso de navegación aérea y la navegación marítima intracomunitaria privadas de recreo[137].

El sistema de exenciones y bonificaciones de la Directiva 2003/96/CE tiene también la posibilidad de institución potestativa. Una parte trata de beneficios para incentivar actividades que presenten bajo nivel contaminante o el proceder de fuentes de energía renovables. Estas pueden declararse exentas en el caso de los productos energéticos manejados en proyectos pilotos para la creación de productos más adecuados al medio ambiente o de combustibles obtenidos a partir de energías renovables.

La energía eléctrica puede tener bonificaciones o exenciones cuando proveniente de origen solar, mareomotriz o

[136] Cumple observar que por razones de política medioambiental, es permitido a los Estados miembros gravar estos productos sin tener que cumplir los niveles mínimos previstos en la Directiva, incluso en la imposición de la electricidad.

[137] Dentro de este aspecto, si tiene también el término “no se destinen a necesidades determinadas por las autoridades públicas”, el cual se posibilita concluir que su uso en necesidades determinadas por autoridades públicas excluye que se configure como “navegación o aviación de recreo”. Además, conforme el artículo 15.1.f, los productos energéticos utilizados en la navegación de aguas interiores pueden ser eximidos, excluidos la navegación privada de recreo y la electricidad producida a bordo de embarcaciones.

geotérmico, la de origen hidráulica producida en instalaciones hidroeléctricas, la generada a partir de biomasa, la generada por metano emitido por minas de carbón abandonadas, y la producida por combinación de calor y electricidad.

De acuerdo con la preocupación de la directiva, se sigue facultando las exenciones para las empresas que tienen elevado consumo energético, o cuando celebren acuerdos con empresas o asociaciones de empresas que desarrollan formas de alcanzar objetivos de protección del medio ambiente. Puede ocurrir que el beneficio fiscal tiende a favorecer la comercialización en determinados sectores.

Además, están autorizados los Estados bonificar los productos energéticos utilizados para la generación combinada de calor y electricidad. Además, la electricidad junto con el gas natural, el carbón y los combustibles sólidos cuando utilizados para uso doméstico y por organizaciones reconocidas como caritativas por el Estado miembro de que circunscribe pueden recibir bonificaciones conforme deliberar el Estado miembro.

También hace referencia el artículo 15 de la Directiva 2003/96/CE que cuida del tipo impositivo, que dispone que es facultado a los Estados establecer un tipo impositivo cero a los productos energéticos y a la electricidad utilizados en labores agrarias, hortícolas, piscícolas y en silvicultura.

La Directiva 2003/96 establece la fiscalidad como una forma de reducir los gases los gases contaminantes, al recaer sobre el precio y por tanto sobre el consumo. El referido diseño comunitario sobre la imposición de la electricidad hace con que el sujeto repercutido sea el consumidor.

El período transitorio para la aplicación de los niveles puestos por la Directiva 2003/96 fue hasta 1 de enero de

2007. La Directiva cambia el sistema de cuantificación estipulando los tipos porcentuales por una cuota mínima de 0,5 euros por megavatio para la electricidad utilizada para fines profesionales, y de 1 euro por megavatio para la utilizada en otros fines.

La Directiva gestiona una ideología flexible cuanto la necesidad de una acción de escala comunitaria en el mercado interior con elementos indispensables de cualquier estrategia comunitaria de imposición de los productos energéticos.

Una política de un mercado interior que posibilite una reestructuración de los sistemas fiscales, neutral desde el punto de vista de los ingresos con el fin de fomentar adopción de medias más limpias y favorables al medio ambiente.

Es difícil tratar del tema de la Directiva 2003/96/CE partiendo que la institución de un impuesto con finalidad ecológica engloba diferentes aspectos que deben ser observados sobre todo los efectos multiplicadores de la economía y de la protección ambiental.

Todavía, todo ello proporciona un complejo entramado de problemas económicos, ambientales, políticos y jurídicos, cuyo examen exige una perspectiva multidisciplinar.

5.8.4.1. ELEMENTOS OBJETIVO, SUBJETIVO, TEMPORAL Y ESPACIAL DE LA IMPOSICIÓN DE LA ENERGÍA ELÉCTRICA

Pertinente regulación impositiva tiene la pretensión de modificar conductas con fines de protección ambiental.[138] Para tanto, uno de los elementos de imposición presentados por la Directiva 2003/96, en su artículo 21, apartado 5, si tiene que el devengo en el impuesto especial sobre la electricidad ocurre en el instante de efectuarse el suministro de energía eléctrica por el distribuidor o redistribuidor. Dentro de esta disposición si puede destacar cuatro elementos: objetivo, subjetivo, temporal y espacial.

Cuando si habla de circunstancia objetiva del devengo en el impuesto especial de la electricidad conforme la directiva, si está tratando del efectivo suministro de energía eléctrica.

Recurriendo a la directiva 2003/54 si tiene una noción de suministro que es la venta y reventa de electricidad a clientes, estos que pueden ser clientes mayoristas que compran la electricidad con fines de reventa y los clientes finales que compran la electricidad para su consumo propio.

La condición de imposición establecida en esto caso puesto las diferencias de la Directiva 2003/96 y la 92/12 es que al efectuar el suministro de electricidad hace con que no se considere los supuestos de régimen suspensivo del impuesto y exige distinguir tal generalidad de la noción de puesta en consumo prevista en la Directiva 92/12 sobre impuestos especiales. Esta idea amplia suscita desconcierto

[138] CASANA MERINO, F. *Op. cit.*, p. 25.

cuando si tratar de una cadena de suministros en distintos Estados que precedan a su puesta a consumo. [139]

Para la discusión de el devengo configurarse con el suministro de la electricidad es cuando el propio suministrador vende la energía eléctrica al consumidor final y, en el caso de haber una cadena de suministradores si debe afiliarse la disposición de la Directiva 92/12 pues a través de parámetros lógico-jurídicos esta Directiva trata del problema en su núcleo, respetando el régimen suspensivo y no generando conflicto del elemento "suministro" con el mismo de forma genérica y sí atribuyendo el devengo solamente al suministro al consumidor final. Sin embargo, la propia Directiva 2003/96 autoriza la aplicación de la Directiva 92/12/CEE en lo que respecta a la exigibilidad y el pago, por lo que serán sujetos pasivos quienes efectúen la "puesta en consumo" del producto.

Colaborando para lo mismo, opina Juan José Escobar Lasala al afirmar que el hecho imponible estaría armonizado concluyendo que es el suministro para el consumo, coincidiendo el hecho imponible y el devengo. Para él, descartara la separación de que el hecho imponible sería la fabricación y el devengo la puesta en consumo.

Así, reiterando, en la hipótesis de suministro de electricidad por parte de una compañía ubicada en un Estado miembro a otra en otro Estado miembro, el impuesto ha de incidir sobre la persona ubicada en el Estado miembro donde se realiza el consumo. Excepto a esta hipótesis, a los Estados es facultado la libre determinación cómo exigen el impuesto. [140]

En relación al elemento subjetivo del devengo, se tiene el distribuidor o redistribuidor que suministra la energía

[139] DE MIGUEL CANUTO, E. *Op. cit.*, p.110.
[140] ESCOBAR LASALA, J. *Op. cit.*, p. 11.

eléctrica. Estos conceptos nos están definidos por la Directiva 2003/96.

La acepción que se extrae de la Directiva 2003/96 referente al distribuidor o redistribuidor son los que efectúan suministros de electricidad. Se destaca que la ley española 54/97 atribuye una definición amplia de distribuidor diciendo que es alguien distinto al productor, al transportista y al comercializador, olvidando del redistribuidor.

Conviene ponderar este concepto de acuerdo con lo que es propuesto por la dicha Directiva y para tanto, se hace uso de las reflexiones de Enrique Miguel Canuto *in* "El impuesto sobre la electricidad"[141]:

> 1. El "comercializador" (Ley 54/1997) es el genuino redistribuidor o "revendedor" porque le es distribuida o suministrada energía eléctrica y él la distribuye o suministra. Por otro lado la Directiva 2003/54 sobre el mercado de la electricidad prevé que la electricidad objeto de "transporte" tenga como fin suministrarla a distribuidores (en sentido estricto). En este supuesto el que la recibe y la distribuye asume la condición de redistribuidor en el sentido de la Directiva 2003/96.
> 2. El transportista (Ley 54/1997), junto al distribuidor en sentido estricto, entiendo son "distribuidores" en la acepción de la Directiva 2003/54, sobre el mercado de la electricidad).
> 3. ¿El productor cuando vende debe ser considerado distribuidor en la acepción de la Directiva 2003/96? Según la Directiva 96/92, relativa al mercado de la electricidad, el productor podía celebrar contratos de suministro con empresas de suministro y con clientes cualificados. También la vigente Directiva 2003/54 recoge el supuesto del productor que efectúa el suministro de electricidad a clientes cualificados (art. 22) e incluso acuña el concepto "generación distribuida" para referir a instalaciones de producción conectadas a una red de distribución (art. 2 nº 31). La conclusión

[141] DE MIGUEL CANUTO, E. *Op. cit.*, p. 111.

> afirmativa viene confirmada por la regla 5º del art. 21 ap. 5 de la Directiva 2003/96 según la cual quien produce electricidad para su propio uso es considerado distribuidor, de lo que se desprende, con toda naturalidad, que el productor puede ser considerado distribuidor.

Cuanto a esto punto, es relevante hacer referencia a una de las clasificaciones puestas por Fernando Casana Merino, en su artículo "La Directiva 2003/96/CE del Consejo sobre la imposición de los productos energéticos y su incidencia en el ordenamiento interno"[142] sobre la naturaleza de los impuestos energéticos.

Referido autor considera estos impuestos como indirectos, reales, objetivos y no periódicos porque ellos no gravan de forma directa el sujeto que tiene la capacidad económica que es el consumidor. Pues aún considerados como impuestos especiales de fabricación, gravan de forma mediata e indirecta dicho consumo.[143]

El elemento espacial es donde está establecido el distribuidor o redistribuidor suministrando la energía eléctrica. Es basilar para el distribuidor o redistribuidor figuraren como sujeto pasivo que concurra las condiciones de que estén ubicados en el territorio del suministro.

Conviene aclarar sobre la inversión del sujeto pasivo, que de acuerdo con el artículo 21, apartado 5, si tiene que en la hipótesis del suministro para consumo ubicarse en un Estado miembro en que no esté establecido el distribuidor o redistribuidor, el impuesto del Estado miembro del suministro", que será la empresa consumidora destinataria del servicio.

---

[142] CASANA MERINO, F. *Op. cit.,* p. 25.

[143] Según el artículo 5.1 de la Directiva 92/12/CE el gravamen recae sobre la fabricación e importación de productos energéticos, pero consecuentemente exigiendo la traslación jurídica de la cuota sobre el consumidor.

En otras palabras es decir que la condición de sujeto pasivo no recae sobre el distribuidor o redistribuidor sino en la empresa destinataria registrada en el Estado del suministro.

Conforme esta aclaración, tan importante es distinguir la "empresa registrada en el Estado de suministro" con "operador registrado", este último recibe los productos en ejercicio de su profesión, productos que se encuentran en régimen suspensivo, productos que provienen de otros Estado, referencias estas que la norma deja de prever.[144]

Por su vez, el elemento temporal del devengo según el autor Enrique Miguel Canuto es el momento de suministrar la energía eléctrica.[145] La noción del elemento temporal conforme Fernando Casana Merino[146] puede ser elucidada en el artículo 21 de la Directiva 2003/96/CE que remite a la Directiva 92/12/CEE, particularmente a su artículo 6.1, y por entender como un impuesto de carácter no periódico el devengo se dará en consecuencia de la fabricación o extracción, la importación, o la salida, en su caso, del régimen suspensivo. Siguiendo la doctrina del último autor, también se producirá el devengo en el caso de pérdidas del producto ocurridas en el período del régimen suspensivo, que no sea en razón de caso fortuito o fuerza mayor cuando se les haya concedido franquicia por el Estado correspondiente.

[144] DE MIGUEL CANUTO, E. *Op. cit.*, p. 112.
[145] DE MIGUEL CANUTO, E. *Op. cit.*, p.110.
[146] CASANA MERINO, F. *Op. cit.*, p. 26.

5.8.5. LAS ACCISAS/IMPUESTOS ESPECIALES EN LOS PAÍSES EUROPEOS

La tributación ambiental incide sobre costes y factores de producción, por ello que se debe tener especial respeto a la libertad económica. El peso de los tributos puede intervenir en la economía de los países, principalmente cuando se trata del sector de la energía eléctrica, uno de los motores del desarrollo. Es relevante que sean introducidas modificaciones en la estructura fiscal con fines de resguardar el medio ambiente.

Las accisas o impuestos especiales consisten en imposición indirecta sobre la producción y sobre el consumo. Son imposiciones que inciden sobre bienes de grande difusión cuya producción es centralizada[147].

Trata todavía de una formación progresiva de la obligación tributaria, en que el hecho imponible es representado por la fabricación en el territorio comunitario o por la importación en referido territorio del producto en que incide la accisa.

Es innegable que en las accisas ocurre, de hecho, la traslación económica y jurídica, ya que el gravamen fiscal recae sobre el consumidor. La sistemática resguarda que el sujeto pasivo sea el productor que é quien retiene el pago del tributo, regulada como unitaria, si el bien que vende es destinado al mercado interno o porque el adquiriente es un

[147] Concepto ostentado por la doctrina italiana. Vide GAFFURI, G. *Diritto Tributario – Parte Generale e Parte Speciale.* Padova: CEDAM. 2006, p. 570 a 572.

sujeto que lo ofrece, en su entorno, a los consumidores o que sea intermediario para la circulación comercial del producto.[148]

La exigibilidad de la accisa ocurre cuando el producto es inserido en el mercado o como en algunos casos, cuando es exportado. Hasta la efectiva puesta en consumo o exportación, la exigibilidad de la accisa está dentro del periodo suspensivo.

Segundo las transformaciones dadas por las Directivas Comunitarias las accisas recibieran una nueva configuración que incluye la energía eléctrica que é propiamente dicha como impuesto sobre el consumo.

Conforme la Directiva 92/12/CEE para un buen funcionamiento del mercado interno de la Unión Europea las accisas deben ser exigibles de manera uniforme en los Estados Miembros.

La Directiva 2003/96 viene para disciplinar a nivel comunitario los productos energéticos no armonizados, en particular la electricidad, por la cual fija niveles mínimos de imposición, apuntalando que el impuesto debe ser exigible en el momento del suministro por parte de los distribuidores y redistribuidores al consumo.

La calificación como impuesto especial considera al rasgo de recaer sobre un consumo específico, a diferencia del IVA que recae sobre consumos generales. Los impuestos especiales se encuentran armonizados por la Directiva 92/12/CEE, del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de los Impuestos Especiales.

Tratan de consumos específicos en que el legislador debe desear desincentivar determinadas conductas, junto con

[148] GAFFURI, G. *Op. Cit.*, p. 70.

el fin de resarcir al Estado de los costes sociales que específicos consumos ocasionan, y por esta razón que se cualifica tal especie tributaria como extrafiscal.

Pese la mención del fin extrafiscal de ellos, la obtención de ingresos es el elemento principal en la regulación de los mismos debido a la elevada rigidez de la demanda de los productos que están envueltos.

No se puede olvidar que la Directiva 92/12/CEE tiene como objetivo reconocido garantizar la libre circulación de las mercancías objeto de los Impuestos Especiales.

La Directiva 2003/96 del Consejo de la Unión Europea es un intento que se enseña eficaz que permite una armonización y compatibilidad de la política ambiental, y lo más importante, indica su preocupación sobre las políticas de competencia, mercado único y fiscalidad de un sector importante que es de los productos energéticos.

Se persigue una respuesta positiva ajustada para internalizar las externalidades negativas, aplicar el principio de quien contamina paga y congregar las políticas ambientales y económicas.

Al mismo tiempo, recomienda instrumentos fiscales cuyo propósito es orientar el comportamiento de los agentes hacia recursos e instrumentos de producción menos dañinos al medio ambiente.

Cuidando de impuestos especiales constituyen figuras tributarias de la imposición indirecta y se configuran como impuestos sobre consumos específicos, recayendo sobre el consumo de unos determinados bienes.

Por ello, por se trataren de bienes que al momento en que sean consumidos generan un coste social a la sociedad

atienden una finalidad extrafiscal como instrumentos de otras políticas que no sean apenas recaudatorias.

En España se tiene el Impuesto Especial sobre la Electricidad que incide sobre la fabricación, producción e importación de energía eléctrica y la adquisición intracomunitaria de energía eléctrica proveniente del ámbito territorial distinto del ámbito territorial interno.

Conforme se analiza de forma más específica en el estudio del respectivo impuesto en el presente trabajo, el mismo supone medidas que auxilian a racionalizar el consumo de energía eléctrica, pero no constituye una finalidad propia.

Resaltase que el impuesto en su reglamento en especial a los incentivos fiscales no hace referencia de ninguna distinción relativa a la desproporcionalidad del consumo de electricidad, ni mismo diferencia las fuentes de energías de las contaminantes y de las no contaminantes, de forma a incentivar estas últimas.

Pero la facultad es puesta al legislador español ya que la Directiva 2003/96 contempla hipótesis de que medidas ambientales pueden ser empleadas en referido impuesto sobre la producción de energía eléctrica por motivos extrafiscales de tutela del medio ambiente.

5.8.5.1. LOS CONCEPTOS IMPOSITIVOS RELEVANTES PARA LA IMPOSICIÓN DE LA ELECTRICIDAD.

Relativo a la imposición de la energía eléctrica oportuno señalar los respectivos conceptos impositivos: fabricación, importación y la adquisición intracomunitaria de electricidad. Para ello, para que los conceptos no sean ampliados de forma que no se queden incomprendidos, se hará uso del ordenamiento español para esclarecer el tema.

En relación al concepto de fabricación de electricidad de acuerdo con la Ley española 38/92 están comprendidos los hechos imponibles de producción en instalaciones de producción, transporte en instalaciones de transporte y distribución en instalaciones de distribución de energía eléctrica.

En esto caso, el momento del devengo se realiza cuando ocurre la salida de la instalación de producción, de transporte o de distribución, así como los que tienen calidad de contribuyentes son el productor, el transportista y el distribuidor del producto.

Mientras se ejecuta el traslado de energía eléctrica entre las instalaciones de producción, transporte o distribución tenemos el "régimen suspensivo", que es decir sin verificación del devengo del impuesto.[149]

En el concepto impositivo fabricación concerniente a la producción de energía eléctrica los casos en que la producción puede efectuarse en régimen especial según el legislador español son el de "cogeneración" de calor y

[149] DE MIGUEL CANUTO, E. *Op. Cit.*, p.14.

electricidad, la utilización de energías “renovables no consumibles”, la utilización como energía primaria de biomasa o cualquier tipo de biocarburante, la utilización como energía primaria de residuos no renovables y el tratamiento y reducción de residuos de los sectores agrícola, ganadero y de servicios.

En relación a estos supuestos hay posibilidad del gobierno puede establecer una prima por unidad de energía suministrada y la exención del impuesto especial sobre la electricidad de la energía producida para el propio consumo.

A los efectos del transporte el legislador considera la red de transporte de energía eléctrica organizada por líneas, parques, transformadores y otros componentes eléctricos con tensiones iguales o superiores a 220 kilovoltios y otras instalaciones que independiente de su tensión desempeñen funciones de transporte o de interconexión internacional.

Ya la distribución tiene la distinción dada por el legislador entendiéndose por tales aquellas redes e instalaciones para el tránsito de energía eléctrica que no sean consideradas las redes de transporte cuando no estén afectas al uso exclusivo de sus titulares, pues cuando está implicado el autoconsumo esta actividad de tránsito de energía no configura hecho imponible y no origina el devengo del impuesto. Luego, la distribución, diferente del transporte, es el tránsito de energía eléctrica a menor tensión en un sistema sin apertura internacional.

El contribuyente dentro del concepto impositivo de fabricación en la actividad de producción es aquél que ejerce y que tiene, la imprescindible legalmente, autorización dada por la administración para realizar la actividad económica de

producción, transporte o distribución[150], independiente de ser o no el propietario de la instalación.[151]

Lo que respecta al contribuyente de ser o no propietario de alguna de las instalaciones, aunque sujeta a conclusión diversa, referido entendimiento por lo cual me afilio por concordar que el propietario mientras no está autorizado y por esta razón no ejerce la actividad económica por su parte no está realizando el hecho imponible.

Según intelecto sustentado por Enrique de Miguel Canuto afirmando que la condición de sujeto pasivo incumbe a quien explota la instalación de producción y así justifica sus palabras:

> La interpretación dada, para mí, viene confirmada por el artículo 14.2 de la Ley 38/1992 según el cual en caso de fabricación por cuenta ajena el sujeto pasivo debe repercutir las cuotas devengadas sobre aquél para el que realiza la operación. Se desprende que repercute sobre aquél por cuya cuenta produce. Y se desprende que si el productor produce por cuenta del propietario de la instalación y como hipótesis argumentativa debiera atribuirse a éste la condición de sujeto pasivo, entonces éste habría de repercutirse el impuesto a sí mismo, lo cual sería un absurdo lógico. [152]

En los otros dos hechos imponibles, distribución y transporte, no hay previsión normativa que cuide de la hipótesis de el titular de la instalación pueda ser distinto al distribuidor o transportista ya que en opinión particular, si la ley desease hacer la distinción la habría hecho como la hizo

---

[150] Artículos 21, 36 y 40, respectivamente, de la Ley 54/97.

[151] Los contribuyentes en el impuesto sobre la electricidad sigue la noción de “depositario autorizado” que es definido como “persona titular de una fábrica o de un depósito fiscal. “Disposiciones Comunes” de los impuestos especiales de fabricación, específicamente en el art. 8 nº 1 letra a) y art. 4 nº 5 de la Ley 38/1992.

[152] DE MIGUEL CANUTO, E. *Op. Cit.*, p. 29.

con el hecho imponible de producción. Por esta razón coincidirá en el mismo sujeto ser titular de la instalación y distribuir o transportar la energía eléctrica.

Ahora bien, hay que resaltar que la Ley 54/1997 prevé las figuras del "gestor de la red de distribución" y "gestor de la red de transporte" y también la posibilidad de que el mismo sea sujeto distinto al titular de la red de distribución o de transporte, entonces, por razones de las respectivas funciones de los gestores sean distintas de realizar la actividad de distribuir o transportar energía eléctrica a ellos no se imputa la calidad de sujeto pasivo del impuesto especial sobre la electricidad.[153]

Por su vez, existe la figura del sustituto que será aquéllos que en el supuesto previsto en la letra a) del apartado 5 del artículo 64 bis redacción dada por la Ley 66/1997 que suministran energía a título oneroso.

En otras palabras, será cuando haber suministro a titulo oneroso por el comercializador[154] al consumidor. Sin embargo, no pueden configurar como sustitutos de si mismos los productores, los transportistas y los distribuidores. En el caso del sustituto, el marco temporal coincide con el devengo, que se retrata en el momento en que es exigible el precio de la energía suministrada en el período de facturación.

La equivalencia de comercializador toca a persona jurídica que intermedia la relación entre las redes de transporte o distribución y los consumidores cualificados o a otros sujetos [artigo 9.1.h) de la Ley 54/1997], o sea, es

[153] DE MIGUEL CANUTO, E. *Op. Cit.*, p.30.

[154] Conforme los artículos 44.2 y 45.4 de la Ley 54/1997 para el comercializador será exigida autorización y inscripción en el Registro de Distribuidores Comercializadores y Consumidores cualificados para su actuación en ámbito territorial determinado.

aquella persona que realiza la venta de energía eléctrica entre ellos.

El comercializador puede obtener energía para el desarrollo de sus actividades, así como puede acceder a las redes de transporte o distribución y efectúa la venta de energía a "consumidores cualificados"[155] y también está autorizado a suministrar energía a "consumidores a tarifa".

Además puede ocurrir de haber sustitución en la repercusión, lo que excluye que el contribuyente repercuta. El contribuyente repercuta su sustitución y consecuentemente no hay repercusión en la venta de energía eléctrica del transportista o distribuidor al comercializador, sino que el comercializador es quien repercute al usuario o consumidor.

En esta hipótesis se produce el "doble carácter del sustituto" como deudor de la Administración y como sustituto del contribuyente en la repercusión haya vista el doble carácter del hecho imponible en la deuda tributaria y el doble carácter del contribuyente-repercutido en el impuesto especial sobre la electricidad.[156]

Aún hablando del concepto de fabricación, tenemos otra figura que es llamada de exportador[157] a lo cual tiene derecho a la devolución de las cuotas anticipadamente satisfechas del impuesto especial sobre la electricidad correspondientes a la electricidad agravada, de acuerdo con las condiciones reglamentarias.[158]

Por su vez, no habrá derecho a la devolución cuando tratar de la salida de la energía eléctrica de una instalación de

[155] Artículos 9.1.h), 44 y 45 de la Ley 54/1997.
[156] DE MIGUEL CANUTO, E. *Op. Cit.*, p.32,
[157] El artículo 4.8 de la Ley 38/1992 define la exportación como la salida del ámbito territorial interno con destino fuera del ámbito territorial comunitario.
[158] Artículo 10.1 de la Ley 38/1992.

producción, transporte o distribución asignada para la exportación realizada en régimen suspensivo y que este régimen suspensivo queda ultimado por la efectiva exportación en condiciones reglamentarias no habrá impuesto devengado que pueda dar derecho a devolución.[159]

De la misma manera no tiene derecho a devolución a las cuotas satisfechas los exportadores de energía eléctrica que producen productos distintos de la electricidad pues el artículo 10.1.b) de la Ley 38/1992 está excluido para el impuesto sobre la electricidad.[160]

Siguiendo con el derecho de devolución, para la determinación del importe a ser devuelto según el artigo 10.2 de Ley 38/1992 el criterio utilizado es lo mismo de la cuota suportada. El tipo para la apreciación será el vigente en los tres meses antes de la realización de la operación que origina el derecho a la devolución.

Tratándose de la base imponible, no hay previsión en la ley específica, pudiendo ser considerada por relación a regla atinente al tipo que sea la base por referente a los tres meses anteriores; todavía hay opinión en el sentido de que se dé entrada a que el sujeto pasivo abone el valor exacto de la cuota, lo que llevaría a la anulación de la resolución de la Administración sobre devolución y al reconocimiento del derecho a devolución de la cuota exacta soportada.[161]

Conforme las nociones comunes entre los hechos imponibles vislumbrados por el concepto de fabricación sea de la salida de la energía producida, transportada o distribuida introducida en una zona franca o en un depósito franco no habrá la producción del devengo a la salida de la instalación

[159] Artículo 11.1.b) de la Ley 38/1992.
[160] DE MIGUEL CANUTO, E. *Op. Cit.*, p. 34.
[161] DE MIGUEL CANUTO, E. *Op. Cit.*, p. 35.

sino en el posterior momento de salida de la zona franca o del depósito franco con destino al territorio español o el momento de su autoconsumo dentro de las respectivas áreas francas.[162]

En cuanto a los impuestos especiales, según la Dirección General de Tributos española los elementos esenciales concurrentes del devengo del impuesto son que el suministro producido de electricidad sea para el consumo (salida de las instalaciones consideradas como fábricas o depósitos fiscales) y que a dicho suministro sea exigible su precio y, en este último caso, no realizándose a título oneroso, se podrá considerar devengada la energía suministrada el primer día del primer mes subsiguiente al período máximo de 60 días.

En las importaciones, infieren como que el devengo se producirá en el momento del origen de la deuda aduanera de importación que es el *momento de la admisión de la declaración en aduana de que se trate.*[163]

Todavía, al que toca a las adquisiciones intracomunitarias, no queda claro este aspecto, considerando a efectos del impuesto especial el devengo como realizado en el momento de la recepción en el ámbito territorial interno de la energía eléctrica procedente del ámbito territorial comunitario distinto de aquél. [164]

Por lo que se refiere a la primera de estas ideas es relevante mencionar que la Directiva 2003/96 del Consejo de la Unión Europea sobre la imposición de la electricidad acondiciona que el momento de la imposición y su objeto se

---

[162] DE MIGUEL CANUTO, E. *Op. Cit.*, p. 24.
[163] Artículo 201.2 del Código Aduanero Español.
[164] SOLANA VILLAMOR, F., FERNÁNDEZ-REYES, A. *El impuesto sobre la electricidad. In La aplicación práctica del IVA, impuestos especiales y comercio exterior.* Coordinación: DE NUNES IBARRA, J. M., Grupo Wolters Kluwer. Edición Fiscal, CISS, 2006, p. 542.

realizarán con el suministro por el distribuidor o el redistribuidor, así como hace alusión del lugar de la realización del devengo. Sobre este tema, tendremos mayor atención en el estudio de la apuntada Directiva.

Junto a estas prescripciones, al hablar de otro concepto impositivo que es de *adquisición intracomunitaria* de energía eléctrica es importante resaltar que no hay un entendimiento común de adquisición intracomunitaria para los impuestos especiales de fabricación, sino que la orientación de adquisición intracomunitaria es única y propia del impuesto especial de electricidad. Pues bien, el hecho imponible de la adquisición intracomunitaria es la recepción de energía eléctrica en territorio español que por su vez se devenga, exceptuando si la adquisición sucede en régimen suspensivo.[165]

Con la Directiva 2003/96 las *adquisiciones intracomunitarias* sufrieron introducciones de algunas alteraciones en los impuestos especiales. En el artículo 20 de la Directiva 2003/96 hay exclusión de la electricidad de las disposiciones que, con carácter general afectando a todos los impuestos especiales, se imponen control de la circulación intracomunitaria y, por su vez, su artículo 21.5 indica que el hecho imponible será el "suministro", y no "fabricación", ocurriendo el devengo en el momento en que aquél se realice.[166]

Siguiendo con los conceptos impositivos, la importación de la energía eléctrica se refiere a cambios internacionales de electricidad con países no pertenecientes a la Comunidad Europea.

---

[165] DE MIGUEL CANUTO, E. *Op. Cit.*, p.14.
[166] SOLANA VILLAMOR, F., FERNÁNDEZ-REYES, A. *Op. Cit.*, p. 541.

Configurando el hecho imponible con la entrada de energía eléctrica en territorio comunitario aunque el ingreso se produzca fuera del territorio interno, pero que la energía se encuentre en este último ámbito, hasta donde haya transitado en régimen de tránsito comunitario por configurarse de mercancía no comunitaria y en donde se ha procedido a su despacho aduanero de importación.

No se devenga el impuesto cuando se realice la importación en régimen suspensivo o se introduzca el bien en una zona franca o depósito franco concurriendo como contribuyente la persona obligada al pago de acuerdo con la reglamentación de la deuda aduanera.[167]

Sintetizando el estudio de los conceptos impositivos existen puntos en común relativos a la base imponible que es el importe íntegro de la contraprestación y del tipo impositivo que es traducido en un tipo porcentual, así como son iguales para los respectivos conceptos las reglas inherentes a la repercusión obligatoria sobre el adquirente.

Cuando si tratar de contrato oneroso de suministro de energía eléctrica el sustituto, en todos los tres conceptos impositivos, será el suministrador y que por su vez, deberá realizar el devengo de manera periódica.[168]

Dentro del sistema visto, tratando de régimen suspensivo más allá de su clasificación como modalidad de exención lo que se configura es que el impuesto de la electricidad se revela como impuesto que recae sobre el consumo y que es gravado en fase única la fabricación e importación pues de esta forma no grabaría todas las fases del ciclo económico de la energía que sería desde la

[167] DE MIGUEL CANUTO, E. *Op. Cit.*, p.14.
[168] DE MIGUEL CANUTO, E. *Op. Cit.*, 14 y 15.

instalación de producción de transporte o de distribución a otra instalación de producción, de transporte o de una distribución.[169]

El régimen suspensivo no se confunde con los regímenes aduaneros suspensivos que envuelven el impuesto especial sobre la electricidad atinente al concepto impositivo de importación el cual excluyen la realización del hecho imponible importación, al contrario del régimen suspensivo que implica en la realización del hecho imponible y la no efectuación del devengo que debe realizarse relativamente a cada producto objeto del impuesto.[170]

En el campo del Impuesto sobre el Valor Añadido, como regla general están exentas en el concepto impositivo entrega de bienes, aquellas que sean objeto de los impuestos especiales y que gozan del "régimen suspensivo" o están destinados a gozar de este régimen a los efectos de los impuestos especiales.

Pese a esta aserción el número 5 del Anexo de la Directiva resalta que la electricidad no tendrá la deferencia como bien objeto de los impuestos especiales de que cuida la exención del IVA sobre los bienes que están en régimen suspensivo.[171]Así se desprende que la interpretación sea que las entregas de energía eléctrica que estén en el régimen suspensivo involucrados a impuesto especial sobre la electricidad no están exentas sino que están gravadas a los efectos del IVA.[172]

---

[169] *Idem*, p.26.
[170] *Idem*, *ibidem*, p.27.
[171] Art. 24.1.1º.e, y n.º 5 del Anexo de la Ley del IVA.
[172] DE MIGUEL CANUTO, E. *Op. Cit.*, p.27 y 28.

5.8.5.2 EL IMPUESTO SOBRE LA ELECTRICIDAD ESPAÑOL

En España, el impuesto sobre la electricidad ha sido incorporado a los impuestos especiales de fabricación por la Ley 66/1997, conocida como la Ley de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que introduce en el cuerpo normativo de la Ley 38/1992[173], de Impuestos Especiales, un nuevo Capítulo IX, en su Título I, dedicado a este impuesto.

Posteriormente, el Real Decreto 112/1998, al modificar el Reglamento de los Impuestos Especiales, introduce el Capítulo IX destinado a añadir las normas reglamentarias necesarias en relación con este impuesto.

Conforme se verifica, el impuesto sobre la electricidad surge como un nuevo impuesto sobre el consumo de determinado bien, incorporándose en los impuestos especiales[174] como impuestos que gravan consumos específicos e incluyéndose en los impuestos especiales de fabricación.

El tributo especial incidente sobre la electricidad en el territorio español no se configura como un tributo ecológico, sino como un tributo fiscal o recaudatorio. La exposición de motivos de la Ley de Medidas Fiscales estipula que el impuesto tiene la finalidad de obtener ingresos necesarios a

[173] Referida ley sufrió alteraciones por la Ley 22/2005, por la que se incorporan diversas directivas comunitarias, inclusive adecua a la Directiva 2003/96, en materia de fiscalidad de productos energéticos y electricidad y del régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de estados miembros diferentes, y se regula el régimen fiscal de las aportaciones transfronterizas a fondos de pensiones en el ámbito de la Unión Europea.

[174] La Directiva 96/2003 cuidó de integrar la electricidad dentro del ámbito objetivo de los impuestos especiales.

compensar la supresión del gravamen asignado a la minería del carbón.[175]

En el ordenamiento español la institución de este impuesto fue motivada por mantener el equilibrio recaudatorio en razón del imperativo comunitario de modificar el sistema de financiación de la minería del carbón que se basaba en un porcentaje de la facturación eléctrica[176] y que debía ser modificada para que fuera efectuada mediante recursos presupuestarios. No supone un mayor coste de la electricidad para el consumidor, sino un mero cambio en los conceptos que lo constituyen.

El referido impuesto surgió anteriormente a la Directiva 2003/96/CE, de 27 de octubre del Consejo, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de productos energéticos y de la electricidad.

Así, el impuesto especial sobre la electricidad en España surge configurado como impuesto especial de fabricación y de la propuesta normativa comunitaria de directiva por la que se reestructure la armonización fiscal en materia de productos energéticos, no existiendo propiamente una directiva comunitaria obligando su establecimiento.

El ámbito de aplicación del impuesto coincide con el territorio nacional español, incluyéndose las Islas Canarias, Ceuta y Melilla.[177] El hecho imponible es la producción de la energía eléctrica, o su adquisición intracomunitaria, aunque el

---

[175] Es un impuesto que surge vinculado a la asunción por el Estado de un nuevo costo en relación a referido sector y a la necesidad de modificar el sistema de financiación de la minería del carbón, que por imperativo Comunitario, pasa a realizarse a través de los recursos presupuestarios.

[176] En efecto, se transformó el recargo tratado como “coste específico asignado a la minería del carbón” incidente sobre la facturación eléctrica en un impuesto.

[177] Las cuales hasta dicha modificación, no regía ninguno de los impuestos especiales de fabricación.

devengo del impuesto se retrasa al momento en el que la electricidad sale del régimen suspensivo.

Se encuentra en esta especie tributaria la figura del régimen suspensivo que es aplicable entre la ocurrencia del hecho imponible y de su devengo. En el caso de circulación intracomunitaria, este régimen hace posible que el hecho imponible se realice en un Estado miembro (fabricación o importación) y que apenas se devengue el respectivo impuesto en el Estado donde será consumido. Pero en el impuesto sobre la electricidad se trata de bien que no se almacena y diferente del referido impuesto, el IVA hace especial referencia a bien corporal la energía eléctrica.[178]

Referido impuesto se encaja dentro de los impuestos especiales de fabricación, pero hay vicios que hacen muchos concluir como una extraña técnica tributaria de un IVA monofásico, no admitiendo deducciones en fases posteriores del proceso de comercialización, de las cuotas pagas en la anterior, las agregando al precio.

Las tarifas puestas para los suministros de energía eléctrica son establecidas por la Administración anualmente atendiendo la política energética de los países desarrollados de designar “precios energéticos reales” y con los tipos proporcionales la diferencia en el precio recaerá sobre el consumidor final.[179]

---

[178]SOLANA VILLAMOR, F., FERNÁNDEZ-REYES, A. *Op. Cit.*, p.533 y 534.

[179] Según Pedro-Bautista Martín Molina *in* Instrumentos judiciales de fomento para la protección del medioambiente. *In* Estudios de Derecho Judicial 65-2004, Consejo General del Poder Judicial, Madrid: Centro de Documentación Judicial, 2005, p. 78 resalta que aún este impuesto presente características del IVA monofásico, también ha permitido que sobre el consumo de la energía eléctrica se aplique un tipo incrementado de IVA.

Por tratarse de un impuesto monofásico, los tipos proporcionales pueden afectar la neutralidad de las empresas pues la reducción de cuota implica necesariamente en una reducción en el coste del producto, ocasionando desproporciones a la competencia de matriz fiscal. Diferentemente ocurre con los impuestos que tienen más de una fase, pues esto podría ser superado en las demás fases de comercialización.[180]

Son considerados contribuyentes del impuesto sobre la electricidad el depositario autorizado, que es decir, aquél titular de la fábrica[181] o del depósito fiscal[182], si bien los que realicen los suministros de energía eléctrica como sustitutos y están autorizados a repercutir la cuota en la factura que envían a sus clientes.

En el marco comunitario las legislaciones que trataran del impuesto especial sobre la electricidad son la Directiva 92/12 que cuidó de los impuestos especiales sin ninguna referencia específica al impuesto sobre la electricidad, la Directiva 96/92 relacionada sobre el mercado de la

[180] SOLANA VILLAMOR, F., FERNÁNDEZ-REYES, A. *Op. Cit.*, p. 535.

[181] El concepto de fábrica se define como *a) Las instalaciones de producción de energía eléctrica que, de acuerdo con la normativa reguladora del sector eléctrico, estén incluidas en el régimen ordinario o en el régimen especial; b) Cualesquiera otras instalaciones en las que se lleve a cabo "producción de energía eléctrica".*

[182] Los depósitos fiscales en este impuesto es por tanto la rede de transporte de alta tensión a la que están conectados la mayor parte de los productores y los centros de transformación donde inicia la actividad de los distribuidores. La ley precisa que depósito fiscal es: *a) La red de transporte de energía eléctrica constituida por líneas, parques, transformadores y otros elementos eléctricos con tensiones iguales o superiores a 220 kilovoltios y aquellas otras instalaciones que, cualquiera que sea su tensión, cumplan funciones de transporte o de interconexión internacional; b) Las instalaciones de distribución de energía eléctrica, entendiéndose por tales todas aquellas redes e instalaciones para el tránsito para el tránsito de energía eléctrica no incluidas en la letra a)anterior cuando no estén afectadas al uso exclusivo de sus titulares.*

electricidad, en el campo administrativo y mercantil y la Directiva 2003/54 relativa al mercado de la electricidad.

También y con especial importancia a este estudio, se tiene la Directiva del Consejo 2003/96 que trata particularmente de la imposición sobre la electricidad.

La Directiva 2003/96/CE puede traer posibles efectos en la reestructuración de la fiscalidad energética. El Impuesto sobre la Electricidad puede sufrir algunas modificaciones, una vez que se cambia el sistema de cuantificación, sustituyendo los actuales tipos porcentuales por una cuota mínima de 0,5 euros por megavatio para la electricidad utilizada para fines profesionales, y de 1 euro por megavatio para la utilizada en otros fines.

