

UNIVERSIDAD DE SALAMANCA

FACULTAD DE DERECHO

**DEPARTAMENTO DE DERECHO ADMINISTRATIVO, FINANCIERO Y
PROCESAL**



**UNIVERSIDAD
DE SALAMANCA**

TESIS DOCTORAL

**TRIBUTACIÓN MEDIOAMBIENTAL: MEDIDAS FISCALES
EN ESPAÑA APLICABLES A COSTA RICA**

DOCTORANDA

D^a LAURA BARBOZA BARQUERO

DIRECCIÓN

DRA. D^a. María Ángeles Guervós Maíllo

SALAMANCA, diciembre 2024

CONTENIDO

	PÁGINA
I. HIPOTESIS	4-5
II. ABREVIATURAS	7
III. INTRODUCCIÓN	7-17
IV. TRIBUTACIÓN MEDIOAMBIENTAL	18-55
a. Concepto	19-29
b. Objeto de la Creación del Tributo	29-37
c. Principios Aplicables a los Tributos Ambientales	37
c.1 Principio “Quien contamina Paga”	37-47
c.2 Principio de Capacidad Contributiva	47-55
V. CREACIÓN DE MEDIDAS TRIBUTARIAS VERDES EN ESPAÑA	56-66
A. NIVEL ESTATAL	67-96
a.1 Energía	
b.2 Gases	
c.3 Residuos	
d.4 Plásticos	
B. A NIVEL AUTONÓMICO	97-166
b.1 Tributos sobre emisiones contaminantes	
b.2 Tributos sobre vehículos	
b.3 Tributos sobre residuos	
b.4 Tributos sobre el agua	
b.5 Cánones eólicos y los impuestos compensatorios	
b.6 Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales	
b.7 Impuesto sobre uso de energías renovables	
A. NIVEL LOCAL	166-212

c.1 Residuos	
c.2. Energía	
c.3 Agua	
Propuestas de mejora en imposición medioambiental	212-245
	246
VI. TRIBUTOS AMBIENTALES CREADOS EN LA LEGISLACIÓN COSTARRICENSE	
A. Protección al medio ambiente en Costa Rica	246-293
B. Estudios económicos de la OCDE para Costa Rica	293-297
C. Propuestas para Costa Rica en imposición ambiental	297-300
	301-304
VII. CONCLUSIONES	
VIII. BIBLIOGRAFIA	305-312

I. HIPÓTESIS DE TRABAJO

El derecho tributario ha ido evolucionando más allá de la satisfacción del fin público, más allá del tema de la mera recaudación de impuestos, para contribuir con la formación de un patrimonio público. De ahí que, parte de la doctrina admita que el Derecho Tributario recoge situaciones de la vida económica, como rendimientos, patrimonio, servicios, que normalmente han sido objeto de normas índole impositivo, para abrirse cambio hacia temas de extrafiscalidad de los tributos.

Por ende, doctrinalmente se ha admitido que la finalidad de ciertos tributos podría ser de carácter “extrafiscal”, más allá de la mera obtención de ingresos recaudatorios para el Erario Público: *“Desde la célebre definición de tributo del publicista alemán OTTO MAYER, acogida en la Ordenanza Tributaria alemana de 1914, se ha solido entender que la finalidad básica que fundamenta la imposición de tributos es la de obtener ingresos (finalidad recaudatoria). En ese sentido se ha considerado que la presencia de esta finalidad constituye un rasgo esencial en la propia definición del tributo. La doctrina moderna reconoce ampliamente que los tributos, sobre todo con el advenimiento de las teorías sobre la intervención del Estado en la economía, no solo atienden a la finalidad recaudatoria, sino a otras finalidades no recaudatorias o, como se les suele llamar, extrafiscales.”*¹

El término “Extrafiscalidad” aplica para aquellos tributos que propongan disuadir o desincentivar actividades que se consideren nocivas para el medio ambiente, en sentido positivo, estimulando actuaciones protectoras de dichos fines, sin perjuicio de que la finalidad extrafiscal no sea incompatible con un propósito recaudatorio, aunque sea secundario, lo que puede ser esencial al propio concepto de tributo, que no es otro que aquel cuya finalidad es contribuir para el sostenimiento de los gastos públicos. De ahí que dicho término obedezca a una finalidad que va más allá de la mera recaudación de

¹ TORREALBA NAVAS, A. “Derecho Tributario” Parte General. Tomo I. Principios Generales y Derecho Tributario Material. Editorial Jurídica Continental. 2009. Páginas 28 y 29.

tributos, promoviendo un incentivo diverso que podría estar relacionado con el cumplimiento de un fin público, destinado a la conservación del medio ambiente, al bienestar social, a la salud pública, etc.

El fin extrafiscal posibilita la consecución de otros objetivos fiscales, de contenido social, tales como la protección al medio ambiente, fin que se escapa de la finalidad principal de recaudación a favor del erario público.

Lo anterior encuentra fundamento no solo en la protección del medio ambiente, sino en el amparo de uno de los derechos que protege la Constitución Política Costarricense, sea el denominado Derecho al medio ambiente, contemplado en el artículo 50 de nuestra Constitución Política.

Así, mediante el presente trabajo de investigación se determinará si en Costa Rica, la finalidad extrafiscal se ha visto proyectada a la materia ambiental en el sostenimiento de políticas ambientales, a través de varias leyes que han creado impuestos a actividades que podrían afectar el medio ambiente, por cuanto, lo cierto del caso es que lo recaudado podría no ser utilizado en el resarcimiento por conductas contaminantes o en la prevención de dichas conductas.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS:

1. Investigar el marco histórico de la creación de los tributos verdes en España y su evolución en el tiempo.
2. Investigar los diversos tributos verdes que han sido desarrollados en España y Costa Rica.
3. Realizar un marco comparado de la fiscalidad ambiental entre España y Costa Rica
4. Determinar cuáles de estos tributos resultan aplicables a la economía costarricense.
5. Determinar si los impuestos verdes implementados en España y Costa Rica verdaderamente contribuyen al fin social para el cual fueron creados.
6. Determinar cuáles impuestos españoles pueden ser utilizados en Costa Rica para la protección y resguardo del medio ambiente.

