

DOCUMENTO DE TRABAJO
ELEMENTOS BÁSICOS DE
UNA REFORMA FISCAL VERDE:
**PROPUESTA
PARA COSTA RICA**



DOCUMENTO DE TRABAJO
ELEMENTOS BÁSICOS DE
UNA REFORMA FISCAL VERDE:
**PROPUESTA
PARA COSTA RICA**



CRÉDITOS

Consultor / Autor

Fernando Rodríguez Garro, *Asesor Financiero*
BIOFIN-PNUD

Revisión Técnica:

Maureen Ballesterro Vargas, *Especialista Arreglos*
Institucionales y Políticas Públicas, Proyecto Paisajes
Productivos

Ana Lucía Orozco Rubio, *Coordinadora BIOFIN Especialista*
en Biodiversidad

Kifah Sasa Marín, *Oficial de Programas PNUD Costa Rica*

Natalia Meza Ramírez, *Especialista en BioNegocios*
BIOFIN PNUD Costa Rica

Diseño y Diagramación

Diana Garro Solórzano, *Diseñadora Gráfica BIOFIN PNUD*
Costa Rica

Citar este documento como:

Rodríguez-Garro, F (2020) Elementos Básicos De Una Reforma
Fiscal Verde: Propuesta Para Costa Rica
BIOFIN-PNUD. San José, Costa Rica.

El PNUD forja alianzas con todos los niveles de la sociedad para ayudar a construir naciones que puedan resistir las crisis; promueve y sostiene un tipo de crecimiento que mejora la calidad de vida de todas y todos.

Presentes sobre el terreno en unos 170 países y territorios, ofrecemos una perspectiva global y un conocimiento local al servicio de las personas y las naciones.

Producido en Costa Rica. Dirección: Oficentro La Virgen 2, de la Embajada Americana 300m sur y 200m sureste, Pavas, San José, Costa Rica. Teléfono: (506) 2296-1544 | Web: <http://www.pnud.or.cr> | E-mail: comunicaciones.cr@undp.org

BIOFIN-PNUD

La Iniciativa Finanzas para la Biodiversidad (BIOFIN) fue lanzada por el PNUD en 2012 como una nueva alianza mundial para abordar el desafío de la financiación de la biodiversidad de una manera integral, bajo una metodología que se desarrolla en 30 países del mundo. BIOFIN ha ayudado a los gobiernos a elaborar una sólida justificación en favor de un aumento de la inversión en la conservación, el uso sostenible y la distribución equitativa de los beneficios de los ecosistemas y la biodiversidad, con un enfoque dirigido a determinar y cubrir las necesidades de financiación de la Estrategia Nacional de Biodiversidad y sus metas globales.

En Costa Rica, el proyecto BIOFIN es liderado por el Ministerio de Hacienda, el Ministerio de Ambiente y Energía (MINAE), y el Ministerio de Planificación Nacional y Política Económica (MIDEPLAN), con el apoyo técnico de PNUD. La Comisión Europea y los Gobiernos de Alemania, Suiza, Noruega y Bélgica (Flanders) financian su desarrollo y en el proyecto se ha involucrado la banca y el sector productivo privado.



CONTENIDO

Prólogo	6
Introducción	7
¿Cómo definir una reforma fiscal verde?	8
Los impuestos y los impuestos verdes en la teoría económica	9
a. Definición y aspectos mínimos en el diseño de un impuesto	9
b. ¿Por qué fijar un impuesto verde y qué problemas de diseño deben resolverse?	10
Propuestas para la introducción de fiscalidad verde de los organismos multilaterales.	12
Experiencias de algunos países en fiscalidad verde.	17
a. Las experiencias europeas.	17
b. La experiencia cubana.	18
¿Qué impacto ha tenido la fiscalidad verde?	20
Contaminar para recaudar: la dependencia costarricense de las actividades y bienes que contaminan	22
El problema de las exoneraciones nocivas para el medio ambiente	24
¿Qué se ha propuesto para solucionar el problema y qué plantean?	28
¿Cómo introducir la variable ambiental en un sistema tributario desordenado y en crisis?	31
I. Reformas al impuesto a los combustibles	34
II. Reformas al impuesto a la propiedad de vehículos	36
III. Revisión del monto de los peajes.	36
IV. Reforma de la Ley de Uso Racional de la Energía, Ley No. 7447	36
V. Revisión de los montos de los cánones, timbres y tarifas	38
VI. Modificación del tratamiento tributario aplicado a los agroquímicos	38
Referencias Bibliográficas	41

PRÓLOGO

Costa Rica atraviesa una de las más difíciles crisis económicas, y el déficit fiscal más alto de su historia reciente. La pandemia del Covid-19 vino a recrudecer problemas estructurales de larga data. El desempleo en aumento y la contracción económica de esta época nos obligan como sociedad a evaluar lo que hemos venido haciendo y a replantearnos acciones futuras que nos conduzcan a un nuevo bienestar, sin dejar a nadie atrás.

Este replanteamiento no puede olvidar que la crisis pandémica se origina de un proceso de zoonosis ligado a los modelos de desarrollo insostenible. Tampoco podemos olvidar que el golpe económico de la pandemia se exagera por el caro ligamen de nuestra economía al uso de hidrocarburos: Cuando un 21% del ingreso del gobierno central depende de gravar hidrocarburos o al uso y adquisición de automóviles, al reducirse su uso y bajar precios de petróleo, se debilitó la capacidad del Estado de trasladar recursos a los sectores más golpeados por la crisis.

Por esta razón, la Agenda 2030 y los esfuerzos por transitar hacia una economía verde y azul siguen siendo vigentes para las reflexiones sobre una nueva fiscalidad. Los 17 objetivos de desarrollo sostenible que la comunidad internacional se comprometió a cumplir en el 2015, y el planteamiento de una economía descarbonizada, son más urgentes que nunca.

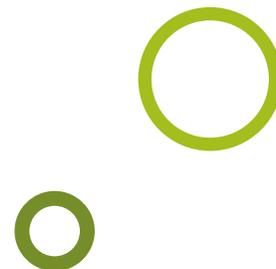
El equipo económico del Programa de Naciones Unidas para el Desarrollo y el proyecto Iniciativa Finanzas para la Biodiversidad (BIOFIN) vienen trabajando en la generación de propuestas que contribuyan con este urgente debate nacional para la transición a una economía verde y azul. El debate está vivo, y amerita de voces imparciales como las que buscamos ofrecer desde el PNUD. Por eso liberamos en formato de “documento de trabajo” el presente estudio titulado Elementos básicos de una reforma fiscal verde: Propuesta para Costa Rica, con el propósito de estimular el intercambio de ideas sobre reformas hacendarias. Se trata de un documento vivo y en construcción, pues deseamos escuchar reacciones y comentarios de todos los sectores sociales que pueden verse afectados por reformas de las finanzas públicas en el futuro. No creemos que sea una propuesta finalizada, pero sí un punto de partida para contribuir con este importante debate público. Agradeceremos sus reacciones y comentarios sobre este documento de trabajo.

José Vicente Troya Rodríguez

Representante Residente

Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo

PNUD Costa Rica



INTRODUCCIÓN

El mundo tiene algún tiempo ensayando la posibilidad de utilizar los instrumentos de la política fiscal, como los impuestos, las exenciones o el gasto público, como un instrumento económico pero orientado al logro de objetivos ambientales. Si bien esta posibilidad se ha discutido en la teoría económica desde los escritos de A.C. Pigou, economista británico, conocido por sus propuestas en estos temas durante la primera mitad del siglo XX, es hasta muy recientemente que las propuestas se vienen discutiendo con más fuerza, como consecuencia quizá de los riesgos que corre el planeta ante el eventual impacto del cambio climático.

Los organismos internacionales tienen abordajes diferentes del problema, que pueden responder más a las experiencias de países desarrollados y a la visión de sus autores ante esos problemas, como lo es el caso del FMI y de la propia OCDE, que a una visión crítica de la situación regional y cómo propuestas generales pueden ajustarse a la realidad latinoamericana, como lo es el caso de los documentos de la CEPAL o del Banco Interamericano de Desarrollo (BID). De todos estos casos se analizarán propuestas con la finalidad de obtener alternativas de aplicación, que puedan luego ser ajustadas a la realidad del país. Muchas de esas propuestas están centradas en la disminución de los niveles de carbono en la atmósfera, por lo que buscan tratar de gravar el consumo de combustibles y el uso de vehículos.

En el país no se ha desarrollado normativa sobre el tema, no existen impuestos verdes en el sentido estricto de la palabra, a pesar del desarrollo de una amplia institucionalidad en materia ambiental desde hace décadas. Aunque se tienen impuestos fuertes en el caso de los combustibles y los vehículos, que incluso son una parte fundamental de los ingresos tributarios del país, ninguno tiene perfil ambiental y más bien su consumo incremental en años recientes, ha ido aportando cada vez más recursos al fisco, convirtiéndose en un elemento fundamental de nuestro sistema tributario. Varias propuestas se han presentado en la Asamblea Legislativa para desarrollar normativa ambiental, con un enfoque fiscal muy básico, pero que en ningún caso toca los combustibles o los vehículos con un impacto negativo en el medioambiente.

La situación fiscal por la que está atravesando el país es muy delicada, con una reforma fiscal pospuesta por varios años, incluso décadas, que ya tiene a la economía nacional al borde de una crisis. El entorno para el planteamiento de una reforma fiscal verde es complejo, considerando que en Costa Rica la discusión de impuestos no es fácil y cualquier propuesta que se llegue a plantear debe considerar los ingresos probables que puedan o no obtenerse de esas medidas. No obstante, puede existir espacio para empezar a hacer ajustes en materia impositiva, con carácter ambiental, que no afecte el nivel de recaudación y se complemente con el esfuerzo por mejorar la situación fiscal nacional.



¿CÓMO DEFINIR UNA REFORMA FISCAL VERDE?

Si bien las preocupaciones en torno a la sostenibilidad del desarrollo surgieron desde finales de los años sesenta y los años setenta, con el informe del Club de Roma, no es sino hasta los años noventa que estas preocupaciones empiezan a tomar forma de una manera más estructurada y se empieza a hablar de la necesidad de impulsar una reforma fiscal verde o ambiental. “La idea básica que impulsó las reformas fue la de utilizar el mecanismo de precios —con su capacidad de brindar información e influir sobre los incentivos— para corregir las distorsiones que deterioran el medio ambiente e impiden un uso racional del capital natural. Siguiendo el principio de que “el que contamina paga”, las reformas buscaban que los precios incorporaran el costo social de las externalidades negativas y el instrumento que se propuso para lograrlo fueron los impuestos “pigouvianos” (Pigou, 1920) (Fanelli y otros, 2015).

OCDE (OECD, 2017) de igual forma define la reforma fiscal ambiental como “una gama de instrumentos de impuestos o precios que pueden aumentar los ingresos, al mismo tiempo que promueven los objetivos ambientales. Esto se logra proporcionando incentivos económicos para corregir la falla del mercado en la gestión de los recursos naturales y el control de la contaminación”. Esta definición sería más amplia que la proporcionada por los anteriores autores, en un texto publicado por CEPAL y el Programa Euroclima de la Unión Europea, pues incluiría impuestos, subsidios, exenciones e incluso la asignación de recursos vía presupuesto.