Por lo que concierne al ordenamiento español se ha considerado como compatible a la normativa comunitaria siempre que la carga fiscal que represente, expresada en euros por Mwh, sea en todos los casos superior a los niveles mínimos indicados en la Directiva. El referido instrumento establece el nivel de imposición mínimo en 0,5 €/Mwh para uso empresarial y 1 €/Mwh para uso particular.

La ley prevé la hipótesis de exenciones específicas para este impuesto. Están exentas la fabricación de energía eléctrica en instalaciones acogidas al régimen especial que se destine al consumo de los titulares de las mismas, y la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de la energía que sea objeto de autoconsumo en las instalaciones de producción, transporte y distribución de energía en depósitos fiscales o fábricas.

Lo que se supone una medida medioambiental en la estructura del impuesto es la exención la energía destinada al

consumo de los titulares de instalaciones acogidas al régimen especial.

Es el artículo 27, de la Ley 54/1997 del sector eléctrico que define la producción de energía eléctrica en régimen especial como aquella que se realiza desde instalaciones cuya potencia instalada no supere los 50MW en los siguientes casos:

> [...] a) Autoproductores que utilicen la cogeneración u otras formas de producción de electricidad asociadas a actividades no eléctricas siempre que supongan un alto rendimiento energético. b) Cuando se utilice como energía primaria alguna de las energías renovables consumibles, biomasa o cualquier tipo de biocarburante, siempre y cuando su titular no realice actividades de producción en el régimen ordinario. c) Cuando se utilicen como energía primaria residuos no renovables. También tendrá la consideración de producción en régimen especial la producción de energía eléctrica dese instalaciones de tratamiento y reducción de los residuos de los sectores agrícolas, ganadero y de servicios, con una potencia instalada o inferior a 25MW, cuando supongan un alto rendimiento energético.

En relación al carácter ambiental del referido impuesto especial, conviene asentar que un tributo para ser considerado ambiental tiene que tener carácter modulador de conducta, o sea, tiene la capacidad de modificar la acción del agente para favorecer el medio ambiente.

Esta cuestión al analizar el impuesto sobre la electricidad nos hace concluir que este efecto no es el prioritario, una vez que su fin esencial es el recaudatorio.

Conforme se afirmó el impuesto sobre la electricidad tiene como objetivo elemental la obtención de los ingresos necesarios para recuperar la eliminación del recargo sobre la facturación de electricidad, en concepto de ayudas a la

minería del carbón, que hasta el final de diciembre de 1997 ha estado en vigor y que simbolizaba más de 4% de la misma.

Para que se verifique el interés ambiental en este impuesto es importante discriminar el gravamen en función del origen de la energía conforme es enseñado por la Directiva 2003/96. Sutilmente el elemento ambiental aparece en la exención de "la fabricación de energía eléctrica en instalaciones acogidas al régimen especial que se destine al consumo de dichas instalaciones".[183]

[183] Ejemplos de fiscalidad ambiental del ordenamiento español, en el plan de fomento de energías renovables, son la deducción en el Impuesto sobre Sociedades por inversión en activos afectos a la producción de energía procedente de recursos renovables por su beneficio ambiental (10% de los importes invertidos); incentivos fiscales para PYMES que inviertan en activos para el aprovechamiento de recursos renovables; así como la también deducción en el impuesto sobre Sociedades por los gastos efectuados en investigación científica e innovación tecnológica en el área de las energías renovables.

Capítulo VI

PERSPECTIVA ESTRUCTURAL DE LA FISCALIDAD SOBRE EL CONSUMO, LA PRODUCCIÓN Y LAS INSTALACIONES DE ENERGÍA ELÉCTRICA EN BRASIL

6.1. FISCALIDAD SOBRE EL CONSUMO DE LA ENERGÍA ELÉCTRICA

La producción de energía eléctrica oriunda de quema de petróleo ocasiona serios perjuicios al medio ambiente. Con todo, esta variación de producción de energía eléctrica es proporcional al consumo.

Visando esta proporcionalidad, se puede afirmar que el consumidor contribuye al daño ambiental, ya que adquiere la energía eléctrica que es producida por actividades contaminantes a coste del medio ambiente.

En relación a la electricidad, a ejemplo de España, en los impuestos especiales de fabricación el autoconsumo de

electricidad es exento, lo que no se da en el autoconsumo de bienes de los demás impuestos especiales.

Confiere aclarar lo que es “autoconsumo”. Así, el autoconsumo puede caracterizarse cuando la energía eléctrica producida se destine a ser consumida en la instalación de producción por el productor, o cuando transportada o distribuida en régimen suspensivo se destine a ser consumida en la instalación de transporte o distribución por el transportista o distribuidor, o importada en régimen suspensivo se destine a ser consumida en la instalación de producción o transporte o distribución por el importador, o también cuando la electricidad es objeto de adquisición intracomunitaria en régimen suspensivo, se destine a ser consumida en las instalaciones de producción o transporte o distribución por el adquirente.[184]

Concerniente a la imposición sobre el consumo, conviene hablar del caso de los tipos diferenciados puestos por la Directiva 2003/96 que dependen de los niveles cuantitativos de consumo de la electricidad.

Aunque de forma comparativa, es importante pensar en la posibilidad o no de una medida con estas características en Brasil. De esta forma, se debe analizar la estructura y sistemática del impuesto incidente sobre la electricidad en el sistema brasileño que es el “Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços” - ICMS.

Según el sistema constitucional brasileño, el citado impuesto podrá ser selectivo en razón de la esencialidad de la mercancía y de los servicios. Por la Carta Magna de Brasil, la electricidad, aunque sea un bien incorpóreo es considerada como mercadería.

[184] DE MIGUEL CANUTO, E. *Op. cit.*, p. 117.

La selectividad se configura como un principio decurrente de la esencialidad de las mercancías o servicios, que consideran los valores cogidos por el constituyente, como es el caso de las necesidades vitales básicas.

La esencialidad tiene relación con la distinción entre las cargas tributarias con las diferentes mercaderías y servicios, traducidos básicamente en diferenciaciones de base de cálculos, alícuotas y demás beneficios fiscales.

Si bien la Constitución brasileña imponga la selectividad como elemento facultativo, no se puede tenerla como simple criterio de conveniencia y oportunidad.

Es decir, no se puede establecer medidas de incremento en la recaudación del ICMS sobre mercaderías que sean de primera necesidad, pues así se estaría confrontando diversos postulados constitucionales.

El legislador de cada Estado miembro de Brasil podrá adoptar la selectividad, en la medida que fijará alícuotas de acuerdo con la esencialidad del producto, siendo menor el gravamen para los géneros considerados esenciales y será más fuerte para los productos superfluos.

Siguiendo esta sistemática, el legislador tiene una forma de gravar más onerosamente los bienes consumidos principalmente por las personas que detiene mejor capacidad contributiva, exonerando los bienes esenciales consumidos por las personas integrantes de todas las clases sociales.

La electricidad es bien de primera necesidad en la esfera individual de las personas y en la perspectiva de la sociedad se revela como esencial al interés económico. Bien indispensable que constituye la provisión esencial de las personas, así como de múltiples servicios y aplicaciones tecnológicas e industriales.

La esencialidad de la energía, en términos generales, puede ser tutela como bien de interés importante a la sociedad cuando incluida en los elementos del artículo 128 de la Constitución Española, en el cual se refiere que *toda la riqueza del país en sus distintas formas y sea cual fuere su titularidad está subordinada al interés general.*

Inherente a la selectividad del ICMS se tiene que esta sucede en función de la esencialidad de las mercancías y servicios tributados, lo que no se discute en relación a la electricidad. Y, en esto contexto, en razón de la selectividad prevista expresamente en el artículo 155, apartado 2, de la Constitución Federal Brasileña[185], tiene implícitamente limitada la progresividad que puede ser dada con la diferenciación de gravamen en razón del consumo.

Referido dispositivo constitucional sería afrontado por la progresividad del impuesto que incidiría sobre el consumo de la electricidad, una vez que hace con que una mercancía, aunque esencial, termine siendo tributada con gravamen superior a de mercancías suntuosas y superfluas solamente por haber sido consumida en mayor cantidad.

No se discute que con el aumento del tributo se tendrá el aumento del precio de la electricidad, y así la posibilidad de reducir el consumo ya que en Brasil el precio de la electricidad no es bajo.

---

[185] *Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...] II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;[...] § 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;[...]* (Disponible em la internet em el sitio http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm ,acceso el 13 de diciembre de 2008)

Se podría pensar en la existencia de dos alícuotas para la energía eléctrica. Un gravamen muy reducido, o hasta exención, para las personas de baja renta y otra para los demás consumidores.

En la perspectiva de este entendimiento se respetaría de alguna forma el principio de la capacidad económica basada en la justicia social, que en consecuencia se presenciaría la prohibición del confisco.

Con todo, puede haber la reducción del consumo de energía, siendo el consumidor el más perjudicado con esto. Ya se ha dicho que la electricidad es esencial y por ser esencial es importante en muchos sectores de la vida de los ciudadanos.

Por ello ¿sería correcto limitar el uso de un bien esencial a los contribuyentes por medio de la aplicación de tributo? La electricidad está presente en varias acciones del ciudadano, sea para su información, para sus estudios, para producción de otros bienes, para su comodidad, para su trabajo, para su actividad económica, entre otras.

Si la misma como bien esencial es equiparada a otro bien de esencialidad, como el alimento ¿sería correcto limitar alguna forma de alimentación de las personas por el simple hecho que el mercado le ofrece productos que en su producción son dañosos al medio ambiente?

Todavía el alimento es un producto no dañoso al medio ambiente y esencial a los ciudadanos, y de igual forma también ocurre con la electricidad.

Aunque la esencialidad de la electricidad sea comprendida por algunos como no tan esencial como el alimento, no se puede olvidar que con ella muchos retiran la forma de adquirir sus alimentos.

Respecto a la tributación sobre el consumo de la energía eléctrica para uso doméstico, opinó la Agencia Europea del Medio Ambiente de forma conforme a lo que es defendido por lo presente estudio.

Según este órgano, esto solamente ocasionaría la subida de precios a los consumidores, acarreando perjuicios a las poblaciones de baja renta, pues sus costes con la energía representan gran parte de la renta que disponen.

Diferente no es el entendimiento de Cléucio Santos Nunes[186]:

> La Imposición del encargos económicos (el tributo es un ejemplo), como instrumentos de efectividad del principio, trae por consecuencias el aumento del costo del bien producido, lo que puede generar distorsiones en el mercado. La principal de ellas – y la más cruel – es la exclusión de camadas de consumidores menos abastadas y que no pueden pagar el costo añadido al producto por el encargo tributario ambiental – lo que genera más desigualdad social y económica, máxime en países con inicua distribución de renta, como es el caso de Brasil.[187]

La eficiencia de una fiscalidad ambiental en Brasil debe visar una correcta composición de la fiscalidad en un Estado Democrático de derecho. La carga tributaria nacional debe representar el equilibrio entre los intereses de diferentes esferas sociales.

Cuando se estudia la fiscalidad ambiental de la energía eléctrica debe reconocer la necesidad de coherencia entre la justicia y la eficiencia. La fiscalidad ambiental, principalmente sobre el consumo, debe ser orientada por valores y justificativas oriundas de contextos fuera de la norma jurídica.

---

[186] SANTOS NUNES, C. *Op. cit.*, p.50. Traducción libre.
[187] Traducción libre.

De esta suerte, comprendiendo la relación entre justicia y eficiencia que se podrá llegar a un sistema de fiscalidad ambiental justo con la protección de los derechos de sus respectivos contribuyentes y el alcance del fine esperado de la tutela ambiental.

El sistema tributario no puede provocar externalidades incongruentes para los contribuyentes. Por todo lo expuesto, se debe definir un modelo que por medio del fomento de técnicas apropiadas al medio ambiente que también asegure precio y calidad adecuados.

Cabe señalar que la incidencia de un tributo, en el caso de este trabajo el ambiental, es orientada de acuerdo con su hecho imponible. Es decir, el impuesto puede recaer directa o indirectamente sobre los consumidores finales o en los propietarios de los sectores de producción, siendo así, lo que importa es identificar que la medida fiscal recae sobre los productos de consumo final o sobre los procesos productivos.

De acuerdo con lo dicho, si hablar en incremento en la imposición del tributo, aunque sobre la producción, el consumidor final de bienes nocivos al entorno natural sufriría efectos diversos en cuanto a su incidencia económica, que dependería del precio de la oferta y también de la cantidad de la demanda.

El tributo influye en los costes de la empresa y en el precio de la oferta, con todo, su encargo económico se traslada hacia al consumidor final, principalmente cuando se trata de un tributo indirecto que tiene como ejemplo aquél que incide sobre el consumo.

Todavía, para que esto tenga al menos el carácter de inducir a nuevas conductas más deseables al medio ambiente, es importante la posibilidad de los consumidores optaren por

adquirir productos o hacer uso de modos de producción de electricidad más adecuados al medio ambiente y por consiguiente, no sean gravados.

En el marco europeo, en conformidad con la posibilidad de un cambio de conductas del consumidor, es asegurado a los consumidores domésticos la información y la transparencia de las condiciones contractuales.

De esta forma, debe constar en las facturas los aspectos medioambientales, bien como la intervención de cada fuente energética en la producción de electricidad de la empresa.

Por ello, las medidas relativas a la fiscalidad del consumo de electricidad debe pautarse en la posibilidad de la misma posibilitar una elección racional del contribuyente, sea el directo o indirecto (consumidor) de forma que esta acción se traduzca en fenómeno colectivo positivo a la tutela ambiental.

En otras palabras, la medida debe engendrar el uso de tecnologías limpias de producción de energía eléctrica, pero para ello se debe posibilitar esta designación para que el contribuyente no sea apenas limitado al uso de electricidad debajo del mínimo de sus necesidades.

6.2. LA FISCALIDAD AMBIENTAL SOBRE LA PRODUCCIÓN Y DISTRIBUCIÓN DE LA ENERGÍA ELÉCTRICA

El objetivo de la fiscalidad ambiental es alcanzar un cambio de comportamiento que ocasionan daños al medio ambiente para otros que sean más favorables al entorno natural.

La fiscalidad ambiental trabaja con la propuesta de medidas fiscales sobre una base de incentivos y desincentivos, que puede ocurrir con aumento, reducción o exención de tributos.

Los instrumentos son variados, el importante es analizar se el procedimiento utilizado por el Estado enfatiza significativamente la eficiencia, tanto en relación de la selección del instrumento de gestión de la finalidad ambiental, como de su implementación.

Un análisis sobre la cuestión debe llevar en consideración el resultado, en que la trascendencia conseguida interesará para averiguar el parámetro objetivo para la elección de determinado proyecto o para su propia evaluación.

Importa identificar si las estrategias obtienen beneficios superiores a los costes y, así, alcanzar el fine deseable de eficiencia en el sector eléctrico y en la tutela ambiental.

Para el estudio, conviene primero traer algunas informaciones. Los centros de producción y consumo de energía eléctrica se hallan ligados a través de una red de líneas de transporte y distribución.

Ante todo, cumple diferenciar que la cantidad de energía puesta a disposición por el sistema eléctrico de la que adquiere el consumo final resulta de pérdidas de transporte, distribución y transformación.

La idea es que las inversiones en tecnologías sustitutas o complementares a alguna característica puedan ser utilizados para cambiar el comportamiento en el sentido de adopción de métodos sustancialmente preservadores del medio ambiente.

Es decir, motivar para la necesidad de sustituir por otros insumos o mejorar los modos de producción existentes en razón del cambio en la calidad del recurso anteriormente utilizado en el proceso productivo.

Partiendo de ello, se hará un estudio sobre los instrumentos de gestión tributaria referentes a la generación de energía eléctrica y averiguar un dispositivo más adecuado para la solución del problema en cuestión de cada instrumento.

Ante todo, cualquier procedimiento requiere una adopción de medidas voluntarias, las cuales no dejan de proporcionar libertad para las empresas generadoras de energía prefirieren técnicas costos-efectivos de reducción de la degradación ambiental y las incitan a presentar un comportamiento ambiental pro-activo permanente, generando beneficios privados muy relevantes.

En este contexto, se puede decir que las adopciones de los métodos voluntarios no traducirían un aumento en costes de producción de las empresas y en la consecuente pierda de competitividad.

El carácter voluntario hace con que este tipo de medida sea más eficiente para mudar la carga fiscal de las

cosas buenas, o sea, tiene su factor de eficacia y motivación, haciendo con que se tenga una interferencia en las decisiones privadas.

De cierta forma, es una forma positiva para el Estado, pues los entes privados deberán alocar de forma más eficiente sus recursos económicos ya que se estimula la reducción de la carga fiscal que será lograda con la reducción de la pérdida ambiental.

Es importante la aplicación de instrumentos económicos, pues visan incentivar los agentes a consideraren los costes sociales en sus decisiones individuales, soportando alguno encargo por la degradación causado o recibir alguno incentivo por dañar menos el medio ambiente.

Un aspecto relevante a ser subrayado es el valor de los costes de producción con finalidad de protección ambiental que debe ser más alto que el coste de las inversiones en el proceso productivo más limpio, todo en razón de la disminución de la degradación ambiental.

Mencionado elemento debe ser relevantemente observado para que efectivamente el particular, por una opción ponderada de mercado, evalúe los beneficios del uso de mecanismos menos agresivos al entorno natural.

Todavía, un cuidado que se debe tener en caso de una tributación ambiental activa es relativo a que la repercusión del gravamen del tributo no recaiga solamente sobre los consumidores de los bienes y servicios de los agentes económicos contaminadores.

No obstante, sería apropiado que la incidencia tributaria incida indirectamente sobre los procesos productivos

contaminantes o sobre el valor de los propios bienes degradantes del medio ambiente.[188]

Reiterase que es primordial que se tenga en cuenta que haya medios sustitutivos y que con la tributación ambiental el consumidor y el emprendedor opten por los productos o técnicas con potencial nulo o menos contaminante.

Esta observación es importante sobre todo para no obstar el desarrollo económico. Además, para que no se conviertan en meras permisiones para contaminar que solo tendrán finalidad de recaudación.

Por su vez, pueden existir figuras tributarias ya existentes que también presenten fines fiscales. En el ámbito de derecho comparado, puede se adoptar como ejemplo la Alemania que tiene previstas en su legislación sobre el impuesto sobre la renta amortizaciones en este tributo por reverter esfuerzos a la protección ambiental.

Importa destacar del derecho comparado que por haber un fin extrafiscal, no está contra el ordenamiento alemán tributario que determina cuanto a la regulación de estos tipos de tributos que la obtención de ingresos puede ser un fin secundario.

Referido pensamiento es apoyado por el Tribunal Constitucional Alemán que asevera que los impuestos ambientales se tornaran forzosamente instrumento de política fiscal y económica de los Estados en la actual sociedad industrial y por esta razón, el fin de la recaudación puede ser un fin accesorio.[189]

---

[188] VAQUERA GARCIA, A. *La fiscalidad ambiental: algunas reflexiones actuales.* Nueva Fiscalidad, n. 3, Marzo de 2006, p. 23.
[189] GONZALES DE LA FUENTE, J. M. *Op. cit.,* p. 76.

6.3. LA REPERCUSIÓN ECONÓMICA DEL TRIBUTO EN EL PRECIO DE LA ELECTRICIDAD

La implementación de la sistemática de la tributación ambiental debe analizar varios aspectos importantes, sea del punto jurídico, económico y de relaciones internacionales.

El cambio de comportamiento no puede resultar en una presión fiscal de forma que determinada economía se altere. En razón de esto que se defiende que la fiscalidad ambiental deba dirigirse en el ámbito de la reducción de los impuestos.

En relación a afectación de los recursos recaudados de los tributos hace con que sobrecargue el Poder Público con gastos decurrentes de actos contrarios al equilibrio ambiental. Con ello, habrá la retirada de la necesidad de reparación del entorno natural que no será costeada por el agente causador.

La intervención económica ambiental en el sector eléctrico es una intervención que ocurre directamente en la fuente del problema. Buscase que la fuente contaminante que se configura por su método de producción sea mejorada con vistas a la tutela ambiental.

Luego, el legislador debe disponer de informaciones que le permitan el conocimiento sobre todo el proceso de producción, y sus diferentes formas de tecnologías y recursos empleados.

En efecto, la legislación debe ser clara y específica para que provoque el efecto esperado por parte de los agentes económicos sin posibilidad de manejos distorsionantes y de simulación de preservación ambiental.

El objetivo del cambio de conductas ambientales deseado junto a los agentes económicos y sociedad es lo más importante fin que se debe presentar en la tomada de medidas

fiscales, pues es así que se tendrá la comprensión de las correspondencias ambientales propuestas.

Si puede elegir dentro de una cadena productiva el punto que más eficazmente contribuya para la mejoría del medio ambiente y donde se puede evitar las distorsiones de la concurrencia, con todo es inevitable que con el fenómeno de la repercusión la imposición tributaria no trascienda sobre toda la cadena.

La imposición en la producción refleja directamente en su precio. Cuanto más altas sean las expensas en la actividad empresarial, inevitablemente tales acrecimos serán repasados al precio final del producto[190].

Es necesario tener cuidado que la asunción del encargo tributario no importará privación de electricidad, principalmente al consumidor. Encontrar un punto de equilibrio es relevante, sin embargo no es fácil. Corroboran con lo dicho las palabras de Cristiane Derani:

> [...] as leis que dispõem sobre a internalização dos custos ambientais concentram-se geralmente até o limite em que não se sobrecarrega o valor dos custos da produção, evidentemente porque levado a aplicação do princípio do poluidor-pagador até os seus limites, chegar-se-á à paralisação da dinâmica do mercado por uma elevação de preços impossível de ser absorvida nas relações de troca.[191]

---

[190] Relativo al sector eléctrico, en el año 2003 la parcela incluida en el precio de la energía eléctrica en Brasil no bajó de 30%, mientras en países del Primero Mondo, no supera 15%, como por ejemplo Francia que no superó el 6%. Información retirada del sitio http://www.financeone.com.br/noticia.php?nid=10704, el día 15 de enero de 2009.

[191] DERANI, Cristiane. *Op. cit*, p. 159. Traducción libre: [...] *las leyes que disponen sobre la internalización de los costes ambientales se concentran generalmente hasta el limite en que no sobrecarga el valor de los costes de la producción, evidentemente porque llevado a aplicación del principio quien contamina paga hasta sus limites, llegar-se-á a la paralización de la dinámica del mercado por una elevación de precios imposibles de ser absorbida en las relaciones de cambio.*

La tributación no puede ser irrisoria, pues así no se lograría la finalidad de inducir el cambio de conducta, así como no puede ser alta a punto de privar los consumidores de un bien esencial que es la electricidad.

Es importante averiguar y reiterar que quien pagará al final el encargo económico acrecido por el tributo es el consumidor que muchas veces no tiene alternativa para reducir su consumo y con esto reducir la contaminación. La solución es dejar de consumir electricidad, y ¿cómo puede en los tiempos actuales prescindir de electricidad ya que las políticas en Brasil es en el sentido de electricidad para todos?

Conviene complementar el presente cuestionamiento con los argumentos de la autora Cristiane Derani:

> O aumento do preço de um produto potencialmente poluidor ou em processo de escassez não reduzirá o desejo em adquiri-lo, porém somente trará uma frustração, por elevar um produto, antes acessível, à disposição de uma oligarquia. A perversidade deste mecanismo já tem mostrado o quanto produtos antes livres, e tomados como de natural acesso a qualquer pessoa, tornam-se produtos de luxo.[192]

Si mientras las técnicas de producción están en manos de los productores, así como los mecanismos de control de contaminación aún son de su compromiso, es difícil encontrar una respuesta cuanto al recargo exclusivo al consumidor que no encuentra otra solución una vez que el sector eléctrico aún

[192] DERANI, Cristiane. *Op. cit.*, p. 112. Traducción libre: *El aumento del precio de un producto potencialmente contaminante o en proceso de escasez no reducirá el deseo en adquirirlo, pero solamente traerá una frustración, por elevar un producto, antes accesible, a la disposición de una oligarquía. La perversidad de este mecanismo ya tiene mostrado o cuanto productos antes libres, y tomados como de natural acceso a cualquier persona, se tornan productos de lujo.*

se encuentra en manos de grandes productores de energía eléctrica.

Importante para la tutela ambiental que quien soporte el gravamen del tributo o su reducción sea el productor para que él pueda tomar medidas adecuadas y más limpias en su modo de producción, ya que la problemática ambiental concentra la producción de energía eléctrica y no el producto que es la propia electricidad.

De forma como de hecho recae el encargo económico del tributo, no es el productor que estará soportando las pierdas, una vez que estará destinando su producto a una camada diferenciada de consumidores con diversos niveles de capacidad económica.

La electricidad es un producto de primera necesidad y debe destinarse a todos. Con la tributación ambiental debe tener la atención que se las pierdas para la sociedad no siguen ocurriendo, pues no es privando del acceso a la electricidad que se estará atendiendo el desarrollo económico sostenible.

El productor contaminante es quien debe pagar por la contaminación, pues es quien logra con la producción perjudicial de la electricidad. El fine esencial que se busca es evitar que se produzcan más lesiones al medio ambiente, la actuación debe ser sobre aquél que causa y controla las condiciones que van acarrear la contaminación.

En Brasil es posible que haya tributación sobre los productos con los impuestos incidentes sobre los productos industrializados – IPI y sobre la circulación de mercancías y servicios de transporte interestatal e intermunicipal y de comunicaciones – ICMS. Con sus incidencias es indiscutible que el precio del producto ser tornará más elevado.

Delante de la sugerida elevación del precio del producto, es importante insistir en el cuestionamiento si existe otro producto concurrente que pueda el consumidor elegir en descontinuar de utilizar el producto del productor contaminante. Así, habiendo otra posibilidad es que se podrá pensar en una efectividad en la preservación ambiental de esta tributación sobre el producto contaminante en el sentido de disminuir su consumo.

El aumento en el precio de la electricidad puede generar distorsiones en el mercado. Incluso, puede causar la exclusión de las camadas de consumidores más carentes y que no tienen como pagar el costo agregado al producto por el encargo tributario.

Así se podría hablar por parte del consumidor en desigualdad social y económica, máxime de países con precaria distribución de renta, como por ejemplo el propio Brasil.

Para los defensores de la tributación ambiental positiva, como en el caso del ordenamiento tributario de Brasil, aunque la incidencia recaer sobre el producto, permanecerá el productor de manera a optimizar los costes y la eficiencia del proceso de producción. Para ellos, cabe a los productores la alícuota que incidirá sobre la base de cálculo en la incidencia del tributo vinculado a un producto que industrializa o comercializa, y lo que resultaría un control de la administración concentrado al productor, sin incremento adicional a la estructura de la recaudación y fiscalización ya existente.[193]

[193] Conforme Fernando Magalhaes Modé, *op. cit.*

Está correcta la doctrina al afirmar que no habrá un aumento en la estructura tributaria ya existente, pues implica en una modificación en la alícuota de un tributo ya instituido.

En referido contexto la doctrina se ha olvidado de la repercusión económica del aumento de esto tributo que inevitablemente será transferido al consumidor final, pues el precio del producto sufrirá una inclusión del coste atinente al tributo incrementado.

Observase que la fiscalidad es comprendida como un coste a la producción desde el punto de vista económico del emprendedor, con lo que su reducción llevará un aumento del beneficio. El resultado es lo mismo si la rebaja fiscal se aplica sobre la imposición a la producción unitaria como si se aplica sobre la imposición al beneficio final.

A nadie se le escapa que esta política fiscal repercutirá sobre el precio final del producto, al transferir la carga económica, con base en el pretendido desarrollo sostenible, al consumidor final.

De esta forma, el consumo de la electricidad, decurrente de la degradación ambiental, no atinge el fine ambiental de adoptar técnicas más favorable al medio ambiente, una vez que resta neutralizado referido propósito por el hecho de no ser soportado el coste por la actividad productora.

Uno de los corolarios de la adopción de la tributación ambiental activa, sea creando otro tributo o aumentando el gravamen de los existentes, es la segregación social y económica, siendo que la electricidad como bien esencial se tornará un bien para pocos que puedan pagar por ella.

Es el método de producción de electricidad el elemento que se debe atentar para evitar el desequilibrio ambiental. Es

relevante reclamar por un sistema de tributación ambiental que pueda efectivamente influenciar en el sector de producción para que haya el manejo adecuado de la naturaleza y de otro bien esencial que es la electricidad que también está relacionado al sistema de desarrollo de producción económica de otros bienes.

El Estado no puede circunscribirse apenas en políticas de incentivo dirigidas al productor. Debe impulsar nuevas técnicas e innovar los métodos de producción que permitan a los usuarios de la energía eléctrica también optar por técnicas más limpias de producción de electricidad que necesita.

No se puede olvidar que la energía eléctrica es un bien esencial, y su producción es reconocida por la sociedad como necesaria, aunque guarde cierto impacto sobre el medio ambiente.

No se puede hablar de un empobrecimiento del Estado en los incentivos fiscales para la producción de energía ambientalmente deseable. Pues no son los modos de producción más limpias los responsables por gran parte de la recaudación de los tributos en determinado Estado.

Son instrumentos aún poco utilizados, luego no se verificaría un descenso en la recaudación de recursos para el sostenimiento de las necesidades públicas.

Con el incremento en la producción energética si podrá enriquecer los cofres públicos, pues si hay una rebaja en los precios de la electricidad, menor serán los costes de la productividad de otros productos que dilatarán su consumo y mejora económica. Existirá una eficiencia económica como consecuencia de la eficaz protección del medio ambiente.

El tributo aumentando los precios de la electricidad, puede disminuir el uso de la electricidad, pero irá suscitar

también perjuicios a sus usuarios. No se niega que hay abusos cuanto al uso de energía por algunos usuarios, pero estos usan conforme sus condiciones, y van a usar más se pueden pagar más.

Es difícil hablar en ahorro energético en mayor densidad de lo que sea posible conforme las necesidades de la persona. Si hay necesidad del uso de la energía eléctrica como se dejará de usarla, y siendo su usuario quien irá soportar el coste del tributo, habrá dos perjuicios, uno por parte del usuario que pagará más con disminución de su capacidad económica y la otra por parte del medio ambiente que sigue siendo deteriorado por el modo no adecuado de producción de la electricidad.

Mientras el usuario y el medio ambiente siguen sufriendo con los costes sea económico por el pago del tributo y ambientales por las externalidades aún sean causadas, el productor poco puede preocuparse para que por su conveniencia opte por medios ambientalmente más limpios de producción de electricidad.

Por más que el tributo no repercuta de forma directa en los costes del producto para el consumidor, todo y cualquier expensa del productor será repasada al precio del producto. Luego, el tributo sobre instalaciones contaminantes por ejemplo, por si solo no trae la eficacia esperada para la protección ambiental.

6.4. LA FISCALIDAD AMBIENTAL POSITIVA SOBRE LAS INSTALACIONES ELÉCTRICAS

En relación al estudio de un impuesto sobre instalaciones en que la producción de la energía sea perjudicial al medio ambiente, hay como base en el derecho comparado el impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente de la comunidad autónoma de Extremadura, en España.

El impuesto fue instituido por la Ley 7/1997, de 29 de mayo, de medidas fiscales sobre la producción y transporte de energía que incidan sobre el medio ambiente.

Posteriormente fue alterada por las leyes de Presupuestos de la propia Comunidad Autónoma de Extremadura, específicamente: Ley 11/1997, de 23 de diciembre; Ley 3/1997, de 22 de diciembre y Ley 5/2000, de 21 de diciembre; 8/2005, de 27 de diciembre.

Según la exposición de motivos de la Ley del impuesto extremeño hay una finalidad extrafiscal del tributo en la medida que asevera que:

> Es signo de civilización y progreso en el mundo moderno la defensa del medio ambiente. Tal enunciado puede parecer, *prima facie*, una contradicción en sus términos toda vez que el progreso puede ocasionar, y de hecho ocasiona, el deterioro del espacio natural en la que el ser humano se desarrolla tanto en su aspecto de individuo como en el de ser social.
> Por eso, es signo común de nuestras legislaciones, la defensa y protección del entorno medio ambiental consciente como se es, en las sociedades modernas, de que puede deteriorarse de modo irreversible y, en términos más mercantiles, que empieza a ser un bien escaso.
> La Comunidad Autónoma de Extremadura ha asumido competencias en materia de

> legislación de medidas adicionales de protección del medio ambiente, artículo 8.9 del Estatuto de Autonomía de Extremadura, y es sabido que una de las medidas de protección especial es la imposición de cargas tributarias.
> En efecto, aunque conocidos desde antaño, especialmente en la legislación local –arbitrios sobre edificios mal encalados, o solares sin vallar – son admitidos por el ordenamiento jurídico el establecimiento de tributos sin fines fiscales en el sentido que esa finalidad que se le presupone a todo tributo –la recaudación de recursos financieros – está atenuada o postergada por otras finalidades públicas más intensas.
> A la protección del medio ambiente tiende, pues, la presente Ley, y el tributo que en ella se ordena y que se ha inspirado en la legislación de otras Comunidades Autónomas y en los avances de la normativa europea, la llamada ECOTASA. [...]

Contemplando la exposición de motivos se puede verificar que la finalidad a que se persigue es la extrafiscal. Sin embargo, ¿lo mismo es posible ser extraído de los artículos de la ley?

Atinente impuesto recae sobre el conjunto de bienes muebles e inmuebles, los derecho reales sobre los mismos y demás derechos de uso, de titularidad de los sujetos pasivos indicados en la Ley, ubicados en el territorio de la Comunidad Autónoma de Extremadura, siempre que, directamente o a través de su cesión de uso, estén afectos o casualmente vinculados a los procesos productivos, prestaciones de servicios, ejecuciones de obras o realización de actividades que perturben el medio ambiente de Extremadura o comporte potenciales riesgos extraordinarios en respectivo territorio.

En especial, el apartado 2 de la Ley del impuesto asienta como elementos patrimoniales afectos, aquellas instalaciones y estructuras que se dedican a las actividades

de producción, almacenaje, transformación, transporte efectuado por elementos fijos del suministro de energía eléctrica, así como los elementos fijos de las redes de comunicaciones telefónicas o telemáticas.[194]

La disposición conduce a una conclusión. La incidencia del impuesto parte de la sencilla determinación de bienes que inciden sobre el entorno natural por el hecho de estar relacionados a determinadas actividades económicas, alejado de cual sea su dimensión, materiales utilizados en su construcción, impacto ambiental, entre otros elementos.

Por consiguiente, no importa si las personas físicas o jurídicas titulares de los elementos patrimoniales que tengan como objeto de sus actividades carburantes, combustibles, la energía eléctrica y las comunicaciones telefónica y telemática se esfuercen para evitar o reducir el daño ambiental que son producidos en sus instalaciones.[195]

---

[194] Nueva redacción dada por la Ley de la C.A. de Extremadura 8/2005, de 27 de diciembre, de reforma en materia de tributos propios de la Comunidad Autónoma de Extremadura sobre naturaleza y objeto del tributo: *Artículo 1. Naturaleza y objeto del Impuesto. 1. El Impuesto sobre Instalaciones que incidan en el Medio Ambiente es un tributo que grava la incidencia, alteración o riesgo de deterioro que sobre el medio ambiente de la Comunidad Autónoma de Extremadura ocasiona la realización de las actividades a que se refiere esta Ley, a través de las instalaciones y demás elementos patrimoniales afectos a las mismas, con el fin de contribuir a compensar a la sociedad el coste que soporta y a frenar el deterioro del entorno natural. 2. A los efectos del presente Impuesto se considerarán elementos patrimoniales afectos a cualquier tipo de bienes, instalaciones y estructuras que se destinen a las actividades de producción, almacenaje, transformación, transporte efectuado por elementos fijos del suministro de energía eléctrica, así como los elementos fijos de las redes de comunicaciones telefónicas o telemáticas y que se encuentren radicados en el territorio de la Comunidad Autónoma de Extremadura.*

[195] Aún que no sea de interés directo al presente trabajo, el referido impuesto trae otra importante discusión. La ley extremeña incluye en el objeto de del mencionado tributo los bienes muebles, lo que no implicaría la inconstitucionalidad ya que su incidencia sería la misma que la del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Importa esta cuestión porque el Tribunal Constitucional juzgó sobre la Ley 12/1991, de 20 de diciembre, sobre el impuesto balear que gravaba las instalaciones y estructuras destinadas a actividades de producción, almacenaje,

Se verifica un aspecto extrafiscal del tributo en la medida en que su artículo 3 establece que no están sujetas al referido impuesto las actividades que se realicen por medio de instalaciones y estructuras que se destinen a la producción y almacenaje de los productos a que indica la ley, específicamente en el artículo 1 para el autoconsumo, ni la producción de las energías solar o eólicas, salvo que éstas afecten de modo grave y evidente el medio ambiente.

El exponente de un efecto para la preservación del medio ambiente debe reflejar realmente en la actividad

---

transformación y transporte de energía eléctrica, de carburantes, de combustibles sólidos, líquidos y gaseosos, así como las de comunicaciones. Según el Tribunal el impuesto balear gravaba realmente la mera titularidad de determinados bienes inmuebles, o sea, trató de materia imponible reservada a las Haciendas Locales con relación al Impuesto sobre Bienes Inmuebles. En razón del Acuerdo de la Comisión Bilateral de Cooperación de la Administración General del Estado y la Comunidad Autónoma de Extremadura, publicado en el BOE de 26 de mayo de 2005, el Estado se comprometió a retirar, entre otros, los recursos de inconstitucionalidad pendientes contra la Ley 7/1997, de 29 de mayo, de medidas fiscales sobre la producción y el transporte de energía que incidan sobre el medio ambiente. La retirada por parte del Estado de los recursos pendientes ante el Tribunal Constitucional contra el aludido tributo extremeño va más allá de la mera culminación de un proceso de negociación dirigido a poner fin a la litigiosidad pendiente entre ambas Administraciones en materia fiscal. Dicho Acuerdo supone un reconocimiento explícito por parte del Estado de la existencia de un espacio fiscal propio de las Comunidades Autónomas, en el que éstas puedan establecer y gestionar sus propios tributos. Espacio fiscal que, si bien está asegurado constitucionalmente en los artículos 156 y 157 de la Constitución española, que recogen el principio de autonomía financiera de las Comunidades Autónomas y su potestad para establecer impuestos propios, había sido objeto de diversos conflictos sobre el alcance y límites del mismo.
El Acuerdo de la Comisión Bilateral, adoptado como corolario de unas negociaciones presididas por la buena fe y la lealtad institucional, supone un nuevo marco de entendimiento sobre la interpretación del artículo 6.3 de la LOFCA, que se entendía anteriormente de forma sumamente limitativa para las Comunidades Autónomas y que suponía que cualquier incidencia tangencial del tributo autonómico en la materia imponible local determinaba la inconstitucionalidad de aquél, lo que dejaba prácticamente sin contenido la potestad tributaria autonómica. (Conforme exposición de motivos de la Ley Ley de la C.A. de Extremadura 8/2005, de 27 de diciembre, de reforma en materia de tributos propios de la Comunidad Autónoma de Extremadura – http://www.lexureditorial.com/boe/0602/02677.htm. Consulta el 24 de enero de 2009).

contaminante, para que haya inversiones en el sentido de reducir o evitar la afectación del medio ambiente. Aunque la cuestión recaudatoria no perjudique el tributo, no debe ser el tributo una forma gravar sencillamente una actividad.

6.5. LA COMPETENCIA DEL SECTOR ELÉCTRICO Y LA FISCALIDAD AMBIENTAL

La competividad se pone como uno de los principales obstáculos para la implantación eficiente en el sistema tributario ambiental. Para el presente estudio, el instituto ocasiona presiones tanto entre las empresas individualmente consideradas y entre las economías nacionales.[196]

Referida preocupación se agrava principalmente cuando se reflexiona sobre uno de los principales sectores de la economía y una actividad que es esencial a economía de una nación.

[196] En razón de las diferencias en la tributación de diversos países, inclusive en el ámbito de la OCDE se verifican las dificultades decurrentes de la competitividad. En este sentido advierten Franco Gallo e Fabio Marchetti *(I presupposti della tassazione ambientale. In "Rassegna tributaria" n. 1 di gennaio-febbraio 1999): Sotto tale profilo, è facile avvedersi che esiste una completa disomogeneità nell'utilizzo dello strumento tributario come misura economica a tutela dell'ambiente. Anche nei settori che, secondo la comune opinione, dovrebbero formare oggetto di interventi fiscali non vi è concordanza fra i Paesi OCSE: così, ad esempio, non tutti i Paesi OCSE differenziano la misura dell'imposta di fabbricazione sulla benzina in ragione della presenza o meno di piombo (tale differenziazione non esiste in Canada, Grecia, Giappone e USA); ovvero pochi Paesi applicano tributi (imposte di fabbricazione od accise) sul CO2, SO2 o NOx (quest'ultima, ad esempio, è applicata solo in Francia, Olanda e Svezia); o ancora, lo smaltimento dei rifiuti urbani od industriali non è uniformemente colpito da un prelievo tributario o tariffario (ad esempio, nessun prelievo risulta applicato in Lussemburgo, Messico e Nuova Zelanda).*

Uno de las grandes preocupaciones con la fiscalidad ambiental es la pérdida de competencia de los productores de los Estados sujetos a tributación activa, con respecto a electricidad de terceros países que no establecen régimen alguno de tributos ambientales, o lo hacen en manera más permisiva.