II. ABREVIATURAS

OCDE - Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos

UE - Unión Europea

CO₂ - Dióxido de carbono

GEI - Gases de efecto invernadero

IVA - Impuesto sobre el Valor Añadido

IEA - Agencia Internacional de Energía

CEE - Comunidad Económica Europea

HFC - Hidrofluorocarbonos

PFC - Perfluorocarbonos

SF₆ - Hexafluoruro de azufre

IVTM - Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica

TFUE - Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea

LCR - Ley de Cambio Climático

N₂O - Óxido nitroso

CFC - Clorofluorocarbonos

OCM - Organización Común de Mercado

IEA - Agencia Internacional de Energía

IVTM - Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica

IPCC - Panel Intergubernamental sobre Cambio Climático

ETS UE - Sistema de Comercio de Emisiones de la Unión Europea

OCM - Organización Común de Mercado

HFC - Hidrofluorocarbonos, compuestos usados en refrigeración y aire acondicionado que son gases de efecto invernadero.

PFC - Perfluorocarbonos, otro tipo de gas de efecto invernadero utilizado en varias industrias.

SF₆ - Hexafluoruro de azufre, un gas con alto potencial de calentamiento global.

LCR - Ley de Cambio Climático

N₂O - Óxido nitroso

CFC - Clorofluorocarbonos.

III. INTRODUCCIÓN

Con la elaboración del presente trabajo de investigación se pretende estudiar una de las figuras impositivas más novedosas para Costa Rica como es el tema de la fiscalidad ambiental, en el caso de los denominados “Tributos verdes” o impuestos medio ambientales, realizando un marco comparado con España, con el fin de determinar si la experiencia que ha tenido dicho país con la implementación de éste tipo de tributos ha resultado beneficiosa para la recaudación y sobre todo para la conservación del medio ambiente.

En países nórdicos, por ejemplo, en la época de los años 90, se crean compensaciones recaudatorias con imposición ambiental, por medio de la incorporación de nuevos impuestos ambientales sobre emisiones.²

La concientización sobre el problema climático ha sido preocupación a lo largo del mundo, es así como mediante el Protocolo de Kioto de la Convención Marco de las Naciones Unidas para el Cambio Climático, adoptado en Kioto, Japón, el 11 de diciembre de 1997, se dispuso una obligación para los países desarrollados y países con economías en transición a economías de mercado, de reducir las emisiones de gases con efecto invernadero que causan el cambio climático. Dicho protocolo entró en vigencia hasta el 2005.³

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 3 del Protocolo de Kioto *“Las Partes incluidas en el anexo I se aseguraran, individual o conjuntamente, de que sus emisiones antropógenas agregadas, expresadas en dióxido de carbono equivalente, de los gases*

² PATON GARCIA, G. “El efecto uniformador de la globalización en las líneas impositivas medioambientales.” *Fiscalidad medioambiental: iniciativas y orientaciones actuales*. Instituto de Estudios Fiscales. 2012. Pág.7.

³ RENIEBLAS DORADO, P. “Definiciones relevantes y consideraciones generales a efectos del estudio.” *Imposición medioambiental: reflexiones para una futura reforma*. Fundación Impuestos y Competitividad. Julio 2018. Pág.33.

de efecto invernadero enumerados en el anexo A no excedan de las cantidades atribuidas a ellas, calculadas en función de los compromisos cuantificados de limitación y reducción de las emisiones (...) con miras a reducir el total de sus emisiones de esos gases a un nivel inferior en no menos de 5% al de 1990 en el periodo de compromiso comprendido entre el año 2008 y el 2012”.

En este sentido, el Anexo A del Protocolo de Kioto emitió una lista de los gases de efecto invernadero cuyas emisiones debían quedar limitadas, siendo estos el Dióxido de Carbono (CO₂), Metano (CH₄), Óxido Nitroso (N₂O), Hidrofluorocarbonos (HFC), Perfluorocarbonos (PFC) y Hexafluoruro de azufre (SF₆).

Seguidamente, es dable indicar que en varios países europeos la preocupación por la aplicación de fiscalidad ambiental ha sido notoria, lo que les ha permitido llevar controles para la protección del medio ambiente. En este sentido, la Unión Europea ratificó el referido protocolo en el año 2002, comprometiéndose a una reducción de emisiones de hasta un 8%, el cual fue repartido entre 15 estados que conformaban la Unión Europea.

Es así como, los Estados miembro de la Unión Europea con el fin de acatar las disposiciones del Protocolo de Kioto, acordaron la aprobación del Reglamento (CE) N° 842/2006 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo, relativo a determinados gases fluorados de efecto invernadero, no obstante, dicho texto fue derogado por el Reglamento (UE) N° 517/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, mediante el cual se establece el marco regulatorio a nivel comunitario en relación con los gases fluorados de efecto invernadero (hidrofluorocarburos, perfluorocarburos y hexafluoruro de azufre), cuyo objetivo es la contención, prevención, y consecuentemente, reducción de las emisiones a la atmósfera de estos gases fluorados de efecto invernadero, creando un marco regulatorio que permitiera conseguir un mayor nivel de protección y mejora del medio ambiente como objetivo fundamental de la Unión.⁴

⁴ TEJEDOR DE LA FUENTE, E. “Fiscalidad de las emisiones a la atmósfera”. *Imposición medioambiental: reflexiones para una futura reforma*. Fundación Impuestos y Competitividad. Julio 2018. Pág.158.