Pero OCDE (OECD, 2017) también encuentra una segunda definición de reforma fiscal ambiental, definiéndola como “un cambio de la tributación del trabajo hacia el uso ambiental, complementado por la reforma o la eliminación de subsidios ambientalmente adversos”. Señala además que “esta definición es más específica sobre el uso de los ingresos, incluido el requisito de que los ingresos de los impuestos relacionados con el medio ambiente se utilicen para reducir los impuestos laborales y que los subsidios perjudiciales para el medio ambiente se reduzcan o eliminen” (OECD, 2017).

De igual manera OCDE introduce una discusión centrada en el tema tributario, pero no supeditada solamente a él, por una razón práctica. Los efectos que pretendan alcanzarse con el uso de impuestos, como instrumentos de política fiscal ambiental, no pueden verse contrapuestos por otras medidas, también de carácter fiscal, que vengán a favorecer actividades que generen externalidades negativas o el uso de formas contaminantes de energía. Las exoneraciones a ciertos tipos de combustibles, las exoneraciones a vehículos contaminantes y las exoneraciones de insumos agropecuarios dañinos para el medio ambiente, son un ejemplo de eso. El uso del presupuesto público como instrumento de política fiscal, podría venir a reforzar el uso de otros instrumentos de política fiscal ambiental o a debilitarlos.

En ese último punto ha surgido también la discusión, dentro de lo que corresponde a la reforma fiscal ambiental, sobre el uso de la recaudación proveniente de impuestos verdes o ambientales. La posibilidad de darle un uso específico dirigido al medio ambiente (lo que se abordará más adelante), dirigir el uso de los recursos a algún fin de política social o que los recursos entren sin asignación al presupuesto de la nación (Green Budget Germany, 2007), son parte de las discusiones que aún se realizan alrededor de este tema.

LOS IMPUESTOS Y LOS IMPUESTOS VERDES EN LA TEORÍA ECONÓMICA

Se puede decir que la justificación para crear un impuesto recae principalmente en dos argumentos: la necesidad de financiar una estructura de gobierno, en cualquier nivel, y la necesidad de financiar la ejecución de una política pública que se requiere para poder suplir lo que la teoría económica define como bienes públicos. Un bien público es aquel que no tiene un mercado que pueda suplirlo, por diferentes razones, por lo que termina siendo ofrecido a los ciudadanos de un país por medio del Estado. Muchas sociedades han decidido que el Estado también provea a sus ciudadanos de bienes que se pueden considerar privados, o sea, bienes que sí tienen un mercado y un precio fijado en ese mercado, pero con la intención de asegurar el acceso a un bien que socialmente se considere vital o estratégico, el Estado entra a ofrecer el bien.

No obstante los impuestos también se pueden convertir en un instrumento de política pública en otras áreas específicas, cuando los usamos con un objetivo distinto al de la mera obtención de recursos. Los impuestos producen modificaciones en el comportamiento de las personas, cambiando sus incentivos económicos al modificar los rendimientos que se obtienen por el trabajo que desempeñan, el ahorro que realizan y los riesgos que están dispuestos a asumir (García, 2003). Los impuestos también cambian los precios relativos de los bienes, particularmente cuando éstos se aplican de forma diferenciada entre los distintos bienes y/o servicios, lo que podría modificar la composición de la demanda de los consumidores.

a. Definición y aspectos mínimos en el diseño de un impuesto.

Cualquier propuesta para crear un impuesto, independientemente de las razones por las cuales se vaya a crear, el tipo de impuesto (al consumo o al ingreso, por ejemplo) o la forma en que se proponga aplicar, debe reunir los siguientes aspectos mínimos:

Sujeto activo: es a quién le corresponde el derecho de exigir el pago del tributo. La figura del sujeto activo recae normalmente sobre el Estado, quien la ejerce por medio del responsable legal de ejercer esa atribución dentro del gobierno central (en el caso costarricense la Dirección General de Tributación), sin embargo la ley puede otorgar la condición de sujeto activo a otros entes u organismos públicos. Por lo tanto, sólo la ley puede designar el sujeto activo de la obligación tributaria.

Si bien existe a menudo el interés de darle un uso particular a los recursos recaudados, lo que lleva a designar como sujeto activo a una entidad pública distinta a la administración tributaria, es recomendable respetar el criterio de especialidad en la función pública, así que ya sea impuesto verde o no, debe mantenerse como sujeto a la Dirección de Tributación, de forma tal que estos impuestos puedan cobrarse en conjunto con otras obligaciones tributarias. De esta manera no solo se maximizan los recursos de fiscalización y cobro, sino que se garantiza más éxito en la recaudación del impuesto.

Sujeto pasivo: es la persona, física o jurídica, que contrae la obligación. El sujeto pasivo define entonces al contribuyente, aunque ante el sujeto activo muchas veces asume el papel de sujeto pasivo el agente retenedor, o sea, el responsable de cobrar, declarar y pagar el impuesto. En el caso de un impuesto verde el sujeto pasivo debe ser el objeto de la política a aplicar, o sea, a quien debemos influir para que modifique su patrón de consumo o sus formas de producción.

La materia imponible: es el elemento económico, ya sea una actividad, un bien (tangibles o intangibles), una renta o un capital, sobre el que se asienta el impuesto y en el que directa o indirectamente tiene su origen. Es decir, es el objeto gravado por el impuesto y de donde este por lo general, toma su nombre.

Hecho imponible: son aquellos actos, momentos o circunstancias que generan la obligación de pagar un impuesto. Pueden definirse al momento del consumo de un bien o servicio, o al momento de la percepción de una renta o con determinada periodicidad anual o mensual.

Base imponible: es la cuantificación económica del hecho imponible, es decir, es el valor sobre el cual se aplica la tarifa para obtener el impuesto respectivo. Define sobre el qué poner el impuesto.

Tasa o alícuota tributaria: es el porcentaje que debe aplicarse a la base imponible para calcular el impuesto. En un impuesto verde debería corresponderse con el nivel del daño ambiental o de la externalidad ambiental negativa que debe compensarse.

b. ¿Por qué fijar un impuesto verde y qué problemas de diseño deben resolverse?

La literatura especializada en materia ambiental establece dos tipos de instrumentos de política ambiental: las reglas y regulaciones, por un lado, y los instrumentos basados en incentivos, por otra parte. Las del primer caso limitan las acciones de los individuos, por medio de la fijación de normas de distinto rango. Los instrumentos basados en incentivos utilizan precios u otros instrumentos de mercado, con la finalidad de cambiar el comportamiento de los agentes económicos (Corbacho, Fretes y Lora, 2012).

En cuanto a política ambiental los impuestos verdes se constituyen en una solución pública basada en el mercado, que pretende expresar el costo social de la externalidad que se produce en el uso de un bien o servicio (Stiglitz, 2000) y que se traslada a la colectividad, (por la vía de la contaminación, por ejemplo) aún y cuando muchos de los que tienen que cargar con ese costo no están consumiendo ese bien o servicio. En cuanto al beneficio privado o utilidad obtenida por un particular productor u oferente de un bien o servicio, este no considera tampoco ese costo social (externalidad ambiental negativa por ejemplo), por lo que el productor está obteniendo una utilidad a pesar del eventual impacto ambiental que se produce con su actividad.

Para el desarrollo de una propuesta que promueva la creación de impuestos con finalidad ambiental, hay que tener en cuenta que su objetivo primordial debe ser incrementar el precio de los bienes o servicios que impactan negativamente el ambiente, para que de esta forma se reconozca el costo social de la externalidad negativa que implican y eventualmente reducir su consumo por esa vía para disminuir la externalidad medioambiental negativa. La reacción de los consumidores y, a partir de esto, la reacción de los productores, debería ser la de sustituir los productos contaminantes por otros que dejen una huella ambiental menor o incluso pueden ser nuevamente incorporados en otro ciclo productivo.

El impuesto que se proponga debería compensar la externalidad negativa, por lo cual es importante identificar el costo social inducido por esa externalidad. En este punto debe tenerse muy claro qué se quiere con el impuesto: un cambio en los patrones de consumo de la población, y con ello una reducción en el impacto ambiental de las externalidades negativas, o convertir el impuesto en una fuente de ingresos para realizar política ambiental (visión compensatoria). Ambos objetivos son incompatibles, pues un impuesto fijado adecuadamente que venga a compensar una externalidad ambiental negativa, tiende en el largo plazo a recaudar cero, si funciona adecuadamente. Un impuesto con finalidad compensatoria podría no

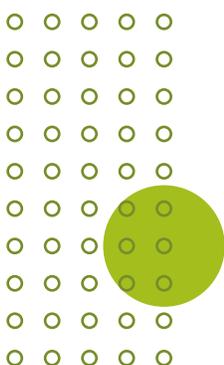
funcionar como impuesto ambiental, particularmente si el uso en la compensación no equipara el impacto perjudicial en el ambiente de una externalidad negativa.

Otro problema que existe en estos casos es el nivel de imposición que se escoja, o sea, la alícuota tributaria que se defina. Escoger un nivel de imposición que sea bajo puede llevar a caer en la trampa de “la baja elasticidad”, que se produce cuando el cambio en el precio producto de la aplicación del impuesto no genera una reducción significativa en el consumo del bien. Lo otro es que la aplicación del impuesto puede ser contrarrestada con una reducción del beneficio del productor u oferente del bien, sin que eso cambie el precio al consumidor, lo que podría restar impulso al objetivo que se pretende con la introducción del impuesto ambiental. Esto podría suceder en el caso de productos con pocos oferentes, pero que tengan la posibilidad de ser sustituidos por otros bienes similares. Aunque este último sería un escenario que impactaría de forma diferenciada según el bien o servicio, podría suceder y vendría a sumarse a la situación anterior, para provocar en ambos casos un efecto indeseado de la aplicación del impuesto: no variar el consumo o que la variación no sea significativa.

Un problema que se debe enfrentar en las propuestas para introducir impuestos verdes es la definición de la base imponible, ¿qué gravar? Por ejemplo, en un impuesto al carbono debería considerar las emisiones de CO2 de las diferentes fuentes y gravarlas todas a una misma alícuota, lo que implica conocer de previo, con una forma fácil de medir o de comprobar, cuánto carbono emite cada fuente y fijar el impuesto en función de eso. Esto requiere de análisis previos y mediciones precisas, para evitar fallar en el objetivo de reducir el consumo de este elemento. Esto implica escoger una base imponible con un criterio a priori, científicamente definida, que no debería cambiar en la aplicación del impuesto.

No siempre es posible conocer esa información a priori, o pueden producirse problemas de verificación de la misma, lo que lleva a pensar en la posibilidad de impuestos que se aproximen a compensar las emisiones de CO2 (según el ejemplo planteado), como una alternativa, o que sirvan para introducir una modificación en los precios relativos entre bienes cuyo consumo implique una externalidad negativa y aquellos que no tengan esa impacto (o que el mismo sea reducido). Esto puede ser más fácil de aplicar y controlar, particularmente para países con poca experiencia en este tema y con pocos recursos humanos y técnicos en su administración tributaria.