Para el Estado que impone impuestos ambientales, sus productos de empresas que están sujetas a esta exacción se ven claramente perjudicados en relación a aquellas empresas de países sin impuestos ecológicos y que no han debido de internalizar los costes de la contaminación producida con su actividad.

La integración mundial de las economías y de creciente interdependencia económica hace que la preocupación con la defensa del medio ambiente sea ampliada a los mecanismos económicos.

Pese a lo estimable objetivo de la tributación ambiental, su utilización puede acarrear importantes problemas económicos para las empresas del sector eléctrico.

Considerando el fenómeno de la globalización, incrementar el gravamen de empresas nacionales, como consecuencia de emisiones de gases contaminantes, puede suponer colocarlas en una situación de inferioridad frente a aquellos competidores extranjeros que, al residir en países que tienen convicciones de tutela ambiental disímiles, no estén sujetos a esta tributación.

En otra perspectiva el problema persiste también. Es decir, cuando referido tributo deja de ser aplicado en razón del ente económico haber realizado una inversión destinada a reducir las emisiones contaminantes, eximiendo de su pagamento, se tendrá como corolario de los esfuerzos

empeñados a la adaptación de esta nueva situación en consonancia con la política ambiental los costes del atinente ente económico se eleva en relación a sus competidores.

Gran parte de los Estados se encuentran envueltos en una circunstancia de competencia fiscal internacional. El legislador nacional, en la medida que valora el modelo de tributación aplicable, ha de tomar en consideración el hecho de que, si somete a una tributación elevada puede provocar un desplazamiento de la inversión hacia otros territorios.

Han de ser asegurados los principios que permiten alcanzar un comercio libre, sin barreras o restricciones. Es visible que los tributos se presentan como instrumentos jurídicos aptos a provocar distorsiones en las relaciones comerciales entre los Estados.

Para ello es que cuando se habla en tributos ambientales la materia puede ser afectada por las reglas y principios que inspiran la Organización Mundial del Comercio.[197]

El aumento o la reducción de la carga tributaria, necesaria al desarrollo sostenible, debería ser una opción conjunta de todos los países económicamente activos.

Difícil la busca de una solución relacionada a la materia de fiscalidad ambiental de la energía, una vez que suplica estrategias unitarias y que al mismo tiempo utiliza estructuras físicas no divisibles como la red de distribuciones, con el concreto riesgo de perjudicar el perseguimiento de los intereses nacionales en causa.

No es difícil concebir que la fiscalidad positiva de la tributación pone riesgos al crecimiento de una nación. La

[197] Aquí refiérese a la OMC, que en el siguiente punto se analizará detenidamente.

energía eléctrica es esencial al desarrollo económico y la carga fiscal elevada puede inhibir las inversiones.

En la economía de un país el análisis ocurre por el nivel atractivo de una determinada economía a las inversiones privadas, así como la capacidad económica agregar valor a la riqueza nacional, bien como la forma que tal riqueza es producida y distribuida, propiciando bien estar y calidad de vida en la manutención del desarrollo económico y social.

Tal análisis denota sin mucha duda que la eficiencia del sector de la electricidad es un importante mecanismo de desarrollo económico y social. El manejo de la fiscalidad sobre el sector debe ser cauteloso, una vez que es difícil concebir para un sistema nacional de producción eléctrico precario y comprometido.

El potencial energético de un país es un importantísimo factor de inversiones, pues es necesario proporcionar una adecuada proporción de productividad de energía de manera que se pueda suplir las necesidades de los emprendimientos e inversiones.

La tributación ambiental incide sobre una actividad lícita, lo que no impide la entrada de otro producto extranjero. La tributación ambiental implantada en un país puede perjudicar la competencia internacional del producto nacional, imponiendo una condición de aumento en su precio que no es sufrida por otro producto igual o similar extranjero.

La implicación tanto es en el mercado nacional habiendo la entrada de otro producto extranjero, bien como en el mercado internacional, pues reduciría en mucho las exportaciones en el sector.

Una forma de solucionar tal cuestión es un mecanismo de compensación que puede reducir o mismo eliminar el

efecto de la fiscalidad sobre la economía, con todo, parece que así la eficiencia que se desea para que se induzca un cambio en el comportamiento estaría afectada.

Una vez que se desea que haya cambio de comportamiento por medio de un mecanismo económico que es la tributación ambiental, y al mismo tiempo se propicia otros mecanismos económicos para reducir su impacto, es difícil encontrar una eficacia y un resultado para los esfuerzos de protección ambiental.

6.5.1 LOS AJUSTES IMPOSITIVOS EN FRONTERA

El tema sobre ajustes en frontera se presenta como una forma de amenizar la problemática de la competitividad, en particular sobre la fiscalidad ambiental.

Los problemas son planteados cuando aquellos Estado que han implantado una línea avanzada de protección del entorno natural pretenden imponer estos criterios a otros países por medio del proteccionismo comercial.

El uso de ajustes impositivos en frontera sobre los productos importados concernientes en la sujeción de obligaciones tributarias a estos productos importados, similares a los gravados en el territorio del Estado con un impuesto de finalidad ambiental con la equivalente cuantía en que fueron gravados los productos nacionales.

Por otro lado, se asentarían en la reducción de impuestos a productos dirigidos a la exportación hacia

Estados que no apliquen los impuestos ambientales a que están sujetos estos productos en el territorio de un Estado.

En otras palabras, con los ajustes fiscales en frontera, los países pueden aplicar gravámenes e impuestos nacionales a las importaciones, y exceptuar o proceder a su reembolso en el caso de las exportaciones. Sirven para asegurar la neutralidad para el comercio de los impuestos anteriores.[198]

A través de los ajustes fiscales se busca prevenir la doble imposición o las lagunas tributarias con la finalidad de preservar la igualdad competitiva cuando no existe un sistema armonizado entre los interlocutores comerciales,

Además, el tema ha incurrido en diversas cuestiones, siendo que la propia OMC[199] ha señalado sobre la

[198] En relación a los ajustes fiscales en frontera sobre los productos importados, conviene destacar expresamente la disposición del artículo III del GATT de 1994: *1. Las partes contratantes reconocen que los impuestos y otras cargas interiores, así como las leyes, reglamentos y prescripciones que afecten a la venta, la oferta para la venta, la compra, el transporte, la distribución o el uso de productos en el mercado interior y las reglamentaciones cuantitativas interiores que prescriban la mezcla, la transformación o el uso de ciertos productos en cantidades o en proporciones determinadas, no deberían aplicarse a los productos importados o nacionales de manera que se proteja la producción nacional. 2. Los productos del territorio de toda parte contratante importados en el de cualquier otra parte contratante no estarían sujetos, directa ni indirectamente, a los impuestos interiores u otras cargas interiores, de cualquier clase que sean superiores a los aplicados, directa o indirectamente, a los productos nacionales similares. Además, ninguna parte contratante aplicará, de cualquier otro modo, impuestos u otras cargas interiores a los productos importados o nacionales, en forma contraria a los principios en el párrafo 1.* Complementando la materia también es importante apuntar el apartado a) del párrafo 2 del artículo II: *2.Ninguna disposición de este artículo impedirá a una parte contratante imponer en cualquier momento sobre la importación de cualquier producto: a)una carga equivalente a un impuesto interior aplicado de conformidad con las disposiciones del párrafo 2 del artículo III* a un producto nacional similar o a una mercancía que haya servido, en todo o en parte, para fabricar el producto importado;[...].*

[199] La Organización Mundial del Comercio (OMC) es una organización internacional que cuida de las reglas sobre comercio entre las naciones. Los miembros de la organización negocian y firman acuerdos que después son ratificados por el parlamento de cada nación y pasan a regular el comercio internacional. La OMC es un foro de negociaciones comerciales multilaterales; administra los procedimientos de solución de

conveniencia de la utilización de estos ajustes impositivos en frontera.

Aspectos polémicos son suscitados en relación a la temática propuesta por los ajustes en fronteras. Una de ellas se verifica en la consecuencia desvirtuada do que se propone.

Tratase en el caso de que si los tributos medioambientales son parte de medidas de internalización de costes ajustadas para reducir el daño ambiental, su exención en frontera a las exportaciones aniquila el éxito del objetivo medioambiental que se ha alineado el tributo.

Es cierto que la finalidad de los ajustes mientras exonera de impuestos las exportaciones y hace incidir el gravamen sobre las importaciones puede reducir el impacto de la fiscalidad ambiental sobre la competitividad.

Sin embargo, cuando se está tratando de instrumento de protección ambiental el objeto del tributo debe permear un incentivo para el cambio de conductas y modos de producción por otros más beneficiosos al medio ambiente. Si el tributo resulta absolutamente neutral no es fácil concebir tal medida como eficiente al fin deseado.

Otra importante observación a ser hecha es el caso de que los impuestos medioambientales del Estado en que ocurrir la importación no consideren como hecho imponible la

---

diferencias comerciales (competencia entre países); supervisa las políticas comerciales y coopera con el Banco Mundial y el Fondo Monetario Internacional con el objetivo de lograr una mayor coherencia entre la política económica y comercial a escala mundial. Los Estados tienen en principio libertad para instituir sus regímenes fiscales de acuerdo con las preferencias y limitaciones nacionales, si bien están sometidos a las normas de la OMC que rigen la aplicación de gravámenes internos a los productos que son objeto de comercio internacional. La OMC administra los acuerdos comerciales negociados por sus miembros, entre ellos el Acuerdo General sobre Comercio y Aranceles (GATT en inglés).

distinción del proceso de producción del bien y sencillamente en modo general la producción del bien.

Lo que se quiere decir es que se corre el riesgo de que se ocasione una extraterritorialización de la política fiscal de un Estado, que gravaría los productos importados de un Estado que no estableciera tributos ecológicos no sobre los productos, pero sobre determinado proceso de producción de cierto bien o un método de producción no relacionado directamente con productos.[200]

Verificase una posibilidad de ultrapasar los límites de la fiscalidad de un Estado que gravaría los productos importados de un Estado en el cual no hay tributo ecológico no sobre lo producto considerado como contaminante, sino que grava referidos productos en razón del Estado de origen no establecer tributos sobre procesos de producción de determinado producto, pero que extienden sus efectos en el Estado de origen, no en el de destino. De esta forma, podría haber una simulación de política proteccionista del medio ambiente con interés real en promover productos de Estados más competitivos.[201]

---

[200] La OMC se posiciona con apoyo de la doctrina que los ajustes fiscales solo son permitidos para impuestos exigidos directamente sobre los productos, así como en el IVA, impuestos sobre las ventas, o impuestos especiales. Ya en relación a los impuestos directos, tales como las cuotas sobre la seguridad social, impuesto sobre la renta, o sobre sociedades, no son adecuados para los ajustes. Conforme José Manuel Rodríguez Muñoz *admitiendo la posibilidad de usar estos mecanismos, tendría poco sentido para las manufacturas extranjeras estar pagando tales impuestos al tipo en el que cada país calculara su nivel de ajuste impositivo en frontera para cada proceso de producción de cada producto. (Op. cit.* p. 172) La incerteza ganaría una dimensión impresionante, dificultando los intercambios económicos y comerciales, envolviendo otros costes de transacción en forma de costes de información muy altos. Además, los impuestos sobre producción ocasionan diferencias en los costes de producción que afectan los intercambios comerciales.

[201] La cuestión es bien expuesta por José Manuel Rodríguez Muñoz *[...] los ajustes impositivos pueden ser utilizados para imponer a las*

Aquí se puede hablar en *eco-dumping* definido por M. Magadán Díaz y J. I. Rivas García[202] como una tentativa de ciertos países de mantener intencionadamente reglamento ambiental poco severo con el deseo de incrementar la competencia de sus empresas y productos que no se verían sometidas al esfuerzo económico de tener de cumplir con la exigente normativa ecológica de los Estados más avanzados en la materia.[203]

---

importaciones de países en vías de desarrollo estándares medioambientales de los países industrializados más ricos. En este caso, se corre el riesgo de que se produzca una extraterritorialización de la política fiscal de un Estado, que gravaría (penaría) los productos importados de un Estado que no estableciera tributos ecológicos no sobre los productos estimados por el país importados como "contaminantes" (dañinos, en suma contra el medio ambiente), sino que gravaría dichos productos por el hecho de que el Estado de origen no ha establecido tributos sobre los procesos de producción de dicho producto, plausiblemente considerados "contaminantes", pero que despliegan sus efectos en el Estado de origen, no en el de destino, con lo que, siquiera indirectamente, los detractores de este tipo de ajustes fiscales en frontera hablan de autentica "ingerencia" fiscal sobre la política de los Estados exportadores, llegándose, en estos casos, hablarse de auténtico" imperialismo ecológico", por parte de los Estados que establecen políticas fiscales mas agresivas y avanzadas (recordemos que se trata de los Estados mas desarrollados del planeta, la Unión Europea, EEUU, Canadá y Australia, principalmente), pudiendo encubrir políticas proteccionistas frente a productos de Estados mas competitivos, y siempre con el excusa de que los países que no aplican tributos ecológicos o medidas similares, o lo hacen con propósitos menos exigentes incurren en un verdadero dumping ecológico, al aumentar la competencia de sus empresas, sometidas en menor medida los costes que conllevan estos tributos.(In: Los tributos medioambientales en el sistema multilateral de comercio y su incidencia en la política fiscal ambiental de la Unión Europea. In Estudios sobre la fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible. Dirección Ramón Falcón Tella. Institutod de Estudios fiscales.Madrid: 2006, p. 159.

[202] MAGADÁN DÍAZ, M., RIVAS GARCÍA, J. I., *Dumping ecológico o imperialismo ecológico: una estrategia de comercio o una medida de protección medioambiental.* Noticias de la Unión Europea, núm. 160, mayo 1998, p. 48-50 *apud* RODRÍGUEZ MUÑOZ, J. M. *Op. cit.* p. 159.

[203] Referidos autores advierten también como excusa de ese pretendido comportamiento, los países más desarrollados, en regla con normativas ambientales más avanzadas, intentan imponer sus normas así como su nivel de exigencia y cumplimiento a los países con normativas más brandas, generalmente menos desarrollados, en lo que definen como "imperialismo ecológico".Además, los Estados de exigente normativa en materia ambiental intentarían, como una forma mas del referido imperialismo ecológico, la imposición de barreras arancelarias o

En esta perspectiva, los mismos autores advierten que habría el conocido “imperialismo ecológico”, en que se impondría las normas de los países de exigencia y cumplimiento a los países con normas menos desarrolladas.

Por otro lado, a los países con reglas más rígidas con los referidos ajustes impositivos en frontera podrían recuperar su competencia en el sector, que sería afectada por la fiscalidad ambiental, con la aplicación extraterritorial de su normativa ambiental.

En el marco de la OMC, otra cuestión es suscitada en relación a la opción de permitir los ajustes fiscales en frontera es referente a la posibilidad de doble imposición, principalmente cuando se apliquen estos ajustes en el caso de impuestos sobre procesos y métodos de producción no conexos con productos finales.

Es compleja la cuestión, pues revela la necesidad de conocer la tributación que ha sido sujeto el producto en origen y lo que es más difícil, sus procesos de fabricación. Teóricamente se puede discutir, pero poner en práctica es insostenible.

Con vistas de que los ajustes en frontera se justifican por internalizar los costes medioambientales, es difícil concebir que el Estado que pretende gravar los métodos de producción de los productos importados mediante los ajustes, conozca los costes de la actividad contaminante y los daños producidos en el Estado fabricante exportador.

Con base a que se ocupa el presente trabajo conviene insistir que la justificación del ajuste se base en la aplicación

---

fiscales, incluyendo entonces, los ajustes impositivos de frontera, con la finalidad de apoyar la competencia de sus empresas.

de un impuesto interno de finalidad no preponderantemente fiscal como es el caso de los impuestos ambientales.

Conforme se puede concluir, los gravámenes ambientales para atingir las políticas de tutela ambiental y para internalizar los costes ambientales nacionales ganan cada vez más espacio.

La OMC disciplina la materia en que los gobiernos someten a impuestos y cargas las mercancías que son objeto de intercambio comercial, cargándolos en los productos importados o descontándolos cuando son exportados.

En relación a la energía, importante cuestionamiento fue suscitado en el ámbito de las reglas de la OMC con propuestas hechas para incrementar los impuestos sobre insumos y de la producción con impactos ambientales[204], relevante al presente estudio ya que envuelve la energía.

Conforme las reglas y los posicionamientos concernientes al GATT, los impuestos y las cargas sobre los productos pueden sujetarse a los ajustes impositivos en frontera, sin embargo la cuestión es más complexa en caso de gravámenes que recaigan sobre los respectivos procesos de producción.

Por el sistema actual los ajustes impositivos en frontera relativos a impuestos ambientales a los procesos de producción o a los insumos, como la energía producida no son permitidos.

Es innegable que referida sistemática debe ser revista ya que se está desincentivando las estrategias reguladoras preventivas de la contaminación. De esta forma, se está obstando la promoción de técnicas de energías renovables,

[204] Especial relevancia de la materia en relación al Protocolo de Kyoto que centra su atención en el proceso productivo, específicamente en las fuentes de energía empleadas.

pues no hay como premiar los esfuerzos para reducir las emisiones con lo deseado cambio de conductas.

6.5.2. LA FISCALIDAD AMBIENTAL SOBRE LAS FUENTES DE ENERGÍA CONTAMINANTES Y LA APLICACIÓN EXTRATERRITORIAL

Entre los objetivos del Protocolo de Kyoto uno de ellos es lograr la reducción de la emisión de gases perjudiciales para la atmósfera un 5,2% por debajo de su nivel de emisiones en el año 90.

El Protocolo dispone de diferentes mecanismos que pueden ser adoptados por los países firmantes para alcanzar dicho objetivo. Entre las medidas propuestas por referido instrumento internacional está la implantación de tributos que graven las emisiones de gases de efecto invernadero y la concesión de ayudas o subvenciones a las empresas residentes que implanten mecanismos destinados a reducir el nivel de emisión.

La finalidad principal de los tributos propuestos consiste en desincentivar la utilización de las fuentes energéticas más benéficas al medio ambiente, y no en obtener mayor recaudación para satisfacer el gasto público.

En relación a la segunda propuesta consiste en los Estados ofrecieren ayudas a empresas que se comprometan a reducir su nivel de emisiones de gases nocivos, que recompensen, ni que sea en parte, las inversiones en las que

han de incurrir para alcanzar los objetivos a que se refiere el Protocolo de Kyoto.

Otro importante instrumento que hace referencia al medio ambiente es el GATT en su artículo XX[205], disponiendo sobre la posibilidad excepciones relacionadas a posibles restricciones al comercio internacional con vistas a la tutela ambiental.

No obstante, debe advertirse que las medidas destinadas a proteger los recursos naturales sean proporcionales, no restrictivas, aptas a alcanzaren sus objetivos, no pudiendo, además, tener carácter estrictamente unilateral.

Conforme se puede verificar, el GATT presenta excepciones en ciertos casos en que los Miembros de la OMC pueden estar exentos de sus reglas. Hay dos relevantes excepciones con respecto a la protección del medio ambiente: los apartados b) y g) del artículo XX.

De los mismos se puede concluir que los Miembros de la OMC pueden adoptar medidas de política ambiental y fiscal que sean incompatibles con lo que dispone del GATT pero necesarias para proteger la salud y la vida de las personas y de los animales o para preservar los vegetales o relativas a la conservación de los recursos naturales agotables.

---

[205] Artículo XX del GATT: *A reserva de que no se apliquen las medidas enumeradas a continuación en forma que constituya un medio de discriminación arbitrario o injustificable entre los países en que prevalezcan las mismas condiciones, o una restricción encubierta al comercio internacional, ninguna disposición del presente Acuerdo [el GATT] será interpretada en el sentido de impedir que toda parte contratante adopte o aplique las medidas: [...] b) necesarias para proteger la salud y la vida de las personas y de los animales o para preservar los vegetales; [...] g) relativas a la conservación de los recursos naturales agotables, a condición de que tales medidas se apliquen conjuntamente con restricciones a la producción o al consumo nacionales; [...]* (Disponible en el sitio: www.wto.org, consultada el 22/01/2009)

Según la propia OMC, para las respectivas excepciones generales existe dos prescripciones acumulativas de forma a demostrar lo siguiente:

> a) en primer lugar, que la medida corresponde al menos a una de las excepciones (por ejemplo las que figuran en los apartados b) o g), 2 de las 10 excepciones enumeradas en el artículo XX) y, posteriormente,
>
> b) que la medida cumple los requisitos establecidos en el párrafo introductorio (el "preámbulo", del artículo XX), es decir, que no se aplica en forma que constituya "un medio de discriminación arbitrario o injustificable entre los países en los que prevalezcan las mismas condiciones" y no es "una restricción encubierta al comercio internacional".[206]

Según se extrae del artículo XX del GATT los Estados podrán establecer tributos que graven la importación de determinados productos con el fin de garantizar la protección del medio ambiente.

Sin embargo, los ajustes de carácter fiscal sólo estarán justificados cuando se presenten proporcionales e idóneos para obtener la finalidad de protección ambiental que persigan y, también, que sea demostrada la voluntad internacional de preservar el medio ambiente.

[206] Disponible en el sitio: www.wto.org/spanish/tratop_s/envir_s/envt_rules_exceptions_s.htm, consultado el 22/01/2009.

Capítulo VII

LOS INCENTIVOS FISCALES COMO INSTRUMENTOS DE IMPLEMENTACIÓN DE POLÍTICA FISCAL Y DE TUTELA AMBIENTAL EN EL SECTOR ELÉCTRICO

7.1. EL FOMENTO DE LAS ENERGÍAS RENOVABLES EN EL SECTOR ELÉCTRICO

Para el estudio propuesto importa analizar el modo de producción de energía eléctrica, que hasta ahora se verifica es bastante peculiar. Cuidando que no haya perjuicio ambiental, el mismo dependerá de la materia-prima que es extraída de la naturaleza, bien como de lo que es lanzada en el aire.

Para ello que se debe enfocar el modo de producción, desde de la materia-prima que es empleada y el capital, para así poder hacer frente a los costes sociales (externalidades negativas), de forma a traer beneficios tanto para el emprendimiento económico y el medio ambiente.

Aunque aparezca de forma insistente que los valores económicos y ambientales deben ser conjugados, no se está a

hablar de una utopía, y si de una necesidad para la eficiencia de estas políticas.

Lo que se debe estimular es la innovación de los procesos de producción dirigidos a no contaminar, o contaminar el mínimo posible. Las empresas deben optar por tecnologías nuevas y limpias, de forma que haya continuidad de su actividad sin comprometer el medio ambiente.

Además, no necesita limitarse a las grandes empresas. La posibilidad de innovación tecnológica también puede ocasionar efectos al consumidor doméstico, desde que a ellos también sea facilitado el acceso a estas tecnologías.

Para ello, serían importantes los incentivos fiscales, como medidas económicas para facultar a los agentes económicos y también a los consumidores domésticos la opción por las tecnologías de producción de energía eléctrica limpia.

Diferente no es la política de la Unión Europea, como ya se ha estudiado, que en la Directiva 2003/96 hay la propuesta de fiscalidad de las fuentes de energía contaminantes, favoreciendo el uso de las energías renovables.

La fiscalidad ambiental, permite que se haga uso de dos instrumentos fiscales, uno a través de la imposición para afrontar energías no renovables y el otro por medio de medidas tributarias más benéficas, con reducción de la carga tributaria para la protección ambiental y fomento de energías renovables.

Mientras se habla en una fiscalidad ambiental positiva con la finalidad de que el agente económico haga la decisión por técnicas menos contaminantes, se debe considerar que el valor del encargo tributario en el proceso de producción

contaminante sea más alto que el coste de las inversiones de mecanismos productivos menos agresores al medio ambiente. Para que así, el factor de mercado también esté de acuerdo con la finalidad de que se pretende que es la protección ambiental.[207]

Correspondiente a los incentivos fiscales, ejemplos pueden ser citados como la reducción de la carga tributaria mediante la exención, crédito presumido, reducción de alícuota o de la base de cálculo.

Por el hecho del Estado tener como una de sus funciones básicas la de asegurar la estabilidad de las relaciones jurídicas privadas como herramienta esencial de su desarrollo económico, él hace uso de la incidencia de la fiscalidad.

Ello es resultado del imperativo de las intervenciones del Estado en los dominios de la sociedad privada con finalidad de financiamiento de políticas de desarrollo económico equitativo y de inhibir comportamientos sociales.

Por su vez, la tributación ambiental es modalidad de obtención de bien-estar colectivo que se alcanza con la intervención estatal y conjuntamente, con la participación privada.

En determinado mercado competitivo, importa evaluar la relación entre el precio y la cantidad ofertada. El precio del producto debe ser superior al costo marginal, lo que implica en la reducción del consumo.

Todavía, comprometer la demanda del mercado reduciendo el consumo de energía eléctrica es un tanto

[207] En el decorrer del trabajo ya se ha alertado de la posibilidad de la subida del precio de la electricidad y sus efectos, lo que podría ocasionar un límite al acceso al uso de la electricidad.

delicado, una vez que se trata de bien esencial a toda colectividad.

Por ello, que se defiende la apertura de mercado para una concurrencia que atienda la necesidad de optimización operacional y de producción del sector.

La demanda de la energía eléctrica no suele sufrir muchas oscilaciones y, justamente por producir un bien con esta peculiaridad que el sector eléctrico está propicio para un aumento de la carga tributaria que puede resultar en sencilla fuerza de recaudación sin alcanzar los fines extrafiscales de tutela ambiental.

Luego, hay que verificar si la finalidad de tutela ambiental será atendida o que no sea apenas una proporción mayor de recaudación que repercutirá económicamente al consumidor.

El fine a que se desea con la tributación ambiental es exigir de ella cambio de comportamiento que no obste el sistema productivo con prohibiciones de ciertas exploraciones, pero que él se realice de acuerdo con las necesidades actuales asentadas en la preocupación del desarrollo sostenible.

El objetivo principal es ofrecer incentivos continuos para que el agente contaminador procure innovar sus tecnologías y reducir los efectos negativos que su actividad proporciona al medio ambiente.

Para las empresas que inviertan en tecnologías destinadas a lograr los fines extrafiscales le convendría poder beneficiarse con reducciones fiscales proporcionales al volumen de capital empleado.

Además, el hecho de que las empresas ofrecen tecnologías de energías renovables hace que esta empresa

obtenga un atractivo en la competencia internacional pues demuestran la potencialidad de atender la meta de muchas nacionalidades y acuerdos internacionales que es la oferta de energías limpias haciendo frente al calentamiento global.

Enfocado desde una perspectiva a evitar el daño ambiental y no de recuperación, se molda los instrumentos del sistema tributario con fines ambientales, con medidas coadunadas eficazmente a la reducción de la degradación ambiental con actitud preventiva.[208]

De todo modo se debe hacer un juicio de legitimidad de la concesión del beneficio fiscal en la consecución de los fines extrafiscales de forma que los mismos no se caractericen meros privilegios o presenten carácter discriminatorio injustificado.[209]

[208] GARCÍA LUQUE, E. I. *Los beneficios fiscales y el medio ambiente. Análisis de la deducción por inversiones en instalaciones medioambientales.* Revista Valenciana de Hacienda Publica – Palau 14-30. Setembro/Dezembro, 1997, p. 71. Sobre la cuestión, hace referencia la autora Elisa Isabel García Luque: *Tal propósito se conseguirá si son articuladas medidas fiscales que son encaminadas predominantemente a eliminar el daño ambiental, siendo el beneficio fiscal un instrumento idóneo para ello. Con él se busca redistribuir el coste del perjuicio ecológico entre los que o tengan causado (como ocurre en los tributos inspirados en el principio quien contamina paga, sino todo el contrario: incentivar una conducta de acuerdo con el medio ambiente (un uso racional de los recursos naturales o una conducta no contaminadora).*

[209] Conforme CASAS AGUDO, D. *Op. cit., p. 37 y 38.* Así se complementa la idea con las palabras del referido autor: *Por tanto, ante un texto constitucional que señala en su art. 40.1. la necesidad de promover por parte de los poderes públicos "las condiciones favorables para el progreso social y económico", el beneficio tributario constituye una medida de promoción que materializa la respuesta del sector tributario de nuestro ordenamiento a tal exigencia.*

7.2. LA FUNCIÓN EXTRAFISCAL DEL TRIBUTO EN LA TUTELA AMBIENTAL EN EL SECTOR ELÉCTRICO

Los tributos ambientales presentan la peculiaridad de la *extrafiscalidad*. Los recursos que propician a los Estados no es la mejor opción deseable, pues resultan de hechos que, aunque lícitos, no son deseados por la sociedad en su plenitud.

El argumento jurídico de la actividad tributaria sobre la tutela ambiental reside en la *extrafiscalidad*, ya que no se refiere directamente a la exigencia de tributo con la manutención burocrática del poder estatal. La *extrafiscalidad* presenta una naturaleza social, ya que lo que se desea es alterar comportamientos mediante el uso de tributos.

La *extrafiscalidad* concierne en la intervención del Estado en la sociedad, específicamente, en el sector productivo. El tributo no ostenta solamente el carácter recaudatorio, pero también el aspecto de intervención estatal en la sociedad y en la economía privada.

Es decir, la sistemática tributaria puede revestirse de caracteres extrafiscales, con el designio de desestimular comportamientos del sujeto pasivo de la obligación tributaria, los cuales serán calificados, por elección del legislador, como inadecuados a los propósitos de preservación ambiental.

Los tributos pueden ser creados con finalidades extrafiscales y fiscales. Ambas características pueden coexistir, posibilitando la prevalencia de una u otra finalidad.

El derecho tributario, como uno de los ramos del Derecho mientras un sistema de regulación, tiene contribuido

en la efectividad de políticas públicas dirigidas a los objetivos sociales, en que el mercado no tiene ofrecido respuesta.

Teóricamente un impuesto sobre la contaminación constituye una forma de combatir las subvenciones ocultas una vez que se generan costes externos que pesan sobre el conjunto de la sociedad.

Así, los precios de mercado deben corregirse con fin de incluir el deterioro del medio ambiente, como por ejemplo, corrección del precio de las fuentes energéticas en función del contenido de CO_2.

Por otro lado, los regímenes de deducciones impositivas, se presentan eficaz en la medida que fomentan las actividades favorables al desarrollo sostenible.

El propósito es el desarrollo sostenible porque tributando las actividades contaminantes o exonerando las actividades limpias, la consecuencia es la continuidad del desarrollo del sistema en bases razonables de exploración de los recursos naturales y explotación adecuada de los productos transformados.

Los ejemplos del carácter extrafiscal son fácilmente encontrados en la Constitución brasileña la cual otorgó la condición de impuestos extrafiscales a las siguientes especies de competencia tributaria federal que son los impuestos de importación, de exportación, productos industrializados, operaciones financieras y los extraordinarios exigidos en caso de guerra.

La Magna Carta de Brasil denota el carácter extrafiscal autorizando a los referidos tributos la aplicación inmediata de los mismos y con excepción de los impuestos de guerra, los mismos pueden tener sus alícuotas alteradas por ato

normativo diferente de la ley oriunda del poder legislativo, inclusive facultando que sea reducida a cero.[210]

Para el alcance de otras finalidades ajenas a la recaudación la Constitución otorgó la excepción de algunas limitaciones al poder de tributar a estas especies de impuestos.

Las principales funciones de estas especies tributarias es la de equilibrar la balanza comercial, desestimular el consumo de determinados productos en razón de su nocividad permitida, intervenir en el mercado financiero, entre otros objetivos.

Además, aún de competencia tributaria de la Unión Federal, la Constitución Federal de la República de Brasil prevé la *contribución de intervención en el dominio económico* sobre la importación o comercialización de petróleo y sus derivados, gas natural y sus derivados y alcohol combustible que también presenta su carácter extrafiscal.[211]

---

[210] Son excepciones a los principios de la anterioridad y de la legalidad, conforme dispone los siguientes artículos:
Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
III - cobrar tributos: [...] b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;
§ 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos artigos 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; [...]
Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: I - importação de produtos estrangeiros; II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; III - renda e proventos de qualquer natureza; IV - produtos industrializados; V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; VI - propriedade territorial rural; VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.
§ 1º - É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V. (Disponible en el sitio: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituiçao.htm, consultado el 26/12/2008.)

[211] *Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e*

150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. [...]
§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001) I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001) II - poderão incidir sobre a importação de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001) II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) III - poderão ter alíquotas: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001) a) ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001) b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)
§ 3º A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)
§ 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)
Art. 177. Constituem monopólio da União: I - a pesquisa e a lavra das jazidas de petróleo e gás natural e outros hidrocarbonetos fluidos; II - a refinação do petróleo nacional ou estrangeiro; III - a importação e exportação dos produtos e derivados básicos resultantes das atividades previstas nos incisos anteriores;
IV - o transporte marítimo do petróleo bruto de origem nacional ou de derivados básicos de petróleo produzidos no País, bem assim o transporte, por meio de conduto, de petróleo bruto, seus derivados e gás natural de qualquer origem; V - a pesquisa, a lavra, o enriquecimento, o reprocessamento, a industrialização e o comércio de minérios e minerais nucleares e seus derivados. V - a pesquisa, a lavra, o enriquecimento, o reprocessamento, a industrialização e o comércio de minérios e minerais nucleares e seus derivados, com exceção dos radioisótopos cuja produção, comercialização e utilização poderão ser autorizadas sob regime de permissão, conforme as alíneas b e c do inciso XXIII do caput do art. 21 desta Constituição Federal. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 49, de 2006) [...]
§ 4º A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)
I - a alíquota da contribuição poderá ser: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001) a) diferenciada por produto ou uso; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001) b)reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, não se lhe aplicando o disposto no art. 150,III, b; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001) II - os recursos arrecadados serão destinados: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001) a) ao pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001) b) ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás; (Incluído pela Emenda

Delante a presente debate, surge la cuestión cuanto a las posibilidades no previstas en la Constitución de aplicar la *extrafiscalidad* de forma a controlar comportamientos sociales, sobre todo en los sectores de producción y de consumo. Primero, conviene resaltar que la tutela ambiental y el sistema tributario se acomodan en la actividad económica.

Para el equilibrio del mercado es necesaria una intervención estatal, consecutivamente el sistema tributario es instrumento idóneo a controlar la economía y ahí están inherentes las medidas extrafiscales de los tributos, independientemente de autorización constitucional.

Los incentivos fiscales se relacionan con la ocurrencia de externalidades positivas pues revelan que los costes privados de la producción son más altos que los respectivos costes sociales.

Un caso que interesa a nuestro trabajo es la implantación de cierta tecnología para producir electricidad que disminuye la contaminación atmosférica.

El costo marginal de esta producción por medio de esta tecnología adecuada al medio ambiente demanda muchos costes. Consecuentemente, esta producción presenta desventaja por su producción carrear más costes sobre todo por no tener la misma eficiencia energética, pero, en contrapartida los costes sociales son más bajos o inexistentes que no debe ser desincentivada.

Para la optimización y equilibrio pleno del mercado es que el referido modo de producción de electricidad debe tener incentivos de forma que alcanzase niveles de producción en

---

Constitucional nº 33, de 2001) c) ao financiamento de programas de infra-estrutura de transportes. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001). (http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituiçao.htm, consultado el 26/12/2008).

mismos índices del beneficio social, que se caracteriza por el desfrute de un aire limpio y saludable por innúmeras personas que no son necesariamente consumidoras de esta producción de electricidad.

Así, la intervención estatal es importante para el alcance del equilibrio de mercado, en la medida que se estimulará suficientemente el incremento de la tecnología no contaminante, valiéndose de incentivos fiscales.

El interés industrial de logros del productor suele ser más intenso que la consciencia de preservar o de usar racionalmente el recurso natural, el tributo no parece como un costo normal e inevitable de la producción ambiental, con todo, un costo que puede ser repudiado en la medida que sean tomadas medidas ajustadas de producción a niveles de sostenibilidad socialmente deseables.

El principio de *quien contamina paga* puede orientar dos tipos de políticas tributarias para establecer la tutela ambiental, una es la cobranza de tributos con finalidad extrafiscal con objetivo de inducir otros comportamientos y la otra es la abstención de la exigencia de tributos para incentivar el desarrollo de técnicas que sean menos agresivas al medio ambiente.

Diferente no es con el sector de la electricidad como uno de los campos de elección para la aplicación del principio de *quien contamina paga* relacionado a la protección ambiental.

La producción implica reproducción o reflejos directos en la naturaleza. La transferencia de los costes del recurso natural resulta en el aumento del precio del producto final y en la segregación del acceso al producto.

Aunque no se establezca diferentes tipos impositivos que tiendan a internalizar los costes medioambientales se debe observar si la tributación ambiental no resulta discriminatoria por el hecho de su alto precio obstar el acceso a la electricidad a determinados individuos de la sociedad.

El aumento en el costo de producción implica en concentración de capital y no una visión social del problema a los entes económicos, lo que corrobora con la tendencia monopolista que encontramos en el sector eléctrico.

Consecuentemente la concurrencia es reducida y el mercado tornase un oligopolio de grandes grupos que para que no tengan concurrencia están dispuestos a pagar por el costo agregado.

El sistema tributario brasileño está todo regulado por la Constitución brasileña, la cual taxativamente otorga competencia para tributar a cada uno de los entes políticos (Unión, Estados, Municipios y Distrito Federal).

Según el actual sistema tributario, no hay ninguna previsión específica para la imposición ambiental, competiría a la Unión la institución de nuevos impuestos ambientales con función extrafiscal que definan hechos imponibles diferentes de los ya expuestos por la Carta Magna.[212]

Además del nuevo impuesto no presentar mismo hecho imponible ya previsto en la Constitución brasileña, debe ser instituido por ley complementar, no cumulativo y que no tenga misma base de cálculo de otra ya existente para otro impuesto. Aparte de los requisitos constitucionales, el

[212] La Constitución brasileña así dispone:
Artigo 154: A União poderá instituir:
I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição; [...]

impuesto ambiental debe considerar los fines propuestos por la Conferencia realizada en Río de Janeiro.

Propone la Conferencia que la tributación ambiental respete los criterios de la eficiencia en el plano de la prevención a los daños ambientales y exploración desequilibrada de los recursos naturales, la eficiencia del punto de vista económico (poseer bajo costo), de emprender pocos recursos administrativos para su apuración y no repercutieren negativamente en el comercio externo e interno.[213]

Un nuevo impuesto con carácter ambiental se presentaría contrario a los objetivos propuestos por mencionado encuentro. Sería un impuesto caro, haya vista la pesada carga tributaria de Brasil y es inevitable la repercusión en el mercado interno y externo, ya que influencia directamente en el precio del producto.[214]

Intentar hacer con que la nueva exacción pueda ser nueva fuente de recursos para la implantación de mecanismos de tutela ambiental no es concebible conforme interpretación constitucional.

Conforme ya fue estudiado en tópico específico, para el sistema brasileño los impuestos no pueden tener su recaudación vinculada a no ser conforme las excepciones puestas por la propia constitución.

La Constitución de Brasil no prevé posibilidad de haber recaudación de impuesto vinculada a la tutela ambiental, luego el nuevo impuesto ambiental sería una nueva fuente de

[213] Cf. NUNES, Cleucio Santos. Direito Tributário e Meio Ambiente, p. 145.
[214] Sin hablar que la experiencia vivida por los brasileños demuestra que los recursos recaudados no corresponde a oferta de servicios públicos deseada, y pensar que los recursos pueden ayudar en la tutela del medio ambiente se presupone imposible su no ocurrencia.

recursos para el costeo de las expensas generales del Estado. En efecto, no se puede asegurar que algo será hecho a favor del medio ambiente.

Los ingresos provenientes de la imposición ambiental pueden ser utilizados para el financiamiento de actividades de tutela ambiental. Estos instrumentos pueden proporcionar una recaudación estable e importante.

7.3. LOS INCENTIVOS FISCALES Y LA FINALIDAD RECAUDATORIA DE LOS TRIBUTOS

A partir de todo el estudio presentado, se verifica que los tributos tienen carácter instrumental de tutela del medio ambiente que para tanto adopta medidas de política económica de los poderes públicos. Por ello, se puede afirmar que esta finalidad no es estrictamente fiscal.[215]

Es al menos intuitivo concebir por los argumentos puestos que la tributación ambiental tiene como finalidad esencial moldar la conducta del particular. O sea, tiene una finalidad *extrafiscal* y no de recaudación como es el corriente.