Después de la aprobación del Protocolo de Kioto se adopta la Directiva 2003/87/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de octubre de 2003, por la que se establecía un régimen para el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero en la Comunidad, para el cumplimiento del compromiso de reducción de emisiones de estos gases, modificado por la Directiva 2008/101/CE y la Directiva 2009/29/CE.⁵

En el año 2009 el gobierno francés propuso la introducción de la figura denominada “*taxe carbone*” que grava los productos que son fuentes de emisiones de CO₂ para cumplir con los objetivos nacionales e internacionales de control de dichas emisiones y con el fin de promover cambios en el comportamiento de las empresas y los hogares en las prácticas de consumo de combustibles fósiles.⁶ Los sujetos pasivos de dicho impuesto son los hogares y las empresas no cubiertas por el sistema europeo de derechos de emisión de CO₂.

Con posterioridad, es que se crean diversas normas acordadas a nivel internacional dentro de las que es preciso mencionar a: Programa Europeo de Cambio Climático, en 2001, Paquete Europeo de Energía y Cambio Climático 2013-2020, el cual establece objetivos para energías renovables, eficiencia energética y reducción de emisiones de gases de efecto invernadero a alcanzar para 2020. Asimismo, se aprueba el Marco de Políticas de Energía y Cambio Climático 2021-2030 (“Marco 2030”), cuya finalidad es la de dotar de continuidad al Paquete Europeo de Energía y Cambio Climático.⁷

⁵ Ibidem

⁶ PATÓN GARCÍA, G. “El efecto uniformador de la globalización en las líneas impositivas medioambientales.” *Fiscalidad medioambiental: iniciativas y orientaciones actuales*. Instituto de Estudios Fiscales. Pág.10.

⁷ RENIEBLAS DORADO,P. “Definiciones relevantes y consideraciones generales a efectos del estudio.” *Imposición medioambiental: reflexiones para una futura reforma*. Fundación Impuestos y Competitividad. Julio 2018. Pág.34.

En este sentido, se ha creado un enfoque comunitario hacia las distintas fuentes de impacto ambiental, enfocándose en programas de acción con objetivos para un periodo de varios años, creando acciones futuras para instituciones de la Unión Europea como de Estados miembro, así por ejemplo, dentro de los objetivos planteados se encuentra “asegurar inversiones suficientes, tanto públicas como privadas, para la política en materia de clima y medio ambiente, teniendo en cuenta los costes medioambientales de todas las actividades de la sociedad.”⁸

En la misma línea, se emitió el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea publicado en el Diario Oficial de la Unión Europea, de fecha 26/10/2012, mediante el cual organiza el funcionamiento de la Unión y determina los ámbitos, la delimitación y las condiciones de ejercicio de sus competencias. En lo que atañe al tema ambiental, el artículo 11 del tratado expresamente indica: “*Las exigencias de la protección del medio ambiente deberán integrarse en la definición y en la realización de las políticas y acciones de la Unión, en particular con objeto de fomentar un desarrollo sostenible.*”

Así, se han emitido una serie de Directivas tendientes a instaurar a nivel comunitario una reglamentación para la eliminación de residuos, medidas sanitarias y ambientales:

- *Directiva 1975/442/CEE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de julio.*
- *Directiva 1999/31/CEE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de abril de 1999.*
- *Directiva 2006/12/CEE del Parlamento Europeo y del Consejo de 5 de abril de 2006.*
- *Directiva 2008/98/CEE del Parlamento Europeo y del Consejo de 19 de noviembre de 2008, la cual establece el marco jurídico de la Unión Europea para*

⁸ GONZÁLEZ-GAGGERO, P. “Orientaciones generales de organizaciones internacionales (ocde, fmi, ue)” Imposición medioambiental: reflexiones para una futura reforma. Fundación Impuestos y Competitividad. Julio 2018. Pág.56.

la gestión de residuos y tiene como objetivo el establecimiento de medidas destinadas a proteger el medio ambiente y la salud humana a través de la prevención o la reducción de los impactos en la generación y gestión de los residuos, la reducción de los impactos globales del uso de los recursos y la mejora de la eficacia de dicho uso.

También se han emitido Directivas alusivas al tema de emisiones, tales como:

- Directiva 2009/29/CE, que establece un límite de emisiones a nivel de la Unión Europea, así como la ya comentada transición al sistema de subastas de derechos para los productores de energía en sustitución de las asignaciones gratuitas, que aún seguirán operando en determinados sectores.

Para el uso de energías renovables, por ejemplo:

- Directiva 2009/28/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2009, la cual se encuentra relacionada con el fomento del uso de energía procedente de fuentes de energías renovables, la cual establece un marco regulador sólido y estable para el desarrollo de la energía renovable en Europa.

De conformidad con las Directrices comunitarias, se introduce la aplicación del principio *“quien contamina paga”* en el ámbito comunitario tratando de *“asegurar que quien causa la contaminación paga por ella, mediante la plena internalización de los costes ambientales por el contaminador. El objetivo es garantizar que los costes privados (soportados por la empresa) reflejen los costes sociales reales de la actividad económica (...) mediante normas ambientales obligatorias o a través de instrumentos basados en el mercado, algunos de los cuales conllevan la concesión de ayudas estatales”*.⁹

⁹ PATÓN GARCÍA, G. “El efecto uniformador de la globalización en las líneas impositivas medioambientales.” *Fiscalidad medioambiental: iniciativas y orientaciones actuales*. Instituto de Estudios Fiscales. Pag.13.

En España, este deber de conservación del medio ambiente, se ha llevado más allá de lo dispuesto por el artículo 133 de la Carta Magna que recoge el principio de reserva de ley respecto al deber de contribuir.

Por ende, se han implementado una serie de impuestos ambientales a diversas actividades en aras de evitar la contaminación ambiental, la cual produce un claro detrimento en la calidad y condición de vida de la sociedad.

España ha sido uno de los países europeos que ha promovido medidas impositivas a favor del medio ambiente, propiciando la conservación del espacio ambiental más allá de la mera recaudación tributaria, es así como el tema de la fiscalidad ambiental en España se ha venido desarrollando a tres niveles: El Estado, Comunidades Autónomas y Corporaciones locales, los cuales han creado normativa regulatoria con fines más allá de los fiscales, proteccionistas del medio ambiente, aplicando entre otras medidas los incentivos fiscales por medio de bonificaciones.