Este último es, finalmente, el elemento más importante que debe considerarse a la hora de escoger qué impuestos crear con una finalidad ambiental: la capacidad de la administración tributaria para gestionar estos impuestos. Desde el punto de vista técnico ambiental se podría estar creando un impuesto con un alto nivel de rigurosidad técnica, pero de alta complejidad para su cobro, su control e incluso para el cumplimiento del mismo por parte del propio contribuyente. La capacidad de la administración tributaria para hacerle frente a un impuesto de estos es un elemento que no puede dejarse de lado, o la capacidad de impactar positivamente en el ambiente se quedaría en el papel.



PROPUESTAS PARA LA INTRODUCCIÓN DE FISCALIDAD VERDE DE LOS ORGANISMOS MULTILATERALES

Los distintos organismos internacionales han abordado el tema de la fiscalidad verde, sin que se pueda considerar el tema como algo terminado, pero enfatizando cada vez más en la posibilidad de gravar las emisiones de carbono, poder fijarles un precio que permita trasladar ese costo ambiental a los precios de los bienes y servicios, con la finalidad de que los consumidores paguen por esas emisiones o empiecen a modificar sus patrones de consumo por otros bienes y servicios que no contaminen o contaminen menos.

En el caso del Fondo Monetario Internacional, sus propuestas se pueden resumir en las siguientes consideraciones (Heine, Norregaard y Parry, 2012):

- Impuestos sobre los combustibles fósiles de usos estacionarios (por ejemplo fábricas) con la finalidad de que se cobre por el CO₂, así como impuestos para los contaminantes locales, con reembolsos de impuestos por la captura de emisiones, que no tenga excepciones o tasas preferenciales para combustibles específicos o usuarios finales.
- Los impuestos a los combustibles de motor para dar cuenta de una gama más amplia de externalidades (aunque con una transición planificada a los cargos por milla mientras se desarrolla la capacidad para su implementación).
- Dado lo anterior, la reducción de impuestos / subsidios para la energía hidroeléctrica y otras energías renovables, electricidad y propiedad de vehículos fines medioambientales.

El traslado a nuestra realidad tendría serias implicaciones, como por ejemplo la posibilidad de aumentar los impuestos al bunker o al llamado diésel pesado (o gasóleo), igualar el impuesto cobrado al diésel al impuesto a las gasolinas, y eliminar la diferencia entre la gasolina regular y súper (que en todo caso no tiene sentido el nivel impositivo actual). En otro trabajo sobre el tema el FMI insiste en los impuestos al carbono, como un instrumento de mercado más efectivo para reducir las emisiones de CO₂ relacionados con el consumo de energía (Parry, de Moij y Keen, 2012).

En detalle la propuesta busca que se apliquen impuestos a los combustibles fósiles en el momento en que estos entren en la economía, con tasas que compensen el contenido de carbón lanzado al ambiente y con la posibilidad de reembolsar el secuestro de carbono. O sea, la idea es que el impacto ambiental neto implique un tratamiento tributario neto, en el impuesto al carbono. Los ingresos que produzca este impuesto, por otro lado, se propone que se utilicen para compensar otras distorsiones creadas por el sistema tributario (en la aplicación de otros impuestos), reducir la deuda pública, y/o financiar gasto público de alto valor (gasto de capital, por ejemplo). El trabajo del FMI (Parry, de Moij y Keen, 2012), advierte que no deben recurrirse recursos públicos valiosos en subsidios ineficientes, como los subsidios a los combustibles.

También, según la propuesta, los ingresos provenientes de la recaudación de impuestos al carbono, se pueden usar para financiar gastos relacionados con la adaptación al cambio climático, en el que la inversión privada de cualquier otra forma sería muy baja. Como una forma de compensar los impactos negativos de la aplicación de la tributación ambiental, se

propone cortar los impuestos a la electricidad y a la propiedad de vehículos, para ayudar a compensar a los grupos afectados de forma negativa por los mayores precios de la energía. Para los grupos de menores ingresos y empresas expuestas a altos niveles de competencia internacional, pueden ser compensados por medio de medidas específicas, como ajustes tributarios o subsidios transitorios a la producción.

Por otro lado, la literatura publicada por el Banco Interamericano de Desarrollo ha analizado las experiencias regionales con el tema de los gravámenes relacionados con el medio ambiente. En este caso es el impuesto a los combustibles el más importante, aunque no difiere por mucho de impuestos similares en otras partes del mundo, salvo los casos de República Dominicana y Costa Rica, donde los impuestos a la energía alcanzan casi un 3,5% del PIB en el primer caso y aproximadamente un 2,2% del PIB en el segundo caso (Corbacho, Fretes y Lora, 2012). Este tipo de gravámenes, así como las diferentes tasas a vehículos motorizados, fueron utilizados con fines principalmente recaudatorios, siendo que su destino ha sido principalmente financiar la construcción de carreteras y no desalentar los daños producidos al ambiente.

Su pobre papel como impuesto ambiental se verifica mejor en el caso de las tasas a los vehículos motorizados, que tienden a basarse en el valor del vehículo y no en la posible externalidad ambiental negativa que estos generen (Corbacho, Fretes y Lora, 2012). En otros casos el cobro es plano, o sea, sin consideración del valor del vehículo, mucho menos del impacto ambiental del mismo, lo que sucede en Costa Rica con algunos vehículos que pagan montos de impuestos que se han mantenido sin cambios desde hace más de 25 años.

Para poder acercar el impuesto a los combustibles a algo más similar a un impuesto ambiental, se propone acercar el impuesto cobrado en la actualidad a la tasa impositiva óptima¹, o sea, incorporar dentro de la cuantificación del impuesto todas las externalidades implicadas en el consumo de combustibles. De igual manera habría que proceder con la propiedad de vehículos, considerando otras situaciones que implican externalidades ambientales negativas, como el ruido, los impactos en la salud humana, en la productividad agrícola, el daño a edificios (algunos de ellos históricos, la congestión vehicular (que eleva el consumo promedio de combustibles e incrementa las partículas de contaminantes en el aire), el deterioro de las carreteras e inclusive los propios accidentes de tránsito (Corbacho, Fretes y Lora, 2012).

El cálculo de la tasa impositiva óptima no es fácil, pero además debe considerarse la interacción con otros impuestos, si en todo caso el principio que se aplica en este punto es el de buscar incrementar el costo de los combustibles o de la propiedad de un vehículo. Una forma de acercarse al mismo es valorar, a priori, si debe existir una diferencia en el tratamiento tributario de los diferentes tipos de combustibles, desde una perspectiva ambiental, siendo común en la región que el diésel tenga un impuesto más bajo al de las gasolinas, por ejemplo. Otra forma es aplicar impuestos específicos para evitar aspectos puntuales de las externalidades, como lo son las tarifas por congestión.

Las tarifas por congestión buscan compensar los efectos de las externalidades negativas del transporte particular, como las congestiones vehiculares, los accidentes de tránsito y la contaminación (Corbacho, Fretes y Lora, 2012). El interés en este tipo de instrumentos ha venido creciendo, en la medida que la congestión vehicular en las grandes ciudades aumenta, incrementando los eventuales efectos del cambio climático y propiciando una eventual nueva fuente de ingresos.

¹Según la propuesta del economista británico Arthur Cecil Pigou, la tasa impositiva óptima es aquella que igual el monto cobrado con el daño marginal ocasionado por la externalidad negativa.

Alemania, Suecia, Reino Unido, Italia, Singapur y Chile, han implementado tarifas de congestión, con resultados distintos pero, en los casos donde existe información, con reducciones en el volumen de tráfico que van entre un 10% y un 22%. La medida puede ser tan simple como el uso de peajes para ingresar a la ciudad o marchamos especiales para parquearse en zonas restringidas.

Por otra parte, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, OCDE, ha venido promoviendo la fijación de precios al carbono, por medio del uso de impuestos, así como mecanismos de negociación de permisos de emisiones, que normalmente se basan en la compensación de las externalidades ambientales negativas por diferentes vías. La OCDE considera que:

“La fijación de precios de las emisiones de carbono permite a los países dirigir sin problemas sus economías hacia un camino de crecimiento neutro en carbono. Al poner un precio a las emisiones de carbono, los países pueden aumentar la eficiencia de los recursos, aumentar la inversión en energía limpia, desarrollar y vender bienes y servicios con bajas emisiones, y aumentar la resistencia a los riesgos inherentes a los cambios estructurales profundos. Si no se calculan las emisiones de carbono ahora, aumenta el riesgo de que el planeta se sobrecaliente, con temperaturas que aumentan en cinco o más grados. La adaptación a tales aumentos podría ser posible, pero probablemente sería extremadamente costosa. La acción decisiva para reducir el riesgo es, con mucho, la mejor opción.” (OECD, 2018).

La OCDE ha venido promoviendo la utilización de impuestos específicos a los combustibles fósiles, la integración en los sistemas tributarios de impuestos al carbono y el comercio de permisos de emisión. El comercio de permisos de emisión puede ser una opción efectiva, ya que el verdadero apoyo para inversiones bajas y de cero emisiones de carbono necesita precios de permisos más altos y más estables que los observados actualmente. Los impuestos al carbono o a los combustibles fósiles tienen la ventaja de una administración simple, especialmente cuando se vuelven parte integral de los sistemas tributarios de los países. En muchos sectores, las tasas impositivas actualmente no alcanzan los niveles óptimos y deberán aumentar significativamente para reflejar los costos del carbono. Si pretendemos que la reforma propuesta sea neutral, la introducción de estas medidas, en el tanto generen ingresos suficientes, podrían permitir recortar otros impuestos (OECD, 2018).

En vista de lo anterior, OCDE considera que Costa Rica tiene un buen nivel de recaudación ambiental, considerando los impuestos existentes a los combustibles y a la propiedad de los vehículos, evidentemente con una cantidad importante de correcciones que deben hacerse. No obstante hace la salvedad de que ese nivel elevado de ingresos puede también ser un signo de debilidad, pues puede ser producto de un aumento en la producción de externalidades ambientales negativas más que en el éxito de la medida tributaria como instrumento de política ambiental (OCDE, 2017). La OCDE señala que eso puede ser indicio de la necesidad de revisar lo que ellos llaman impuestos ambientales², con la finalidad de ajustar las tasas impositivas o hacer otras modificaciones estructurales a los impuestos en el caso de Costa Rica.

El primer problema abordado es que los diferentes tipos de combustibles están gravados a tarifas diferenciadas, lo que no considera el aporte en términos de carbono, y otros contaminantes, que estos combustibles hacen al ambiente (el diésel

²Este organismo entiende como impuestos ambientales los aplicados al agua, al aire, la energía o los vehículos motorizados.

paga menos impuestos que la gasolina súper). Los combustibles de uso industrial y residencial, bunker, nafta, queroseno y gas licuado, pagan menos impuestos que otros combustibles, mientras el combustible de uso pesquero y para la aviación comercial, están exentos. Esto le resta capacidad de transformación productiva con fines ambientales al impuesto único a los combustibles, por lo que el impuesto a los combustibles no tiene la misma fuerza que un impuesto ambiental tradicional.