Aunque en muchas situaciones resulten en receta al Estado lo que se desea con la fiscalidad ambiental es que no la propicien, porque la actividad sobre la cual incide el tributo, no obstante lícita, no es la más deseada por la sociedad en razón del daño al medio ambiente, por ello que tiene su fuerza contenida por el tributo.

[215] PATÓN GARCÍA, G. *Op. cit.*, p. 174.

Con la tributación el Poder Público tiene en sus manos un instrumento de intervención orientado por la protección del medio ambiente con designio de reducir el impacto sobre este de determinadas actividades.

Aprovecha para apropiar las conductas de los particulares a los objetivos de protección ambiental, visando envidar instrumentos de reacción a las acciones nocivas a los bienes ecológicamente protegidos.

El ideal es que sean minimizados los efectos de la exploración predatoria de los recursos naturales. Instrumento de alcance importante para la efectividad de la preservación.

Se traduce como un mecanismo eficiente, una vez que es constituido por el factor determinante que se revela en el económico. Corresponde al Estado decidir cual el grado de exploración de los recursos naturales compatible con la protección ambiental, calidad de vida y desarrollo económico.

Delante de esta conjetura, el Estado puede actuar en el sentido de premiar o incentivar algunas actividades que resulten en consonancia con la protección ambiental, tiendo como ejemplo los incentivos fiscales.

Innegable que el carácter primordial del tributo ambiental no es recaudar fondos para el Fisco. La finalidad basilar es gravar una serie de actividades perjudiciales al entorno natural, atendiendo a los imperativos constitucionales de protección del medio ambiente.

El Estado podrá presionar mediante el gravamen económico que impone para desincentivar las actividades lesivas que por este contexto son tributadas.

En contrapartida, el Estado incita a los particulares optaren por actividades y tecnologías con menor o inexistente

impacto ambiental, que por así consistir no son tributadas o tiene reducción tributaria.

Para que haya más inversión en tecnología limpia, es permisible tomar como otra medida en ámbito fiscal la supresión o rebaja de aranceles a la importación u otros tributos incidentes sobre equipos con tecnologías más adecuadas a la conservación ambiental.[216]

7.4. LA COHERENCIA DE LAS POLÍTICAS PÚBLICAS TRIBUTARIAS DE INCENTIVO A UN MEDIO AMBIENTE SALUDABLE

Actualmente, el medio ambiente debe ser considerado como una inversión. Mientras se habla en desarrollo, principalmente de una nación, es necesario superar la visión de medio ambiente sencillamente teórica.

La importancia de la atención del medio ambiente como una inversión tiene respaldo en dos planos, uno de ellos es que no se puede prescindir de los recursos naturales para las actividades y otro es que sea proporcionado a las empresas evaluar la conveniencia de tutelar el entorno natural a través de un "sistema de premios" basado en la concesión de beneficios a los agentes económicos que adoptaren de forma voluntaria las exigencias de la prevención ambiental.

De esta manera se podrá verificar la obtención eficaz del mercado en la preservación ambiental, gestionando un

[216] MAGADÁN DÍAZ, M, RIVAS GARCIA, J. I. *Op. cit.*, p.31.

sistema de medidas fiscales que incentiven la tomada de acciones no contaminantes.

La aplicación de medidas fiscales activas, de forma a constituir un tributo sobre actividades contaminantes permite que se continúe a contaminar, ya que para muchos agentes económicos es menos oneroso y lucrativo pagar el precio del tributo sobre la actividad contaminante que cambiar su modo de producción.

Además, una fiscalidad activa puede presentar un punto negativo en la medida que hace con que reduzca la procura por el bien que se torna más costoso. Y no sería este el fin más apropiado para el progreso de una nación, especialmente cuando se habla de energía eléctrica.

El desarrollo económico reclama una ampliación en la producción eficiente de energía eléctrica, sin embargo, esta producción no puede ser predatoria al medio ambiente.

Por ello que hay un reclamo de que sea mejorado las condiciones de producciones de modo que atienda la demanda de energía eléctrica y la preservación ambiental.

En consonancia con la fiscalidad ambiental, no se debe limitarse al objetivo de recoger recursos financieros a los cofres públicos. La finalidad a que se quiere alcanzar es el cambio de comportamientos de productores y consumidores dirigidos a proteger el entorno natural.

No se puede dejar de lado que los agentes económicos visan sus logros y deben asegurar el sostenible desarrollo de su actividad, y para ello, que se debe prever reducciones de relevancia fiscal sobre otros elementos de costes para las empresas.

Los procedimientos dirigidos a la introducción de medidas fiscales ecológicas de incentivos para las empresas

no irán introducir nuevos tributos. Los instrumentos motivadores irán operar sobre los ya existentes, no incrementando la compleja y fuerte presión tributaria ya existente en el sector eléctrico brasileño.

Los incentivos fiscales componen un efectivo sistema estructural económico, una vez que considera la necesidad de flexibilidad de los mercados.

Será un sistema de fiscalidad agregado al sistema general. Los incentivos tienen por fundamento colaborar con la orientación del mercado a un desarrollo ecológicamente sostenible.

Inseridos en el sistema tributario y económico atenuarían o neutralizarían efectos indeseados en el plano de la igualdad social y también en el plano de la productividad no incrementando sus costes que reflejan en el precio del producto.

Corresponden a medidas que favorecen comportamientos adecuados de los productores y consumidores. Son instrumentos económicos que benefician el avance de tecnologías ambientales para el control de la contaminación, así como de la innovación tecnológica para producción y productos más limpios.

Las normas motivadoras deben presentarse sobre la base de un sistema con criterio, es decir, determinar los parámetros, bien como las técnicas renovables que deben ser adoptadas. La regla debe ser bien clara y objetiva para que no se transponga en medida disimulada para obtener beneficios mientras se continúa contaminando.

Además, es importante que esta norma sea verificada y si necesario, renovada periódicamente, para que las técnicas

de preservación eficaces sean siempre comprendidas en su aplicación.

El proceso de concesión debe ser preventivo y de análisis comprobatoria de que los criterios y las técnicas renovables sean efectivamente adoptados, bien como un examen posterior de los efectos positivos sobre el medio ambiente.

7.5. PREMISAS DE LOS BENEFICIOS FISCALES PARA LA CONSECUCIÓN DE LA TUTELA AMBIENTAL EN EL SECTOR ELÉCTRICO.

Desde el origen de la humanidad, el proceso de desarrollo social ubicase en la economía y esta, actualmente tiene como elemento de impulsión la producción energética.

Importa examinar las políticas de gestión ambiental manipuladas en el intento de eliminar o reducir los impactos negativos oriundos de la generación de energía eléctrica.

Así como tratar de los criterios de evaluación de estas políticas y su compatibilidad con las órdenes jurídicas tributarias y su eficiencia, sobre todo, evaluarla y cotejarla con otras opciones.

Sin embargo, alertase que la Carta Magna de Brasil determina que los incentivos fiscales deben ser otorgados mediante ley específica del ente político competente, a excepción del impuesto sobre la circulación de mercancías y transporte intermunicipal e interestatal y comunicación que

ocurre por medio de convenio firmado por todos los entes políticos.

Tal preocupación constitucional desea de alguna forma a evitar los abusos que pueden suceder relativamente a estas normas concesivas de beneficios fiscales. Así dispone el artículo 150, párrafo 6º, de la Constitución Federal conforme se transcribe:

> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
> [...]
> § 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) [...]

Con la Constitución que se puede encontrar importantes mecanismos que auxilian en la busca de una concreción de la política de protección ambiental más efectiva. El tributo es el medio de intervención en el dominio económico con efectos inmediatos en el mercado.

La correspondencia de la necesidad de la preservación ecológica con la práctica de la exigencia de tributos reside en el hecho de que ambas se fundamentan en la actividad económica.

En las palabras de Cléucio Santos Nunes está bien lo explica esta peculiar relación:

> Enquanto o Estado, para manter suas atividades institucionais, busca recursos na produção econômica mediante a cobrança de tributos e distribui esses recursos em bens (serviços públicos, em sentido lato) para todos, a atividade econômica, por sua vez, vai captar na natureza recursos para seu desenvolvimento. Note-se que não há um genuíno produto manufaturado. Toda produção econômica de bens que vise o bem-estar da sociedade é, em verdade, uma reprodução da natureza. [217]

Para un equilibrio entre los sistemas de producción de electricidad con vistas a su eficiencia energética es importante haber una equivalencia entre las ofertas y demandas, lo que necesita un control del Poder Público a punto de distribuir la producción concentrada en las manos de los grandes productores, lo que permite la sujeción a sus condiciones.

El aumento del precio suele reducir la demanda, pudiendo el sujeto comprador optar por otro producto o simplemente no comprar. Así que lo contrario también ocurre, es decir, la baja del precio incrementa la demanda.

Mientras tanto hay bienes que su necesidad es imprescindible, que la solución para sus medidas deben implicar en substitución y no una simples abstención de su uso.

---

[217] NUNES, Cleucio Santos. *Op. cit.*, p. 10. Traducción libre: *Mientras el Estado, para mantener sus actividades institucionales buscar recursos en la producción económica por medio de la cobranza de tributos y distribuye eses recursos en biens (servicios públicos, en sentido lato) para todos, la actividad económica, por su vez, va captar en la naturaleza recursos para su desarrollo. Nótese que no hay un genuino producto manufacturado. Toda la producción económica de bienes que vise el bien-estar de la sociedad es, en verdad, una reproducción de la naturaleza.*

La electricidad se configura en bien esencial a toda colectividad y dejar de usarla es regresar al pasado y hacer con que comprometa la economía de un país. Así, la oferta de electricidad por otras técnicas más limpias debe permitir que atraigan su demanda en sustitución de la electricidad producida por medio contaminante.

El hecho de reducir el precio de la electricidad producida con tecnología más limpia puede acarrear la demanda para este tipo de producción y consecuentemente, ejecutar la tutela ambiental tan deseada.

El precio de la electricidad hace con que la cantidad de la demanda se altere. El aumento de la electricidad puede traer baja productiva en otros sectores, una vez que puede servir de insumo para la producción de otros bienes y es posible que no sea más lucrativa determinada actividad económica, no compensando continuar produciendo en determinado territorio en que la electricidad presente un precio alto.

La producción económica, en algunos sectores, carga el deterioro del medio y en el sector eléctrico no es diferente.

La tecnología empleada podrá afectar la demanda en dos formas: aumentando o disminuyendo la cantidad ofrecida de productos. Lo que se puede llamar en esto estudio de eficiencia energética proporcionada.

Por ello, es importante el Estado tomar medidas de exenciones o beneficios fiscales para las tecnologías renovables, para que propicie un aumento de producción de estas tecnologías. Con una carga tributaria más baja, la empresa conseguirá producir la electricidad a un coste más reducido.

Además, la exención puede no ser apenas favorecida a las industrias, más a los particulares. A los materiales de producción de energía que visan la protección ambiental pueden favorecerse de beneficios fiscales para que haya un aumento en su uso por consumidores particulares.

Incuestionablemente considerase que la principal acción a ser hecha es garantizar el cumplimento de las metas asumidas por los Estados en el Protocolo de Kyoto.

Esencialmente la preocupación se concentra en la alteración de la matriz de producción energética de los países desarrollados, una vez que gran parte de las emisiones de gases de efectos invernaderos son provenientes del uso de los combustibles fósiles que son quemados en la producción de electricidad.

Por esta preocupación, es que se vendría reclamar mayor rigurosidad en los sistemas de exenciones. Para que haya un buen resultado de la adaptación a las nuevas exigencias en conservación del medio ambiente las ayudas económicas deben tener carácter transitorio.

Se verifica una política proporcional, aplicando medidas que resulten necesarias a la consecución del objetivo ambiental, de forma sencilla cuanto a la coordinación de los Estados miembros.

Además, no se puede olvidar de la eficacia energética y de la competencia internacional de las empresas. La ruptura de estos dos elementos puede poner en riesgo la seguridad del suministro de electricidad.

La fiscalidad ambiental debe presentar como un mecanismo de cambio muy importante, que es de no usar los criterios reparadores *a posteriori,* o sea, después de concretizado el daño.

Imprescindible observar que las conductas y las actividades que deben ser compatibilizadas con los imperativos de equilibrio social sean previamente prescritas por el ordenamiento jurídico.

Así se hace importante, una vez que el contexto ambiental debe estar incluido en las medidas de políticas públicas que está expreso y obligatorio en los ordenamientos, inclusive de valor constitucional.

Sin embargo, la tutela ambiental no debe restringirse a acciones del gobierno, ya que la participación del sector privado en la tomada de medidas ambientales también es importante.

El crecimiento económico actual debe ser racional y en conformidad con el medio ambiente, de forma que este crecimiento no comprometa la gama de oportunidades de las generaciones futuras.

No hay como apartar del sistema de fiscalidad ambiental sus limitaciones y también sus impactos mientras se configura como un mecanismo de intervención en el dominio económico.

La fiscalidad ambiental es una cuestión de gran actualidad, una vez que sirve como instrumento de obtención de la *extrafiscalidad* para promover medidas direccionadas a la preservación de la naturaleza.

Por su vez, hay quien defienda que las exenciones fiscales afrontan el principio de la igualdad. Todavía, la exención es una norma que instrumentaliza la norma jurídica-tributaria exceptuándola.

Es decir, que ella distingue algunas situaciones desiguales con base en razones relevantes prestigiadas en la Constitución. Luego, las exenciones fiscales para fines

ambientales resguardan este criterio que es exceptuar algunas situaciones o personas que atienden a criterios ambientales apropiados a la defensa del medio ambiente.

Importa tener la consciencia que la preservación del medio ambiente no debe atenerse apenas en la represión a las causas dañosas al medio ambiente, y si también, tener una postura preventiva.

Imperioso que se amplíe la consciencia ambiental en todos los segmentos de la sociedad de modo que ella sea agregada al comportamiento de la actual sociedad capitalista.

Compone prominente progreso la adopción de estrategias de gestión ambiental, especialmente por ser atrayentes a los emprendedores que las acceden en virtud de los múltiplos beneficios directos e indirectos revertidos a sus actividades.

Proporcionando estímulos, por medio de beneficio, se induce a una consciencia y educación ambiental en la producción y en el consumo, sin ocasionar perjuicios al sector en lo que dice respecto a su acceso y efectividad.

No es equivocado pensar que un incentivo fiscal es discriminatorio. Además, un juicio de discriminación implica el análisis de otro juicio que es el de la igualdad que admite excepciones con causa objetiva.

Justamente por las personas que presentaren el carácter especial estarán puestas en la misma categoría por lograren los objetivos gubernamentales resguardados constitucionalmente que justificaran la implantación de la exención.

En otras palabras, es valido el instrumento fiscal cuando el elemento de la aludida discriminación provoque una desigualdad para que sea lograda la igualdad final.

La exención fiscal exime determinado contribuyente o determinada hipótesis al pagamento del tributo con vista a incentivar determinada conducta, positiva o negativa deseada por el Estado.

Las medidas de intervención como la fiscalidad, acarrean de cierta forma el aspecto discriminatorio y distorsionador da competencia a servicio del cambio de conductas.

Todavía esta diferenciación tiene un carácter directo de alcance positivo en la medida que incentiva una actividad y no limitador de derechos, pues posibilita su disfrute a todos los entes económicos.

La *extrafiscalidad* posibilita la tomada de medidas estatales que deben ser evaluadas conforme su adecuación, pertinencia y eficiencia.

Otra discusión importante trata si los incentivos fiscales constituyen elemento de Derecho Financiero o de Derecho Tributario. La cuestión es compleja una vez que aunque los incentivos resultantes de planeamiento tributario objetiven efectos de orden financiera están siempre incorporados a un tributo. Los incentivos nada simbolizan sin un tributo regulado en el sistema tributario.

En el tema analizado, las exenciones pueden corresponder a reducción de la carga tributaria en la producción de la energía eléctrica, de forma a exonerar los recursos internos de las empresas, propiciando capitalización propia en que proporcionará la adopción de técnicas renovables de producción de electricidad. Con la existencia de instrumento de política de incentivos fiscales son ofrecidas las condiciones sugestivas e interesantes a los contribuyentes.

Uno de los grandes óbices encontrados para la implantación de la política tributaria ambiental está en el interés económico. Por ello que es interesante estimular el crecimiento de determinado sector o modo de producción contemplando los intereses económicos globales, incluyendo las preocupaciones nacionales.

Para que no haya irregularidades en la concesión de alguna exención es necesario que para su probación la observación de condiciones especiales y después de su autorización que sea fiscalizado por un órgano gubernamental el criterio material del supuesto normativo.

Hay una duda cuánto la *extrafiscalidad* ser admisible en todas las especies tributarias. Parte relevante de la doctrina brasileña entiende de forma positiva la aptitud de la función extrafiscal en cualquier especie tributaria.

Entre la doctrina a que se filia el presente estudio vemos las palabras de Paulo de Barros Carvalho[218] que afirma la existencia armoniosa de los fines fiscales y extrafiscales, en el paso que *há tributos que se prestam, admiravelmente, para a introdução de expedientes extrafiscais. Outros, no entanto, inclinam-se mais ao setor da fiscalidade. Não existe, porém, entidade tributária que se possa dizer pura, no sentido de realizar tão-só a fiscalidade, ou unicamente, a extrafiscalidade. Os dois objetivos convivem, harmônicos, na mesma figura impositiva, sendo apenas lícito verificar que, por vezes, um predomina sobre o outro.* [219]

---

[218] BARROS CARVALHO, P. Curso de Direito Tributário, p. 245 y 246, São Paulo: 2007.

[219] Traducción libre: "Hay tributos que se prestan, admirablemente, para la introducción de expedientes extrafiscales. Otros, con todo, inclínanse más al sector de la fiscalidad. No existe, sin embargo, entidad tributaria que se pueda decir pura, en el sentido de realizar tan-solamente la fiscalidad, o únicamente, la extrafiscalidad. Los dos objetivos conviven,

La idea, se presenta coherente a una concientización ambiental en el desarrollo económico, que ultrapasa la idea de crecimiento sin límites para las forma de desarrollo sostenible y del sistema de fiscalidad solamente recaudatorias.

Hay una conjugación de los instrumentos fiscales con fines económicos y ambientales, con la busca de implantación de técnicas de desarrollo más deseables al medio ambiente.

En relación al equilibrio presupuestario, existía un principio con el mismo nombre en el sistema de las finanzas públicas. Estaba dispuesto en el artículo 66, párrafo 3º, de la Constitución Federal de Brasil de 1967, el cual fue retirado por la enmienda constitucional número 1 de 1969 y no más fue restablecido en la Carta Constitucional.

Con el cambio de la actuación del Estado dirigida a al desarrollo económico que surgió la necesidad del Estado investir en la economía y en la gestión de la infraestructura.

Actualmente, la situación define una característica al Estado, de que no resta a la economía equilibrar el presupuesto, pero si el presupuesto nivelar la economía como un instrumento de desarrollo del país.

---

armónicos, en la misma figura impositiva, siendo a penas lícito verificar que, por veces, un predomina sobre el otro."

7.6. SISTEMA DE PREMIOS PARA LA ADOPCIÓN DE TÉCNICAS DE ENERGÍAS RENOVABLES

El Derecho, en el cuál se incluye el Derecho Tributario, no debe limitar a reglas de coacción o punición, siendo legítimo también reflejar en normas de estímulo, de un beneficio en cambio de otro ofrecido por parte del individuo. Esta idea está en consonancia con lo que es defendido por Nobberto Bobbio[220] cuando este trata de la función promocional del derecho.

Esta función promocional del Derecho conforme su defensor puede ser revelada de dos maneras que son los llamados *incentivo* y *premio*. Reflejan en formas de inducción de conductas. Son estructuras normativas autónomas y de efectos diferentes.

Para el reconocido autor italiano los *incentivos* son medidas de facilitación del ejercicio de una determinada actividad económica y, por su vez, *los premios* son formas de ofrecer satisfacción para quien ya ejecutó determinada actividad, como vemos en sus propias palabras:

> [*In albis*] si puó dire che la funzione promociónale del diritto puó essere esercitada con due tipi diversi di espedienti: gl'incentivi e i premi. Intendo por incentivi misure che servono a facilitare l'esercizio di una determinada attività economica, per premi, invece, misure que mirano a dare una soddisfazione a coloro che abbiamo già compiuto una determinata attività. L'incentivo accompagna l'attività nel suo formarsi; il premio la segue, cioè viene assegnato quando l'attività è già stata svolta.[221]

[220] BOBBIO, Norberto. Dalla estruttura alla funzione: nuovi studi di teoria del diritto. 2. ed. Milano: Edizioni di Comunità, 1984.
[221] BOBBIO, N. *Op. cit.,* p. 80.

Con el uso de los incentivos y de los premios, conforme puesto por Noberto Bobbio, es posible que haya control sobre los comportamientos de los individuos para alcanzar determinados objetivos, lo que se adecua en la fiscalidad ambiental.

Las exenciones tributarias son buenos ejemplos de instrumento fiscal de inducción de comportamientos favorables para la sociedad y para el Estado establecer acciones en esto sentido.

La naturaleza jurídica de los estímulos financieros y fiscales es un conveniente ajuste para estimular aquellos que adoptan una conducta esperada por el Estado y por la sociedad.

La tributación ambiental es relevante en el dirigismo estatal para propiciar cambios en el campo económico y social, que puede crear un equilibro entre la economía privada y la economía pública.

El problema se agrava cuando se debe tomar medidas valiosas en el dirigismo estatal en el campo ambiental y económico. Una respuesta para la protección del medio ambiente, por la dinámica económica, impetra una compatibilización del desarrollo económico con la utilización racional y equitativa de los recursos naturales.[222]

Es bastante compleja la institución de una imposición ambiental que verifique con todo lo dispuesto en el

[222] Así, complementase con las palabras de Ferrajoli (in "Il Fisco" n. 39 del 23 ottobre 2000, pag. 11950): *L'esigenza di coniugare le ragioni dell'economia con quelle dell'ecologia, ossia quelle delle imprese e del libero mercato con quelle della salvaguardia dell'ambiente, è divenuta il punto cruciale sul quale si gioca la partita afferente il futuro delle attività industriali. La più evoluta visione delle cose tende infatti a considerare non più conveniente lo sviluppo incontrollato, a danno delle risorse ambientali, poiché si è compreso che se queste ultime dovessero perire, verrebbero a mancare le materie prime su cui fondare l'attività imprenditoriale.*

complicado entramado del acervo del sistema tributario aunque pretenden fomentar el mayor uso de estos instrumentos.

Indispensable que haya un logro con cierto grado de eficiencia los instrumentos aplicados para que exista posibilidad de cambio en los agentes económicos con innovación en las fuentes de producción de la energía eléctrica y de incentivos ajustados para que esta mudanza ocurra a favor del medio ambiente.

Cuando se trata de la tributación en el sector eléctrico vinculase el sistema a la estructura económica, tributándose hechos económicos, sin poder desconectar la tributación de su realidad económica.

El tributo debe influenciar significativamente de forma a inducir la modificación del padrón de producción. Conviene ser un poderoso instrumento del intervencionismo del Estado como emprendedor de cambios sociales.

A través de incentivos fiscales se puede estimular el sujeto pasivo a adoptar conductas que la orden jurídica considera conveniente, interesante y oportuna. Para alcanzar dichos comportamientos deseables, el Estado puede valerse de la reducción o de la liquidación de la carga tributaria.[223]

En vía contraria, el Estado puede desestimular fiscalmente con instrumentos extrafiscales. Para los contribuyentes no asumieren conductas que, aunque lícitas, son tenidas como impropias en relación al medio ambiente, el Estado puede aumentar la carga tributaria.

[223] Las técnicas de incentivo fiscal son variadas, tales como la exención (parcial o total), la inmunidad, la reducción de alícuotas, la alícuota cero, la disminución de la base de cálculo, la concesión de créditos presumidos en caso de tributo no-cumulativos, entre tantas.

Una fiscalidad de incentivo se presenta un instrumento eficaz al servicio de las políticas medioambientales y energéticas. Una imposición activa representa una proporción significativa del precio de venta de la electricidad y una diferenciación adecuada motivadora permitiría el desarrollo de las técnicas de energías renovables, reduciendo el coste de producción de estas frente a las técnicas de fabricación de energía eléctrica impactantes del entorno natural.

Los medios de incentivos y desestímulos fiscales son formas de ejecución de la *extrafiscalidad* y no obstante envolvieren elementos de orden financiera, se presentan siempre agregados a un tributo por ello, está siendo estudiado en el ámbito de Derecho Tributario.

Referido tratamiento con base en la *extrafiscalidad* no estaría afectando la igualdad ya que posibilita al legislador discriminar para atender las situaciones desiguales. Con todo, resaltase que no se puede dar de forma arbitraria, pero en consonancia con la Constitución Federal.

El sistema de beneficios fiscales en el uso de las energías más limpias implica tratarse de dos situaciones, una de ellas es cuando se está tratando de un impuesto esencialmente recaudatorio y la otra, cuando es un impuesto con finalidad de tutela ambiental. Es relevante observar que en relación al primero caso se exige un mayor respeto al principio de la capacidad económica.

Según se espera con la tributación ambiental sobre la electricidad es que la norma diferencie su regulación impositiva en función del origen de la energía eléctrica. Parece legítimo que las llamadas energías renovables reciban un tratamiento específico y beneficioso.

Los incentivos pueden ser la estipulación de un mínimo exento, reducciones en la base imponible, tipos impositivos diferenciados, deducciones por inversiones en tecnologías renovables, entre otras posibilidades.

No se constata contradicción en medidas de esta naturaleza teniendo en vista que la generación de energía eléctrica por combustión o procesos nucleares comporta costes sociales adicionales, que no concurren en las renovables.

En relación al sistema europeo, la Directiva comunitaria 2003/96 establece medidas que fomentan tal finalidad. En su artículo 6, autoriza a los Estados miembros la libertad de introducir exenciones o reducciones en el nivel de imposición prescrito bien directamente, bien mediante un tipo diferenciado, o bien reembolsando la totalidad o parte del importe del impuesto.

Además, la Directiva, en su artículo 15 dispone de diversas exenciones en relación a electricidad de origen solar o eólica, generada por oleaje, de origen mareomotriz o geotérmico; de origen hidráulico producida en instalaciones de hidroeléctricas; producidas a partir de biomasa y productos a partir de ella elaborados; generada por metano emitido por minas de carbón abandonadas; generadas por pilas de combustible, entre otras.

Las exenciones son aplicadas intrínsecamente a normas de exigencia de tributos. Retirase parcela del campo de incidencia de sus criterios, sea el material, temporal, personal o cuantitativo.

Ya las llamadas exenciones parciales habrá la reducción del tributo, sea en su base de cálculo o en su

alícuota, es decir, será una mera modificación que disminuye el *quantum* del tributo que debe ser satisfecho.

Los instrumentos tributarios ambientales propuestos con base en los incentivo no presentan una injerencia rígida en la actividad económica de forma que limite su desarrollo porque apenas induce conductas a los individuos, reservando a ellos la libre elección de las mismas. Servirán como orientación en la decisión económica individual y empresarial de forma que la opción más ecológica sea la más atractiva.

7.7. LOS INCENTIVOS Y SU ADECUACIÓN A LA EFICIENCIA ENERGÉTICA

Dentro de la competencia impositiva, hay varias posibilidades de implantación de tributación ambiental que pueden correlacionarse con la preservación ambiental.

Un ejemplo es la aplicación de alícuotas diferenciadas o más benéficas en operaciones de adquisición de equipamientos o tecnología innovadora que están en consonancia con la defensa del medio ambiente.

Otra diferencia que puede ser establecida es en razón de la eficiencia energética. Es sabido que ciertas formas tienen capacidad de producción energética menor que otras.

Así para que se atribuya un criterio de igualdad y de tutela del entorno natural, míster que exista auxilio para estas tecnologías más limpias que presentan un incompatible volumen de producción para disputar con otras fuentes energéticas con elevado potencial de producción.

En la misma línea, se estaría de acuerdo con la capacidad económica. Pues por el hecho del potencial productivo ser más bajo que lo necesario, hace con que la margen de logro sea proporcionalmente más bajo. Con todo, el beneficio ecológico, esencia constitucionalmente tutelada, la hace ser digna de un tratamiento peculiar.

Una iniciativa congruente que puede ser llevada a cabo con descripción legal de las tecnologías y con determinación del grado de producción, para que financieramente el porcentual de patrocinio sea establecido para ayudar en la implantación de la tecnología y consecuentemente, el método tecnológico con vistas al grado de producción no trascienda en alto coste de la electricidad.

Conjuntamente al tema ambiental, el incentivo de las fuentes renovables que no presentan grande eficiencia energética, pero lo que se compensa por el grande potencial protector del medio ambiente, sería también una forma de apoyar el libre mercado que muchas veces pasa a ser controlado por la hegemonía de los monopolios o oligopolios del sector eléctrico.

El ideal de justicia igualitaria es verificado mediante la internalización de los costes ambientales no incorporados a los productos y a los procesos de producción contaminantes delante de los oriundos de fuentes renovables que por no presentaren la eficiencia energética deseable no tienen igualdad de competición.

La competencia es afectada cuando un emprendedor adopta medidas ambientalmente más limpias, una vez que sus costes de producción son incrementados.

No sería coherente al sistema jurídico que una empresa que tome las precauciones deseables al entorno

natural sea perjudicada delante a aquella que no procedió con las medidas ambientales.

No conducirse por la línea de incentivos fiscales a quien se preocupa con el medio ambiente, se estaría patrocinando la situación de completa falta de eficiencia de todo el sistema económico en el aspecto de la tutela ambiental.

En la medida en que no haya un apoyo a las empresas que se preocupan con el medio ambiente, se estará subvencionando por vía indirecta las empresas contaminantes que estarán colocando en el mercado su producto a un precio más reducido por no soportar los costes de evitar las externalidades negativas.

Aumentando la procura por esta oferta de producto con precio más bajo incrementa el resultado negativo para el medio ambiente. Y sin duda, esta situación configura una desigualdad injustificada.

A través de la finalidad fiscal del tributo ambiental se puede hacer una política fiscal redistributiva, que tiene la finalidad de obtención de recursos que pueden ser aplicadas en acciones destinadas a la conservación del medio ambiente.[224] Esta función recaudatoria puede implicar una promoción en la alteración de comportamientos, como también mantener estable los recursos financieros.

Pero si hay de evaluar el grado de eficiencia de la función fiscal del tributo mientras representa un mecanismo de mejora cualitativa en los modos de producción de electricidad adecuados para reducción de las emisiones indeseables.

[224] Importante resaltar que por el sistema brasileño existe la prohibición expresa de la vinculación del producto de los impuestos. La restricción constitucional es restricta a la especie tributaria impuestos.

En los tributos ambientales, la injerencia Estatal en la economía privada ocurre a favor de un comportamiento más deseable de los agentes económicos en relación al medio ambiente.

No es oculto a nadie que las hipótesis de actuación en favor del medio ambiente son muchas. Con todo, depende mucho de la voluntad política de engendrar la protección ambiental.

Una cuestión de orden financiera que conviene exponer se refiere al modelo americano del *Superfund* que es un fondo que suple dispendios relacionados a la manutención del combate a la contaminación de residuos peligrosos. Es un fondo creado en 1986, constituido de recetas provenientes de la recaudación del Impuesto sobre la Renta, del Impuesto sobre Petróleo e derivados y del Impuesto sobre Productos Químicos Peligrosos y Derivados.[225]

El sistema constitucional brasileño no autoriza que sea creado un fondo que no sea los ya previstos en la Carta Magna del país. Sobre todo, no puede haber vinculación de los recursos recaudados por los impuestos que no estén constitucionalmente previstos. Luego, no hay previsión constitucional para que haya vinculación del producto de los impuestos para algún fondo o proyecto de tutela ambiental.[226]

---

[225] El *Superfund* funciona de forma subsidiaria a negligencia del particular contaminador. En verdad, actúa más como una agencia reguladora que un órgano de actuación directa. El referido fondo puede determinar la limpieza de determinado local de danificado por residuos peligros. Es un fondo que no presenta grandes efectividades a la preservación ambiental, una vez que depende de la práctica del perjuicio ambiental.

[226] *Art. 167. São vedados: [...]*
IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como

En el derecho comparado se encuentra diversos ejemplos de incentivo a las energías renovables. En Alemania se ha pretendido tutelar el medio ambiente exonerando la electricidad procedente de energías renovables, cuando el consumidor final esté conectado a una rede suministrada apenas por tales energías.

Un buen ejemplo ambiental está en la Oceanía. Australia tiene en su ordenamiento relativo al Impuesto de la Renta la facultad de deducir del mismo los dispendios relativos a la protección ambiental.

En Japón existe la depreciación acelerada inicial para aparatos de energía solar y otros que ahorren energía, bien como para aquellos que eviten o reducen la contaminación del aire.

Son diversas las opciones que envuelvan incentivos, deducciones y exenciones tributarias relativas al combate de posturas actuales nocivas al medio ambiente para que sea alcanzado el desarrollo sostenible.

Un régimen fiscal de incentivos a la inversión consiste en proporcionar ayudas destinadas a proyectos de adopción de energías renovables, que no requieren precisamente la creación de un nuevo emprendimiento económico, una vez que pueden concernir en una alteración o ampliación sustancial en la tecnología en la actividad del emprendedor.

Referido régimen puede ser ejecutado como forma de deducción de la inversión sobre alguno impuesto directo,

---

determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) [..] (Disponible en la internet: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm , consulta el 15 de noviembre de 2008).

como el impuesto sobre la renta, bien como a impuestos indirectos, como en el caso de Brasil, sobre el Impuesto sobre Productos Industrializados que incide sobre la adquisición de bienes por parte del emprendedor económico.

Dentro del primero caso, en que se trata de las deducciones, además de su posible aplicación como ya dicho en el Impuesto sobre la Renta, hay un ejemplo práctico sobre inversiones con vistas al medio ambiente examinado en el presente estudio, que es el impuesto español sobre sociedades.

El carácter de estas medidas fiscales es de estimular las empresas para que hagan inversiones propias para la producción de energía eléctrica por medio de tecnología limpia.

Además que, para un país hay un beneficio doble, el primero es la mejora de eficiencia energética que su territorio puede proporciona, y en segundo, conjugado con el primero aspecto favorable, será un atractivo a inversiones internacionales tanto de nuevas empresas del sector, bien como de otros sectores económicos que serán atraídos por el bajo coste de la producción de electricidad y la seguridad de producción energética.

Por otra parte, esta medida también debe ser aplicable a las personas jurídicas que también pueden beneficiarse de alguno incentivo para la adquisición de materiales para la producción de energía renovable.

En cambio, aquí hay que destacar la proporcionalidad de la medida, una vez que será proporcional y necesaria la medida para que los consumidores puedan optar y tengan la opción de obtener energía eléctrica limpia.

De hecho, la inversión se fomenta, esencialmente, por medio de créditos de impuesto que permitan la deducción de las cantidades invertidas. No obstante, puede ser usado como complemente una deducción en otros impuestos, por ejemplo la imposición indirecta, de forma que se aligeren las cargas añadidas a la inversión.

La inversión se fomenta, principalmente, mediante créditos de impuesto que permitan la deducción de las cantidades invertidas. Ahora bien, puede ser usado como complemento una deducción en otros impuestos, generalmente imposición indirecta, de manera que se aligeren las cargas adjuntas a la inversión.

Subrayase el elemento de la temporalidad en relación a las inversiones. Se habla en incentivo a inversiones iniciales. El incentivo será dirigido y controlado para tal inversión, no obstando que se produzcan continuas inversiones que sean para la mejora del medio ambiente y que estas mismas por su efecto positivo sean objeto de incentivo.

No puede ser puesta en duda que la finalidad del incentivo y la inversión deben estar conectados de forma efectiva, aunque sea ejecutada de manera mediata.

7.8. LA PROPORCIONALIDAD DE LOS INCENTIVOS FISCALES EN LA TUTELA AMBIENTAL EN EL SECTOR DE LA ENERGÍA ELÉCTRICA

Relativo a las razones extrafiscales del tributo es imprescindible que las mismas estén amparadas en la Constitución. Tampoco implica ofensa al principio de la

igualdad, pues quien es favorecido por exenciones presentó un carácter especial en atender los objetivos de la política económica del país, como en el caso del presente estudio, la tutela ambiental.

Los beneficios fiscales son aptos instrumentos para el desarrollo de nuevas tecnologías de preservación ambiental, pues retirando o reduciendo la tributación sobre la producción que adopte estos tipos de técnicas, los logros ambientales son fácilmente perceptibles.

Con la reducción de los precios habrá aumento en la parcela de la sociedad al acceso a la electricidad, que sería otro provecho social. Habrá así una quiebra de producción por parte de los agentes económicos, con todo no sufrirán con la obtención de lucros.

La fiscalidad ambiental tiene dos principales elementos económicos de incidencia, que son la producción de bienes industriales y el consumo, ya que son los dos sectores que más presentan agresividad al entorno natural.

El valor del encargo de la producción con la finalidad de tutela del entorno natural debe ser más alto de que el costo de las inversiones en el proceso productivo con objetivo de reducir la contaminación.

Por tanto caso así no presenta, la opción del agente económico se inclina para el pago de soportar los costes de la reparación del daño ambiental.

En caso de la tributación activa, el valor del tributo debe ser alto, de modo que repercuta en el juicio que induzca el productor como el consumidor a cambiar su conducta.

En citada hipótesis de no considerar los objetivos ambientales recurre de una opción de mercado, en que se

persigue que los costes de producción sean los más bajos posibles.

Las políticas públicas de incentivos fiscales también están presentes en los principios presentados para la sistemática del derecho tributario sobre la tutela ambiental. Congrega la visión de que aquel que contamina menos paga menos, lo que resulta en provechos sociales de preservación del bien natural.

La medida de incentivos fiscales ambientales induce una ampliación de la rede de emprendedores beneficiados, generando mejor efectividad en el cambio de comportamiento para el abandono de medidas contaminantes y adopción de medidas más deseables al medio ambiente.

Ahora bien, en la medida en que se produzca un desarrollo de técnicas de producción menos contaminantes como resultado de la rebaja fiscal, es necesario que esta requiera una inversión activa y real, de forma a evitar, por consiguiente, la aplicación de estas medidas a entendidas que montan un entramado jurídico sin desarrollar efectivamente las inversiones a que son requeridas.

En otras palabras, la proporcionalidad de la medida y, bien como la finalidad que persiguen deben motivar la necesidad de vincular siempre la medida con el objetivo pretendido.

Conviene decir que es en el contexto de la aplicación de nuevas tecnologías que visen la promoción de la actividad económica sin perjuicios al medio ambiente que la aplicación de la sistemática de la tributación ambiental debe pautarse.

Además, siguiendo por la proporcionalidad de la medida se debe averiguar la relación con el bien o valor jurídico susceptible de lesión en dos aspectos. Uno es se es

posible requerirse un grado de necesidad mayor en atención al peso en el sistema del bien o valor susceptible de lesión. Por otro lado, si hay la opción de otras medidas posibles menos restrictivas.

Conforme se puede concluir, la concepción sobre la idoneidad de una medida para la realización de un fin es una cuestión de evaluación que poseerá inevitablemente señales de subjetividad.

Para ello, lo que importará para impedir injustificada libertad del legislador en sus opciones políticas, es necesario que con base en sus criterios esté presente la razonabilidad de los argumentos para considerar idónea la medida para que no sea una mera aceptación de criterios personales.

En conformidad a lo que se infiere del tema propuesto de los beneficios fiscales, el juicio de proporcionalidad va a depender de la finalidad de la medida tributaria ambiental, en la medida que se traten de compensación de los costes ocasionados por la adopción de tecnologías renovables.

Ahí se tendrá de llevar en cuenta la cuantificación de estos costes, para establecer el objetivo de la medida. Esta determinación no debe ser inferida como un límite máximo o mínimo, de los efectos de la medida a favor de las tecnologías renovables, sino el punto de tendencia de aludidos efectos.

Además, hay que considerar que la proporcionalidad no tiene porque suponerse únicamente en términos monetarios en el ámbito de la fiscalidad. Puede que las medidas fiscales no persigan sólo una eliminación de costes o la atracción de inversiones tecnológicas, sino que están dirigidas a factores de mejora ambiental.

De tal forma la evaluación de la proporcionalidad ofrece límites a la interpretación de una medida fiscal de

carácter ambiental. Precisamente una acción que se configura entre la excepción admisible y la acción desproporcionada, la interpretación no puede admitir que sean aplicadas medidas o intensidades de una medida que repercutiera desproporcionada de acuerdo con el juicio de proporcionalidad efectuado en su momento.

Un incentivo que viene a concientizar el contaminador del problema ambiental es la reducción de la carga tributaria, principalmente en Brasil, que ya tiene una carga tributaria socialmente elevada llevando en consideración los servicios públicos ofrecidos.