A nivel español, el primer tributo en gravar las emisiones de gases perjudiciales fue el Impuesto Especial sobre determinados Medios de Transporte, el cual se encargó de gravar de manera específica las emisiones de gases perjudiciales para la atmósfera. Dicho impuesto se configura como un impuesto específico que grava la primera matriculación definitiva en España de determinados medios de transporte o incluso la mera utilización en España de dichos medios de transporte cuando no se haya solicitado su matriculación definitiva en los plazos establecidos por la propia Ley.¹⁰

Posteriormente, se promulga la Ley 16/2013, de 29 de octubre, denominada Impuesto sobre Gases Fluorados de Efecto Invernadero por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan medidas tributarias y financieras.

Dicho impuesto, considerado de carácter extrafiscal se constituye como *“(…) un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo de aquellos productos*

¹⁰ TEJEDOR DE LA FUENTE, E. “Fiscalidad de las emisiones a la atmósfera. Imposición medioambiental: reflexiones para una futura reforma”. *Fundación Impuestos y Competitividad*. Julio 2018 Pag.163.

*comprendidos en su ámbito objetivo (esto es, gases fluorados) y grava en fase única estos productos atendiendo a su potencial de calentamiento atmosférico”, constituyéndose como objetivo principal desincentivar la emisión de estos gases a la atmósfera.*¹¹

En este mismo sentido, se han creado *Impuestos propios de las Comunidades Autónomas* quienes han establecido impuestos con el objetivo de gravar la emisión de gases a la atmósfera, tales como Tributos sobre emisiones contaminantes, Tributos sobre vehículos, Tributos sobre residuos, Tributos sobre el agua, Cánones eólicos y los impuestos compensatorios, Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales y Impuesto sobre uso de energías renovables.

Costa Rica, por su parte, es un país que goza de muchas riquezas en materia ambiental, de bosques vírgenes protegidos, parques nacionales, volcanes, zonas costeras, además de gran variedad de flora y fauna, dentro de las cuales se encuentran especies autóctonas de la zona y que frecuentemente se ven amenazadas por los desechos producidos por la industria, por la incrementación en la propiedad inmobiliaria, por la contaminación vehicular, contaminación de ríos y mares, mala utilización del agua potable, entre otras causas.

Dichas circunstancias no solo afectan al medio ambiente, sino que indirectamente lesionan el Derecho a un ambiente sano y ecológicamente equilibrado para el desarrollo de la persona, derecho considerado por nuestra Constitución Política y en diversas leyes protectoras del medio ambiente que resultan de aplicación a nuestro país.

Es así como la Ley de la Conservación de la Vida Silvestre N°7317 ha declarado de dominio público la fauna silvestre, como recurso natural renovable, el cual al tenor de lo dispuesto por la norma forma parte del patrimonio nacional. En este sentido, la ley ha declarado de interés público la flora silvestre, la conservación, investigación y desarrollo de los recursos genéticos, especies, razas y variedades botánicas y zoológicas silvestres, que constituyen reservas genéticas, así como todas las especies y variedades

¹¹ TEJEDOR DE LA FUENTE, E. “Fiscalidad de las emisiones a la atmósfera. Imposición medioambiental: reflexiones para una futura reforma.” *Fundación Impuestos y Competitividad*. Julio 2018. Pag.165.

silvestres, ingresadas al país que hayan sufrido modificaciones genéticas en su proceso de adaptación a los diversos ecosistemas.

Aunado a lo anterior, dicho cuerpo normativo delega las acciones tendientes a la protección directa de la fauna silvestre y demás componentes al Ministerio de Ambiente y Energía, en cuanto a la producción, manejo, extracción, comercialización, industrialización y uso del material genético de la flora y la fauna silvestres, sus partes, productos y subproductos, declarándolos de interés público y patrimonio nacional.

Así, la Ley Orgánica del Ambiente N°7554, establece los objetivos que tiene el Estado en aras de garantizar el ambiente sano y ecológicamente equilibrado que nos garantiza la Constitución Política de nuestro país.

Según lo dispone el marco normativo, El Estado costarricense mediante la aplicación de dicha Ley defenderá y preservará ese derecho, en busca de un mayor bienestar para todos los habitantes de la Nación.

En razón de lo anterior, nuestra legislación, puntualmente establece en la supra citada ley N°7554, las políticas del ordenamiento territorial, proponiendo que las municipalidades y los demás entes públicos, deben definir y ejecutar políticas nacionales de ordenamiento territorial, tendientes a regular y promover los asentamientos humanos y las actividades económicas y sociales de la población, así como el desarrollo físico-espacial, con el fin de lograr la armonía entre el mayor bienestar de la población, el aprovechamiento de los recursos naturales y la conservación del ambiente.

Al tenor de lo indicado por la ley, el ordenamiento costarricense territorial se funda en el concepto de desarrollo sostenible, incorporando políticas que deben contemplar el desarrollo como motor económico y social con respeto al medio ambiente.

En este sentido, valga traer a colación la aplicación al derecho costarricense de la Declaración de Río Sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo que dispone que todos los Estados y todas las personas deben cooperar con erradicar la pobreza como requisito indispensable del desarrollo sostenible, a fin de reducir las diferencias en los niveles de vida y responder mejor a las necesidades de la mayoría de los pueblos del mundo, asimismo, confiere la adopción de medidas eficaces en función de los costos para impedir la degradación del medio ambiente.

El artículo 11 de dicho cuerpo normativo dispone que los Estados deberán promulgar leyes eficaces sobre el medio ambiente:

“PRINCIPIO 11

Los Estados deberán promulgar leyes eficaces sobre el medio ambiente. Las normas, los objetivos de ordenación y las prioridades ambientales deberían reflejar el contexto ambiental y de desarrollo al que se aplican. Las normas aplicadas por algunos países pueden resultar inadecuadas y representar un costo social y económico injustificado para otros países, en particular los países en desarrollo.”¹²

De aquí que la Ley Orgánica del Ambiente, exige como requisito indispensable de contar con una evaluación de impacto ambiental, lo que refleja la necesidad de asegurar el menor impacto al medio ambiente posible en estricta relación a la garantía fundamental al ambiente sano y ecológicamente equilibrado.