A diferencia de lo propuesto por el FMI, OCDE propone además introducir un impuesto a la producción de energía eléctrica, así como impuestos más altos a los combustibles fósiles utilizados en la generación eléctrica. La OCDE propone compensar a los hogares pobres, que puedan verse afectados por un aumento en el precio de la electricidad, con otras medidas como transferencias directas a familias de menores ingresos, a fin de evitar efectos perniciosos de la medida (OCDE, 2017).

En el caso del impuesto a la propiedad de vehículos, la OCDE propone que los tributos existentes puedan complementarse con componentes basados en las emisiones medias del automóvil en gramos por kilómetro, con la intención de alentar a los consumidores a que se decidan a adquirir más vehículos limpios en cuanto a emisiones. En el caso de las tarifas fijas de impuesto a la propiedad que pagan autobuses, taxis y camiones, deberían ser reconsideradas y calculadas en función de las tarifas pagadas por otros vehículos, incentivando así el cambio a vehículos con un menor impacto ambiental negativo en estos grupos de usuarios. Las modificaciones que se introduzcan en este punto deben cuidar no abandonar la simplicidad en el cobro de impuesto y evitar que la recaudación se pueda erosionar de forma importante, por lo que se recomienda mantener un componente de la tarifa del impuesto sobre los vehículos basado en el precio del vehículo, el tamaño del motor u otro argumento similar, junto con alguna diferenciación introducida por criterios ambientales (OCDE, 2017).

Es interesante señalar que OCDE criticaba, al momento de analizar el sistema tributario costarricense, y con respecto a los planteamientos de modificación legal que se discutían en materia tributaria, la propuesta de ley para exonerar los vehículos eléctricos, alegando que podría “no estar muy orientada y ser costosa y regresiva”. Específicamente señalaba que: “la amplia exención de impuestos propuesta puede resultar relativamente costosa en términos de recaudación perdida, sin que se haya calculado en qué medida fomentaría la compra de vehículos eléctricos e híbridos. Por otra parte, como estos automóviles suelen ser relativamente costosos, la exención de impuestos favorecerá claramente a las unidades familiares de mayor poder adquisitivo, que tienen mayor probabilidad de adquirirlos.” (OCDE, 2017)

En el caso de la Comisión Económica para América Latina, CEPAL, en el Foro LAC de Política Tributaria del 2014, realizado en la Ciudad de México, se presentó el trabajo “Política tributaria y protección del medioambiente: Imposición sobre vehículos en América Latina”, redactado por Juan Carlos Gómez Sabaini y Dalmiro Morán. Este trabajo, que analizó el impacto de la imposición específica a los vehículos, así como a los combustibles, advertía que no se puede valorar de la misma forma la imposición ambiental en América Latina en relación con la de los países desarrollados. En primer lugar hace la salvedad de que los ingresos tributarios son más bajos en la región que en países de OCDE, por ejemplo, lo que lleva a entender, según los autores, que este tipo de instrumentos también debe ser un medio que aporte ingresos tributarios (lo que separa esta visión de la posición del FMI sobre impuestos ambientales).

Segundo, deben configurarse ciertos aspectos que se consideran necesarios para poder aplicar imposición ambiental en América Latina. Entre ellos los arreglos institucionales entre las autoridades fiscales y ambientales, para esto se debe incorporar en la agenda de reformas pendientes distintos componentes ambientales, específicamente orientados a lograr la instrumentación operativa de las metas de política ambiental y a permitir a las autoridades el uso de instrumentos fiscales cuyo propósito sea el cumplimiento de objetivos de gestión ambiental. El otro aspecto es la generación y disponibilidad de información para la gestión ambiental, la aplicación efectiva de impuestos ambientales depende

crucialmente de los sistemas implementados para la generación y obtención de información acerca de diferentes aspectos que hacen a la política ambiental como: parámetros de calidad ambiental, valoración económica de externalidades ambientales (costos y beneficios) asociadas a distintas actividades económicas, capacidad de monitoreo y evaluación de las tendencias de las dinámicas nacionales de degradación ambiental, y las distintas opciones para instrumentar los objetivos de gestión ambiental (Gómez y Morán, 2013).

La coherencia entre incentivos macroeconómicos o sectoriales y los microeconómicos, es otro aspecto a considerar. Debe asegurarse la coherencia entre la estructura de incentivos implícita en las políticas macroeconómicas y sectoriales, muchas veces implementada por las autoridades fiscales o parte de la normativa nacional de incentivos tributarios a la inversión, y la estructura de incentivos que manejan las autoridades ambientales para lograr sus objetivos de gestión. Un punto adicional a considerar es la influencia del entorno macroeconómico en la gestión ambiental, esto debido a que la introducción de reformas tributarias que tengan con objetivos ambientales, siempre encuentra mayor posibilidad de aplicación en contextos de estabilidad macroeconómica, crecimiento económico y consolidación de las finanzas públicas (Gómez y Morán, 2013), situación que desgraciadamente no está viviendo Costa Rica en este momento.

La credibilidad es otro elemento, según Gómez y Morán (2013), para una implementación exitosa de reformas tributarias ambientales. Esto podría implicar la introducción de destinos específicos para la recaudación de este tipo de impuestos, la destinación específica de los ingresos provenientes de cargos, tarifas e impuestos ambientales ha favorecido la aceptación de estos cargos por parte de quienes se ven obligados a pagarlos, pues pueden asociar el pago realizado a la provisión de un servicio o a un programa ambiental que ellos apoyan.



EXPERIENCIAS DE ALGUNOS PAÍSES EN FISCALIDAD VERDE.

En estos temas las experiencias internacionales son variadas, siendo la de los países desarrollados la experiencia más amplia. Será esa experiencia, concentrada en el caso de la experiencia española, la que se presentará a continuación, además de algunos casos en América Latina, concentrada en la experiencia cubana.

a. Las experiencias europeas.

En el caso de Suecia la reforma realizada agregó varios impuestos nuevos entre 1991 y 1992. Estos incluían impuestos sobre el petróleo y el gas natural para cobrar por las emisiones de dióxido de carbono y el dióxido de azufre, así como impuestos posteriores sobre el dióxido de azufre relacionado con el carbón y las fuentes industriales de óxidos de nitrógeno. Estos aumentos fueron compensados en parte por una reducción en los impuestos sobre la energía "tradicional", principalmente en los combustibles para motores y otros productos derivados del petróleo.

Debido a las preocupaciones sobre la reducción de la competitividad, un cambio en los impuestos en 1993 hizo que la manufactura quedara completamente exenta de los impuestos a la energía tradicional y pagara solo el 21% de las tasas de impuestos al dióxido de carbono desde 2004 en adelante. Los generadores de electricidad han estado totalmente exentos de todos los impuestos correctivos, con excepción del impuesto al dióxido de azufre (Heine, Norregaard y Parry, 2012).

En Alemania se planteó una reforma fiscal integral en el año 1999, que introdujo un aumento gradual de los impuestos sobre los combustibles de transporte y nuevos impuestos sobre el gas natural, los combustibles para calefacción, el fuel oil pesado y el consumo de electricidad residencial. La reforma fue ampliamente neutral en cuanto a ingresos, con cerca de un 85% de los ingresos compensados a través de reducciones iguales en los impuestos sobre la nómina, en los que se destinó un aproximado al 13% para la consolidación del presupuesto y un 1% se destinó al despliegue de energía renovable. Sin embargo, la reforma estuvo sujeta a una considerable insatisfacción pública, por lo que posteriormente se permitió que las tasas de impuestos cayeran en términos reales (Heine, Norregaard y Parry, 2012).

Como parte de los cambios impositivos, también se otorgó un conjunto integral de exoneraciones en productos energéticos (que no fueran combustibles para el transporte) a los sectores de fabricación y generación de energía, con la justificación de proteger su competitividad internacional: inicialmente con exenciones del 80%, que luego se redujeron al 40%. Las empresas manufactureras también eran elegibles, con ciertas restricciones, para reembolsos directos de impuestos si la carga tributaria adicional era mayor que la desgravación fiscal de los impuestos de nómina reducidos; en algunos casos reduciendo la tasa efectiva de impuestos a casi cero. No hay reembolsos para las tecnologías de lavado; en cambio, estas tecnologías son obligatorias (Heine, Norregaard y Parry, 2012).

En el caso de España, en el año 2004 se aprobó la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, que estableció un impuesto a los vehículos de tracción mecánica, con una tasa de impuesto que se define, para automóviles y tractores, con base en la medida de "caballos fiscales", mientras que para las motos con base en la cilindrada de las mismas, en el caso de los autobuses según el número de plazas de pasajeros y en el caso de los camiones, remolques y semirremolques, con base

en los kilogramos de carga útil. El “caballo fiscal” es una unidad impositiva que se le aplica a un vehículo, originalmente se aplicaba con base en la potencia de un vehículo y por eso se le conoce también como potencia fiscal, ahora la fórmula toma en cuenta las dimensiones en centímetros cúbicos del motor del vehículo, el número de cilindros y un factor de 0,08 para motores de cuatro tiempos y 0,11 para motores de dos tiempos.

Al impuesto, que en España es cobrado por los gobiernos locales, puede aplicárseles rebajas o bonificaciones en las siguientes condiciones:

- a) Una bonificación de hasta el 75% en función de la clase de carburante que consuma el vehículo, en razón a la incidencia de la combustión de dicho carburante en el medio ambiente.
- b) Una bonificación de hasta el 75% en función de las características de los motores de los vehículos y su incidencia en el medio ambiente.
- c) Una bonificación de hasta el 100% para los vehículos históricos o aquellos que tengan una antigüedad mínima de veinticinco años.

Este es un ejemplo práctico de la aplicación de un impuesto a los vehículos que incorpora el posible impacto en el medio ambiente, pues a mayor tamaño del motor y capacidad de utilización de combustible (por el número de cilindros) o menor eficiencia (según los tiempos del motor), mayor será el impuesto. Este tipo de impuesto resuelve el problema señalado por OCDE para Costa Rica, en el sentido de que el impuesto a la propiedad de vehículos no recoge el efecto de estos en el medio ambiente, con un problema adicional en el caso costarricense (que no tiene el español): al fijarse el impuesto en función del valor del vehículo, e incorporar este el efecto de depreciación del bien en el tiempo, los vehículos más viejos, con tecnologías menos eficientes y mayor desgaste, terminarán pagando el monto menor del impuesto.

En términos generales se podría decir que en España existen numerosos impuestos de perfil ambiental y medidas fiscales de protección ambiental que buscan promover conductas para proteger al medio ambiente y desincentivar las que son perjudiciales para el mismo. Sin embargo, tanto la OCDE como las autoridades de la Unión Europea, comparando la situación española con los otros países europeos, han insistido en la necesidad de que España aumente la recaudación procedente de impuestos ambientales, pues los ingresos fiscales que se obtienen por la aplicación de estas medidas son bajos. Ha sido a nivel de las comunidades autónomas donde tradicionalmente, desde finales de los años noventa, se han establecido diferentes figuras tributarias ambientales, como: tributos sobre residuos, sobre la contaminación atmosférica, sobre establecimientos comerciales, sobre instalaciones que inciden en el medioambiente, sobre vertidos, cánones eólicos, sobre impactos visuales, etc., algunos con una alta dosis de polémica por sus impactos en ciertas actividades económicas³.