Los incentivos fiscales podrán traer resultados más eficientes porque estimula y facilita a adquisición de nuevas técnicas de producción ambientalmente deseadas.

En la medida que el Estado ofrece ventaja en contrapartida de ciertos compromisos de tutela ambiental, estará colaborando en la corrección de las externalidades negativas y en consonancia con el principio de la cooperación, dará mejor eficiencia en la concientización de la preservación ambiental.

El principio de la igualdad estaría siendo respetado en la medida en que estaría tratando los desiguales de modo desigual, ya que los que se preocupan en preservar el medio ambiente deben tener un tratamiento diferenciado.

Los incentivos fiscales pueden adecuarse a cualquier de las especies tributarias. Siendo así, pueden ser ofrecidos por cualquier un de los entes políticos, no siendo restricto solamente a un ente político de Brasil el comprometimiento con las estrategias de protección ambiental.

Observación que parece importante tener presente es que los criterios del beneficio estén definidos en la ley de

forma clara para que realmente haya efectividad en la tutela ambiental.

La ley debe cargar consigo todos los requisitos de la hipótesis de incidencia, visando garantizar el objetivo esperado, no se permitiendo a la administración extender a otras ocurrencias que no estén en consonancia con la efectiva protección ambiental.

Un régimen fiscal de incentivos a la inversión consiste en proporcionar ayudas destinadas a proyectos de adopción de energías renovables, que no requieren precisamente la creación de un nuevo emprendimiento económico, una vez que pueden concernir en una alteración o ampliación sustancial en la tecnología en la actividad del emprendedor.

Referido régimen puede ser ejecutado como forma de deducción de la inversión sobre alguno impuesto directo, como el impuesto sobre la renta, bien como a impuestos indirectos, como en el caso de Brasil, sobre el Impuesto sobre Productos Industrializados que incide sobre la adquisición de bienes por parte del emprendedor económico.

Dentro del primero caso, en que se trata de las deducciones, además de su posible aplicación como ya dicho en el Impuesto sobre la Renta, hay un ejemplo práctico sobre inversiones con vistas al medio ambiente examinado en el presente estudio, que es el impuesto español sobre sociedades.

El carácter de estas medidas fiscales es de estimular las empresas para que hagan inversiones propias para la producción de energía eléctrica por medio de tecnología limpia.

Además que, para un país hay un beneficio doble, el primero es la mejora de eficiencia energética que su territorio

puede proporciona, y en segundo, conjugado con el primero aspecto favorable, será un atractivo a inversiones internacionales tanto de nuevas empresas del sector, bien como de otros sectores económicos que serán atraídos por el bajo coste de la producción de electricidad y la seguridad de producción energética.

Por otra parte, esta medida también debe ser aplicable a las personas jurídicas que también pueden beneficiarse de alguno incentivo para la adquisición de materiales para la producción de energía renovable. Y, aquí hay que destacar la proporcionalidad de la medida, una vez que será proporcional y necesaria la medida para que los consumidores puedan optar y tengan la opción de obtener energía eléctrica limpia.

De hecho, la inversión se fomenta, esencialmente, por medio de créditos de impuesto que permitan la deducción de las cantidades invertidas. No obstante, puede ser usado como complemento de una deducción en otros impuestos, por ejemplo la imposición indirecta, de forma que se aligeren las cargas añadidas a la inversión.

Subrayase el elemento de la temporalidad en relación a las inversiones. Se habla en incentivo a inversiones iniciales. El incentivo será dirigido y controlado para tal inversión, no obstando que se produzcan continuas inversiones que sean para la mejora del medio ambiente y que estas mismas por su efecto positivo sean objeto de incentivo.

No puede ser puesta en duda que la finalidad del incentivo y la inversión deben estar conectados de forma efectiva, aunque sea ejecutada de manera mediata.

7.9. POSIBILIDADES DE APLICACIONES PRÁCTICAS EN EL SISTEMA JURÍDICO BRASILEÑO DE LA FISCALIDAD AMBIENTAL DE LA ENERGÍA ELÉCTRICA

Las iniciativas deben ser puestas de forma a estimular las producciones de energía eléctrica con tecnología renovable, estableciendo límites de contaminación. Cuanto mejor la eficiencia energética con menor agresión al medio ambiente, más alta será la reducción de los tributos.

Las actividades económicas que respectaren el medio ambiente no pueden soportar la misma carga tributaria delante de aquél que no atiende las necesidades de preservación ambiental.

Hay que incentivar un proceso de modificación en la exploración de los recursos, así como una orientación de las inversiones dirigidas a un desarrollo tecnológico más limpio.

Ya se levantó la idea de la creación de un impuesto ambiental único sobre la energía, carbono, electricidad, gasolina y oleos pesados. Se basaba en la necesidad de energía en el proceso de fabricación de todos los productos, suprimiendo la burocracia estatal de recaudación, lo que evitaría fraudes, una vez que las fuentes de energía son muy visibles para que sean disimuladas.

En se tratando de energía, es complicado hablar en gravamen que venga a traer más encargo de forma a impedir su evolución. Las medidas deben trabajar de forma a incentivar el cambio de conducta y un impuesto que sujete a

todos no induce un cambio de comportamiento y si una significativa crecida en los precios de la energía.

En estos moldes, el tributo gravaría fuentes energéticas con costes de producción diferentes. Un impuesto único ofendería el principio de la capacidad económica, ya que no observa la graduación de las diferencias económicas.

Sin hablar que la gama de consumidores de energía es extremamente diversificada. Para un posible impuesto ambiental único adecuado sería una diferenciación en función del potencial de ofensa de la fuente productora al medio ambiente y proporcional al consumo del bien.

En el caso de Brasil, como un país de alto potencial hidráulico natural, en el momento de la tributación debe considerarse los impactos ocasionados a los ecosistemas naturales dependientes del curso natural de los ríos.

Referida forma de obtención de energía eléctrica causa un alto costo social y la tributación también debe reflejar esto, para que sea más favorable el consumo de energía alternativa renovable.

En las discusiones puestas sobre el tema no existe consenso sobre la eficiencia de las medidas tributarias como instrumento de protección ambiental. Reside la idea en tributar los *outputs*, que es decir las emisiones contaminantes, o gravar los productos que amenazan el medio ambiente (los *inputs*).

Hay factores que perjudican una actuación efectiva en la tutela ambiental por medio de la tributación. Destacase una que es la dificultad práctica en la medición y control de emisiones, que se encaja perfectamente en la electricidad producida por combustibles fósiles.

Aconsejable es la opción por la fiscalidad ambiental recaer con base en los tributos ya existentes, especialmente en los que inciden sobre la producción y el consumo, que son el Impuesto sobre Productos Industrializados – IPI y el Impuesto sobre la Circulación de Mercancías y Servicios de telecomunicación y transporte interestatal e intermunicipal – ICMS.

Existiendo una tributación activa en que resulte en el incremento del gravamen de los referidos tributos posibilitaría un aumento en la recaudación tributaria, pues la tributación ambiental traería nuevas fuentes a los Estados.

Optando por tributar las fuentes contaminantes de producción de electricidad, probablemente el coste del tributo sería repasado a los consumidores.

Incumbe considerar los diversos sectores potencialmente contaminantes y el consumo de productos así configurados. La eficiencia de las medidas tributarias con finalidad de tutela ambiental debe pautarse en no se caracterizar en función meramente recaudatoria y sí, en la adecuada minoración de la exploración de los recursos naturales.

El sistema tributario brasileño admite un modelo direccionado a la protección del medio ambiente. El ejercicio de la tributación ambiental puede ser por la adopción de nuevos tributos, o utilización de tributos existentes, así como la abstención del Estado de exigir tributos que ya existen o reducir los tributos actuales.

Parece que es suficientemente eficaz el método de reducción de la carga tributaria de acuerdo con la adecuación de los medios de producción energética más benéficas al medio ambiente.

Además, importa matizar la relevancia de la tutela ambiental con la institución de contribución que tengan sus recursos recaudados a la promoción de acciones de preservación o recuperación del medio degradado.

En se tratando de contribución, deberá ser una iniciativa de la Unión Federal, ya que solamente ella tiene la competencia para instituir contribuciones, a excepción de la posibilidad del municipio establecer contribución para el costeo de la iluminación pública y del Estado, Distrito Federal y Municipios cobraren de sus respectivos servidores la contribución para el financiamiento del régimen propio de previdencia.

La tributación activa con fin de preservar el medio ambiente debe atentarse a las reglas de mercado para no obstar un sector económico, de no herir derechos de los contribuyentes y de no ofender el sistema tributario.

Además, importa averiguar la efectividad de sus efectos en la protección del medio ambiente y no una sencilla recaudación de recursos públicos y aumento en los precios del producto final.

Por la perspectiva del *principio quien contamina paga* en que se aboga por la internalización de las externalidades ambientales negativas, también se puede permitir el discernimiento que las externalidades positivas al medio ambiente deben ser impulsadas y premiadas.

Es notorio que la adopción de medidas adecuadas al entorno natural resulta en reducción de expensas públicas y calidad de vida. Así, como forma de premiación y estímulo puede haber las exenciones tributarias.

Los incentivos fiscales de forma positiva pueden actuar tanto directamente incidiendo sobre el patrimonio o la renta, como en la indirecta: producción, comercialización y consumo.

Se presenta relevante el incentivo de conductas ambientalmente favorables, de forma a pautar su comportamiento pelo uso racional de los recursos naturales, pues contribuyen significativamente al bien-estar general, ejerciendo de forma especial la solidaridad. Es una influencia favorable a las actividades y productos ambientalmente seguros, así como para garantizar el desarrollo sostenible.

Tratándose de aporte económico, el sistema de subsidio debe tener en cuenta se la inversión en un sistema menos contaminante es ventajoso para que se pueda optar por equipamientos no contaminantes.

Aludido aspecto refleja directamente en la eficacia de la medida propuesta, pues se transforma utópico considerar una concientización ambiental del agente económico.

Un modo de patrocinio a la tutela del medio ambiente puede ser la deducción total o parcial de los costes incurridos en bienes conducentes al control de la contaminación. Es deseable que se continúe a controlar la contaminación en el ámbito de la actividad productiva que desarrolle.

Además, es importante que no se limite apenas a los gastos con el control de la contaminación, pero también con la adquisición de nuevas tecnologías ambientalmente benéficas.

Un sistema de créditos fiscales implica una reducción en el gravamen delante de inversiones en bienes destinados a neutralizar la contaminación. Estos créditos pueden ser

admitidos en cualquier otro tributo en que el agente económico sea contribuyente.[227]

Las exenciones representan mecanismos oportunos para la realización de inversiones con fines preservacioncitas. Y es la busca del cambio en el modo de producción de energía eléctrica el modo que mejor atendería los propósitos objetivos de descenso de la contaminación ambiental.

Las exenciones en el caso de la energía eléctrica pueden ser conforme el potencial favorable ambientalmente con el manejo de ciertos equipamientos o tecnologías, ocasionando a los agentes económicos, así como os usuarios domésticos la predilección por la energía producida por tecnologías renovables.

No es basilar dogmatizar que en caso de exención el legislador debe ser minucioso cuanto a los requisitos concernientes a su concesión. La exención debe ser concedida atendiendo los aspectos ambientales en el sentido de viabilizar financieramente el emprendimiento ambientalmente deseable. Para Vaquera García:

> [...] la vía para llevar a cabo esta opción consistiría, pues, en declarar exentos del gravamen, en los tributos que se creen con un objeto marcadamente ecológico, a aquellos sujetos pasivos que hubiesen alcanzado – o se demuestre que van a lograrlo en el ejercicio correspondiente – un determinado volumen de inversión en tecnologías o procesos productivos menos dañinos con la naturaleza.[228]

Interesa poner en tela un juicio cuanto las exenciones sean parciales o totales. Al mismo tiempo, la cuestión fluctúa se las exenciones serían adjudicadas a tributos ya existentes,

[227] Como ejemplo del la deducción de los tributos con la conservación del medio ambiente es el IRC en los Estados Unidos.
[228] VAQUERA GARCÍA, A. *Op. cit.*, p. 145.

o a nuevos tributos creados esencialmente con finalidad ambiental.

Hipótesis también suscitada por Vaquera García es relativa a eventual exención en el Impuesto sobre la Renta aunque que provenientes de bienes dañosos al medio ambiente desde que sean revertidas a otros bienes más benéficos al entorno natural.

Según el referido autor, de igual forma es posible implantar medidas fiscales ambientales a los impuestos indirectos, como el Impuesto sobre el Valor Agregado y otros Impuestos Especiales ya que están relacionados con el consumo.

El Derecho brasileño aún no presenta grandes evoluciones en la tributación orientada por la tutela ambiental. Uno de los impuestos existentes en la orden brasileña sería el Impuesto sobre Productos Industrializados, en el cual está previsto el principio de la selectividad. Que en la verdad es un imperativo a este impuesto. Relativo a este impuesto se puede complementar su *extrafiscalidad* la finalidad de defensa al medio ambiente.

La fiscalidad ambiental puede ser empleada tanto con empleo de instrumentos tributarios para la formación de recursos para el costeo de servicios público a favor del medio ambiente o para la orientación de comportamientos para la preservación del entorno natural.

Según la Conferencia de la Organización de las Naciones Unidas, realizada en Río, el sistema de tributos ambientales debe pautarse en la *eficiencia ambiental* (los resultados deben ser efectivos en el aspecto ambiental), *eficiencia económica* (no debe ser demasiadamente oneroso), *simplicidad administrativa* (no debe cargar la maquina

administrativa) y *repercusión económica positiva* (para que no perjudique el ciclo de consumo en el comercio, tanto interno como internacional).

Proteger el medio ambiente es atender un postulado constitucional fundamental que encierra otros valores importantes que es el principio de la dignidad de la persona humana y el desarrollo económico y social. Es difícil hablar en prevención cuando ya se depara con un medio ambiente ya lesionado.

Los impuestos indirectos, que recaen sobre la producción y consumo, pueden tener sus alícuotas graduadas, así como tener otorgadas exenciones y restitución para que haya un estímulo en la producción y consumo de bienes más eficientes y benéficos al medio ambiente.

Por la sistemática tributaria brasileña el tributo incidente sobre la producción es el Impuesto sobre Productos Industrializados. Referido impuesto debe ser obligatoriamente selectivo según las reglas de la Carta Magna de Brasil.

La selectividad implica que la graduación del impuesto debe ser ponderada conforme la esencialidad del producto, e se concluye que el carácter esencial comprende la preservación del medio ambiente.

Relacionase el aspecto esencial del producto con la protección del medio ambiente, en la medida que la Constitución de la República de Brasil cerciora el derecho de todos disfrutar de medio ambiente ecológicamente equilibrado. Al paso que estaría este concepto envuelto en la economía de mercado y tutelado constitucionalmente caracterizaría la

particularidad del esencial atribuido al principio de la selectividad tributaria.[229]

Tratándose de impuesto directo, el Impuesto sobre la Renta, por las previsiones que regularan el mismo, la Ley Federal 5.106/66 y Decretos 93.607/86 y 96.233/88, permitían deducciones de importancias empleadas en proyecto de recuperación forestal.

7.9.1. EL IMPUESTO SOBRE PRODUCTOS INDUSTRIALIZADOS DEL SISTEMA BRASILEÑO COMO INSTRUMENTO DE INNOVACIÓN TECNOLÓGICA PARA LAS ENERGÍAS RENOVABLES

La Constitución Federal de la República de Brasil autoriza la Unión Federal instituir del Impuesto sobre Productos Industrializados – IPI en los siguientes términos:

> Art. 153, CF: Compete à União instituir impostos sobre:
> [...]
> IV – produtos industrializados.
> [...]

[229] En el Impuesto sobre Productos Industrializados, por el Decreto Federal 755/93, el Poder Ejecutivo brasileño estableció alícuotas diferenciadas para vehículos movidos a gasolina y para vehículos movidos a alcohol, para estos últimos la alícuota era más baja. No fue creada con el fine precipuo de tutelar el medio ambiente y si para favorecer la producción del alcohol que es producido en territorio brasileño, con todo hubo un incentivo al consumo de combustible con potencial contaminante menor.

Conforme el precepto constitucional el IPI incide sobre operaciones jurídicas relacionadas a productos industrializados. Tales operaciones consisten en el hecho de que sea promovida la salida de producto industrializado del establecimiento productor en razón de un negocio jurídico traslativo de derechos relativos al bien. También incidirá el IPI en caso de importación de productos industrializados y la adquisición del producto en subasta.[230]

En términos generales, para la incidencia del IPI, el producto debe someter a cualquier operación que le modifique la naturaleza o finalidad, o aún lo perfeccione para el consumo, no siendo relevante el proceso utilizado para la obtención del producto y la ubicación y condición de las instalaciones o equipamientos utilizados.

Referido impuesto presenta algunas peculiaridades jurídicas que proporcionan su manejo conforme las oscilaciones de la política, bien como conforme el escenario nacional e internacional.

La incidencia del IPI es variable con base en que está establecido en la "Tabla de Incidencia del Impuesto sobre Productos Industrializados – TIPI, que presenta alícuotas diversas de acuerdo con la esencialidad del producto.

---

[230] Código Tributario Nacional Brasileño:
Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:
I - o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;
II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51;
III - a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.
Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.

Los tributos, en regla, sirven como instrumentos de recaudación para las personas políticas. Es innegable la función recaudatoria del IPI, siendo el segundo tributo de competencia de la Unión con mayor recaudación.

Por otro lado, paralelamente al aspecto fiscal del tributo, se tiene la *extrafiscalidad* concerniente a la institución de instrumentos tributarios para implantación de finalidades no fiscales, pero económicas.

En otras palabras, la *extrafiscalidad*, que es presente en el IPI no tiene exclusivamente finalidad financiera, pero regulatoria de comportamientos sociales en materia económica, social y política.

Corroborando con la flexibilidad del IPI como instrumento de política cumpliendo función de control e intervención de sectores de la economía nacional., que la Constitución Federal de Brasil autoriza su excepción cuanto a dos principios constitucionales que son de la legalidad[231] y de la anterioridad[232].

Conviene aclarar que la concepción de Estado actual cambia la visión del sistema tributario en razón de la organización de la sociedad y del mercado. Hay un incremente en la finalidad extrafiscal como orientación económica general.

La tributación configura un fuerte instrumento de acción estatal sobre la economía. No es diferente con el IPI,

[231] En materia tributaria, el principio de la legalidad agrega la garantía a los contribuyentes que la institución y aumento de los tributos sean siempre establecidos mediante ley.

[232] Por su vez, el principio de la anterioridad se divide en dos: una de ellas garante que el contribuyente solo estará sujeto en el que dice respecto a la institución y aumento de tributos, a las leyes publicadas hasta el 31 de diciembre del año anterior y la otra, llamada de anterioridad nonagesimal, asegura que no habrá incidencia antes de decorridos el período mínimo de 90 días de la publicación de la ley que instituyó o aumentó el tributo.

que además de ser un tributo que cumple funciones financieras, se muestra capaz de estimular la consecución de las metas expuestas por la Constitución de la República de Brasil, específicamente en relación a la “Orden Económica”, en los términos del artículo 170 de la respectiva Carta Magna.

En esta línea, es que el IPI es utilizado como mecanismo de ordenación política-económica, sea favoreciendo la realización de operaciones habidas por necesarias, útiles o convenientes a la sociedad brasileña, bien como sea obstando a través de incidencia más pesada las operaciones que no atiendan los intereses colectivos.

El principio de la selectividad en respectivo impuesto federal sobre productos industrializados se verifica de acuerdo con la esencialidad del producto y es un requisito obligatorio en el momento de la fijación de las alícuotas del IPI, en los términos del artículo 153, párrafo 3º, inciso I, de la CF, conforme se constata en su contexto:

> Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
> [...]
> IV - produtos industrializados;
> [...]
> § 3º - O imposto previsto no inciso IV:
> I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;
> [...]

Por la característica extrafiscal, de intervención en el mercado, la Carta Magna autoriza el poder ejecutivo alterar las alícuotas del IPI dentro de los límites y en las condiciones asentadas en ley.

Por presentar el carácter selectivo al impuesto importa diferenciar las alícuotas en razón del producto, sea individualmente considerado, o del tipo del producto, siendo que la característica para tal selectividad es puesta por la

propia constitución de Brasil que es el grado de esencialidad de cada producto.

Para algunos autores, el criterio de la selectividad configura una forma constitucional de realización del principio de la capacidad económica por permitir la graduación del tributo en razón de la esencialidad del bien.

No obstante, conviene alertar por ser el bien esencial o no, se debe observar su necesidad de consumo de la población en general, independiente de la persona que lo adquiere.

La idea de esencialidad está relacionada a la satisfacción de las necesidades humanas. El impuesto en debate, proporciona diversas formas de gestionar el comportamiento social con base en a modificación de la carga tributaria, como por ejemplo, la implantación de alícuotas diferenciadas, permitiendo que la misma sea reducida a cero por el poder ejecutivo.

Es un derecho de todos a un medio ambiente equilibrado y al mismo tiempo un deber de defenderlo y preservarlo para las presentes y futuras generaciones. Partiendo de la idea que en el ámbito de la producción industrial de bienes está envuelto el medio ambiente y sus propósitos, se puede considerar la aplicación de la selectividad.

Considerando que el imperativo constitucional del medio ambiente protegido y equilibrado involucra los bienes industrializados, los mismos deben estar en consonancia con el dicho precepto.

En que pese la energía eléctrica sea inmune al IPI conforme el artículo 155, párrafo 3º de la Constitución

Federal, se puede hablar en IPI con fin extrafiscal de defensa del medio ambiente.

En este caso, los equipamientos y máquinas que están envueltos en la producción de energía eléctrica que atiendan las necesidades de una preservación ambiental adecuada deben sufrir una tributación mínima o que no sean alcanzados por la incidencia del IPI.

Los referidos bienes asegurarían la selectividad en la medida que atienden las necesidades humanas de un ambiente limpio y protegido. Los equipamientos de tecnología renovable en el sector eléctrico se presentan como productos industrializados de importante utilidad social debiendo recibir una incidencia menor o ser exonerados del IPI.

El sistema jurídico tributario brasileño autoriza que el IPI, como un impuesto indirecto sobre la producción y consumo, pueda ser utilizado como instrumento de fiscalidad ambiental.

A través de la graduación de su alícuota, exenciones o restituciones conforme el producto se puede incentivar la fabricación de productos más eficientes y menos contaminadores, bien como en contrapartida desestimular la producción de los que sean contaminantes o su proceso de producción ocasione perjuicio al medio ambiente.

Por caracterizarse como impuesto indirecto, permite que por medio de la repercusión del tributo, que los consumidores puedan participar de hecho y soportar el encargo tributario.

En efecto, los incentivos fiscales incentivan la adquisición de equipamientos ambientalmente adecuados, exonerando los contribuyentes del pagamento de los tributos incidentes.

De esta forma se estará caminando a una valorización correcta del medio ambiente y de sus costes en razón de su agotamiento. Así se estará conjugando factores importantes a una estructura industrial, que es de un sector productivo especializado, competitivo y sostenible.

Se tendrá un aprovechamiento económico sostenible y potencial del medio ambiente. Todavía, conviene resaltar que la fruición del incentivo a la actividad compatible deberá ser hecha siempre vinculada a la implantación de técnicas efectivamente protectoras al medio ambiente.

Como la implantación del incentivo compromete los recursos del Tesoro Nacional, las decisiones deben conciliar el sector productivo y los órganos representativos de la economía y del medio ambiente.

Del punto de vista constitucional, es aceptable la gestión ambiental en el sistema de la fiscalidad, desde que atendida la finalidad extrafiscal del cambio de comportamiento del agente económico contaminante.

De esta forma, visando esta finalidad se tiene un relevante instrumento de gestión económica del medio ambiente con potencial de estimular la adopción de actividades y procesos ecológicamente correctos con nuevas tecnologías de producción no contaminantes.

El sistema ya ha dado un desborde en relación a la graduación conforme la esencialidad para que sea dada una especial utilización extrafiscal al tributo.

Ejemplo típico de la finalidad extrafiscal prohibitiva tributando de forma más gravosa productos que son desaconsejables a la salud de los ciudadanos, como la bebida y el fumo, de forma a encarecerlos y, con ello restringir su circulación.

Además de la selectividad también se encuentra una importante disposición del IPI que puede ser usada como mecanismo de tutela ambiental que es el artículo 153, párrafo 3º, inciso IV, de la Constitución Federal:

> Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
> [...]
> IV - produtos industrializados;
> [...]
> § 3º - O imposto previsto no inciso IV:
> [...]
> IV - terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei. (Incluida pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

El inciso IV incluido en el referido artículo con el adviento de la alteración de la Constitución de Brasil de 2003, surge un tratamiento diferenciado del IPI concerniente a la adquisición de bienes de capital.

Bienes de capital son bienes utilizados en la producción de otros bienes, como por ejemplo, maquinaria, equipamientos e instalaciones. En consonancia con la determinación constitucional, el legislador ordinario y el ejecutivo deberán beneficiar la industria productiva reduciendo la tributación del IPI incidente sobre los bienes de capital.

Con ello, tocará a la ley determinar criterios para la reducción del impacto del IPI sobre la adquisición de bienes de capital. La referida reducción en el impacto puede darse por medio de autorización para apropiación de créditos al IPI o el propio ejecutivo puede reducir alícuotas relativas a tales operaciones de adquisiciones de bienes de capitales.

Visando esta posibilidad que el gobierno puede implantar la política de preservación ambiental incentivando la adquisición de bienes de capitales para la producción de

energía eléctrica por medio de tecnología renovable. No se encuentra óbice en el sistema para que esta medida sea implantada de forma a preservar el medio ambiente.

Conviene alertar que la disposición constitucional no tiene efecto directo, es decir, es necesario otro acto legislativo, pues el simple dispositivo no tiene fuerza de otorgar exención, alícuota cero y tampoco tiene fuerza de inmunidad.

La norma de la constitución tiene efecto directo de impedir la validad constitucional del reglamento normativa que actúe en sentido inverso, incrementando el impacto del IPI sobre la adquisición de bienes de capital.

Conviene resaltar que hay el Plan de Fomento de las Energías Renovables en España, conocido también por IDEA lo cual presenta una propuesta sobre las inversiones efectuadas en bienes de activo material nuevo dirigidas al aprovechamiento de Fuentes de energías renovables concernientes en instalaciones y equipos con distintas finalidades.

La materia ya fue estudiada en tópico propio cuyo se detalló la Ley del Impuesto sobre Sociedades que trata de tres tipos de inversiones que proporcionan el derecho a deducciones. Las dos primeras se configuran por buscar la tutela del medio ambiente de forma inmediata y la tercera que más nos interesa se refiere en favorecer la adopción de energías renovables.

Conforme se verifica, esta última posibilidad trata de las inversiones relativas a la explotación de la energía limpia. Se trata de promocionar el aprovechamiento de energías renovables que reducen la contaminación atmosférica.

Según el sistema español para que la deducción sea concedida importa que la inversión esté contenida en programas, convenios o acuerdos con la Administración competente en materia de medio ambiente, que deberá expedir la respectiva certificación de convalidación de la inversión. El porcentaje de la deducción es del 10 por 100, el cual incide sobre la cantidad objeto de la inversión.

7.9.2. RÉGIMEN ESPECIAL DE INCENTIVOS PARA EL DESARROLLO DE INFRA-ESTRUCTURA (REIDI)

En Brasil, se ha instituido a través de la Ley 11.488/2007 el Régimen Especial de Incentivos fiscales para el Desarrollo de la Infra-Estructura, también conocido por la sigla REIDI. Referida regla que estableció el régimen especial sufrió algunas alteraciones con los advientos de los Decretos 6.144/2007 y 6.416/2008.

El mencionado instrumento está contemplado como una de las medidas de incentivos fiscales del gobierno de Brasil en relación al *Programa de Aceleraçao do Crescimento – PAC.*

En consonancia con el PAC, se verificará a seguir que el Decreto 6.416/2007 que alteró la ley instituidora demuestra trazos que estimulan la utilización del régimen especial por las empresas del sector privado, de manera a incrementar las posibilidades de participación y de inversiones en obras de Infra-estructura importantes al pretendido desarrollo del país.

El régimen especial concierne en la suspensión de la exigencia de las contribuciones PIS y de la COFINS[233] incidente sobre la receta proveniente de la venta de máquinas, aparejos, equipos e instrumentos nuevos, para la incorporación en obras de Infra-estructura destinados a su activo inmovilizado y sobre la prestación de servicios por personas jurídicas establecidas en el país, a la persona habilitada al régimen, cuando empleadas en obras de Infra-estructura destinadas al activo inmovilizado.[234]

Referido régimen también autoriza la suspensión de la exigencia del PIS-importación y del COFINS-Importación incidentes sobre la importaciones de máquinas, aparejos, equipos e instrumentos nuevos, bien como de materiales de construcción cuando importados directamente por persona jurídica habilitada al régimen para incorporación o utilización en obras de Infra-estructura destinadas a su activo inmovilizado y también sobre el pago de servicios importados directamente por persona jurídica habilitada al régimen, cuando utilizadas en obras de Infra-estructuras asignadas al activo inmovilizado.

Imprescindible que en las notas fiscales pertinentes a las ventas para personas jurídicas favorecidas por el régimen especial deberá consignar que la venta fue efectuada con suspensión de la exigibilidad de la contribución para el

[233] Vide que son cada una de las contribuciones en las páginas 153 y 154.

[234] Se advierte que las personas jurídicas que han optado por el Sistema Integrado de Pagamento de Impuestos y Contribuciones de las Microempresas y de las Empresas de Pequeño Porte (SIMPLES), no están autorizadas a adherir al REIDI. Bien como la adhesión al régimen especial está condicionada a la regularidad fiscal de la persona jurídica relativamente a los impuestos y contribuciones administradas por la Secretaria de la Receta Federal del Ministerio de la Hacienda de Brasil.

PIS/PASEP y de la COFINS, con la indicación del dispositivo legal correspondiente.

Las suspensiones relativas al régimen especial de incentivos fiscales para el desarrollo de la Infra-Estructura se convierten en alícuota cero después de la utilización o incorporación del bien o material de construcción en la obra de Infra-estructura.

Por otro lado, si la persona no utilizar o incorpora el bien o material de construcción en la obra de Infra-estructura estará obligada a recoger las contribuciones no pagas en razón de la suspensión, acrecida de juros y multa de mora, en la forma de la ley, contados a partir de la fecha de adquisición o del registro de la Declaración de Importación.

Antes del Decreto 6.416/2008, las personas jurídicas habilitadas podían disponer de los beneficios del régimen consistentes a las adquisiciones e importaciones realizadas en el período de cinco anos, computados a partir de la fecha de aprobación del prometo de Infra-estructura.

Actualmente, según las reglas del referido Decreto 6.416/2008, el plazo se inicia a ser contado en la fecha de la contratación de la compra o importación del equipo o de la prestación el servicio, y no más de aprobación del proyecto, lo que viene a beneficiar las personas jurídicas que ejecutarán obras con plazos más largos.

Aparte de alterar el plazo la nueva regla incluyó nuevos sectores de la Infra-estructura cuyas obras serán agregadas al régimen de beneficios que en su origen hacia previsión solamente a los sectores de transportes, puertos, energía, saneamiento básico e irrigación. Ahora están también circunscritos al REIDI los sectores de instalaciones portuarias de usos privativos, la adquisición de vagones y locomotoras,

ductos vías, la producción y procesamiento del gas natural, y la co-generación y distribución de energía eléctrica.

La vigente legislación sobre el régimen especial de incentivos fiscales para el desarrollo de la Infra-Estructura dispone que la cancelación de la habilitación de determinada empresa valdrá exclusivamente al proyecto en que respectiva empresa haber sido deshabilitada, no afectando los demás proyectos que la misma empresa estuviera o venir a ser habilitada.[235]

Es cierto que todo el reglamento pertinente al régimen especial de incentivos fiscales para el desarrollo de la infra-estructura incluye nuevas inversiones inherentes al sector de la energía eléctrica, sin embargo en nada hace referencia a la tutela ambiental y a las tecnologías renovables.[236]

Con todo, nada impide que los entes económicos así procedan, mientras el Estado brasileño venga a preocuparse a cambiar la legislación de forma a estimular estas nuevas medidas preocupadas con la preservación ambiental ya que es complicado apartar el desarrollo del medio ambiente adecuado y equilibrado.

---

[235] Artículo 10, párrafo 4º del Decreto 6.144/2007: *A pessoa jurídica que tiver a habilitação ou co-habilitação cancelada não poderá, em relação ao projeto correspondente à habilitação ou à co-habilitação cancelada, efetuar aquisições e importações ao amparo do REIDI de bens e serviços destinados ao referido projeto. (Redação dada pelo Decreto nº 6.416, de 2008).* Consulta el 20 de enero de 2009 al sitio:http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/_Ato2007010/2007/Decreto/D6144.htm.

[236] Según informaciones de la Secretaria de la Receta Federal de Brasil fueran habilitados al régimen especial de incentivos para el desarrollo de la Infra-estructura solamente 155 proyectos hasta la fecha de 15 de mayo de 2009. En el sitio de la Secretaria de la Receta Federal no hay como identificar el modo de producción de las empresas del sector eléctrico. Consulta al referido sitio el 20 de mayo de 2009: http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/RegimeReidi/RelacaodasPJIN758.htm.

7.10. ANÁLISIS DE LAS PRIMAS DEL SISTEMA ESPAÑOL PARA LA PRODUCCIÓN DE ENERGÍA ELÉCTRICA MEDIANTE ENERGÍAS RENOVABLES

La ley 54/1997 del sector eléctrico también establece un sistema de primas para la producción de energía en régimen especial. En su artículo 30 está establecido que la producción de energía eléctrica mediante energías renovables no hidráulicas, biomasa, así como las centrales hidroeléctricas de potencial igual o inferior a 10 MW percibirán una prima que se fijará por el Gobierno de forma que el precio de la electricidad vendida por estas instalaciones se encuentre dentro de una banda porcentual relacionada entre el 80 y 90 por ciento de un precio medio de la electricidad, que se calculará dividiendo los ingresos derivados de la facturación por suministro de electricidad entre la energía suministrada. Para el cálculo del precio medio referido se excluirá el impuesto sobre el valor añadido y cualquier otro tributo que grave el consumo de energía eléctrica.[237]

Mencionadas primas son definidas llevando en cuenta el nivel de tensión de entrega de energía a la red, la contribución efectiva en la mejora del medio ambiente, al ahorro de energía primaria y a la eficiencia energética, y los costes de inversión en que se haya incurrido, al efecto de conseguir unas tasas de rentabilidad razonables con referencia al coste del dinero en el mercado de capitales. En especial, a la energía solar podrá tener primas superiores a las referidas.

[237] Este sistema existe también en Alemania, Dinamarca e Italia.

Es un sistema efectivo a la promoción de de la electricidad procedente de fuentes de energía renovables. Con todo, no hay que desconsiderar que genera derechos y privilegios. En relación a la intención de fomentar la producción a través de técnicas renovables no resulta tan eficiente, implicando una pesada carga financiera.[238]

Conviene traer al estudio de la posibilidad de mencionadas primas sean consideradas ayudas de estado compatibles al sistema comunitario. El tema ya fue suscitado junto al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, el cual decidió en su Sentencia de 13 de marzo de 2001 (As. 379/98), que estas primas no constituyen ayudas de estado incompatibles con el Tratado de la Unión Europea.

Según el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, solamente las ventajas otorgadas directa o indirectamente a través de fondos estatales se configuran como ayudas conforme el artículo 92, apartado 1, del Tratado (tras su modificación: artículo 87 CE, apartado 1).

Para el Tribunal de Justicia partiendo de la diferenciación puesta por la norma entre las "ayudas otorgadas por los Estados" y las ayudas otorgadas "mediante fondos estatales" no quiere decir que todas las ventajas otorgadas por un Estado sean ayudas, tanto si se financian con fondos estatales como si o, pues su objeto es incluir en dicha definición las ventajas concedidas directamente por el Estado, bien como las que son otorgadas a través de

[238] Hay quien defienda que del punto de vista económico el resultado es equivalente a un impuesto ecológico sobre los sistemas que emiten más gases contaminantes. Cf. GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. *Incentivos Energéticos en el Impuesto sobre la Electricidad: especial referencia al nuevo marco comunitario de imposición de los productos energéticos y la electricidad. In* Estudios sobre Fiscalidad de la Energía y Desarrollo Sostenible, dirección Ramón Falcón y Tella, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid: 2006, p. 85.

organismos públicos o privados, designados o instituidos por el Estado.

No constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 92, apartado 1, del Tratado, una normativa de un Estado miembro que, por una parte, impone a las empresas privadas suministradoras de electricidad a adquirir la electricidad generada en su zona de suministro por fuentes de energía renovables a precios mínimos superiores al valor económico real de este tipo de electricidad y, por otro lado, divide la carga financiera oriunda de esta obligación entre referidas empresas suministradoras de electricidad y los gestores privados de redes eléctricas situados en un nivel de distribución anterior.