Así las cosas, las políticas públicas encaminadas al desarrollo sostenible incorporan elementos al ordenamiento costarricense, como una forma de buscar el equilibrio entre la protección del medio ambiente y del desarrollo. Para estos efectos se cuenta con institucionalidad cuyas funciones y competencias deben hacer respetar la normativa y principios para concretar el modelo de desarrollo sostenible.

De aquí que la Sala Constitucional de Costa Rica traiga a colación la aplicación del Principio de Desarrollo Sostenible, que “persigue la eficiencia en la utilización de los recursos para que se consiga el desarrollo que satisfaga las necesidades de las generaciones presentes y futuras” y que no puede ir en contra del detrimento del medio ambiente, ya que la procura en la preservación de los recursos naturales da soporte a la vida de los seres humanos.

Así, una eventual regulación e implementación de “impuestos verdes” en Costa Rica, cuyo objetivo vaya más de allá de la mera recaudación del Estado, sino que propicie la conservación del medio ambiente como objetivo principal, podría traer grandes beneficios para Costa Rica, no solo en materia de conservación, sino también en lo que

¹² Declaración de Río sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo (un.org)

respecta a la materia recaudatoria, inyectando nuevos recursos para ser utilizados en la conservación de la especie natural y en campañas de prevención.

Para el caso de países europeos, la fiscalidad ambiental ha tenido resultados positivos y especialmente en el caso de España, se ha creado todo un marco regulatorio en materia de impuestos ambientales tanto a nivel local, como impuestos autonómicos y estatal, los cuales han tenido en muchos casos beneficios para el control y mantenimiento del medio ambiente.

Así podemos hablar de impuestos tales como:

- Tributos sobre emisiones contaminantes
- Tributos sobre energía
- Tributos sobre vehículos
- Tributos sobre residuos
- Tributos sobre el agua
- Cánones eólicos y los Impuestos compensatorio ambiental de Galicia

Por su parte, en Costa Rica se han creado impuestos ambientales tales como: Impuesto a los combustibles, Impuesto a la propiedad de vehículos, Incentivos para el uso racional de la energía, Impuesto de ventas sobre la madera, Ley para combatir la contaminación por plástico y proteger el ambiente, medidas al alto consumo de energía eléctrica y agua.

Consecuentemente, mediante el presente trabajo se pretende estudiar los impuestos ambientales aplicables en la jurisdicción costarricense y española, así como los principios de “Quien contamina paga” y “capacidad contributiva” y la finalidad no contributiva asociada a los impuestos ambientales.

Para ello, se analizarán los beneficios que los tributos verdes han traído a España, tanto en materia ambiental como recaudatoria y los posibles beneficios que traería dicha implementación en Costa Rica, en lo que le resulte aplicable.

Así las cosas, mediante el presente trabajo se realizará un marco comparado de la fiscalidad ambiental, los resultados positivos que derivan de ella y los eventuales beneficios que podría traer a legislaciones como la costarricense, carentes de toda

regulación impositiva en materia ambiental, tributos que podrían fungir como indemnizaciones hacia las áreas afectadas del medio ambiente.

IX. CONCLUSIONES

El estudio realizado mediante este trabajo concluye que es esencial que Costa Rica adopte un enfoque más integral hacia la tributación ambiental, aprendiendo de las experiencias de España. Ello incluye no solo la creación de nuevos tributos medioambientales, sino también garantizar que estos sean utilizados de forma adecuada para el desarrollo sostenible y la conservación del medio ambiente.

Lo anterior con el fin de mejorar las políticas fiscales ambientales en Costa Rica, alineándose con estándares internacionales y promoviendo un desarrollo sostenible.

Así las cosas, con fundamento en la experiencia de España se ofrecen recomendaciones para que Costa Rica tome en cuenta las experiencias de las medidas medioambientales, especialmente en el desarrollo de la tributación verde. Las principales sugerencias incluyen:

1. Aplicación del Principio “Quien contamina paga”: Se recomienda que Costa Rica refuerce la aplicación de este principio, asegurando que quienes generan contaminación asuman los costos derivados de sus acciones, con impuestos específicos que promuevan la responsabilidad ambiental. Esto implica que las empresas y particulares que generen contaminación deben asumir los costos asociados a su impacto ambiental, incentivando así prácticas más sostenibles.

2. Estructuración de impuestos ambientales: Costa Rica podría considerar la creación de impuestos sobre emisiones contaminantes, el uso de energía no renovable, y residuos, similar a los tributos aplicados en España, tanto a nivel estatal como autonómico. Costa Rica podría incurrir en el tema de las Descentralización para efectos de los tributos medioambientales: estructurado en tres niveles: nacional, regional y

local. Esto permitiría una mayor flexibilidad y adaptación a las necesidades específicas de cada región, facilitando la implementación de políticas ambientales efectivas.

3. Uso de incentivos fiscales: Al igual que en España, se sugiere que Costa Rica implemente deducciones o bonificaciones fiscales que fomenten el uso de energías renovables y otras prácticas sostenibles, con el fin de motivar conductas ambientalmente responsables. Se podrían establecer incentivos fiscales para empresas que implementen prácticas sostenibles o tecnologías limpias. Esto no solo fomentaría la inversión en sostenibilidad, sino que también podría aumentar la recaudación a largo plazo al atraer nuevos negocios

4. Evaluación de impacto ambiental previo: Ello para proyectos e iniciativas que afecten el medio ambiente, es esencial realizar evaluaciones de impacto ambiental, asegurando que cualquier actividad económica considere los costos ambientales y se gestione de forma responsable.