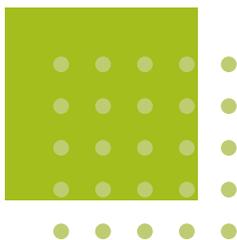
b.La experiencia cubana.

El caso cubano, poco analizado en la región, es un caso interesante en materia de tributación ambiental, no solo porque tiene todo un capítulo en su legislación tributaria denominado “De la Tributación por el Uso o Explotación de Recursos Naturales y para la Protección del Medio Ambiente, sino además porque introduce una novedad en este tipo de tributos: un impuesto por el aprovechamiento de una externalidad positiva.

Entre los impuestos que la Ley del Sistema Tributario, Ley No. 113, introduce están los siguientes:

1. Impuesto por el uso y la explotación de las playas: que se cobra a actividades como la hotelería, las marinas y náuticas, el alojamiento, los servicios gastronómicos y la comercialización de bienes y productos. La base imponible de este impuesto es el ingreso bruto obtenido por esas actividades en el aprovechamiento de las playas, con una tarifa que se define anualmente en el presupuesto nacional.
2. Impuesto a los vertidos aprobados de aguas residuales en cuencas hidrográficas: este impuesto grava los vertidos autorizados públicamente, según el volumen en metros cúbicos de aguas residuales, definiendo la Ley que la base imponible estará determinada por el nivel de "agresividad" del vertido (entendida esta como el potencial contaminante del vertido), cuya tarifa se definirá también de conformidad con lo señalado por la Ley de Presupuesto.
3. Impuesto por la utilización y explotación de los recursos forestales y la fauna silvestre: aplicándose este impuesto en el aprovechamiento de la madera y productos no madereros, como el resinas, cortezas, semillas, follaje, lianas, etc., así como la utilización de áreas para la caza con fines económicos y el desarrollo de actividades comerciales en áreas protegidas. La base imponible se fija, según sea el caso, por el tamaño del área a explotar, los metros cúbicos de madera, u otras medidas de productos no madereros.
4. Impuesto por el derecho de uso de las aguas terrestres: fijado por la utilización de agua captada directamente por el usuario, con fines técnico-productivos (como insumo) o para la prestación de un servicio. La base imponible está determinada por el volumen autorizado a ser captado por el usuario y la tarifa también se definirá en el presupuesto nacional.

En el caso de Cuba, por su situación económica y la dinámica propia de sus ciudades, y a diferencia del caso de los países europeos, no tiene impuestos relacionados con el consumo de combustibles o la propiedad de vehículos, sino que está enfocada en la protección de sus recursos naturales, particularmente los marinos y acuáticos. No obstante dos problemas podrían asomar en la eventual aplicación de este tipo de tributos a otras realidades: en el caso del impuesto por el uso de las playas, usar los ingresos brutos para definir la base imponible podría implicar problemas de doble imposición (por compartir base imponible con el impuesto sobre la renta) y para los impuestos sobre vertidos, uso de recurso líquido y forestal, los mecanismos de verificación y control se hacen complejos de ejecutar para una administración tributaria.



¿QUÉ IMPACTO HA TENIDO LA FISCALIDAD VERDE?

No existe de forma amplia, a nivel global o en general de carácter regional, una valoración de la aplicación de impuestos ambientales, salvo las publicaciones que al respecto realiza la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), *Effective Carbon Rates* y *Taxing Energy Use*. En el primer caso se hace un análisis integral de los precios del carbono, incluidos los impuestos específicos sobre el uso de la energía, los impuestos al carbono y los precios de los permisos de emisión negociables. La "brecha de precios del carbono" mide cuánto los 42 países, tanto juntos como individualmente, no alcanzan los precios de las emisiones en línea con los niveles necesarios para la descarbonización. En conjunto, la "brecha de precios del carbono" indica qué tan avanzados están los 42 países con la implementación de herramientas basadas en el mercado para descarbonizar sus economías.

La brecha mide la diferencia entre el valor de referencia y el precio real del carbono para cada percentil de emisiones, sumando todas las diferencias positivas y lo expresa como un porcentaje. Si el precio del carbono en todas las emisiones fuera al menos tan alto como el índice de referencia, la brecha sería cero, y si el precio fuera cero en todo, la brecha sería del 100%. Se aplican dos valores de referencia, €30 por tonelada de dióxido de carbono, una estimación de bajo costo de los costos de carbono actuales, y €60 por tonelada de dióxido de carbono, una estimación de punto medio de los costos de carbono en 2020 y una estimación de bajo nivel para 2030.

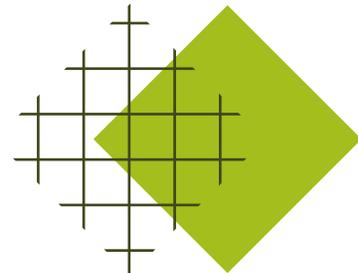
La actual brecha de precios del carbono en treinta euros es del 76,5% en los 42 países de la OCDE y el G20, tres puntos porcentuales menos que en 2015, mientras que para el 2012 la brecha había alcanzado un 83%. Con base en esos resultados el estudio de *Effective Carbon Rates 2018* señala que la brecha se está reduciendo, pero el progreso ha sido lento. Si se mantiene el ritmo de disminución de un punto porcentual por año, la brecha se cerraría en 2095. Los precios del carbono, por lo tanto, deben aumentar considerablemente más rápido de lo que lo han hecho en los últimos años para garantizar una transición rentable con bajas emisiones de carbono.

Los resultados de la brecha, medidos de forma individual, varían de país en país. Suiza, quien lidera el esfuerzo, tiene una brecha del 27%, Luxemburgo tiene una brecha del 30% y Noruega del 34%. Por encima del 40% está Francia, el Reino Unido, Irlanda, Islandia, Eslovenia, Corea del Sur, Países Bajos, Grecia e Italia. Por encima del 50% están Austria, España, Dinamarca, Alemania, Finlandia y Portugal. Con una brecha entre 60% y 70% están Eslovaquia, Suecia, Bélgica, Canadá, Israel, Hungría, Lituania, Polonia, México y Japón. Con una brecha por encima del 70% están la República Checa, Estonia, Turquía, Estados Unidos, Argentina, Nueva Zelanda y Australia. Mientras que Chile, India, China y Sudáfrica tienen una brecha entre 80% y 90%, Brasil tiene una brecha de 94%, Indonesia del 95% y Rusia del 100%.

Con respecto al segundo informe, este evalúa la magnitud y cobertura de los impuestos sobre el uso de la energía (impuestos sobre el carbono y otros impuestos específicos sobre el uso de la energía), en diferentes países y grupos de países seleccionados, por sectores y grupos principales de combustibles. El análisis se basa en la base de datos de Impuestos sobre el uso de energía de la OCDE, un conjunto de datos para comparar la cobertura y la magnitud de los impuestos específicos sobre el uso de la energía en 42 economías de la OCDE y el G20, que en conjunto, representan aproximadamente el 80% del uso global de energía y las emisiones de CO₂ asociadas con el uso de energía.

En el informe Taxing Energy Use 2018, se encontró que los impuestos aplicados en países miembros de OCDE son muy heterogéneos, casi todos los impuestos son demasiado bajos desde el punto de vista ambiental, los impuestos sobre el carbón a menudo son iguales a cero o cercanos a cero, los impuestos en el transporte por carretera son mucho más altos que los impuestos en otros sectores, pero aún son demasiado bajos para cubrir las externalidades en casi todos los casos; los impuestos tienden a ser más altos donde el PIB per cápita es más alto, pero existen notables excepciones a este patrón; los impuestos sobre el combustible aumentaron entre 2012 y 2015 en algunos países grandes, y se toman los primeros pasos para eliminar las tasas de impuestos más bajas para el diésel en comparación con la gasolina (un elemento que la propia OCDE recomendó para la Costa Rica). Además de lo anterior, no hay indicios de que el principio de quien contamina paga determine el panorama del impuesto a la energía con mayor fuerza en 2015 que en 2012.

Según este segundo informe, los impuestos a la energía difieren de manera importante entre países, sectores y combustibles. Esto es el resultado de una combinación de objetivos políticos y factores de economía política, e implica que la consideración de las tasas impositivas promedio en todos los sectores y combustibles a nivel de país puede ser muy engañosa.



CONTAMINAR PARA RECAUDAR: LA DEPENDENCIA COSTARRICENSE DE LAS ACTIVIDADES Y BIENES QUE CONTAMINAN

En Costa Rica no se crearon impuestos con fines ambientales, al menos no en su finalidad ambiental, aunque estos coincidan hoy con áreas en las que se están tratando de darle un enfoque ambiental a la tributación, como es el caso del impuesto a los combustibles. Se ha desarrollado en los últimos años una figura a manera de compensación económica por el impacto ambiental producido, en este caso el canon, que no ha logrado generar un impacto importante desde el punto de vista fiscal, no genera suficientes recursos para compensar la externalidad ambiental negativa y por lo tanto no ha provocado una variación en el comportamiento de las personas ante el fenómeno que se pretende regular.

Un canon es una prestación económica que generalmente consiste en el pago de una suma de dinero, impuesta por el estado al permisionario o concesionario de uso del dominio público. El canon se diferencia de una tasa, por ejemplo, ya que no representa la retribución de servicio alguno, pero debería mantener cierta proporcionalidad en el cobro con respecto al impacto que pretende compensar. O sea, los cánones existentes en Costa Rica, como el canon ambiental por vertidos o el canon de aprovechamiento de agua, deberían ser revisados y aumentados, incluso convertidos en un impuesto.

En el caso de los impuestos del país, ninguno está diseñado con la finalidad de alcanzar algún objetivo de carácter ambiental o compensar de manera directa alguna externalidad ambiental negativa. En el caso del uso de los recursos, apenas un 3,5% de lo recaudado por el impuesto a los combustibles se destina al pago de servicios ambientales, por medio del Fondo Nacional de Financiamiento Forestal (FONAFIFO). No existe ningún otro destino o asignación específica de alguna fuente de recursos públicos con una destinación específica para actividades ambientales, salvo el cobro del acceso a los parques nacionales, que se destina al Sistema Nacional de Áreas de Conservación.

El impuesto único a los combustibles se creó con la Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria, Ley No. 8114 del año 2001, y tenía como finalidad principal modificar el cobro de impuestos que existían antes de eso en los diferentes combustibles, a saber: impuesto para el financiamiento del Consejo Nacional de Vialidad, impuesto selectivo de consumo e impuesto de ventas. Por la forma en que se cobraban estos impuestos, un aumento producido en el precio de los combustibles terminaba creando un efecto amplificado o en cascada, lo que llevó a proponer la modificación de la Ley 8114 y crear un impuesto muy particular, que era un valor con colones por litro de combustible, cuyo monto se debe revisar trimestralmente para ajustarlo por efecto de la inflación. Este impuesto, además, se fijó de forma diferenciada por tipo de combustible, siendo la gasolina súper, la gasolina regular y la gasolina para aviación (Avgas) las que más impuesto pagan.