Además de ello, el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea defiende que tal medida es importante para la protección del medio ambiente una vez que la utilización de las fuentes de energía renovables que se intenta fomentar contribuye a reducir las emisiones de gases de efecto invernadero que figuran entre las principales causas de los cambios climáticos que tanto la Comunidad Europea, como los Estados miembros se han comprometido combatir.[239]

---

[239] Suficientemente explicativa es la Sentencia del Tribunal de Justicia de 13 de marzo de 2001: *[...]56 Habida cuenta de lo anterior, debe considerarse que la primera cuestión prejudicial tiene por objeto que se dilucide, en esencia, si una normativa de un Estado miembro que, por una parte, obliga a las empresas privadas suministradoras de electricidad a adquirir la electricidad generada en su zona de suministro por fuentes de energía renovables a precios mínimos superiores al valor económico real de este tipo de electricidad y, por otra, reparte la carga financiera derivada de dicha obligación entre dichas empresas suministradoras de electricidad y los gestores privados de redes de electricidad situados en un nivel de distribución anterior constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 92, apartado 1, del Tratado.*
[...]58 Pues bien, resulta de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que sólo las ventajas concedidas directa o indirectamente a través de fondos estatales se consideran ayudas a los efectos del artículo 92, apartado 1, del Tratado. En efecto, la distinción que establece esta norma entre las «ayudas otorgadas por los Estados» y las ayudas

otorgadas «mediante fondos estatales» no significa que todas las ventajas otorgadas por un Estado constituyan ayudas, tanto si se financian con fondos estatales como si no, pues su único objeto es incluir en dicho concepto las ventajas concedidas directamente por el Estado, así como las otorgadas por medio de organismos públicos o privados, designados o instituidos por el Estado [...] 59 En el presente asunto, procede señalar que la obligación, impuesta a las empresas privadas suministradoras de electricidad, de adquirir a precios mínimos establecidos la electricidad procedente de fuentes de energía renovables no supone ninguna transferencia directa o indirecta de recursos estatales a las empresas que producen este tipo de electricidad. 60 Por tanto, el reparto de la carga financiera derivada para estas empresas privadas suministradoras de electricidad de dicha obligación de compra entre ellas y otras empresas privadas tampoco constituye una transferencia directa o indirecta de recursos estatales 61 En estas circunstancias, el hecho de que la obligación de compra esté impuesta por la ley y confiera una ventaja indiscutible a determinadas empresas no le confiere el carácter de ayuda de Estado en el sentido del artículo 92, apartado 1, del Tratado 62 No puede rebatirse esta conclusión con el hecho, destacado por el órgano jurisdiccional remitente, de que la carga financiera derivada de la obligación de compra a precios mínimos pueda repercutir negativamente en los resultados económicos de las empresas sujetas a esta obligación e implicar, en consecuencia, una disminución de los ingresos fiscales del Estado. En efecto, esta consecuencia es inherente a una normativa de este tipo y no puede considerarse que constituya un instrumento para conceder a los productores de electricidad procedente de fuentes de energía renovables una determinada ventaja a cargo del Estado (véanse, en este sentido, las sentencias antes citadas Sloman Neptun, apartado 21, y Ecotrade, apartado 36). 63 Con carácter subsidiario, la Comisión sostiene que para preservar el efecto útil de los artículos 92 y 93 del Tratado, en relación con el artículo 5 del Tratado CE (actualmente artículo 10 CE), es preciso que el concepto de ayuda de Estado se interprete de modo que también comprenda las medidas de apoyo, como las previstas en la Stromeinspeisungsgesetz, modificada, que sean adoptadas por el Estado pero financiadas por empresas privadas. Basa su valoración, por analogía, en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia según la cual el artículo 85 del Tratado CE (actualmente artículo 81 CE), en relación con el artículo 5 del Tratado, prohíbe a los Estados miembros adoptar medidas, incluso legislativas o reglamentarias, que puedan desvirtuar el efecto útil de las normas sobre la competencia aplicables a las empresas (véase, en especial, la sentencia de 17 de noviembre de 1993, Meng, C-2/91, Rec. p. I-5751, apartado 14). 64 A este respecto, basta con señalar que, contrariamente al artículo 85 del Tratado, que contempla únicamente el comportamiento de las empresas, el artículo 92 del Tratado se refiere directamente a medidas que adoptan los Estados miembros. [...]66 En consecuencia, procede responder a la primera cuestión prejudicial que una normativa de un Estado miembro que, por una parte, obliga a las empresas privadas suministradoras de electricidad a adquirir la electricidad generada en su zona de suministro por fuentes de energía renovables a precios mínimos superiores al valor económico real de este tipo de electricidad y, por otra, reparte la carga financiera derivada de esta obligación entre dichas empresas suministradoras de electricidad y los gestores privados de redes

eléctricas que están situados en un nivel de distribución anterior no constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 92, apartado 1, del Tratado. [...] 68 Mediante su tercera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pretende saber, en esencia, si la mencionada normativa es o no incompatible con el artículo 30 del Tratado. 69 A este respecto, procede recordar, en primer lugar, que, conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el artículo 30 del Tratado, al prohibir entre los Estados miembros las medidas de efecto equivalente a las restricciones cuantitativas a la importación, se aplica a cualquier medida nacional que pueda obstaculizar directa o indirectamente, real o potencialmente, el comercio intracomunitario (sentencia de 11 de julio de 1974, Dassonville, 8/74, Rec. p. 837, apartado 5). 70 En segundo lugar, debe destacarse que también resulta de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que la obligación impuesta a los operadores económicos de un Estado miembro de abastecerse de un producto concreto, en un determinado porcentaje, de un proveedor nacional limita en la misma proporción las posibilidades de importación de ese mismo producto e impide que estos operadores se abastezcan, para satisfacer una parte de sus necesidades, de empresas situadas en otros Estados miembros (véanse, en este sentido, las sentencias de 10 de julio de 1984, Campus Oil y otros, 72/83, Rec. p. 2727, apartado 16, y de 20 de marzo de 1990, Du Pont de Nemours Italiana, C-21/88, Rec. p. I-889, apartado 11). 71 Pues bien, se desprende expresamente de los artículos 1 y 2 de la Stromeinspeisungsgesetz, modificada, que la obligación de compra impuesta a las empresas suministradoras de electricidad sólo se aplica a la electricidad procedente de fuentes de energía renovables en el ámbito de aplicación de dicha Ley y en la respectiva zona de suministro de cada empresa afectada y puede, por ello, obstaculizar, al menos potencialmente, el comercio intracomunitario. 72 No obstante, para apreciar si tal obligación de compra es compatible con el artículo 30 del Tratado, procede tener en cuenta, por una parte, el objetivo de la normativa controvertida y, por otra, las particularidades del mercado de la electricidad. 73 A este respecto, procede destacar que la utilización de fuentes de energía renovables para la producción de electricidad, que una normativa como la Stromeinspeisungsgesetz, modificada, pretende fomentar, es útil para la protección del medio ambiente en la medida en que contribuye a reducir las emisiones de gases de efecto invernadero que figuran entre las principales causas de los cambios climáticos que la Comunidad Europea y sus Estados miembros se han comprometido a combatir.74 En este sentido, el desarrollo de esta utilización figura entre los objetivos prioritarios que la Comunidad y sus Estados miembros se proponen perseguir para cumplir los compromisos asumidos en virtud de la Convención marco de Naciones Unidas sobre el cambio climático, aprobada en nombre de la Comunidad mediante la Decisión 94/69/CE del Consejo, de 15 de diciembre de 1993 (DO 1994, L 33, p. 11), así como del Protocolo de la tercera conferencia de las partes de esta Convención, hecho en Kyoto el 11 de diciembre de 1997, firmado por la Comunidad Europea y sus Estados miembros el 29 de abril de 1998 [véanse, a este respecto, la Resolución 98/C 198/01 del Consejo, de 8 de junio de 1998, sobre fuentes de energía renovables (DO C 198, p. 1), y la Decisión nº 646/2000/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 28 de febrero de 2000, por la que se aprueba un programa plurianual de

El Tribunal, delante de las particularidades del mercado de la electricidad se refiere, admite que una vez que la energía eléctrica se incorpora a la red de transmisión o de distribución es muy difícil definir cual es la fuente de energía de la cual procede. Por consiguiente, atendiendo las consideraciones hechas, el Tribunal entendió como compatible la normativa alemana con el artículo 30 del Tratado.

---

fomento de las energías renovables en la Comunidad (Altener) (1998-2002) (DO L 79, p. 1)].
75 Debe observarse que esta política también tiene por objeto la protección de la salud y la vida de las personas y animales, así como la preservación de los vegetales. 76 Además, como se desprende de la tercera frase del artículo 130 R, apartado 2, párrafo primero, del Tratado CE (actualmente artículo 174 CE, apartado 2, párrafo primero, tras su modificación), las exigencias de la protección del medio ambiente deberán integrarse en la definición y realización de las demás políticas de la Comunidad. El Tratado de Amsterdam ha trasladado esta disposición, de modo ligeramente modificado, al artículo 6 CE, que figura en la primera parte titulada «Principios» 77 Por otro lado, resulta expresamente del considerando vigésimo octavo de la Directiva 96/92 que «por razones de protección del medio ambiente» ésta autoriza a los Estados miembros, en sus artículos 8, apartado 3, y 11, apartado 3, a dar prioridad a la generación de electricidad basada en fuentes de energía renovables. 78 También debe destacarse que esta Directiva, como se desprende de su considerando trigésimo noveno, sólo constituye una nueva fase de la liberación del mercado de la electricidad y permite que sigan existiendo obstáculos a los intercambios de electricidad entre los Estados miembros. 79 Procede señalar, además, que por la propia naturaleza de la electricidad, una vez que ésta se incorpora a la red de transmisión o de distribución es difícil determinar su origen y, en especial, la fuente de energía de la que procede. 80 A este respecto, la Comisión estimó, en su Propuesta de Directiva 2000/C 311 E/22 del Parlamento Europeo y del Consejo, relativa a la promoción de la electricidad generada a partir de fuentes de energía renovables en el mercado interior de la electricidad (DO 2000, C 311 E, p. 320), presentada el 10 de mayo de 2000, que el establecimiento en cada Estado miembro de un sistema de certificación de origen de la electricidad procedente de fuentes de energía renovables, que puedan ser objeto de un reconocimiento mutuo, es indispensable para que el comercio de este tipo de electricidad sea fiable y factible. 81 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la tercera cuestión prejudicial que, en el estado actual del Derecho comunitario relativo al mercado de la electricidad, una normativa como la Stromeinspeisungsgesetz, modificada, no es incompatible con el artículo 30 del Tratado.

7.11. ESTUDIO DE LA DETERMINACIÓN DEL ORIGEN DE LA ENERGÍA ELÉCTRICA

Es importante que la implicación ambiental en la estructura de la fiscalidad ambiental considerase la forma de producción de la energía eléctrica.

En efecto, es una cuestión difícil puesto que, en muchos casos, cuando la electricidad ya está en la red de distribución es complicado determinar su origen.

En la práctica, una vez que la electricidad es distribuida en la red de transmisión, ningún usuario tiene la condición de definir cual es la empresa productora de la energía que está siendo utilizada.

La Unión Europea apoya la utilización de los instrumentos fiscales para tornar la política del ambiente más eficiente y eficaz en relación a costes. La mayor parte de estos instrumentos son implantados por los Estados miembros sin dejar de garantizar que tales instrumentos sean compatibles con el derecho comunitario.

Es importante en la fiscalidad ambiental de la energía eléctrica que sean diferenciadas la carga tributaria en función del origen más o menos contaminante y que así se justifique el carácter extrafiscal que se busca en el cambio de conductas más deseables al medio ambiente.

En el marco comunitario europeo la Directiva 2003/96/CE, del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad resguarda el intuito que sean fomentadas el desarrollo de técnicas renovables en atención al carácter medio ambiental.

Es cierto que la dificultad de definir el origen de la energía eléctrica después que introducida en el canal de distribución se revela un óbice para la configuración de la tributación ambiental.

De forma que se pueda gravar la electricidad de tipos distintos en función del origen de la misma, la Unión Europea ya se manifestó a través de la Directiva 2001/77/CE introduciendo un sistema de garantías de origen de la electricidad.

La Directiva 2001/77/CE, de 27 de septiembre de 2001, relativa a la promoción de la electricidad generada a partir de fuentes de energías renovables en el mercado interior de la electricidad[240], resguarda promover las fuentes de energías renovables con carácter prioritario, por tener repercusiones positivas en la protección del medio ambiente y en el desarrollo sostenible.

Una preocupación de la Directiva 2001/77/CE es la garantía de origen de la electricidad generada a partir de fuentes de energía renovables. Estipula que los Estados miembros deberán hacer lo necesario para que el origen de la electricidad generada por fuentes renovables sea comprobada como tal, ajustando a criterios objetivos, transparentes y no discriminatorios, visando expedir, así, la garantía del origen.

Podrán los Estados miembros designar organismos competentes e independientes de las actividades de generación y distribución para supervisar la expedición de dichas garantías.

[240] El artículo 1 de la Directiva presenta el objetivo de la misma que es *fomentar un aumento de la contribución de las fuentes de energía renovables a la generación de la electricidad y sentar las bases de un futuro marco comunitario para el mismo.*

Dichas garantías de origen para determinar la fuente de generación de energía eléctrica, indicando fechas y lugares de generación, deberán servir para que demuestren que la electricidad vendida ha sido producida a partir de fuentes de energía renovables.

La garantía de origen de la electricidad facilita el comercio de energía eléctrica producida por medio de fuentes de energía renovables e mejorar la transparencia para la opción de los consumidores adquirir electricidad generada a partir de fuentes renovables o no.

No se trata de los Estados miembros reconocer la adquisición de un garantía de origen procedente de otro Estado miembro ni exige la compra de electricidad como contribución al cumplimiento de la obligación de una cuota nacional.

Las garantías de origen de la electricidad es un elemento de comprobación que la energía eléctrica ha sido producida a partir de una fuente renovable. Es un paso positivo, en que pese no es toda la solución de los grandes problemas.

Por la dificultad de identificar el origen, se podría pensar en implementar un impuesto que gravase la electricidad de origen nacional con tipos diferenciados conforme el modo de producción utilizado, y, en cambio, con un tipo único para la electricidad importada.[241]

Sería una solución para establecer una medida en consonancia con el fin de promover las técnicas renovables. Con todo, en el marco de la Unión Europea supone un tratamiento discriminatorio de un producto importado.

[241] Cf. GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. *Op. cit.*, p. 86.

De acuerdo con este entendimiento, el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea consideró discriminatorio y, por consecuencia, contrario al derecho comunitario el Impuesto sobre la Electricidad de Finlandia.[242]

Señalado tributo hacia recaer gravamen sobre la electricidad de origen nacional con tipos diferenciados de acuerdo con el modo de producción de la misma, mientras la energía eléctrica importada estaba sujeta a un tipo único superior al tipo más bajo, pero inferior al tipo más elevado aplicable a la electricidad de origen nacional.

Conforme el propio Tribunal las dificultades de orden práctico no pueden, en ningún caso, justificar la aplicación de tributos internos discriminatorios respecto a productos procedentes de otros Estados.

Para el Tribunal de Justicia lo que importa no es un gravamen más pesado que pudiera soportar en algunos casos la electricidad de origen nacional.

Relevante es el hecho de existir un gravamen más riguroso que la electricidad importada que resultaría en infracción al artículo 95 del Tratado comunitario.[243]

El artículo 95 del Tratado tiene como objetivo garantizar la neutralidad de la tributación interna, impidiendo que haya discriminación de productos de otros Estados-miembros y la protección de productos nacionales.[244]

---

[242] STJCE de 26 de junio de 1991, Comisión/Luxemburgo, C-152/89, Rec. P. I-3141).

[243] Destacase que la jurisprudencia del Tribunal resalta que el mero hecho de un impuesto incidir predominantemente sobre importaciones no es condición suficiente para ser considerado discriminatorio. El criterio relevante es el encargo financiero efectivo de cada imposición que recae sobre productos nacionales, por un lado, y en productos de otros Estados miembros, por otro.

[244] Analizando el concepto de “productos” entre productos nacionales y extranjeros del artículo 95 del Tratado, según el Tribunal de Justicia,

Conviene resaltar que no es el fundamento en criterio objetivo como el proceso de producción que el Tribunal condena y si, la discriminación del producto de otro Estado miembro.

En el caso especifico, el Tribunal verificó que la imposición es discriminatoria no por el hecho exclusivo de que la tributación de su producto era alcanzado por la categoría con la carga tributaria más elevada, pero por el hecho de no resultar de la aplicación de criterio objetivo y no discriminatorio. El régimen debe aplicarse de forma igualitaria a productos nacionales y productos de otros Estados miembros.

En la cuestión fue desconsiderada la complejidad relativa a la electricidad en relación a su origen, cuyo método de producción, son imposibles de que sean definidos una vez que ha llegado a la red de distribución.

Tampoco la legislación finlandesa discurrió la posibilidad de que el importador demostrase el método de producción para que sea posibilitada la aplicación del tipo gravamen equivalente al destinado a la electricidad de origen nacional.

La Unión Europea resguarda que el sistema puesto por los Estados miembros no provoquen distorsiones en la concurrencia a través de la discriminación de productos/servicios de otros Estados miembros.

Por consiguiente, como ya fue resguardado por la doctrina una de las soluciones para no herir el Derecho

---

son los que *presentan propiedades análogas y responden a las mismas necesidades de los consumidores.*

Comunitario sería exigir un certificado de sobre el origen de la energía contratada.[245]

7.12. SUBVENCIONES, MEDIDAS COMPENSATORIAS Y EL GATT

Común es que las sociedades con un mínimo de desarrollo y organización busquen el establecimiento de distintos instrumentos para tratar de regular determinados desequilibrios que se originan de los sistemas socioeconómicos y medio ambiental como derivación de la intervención humana y, así, reconducirlos hacia modelos más conformes con los fines que esas mismas sociedades se han marcado.

Resta visible que las subvenciones y medidas compensatorias son aptas a estimular el uso de técnicas renovables para la producción de energía eléctrica.

De la misma forma, las empresas residentes en otros países que pretenden competir en otros mercados implantando estas técnicas benéficas al medio ambiente pueden igualarse en posición con las empresas residentes en tal país que conceda incentivos fiscales para ello.

Las subvenciones o ayudas estatales son otorgadas simplemente con la finalidad de incentivar a las empresas a utilizar nuevas fuentes de energías, lo que permite alcanzar los objetivos marcados por el Protocolo de Kyoto.

[245] Ver: GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. *Op. cit.*, p. 87.

La OMC también trata de la materia, en la cual se aprobó el Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias, en que particularmente cuidó del tema que interesa al presente estudio disponiendo de la siguiente forma en su artículo 1.1:

> 1.1 A los efectos del presente Acuerdo, se considerará que existe subvención:
> a) 1) cuando haya una contribución financiera de un gobierno o de cualquier organismo público en el territorio de un Miembro (denominados en el presente Acuerdo "gobierno"), es decir: [...]
> ii) cuando se condonen o no se recauden ingresos públicos que en otro caso se percibirían (por ejemplo, incentivos tales como bonificaciones fiscales); [...][246]

Dicho Acuerdo indica los supuestos en los que la concesión de subvenciones estatales estará justificada, extrayéndose que la otorga de ayudas por razones ecológicas estarían en conformidad con los principios que orientan la OMC.

Corroborando a lo asentado, verificase que el artículo 8.2 del Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias hace referencia específica a este tipo de concesión:

> [...] c) asistencia para promover la adaptación de instalaciones existentes[247] a nuevas exigencias ambientales impuestas mediante leyes y/o reglamentos que supongan mayores

[246] Destaca la OMC que: *De conformidad con las disposiciones del artículo XVI del GATT de 1994 (Nota al artículo XVI), y las disposiciones de los anexos I a III del presente Acuerdo, no se considerarán subvenciones la exoneración, en favor de un producto exportado, de los derechos o impuestos que graven el producto similar cuando éste se destine al consumo interno, ni la remisión de estos derechos o impuestos en cuantías que no excedan de los totales adeudados o abonados.*

[247] Esclarece la OMC lo que se debe entender como instalación existente como aquellas que hayan sido explotadas al menos dos años antes.

> obligaciones o una mayor carga financiera para las empresas, a condición de que dicha asistencia:
> I) sea una medida excepcional no recurrente; y
> II) se limite al 20 por ciento de los costos de adaptación; y
> III) no cubra los costos de sustitución y funcionamiento de la inversión objeto de la asistencia, que han de recaer por entero en las empresas; y
> IV) esté vinculada directamente y sea proporcionada a la reducción de las molestias y la contaminación prevista por una empresa y no cubra ningún ahorro en los costos de fabricación que pueda conseguirse; y
> V) esté al alcance de todas las empresas que puedan adoptar el nuevo equipo o los nuevos procesos de producción.

De acuerdo con lo anterior, siempre que se atiendan los requisitos citados del artículo 8.2 del referido Acuerdo, los Estados miembros de la OMC están autorizados a conferir subvenciones a los entes económicos residentes en su territorio, dirigidas a la utilización, en el proceso productivo de fuentes de energía más favorables al medio ambiente.

7.12.1. ANÁLISIS DE LA FISCALIDAD AMBIENTAL Y LAS AYUDAS DE ESTADO EN RELACIÓN A LA DEFENSA DEL MEDIO AMBIENTE EN EL MARCO DE LA UNIÓN EUROPEA

La Unión europea se manifiesta pronta a dar seguimiento, por medio de directivas, al mencionado Protocolo de Kyoto, que ha profesado como objetivo la reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero en la atmosfera.

En el marco de la Unión Europea el artículo 2º del Tratado CE instaura que una de las principales finalidades de la Comunidad es garantizar *un crecimiento sostenible y no inflacionista que respecte el ambiente.* Y, por su vez, el artículo 130º-R instituye que la política del medio ambiente asistirá a la preservación, protección y mejoría de la calidad del ambiente, para la tutela de la salud de las personas y utilización prudente y racional de los recursos naturales.

Las políticas ambientales con vistas a la tributación tienen como un elemento distintivo el aspecto preventivo, calcados en los principios de quien contamina paga y el principio de precaución. Juntase a la reflexión de que la protección del medio ambiente debe ser integrada en la definición y institución de otras políticas.

Las imposiciones ambientales deben ser justificadas en la necesidad de resolución de problemas ambientales. La fiscalidad ambiental sobre la energía en algunos países de Europa no sólo tiene beneficios medioambientales, como también supone un poderoso incentivo para reducir la dependencia energética del exterior, reduciendo los riesgos que se derivan de ésta y que se ponen de manifiesto las periódicas escaladas de los precios del petróleo.

Las medidas de carácter fiscal con vistas a la tutela del medio ambiente son patrocinadas por las políticas ambientales en diversos ámbitos. Sin embargo, resultan también algunos conflictos potenciales con otros elementos de política internacional, específicamente relacionado con el mercado interno[248].

[248] En atención al objetivo del mercado único europeo es que se impone un cuidado mayor a las ayudas estatales de forma que las mismas no produzcan un efecto de distorsión de objetivos propuestos por la Unión Europea: *La realizzazione del mercato unico (creato con l'Atto unico*

En relación a las ayudas de Estado, los Estados disponen de dos obligaciones. Una es la obligación de control, esencialmente sobre los entes subestatales y también de la posibilidad de notificar junto a la Comisión las ayudas concedidas por otros Estados, pues difícilmente va a ser quien controle las propias ayudas.

Por otro lado, el Estado está sujeto a demostrar ante la Comisión las propuestas de ayudas o modificación de ayudas ya existentes cuya obligación, en virtud del principio de cooperación leal, implica también la entrega a la Comisión de la información solicitada.

Cuando tratarse de concesiones o alteraciones de ayudas de Estado la materia debe ser informada a la Comisión de la Unión Europea con tiempo suficiente para que la misma presente sus observaciones, a la cual incumbe el control sobre la compatibilidad con el mercado interno.[249]

---

europeo del 1986 ed operante dal 1° gennaio 1993) ha attribuito grande importanza al controllo degli aiuti di Stato, previsto dal Trattato di Roma del 1957, dal momento che interventi del genere possono produrre effetti distorsivi della concorrenza, della libera circolazione delle merci e della libera circolazione dei servizi.(TIRALONGO, Giuseppe. *L'attualità degli aiuti di Stato. In Il Fisco,*" n. 1 del 7 gennaio 2002.

[249] En la hipótesis de la Comisión considerar que un plano de concesión o alteración de auxilio no es compatible con el mercado interno según el artículo 92, ella dará inicio al proceso dispuesto en el n.2, del artículo 93. El proceso de investigación proporciona al Estado miembro, autorizados los demás Estados miembros y otras partes interesadas, la oportunidad de presentar sus consideraciones relativas a ayuda estatal pretendida. El Estado miembro envuelto no puede ejecutar las medidas propuestas mientras no sea pronunciada la decisión final. Si la decisión de la Comisión sea negativa, parcialmente negativa o condicional, habrá un plazo que el Estado-miembro obedezca la decisión. Es ilegal cualquier régimen de auxilio puesto en ejecución sin cumplimiento de las exigencias de la notificación. La Comisión podrá imponer al Estado miembro la suspensión del pago de la ayuda de Estado hasta la conclusión del proceso de investigación. En casos de ayudas estatales ya en ejecución y que la Comisión inferir incompatible, la decisión final puede imponer al Estado miembro en causa que proceda, junto a sus beneficiarios, la recuperación del auxilio otorgado ilegalmente. El no cumplimiento de la decisión puede ser llevado al Tribunal de Justicia de la Unión Europea. La obligación a que están sujetos los Estados miembros de no ejecutaren medidas proyectadas antes de una decisión

Los criterios de evaluación correspondiente a la compatibilidad de una ayuda estatal con el mercado común atribuyen a la Comisión un trabajo de investigación del equilibrio entre el objetivo perseguido con la ayuda del Estado y el impacto de la ayuda sobre la concurrencia.[250]

La Comisión dispone de amplio poder de juzgar la compatibilidad de cada ayuda Estatal que analiza. Las normas procedimentales contenidas en el artículo 88 TCE otorgan un gran poder discrecional a la Comisión para la determinación de las ayudas de Estado, pues fuera del artículo 87 no hay más grandes referencias sobre el control de las ayudas estatales.

Tal amplitud de poder ya fue reconocido por el Tribunal de Justicia en la Sentencia del 17 de diciembre de 1980 en el asunto 730/79 al asegurar que la Comisión al aplicar el artículo 87, párrafo 3, del Tratado (anteriormente artículo 92, párrafo 3) tiene poder discrecional en cual ejercicio implica evaluación de orden económico y social a efectuarse en el contexto comunitario.[251]

---

final de la Comisión, tiene un efecto directo, lo que autoriza que un concurrente de la empresa beneficiaria del auxilio interponga junto a un tribunal nacional una acción para que el Estado miembro tome las medidas necesarias conforme el derecho interno, incluyendo la suspensión de otros pagos alcanzados por este régimen, hasta la Comisión proferir su decisión. Además, el tribunal nacional está autorizado a ordenar la restitución del auxilio pago ilegalmente o decidir por indemnizaciones por pierdas y danos.

[250] Como ya analizado el principio de la proporcionalidad, lo mismo juicio de proporcionalidad, la Comisión parece requerir, antes de la petición de la declaración de compatibilidad de la ayuda estatal es pertinente que los Estados proporcionen datos que permitan averiguar la proporcionalidad de la medida.

[251] Vide TIRALONGO, Giuseppe. *L'attualità degli aiuti di Stato*. *In* "il fisco" n. 1 del 7 gennaio 2002. Tiralongo cuestiona el posicionamiento de la Corte y al mismo tiempo asevera comparando a otros juzados del Tribunal la necesidade de la motivazione del mencionado poder dicrecional de la Comisión: *Ne consegue che la motivazione costituisce una formalità sostanziale la cui assenza o insufficienza comporta l'invalidazione dell'atto. La stessa motivazione deve essere*

El artículo 87 del Tratado CE resguarda como incompatible con el mercado interno de la Unión Europea cualquier auxilio concedido por un Estado miembro que falsee o amenace falsear la concurrencia. La Comisión no puede permitir un elemento de ayuda contenido en un sistema de imposiciones caso se verifique una contradicción a otras disposiciones del Tratado.

Definir los límites de incompatibilidad declarados por el Tratado CE, hace con se indague e investigue de forma intensa y persistente la Corte de Justicia, la Comisione y la doctrina que intentan determinar la noción de ayuda de Estado y en cada caso clasificar los intervenciones nacionales como compatible o incompatible frente las reglas de concurrencia.

El aludido artículo 87 recoge tres tipos de posibilidades de compatibilidad de la ayuda de Estado. Primero, estipula las causas de compatibilidad obligatoria, de modo que si se da el supuesto de hecho, se debe aceptar la compatibilidad de la ayuda. La siguiente, son las causas de compatibilidad opcionales, en las cuales la Comisión analizará la causa que justifica la compatibilidad de la ayuda. Por último, son las ayudas concedidas por el Consejo[252].

---

completa e dettagliata in proporzione della discrezionalità esercitata dalla Commissione; in altri termini, quanto più ampia è la discrezionalità e quanto più numerose sono le relative facoltà esercitate, tanto più esaurienti debbono essere le motivazioni che le giustificano. La Corte impone una esigenza minima ed inderogabile: "la motivazione deve indicare, in modo chiaro e non equivoco, le ragioni sulle quali l'attoè fondato". Y más adelante resalta que habiendo algun entendimiento consolidado esta obligación atinente a la motivación pude ser reducida: *L'esistenza di "linee direttrici" o di "orientamenti" può ridurre sensibilmente la portata dell'obbligo di motivazione.*

[252] En los dos primeros casos, la Comisión tiene libertad para apreciación de la concurrencia de las circunstancias. Siendo que en el segundo supuesto, puede determinar si, aún concurriendo estas circunstancias, no se dan en grado suficiente para la concesión de la ayuda. Relativamente a las últimas concernientes a las concedidas por el Consejo, son de dos tipos: el artículo 87.3.e) del Tratado prevé que el Consejo determine otras causas de compatibilidad, con lo que, pasarían

La noción de *ayuda* es más amplia de la que se refiere la de *subvencione* ya que incluye no solamente prestaciones positivas, pero también las diversas intervenciones que traen un efecto ventajoso en función de una iniciativa de la autoridad pública.

Las ayudas de Estado pueden ser definida como toda ventaja financiera a favor de determinadas empresas en que la carga sea soportada por el Estado, siendo que la idea de carga incluye la pérdida de ingresos. Es por ello que se analiza la idoneidad del sistema fiscal en la otorga de ayudas de Estados por medio de la concesión de beneficios fiscales.

Es admisible por la doctrina y la jurisprudencia que la fiscalidad es un elemento potencial para la institución de ayudas estatales incompatibles con el mercado mediante las concesiones de bonificaciones fiscales que disminuyan la carga fiscal de determinadas empresas o producciones.

En todo caso, importa verificar se la imposición ambiental no contraria otras disposiciones del Tratado para que sea considerada compatible con el mercado interno. Quien analiza la materia sobre ayuda de Estado es la Comisión, que primeramente debe determinar si se trata de una ayuda de Estado o no.

Los ingresos de las imposiciones ambientales constituyen ingresos públicos. Si el ingreso destinarse a una finalidad específica, podrá tratarse de una ayuda estatal caso sea favorecidas ciertas empresas o producciones.

Por su vez, las exenciones de las imposiciones sobre productos o emisiones pueden configurar también una ayuda estatal, aunque las mismas sean necesarias para evitar que

---

al primer o segundo grupo, según lo dispuesto en la decisión del Consejo; el artículo 88 del Tratado se refiere a la aprobación por el Consejo de ayudas determinadas.

empresas nacionales sean puestas en una situación menos favorable en relación a sus concurrentes en países donde no hay imposición.

Según el artículo 92, n.2, del Tratado, hay categorías de ayudas estatales que son consideradas compatibles con el mercado interno, mientras el n. 3 establece otras categorías de ayudas estatales que pueden ser consideradas compatibles.

Es permitido a la Comisión examinar los auxilios estatales a la luce del artículo 92. Los principios que deben ser observados para el régimen de auxilio con objetivo de carácter ambiental deben ser evaluados por la Comisión según los definidos en el Encuadramiento comunitario de los auxilios estatales a favor del medio ambiente.[253]

Cuando se tratar de una utilización del producto de recaudación, la Comisión al evaluar considerará tanto el origen como la utilización del ingreso público, a fin de tener elementos completos en relación a la situación para no tener la imagen simplemente de una afectación de fondos estatales.[254]

Para una adecuada evaluación, a los Estados miembros es recomendado describir de forma clara como los recursos públicos provenientes de la imposición ambiental serán empleados. Los criterios deben transparentes, no arbitrario y que posibiliten incentivos para un comportamiento deseable.

---

[253] Esta evaluación suele ser realizada haciendo una ponderación entre los efectos adversos para la concurrencia y los beneficios para el ambiente.

[254] Debedse observar todos los factores que pueden estar directa o indirectamente envueltos, incluyendo el auxilio, el financiamiento de la ayuda y la relación entre el financiamiento y el montante a afectar como ayuda de Estado.

En relación a apoyo a inversiones de carácter ambiental, la Comisión suele evaluar si los recursos son empleados en el mismo sector de la actividad económica en que fue recaudada, si la necesidad del auxilio para la actividad para el alcance del resultado satisfactorio, si los pagos a la empresas pueden ser considerados una compensación por la realización de las actividades que de otra forma no podrían ser emprendidas y si las mismas son de interés público, la duración de la medida, y bien como si hay previsión de la reducción progresiva del elemento de la ayuda.

En Comunicación de la Comisión de 26 de marzo de 1997, cuando específicamente trató del tema sobre la imposición ambiental sobre emisiones, hay el destaque de que no sería motivo de controversia la redistribución de los recursos recaudados que incidiesen apenas sobre empresas nacionales, al colectivo que la pagó.

Para ello el sistema deben atender los requisitos generales de transparencia y de no arbitrariedad, evitando favorecer injustificadamente un sector nacional especifico.

En relación a exenciones relativas a imposiciones sobre emisiones o productos pueden ser vistos como ayudas de Estado en la acepción puesta en el n.1, del artículo 92, del Tratado.

Según la Comisión, *pueden ser autorizados desgravamientos temporarios relativamente a nuevos sobre emisiones siempre que se verifique la necesidad de compensar pierdas de competitividad, visto que las imposiciones sobre emisiones apenas se aplicaren, en general, a empresas nacionales*.[255]

[255] Cf. Comunicación de la Comisión de 26 de marzo de 1997.

De forma que sea aplicado de forma adecuada el desgravamiento sin que ocasione distorsiones indebidas y proporcione el alcance pretendido de incentivar los beneficiarios de la ayuda a reducir la contaminación, la Comisión evalúa algunos criterios.

Para la Comisión el desgravamiento o la compensación debe tener carácter temporario, no proporcione beneficio líquido al sector y en principio, sea progresivamente reducido.

Las exenciones implica cuestiones más complejas, principalmente por envolver los entes económicos de otros Estados miembros. Por ello, incumbe verificar de acuerdo con las reglas en materia de discriminación y del funcionamiento del mercado interno.

Interesa que los Estados miembros cuando aplicaren tal sistemática aseguren que las reglas de exenciones sean abiertas, claras y transparentes, así como hagan previsión del referido período del sistema. Bien como, sus efectos sean analizados dentro del sector envuelto y que sean verificados los efectos previstos relativamente a los productores nacionales y a los importadores, para que no resulte a una ventaja indebida.

Para que una medida sea justificable en términos de tutela del medio ambiente es interesantes observar que la medida no sea discriminatoria, de forma que venga a favorecer los productos nacionales en perjuicio a los productos de otros Estados miembros.

Además, debe estar manifiesta su necesidad para la satisfacción de la finalidad ambiental por medio de un estudio completo de dados científicos y casuísticos.

El encargo económico del impuesto debe ser proporcional al objetivo de tutela del medio ambiente. La

medida no debe crear más dificultades en los cambios comerciales de los que realmente son necesarios y que no exista otra medida con menor restricción para los cambios comerciales.[256]

El Tribunal es coherente al afirmar que las consideraciones de orden ecológico en que está basada la legislación controvertida no se justifican cuando se trate de forma diferenciada el uso de gas natural y energía eléctrica para las empresas productoras de bienes corporales. Es correcta la aseveración de que el consumo de energía eléctrica en las demás empresas es igualmente perjudicial para el medio ambiente.

Al estudiar la compatibilidad de las ayudas de Estado con el mercado común, se puede destacar que el artículo 87 del Tratado prevé algunas hipótesis de ayudas estatales compatibles con el mercado común y una segunda categoría de ayudas de Estado que pueden ser declaradas compatibles con el mercado común. Dentro de la segunda hipótesis encontramos la política ambiental.

La Unión Europa asegura como fin esencial la creación y mantenimiento de un Mercado Único como un espacio de libre competencia. Para ello, se hace relevante eliminar la intervención estatal que falsee las condiciones de libre competencia, beneficiando a empresas no viables en un contexto semejante.

Con base en esta razón que el Tratado de la Comunidad Europea prohíbe las ayudas estatales en la Sección Segunda del Capítulo I de su Título VI.

[256] Para el análisis de la necesidad y proporcionalidad de una imposición depende, muchas veces, el nivele en que la imposición es fijada, el beneficio estimado en términos de ambiente y los costes administrativos y de otros costes relativos a actividad reglamentada.

Específicamente el artículo 87 dispone de la prohibición y del marco material de la regulación, mientras los siguientes artículos, 88 y 89 tratan de aspectos procedimentales.

Están establecidas en el mencionado artículo 87 la regla general y una serie de excepciones a la misma. Como visto, es posible extraer una definición genérica de ayuda estatal y por otro lado, una determinación específica.

De una definición genérica, se tiene como ayuda de Estado una intervención estatal que beneficia a determinados sujetos. Por otra parte, la definición específica deja claro que determinadas ayudas son incompatibles con el ordenamiento comunitario. Es por medio de la última definición que se extraen las excepciones.

Especialmente al tema debatido, según el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea, en su sentencia As. C-143/99, *las exigencias de la protección del medio ambiente puede constituir un objetivo en virtud del cual algunas ayudas de estado pueden ser declaradas compatibles con el mercado común.*

Presente entendimiento está en el fallo en que el Tribunal de Justicia decidió sobre la devolución parcial de los impuestos sobre la energía que gravan el gas natural y la energía eléctrica cuando tales medidas son aplicadas a todas las empresas situadas en territorio nacional, independiente del objeto de su actividad. [257]

[257] As. C-143/99: *[...]33 Mediante la segunda cuestión, que conviene abordar en primer lugar, el órgano jurisdiccional nacional quiere saber fundamentalmente si unas medidas nacionales como las controvertidas en los procedimientos principales constituyen ayudas de Estado en el sentido del artículo 92 del Tratado, incluso si se aplican a todas las empresas situadas en el territorio nacional, independientemente del objeto de su actividad. 34 Como se desprende del tenor del artículo 92, apartado 1, del Tratado, una ventaja económica concedida por un Estado miembro únicamente tiene carácter de ayuda, cuando, por revestir cierto*

carácter selectivo, puede favorecer a «determinadas empresas o producciones». 35 Por consiguiente, una medida estatal que beneficia indistintamente a la totalidad de las empresas situadas en el territorio nacional no puede constituir una ayuda de Estado. 36 Por todo ello, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que unas medidas nacionales como las que son objeto del litigio en los procedimientos principales no constituyen ayudas de Estado en el sentido del artículo 92 del Tratado, cuando se aplican a todas las empresas situadas en el territorio nacional, independientemente del objeto de su actividad. Sobre la primera cuestión 37 Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional de remisión quiere saber fundamentalmente, si unas medidas nacionales que prevén la devolución parcial de los impuestos sobre la energía que gravan el gas natural y la energía eléctrica, únicamente en favor de las empresas respecto a las cuales conste que se dedican con carácter principal a la producción de bienes corporales deben ser consideradas como ayudas de Estado en el sentido del artículo 92 del Tratado. 38 Según una reiterada jurisprudencia, el concepto de ayuda es más general que el de subvención ya que comprende no sólo las prestaciones positivas, sino también las intervenciones que, bajo formas diversas, alivian las cargas que normalmente recaen sobre el presupuesto de una empresa y que, por ello, sin ser subvenciones en el sentido estricto del término, son de la misma naturaleza y tienen efectos idénticos (véanse las sentencias de 23 de febrero de 1961, De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Alta Autoridad, 30/59, Rec. pp. 1 y ss., especialmente p. 39; de 15 de marzo de 1994, Banco Exterior de España, C-387/92, Rec. p. I-877, apartado 13, y de 1 de diciembre de 1998, Ecotrade, C-200/97, Rec. p. I-7907, apartado 34). 39 Con arreglo a estos principios, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que la fijación de la tarifa de una fuente de energía en favor de una categoría de empresas a un nivel inferior al normal, puede calificarse de ayuda de Estado cuando dicha tarifa ha sido establecida por un organismo que actúa bajo el control y las directrices de los poderes públicos, es imputable al Estado miembro interesado y éste, a diferencia de un operador económico ordinario, utiliza sus poderes para favorecer a los consumidores de energía con una ventaja pecuniaria, renunciando a los ingresos que podría obtener normalmente (véase, en este sentido, la sentencia de 2 de febrero de 1988, Van der Kooy y otros/Comisión, asuntos acumulados 67/85, 68/85 y 70/85, Rec. p. 219, apartado 28). 40 De las consideraciones anteriores se desprende que el suministro de energía en condiciones preferenciales a empresas que producen bienes corporales, al que conduce una legislación nacional como la controvertida en los procedimientos principales, puede constituir una ayuda de Estado (véase, en este sentido, la sentencia SFEI y otros, antes citada, apartado 59) 41 A efectos de la aplicación del artículo 92 del Tratado, resulta irrelevante que la situación del supuesto beneficiario de la medida haya mejorado o se haya agravado respecto al régimen anterior o, por el contrario, haya permanecido inalterada (véase, en este sentido, la sentencia de 7 de junio de 1988, Grecia/Comisión, 57/86, Rec. p. 2855, apartado 10). Procede examinar únicamente si en el marco de un régimen jurídico concreto, una medida estatal puede favorecer a «determinadas empresas o producciones» en el sentido del artículo 92, apartado 1, del Tratado en relación con otras empresas que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable habida cuenta del objetivo

perseguido por la medida en cuestión (véase, en este sentido la sentencia de 17 de junio de 1999, Bélgica/Comisión, C-75/97, Rec. p. I-3671, apartados 28 a 31). 42 Conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, una medida que encuentre justificación en la naturaleza o en la economía general del sistema en el que se inscribe, no reúne el requisito de selectividad, aunque constituya una ventaja para su beneficiario (véanse las sentencias de 2 de julio de 1974, Italia/Comisión, 173/73, Rec. p. 709, apartado 33, y Bélgica/Comisión, antes citada, apartado 33) 43 A este respecto, el Gobierno austriaco alega que la introducción tanto de los impuestos sobre la energía como de su devolución parcial no se efectuó de forma aislada, sino en el marco de la Strukturanpassungsgesetz de 1996 que preveía un dispositivo global de medidas destinadas a consolidar el presupuesto. Este dispositivo, compuesto de medidas generales, socialmente equilibradas, y con repercusiones en el conjunto de las categorías socio-profesionales debe considerarse en su totalidad. 44 Es frecuente, prosigue el Gobierno austriaco, que tratándose de este tipo de dispositivos globales, las nuevas medidas, que afectan de manera desproporcionada a una categoría de operadores, no se apliquen plenamente a ésta durante la fase de su establecimiento. Considera que la limitación de la devolución de los impuestos sobre la energía a las empresas que fabrican bienes corporales encuentra precisamente su justificación en el hecho de que dichas empresas habían resultado proporcionalmente más afectadas que las otras por los mencionados impuestos 45 Según el Gobierno austriaco, este tipo de medidas, al estar basado en criterios objetivos y beneficiar a un gran número de empresas, no tiene el carácter selectivo que requiere el artículo 92, apartado 1, del Tratado. 46 El Gobierno danés también considera que las reglas austriacas controvertidas en los procedimientos principales constituyen medidas generales que no están comprendidas en el ámbito de aplicación del artículo 92, apartado 1, del Tratado. 47 El Gobierno danés estima, en primer lugar, que la recaudación de los impuestos sobre la energía controvertidos en los litigios principales, que tienen un ámbito de aplicación general, se realiza sobre la base de criterios objetivos. Además, las reglas en materia de devolución parcial de dichos impuestos forman parte del sistema global de tributación de la energía. Por último, dado que las condiciones a las que se subordina dicha devolución han sido directamente determinadas por el legislador, las autoridades competentes no están habilitadas para ejercer discrecionalidad alguna en lo que atañe a la selección de las empresas susceptibles de beneficiarse de esta ventaja ni para modular su alcance. 48 Pues bien, es necesario recordar en primer lugar, que ni el elevado número de empresas beneficiarias ni la diversidad e importancia de los sectores industriales a los que pertenecen dichas empresas permiten considerar que una iniciativa estatal constituye una medida general de política económica (véase, en este sentido, la sentencia Bélgica/Comisión, antes citada, apartado 32). 49 En segundo lugar, la concesión de ventajas a empresas cuya actividad principal es la fabricación de bienes corporales no encuentra justificación alguna en la naturaleza o la economía general del sistema de tributación establecido en virtud de la Strukturanpassungsgesetz de 1996. 50 En efecto, por una parte, las empresas que prestan servicios pueden ser, a semejanza de las empresas que producen bienes corporales, grandes consumidoras de energía y soportar costes energéticos superiores al 0,35 % del valor

Por otro lado, el Tribunal infiere como ayuda estatal contraria al Derecho comunitario la medida dirigida a determinadas empresas por configurarse del carácter selectivo beneficia a determinadas empresas o producciones.