5. Fortalecimiento de la administración tributaria ambiental: Se recomienda a Costa Rica el desarrollo de un sistema de administración tributaria especializado en el control y gestión de tributos ambientales, lo cual permitiría monitorear y ajustar la carga impositiva de manera efectiva según los resultados ambientales logrados.

6. Promoción de energías renovables: Fomentar el uso de energías renovables a través de políticas tributarias que incentiven inversiones en tecnologías limpias y reduzcan gradualmente la dependencia de combustibles fósiles.

7. Implementación de tasas de residuos según tipo de desecho: Introducir tasas específicas para distintos tipos de residuos (plásticos, orgánicos, electrónicos), ajustando la carga tributaria de acuerdo a la dificultad y costo de su gestión, incentivando la reducción y el reciclaje. La implementación de tasas específicas para la gestión de residuos podría incentivar la reducción y reciclaje de desechos, siguiendo el modelo español donde se aplican tasas a nivel local y estatal.

8. Incorporación de impuestos para vehículos según sus emisiones: Tomando en consideración la experiencia de España, Costa Rica podría aplicar un impuesto

diferenciado para vehículos en función de su nivel de emisiones. Esto incentivaría la adopción de vehículos eléctricos y de bajas emisiones, al mismo tiempo que desincentivaría el uso de vehículos altamente contaminantes.

9. Desarrollo de impuestos autonómicos para energías contaminantes: Tal como en las comunidades autónomas españolas, Costa Rica podría desarrollar impuestos a nivel local (corporaciones municipales) para actividades que generen emisiones contaminantes, como el uso de ciertos combustibles, de manera que se refuerce la autonomía local en la gestión ambiental.

10.Fomento de la economía circular: Incorporar un sistema de bonificaciones fiscales lo que podría incentivar la economía circular, con impuestos reducidos para empresas que reutilicen materiales, reduzcan el desperdicio o promuevan productos reciclables, impulsando un ciclo productivo más sostenible.

11.Educación y concienciación: Creación de Programas educativos: Es crucial implementar programas educativos que informen a la población sobre la importancia de los tributos medioambientales y cómo estos contribuyen a la conservación del medio ambiente. La concienciación pública puede mejorar la aceptación y efectividad de estas medidas.

12. Evaluación continua: Establecer mecanismos para evaluar continuamente la efectividad de los tributos medioambientales implementados. Esto permitirá realizar ajustes necesarios basados en datos empíricos y resultados observados, asegurando que los objetivos ambientales se cumplan efectivamente.

Estas recomendaciones están orientadas a fortalecer la política ambiental costarricense, tomando como referencia la estructura de impuestos verdes que ha sido implementada en España con resultados positivos para la conservación ambiental.

Ahora bien, en Costa Rica no existen varios tributos ambientales específicos que están presentes en la legislación española. Algunos de estos tributos que podrían implementarse en Costa Rica incluyen:

1. Tributos sobre emisiones contaminantes: Este tipo de impuesto grava la emisión de contaminantes a la atmósfera, como el dióxido de carbono y otros gases de efecto invernadero. Actualmente, Costa Rica carece de un sistema similar, a excepción de algunos controles generales sobre combustibles. Se pueden establecer impuestos sobre las emisiones de gases contaminantes, similar al Impuesto Especial sobre determinados Medios de Transporte en España, que grava las emisiones nocivas. Este tipo de tributo puede ser diseñado para abarcar diferentes sectores, incluyendo transporte, industria y agricultura.

2. Impuesto sobre el uso de energías renovables: En España, existen impuestos que gravan el uso excesivo de recursos para la generación de energía, incluso si esta es renovable, para fomentar un uso eficiente y equilibrado. En Costa Rica, este tipo de impuesto aún no se ha desarrollado.

3. Cánones eólicos: España cuenta con impuestos o cánones sobre el uso de recursos eólicos. En Costa Rica, aunque existen instalaciones eólicas, no se ha implementado un tributo específico para este recurso puesto sobre grandes establecimientos comerciales. Este impuesto en España está diseñado para establecimientos que tienen un impacto ambiental considerable debido a su tamaño y operación. En Costa Rica, no existe un tributo de este tipo para compensar el impacto de estas actividades comerciales a gran escala.

4. Impuestos compensatorios: En ciertas regiones de España, se han implementado impuestos para compensar los impactos ambientales específicos en áreas afectadas. Costa Rica no tiene aún un sistema formalizado de impuestos que busquen este tipo de compensación ambiental.

1. Implementación de impuestos municipales: En Costa Rica, las municipalidades no han desarrollado tributos específicos para la protección ambiental dentro de sus territorios, a diferencia de España, donde algunas regiones tienen impuestos locales específicos para el control ambiental y la gestión de recursos.

X. BIBLIOGRAFÍA

ADAME MARTÍNEZ, F. “Panorama de la fiscalidad ambiental en España. *Fiscalidad ambiental en España: Situación actual y perspectivas de futuro*. Editorial Thomson Reuters Aranzadi. Primera Edición. (2015) España.

ALBARRÁN JIMÉNEZ, A. “Otras fuentes de impacto ambiental: aeronaves, energía nuclear, impuestos a la extracción, ruido, etc”.

ARRANZ DE ANDRÉS, C. “Las tasas municipales por prestación de servicio de alcantarillado en la comunidad autónoma de Cantabria, ¿un tributo ambiental? La reforma ambiental de las Haciendas Locales. Instituto de Estudios Fiscales.

BASTIDA PEYDRO, M. y otro. “Fiscalidad de la energía y los productos energéticos.”

BARBA DE ALBA, A y otro. “Residuos sólidos.” *Fundación Impuestos y Competitividad*. 2018

CARPISO BERGARECHE, J. “Incidencia local de los impuestos autonómicos sobre actividades contaminantes. La reforma ambiental de las Haciendas Locales.” *Instituto de Estudios Fiscales*.