La misma ley exonera del pago de este impuesto, el producto destinado a abastecer las líneas aéreas y los buques mercantes o de pasajeros en líneas comerciales, todas de servicio internacional, los pescadores artesanales para efectos de pesca no deportiva, además de las misiones diplomáticas y los organismos internacionales con presencia en el país.

Aún con estas exoneraciones el impuesto conserva una base tributaria muy amplia y tiene un mecanismo de cobro del impuesto, ya sea en aduanas al momento de importarse o en el plantel de Recope, lo que garantiza que el cobro del

impuesto prácticamente no podrá evadirse. De esta manera el impuesto ha venido creciendo en el tiempo, conforme la flotilla vehicular del país crecía más rápidamente en la última década, impulsada principalmente por la mayor importación de vehículos en años recientes⁴, lo que ubica al cobro del impuesto a los combustibles como la tercera fuente de ingresos tributarios.

El otro impuesto que pesa sobre el sector de transporte, sin que pueda ser considerado como un impuesto ambiental, es el impuesto a la propiedad de vehículos. Creado en 1987 a través de la Ley de Reajuste Tributario, Ley No. 7088, este impuesto grava el valor fiscal de los vehículos, por medio de una tabla que se aplica a los valores de los vehículos, con las siguientes excepciones:

- a. Los vehículos dedicados al transporte remunerado de personas, pagan ocho mil colones.
- b. Los camiones de carga, con excepción de los pick up, pagan anualmente ocho mil colones.
- c. Las motocicletas pagarán así:
 - De hasta 90 centímetros cúbicos de motor 700 colones
 - De 91cc hasta 125cc 1.500 colones
 - De 126cc hasta 200cc 3.000 colones
 - De 201cc hasta 450cc 8.000
 - De 451cc en adelante 15.000 colones.

El principal problema de este impuesto es que no tiene ninguna relación con la capacidad de consumo de combustible de los diferentes vehículos, incluso vehículos con mayor capacidad de consumo de combustibles tienen un impuesto fijo en colones desde la creación de la ley en 1987, como es el caso de los autobuses o los camiones de carga. Más bien los vehículos de mayor cilindrada, pero más antigüedad, se benefician de una reducción paulatina del valor fiscal, en función de la fórmula que se aplica para ajustar estos valores en el tiempo, según lo dispone la propia ley. La ley establece que el valor fiscal de un vehículo se ajustará de la siguiente manera: se le restará anualmente un 10% de su valor por depreciación, se le suma el monto de la inflación del último y, si se hubiese dado algún cambio en la carga tributaria de los vehículos, se ajusta el valor en función de ese cambio.

En los últimos años, desde que la inflación se ha ubicado consistentemente por debajo del 10%, los valores fiscales han estado disminuyendo, lo que ha venido beneficiando a los vehículos usados, que además se vieron beneficiados por una reducción en los impuestos de importación en el año 2013. Esto refuerza lo señalado anteriormente, que este impuesto más que funcionar como un impuesto que sanciona la propiedad de vehículos contaminantes, podría eventualmente premiarlos simplemente por el hecho de depreciarse en el tiempo.

⁴La importación total de vehículos creció un 21,6% en 2015, un 13,9% en el 2016 y un -5,9% en el 2017. No obstante este último año es atípico, producto de una disminución de la demanda de vehículos nuevos, y más bien el ritmo de crecimiento de la última década ha sido vertiginoso. Por ejemplo en el 2011, luego de salir de la situación de caída producto de la crisis del 2009-2010, la importación de vehículos creció más de un 30%.

EL PROBLEMA DE LAS EXONERACIONES NOCIVAS PARA EL MEDIO AMBIENTE

La construcción de la política fiscal en el país, particularmente en las discusiones relativas al tema tributario, “es conflictiva, pues contrapone los intereses de los individuos que aportan al fisco con el pago de impuestos y aquellos que se benefician de la gestión pública, individuos que no siempre coinciden en ambos casos, en la medida de que se pretenda que el sistema tributario sea más equitativo” (Rodríguez, 2018). Esta contradicción fundamental de la construcción del sistema tributario, se ha resuelto introduciendo medidas compensatorias en las leyes de impuestos, en la mayoría de los casos en forma de exoneraciones.

Las exoneraciones de impuestos, los incentivos tributarios y en general las renuncias tributarias, son instrumentos de política fiscal cuyo uso es válido y está evidentemente respaldado por el marco jurídico nacional. Sin embargo, se les ha cuestionado por su inflexibilidad y la poca capacidad de revisión y modificación que tienen ante los cambios en el entorno. En momentos de crisis fiscales o de caídas en la recaudación de impuestos, las exoneraciones normalmente no se evalúan, no se reducen, ni se racionalizan, provocando que las medidas paliativas en esas circunstancias se concentren en aumento de impuestos a los contribuyentes regulares, con efectos redistributivos importantes (Rodríguez, 2012).

Otro problema de las exoneraciones surge cuando estas se constituyen en una medida de estímulo a una actividad productiva o un sector económico particular. Las exoneraciones, a diferencia de las partidas de gasto, no se revisan periódicamente, por lo que no se evalúa la pertinencia de las mismas, su eficacia en el tiempo o su impacto ambiental, o sea, no se evalúa la necesidad de mantener o eliminar la exoneración, ni su interacción (positiva o negativa) con otros objetivos de política.

De esta manera el sistema tributario costarricense tiene tratamientos fiscales favorables y exoneraciones, que han impulsado el consumo de bienes con efectos nocivos en el ambiente, que van en contraposición del impulso de una reforma fiscal verde. En el caso de los combustibles, la Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria, Ley No. 8114, establece en su artículo 1 que se exonerarán de este impuesto “el producto destinado a abastecer las líneas aéreas y los buques mercantes o de pasajeros en líneas comerciales, todas de servicio internacional; asimismo, el combustible que utiliza la Asociación Cruz Roja Costarricense, así como la flota de pescadores nacionales para la actividad de pesca no deportiva”.

En el caso de las líneas aéreas, juegan en esta exoneración también los acuerdos bilaterales de cielos abiertos, que establecen el beneficio de la exoneración del impuesto a los combustibles. Esta exoneración produce una situación muy particular, pues las aeronaves de las flotas comerciales que utilizan el país como punto de partida o destino, o hacen escala en Costa Rica, planifican su consumo de combustible para poder repostar lo necesario en el país para satisfacer una parte importante de su demanda. Aunque no se conoce un estudio al respecto, debería analizarse la posibilidad de que esta situación esté provocando un nivel mayor de contaminación que en relación a la situación alternativa, o sea, si no existiese la exoneración.

FUENTE: Elaboración propia con información del Ministerio de Hacienda.

La otra situación que surge de las exoneraciones al combustible es la relativa al sector pesquero no deportivo. Los pocos controles que existen en este tema, aunado al crecimiento de actividades ilícitas en las áreas donde confluyen los pescadores artesanales, principalmente, han convertido la exoneración del diésel para pesca en un instrumento de financiamiento del narcotráfico, por ejemplo. Como no existe control sobre el consumo de las personas dedicadas a las actividades pesqueras, también podría estarse produciendo un consumo desmedido de este combustible, más allá del que ordinariamente debería estarse consumiendo, en razón de que la exoneración no está limitada. Además, el hecho de conseguir combustible barato no está promoviendo el uso de tecnologías más eficientes en los motores usados en la pesca.

El artículo 1 de la Ley 8114 también señala que se exceptuará de este impuesto el producto destinado a la exportación, lo cual también tuvo otra implicación. La Procuraduría General de la República, en diversas interpretaciones (como por ejemplo el criterio C-052-2004, del 4 de febrero del 2004), considera las ventas de combustibles a las zonas francas como una exportación, no estando estas obligadas al pago del impuesto correspondiente. Un sector muy dinámico de la economía, como lo es el régimen de zonas francas, también estaría exento de este impuesto, ampliándose por medio de una interpretación la cantidad de producto exonerado y los montos no cobrados de impuesto por este rubro particular.

Según el último estudio disponible de gasto tributario del Ministerio de Hacienda⁵, realizado con información del 2018, solo en exoneraciones del impuesto se dejaron de cobrar \$40.597,75 millones, equivalente a un 0,12% del PIB.

Un rubro muy importante de exoneraciones, con un alto potencial de daño ambiental, son los insumos agropecuarios. La Ley del Impuesto sobre las Ventas, que fue dejado atrás por la aprobación de la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, que creó el impuesto al valor agregado en sustitución del impuesto de ventas, exoneraba los productos veterinarios e insumos agropecuarios, definidos de común acuerdo entre el Ministerio de Hacienda y el Ministerio de Agricultura y Ganadería. La base legal que ha venido sustentando la exoneración de insumos agropecuarios, se puede ubicar en el artículo 5 de la Ley No. 7293, Ley Reguladora de Todas las Exoneraciones Vigentes, su Derogatoria y sus Excepciones:

Artículo 5°.- *Exonérase de todo tributo y sobretasas, la importación de maquinaria, equipo, insumos para la actividad agropecuaria, así como las mercancías que requiera la actividad pesquera, excepto la pesca deportiva. Asimismo, exonéranse de todo tributo y sobretasas, excepto de los derechos arancelarios, las materias primas para la elaboración de los insumos para la actividad agropecuaria y para el empaque de banano. Lo anterior se regulará conforme a las listas que al efecto elaborará el Poder Ejecutivo. Este beneficio será extensivo para el combustible, en el caso de la actividad pesquera antes mencionada.*

La actividad agropecuaria comprende la actividad agrícola, la avícola, la apícola, la pecuaria, la porcicultura y la acuícola, entre otras.

Las anteriores exoneraciones se otorgarán siempre que no exista producción en condiciones adecuadas de cantidad, precio, calidad y oportunidad de entrega, en el territorio de los países signatarios del Convenio sobre el Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano.

Se mantienen vigentes las demás disposiciones legales que regulen y controlen los precios, el margen de utilidad, la calidad, la toxicidad y el uso adecuado en la producción y en la comercialización de los precitados bienes, contenidas en leyes similares que otorgaban exenciones con el mismo propósito y que se derogan con la presente Ley.

⁵“El Gasto Tributario, Metodología y Estimación, año 2018”, División de Política Fiscal, Dirección General de Hacienda del Ministerio de Hacienda.