Por consiguiente, una medida estatal que sea dirigida indistintamente a un conjunto de empresas situadas en el territorio nacional no es idónea para configurar una ayuda de estado.

De acuerdo con el Tribunal de Justicia, una medida no será selectiva en la medida en que aún constituya una ventaja

---

neto de su producción, lo que es suficiente para originar el derecho a la devolución de los impuestos sobre la energía en favor de las empresas que producen principalmente bienes corporales. 51 A este respecto, no hay nada en la legislación nacional controvertida en los procedimientos principales que permita considerar al régimen de devolución reservado a las empresas que producen principalmente bienes corporales como una medida puramente temporal que les permita adaptarse progresivamente al nuevo régimen, por el hecho de verse, como sostiene el Gobierno austriaco, proporcionalmente más afectadas por aquél. 52 Por otra parte, las consideraciones de orden ecológico en las que se basa la legislación nacional controvertida en los procedimientos principales no justifican que se trate de distinta forma el uso de gas natural o de energía eléctrica en el sector de las empresas que prestan servicios y en el sector de las empresas productoras de bienes corporales. El consumo de energía en cada uno de estos sectores es igualmente perjudicial para el medio ambiente 53 De las consideraciones precedentes se deduce que, aun siendo objetivo, el criterio de distinción utilizado por la legislación nacional controvertida en los procedimientos principales no encuentra justificación ni en la naturaleza ni en la economía general de aquélla, de manera que no puede privar del carácter de ayuda de Estado a la medida controvertida. 54 Por lo demás, como ha señalado acertadamente la Comisión, de la exposición de motivos del proyecto que dio lugar a la legislación nacional controvertida en los procedimientos principales se desprende que la concesión de condiciones ventajosas al sector de las empresas productoras de bienes corporales estaba destinada a garantizar su competitividad, en particular dentro de la Comunidad. 55 En virtud de las consideraciones precedentes, procede responder a la primera cuestión que deben ser consideradas como ayudas de Estado en el sentido del artículo 92 del Tratado unas medidas nacionales que prevén la devolución parcial de los impuestos sobre la energía que gravan el gas natural y la energía eléctrica únicamente en favor de las empresas respecto a las cuales conste que se dedican con carácter principal a la producción de bienes corporales.

para su beneficiario, sea justificada por la naturaleza o por la economía general del sistema en que se asienta.

Según el Tribunal de Justicia, en el caso específico, es considerada como ayuda de Estado conforme el Tratado la medida nacional que estipula la devolución parcial de los impuestos sobre la energía que gravan el gas natural y la electricidad únicamente a favor de las empresas que se dedican con carácter principal a la producción de bienes corporales.

7.12.2. LA DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN EN BIENES AMBIENTALES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES ESPAÑOL

En el sistema español, específicamente en el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, en que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, se encuentra la deducción en la cuota íntegra por inversión en bienes ambientales.[258]

[258] *Artículo 39. Deducciones por inversiones medioambientales.*
1. Las inversiones realizadas en bienes del activo material destinadas a la protección del medio ambiente consistentes en instalaciones que eviten la contaminación atmosférica procedente de instalaciones industriales, contra la contaminación de aguas superficiales, subterráneas y marinas para la reducción, recuperación o tratamiento de residuos industriales para la mejora de la normativa vigente en dichos ámbitos de actuación, darán derecho a practicar una deducción en la cuota íntegra del 10 % de las inversiones que estén incluidas en programas, convenios o acuerdos con la Administración competente en materia medioambiental, quien deberá expedir la certificación de la convalidación de la inversión.
2. La deducción prevista en el apartado anterior será del 12 % en el supuesto de adquisición de nuevos vehículos industriales o comerciales

Hay previsión de tres tipos de inversiones para que haya el beneficio fiscal. Una de ellas es las realizadas en elementos patrimoniales del inmovilizado material destinados a la protección ambiental.

La otra, es la adquisición de nuevos vehículos industriales o comerciales de transporte por carretera siempre que auxilie en la reducción de la contaminación atmosférica. Y, por su vez, para las empresas que puedan calificarse como de reducida dimensión, las que se lleven a cabo en bienes de activo material destinadas al aprovechamiento de fuentes de energías renovables.

En relación a las deducciones de las inversiones en elementos patrimoniales del inmovilizado material destinados a la protección del medio ambiente han de consistir en instalaciones que contengan por objeto alguna de estas

---

de transporte por carretera, sólo para aquella parte de la inversión que reglamentariamente se determine que contribuye de manera efectiva a la reducción de la contaminación atmosférica.

3. Asimismo, podrá deducirse de la cuota íntegra el 10 % de las inversiones realizadas en bienes de activo material nuevos destinadas al aprovechamiento de fuentes de energías renovables consistentes en instalaciones y equipos con cualquiera de las finalidades que se citan a continuación:

Aprovechamiento de la energía proveniente del sol para su transformación en calor o electricidad.

Aprovechamiento, como combustible, de residuos sólidos urbanos o de biomasa procedente de residuos de industrias agrícolas y forestales, de residuos agrícolas y forestales y de cultivos energéticos para su transformación en calor o electricidad.

Tratamiento de residuos biodegradables procedentes de explotaciones ganaderas, de estaciones depuradoras de aguas residuales, de efluentes industriales o de residuos sólidos urbanos para su transformación en biogás.

Tratamiento de productos agrícolas, forestales o aceites usados para su transformación en biocarburantes (bioetanol o biodiésel). La medida coincide con el Plan de Fomento de las Energías renovables que estipula para España un objetivo de consumo de energías renovables al 2010 así como en conformidad con la Comisión Europea para la Unión Europea de acuerdo con el Libro Blanco de las Energías Renovables de 1997.

4. La parte de la inversión financiada con subvenciones no dará derecho a deducción.

finalidades: a) evitar o reducir la contaminación atmosférica procedente de las instalaciones industriales[259]; b) evitar o reducir la carga contaminante que se vierta a las aguas superficiales, subterráneas y marinas; c) favorecer la reducción, recuperación o tratamiento adecuados ambientalmente para residuos industriales.

Es una medida que se ha pretendido con los instrumentos fiscales beneficiar el medio ambiente con mayor amplitud, incentivando no sólo las empresas que reducen su contaminación, pero también las inversiones de todo el sector.

Para que tal deducción sea concedida las inversiones deben estar incluidas en planes, programas, convenios o acuerdos aprobados o celebrados con la Administración competente en materia medio ambiental, a quien incumbe expedir la certificación de la convalidación de la inversión.[260]

El artículo 38 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades requiere que las inversiones tenga por objeto alguna de las finalidades descritas y en caso de que dichos objetivos sean perseguidos parcialmente por la inversión, se puede identificar la parcela correspondiente a la protección del medio ambiento.

Además, hay la resalta de que la inversión se realice para dar cumplimiento a la normativa vigente en materia del

[259] La Dirección General de Tributos no es considerada la contaminación acústica para la aplicación del incentivo ante inversión destinada a evitar ruidos por encima de los niveles máximos permitidos.

[260] Por lo que concierne al concepto de programa, plan, acuerdo o convenio la norma no sólo refiere, según la interpretación de la Dirección General Tributaria, aquellos que puedan celebrarse en cumplimiento de la normativa sectorial del medio ambiente, sino también otros que se lleven a cabo en virtud de la legislación administrativa general. Dichos planes, programas, convenios o acuerdos no necesitan recoger los tipos de inversiones que proporcionan la deducción, pero es necesario que la referida Administración cerifique la convalidación de la inversión, en el sentido de que la misma permitirá alcanzar los niveles de protección del medio ambiente presentados en los mismos.

medio ambiente sobre emisiones a la atmósfera, vertido de las aguas y producción, recuperación y tratamiento de residuos industriales o para mejorar las exigencias puestas en referida normativa.[261]

Para efecto de la certificación para la convalidación de la inversión medioambiental, la misma debe demostrar que las inversiones fueran realizadas de acuerdo con la ejecución de los planes, programas, convenios o acuerdos aprobados o celebrados por la Administración competente señalando la normativa vigente y manifieste su idoneidad para la función de tutela ambiental a que se busca. Así como debe presentar que las inversiones permitan alcanzar los niveles de protección previstos en los planes, programas, convenios o acuerdos establecidos.

En caso de la referida certificación no sea expedido a tiempo de la presentación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades por causo no imputable al sujeto pasivo, éste podrá aplicar con carácter provisional la deducción, caso haya pedido la respectiva certificación con anterioridad al primer día del plazo de presentación de dicha declaración.

Sin embargo, si la Administración competente no convalide la inversión, el sujeto pasivo debe ingresar, junto a la cuota correspondiente al período impositivo en el que se

[261] FERNÁNDEZ, Javier Martín. *La deducción por inversión en bienes ambientales a la luz del principio "quien contamina paga" y la prohibición de ayudas de Estado. In Estudios sobre fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible. Dirección Ramón Falcón y Tella. Instituto de Estudios Fiscales. 2006, p. 111.* De la observación infiere que la inversión cumple este requisito cuando se efectúe dentro de los plazos y en las condiciones previstas en la normativa. Las inversiones que se realicen para dar derecho a la deducción por protección del medio ambiente puede ser relativa a una normativa española, bien como una contenida en los Tratados Internacionales suscritos por España.

notifique mencionado acto administrativo, el importe de la deducción aprovechada con sus intereses de demora.[262]

Conviene decir que la competencia es la general sobre el medio ambiente. Así, la Administración competente será aquella del territorio donde radiquen las inversiones objeto de la deducción.

Implica esclarecer que puede ser la Administración central del Estado, la autonómica o la local, en razón de que la competencia sea asumida por el Estado, una Comunidad Autónoma o un Ente local.[263]

La base de la deducción concierne en el precio de adquisición de los activos o por su coste de producción, en caso de que hayan sido construidos por la propia empresa.

Cuando la inversión resulta parcialmente a la consecución de los objetivos de protección medioambientales, la base de deducción será la proporción del precio o del coste que el sujeto pasivo acredite que pertenece a la parte que sí persigue la finalidad pretendida.

El Reglamento del Impuesto sobre Sociedades destaca que la parte de la inversión financiada con subvenciones no dará derecho a la deducción. Relevante observación ha sido hecha por Javier Martín Fernández sobre que tipos de subvenciones deben ser consideradas para que no sea concedida la deducción:

---

[262] Artículo 38.3, del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

[263] MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier. *La deducción por inversión en bienes ambientales a la luz del principio "quien contamina paga" y la prohibición de ayudas de Estado. In Estudios sobre fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible.* Dirección Ramón Falcón y Tella. Madrid: Institutos de Estudios Fiscales, 2006, p. 113. El mismo autor así explicita: *Ahora bien, tal competencia es la general sobre medio ambiente, sin que pueda considerarse Autoridad competente la que tenga atribuida un sector dentro del mismo, como, por ejemplo, el saneamiento y depuración de aguas residuales.* Referido criterio es dado por la Dirección General de Tributos en contestación a consulta de 27 de julio de 1999 (n.º 1389-99).

> En cualquier caso, lo cierto es que la Administración no va a dudar en aplicar dicha previsión reglamentaria, lo que nos obliga aclarar dos cuestiones que el precepto no soluciona. De un lado, para que pueda afirmarse que una inversión se encuentra financiada con una subvención exige que ésta tenga la consideración de subvención de capital, no corriente. Pero no sólo eso. A nuestro juicio, la minoración de la base de la deducción en el importe íntegro de la subvención exige que nos encontremos ante lo que el art. 104 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, denomina subvenciones de capital, concedidas para financiar la compra de determinados bienes o servicios. En la interpretación administrativa, estas subvenciones son aquéllas en las que el Ente que las satisface exige que se haya realizado la adquisición de bienes o servicios a cuya financiación se destine para que sea debidamente concedida. Tratándose de otras subvenciones de capital, tendremos que prorratear su importe entre todas las inversiones (las destinadas a la protección del medio ambiente y las que no) realizadas por el sujeto pasivo.[264]

Complementa el autor cuanto a la otorga de un derecho parcial dada por una inversión, en relación a la subvención debe repartirse a efectos de minorar la base de la deducción.

En relación a la inversión en la adquisición de nuevos vehículos industriales o comerciales de transporte de carretera, la deducción prevista consiste sólo para aquella parte de la inversión que reglamentariamente se determine que contribuye de manera efectiva a la reducción de la contaminación atmosférica.

En que pese la temática se presente interesante, se requiere la comprensión de abstraerse del aludido estudio, una vez que no interfiere directamente al tema propuesto.

---

[264] MARTÍN FERNÁNDEZ, J. *Op. cit.,* p. 114.

Ahora, importa establecer cuando la inversión puede ser considerada realizada. Según establece el artículo 35.1 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades ella es considerada ejecutada cuando los elementos patrimoniales sean puestos en condiciones de funcionamiento, aunque, materialmente se haya realizado en ejercicios anteriores.

Cuando tratarse de elementos patrimoniales que sean objeto de los contratos de arrendamiento financiero *la inversión se considera realizada en la fecha de celebración del contrato, por un importe igual al valor de contado del elemento patrimonial.* Sin embargo, debe haber la opción de compra.

Caso no haya esta opción de compra*, el sujeto pasivo deberá ingresar, junto a la cuota correspondiente al período impositivo en que se hubiera podido ejercitar dicha opción, el importe de la deducción aplicada con sus intereses de demora.*[265]

Los elementos relacionados a la deducción por inversiones deben permanecer en funcionamiento durante cinco años o durante su vida útil se fuere inferior.

Con vista a ello, la Administración Tributaria puede solicitar de la Administración competente en materia de medio ambiente la expedición de un certificado consistente al sostenimiento de los niveles de protección del medio ambiente previstos en los planes, programas, convenios o acuerdos aprobados o celebrados por este último ente.

En caso de necesidad de sustitución por razones tecnológicas de los elementos afectos a la deducción porque perdieran o hubo alguna reducción en su eficacia en materia

[265] Vide: MARTÍN FERNÁNDEZ, J. *Op. cit.*, p. 118 a 120.

de medio ambiente en el plazo referido, no habrá la pierda al derecho de deducción.

Pueden ser sustituidos o complementados con otros elementos para la recuperación de los niveles de protección inicialmente estipulados, no obstante las inversiones que sustituyan o complementen a la inicial no podrán acogerse a la deducción, que es decir, no mantienen la deducción sin suscitar un nuevo derecho al incentivo fiscal.[266]

Para la aplicación de la deducción, la acreditación de los requisitos de la misma podrá ser hecha por cualquier medio de prueba admitido en derecho. Con todo, incumbe a la Administración tributaria el juicio de apreciación de la comprobación para la aplicación de la deducción.

Entre los dispositivos de la sistemática del Impuesto sobre Sociedades hay también la deducción para el fomento de energías renovables por parte de las empresas de reducida dimensión.

Conforme el mencionado, se puede verificar que el beneficio es limitado solamente a empresas de reducida dimensión[267]. Además de está limitada apenas a empresas de

---

[266] Javier Martín Fernandez opina como *preferible que el reglamento hubiese optado por permitir una deducción adicional en caso de que los nuevos elementos tuviera un precio de adquisición o coste de producción superior al de los elementos sustituidos.*

[267] Empresa de reducida es aquella en que el importe neto de la cifra de negocios registrada en el período impositivo inmediato anterior haya sido inferior a seis millones de euros. El importe neto de la cifra de negocios es conceptuado por el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas en su artículo 191 como aquello que *comprenderá los importes de la venta de los productos y de la prestación de servicios correspondientes a las actividades ordinarias de la sociedad, deducida las bonificaciones y demás reducciones sobre ventas, así como el Impuesto sobre el Valor Añadido y otros impuestos directamente relacionados con la mencionada cifra de negocios.* Para la categoría de empresa reducida, hay reglas específicas. En caso de entidades de nueva creación la cifra de negocios no se puede referir al período impositivo anterior, que no existe, sino al primero que desarrolle efectivamente su actividad. Además, en caso de entidades cuyo período

reducida dimensión las inversiones que autorizan la aplicación de la deducción son las destinadas al aprovechamiento de fuentes de energías renovables.

El aprovechamiento de estas energías deben consistir en la adquisición de instalaciones y equipos deben seguir algunas finalidades. La primera se refiere al aprovechamiento de la energía proveniente del sol para su transformación en calor o electricidad. La siguiente, es el aprovechamiento, como combustible, de residuos sólidos urbanos o de biomasa provenientes de residuos de industrias agrícolas y forestales, de residuos agrícolas y forestales y de cultivos energéticos para su transformación en calor o electricidad. La otra, es el tratamiento de residuos biodegradables oriundos de explotaciones ganaderas, de estaciones depuradoras de aguas residuales, de efluentes industriales o de residuos sólidos urbanos para su transformación en biogás. La última es el tratamiento de productos agrícolas, forestales o aceites usados para su transformación en bio-carburantes (bioetanol o biodiesel).

La entidad para ser considerada como empresa de reducida dimensión debe atender los requisitos así ser admitida para fines de aplicación de aplicación de la deducción en el período impositivo en que son ejecutadas las inversiones que ocasionan la deducción. Así, se debe

---

impositivo anterior haya tenido una duración inferior al año, la cifra de negocios debe elevarse al año. Y para entidades que formen parte de un grupo de sociedades, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a tal grupo. Tal regla relativa al grupo de sociedades también se aplica a entidades respecto de las que alguno de sus socios, personas físicas, estén por sí solas o conjuntamente con otras personas físicas unidas por vínculos de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el segundo grado inclusive, en alguno de los casos a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio.

comprender cuando los elementos patrimoniales sean puestos en condiciones de funcionamiento.[268]

Las deducciones para el fomento de energías renovables por parte de las empresas de reducida dimensión exigen que haya inversión de activo material nuevo. Para ello, es importante saber lo que es material nuevo.

Para la Dirección General de Tributos, como regla general, el material es nuevo cuando vaya entrar en funcionamiento por la primera vez. Javier Martín Fernández pondera que:

> [...] no son nuevos unos elementos se ya han sido utilizados por el sujeto pasivo en virtud de un contrato de alquiler y se adquiere su propiedad con posterioridad. Este criterio, en ocasiones, se lleva al extremo de considerar que un elemento no es nuevo se ya ha sido utilizado previamente por el sujeto pasivo aunque para necesidades privadas, no de su empresa. A nuestro juicio, sin embargo, lo decisivo es que el bien comience a utilizarse por vez primera en el desarrollo de una actividad económica, resultando irrelevante, por tanto, su uso para fines particulares.[269]

Las mejoras ejecutadas sobre los elementos del activo material de la empresa también son consideradas bienes nuevos, con todo, siempre que supongan un aumento de su valor y entren en funcionamiento por primera vez.

La deducción para el fomento de energías renovables por parte de empresas de reducida dimensión, los elementos afectos a ellas debe permanecer en funcionamiento durante cinco años, cuando tratarse de inmuebles o tres, si son muebles.

---

[268] Cfe. MARTÍN FERNÁNDEZ, J. *Op. Cit.,* p. 124.
[269] MARTÍN FERNÁNDEZ, J. *Op. Cit.,* p. 125.

Conviene destacar que, para todas las formas de deducciones ahora presentadas, una misma inversión no puede ocasionar la aplicación de la deducción en más de una entidad.

El Tribunal Constitucional español considera que medidas de este porte tienen el carácter de promover e incentivar determinadas actividades de protección del medio ambiente.[270]

En esta perspectiva, para el Tribunal, para que tales medidas sean legítimas debe haber dos supuestos. Uno de ellos, es que el tributo o uno de sus elementos esenciales han de incorporar siempre un límite de capacidad económica. Además de ello, el Tribunal resguarda que los fines extrafiscales cumplan criterios económicos o sociales asegurados en la norma constitucional.

Conforme ha sido trabajado, la deducción en la cuota es un elemento de cuantificación del Impuesto sobre Sociedades y así, es un criterio de cotejo de la capacidad económica del sujeto pasivo.

La referencia del medio ambiente en el ordenamiento español está puesta en el artículo 45 de la Constitución de España y constituye uno de los principios de la política económica y social. Así, por su vez, hay un fin extrafiscal correspondiente a los intereses generales de protección del medio ambiente conforme resguarda la Constitución española.[271]

---

[270] STC 37/1987, de 26 de marzo.

[271] Así dispone el artículo 45 de la Constitución española:
Artículo 45. 1. Todos tienen el derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona, así como el deber de conservarlo. 2. Los poderes públicos velarán por la utilización racional de todos los recursos naturales, con el fin de proteger y mejorar la calidad de la vida y defender y restaurar el medio ambiente, apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva. 3. Para quienes violen lo

Conviene averiguar si tales deducciones son ayudas estatales legítimas. Recuérdese que el artigo 87.1 del Tratado de la Comunidad Europea determina que las ayudas concedidas por los Estados miembros o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o puedan falsear la competencia, favoreciendo determinadas empresas o producciones, son incompatibles con el mercado común en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros.

Los incentivos en la ley del Impuesto sobre Sociedades consisten en incentivo fiscal. Entendiéndose que un beneficio fiscal puede ser una ayuda de Estado, hay que saber cuando adquiere dicha condición en el caso de las mencionadas deducciones españolas por inversiones en bienes medioambientales y para el fomento de la utilización de energías renovables.

La Comisión ya se manifestó sobre la cuestión relacionada con la fiscalidad directa de las empresas. Para que sea una ayuda Estatal incompatible con el régimen comunitario hay que cumular tres elementos.

Primero, la medida debe proporcionar una ventaja que apremie las cargas fiscales que, por lo general, gravan su supuesto. Conforme esclarece Javier Martín Fernández *esta ventaja puede revestir diferentes formas y, en particular, tratarse de una reducción en la base imponible, de una reducción total o parcial en la cuantía del impuesto o del aplazamiento, anulación o re-escalonamiento excepcional de la deuda.*[272]

---

dispuesto en el apartado anterior, en los términos que la ley fije se establecerán sanciones penales o, en su caso, administrativas, así como la obligación de reparar el daño causado.

[272] MARTÍN FERNÁNDEZ, J. *Op. Cit.*, p. 129.

Además, la ventaja debe ser concedida por el Estado o a través de fondos estatales. Ahí, se entiende que los beneficios fiscales están incluidos, una vez que son admitidos tanto aquellos que son otorgados por disposiciones normativas, bien como los otros como consecuencia de una práctica de la Administración Tributaria.

Otro requisito, es que la medida no puede afectar la competencia y a los intercambios entre los Estados miembros. Según la jurisprudencia comunitaria el requisito se cumple se la empresa beneficiaria de la ayuda ejerza una actividad económica que envuelva el intercambio entre los Estados miembros.

Finalmente, la respectiva medida debe ser específica o selectiva de forma a favorecer determinadas empresas o producciones. No sería una medida selectiva aquella que se encuentra abierta a todos los agentes económicos que actúan en el territorio de un Estado miembro. Si son aplicadas a todas las empresas y a todas las producciones, no constituyen ayudas estatales.

Conviene esclarecer que no configuran ayudas estatales las medidas de pura técnica fiscal, como por ejemplo la fijación de tipos impositivos o normas de depreciación y amortización. Así como no son las dirigidas a alcanzar una finalidad política económica general con uso de medida de reducción de la carga fiscal asociada a determinados costes de producción.[273]

Resaltase que de acuerdo con la Comisión no configuran ayudas de Estados la medida general que venga a beneficiar más determinadas empresas o sectores que otros.

[273] La Comisión en la Comunicación 98/C 384/03, menciona específicamente el ejemplo de la investigación y desarrollo y de la protección del medio ambiente.

El paradojo presentado por la Comisión es justamente los incentivos a las inversiones destinadas a la protección del medio ambiente, de los cuales solo son aprovechados por las empresas que realicen dichas inversiones.

Hay que acordar con Javier Martín Fernando que las deducciones proporcionadas por el Impuesto sobre Sociedades español no configura una ayuda de Estado.

Las medidas presentadas delante de las inversiones ejecutadas para evitar o disminuir la contaminación es una medida general para el cumplimento de política económica y de la que se puede beneficiarse cualquier empresa española.

El referido autor apoyado en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea corrobora con éxito al seguir con la misma posición sobre la cuestión de la deducción para incentivar el uso de energías renovables que solo se aplica a empresas de reducida dimensión:

> Ello ya que, como ha señalado la STJCE de 2 de julio de 1974 (As. 173/73, Italia vs. Comisión), se considera ayuda estatal toda medida destinada a eximir las empresas de un sector determinado de las cargas resultantes de aplicar normalmente el sistema general, "*sin que esta exención pueda quedar justificada por la naturaleza o la economía del sistema".*En el caso de las pequeñas y medianas empresas, como reconoce la propia Comisión, el propio sistema fiscal impone la necesidad de establecer disposiciones especiales, ya que se derivan de diferencias objetivas los contribuyentes.
>
> Ahora bien, la conclusión no puede ser la misma si se entiende que los anteriores beneficios fiscales son aplicables a las empresas que se dedican profesionalmente, al sector medioambiental. En tal caso, podría afirmarse que nos encontramos ante una ayuda de Estado, ya que favorecería a *"determinadas empresas o producciones".*

En la misma perspectiva complementa Javier Martín Fernández que el artigo 2 del Tratado de la Comunidad Europea asegura la protección del medio ambiente como uno de los objetivos comunitarios y sigue en otros dispositivos como los apartados 4 y 5 del artículo 95 hay la previsión que *más allá de las normas armonizadoras, los Estados establezcan disposiciones nacionales que refuercen este ámbito de protección en el ámbito de las "Directrices comunitarias sobre ayudas estatales del medio ambiente".*[274]

Así, señalando las principales excepciones relacionadas a las actividades medioambientales en las que las ayudas estatales no son incompatibles con el mercado común están en el artículo 87.3 del Tratado, en que la letra *b) considera como excepción a las ayudas de Estado cuyo objeto es fomentar la realización de un proyecto importante de interés común europeo,* mientras la letra *c) establece otra posible excepción para las ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades económicas, siempre que no alteren las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común.*[275]

[274] 94/C72/03 *DOCE* de 10 de marzo de 1994.
[275] Cfe MARTÍN FERNÁNDEZ, J. *Op. Cit.* p. 131.

7.13. EL PLANEAMIENTO FISCAL AMBIENTAL DEL SECTOR ELÉCTRICO

La imposición de tributos dichos ambientales[276] sobre la electricidad sólo acarrearía para encarecer el consumo y para ejecutar sólo algunas actuaciones atenuantes insuficientes para reparar el daño ambiental causado por el sector. Además, presente la política de neutralidad fiscal asumida por diversos Estados perjudica más este tipo de medida.

Al lado de los tributos ambientales que pueden gravar la electricidad, parecen más eficientes las medidas tributarias de incentivo, o sea, mediante beneficios fiscales para la promoción de los modos de producción de energía eléctrica más eficientes frente al medio ambiente.

Los incentivos fiscales sirven como una manera de considerar la tutela el medio ambiente como una inversión beneficiosa. Las empresas podrán evaluar la conveniencia de adecuarse a poner en práctica la ley adhiriendo a un sistema de premio, con base en eco-incentivos a favor de quien incorpora libremente las exigencias de la tutela ambiental.[277]

Por incentivo fiscal o beneficio fiscal son medidas desgravatorias que no buscan establecer el gravamen ajustado a la capacidad económica del contribuyente, sino proteger una realidad ya existente o fomentar un cambio de conductas.

---

[276] Un ejemplo sería establecer impuesto especial con un gravamen más alto para actividades de riesgo ambiental, como el caso de la energía eléctrica producida por termoeléctrica.

[277] FERRAJOLI, L. *Fiscalità ambientale ed eco-incentivi.* In "il fisco" n. 39 del 23 ottobre 2000.

En este último caso que se debe atañer el incentivo, que es fomentar una conducta que se quiere que sea adoptada de acuerdo en conformidad con el medio ambiente.

Tratándose se actuación estatal consistente en el resguardo del medio ambiente estaremos delante un incentivo tributario de configuración ambiental. Con los incentivos fiscales se crea una posibilidad viable de obtener del mercado una postura en concreto de aproximación con el medio ambiente.

Proporcionase un sistema de medidas fiscales contributivas y facilitaciones que puedan hacer la diferencia entre quien produce respectando el medio ambiente y quien continua a producir contaminando sin consciencia del medio ambiente.

Todavía las subvenciones deben ser dirigidas a producción de energía eficiente en relación al medio ambiente. En esto caso, los beneficios fiscales resultan más prósperos al desarrollo sostenible en el sector de la energía eléctrica en las distintas figuras tributarias de manera que se colabore con el uso de energías renovables.

Es cierto que con lo sistema tributario en que todos deben contribuir al sostenimiento de los gastos públicos choca con los beneficios fiscales. Es lo que hace con que este instrumento sea usado con más cautela de modo a evitar que se abuse del mismo por aquellos que solo desean aprovechar sus ventajas o hasta mismo pueden favorecer intereses de grupos de presión.

Es adecuado favorecer estas técnicas para el fomento de determinadas actividades y sectores que en determinados momentos atendiendo políticas económicas o sociales.

Plausible es el sistema de establecimiento de deducciones por inversiones en específicos activos destinados a la producción de energía renovable.[278]

Se traduce en una forma de estimular la adopción de tal energía sustituyendo la tradicional, buscando además del beneficio ambiental el beneficio fiscal.

Importante son las inversiones para la tutela ambiental y de igual forma son relevantes los beneficios fiscales que se incluyan en los tributos existentes que afecten el sector eléctrico.

Respectivas inversiones a que se beneficiarían con los incentivos fiscales podrían ser las dirigidas a la modificación en los procesos de producción de las empresas eléctricas.

Los incentivos fiscales pueden ser admitidos como ayudas a la inversión. Serían incentivos iníciales, de apoyo al comienzo de la actividad de producción energética por medio de tecnologías renovables, visando una atracción de capitales y el desarrollo de inversiones en la elaboración de una estructura económica estable y respetuosa al medio ambiente.

Las ayudas de inversión conforme están dibujadas, contribuyen al desarrollo económico del sector eléctrico, por medio de la inversión que necesita un tratamiento especial frente a su coste y sobre todo, en relación a la eficiencia enérgica. Con este carácter especial que el marco en el que se desarrolla está en consonancia con el principio de la proporcionalidad.

Por fin, en el marco de la Unión Europea, la Comisión hizo una importante observación en el Considerando 45 del Reglamento n. 800/2008 de 06 de agosto de 2008, por el cual

[278] Por ejemplo: energía eólica, solar o geotérmica.

declara determinadas categorías de ayuda compatibles con el mercado común.[279]

En referido documento la Comisión destaca que como uno de los principales objetivos de la Estrategia de Lisboa para el Empleo y el Crecimiento es el desarrollo sostenible, en el cual debe ser asegurada la competencia y la seguridad de los suministros energéticos, con base en la protección y mejora de la calidad del medio ambiente.

Según la Comisión y de acuerdo con lo que se ha planteado en el presente estudio, las condiciones normales de mercado acaban por no incentivar los emprendimientos a reducirán el potencial contaminador de su actividad, una vez que presupone un aumento en sus costes. Así, confiere la relevancia reiteradamente debatida del trabajo de los incentivos para desarrollar determinadas actividades en conformidad con el medio ambiente y en consonancia con el mercado actual.

[279] Diario Oficial de la Unión Europea, L 214/9, el 9.8.2008.

CONSIDERACIONES FINALES

Conforme se aprecia de la presente investigación los inconvenientes ambientales han conducido a una preocupación creciente tocante al medio ambiente. La exploración de los recursos naturales ha atingido un nivel alarmante que hace con que el Estado promueva soluciones a esta problemática.

Delante de la situación que se presencia y lo que se ha visto en el trabajo, la preocupación está en los males ocasionados al medio ambiente por los factores económicos y en la busca de soluciones que propicien la inviolabilidad del medio ambiente con la adopción de técnicas renovables en el sector de la energía eléctrica.

Las medidas dirigidas a la tutela ambiental comportan carácter eminentemente político dentro del sector económico. La fiscalidad, por su vez, revela esta característica política que el Estado debe operar.

La injerencia estatal siguiendo la *extrafiscalidad* del sistema tributario conduce legítimamente los caminos que la economía y el mercado deben perseguir, de forma a estimular los modos de producción y de consumo más convenientes a la sociedad.

Los instrumentos económicos influencian en la adopción de políticas de incentivo, especialmente en los precios de bienes, de forma a tornar más atractiva la iniciativa favorable al medio ambiente.

Los instrumentos fiscales son considerados incentivos dirigidos a los productores y a los consumidores para orientarlos a elecciones a favor de actividades más sostenibles en relación al medio ambiente.

La fiscalidad ambiental tiene una finalidad específica y positiva, o sea, está fundamentada en una política de protección ambiental calcada en evitarse el daño ecológico. Al agente económico es proporcionada una margen de opción para adecuación de su actividad, no negando posibilidad de ajuste de su actividad a la defensa del medio ambiente.

Consiste en un comando de incentivo al agente económico, para que busque, según sus conveniencias y lo que le sea ventajoso, el medio más conforme con la reducción del potencial contaminante de su actividad.

Importa destacar que la intervención del Estado en la economía y en los mercados con vistas a la tutela ambiental no puede ser inflexible interrumpiendo una actividad económica lícita y necesaria al desarrollo de la humanidad.

El estudio no ha dejado de reiterar la duplicidad de la cuestión a que se depara, pues de un lado está la actividad económica que no puede destruir la naturaleza y de otro, los mecanismos de tutela ambiental no pueden paralizar toda una actividad económica lícita y relevante a la sociedad. La idea que se quiere plantear es de equilibrio entre ambos valores, ya que sería arbitrario considerar en absoluto solamente uno de ellos, ya que se limitan recíprocamente.

La relevancia del mencionado asunto gana su dimensión sobre todo cuando se trata del sector de energía eléctrica, una vez que su estructura debe propiciar un suministro eficiente por el hecho que su insuficiencia compromete con cierta magnitud el funcionamiento de toda una economía nacional.

La eficiencia del sector de energía eléctrica puede direccionar la economía de un país en la medida que su baja hace con que sean incrementados los precios de otros productos en razón de afectar sus producciones, bien como puede acarrear la reducción de inversiones en el territorio nacional.

El desarrollo económico nacional debe asegurar un adecuado suministro de electricidad, que la misma sea producida de forma continuada, ofreciendo un abastecimiento seguro y eficaz, así como un bajo coste que posibilite su acceso a todos de la sociedad.

El sector eléctrico ha adquirido una dimensión que reclama diferentes factores, primordialmente los relacionados a la demanda de electricidad y a la necesidad de inversiones para la innovación de fuentes de producción para asegurar la eficiencia energética y la preservación ambiental.

Con el incremento del sector eléctrico, el entorno natural ha sufrido sus perjuicios. El crecimiento incontrolado de su consumo aborda una preocupación que no presupone simplemente asegurar el eficiente suministro de electricidad para un desarrollo económico ventajoso, pero también que sea garantido un medio ambiente sin agresiones.

Basado en que se debe preservar el medio ambiente y de no impedir el desarrollo económico de una nación, el hecho de pautar las inversiones de un país que el sector de

electricidad denota su carácter peculiar, el cual hace necesario un estudio más consistente relacionado a la fiscalidad con vistas a la tutela ambiental.

En efecto, los análisis realizados en el estudio presentado visan una actuación a favor del medio ambiente orientada en la necesidad de alteraciones en los modos de producción y consumo para enlazar desarrollo y preservación ambiental.

Por ello, para que mecanismos dirigidos a este fin sean eficaces que los mismos deberán otorgar opciones económicamente viables y políticas gubernamentales legítimas a los fines sociales y económicos.

La protección fiscal del medio ambiente puede ocurrir estableciéndose gravámenes sobre las fuentes contaminantes, bien como incorporándose beneficios fiscales en la implantación de energías más limpias.

La fiscalidad ambiental presenta un atributo preventivo, mientras presupone internalizar las *externalidades negativas* ambientales para que el causante del daño al entorno natural soporte los costes ambientales que repasa a la sociedad, y así, lo induzca a tomar medidas de reducción, eliminación o neutralización del deterioro ambiental.

Conviene destacar que la energía eléctrica es un producto limpio y que son sus diversas etapas de producción que conducen a su realización final que ocasionan los impactos ambientales.

Por referida razón que importa ponderar medidas orientadas a creación de incentivos que favorezcan la renovación de las tecnologías de producción de electricidad para la preservación del medio ambiente.

Por tanto, los sistemas fiscales deben preocuparse con los problemas ambientales sin olvidar que deben existir formas de elecciones fiscales para la adopción de conductas más apropiadas al entorno natural dentro del sector productivo.

El cambio de conducta orientado por la fiscalidad ambiental que se amoldará consonante la tutela ambiental debe alcanzar la actividad que ocasiona el deterioro ambiental. De este modo, lo que debe trascender rentable al ente económico es asumir el encargo de evitar el impacto ambiental y no el coste del tributo.

En el sector eléctrico, la preservación ambiental debe articular instrumentos económicos más viables al ente económico para que lo incite a la adopción de técnicas renovables, para que el emprendedor contaminante no prefiera soportar los costes de una actuación impositiva al envés de cambiar su modo de producción para otro más favorable al medio ambiente.

Como hipótesis de instrumento económico en el campo de la fiscalidad ambiental se puede instituir medidas ventajosas al ente económico que no perjudica el medio ambiente, que serian los beneficios fiscales para la adquisición de equipamientos de tecnologías renovables de producción de energía eléctrica.

Con esta idea se busca reducir los impactos ambientales, de forma a concretizar el *principio quien contamina paga* como un estímulo para la preservación ambiental. La fiscalidad ambiental en consonancia con aludido principio no implica recaudar recursos financieros a los entes estatales, sino modificar comportamientos.

Para combatir los problemas ambientales ocasionados por la producción de energía eléctrica sin perjudicar su funcionamiento es imprescindible la promoción de fuentes de energías renovables, que pueden ser, por ejemplo, la eólica o solar.

De acuerdo con referida iniciativa se estará priorizando la competencia entre sus diferentes agentes tutelando el medio ambiente sin que esta protección configure una desventaja al consumidor final y a la economía, sea en calidad del servicio como en relación al precio de la electricidad.

De esta forma se estaría modulando y premiando el esfuerzo realizado por el ente económico conducente a evitar el daño ambiental, en la medida que este desempeño es recompensado por la norma relativa a los incentivos fiscales.

Substancial que sean facultados beneficios fiscales a aquellos que actúan reduciendo sus factores contaminantes al hacer inversiones en tecnologías más limpias.

En el sistema constitucional brasileño está consagrada la preocupación con la tutela del medio ambiente, estableciendo en el artículo 225 de la Carta Magna la necesidad del equilibrio ambiental para las presentes y futuras generaciones.

La Constitución Federal de la República de Brasil es un sistema normativo que prepondera sobre los demás sistemas integrantes del ordenamiento jurídico brasileño, conduciendo inclusive el Derecho Tributario vigente en el territorio del país. Y no es diferente en los otros países que tienen como su regla maestra y predominante sobre las demás su respectiva Carta Magna.

Para ello, el legislador al tornar eficaz el dispositivo de la Carta Magna brasileña puede instituir beneficios fiscales

para los agentes, que se presentan en conformidad con el entorno natural, atribuyendo un tratamiento diferenciado a estos de modo a incentivar la protección ambiental.

La institución de un estímulo ambiental debe adecuarse a reserva de la ley para que no haya empleo de analogía y arbitrariedad, y los perjuicios ambientales siguen con auxilio del Estado. Importante que sean exonerados las inversiones costosas que agregadas a tributación son inviables financieramente.

Enfatizase que el objeto del presente estudio no es incrementar la carga tributaria brasileña. El objetivo es incorporar la preocupación ambiental en el sistema fiscal brasileño ya existente.