CHICO DE LA CÁMARA, P. “Hacia una ambientalización del impuesto sobre vehículos de tracción mecánica”. *Instituto de Estudios Fiscales*. Pag 53

COBOS GÓMEZ, J. “Reforma de los impuestos municipales para el fomento del autoconsumo. La reforma ambiental de las Haciendas locales.”

COLLADO YURRITA, M Y OTROS. “Derecho Financiero y tributario.” Parte General. *Winihard Grafics*. (2015)

CRISTINA GONZALEZ, C. “La Fiscalidad Verde. Creación de nuevos tributos sobre emisiones y residuos.” *Universidad de Valladolid*. 2016

FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A. “La reforma ambiental del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica. La reforma ambiental de las Haciendas Locales.”

FERNÁNDEZ CABALLERO, Z. “Tributación local sobre empresas explotadoras de vehículos de movilidad personal: estado actual. La reforma ambiental de las Haciendas Locales.”

GIULIANI FONROUGE, C. “Derecho Financiero”. Tomo I. Editorial Buenos Aires, Argentina 2004.

GOMAR SÁNCHEZ, J. “Algunas claves para rediseñar el impuesto de vehículos de tracción mecánica en clave medio ambiental, de capacidad económica y de suficiencia financiera local.” *La reforma ambiental de las Haciendas Locales*.

GONZALO JUAN ABAD LLOPIS. “Una tasa para el servicio de recogida, transporte y tratamiento de los residuos sólidos en la comunidad valenciana.” *La reforma ambiental de las Haciendas Locales*.

GUERVÓS MAÍLLO, M. “El Impuesto Balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente.” *Ediciones Jurídicas y Sociales Sociedad Anónima*. Barcelona-España. Marcial Pons. 2000

GUERVÓS MAÍLLO, M. Impuestos autonómicos. Derecho Financiero y Tributario. Módulo X. Máster Derecho Español.

GUERVÓS MAÍLLO. M. "Una contribución al desarrollo sostenible: beneficios fiscales en el sector energético", en AA VV FALCÓN Y TELLA.

IZQUIERDO LLANES, G. “Una reforma fiscal para la competitividad.” *Revista Economistas. Colegio de Economistas-Madrid*. No. 178. Julio 2022.

LOZANO CUTANDA, B. “Derecho Ambiental Administrativo”. 10 edición. Dykinson

PATÓN GARCÍA, G. “El Derecho de autoconsumo eléctrico versus el “Impuesto al sol”, comentarios a la sentencia del Tribunal Supremo de 13 de octubre del 2017”. Universidad de Castilla-La Mancha – Centro Internacional de Estudios Fiscales.

PATÓN GARCÍA, G. “El efecto uniformador de la globalización en las líneas impositivas medioambientales.” *Fiscalidad medioambiental: iniciativas y orientaciones actuales*. Instituto de Estudios Fiscales. 2012.

DIRECTOR. R. “Estudios sobre fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible” *Instituto de Estudios Fiscales*, Madrid, España, 2006.

RENIEBLAS DORADO, P. “Definiciones relevantes y consideraciones generales a efectos del Estudio.” *Imposición medioambiental: reflexiones para una futura reforma*. Fundación Impuestos y Competitividad. Julio 2018

REYES RASCÓN, J. “Elementos tributarios “ecológicos” para el fomento de la adquisición y utilización de vehículos eficientes energéticamente como medida de protección del medio ambiente.” *VIII Encuentro de Derecho Financiero y Tributario “La fiscalidad en el marco de la transición ecológica”*. Instituto de Estudios Fiscales. No.06/2020.

QUERALT, J.M Y OTROS. “Curso de Derecho Financiero y Tributario”. Duodécima Edición. Madrid- España. 2001

PARRA RUIZ, G. “Fiscalidad ambiental en el ámbito local: brainstorming medioambiental para las entidades locales.” *La reforma ambiental de las Haciendas Locales*

PATÓN GARCÍA, G. “El efecto uniformador de la Globalización en las líneas impositivas medioambientales” *Instituto de Estudios Fiscales, Castilla de la Mancha*.

PEÑA CHACÓN, M. “Daño, responsabilidad y reparación del Medio ambiente”. Investigaciones Jurídicas S.A. 2011. PÉREZ ROYO, F. “Derecho Financiero y

Tributario”. Parte General. Décimo Octava Edición. Editorial Thomson-Civitas. Pág. 32. 2008

PÉREZ MARTÍN, A. "La Tributación: Luces y Sombras." Trabajo Final de Master. 2014

SALASSA BOIX. "Tributación y medio ambiente. Una alternativa sustentable." Editorial Jurídica Continental. 2018.

SERRALLÉ MALLO, C. "A vueltas con la tasa de municipal de basuras". *La reforma ambiental de las Haciendas Locales*.

SERRANO ANTÓN, F. "El pago por generación en la tasa municipal de gestión de residuos no domiciliarios como incentivo para la reducción, reutilización, recuperación y reciclaje de residuos" ISSN 1578-0244, N.º. 3, 2023 (Ejemplar dedicado a: II Jornadas sobre la Reforma Ambiental de las Haciendas Locales: La reforma en el marco jurídico europeo, estatal y autonómico / coord. por Belén García Carretero. Pág.

SERRANO ANTON. F. "Las tasas por prestación de servicios y realización de actividades administrativas en la Hacienda local." Anuario Aragonés del Gobierno Local. 2009. Pág.263-321.

SIMÓN YARZA, F. "Medio ambiente y derechos fundamentales". Imprenta Taravilla S.L 2012.

SUBERBIOLA GARBIZU, I. "La reformulación del impuesto sobre vehículos de tracción mecánica como tributo medioambiental." *La reforma ambiental de las Haciendas Locales*.

TANDAZO RODRÍGUEZ, A. "Bonificaciones ambientales en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO)". *La reforma ambiental de las Haciendas Locales. Instituto de Estudios Fiscales*.