Precisamente la reglamentación del artículo 5 de la Ley No. 7293, creada por decreto ejecutivo No. 34706-MAG-H-MEIC, estableció una Comisión Técnica de Insumos Agropecuarios, que tenía representación del Ministerio de Agricultura y Ganadería, un representante del Ministerio de Hacienda, un representante del Ministerio de Economía, Industria y Comercio, y dos representantes del sector privado, con la finalidad de ver los aspectos relacionados con las exoneraciones de estos insumos. De la regulación que se estableció en el reglamento al artículo 5 de la Ley No. 7293, es importante tomar en cuenta lo dispuesto en los artículos 21 y 22:

Artículo 21. — Bienes Sujetos a Exención. *No se concederá la exoneración a la maquinaria, equipo e insumos regulados en este Decreto, cuando exista producción nacional o centroamericana en condiciones adecuadas de cantidad, precio, calidad y oportunidad de entrega. Para verificar esta condición, el Ministerio de Economía, Industria y Comercio en adelante denominado MEIC, publicará en La Gaceta, mediante resolución administrativa debidamente razonada, una lista de los bienes o productos descritos en los Anexos I y II del presente Decreto en los que exista producción nacional o centroamericana, asimismo mantendrá la lista en la página Web del Ministerio de Agricultura y Ganadería. Esta lista será revisada periódicamente y actualizada cuando se amerite.*

Artículo 22. — Condiciones para el Otorgamiento de Exenciones. *En los casos en que exista producción nacional o centroamericana el interesado podrá presentar ante la Dirección de Competitividad la solicitud para la elaboración de estudio respectivo, cuando considere que no hay condiciones adecuadas de cantidad, precio, calidad y oportunidad de entrega, para lo cual deberá aportar todas las pruebas necesarias que demuestren la falta de tales condiciones. Cuando la solicitud sea por razones de calidad, se requerirá del análisis correspondiente por parte de un laboratorio oficial o acreditado, designado por el Ministerio de Economía, Industria y Comercio, para lo cual el interesado deberá cubrir de previo los costos del mismo, según la tabla de costos que al efecto tenga publicado el laboratorio designado.*
(...)

Estos puntos son importantes, pues aunque es fácilmente presumible que la mayoría de insumos agropecuarios terminarían disfrutando de exoneración de impuestos, sobre todo la exoneración del impuesto general sobre las ventas, podría existir la posibilidad de que alguno de estos productos haya pagado impuestos. El decreto No. 34.706 fue eventualmente derogado por el decreto ejecutivo No. 41.015 MAG-MEIC-H de marzo del 2018, que modificó la regulación del artículo 5 de la Ley No. 7293. No obstante lo anterior, y a pesar de la eliminación de la Comisión Técnica, se mantuvo la regulación sobre los casos en los que no se exoneran de impuestos los insumos agropecuarios, en este caso el artículo 21 del decreto ejecutivo No. 41.015:

Artículo 22º.-Bienes No sujetos a Exención. En los casos en que exista producción nacional o centroamericana de bienes o productos solicitados, no se concederá la exoneración a la maquinaria, equipo, insumos y a las materias primas regulados en este Decreto.

No obstante, si el interesado, demuestra que no hay condiciones adecuadas de cantidad, precio, calidad y oportunidad de entrega a nivel nacional o centroamericano del bien o producto que podría ser objeto de exención, podrá someter ante la DNEA, la solicitud con los documentos probatorios para su análisis y resolución por parte del Ministerio de Economía Industria y Comercio.

Con la reforma que introdujo la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, Ley No. 9635, los insumos agropecuarios pasaron de estar exentos a gravarse con un 1% de impuesto al valor agregado, definiéndose esa lista de común acuerdo

entre el Ministerio de Hacienda y el Ministerio de Agricultura y Ganadería, modificando parcialmente lo señalado en el artículo 5 de la Ley No. 7293. Textualmente, el considerando X del decreto ejecutivo No. 41.824-H-MAG dice lo siguiente: “en lo que respecta al impuesto sobre las ventas, se tiene por derogada a partir del 1 de julio de 2019, con la entrada en vigencia del IVA, en el tanto la exoneración contenida en dicho artículo no abarca el IVA, siendo que esta última norma establece una tarifa reducida para esos bienes y servicios.” Al no participar el Ministerio de Ambiente de ese proceso, no se tiene control de la exoneración otorgada, en cuanto a las cantidades utilizadas, ni por el tipo de insumo agropecuario utilizado para el caso de los que sean potencialmente dañinas para el medio ambiente. Eso ha llevado a un uso muy intensivo, incluso de venta libre también exonerada, de ciertos agroquímicos altamente perjudiciales para la salud y el ambiente.

En cuanto a los montos dejados de recaudar producto de estas exoneraciones otorgadas en el pasado, entre los años 2016 y 2018 se dejaron de recaudar más de \$50 millones por año, tanto en lo que respecta a fertilizantes como a plaguicidas de diferentes tipos.

Cuadro 1
Renuncia fiscal por la importación de agroquímicos en Costa Rica
-en dólares corrientes-

Tipo de agroquímico	2016	2017	2018
Abonos de origen animal o vegetal, incluso mezclados entre sí o tratados químicamente; abonos procedentes de la mezcla o del tratamiento químico de productos de origen animal o vegetal (Capítulo 31 del código aduanero)	19.970.004,58	22.015.961,94	24.481.786,01
Insecticidas, fungicidas, herbicidas, inhibidores de germinación y reguladores del crecimiento de las plantas (Capítulo 38.08 del código aduanero)	36.974.429,94	33.890.570,41	22.015.760,84

FUENTE: Elaboración propia con información del Ministerio de Hacienda.

¿QUÉ SE HA PROPUESTO PARA SOLUCIONAR EL PROBLEMA Y QUÉ PERSPECTIVAS DE SOLUCIÓN TIENEN?

El tema de los impuestos verdes no solo no ha tenido un desarrollo importante en Costa Rica, sino que tampoco se han planteado alternativas viables que vengan a resolver externalidades ambientales negativas. Al contrario de lo anterior, y como una reacción ante un aumento en el cobro del impuesto a la propiedad de vehículos, por un ajuste extraordinario en el valor fiscal de los vehículos, en el año 2015 el entonces diputado Oscar López presentó un proyecto de ley⁶ para incrementar el proceso de depreciación para los vehículos de 5 años o más, eliminar el factor de ajuste por inflación y aplicar una escala de tarifas en función de la antigüedad: entre más antiguo el vehículo menor el impuesto a pagar. Esta propuesta tendría un efecto ambiental más bien perjudicial, además de la reducción en la recaudación de impuestos, pues estaría dándole un beneficio tributario a los vehículos más viejos de tecnologías antiguas. No llegó a aprobarse, aunque se mantiene en el orden del día legislativo.

En la Asamblea Legislativa no existen muchos proyectos de ley presentados que puedan ser considerados como de temática fiscal ambiental y mucho menos que creen impuestos verdes. No obstante, se han podido ubicar algunos destinados a crear un impuesto al uso del plástico, por ejemplo. El Proyecto de Ley Para la Gestión Responsable de Envases y Embalajes, No. 19.949, presentado por el diputado Ronny Monge Salas, crea un impuesto según lo que señala su artículo 8:

“Los fabricantes, importadores, comerciantes y distribuidores que produzcan, importen, comercien y distribuyan productos en envases y embalajes, pagarán un impuesto según el nivel contaminante de cada envase y embalaje, con base en las siguientes condiciones: los envases y embalajes con capacidad contaminante alta, deberán pagar el diez por ciento (10%) del valor de costo, venta o importación, según sea el caso por unidad producida, vendida o importada. En el caso de los envases o embalajes de capacidad contaminante media, deberán pagar la suma del cinco por ciento (5%) del valor de costo, venta o importación, según sea el caso por unidad producida, vendida o importada.”

Este proyecto crea además un impuesto de 30% del valor de las bolsas plásticas, entregadas a los consumidores por los distribuidores o comerciantes de los distintos productos. El proyecto establece que un 40% de los recursos generados se destinarán a la municipalidad en cuya circunscripción se realiza la entrega o venta de la bolsa, un 40% para el Ministerio de Salud y un 20% para el Ministerio de Hacienda, con un máximo del 40% de la suma girada al municipio y al Ministerio de Salud, como tope máximo para el pago de compras de servicios y salarios.

⁶Proyecto de Ley No. 19.803, Reforma del Inciso F) del Artículo 9 de la Ley No. 7088, “Reajuste Tributario y Resolución 18ª Consejo Arancelario y Aduanero CA” de 30 noviembre de 1987, y sus Reformas”

Otro proyecto presentado en el 2017 fue el Proyecto de Ley de Creación del Fondo Nacional para Incentivar la Conservación de los Servicios Ecosistémicos del Mar y de los Recursos Marino y Costeros (FONASEMAR), pretendía crear un impuesto “a la capacidad contaminante de los envases, empaques o embalajes de cualquier material”, así como a las bolsas de plástico. El impuesto se aplicaba así:

- Los envases, empaques y embalajes con alto impacto ambiental deberán pagar el 10% del precio más alto del fabricante, o sobre el valor aduanero del producto importado, según sea el caso por unidad vendida o importada.
- En el caso de los envases, empaques o embalajes de impacto ambiental medio deberán pagar el 5% del precio más alto del fabricante, o sobre el valor aduanero del producto importado, según sea el caso por unidad vendida o importada.
- En el caso de los envases, empaques o embalajes de impacto ambiental bajo deberán pagar el 2% del precio más alto del fabricante, o sobre el valor aduanero del producto importado, según sea el caso por unidad vendida o importada.
- En el caso de las bolsas plásticas para introducir un producto o un conjunto de productos ya envasados, empacados o embalados, los fabricantes o importadores que las produzcan o importen pagarán un impuesto del 40% del precio más alto del fabricante, o sobre el valor aduanero del producto importado.

Los recursos que se preveía recaudar serían destinados al financiamiento del FONASEMAR, junto con la creación de un canon “por concepto de uso de los servicios ecosistémicos del mar para el transporte de mercancías que sean descargadas y despachadas en instalaciones portuarias del país en atención a los impactos negativos de estas actividades en los ecosistemas marinos.”

Otro proyecto presentado en este caso en el año 2016, el Proyecto de Ley para el Fomento de la Generación de Energía para el Autoconsumo y la Utilización de Energías Renovables no Convencionales, No. 19.990, no crea un impuesto, pero establece exoneraciones e incentivos fiscales para la generación de energía eléctrica renovable, un 10% de descuento en el impuesto de bienes inmuebles para los edificios que reduzcan el consumo de energía y un 30% de descuento en el impuesto a la propiedad para los vehículos para los vehículos eléctricos. Para financiar estas propuestas el proyecto propone reformas la Ley de Control del Tabaco, Ley No. 9028, a fin de incrementar el impuesto por unidad de cigarrillos y modificar la distribución de los recursos recaudados, introduciendo un financiamiento para el Fondo de Investigación en Energías Renovables no Convencionales.

En el 2017 se presentó el Proyecto de Ley de Reforma Integral a la Ley N° 7447, del 13 de Diciembre de 1994 Regulación del Uso Racional de la Energía, No. 20.315, que crea exoneraciones en el impuesto selectivo de consumo, 1% de valor aduanero e impuesto de ventas, para los equipos y materiales que promuevan la eficiencia energética y el aprovechamiento de energías renovables por parte del consumidor final de la energía, tanto importados como de fabricación nacional, así como materiales o equipos que contribuyan al ahorro y el uso racional y eficiente de la energía, o promuevan el desarrollo de fuentes de energía renovables que reduzcan la dependencia del país de los combustibles fósiles. No se establece ningún mecanismo de compensación para los recursos dejados de recaudar, como en el caso del Proyecto de Ley No. 19.990.