La aplicación de nuevos tributos no es la más bien acepta por la mayoría de los doctrinadores brasileños en razón de la exacerbada carga tributaria sostenida por el contribuyente brasileño. En especial, en el sector eléctrico brasileño quedó demostrado en el trabajo que la carga tributaria supera los 30% del precio de la energía eléctrica en el país.

La forma de incentivos fiscales presentada es eficaz para alcanzar los resultados pretendidos, ya que la reducción o extinción de tributos para los entes que adquieren métodos que no perjudican el medio ambiente genera la llamada fiscalidad negativa, que al mismo tiempo acarrea el efecto de reducir los precios de la energía eléctrica producida por la empresa beneficiada, que así además de traer el desarrollo sostenible, conduce la mejora en la calidad de vida de la población.

La política fiscal conjugada con la política ambiental no puede ser desasociada de los fines a que se dirigen ejecutar,

y la limitación temporal debe estar asociada directamente a los efectos de estas medidas.

Pues, a partir de ello es que se irá verificar si la medida es eficiente o no. Una medida instituida para la tutela ambiental debe perdurar hacia el momento en que este fin fue logrado.

Si la medida perdura con una duración extremada es señal que la medida no está obteniendo el fin que ha fundamentado su creación. El instrumento fiscal no puede estar sujeto a la indeterminación de la perdurabilidad de los problemas que intenta hacer frente.

Todavía, si es posible verificar resultados positivos en ese contexto, tanto por efectos en inversión en tecnología menos contaminante como la reducción de daños al medio ambiente, la medida debe perdurar el tiempo en que persistieren respectivos efectos, ya que la temporalidad debe ir vinculada al mantenimiento de las circunstancias que provocan su necesidad.

La medida fiscal relativa a la tutela ambiental debe ser eficaz y objetiva. Eficaz mientras se comprueba como instrumento dirigido a la tutela ambiental que permite efectivamente conseguir referido fin. Objetiva en relación a su resultado, que haya un efecto concreto de la medida cuanto à calidad del medio ambiente, es decir, la norma que autorizar la medida debe ser específica (objetiva) en relación a los resultados que proyecta lograr.

En relación a los beneficios fiscales el procedimiento de concesión debe ser preventivo y de análisis comprobatorios de que los criterios y las técnicas de preservación ambiental sean efectivamente adoptados.

Los incentivos fiscales hacen parte de un efectivo sistema estructural económico, una vez que pondera la necesidad de flexibilidad de los mercados. Inseridos en el sistema tributario y económico del sector eléctrico atenuarían o inclusive neutralizarían los efectos negativos en el plano de la igualdad social y en el plano de productividad y eficiencia de su producción no incrementando sus costes que reflejan en el precio del producto.

Importa comprender que la tutela del medio ambiente debe traer efectos positivos al medio ambiente, o sea, la reducción de la contaminación.

Importante prestigiar la prevención, con la disminución de los efectos negativos al medio ambiente por medio de incentivos económicos-financieros al sector de gran importancia que es el eléctrico.

Los incentivos fiscales benefician la ejecución de inversiones con fines de preservación ambiental. Por otra perspectiva, los incentivos fiscales no necesitan solamente favorecer los emprendimientos económicos, pero también los particulares.

En efecto, importa subrayar la relevancia de los incentivos fiscales recayeren sobre los equipos de tecnologías de producción de energía eléctrica que visan la tutela ambiental para patrocinar su uso inclusive a los consumidores domésticos.

Según el criterio de la proporcionalidad de la medida, la misma se muestra también necesaria sobre todo en relación a los consumidores finales, pues a ellos debe ser asegurada la opción de utilizaren la energía eléctrica producida por modo renovable.

Por su vez, mientras el consumidor adquiere energía eléctrica de empresas generadoras, elemental para la tutela ambiental que quien soporte el coste por contaminar sea simplemente el productor, para que así o induzca a tomar medidas adecuadas al medio ambiente en su modo de producción, una vez que la problemática ambiental se concentra en la producción de energía eléctrica y no en el producto final que es la propia electricidad.

No se debe olvidar de la repercusión económica de la tributación en el precio del producto. No obstante, la tributación ambiental activa/positiva incidir simplemente sobre la actividad productora de electricidad, en la práctica y al final el productor no estará soportando solo el encargo económico del tributo, siendo que cuando destinar su producto al consumo repasará a los consumidores citado encargo económico.

No se debe olvidar que la electricidad es destinada a camadas de consumidores con diferentes niveles de capacidad económica.

Además, no se debe olvidar que se trata de un producto esencial a todos y a toda la colectividad debe ser garantido su acceso.

El incremento del precio de la electricidad ocasionado por el encargo económico del tributo causaría una segregación al acceso de este bien esencial a los consumidores que no dispondrán de opción para adoptar una tecnología ambientalmente favorable.

La fiscalidad ambiental debe ponderar si las pierdas de la sociedad no continúan ocurriendo con su implantación, pues no es privando el acceso a la electricidad que se estará

atendiendo a todos los fines que envuelven el desarrollo sostenible.

Por consiguiente, la evaluación de la proporcionalidad de la medida propicia límites de interpretación de una medida fiscal de carácter ambiental. Entre una acción que se configura entre la excepción admisible y la acción desproporcionada, la interpretación no podrá admitir que sean empleadas medidas o intensidades que resulten desproporcionadas conforme el juicio efectuado y esperado en su momento.

Agregado al tema de la tutela ambiental, el incentivo fiscal auxiliando la adopción de fuentes renovables de producción de energía eléctrica que en la mayoría de sus casos no presentan la misma eficiencia energética, compensaría la deficiencia de su producción a favor del grande potencial de preservación del medio ambiente.

Estas medidas de incentivos no constituirían transgresión al principio de la igualdad tributaria, ya que es instituida en consonancia con el sistema constitucional, sin establecer tratamiento privilegiado injustificado a determinados contribuyentes que prestigian valores constitucionalmente apoyados en la esencialidad del bien producido y del medio ambiente.

El sistema fiscal de incentivos a inversiones se asienta en proporcionar auxilios destinados a adopción de modos de producción de energía eléctrica limpios.

Referido régimen puede ser realizado como forma de deducción a la inversión sobre alguno impuesto directo, como el impuesto sobre la renta, bien como sobre impuesto indirecto, como en el caso de Brasil, sobre el impuesto sobre productos industrializados que incide, por ejemplo, sobre la

adquisición de bienes relativos a las tecnologías de producción de energías renovables.

En fin, el trabajo ha presentado variados ejemplos de intentos relacionados al equilibrio de la producción y los costes ambientales. Trasciende optar por los incentivos fiscales para aquellos que se adaptan a las políticas públicas con menor potencial contaminador.

Conforme se ha estudiado, el premio del esfuerzo y la *extrafiscalidad* justifican las políticas públicas gestionadas por el sistema tributario.

De acuerdo con lo que se ha constatado, los incentivos fiscales son primordiales a la problemática propuesta, una vez que apoya la mejora de la eficiencia energética que el país proporcionará para la producción de los demás bienes, incrementando las posibilidades de producción, y por otro lado, atraerá inversiones internacionales sin comprometer la competencia internacional por posibilitar bajo coste en la producción de energía eléctrica, todo ello pautado en la preservación ambiental.

SOMMARIO IN ITALIANO

Lo studio comincia coll'ambiente: maggior patrimonio di tutta l'umanità che più preoccupa nell'attuale realtà. La relativa preoccupazione coi cambiamenti naturali è crescente di fronte ai traumatizzanti effetti climatici a cui si assiste e che si aggravano sempre di più compremettendo la vita di tutta la collettività.

La causa principale della degradazione nei cambiamenti naturali possiede caratteristiche essenzialmente economiche. Le perdite ambientali sono, in grande parte, causate per la competitività del capitalismo per mezzo dell'eccessiva utilizzazione dei ricorsi naturali.

La crisi ambientale attira l'attenzione affinché la preservazione dell'ambiente appaia come una condizione necessaria alla compatibilizzazione dello sviluppo economico coll'utilizzo razionale ed equo dei ricorsi naturali. Cioè, lo sviluppo economico dev'essere raggiunto attraverso lo sviluppo sostenibile.

L'ambiente è un bene giuridico tutelato costituzionalmente ed i poteri pubblici sono i principali responsabili nel decidere le misure per la sua preservazione d'accordo coi settori economici.

La presenza dello Stato è fondamentale per la protezione dell'ambiente poiché attua come intermediazione

degli interessi collettivi e individuali. Nel pertinente contesto, uno degli agenti di carattere economico s'incontra nel sistema tributario.

Quando si parla sul tema dello sviluppo di una società nel suo contesto è difficile separare dallo stesso il settore elettrico. L'elettricità si mostra come un elemento di prima necessità, non solamente per il benessere delle persone ma anche per lo sviluppo economico coll'approfittamento tecnologico ed industriale.

L'importanza del presente studio è l'attenzione sul fatto che quando si tratta del settore dell'energia elettrica si deve osservare che la sua struttura deve proporzionare una fornitura efficente, già che la sua mancanza comprometterebbe in grande scala il funzionamento di tutta un'economia nazionale.

Il settore elettrico ha adottato una dimensione che richiede diversi fattori, principalmente quelli relazionati all'aumento della richiesta di elettricitá, la necessità di investimenti per nuovi progetti di fonti di generazione, l'interesse all'efficienza energetica ed alla preservazione dell'ambiente.

L'efficienza del settore elettrico ha la potenzialità di direzionare l'economia di un paese al punto che la sua riduzione determinerebbe l'aumento dei prezzi di altri prodotti in ragione di attingere le sue produzioni ed anche di occasionare la riduzione di investimenti nel territorio nazionale.

Per uno sviluppo nazionale adeguato l'elettricità dev' essere prodotta di forma continua, offrendo sicurezza ed efficacia nella sua fornitura, così come un costo basso per assicurare l'accesso a tutta la società.

Intanto, collo sviluppo e l'incremento del settore elettrico, l'ambiente ha continuato ad essere pregiudicato. La crescita immoderata del suo consumo porta una preoccupazione che non presuppone appena l'assicurare l'efficiente fornitura di elettricitá proporzionando lo sviluppo economico, ma anche il garantire un ambiente senza aggressioni.

Essendoci la necessità di preservare l'ambiente, il fatto di presentare questo modo di orientare gli investimenti di un Paese in cui il settore elettrico dimostra certe peculiarità che proporzionano la necessità di una visione più critica e consistente relazionata alla tributazione si considera la sua protezione.

Le analisi fatte in questo studio verificano che l'attuazione in favore dell'ambiente dev'essere orientata d'accordo colle necessità di modifica dei modi di produzione e di consumo per coniugare il suo sviluppo e la sua conservazione.

Affiché misure siano in questo senso efficienti le stesse dovranno designare alternative economicamente fattibili e politiche governamentali legittime con prospettive sociali ed economiche.

Tra le possibili soluzioni esaminate per ridurre il deterioramento dell'ambiente occasionato dalla produzione dell'energia elettrica c'è l'imposizione fiscale sull' attivitá contaminante ed in contropartita l' offerta di benefici fiscali per le imprese sviluppanti attivitá con incidenza favorevole al contesto ambientale.

Innegabile che la protezione dell'ambiente è fondamentale, tuttavia la stessa non può essere posta di

forma assoluta rivelandosi come un ostacolo che paralizzerebbe lo sviluppo. Lo sviluppo economico è ugualmente un valore che deve essere considerato dentro le politiche statali.

Di questa forma, le circostanze che devono essere ponderate si concentrano nella questione dell'attivitá economica che non può terminare colla natura e la politica ambientale e non può paralizzare un'attività economica lecita e imprescindibile, com'è il caso del presente paradigma che è il settore elettrico.

Oltre ciò, è pertinente distaccare che l'energia elettrica, costituisce un prodotto non inquinante, tuttavia le differenti tappe che conducono fino alla sua realizzazione finale causano impatti ambientali.

Considerando quest'ultimo elemento implica pensare in misure orientate alla creazione di incentivi che favorirebbero nuove tecnologie di produzione di elettricità riducendo i pregiudizi ambientali.

I sistemi fiscali si devono preoccupare coi problemi ambientali senza negare la rilevanza che questa protezione dell'ambiente esiste possibilitando misure fiscali che adottino condotte più appropriate nel settore produttivo.

In ogni caso, l'imposizione fiscale con base nel principio che chi contamina paga, deve valutare lo svantaggio che può essere arrecato alla società ed all'ambiente paragonando il costo non sostenuto dall'agente economico inquinante che nell'esercire la sua attività non adotta altra tecnica non pregiudizievole al contesto ambientale. In effetti, l'agente economico inquinante ottiene un profitto maggiore se paragonato a coloro che si preoccupano coll'ambiente.

L’imposizione fiscale può attuare di due forme, una positiva attiva, mediante l’applicazione di sanzioni più pesanti ad attività inquinanti o di forma negativa, proporzionando incentivi fiscali per ottenere politiche e misure di protezione ambientale, a chi protegge l’ambiente.

L’imposizione fiscale dimostra, basicamente, un attributo preventivo in quanto presuppone internalizzare i pregiudizi ambientali affinché chi ha causato il danno sopporti i costi che ripassa alla società, di forma di essere indotto ad adottare misure per ridurre, eliminare o neutralizzare il deterioramento ambientale.

Il cambiamento di condotta orientato dall’imposizione fiscale che si adeguerà alla protezione dell’ambiente deve raggiungere l’attività che occasiona il pregiudizio del contesto naturale. Rapidamente, ciò che deve risultare profittevole all’ente economico è la posizione di assumere il compito di evitare l’impatto ambientale e non il costo della tassa.

La preservazione dell’ambiente deve articolare strumenti economici più accessibili all’ente economico affinché favorisca l’adozione di tecniche rinnovabili, già che molte volte l’impresario inquinante preferisce pagar multe in seguito ad infrazioni impositive e sanzionatorie invece di modificare il sistema di produzione per altro più favrevole all’ambiente.

Fra i mezzi economici che si possono applicare ci sono le misure vantaggiose all’ente economico che non pregiudica l’ambiente, com’è il caso dei benefici fiscali per l’acquisizione di tecnologie non inquinanti.

L’inesistenza dei costi ambientali sui suoi responsabili non è il principale obiettivo dell’imposizione fiscale, quello che si cerca è che si riducano gli impatti ambientali. La pretesa è

concretizzare il principio chi inquina paga come uno stimolo per ridurre od elimininare il pregiudizio ambientale.

Il fine dell'imposizione fiscale d'accordo con quanto determina detto principio non significa essenzialmente riscuotere ricorsi finanziari aglie enti statali ma modificare i loro comportamenti.

Per affrontare i problemi causati dalla produzione di energia elettrica è imprescindibile la promozione di fonti di energie rinnovabili, che si rivelano di forme differenti, come per esempio, le installazioni di energia eolica, solare fotovoltaica e biomassa.

Il sistema elettrico deve dare la precedenza alla formazione di competitività tra i suoi diversi agenti, nel senso di tutelare l'ambiente, senza che la stessa non configuri uno svantaggio al consumatore finale, sia in qualità di servizio come in relazione al suo prezzo.

Si evidenzia la convenienza dell'istituzione, all'uso di meccanismi fiscali per la protezione dell'ambiente, per il suo carattere modulatore dello sforzo realizzato dall'ente economico diretto ad evitare l'impatto ambientale, nella misura in cui questo disimpegno è premiato dalla norma attinente agli incentivi fiscali.

L'importante è che siano proporzionati i benefici fiscali per coloro che attuano riducendo i loro fattori inquinanti investendo in tecnologie non inquinanti o si motivino all'uso di ricorsi rinnovabili.

Si osserva che la misura relativa agli incentivi fiscali dev'essere efficace ed obiettiva. Efficace in quanto attua atraverso i mezzi diretti alla preservazione ambientale che realmente attingono il loro fine. Obiettiva in relazione al suo risultato, che ci sia un effetto concreto della misura in

relazione alla qualità dell'ambiente, la Legge che autorizza il beneficio dev'essere specifica (obiettiva) in riferimento ai risultati che si pretendono raggiungere.

Il processo di concessione di questi benefici dev'essere preventivo e con analisi comprobatoria sul fatto che i criteri e le tecniche rinnovabili siano effettivamente adottate, così come un esame posteriore degli effetti positivi sull'ambiente.

Gli incentivi fiscali compongono un effettivo sistema strutturale economico, quando pondera la necessità di flessibilità dei mercati. Inseriti nel sistema tributario ed economico del settore elettrico alleggerirebbero o perfino neutralizzerebbero gli effetti indesiderati sul piano della disuguaglianza sociale ed in quello della produttività ed efficienza di alcuni sistemi di produzione non incrementando i loro costi che rifletterebbero nel prezzo del prodotto.

In ogni caso, gli incentivi fiscali non devono favorire appena le corporazioni economiche, ma anche i particolari. Sono importanti gli incentivi fiscali che incidono sulle attrezzature per la produzione di energia elettrica il cui fine è la presevazione dell'ambiente per favorire il loro uso anche ai consumatori domestici.

È importante evidenziare il criterio della proporzionalità della misura istituita, già che sarà proporzionale e necessaria per lei stessa, principalmente in relazione ai consumatori finali, in quanto dev'essere garantita a loro l'opzione di utilizzare energia elettrica prodotta di forma rinnovabile.

Intanto che il consumatore acquisisce energia elettrica di imprese generatrici, è importante per la tutela dell'ambiente che chi sopporta il costo per inquinare sia solamente il produttore, perché così viene indotto a prendere misure adeguate all'ambiente nel suo modo di produrre, una volta che

la problematica ambientale concentra la produzione di energia elettrica e non il prodotto che è la propria elettricità.

In ogni caso, se l'imposizione fiscale attiva incide semplicemente sul produttore, in pratica questo non starà sopportando da solo il peso economico della tassa perché destinerà il suo prodotto ai consumatori ripassando loro questo costo.

Nella riferita congiuntura, il prodotto è destinato ad una fascia di consumatori con differenti livelli di capacità economica. L'elettricità è un prodotto essenziale per tutti ed il suo accesso dovrebbe essere assicurato a tutta la collettività. L'aggiunta del costo economico della tassa ripassata ai consumatori aumenta il prezzo dell'elettricità, e ciò determinerebbe che l'energia elettrica non sia più accessibile ad un'importante fascia della società che non dispone dell'opzione di adottare una tecnologia favorevole all'ambiente.

Con l'imposizione fiscale bisogna fare attenzione che non continuano occorrendo perdite per la società colla sua instaurazione, in quanto non è privando l'accesso all'elettricità che si starà attendendo a tutti i fini che coinvolgono lo sviluppo sostenibile.

Il sistema tributario come mezzo di tutela ambientale ha come fine essenziale l'evitare di produrre lesioni all'ambiente, così la gestione che conta deve incidere sulle condizioni che controllano gli effetti che aggrediscono l'ambiente.

Con effetto, la valutazione della proporzionalitá della misura proporziona limiti di interpretazione di una misura fiscale di carattere ambientale. Precisamente un'azione che si configura tra l'eccezione ammissibile e l'azione spoporzionata, l'interpretazione non potrà ammettere che siano applicate

misure o intensità che risultino sproporzionate conforme il giudizio effettuato e sperato nel suo momento.

In altre parole, la proporzionalità della misura, così come la finalità che persegue, deve motivare la necessità di vincolare la misura all'obiettivo prefissato.

Insieme al tema ambientale, l'incentivo fiscale alle fonti rinnovabili di produzione di elettricità che molte volte non presentano la stessa efficienza energetica, compenserebbe la sua produzione in favore del grande potenziale di preservazione dell'ambiente.

Un regime fiscale di incentivi ad investimenti consiste nel proporzionare aiuti destinati all'adozione di tecnologie rinnovabili. Detto regime può essere realizzato come forma di deduzione all'investimento su alcune imposte dirette, come la dichiarazione dei redditi, così come sulle imposte indirette, come nel caso del Brasile, sulle imposte che incidono sui prodotti industrializzati, per esempio, sull'acquisizione di beni di capitali o beni industrializzati che consistono nelle tecnologie di produzione di energia rinnovabile.

Gli incentivi fiscali traggono due grandi benefici economici , il primo è il miglioramento dell'efficienza energetica che il territorio del Paese proporzionerà per la produzione di altri beni, in quanto aumenteranno le opzioni di produzione, ed il secondo, insieme col primo aspetto favorevole , sarà un'attrazione per investimenti internazionali per possibilitare un basso costo nella produzione di elettricità, tutto questo in conformità con la preservazione dell'ambiente.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

ALEXANDRE, R. *Direito tributário esquematizado.* São Paulo: Editora Método, 3º edição, 2009.

ALMUDÍ CID, J. M. *La tributación sobre las fuentes de energía contaminantes y su discutible compatibilidad con los acuerdos de la Organización Mundial del Comercio (la problemática aplicación extraterritorial del Protocolo de Kyoto).* Noticias de la Unión Europea, n. 237, Año XX, Octubre de 2004.

ALONSO GONZÁLEZ, L. M. *La conformación de los tributos medioambientales acorde con el principio de la capacidad económica: análisis de dos supuestos de derecho positivo.* Revista Contabilidad y Tributación, n. 202, enero de 2000.

ALVAREZ GARCÍA, S., ALVAREZ VILLA, M. T. *Los impuestos especiales en la Unión Europea ¿De una finalidad recaudatoria a la protección del medio ambiente?* Noticias de la Unión Europea, n. 183, Año XVI, Abril de 2000.

ARIÑO ORTIZ, G. y ASOCIADOS. *Energía en España y desafío europeo – Seguridad, concentración empresarial, competencia, regulación.* Granada: Editorial Comares, 2006.

AZEVEDO, P. F. *Ecocivilização: ambiente e direito no limiar da vida*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005.

BAENA AGUILAR, A. *Protección impositiva del medio natural (1).* Noticias de la Unión Europea, n. 122, Año XI, CISS, Marzo de 1995.

BÁEZ MORENO, A., RUIZ ALMENDRAL, V. *La tributación mínima sobre la energía en la Unión Europea: entre las exigencias del mercado único y los principios de justicia tributaria.* Noticias de la Unión Europea, n. 268, CISS, Mayo de 2007.

BARREIRINHAS, R. S. *Manual de Direito Tributário.* São Paulo: Editora Método, 2006.

BARROS CARVALHO, P. *Curso de Direito Tributário.* São Paulo: Editora Saraiva, 2007.

BAYONA DE PEROGORDO, J. J. SOLER ROCH, M. T. *Gasto público y medio ambiente.* Noticias de la Unión Europea, n. 122, años XI, CISS, Marzo de 1995.

BELTRAN DE FELIPE, M. *Aproximación a los instrumentos de intervención administrativa sobre el medio ambiente en el Derecho comunitario.* Noticias de la Unión Europea, n. 122, Año XI, CISS, Marzo de 1995.

BENÉVOLO DE ANDRADE, L. *Desoneração Tributária e Promoção Comercial do Brasil no Exterior.* Cadernos de Direito Tributário, Revista de Direito Tributário, Ano 15, Julio-Septiembre de 1991.

BILBAO ESTRADA, I., MATEOS ANSÓTEGUI, A. I. *Régimen tributario de los derechos de emisión de CO2.* Revista Tribuna Fiscal, Grupo Wolters Kluwer, n. 190-191, Agosto-Septiembre de 2006.

BOBBIO, Norberto. Dalla estruttura alla funzione: nuovi studi di teoria del diritto. 2. ed. Milano: Edizioni di Comunità, 1984.

BUÑUEL, M. *Los instrumentos económicos como incentivo a la eficiencia energética. In Estudios sobre fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible.* Dirección Ramón Falcón y Tella. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2006.

CARBAJO VASCO, D. *Algunas notas sobre la tributación del comercio de derecho de emisión.* Noticias de la Unión Europea, n. 258, CISS, Julio de 2006.

CARNEIRO, D. A. *Tributo e encargos do setor elétrico brasileiro. A incidência tributária nos contratos de comercialização de energia elétrica.* Curitiba: Juruá Editora, 1º edição, 2003.

CASANA MERINO, F. *La Directiva 2003/96/CE del Consejo sobre la imposición de los productos energéticos y su incidencia en el ordenamiento interno.* Noticias de la Unión Europea, n. 237, Año XX, Octubre de 2004.

CASAS AGUDO, D. *Aproximación a la categoría jurídico económica del beneficio tributario. In Estudios sobre los beneficios fiscales en el sistema tributario español. Coordinación José Antonio Sánchez Galiana.* Madrid: Editora Marcial Pons, 2008.

COBOS GÓMEZ, J. M. *Las deducciones por inversiones medioambientales: aproximación legal, administrativa y jurisprudencial.* Navarra: Thomzon Aranzadi, 2004.

CONTINENTINO, M. C. *A seletividade do ICMS incidente sobre energia elétrica e a constitucionalidade da graduação de alíquotas segundo o princípio da capacidade contributiva. In* Revista Dialética de Direito Tributário, número 141, Ano 06/2007.

COSTA, R. H., *Princípio da capacidade contributiva.* 2º edição. Coleção Estudos de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 1996.

CREMADES & CALVO-SOTELO ABOGADOS. *Derecho de la Energía.* Editado por La Ley, edición nº 1, 2006.

DE LA CÁMARA, P. C. *Límites a la fiscalidad ambiental a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.* Noticias de la Unión Europea, n. 237, Año XX, CISS, Octubre de 2004.

DE MIGUEL CANUTO, E. *El impuesto sobre la electricidad.* Pamplona: Editorial Aranzadi, 2007.

DE MITA, E. *Principi di Diritto Tributario.* 4ª Edizione, Milano: Giuffrè Editore, 2004.

DE NUNES IBARRA, J. M. (coordinador). *La aplicación práctica del IVA, Impuestos Especiales y Comercio Exterior.* Grupo Wolters Kluwer. Editora: Edición Fiscal CISS. 2006

DERANI, C. *Curso de Direito Ambiental.* São Paulo: Max Limonad.

ESCOBAR LASALA, J. J. *La transposición de la Directiva sobre fiscalidad de los productos energéticos al Derecho Español.* Monografías, Carta Tributaria, CISS, 2ª quincena de febrero, n. 4 de 2006.

_____. *El Nuevo Marco Comunitario de la Tributación de los Productos Energéticos.* Monografías, Carta Tributaria, CISS, 1ª quincena de julio, n. 13 de 2004.

FALCÓN Y TELLA, R. *Estudios sobre fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible.* Estudios Jurídicos. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2006.

FERNÁNDEZ ORTE, J. *La tributación medioambiental – Teoría y práctica.* Navarra: Thomzon Aranzadi: 2006.

FERNANDEZ PAVES, M. J., LÓPEZ GORDO, J. F. *¿Es posible un Impuesto europeo (CO2 y Energía) para frenar el*

efecto invernadero? Noticias de la Unión Europea, n. 258, CISS, Julio de 2006.

FERRAJOLI, L. *Fiscalità ambientale ed eco-incentivi.* In "il fisco" n. 39 del 23 ottobre 2000.

FIORILLO, C. A. P., FERREIRA, Renata Marques. *Direito ambiental tributário*. São Paulo: Saraiva, 2005.

FORTES MARTÍN, A. *La "presión" ambiental de los sistemas de producción y consumo de energía. La potencial acción conciliatoria de la fiscalidad energética y ambiental y del comercio de emisiones de dióxido de carbono.* Noticias de la Unión Europea, n. 268, CISS, Mayo de 2007.

_____. *In La Aplicación de los Instrumentos Normativos de Tutela Ambiental en el Sector Energético: Retos e Incertidumbres en las Grandes Instalaciones de Combustión a Partir del Nuevo Escenario Ambiental Resultante del Régimen de Prevención y Control Integrados de la Contaminación*, 2006

GAFFURI, G. *Diritto Tributario – Parte Generale e Parte Speciale.* Padova: CEDAM. 2006.

GAGO RODRIGUEZ, A., LABANDEIRA VILLOT, X*. Energía, fiscalidad y medio ambiente en España.* Ministerio de Hacienda, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2002.

GALLO, F. y MARCHETTI, F. *I presupposti della tassazione ambientale.* In Rassegna tributaria, n. 1 di gennaio-febbraio 1999.

GARCIA DELGADO, J. L., JIMÉNEZ, Juan Carlos. *Energía: del monopolio al mercado – CNE, Diez años en perspectiva.* Comisión Nacional de Energía, Navarra: Thomson-Civitas, 2006.

GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. *Incentivos Energéticos en el Impuesto sobre la Electricidad: especial referencia al nuevo marco comunitario de imposición de los productos energéticos y la electricidad. In Estudios sobre Fiscalidad de la Energía y Desarrollo Sostenible*. Dirección Ramón Falcón y Tella, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2006

GARCÍA IZQUIERDO, S. *La deducción por inversiones en activos fijos materiales destinados a la protección del medio ambiente.* Revista Mensual Contabilidad y Tributación, n. 254, Mayo de 2004.

GARCÍA LUQUE, E. I. *Los beneficios fiscales y el medio ambiente. Análisis de la deducción por inversiones en instalaciones medioambientales.* Revista Valenciana de Hacienda Publica – Palau 14-30. Septiembre-Diciembre, 1997.

GONZALES DE LA FUENTE, J. M., *Tributos Ambientales en Alemania.* Revista Noticias de la Unión Europea, n. 122, Marzo de 1995, Año XI, CISS.

GONZALES SANCHEZ, M.I, LOPEZ ESPADAFOR, C. M. *Ley de Impuestos Especiales*. Colección Leyes Tributarias Comentadas, Director R. Calvo Ortega, Madrid: Edersa, 2001.

GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L.. *Las ayudas estatales a favor del medio ambiente en la Unión Europea.* Notícias de la Unión Europea, n. 268, CISS, Mayo de 2007.

GUTIÉRREZ VIGUERA, M. *Contabilidad de empresas de sector eléctrico.* Revista Técnica Contable, CISS, Año LIX, n. 693, Enero de 2007.

HARADA, K. *Direito financeiro e tributário.* São Paulo: Editora Atlas, 18ª edição, 2009.

HERRERA MOLINA, P. M. *El Principio "quien contamina paga" desde la perspectiva jurídica.* Noticias de la Unión Europea, n. 122, Año XI, CISS, Marzo de 1995.

HERRERA MOLINA, P. M., SERRANO ANTÓN, F. *Aspectos constitucionales y comunitarios de la tributación ambiental (especial referencia al impuesto sobre el dióxido de carbono y sobre la energía).* Revista Española de Derecho Financiero, n. 83, 1994.

JAEGER. W. K. *Carbon Taxation When Climate Affects Productivity.* Land Economics. Vol. 78, n. 3, August, 2002.

JIMÉNEZ PEÑAK, A. *Reflexiones en torno al régimen jurídico de la protección al ambiente en México.* México, D.F.: Editora Laguna, 2002.

LABANDEIRA, X. *Impuestos y medio ambiente.* Revista Economistas, n. 84, Extra, Año XVIII, 2000.

_____ ; M. LABEAGA, José. *Efectos de un Impuesto sobre las emisiones de SO2 del sector eléctrico.* Revista de Economía Aplica, n. 22, 2000.

LANS BOVENBERG, A., GOULDER, L. H. *Neutralizing the adverse industry impacts of CO2 abatement policies: what does it cost?* National Bureau of Economic Research, April, 2000.

LASARTE ALVAREZ, J., RAMOS PRIETO, J. *La compensación a las Diputaciones por la supresión del canon sobre la producción de la energía eléctrica.* Revista Tributos Locales, n. 56, Madrid: Regresa: Renta Grupo Editorial S/A, Noviembre de 2005.

LÁZARO CALVO, T. *Derecho internacional del medio ambiente.* Barcelona: Atelier Libros Jurídicos, 2005.

LIMIRO, D. *Créditos de Carbono. Protocolo de Kyoto e Projetos de MDL.* Curitiba: Juruá, 2008.

LOBO TORRES, R. *Curso de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

LOPEZ GORDO, J. F. *Medio Ambiente Comunitario y Protocolo de Kyoto: la armonización de la imposición energética o un mercado sobre emisiones de gases de efecto invernadero.* Tesis Doctoral, Facultad de Derecho, Universidad de Granada, Granada, 2006.

LÓPEZ LÓPEZ, H. *La regulación española del Impuesto sobre la Electricidad a la luz de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003.* Notícias de la Unión Europea, n. 268, CISS, Mayo de 2007.

LÓPEZ-GUZMÁN GUZMÁN, T. J. *Fiscalidad ambiental: análisis y efectos distributivos.* Granada: Editorial Comares, 2002.

LUCHENA MOZO, G. M. *Fiscalidad de la Energía.* Crónica Tributaria, n. 108, 2003.

_____. *Fiscalidad y Medio Ambiente.* Nueva Fiscalidad, n. 05, 2003.

_____; PATÓN GARCÍA, G.. *Las líneas actuales de gravamen en la tributación medioambiental.* Quincena Fiscal – Revista de Actualidad Fiscal, n. 18, Octubre de 2005.

MACHADO, H. B., *Curso de direito tributário.* São Paulo: Malheiros Editores, 29º edição, 2008.

MACHADO SEGUNDO, H. B. *A Tributação da Energia Elétrica e a Seletividade do ICMS.* Revista Dialética de Direito Tributário, n. 62, Novembro de 2000.

MAGADÁN DÍAZ, M., RIVAS GARCÍA, J. I. *Las políticas de control ambiental: una referencia a los instrumentos fiscales.* Revista Valenciana de Hacienda Publica, Palau 14-30, Septiembre-Diciembre de 1997.

MAGALHÃES MODÉ, F. *Tributação ambiental – A função do tributo na proteção do meio ambiente.* 1ª edição, 3ª tiragem, Curitiba: Juruá, 2005.

MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier. *La deducción por inversión en bienes ambientales a la luz del principio "quien contamina paga" y la prohibición de ayudas de Estado. In Estudios sobre fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible.* Dirección Ramón Falcón y Tella. Madrid: Institutos de Estudios Fiscales, 2006.

MARTÍN MOLINA, P. *Fiscalidad relativa a las empresas del sector eléctrico.* Revista Técnica Contable, CISS, Año LIX, n. 693, Enero de 2007.

MARTÍN MORALES, M. L. *Instrumentos judiciales de fomento para la protección del medioambiente.* Estudios de Derecho Judicial 65-2004, Consejo General del Poder Judicial, Madrid: Centro de Documentación Judicial, 2005.

MORENO MOLINA, A. M. *Derecho comunitario del medio ambiente – Marco institucional, regulación sectorial y aplicación en España.* Madrid: Marcial Pons, 2006.

MOSQUERA MARTINEZ, P., MERINO RUESGA, L. *Empresa y energías renovables – Lo que su empresa debe saber sobre energías renovables, eficiencia energética y Kyoto.* Madrid: FC Editorial, 2006.

ORÓN MORATAL, G. *La fiscalidad como instrumento de desarrollo y conservación de los espacios naturales.* Instituto Universitario de Estudios Fiscales y

Financieros. Universidad de Murcia. Editorial Aranzadi. Boletines 05 de Noviembre 2006 y 06 Febrero de 2007.

ORTEGA ÁLVAREZ, L. (Director). *Lecciones de Derecho del Medio Ambiente.* 3ª edición, Valladolid: Lex Nova, 2002.

ORTIZ CALLE, E. *El Ordenamiento Comunitario de la imposición de la energía y la protección del medio ambiente.* Notícias de la Unión Europea, n. 268, CISS, Mayo de 2007.

PALAO TABOADA, C. *El principio "quien contamina paga" y el principio de capacidad económica.* Obra colectiva: Direito Tributário Ambiental. Organizador Heleno Taveira Tôrres, Malheiros Editores, 2005.

PATÓN GARCÍA, G. *El principio de autonomía en el ámbito tributario. En especial, el impuesto castellano-manchego sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente.* Ediciones Parlamentarias de Castilla-La Mancha, 2005.

_____. *La fundamentación del uso de los tributos para la protección del medio ambiente.* Revista Jurídica de Castilla-La Mancha, n. 27, Toledo, diciembre de 1999.

PAULSEN, L. *Curso de direito tributário.* Porto Alegre:Livraria do Advogado Editora, 2º edição, 2008.

_____*;* SOARES DE MELO, J. E. *Impostos federais, estaduais e municipais.* Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 4º edição, 2008.

PÉREZ DE AYALA, J. L. *La traslación Jurídica de la cuota en los impuestos ambientales.* Noticias de la Unión Europea, n. 122, Año XI, CISS, Marzo de 1995.

PETERS, L. L. *The Economic Analysis of Tax-Exempt Debt in the Electric Power Industry.* 92ª Annual Conference on

Taxation. National Tax Association. Oct. 24-26, Atlanta, 1999.

PRADA GARCÍA, A.. *La política ambiental comunitaria: algunas consideraciones*. Noticias de la Unión Europea, n. 122, Año XI, CISS, Marzo de 1995.

PRADO, J. E. *Derecho del medio ambiente.* Madrid: Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, 2005.

RODRÍGUEZ MUÑOZ, J. M. *Los tributos medioambientales en el sistema multilateral de comercio y su incidencia en la política fiscal ambiental de la Unión Europea. In Estudios sobre la Fiscalidad de la Energía Eléctrica.* Dirección Ramón Falcón y Tella. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2006.

ROJAS, A. *Los sectores energéticos: liberalización y mapa empresarial.* Revista Economistas, n. 84, Extra, Año XVIII, 2000.

ROSEMBUJ, T. *La convergencia entre el Derecho Ambiental y el Derecho Tributario.* Quincena Fiscal – Revista de Actualidad Fiscal, n. 13, Julio de 1997.

ROZAS VALDÉS, J. A. *Iniciativas financieras sobre contaminación atmosférica en los EE.UU.* Revista Valenciana de Hacienda Publica. Palau 14-30, Sept -Dic de 1997.

RUBIO DE URQUÍA, F. J. *El cambio climático más allá de Kyoto – Elemento para debate.* Ministerio del Medio Ambiente, Centro de Publicaciones Secretaría General Técnica Ministerio de Medio Ambiente, 2006.

SACCHETO, C. *La costituzionalizzazione del diritto comunitario: il principio di capacità contributiva ed il divieto di discriminazione. In* Direito Tributário Aplicado.

Coordinación Heleno Taveira Tôrres. Editora Quartier Latin, São Paulo: 2004.

SALVINI, L. *Questioni attuali sulla fiscalità del settore energetico.* Rassegna tributaria, n. 6, Novembre-Diciembre de 2007, Italia.

SÁNCHEZ GALLARDO, F. J. *La tributación en el IVA de las entregas de electricidad y de gas a través de redes de distribución.* Noticias de la Unión Europea, n. 268, CISS, Mayo de 2007.

SANCHO GARCÍA, J., MIRÓ HERRERO, R., GALLARDO BERMELL, S. *Gestión de la Energía.* Valencia: Universidad Politécnico de Valencia, 2006.

SANTOS NUNES, C. *Direito tributário e meio ambiente*. São Paulo: Dialética, 2005.

SANZ DIAZ-PALACIOS, J. A. *Constitución, medio ambiente y protección tributaria del entorno natural.* Revista Jurídica de Castilla-La Mancha, n. 27, Toledo, diciembre de 1999.

SIMÓN ACOSTA, E. *Consideraciones acerca del canon sobre la producción de energía eléctrica.* Revista Española de Derecho Financiero, n. 32, 1981.

SOLANA VILLAMOR, F., FERNÁNDEZ-REYES, A. J. *El Impuesto sobre la Electricidad. In La aplicación práctica del IVA, Impuestos Especiales y Comercio Exterior.* DE NUNES IBARRA, José Manuel (coordinador). Grupo Wolters Kluwer. Edición Fiscal CISS. 2006.

VAQUERA GARCÍA, A. *Fiscalidad y medio ambiente*. Valladolid: Editorial Lex Nova, 1999.

_____. *La fiscalidad ambiental: algunas reflexiones actuales*. Nueva Fiscalidad, n. 3, Marzo de 2006.

VERRIGNI, C. *La rilevanza del principio comunitario "chi inquina paga" nei tributi ambientali.* Rassegna tributaria, n. 5 di septiembre-octubre de 2003

VIDAL MARÍN, T. *Un estudio constitucional sobre el deber de contribuir y los principios que lo informan: el artículo 31.1 CE*. Editorial: Valencia, Tirant lo Blanch, 2003.

SITIOS VIRTUALES CONSULTADOS:

Agencia Nacional de Energia Elétrica – ANEEL:
http://www.aneel.gov.br

Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social y al Comité de las Regiones sobre el Sexto Programa de Acción de la Comunidad Europea en materia de medio ambiente:
http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/site/es/com/2001/com2001_0031es01.pdf

European Comission:
http://ec.europa.eu

Governo brasileiro – Planalto Federal:
http://www.planalto.gov.br

Superior Tribunal de Justiça – STJ - Brasil:
www.stj.jus.br

Supremo Tribunal Federal – STF - Brasil:
www.stf.jus.br