TEJEDOR DE LA FUENTE, E. "Fiscalidad de las emisiones a la atmósfera." *Imposición medioambiental: reflexiones para una futura reforma*. Fundación Impuestos y Competitividad. Julio 2018

TAVEIRA TORRES, H. "Derecho Tributario y Derecho Privado. Autonomía privada, simulación y elusión tributaria". *Marcial Pons*. Madrid-Barcelona- Buenos Aires. 2008.

TORREALBA NAVAS, A. “Derecho Tributario. Parte General.” Tomo I. Principios Generales y Derecho Tributario Material. *Editorial Jurídica Continental*.2009.

ZULEY FERNÁNDEZ, C. “Tributación local sobre empresas explotadoras de vehículos de movilidad personal: estado actual.” *La reforma ambiental de las Haciendas Locales*. Instituto de Estudios Fiscales.

Revistas

CARBAJO VASCO, D. “Algunas consideraciones sobre un impuesto medioambiental: el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero”. Pag.27

COBOS GÓMEZ, J. “De la transición ecológica a la necesaria transición a un auténtico Derecho tributario ambiental que promueva las energías renovables.” *VIII Encuentro de Derecho Financiero y Tributario. La fiscalidad en el marco de la transición ecológica*. Instituto de Estudios Fiscales. No.06/2020.

DÍAZ CALVARRO J. “La degradación del medio ambiente derivada del turismo de masas.” Posibles soluciones desde la fiscalidad local.

DÍAZ CALVARRO, J. “La valoración de los tributos medioambientales de las Comunidades Autónomas: ¿fiscalidad “verde”?” *VIII Encuentro de Derecho Financiero y Tributario “La fiscalidad en el marco de la transición ecológica*. Instituto de Estudios Fiscales. No.06/2020.

DÍEZ MORENO, M. “Impuestos sobre el combustible nuclear en España ¿de verdad que el combustible nuclear no es un producto energético?” *VIII Encuentro de Derecho Financiero y Tributario. La fiscalidad en el marco de la transición ecológica*. Instituto de Estudios Fiscales. No.06/2020.

FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A. “Hacia la transición ecológica del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.” *VIII Encuentro de*

Derecho Financiero y Tributario. La fiscalidad en el marco de la transición ecológica. Instituto de Estudios Fiscales. No.06/2020.

MARTÍN SANTANA, L. “Fiscalidad del autoconsumo eléctrico de fuentes renovables en el ámbito local.”

MARTIN, DIEGO. “Propuestas de reforma del impuesto sobre sociedades para mejorar la competitividad y inversión.”

GARCÍA MUÑOZ, J. “Reflexiones relativas a la reforma de la fiscalidad ambiental: que los árboles no nos impidan ver el bosque.” La fiscalidad medioambiental y la sostenibilidad. LA FISCALIDAD MEDIOAMBIENTAL Y LA SOSTENIBILIDAD.

GARCÍA PUENTE, J. “Imposición medioambiental sobre automóviles de turismo: reflexiones en torno a una política necesaria, molesta y descoordinada.” *VIII Encuentro de Derecho Financiero y Tributario. La fiscalidad en el marco de la transición ecológica*” Instituto de Estudios Fiscales. No.06/2020.

GONZÁLEZ GARCÍA, J. “El crédito fiscal en el marco de la transición ecológica.” VIII Encuentro de Derecho Financiero y Tributario. La fiscalidad en el marco de la transición ecológica. Instituto de Estudios Fiscales. No.06/2020.

GONZÁLEZ, P. -GAGGERO PRIETO-CARREÑO (EY). “Vehículos” *Fundación Impuestos y Competitividad*. Julio 2018.

IGLESIAS GIMÉNEZ, E. “Adecuación de la estructura de los Impuestos sobre Grandes Establecimientos Comerciales vigentes en las Comunidades Autónomas de Régimen Común en el año 2019 a la finalidad extrafiscal ambiental que justifica su creación.” *VIII Encuentro de Derecho Financiero y Tributario. La fiscalidad en el marco de la transición ecológica*. Instituto de Estudios Fiscales. No.06/2020.

PABLOS MATEOS, F. “El futuro incierto del Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica.” *VIII Encuentro de Derecho Financiero y Tributario. La fiscalidad en el marco de la transición ecológica.* Instituto de Estudios Fiscales. No.06/2020.

PÉREZ BERNABEU, B. “El mecanismo de ajuste de carbono en frontera como impuesto medioambiental en el marco de la transición ecológica.” *VIII Encuentro de Derecho Financiero y Tributario. La fiscalidad en el marco de la transición ecológica.* Instituto de Estudios Fiscales. No.06/2020.

ROSA GALAPERO, F. “Medidas fiscales para favorecer la transición ecológica.” *VIII Encuentro de Derecho Financiero y Tributario. La fiscalidad en el marco de la transición ecológica*” Instituto de Estudios Fiscales. No.06/2020.

TORIBIO BERNÁRDEZ, L. “Incentivos fiscales para la transición ecológica dirigidos a las personas físicas.” *VIII Encuentro de Derecho Financiero y Tributario. La fiscalidad en el marco de la transición ecológica.* Instituto de Estudios Fiscales. No.06/2020.

VAQUERA GARCÍA, A. “Un problema actual al que debe enfrentarse la transición ecológica en el ámbito tributario: la posible concreción de la capacidad contaminante como índice de riqueza sometido a gravamen.” *VIII Encuentro de Derecho Financiero y Tributario “La fiscalidad en el marco de la transición ecológica.* Instituto de Estudios Fiscales. No.06/2020.

Páginas web

<http://www.oecd.org/newsroom/espana-necesita-integrar-mas-el-medio-ambiente-en-su-programa-de-recuperacion-economica.htm>

http://www.minhfp.gob.es/Documentacion/Publico/CDI/Sist%20Financiacion%20y%20Deuda/InformaciónCCAA/Informe_final_Comisión_Reforma_SFA.pdf

[http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?
param1=NRTC&nValor1=1&nValor2=68300&nValor3=127501&strTipM=T](http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?param1=NRTC&nValor1=1&nValor2=68300&nValor3=127501&strTipM=T)