En diciembre de 2018 se presentó la iniciativa denominada “Proyecto de Ley para Solucionar la Contaminación de Residuos Plásticos”, expediente legislativo No. 21.159, un proyecto presentado con la firma de varios diputados cuya finalidad era “contribuir con el proceso de sustitución de plásticos de un solo uso por alternativas compostables, renovables y reciclables, y con cambios en los hábitos de consumo”⁷. El proyecto pretendía alcanzar este objetivo por medio de un impuesto sobre el valor de las ventas y entregas a título gratuito de los productos de plástico, además de incorporar la prohibición de algunos productos en poliestireno expandido, comúnmente llamado estereofón⁸ y productos que contengan microplásticos.

El citado proyecto también incorporaba un mecanismo de compensación por recuperación, tratamiento y/o reciclaje, con la finalidad de que se convirtiera en un incentivo para que empresas, principalmente, encontraran una razón para la integración de los residuos plásticos en el proceso productivo. También se incluían exoneraciones en maquinaria y devoluciones del impuesto a productos debidamente certificados como compostables y biopolímeros biodegradables. Por último, el proyecto planteaba la creación de un Fondo Azul que permita financiar actividades relacionadas a la recolección, recuperación y revalorización del plástico. Este proyecto sigue en la corriente legislativa y, a pesar de sus fortalezas técnicas, no encontró el consenso suficiente para ser aprobado.

De todos los proyectos antes citados, ninguno ataca el problema principal de la contaminación producida por combustibles fósiles, que es un elemento que rescata como principal las aportaciones del FMI y el estudio de la OCDE. Los impuestos propuestos, en los dos casos relacionados con el uso del plástico, adolecen de problemas en el planteamiento técnico que en la práctica podrían dificultar su cobro, mientras que en los otros casos los proyectos lo que hacen es crear más exoneraciones (algo que no se aborda por parte de los órganos técnicos) como mecanismo de incentivo de actividades limpias, erosionando la base imponible y dejando por fuera la posibilidad de compensar de forma inmediata la externalidad ambiental negativa de ciertos bienes y actividades económicas.

⁷Exposición de motivos Proyecto de Ley No. 21.159, “Ley para para Solucionar la Contaminación de Residuos Plásticos

⁸Posteriormente a eso, en el año 2019, la Asamblea Legislativa aprobó la Ley No. 9703, una reforma a la Ley de Gestión Integral de Residuos que incorpora la prohibición de importación al territorio nacional, la comercialización y la entrega de envases o recipientes de polietileno expandido, mejor conocido como estereofón.

¿CÓMO INTRODUCIR LA VARIABLE AMBIENTAL EN UN SISTEMA TRIBUTARIO DESORDENADO Y EN CRISIS?

Hay 105 leyes de impuestos vigentes en Costa Rica a octubre del 2017, según información de la Dirección General de Hacienda del Ministerio de Hacienda. Muchos de estos tributos son tasas, impuestos municipales, algunas contribuciones especiales para el financiamiento de entidades desconcentradas, como el canon de la Superintendencia de Telecomunicaciones o el impuesto para el financiamiento del Servicio de Emergencias 911, y en otros casos timbres de muy poca capacidad recaudatoria. De los impuestos creados para financiar gastos en que incurre el gobierno central, tres de ellos significan el 80% de los ingresos tributarios a este nivel de gobierno (impuesto de renta, impuesto general sobre las ventas e impuesto único sobre los combustibles), mientras que el resto de estos impuestos, dispersos en una cantidad importante de legislación, significa el 20% de los ingresos tributarios.

El impuesto único a los combustibles es el tercer impuesto en importancia, luego del impuesto sobre la renta y del impuesto sobre las ventas, y representa normalmente entre un 11% y un 12% de los ingresos tributarios del país. Mientras que en el caso de los vehículos, los impuestos pagados por aranceles, selectivo de consumo, ventas, traspaso y propiedad de vehículos, constituye casi un 10% adicional de recaudación. Es por el peso que tienen en la recaudación los combustibles y los vehículos, que cualquier decisión que se tome para crear un impuesto ambiental, y que afecte el consumo de combustibles o el uso o importación de vehículos, tiene que considerar el posible efecto fiscal en la recaudación en general, sobre todo en el actual escenario fiscal por el que pasa el país. No se puede arriesgar la fuente de más de un 20% de los ingresos nacionales, lo cual implicaría que inicialmente cualquier reforma fiscal verde debe diseñarse alrededor de estos impuestos.

Así que una propuesta para introducir impuestos verdes en Costa Rica, idealmente debería orientarse por los siguientes aspectos:

- a. Debe poder generar ingresos tributarios, lo que separaría una eventual propuesta de lo señalado por el FMI y la acerca más a lo indicado por la publicación de la CEPAL. Esto al menos en el corto plazo, mientras el proceso de rediseño del sistema tributario costarricense continúa y se logra evitar la dependencia de impuestos que provienen del consumo de bienes nocivos para el ambiente.
- b. Su aplicación debe ser gradual, que garantice moderar las reacciones adversas a la medida y sobre todo evitar un movimiento abrupto en la recaudación o un cambio fuerte en la estructura de gasto de empresas y familias.
- c. Los cambios propuestos deben responder a criterios técnicos, que permitan valorar la externalidad ambiental negativa a efecto de compensarla de forma apropiada, aunque que sea de forma gradual.
- d. La propuesta debería partir de los impuestos existentes, transformarlos o darles algún giro ambiental, antes que crear un impuesto nuevo. Esto con la finalidad de evitar entre los contribuyentes la percepción de que se les está aumentando la carga impositiva.

e. Cualquier medida que se proponga debería contener la menor cantidad de exoneraciones, pues en este caso una exoneración constituye una reducción en la posibilidad de compensar apropiadamente una externalidad ambiental negativa.

Considerando lo anterior, como medidas preliminares se propone lo siguiente:

a. Una reforma del impuesto a los combustibles. De forma paulatina, el impuesto que existe en los diferentes combustibles, con excepción del gas licuado de petróleo por su impacto en los hogares de menores recursos, debería igualarse en monto. Eso significa que combustibles como el diésel y el búnker aumenten su contribución y paguen el mismo monto de impuesto que la gasolina regular o que la gasolina súper.

Dos medidas pueden tomarse para compensar el efecto que la equiparación del impuesto a los combustibles, pueda tener en el transporte público y la producción: subsidiar el impuesto pagado por autobuses y taxis para la prestación del servicio⁹ de transporte público remunerado de personas y que una parte del impuesto pagado en los combustibles pueda ser acreditado al impuesto al valor agregado, como si fuera un IVA más. Este efecto que puede irse reduciendo de forma paulatina mientras se sube el impuesto, de forma tal que se vaya propiciando la transición energética en las empresas.

Las exoneraciones existentes al uso de combustibles diésel para pesca artesanal no deportiva, debe eliminarse también y convertirse en otro tipo de instrumento de ayuda, por ejemplo: un subsidio directo o ayuda económica.

b. Reformar el impuesto a la propiedad de vehículos. En este caso debe introducirse un factor que recoja el tamaño de los motores como un proxy del eventual impacto ambiental de los vehículos y que el impuesto depende de esa variable. Esta parte del impuesto no puede afectarse por la antigüedad de los vehículos, de forma tal que no se vea privilegiada la adquisición de vehículos de modelos más viejos, muchos de ellos traídos al país luego de superar su vida útil en sus lugares de origen. La información de la cilindrada de los vehículos está en la información de registro y puede ser usada como un elemento para fijar el monto del impuesto a pagar.

Los montos pagados por camiones, buses y taxis también deben aumentarse y dejar atrás el monto fijo desde que se aprobó en la ley del año 1987. Los camiones deberían pagar en función de su capacidad de carga y los autobuses en función del número de pasajeros que pueden transportar, tal y como funciona en la legislación española. En el caso de los taxis, que se ajusten a los parámetros del impuesto a lo que pagan los vehículos de uso personal, con respecto a que paguen en función del cilindraje del motor.

c. Ajustar el valor de los peajes. Esto llevan varios años sin aumentar, siendo incluso más costoso el consumo de combustible que se hace por las filas que provocan movilizarse por medio de los mismos, que el monto cobrado en cada peaje. El monto que se vaya a fijar debe reflejar también el costo ambiental que produce la congestión vehicular, tratando de utilizar los peajes como una aproximación a los impuestos de congestión, que se aplican en algunos países.

⁹El modelo tarifario de ARESEP permite prever la cantidad promedio de consumo de combustible que hacen tanto buses y taxis, lo que permitiría subsidiarlos en función de ese consumo promedio.

Los peajes no solo deberían ajustarse en monto, también deben reubicarse en puntos diferentes a los existentes hoy. Con excepción de los peajes de Naranjo y los de la ruta 27, el resto de peajes se cobra en la dirección San José hacia Alajuela, San José hacia Cartago y San José hacia Guápiles y Limón. Los peajes deberían cobrarse por entrar al casco central de la ciudad, no por salir de ella, de forma que reflejen el costo del congestionamiento. También podría hacerse variable el cobro, que este pueda ajustarse en un rango de valor según la cantidad de vehículos que están ingresando a San José, lo cual podría ser fácilmente medible con tecnología.

d. Sería recomendable retomar el esfuerzo de plantear una reforma de la Ley de Regulación del Uso Racional de la Energía, Ley No. 7447, mejorando las condiciones en las que sea aplicable el recargo de los treinta puntos porcentuales de impuesto selectivo de consumo a los bienes poco eficientes energéticamente, al tiempo que se introduce algún incentivo por la adquisición de bienes eficientes en este sentido.

e. Los cánones, timbres ambientales y tarifas deben actualizarse. Los montos que se cobran hoy por cánones deben ajustarse a la externalidad ambiental negativa o al aprovechamiento del recurso natural, de forma tal que se compense de manera apropiada el impacto ambiental en cualquier situación. Los timbres cobrados en beneficio del ambiente, como el timbre de vida silvestre o el timbre de parques nacionales. Las tarifas de ingreso a las áreas silvestres protegidas y otras tarifas por realizar actividades particulares dentro de las mismas, deberían revisarse.

f. Modificar el tratamiento tributario favorable en la importación y venta de agroquímicos, para que aquellos que produzcan un efecto ambiental perjudicial, o incluso un efecto perjudicial en la salud pública, para evitar seguir promoviendo el uso de agroquímicos que impactan negativamente el ambiente.

g. Los esfuerzos por introducir impuestos en productos plásticos deben continuar. No obstante, las propuestas deben tener un alto perfil técnico en la parte tributaria, eliminar las exoneraciones que proponen, o que sean mínimas, y tratar de lograr un impacto permanente en el consumo de las personas.

La implementación de las medidas antes enunciadas, podría seguir la siguiente hoja de ruta:

I.Reformas al impuesto a los combustibles:

El impuesto que pesa sobre el diésel en la actualidad es un 59,08% del impuesto que se cobra sobre la gasolina regular, mientras que el impuesto sobre el bunker es un 9,64% el impuesto cobrado a la gasolina regular y un 15,97% del impuesto cobrado al diésel. El plan para su igualación se puede trazar de esta manera:

Acción	Año de ejecución	Impuesto al diésel	Impuesto al bunker	Impuesto al diésel pesado
Presentación de propuesta de reforma	2021			
Aprobación de la propuesta de ley	2022			
Entrada en vigencia, primer ajuste	Primer semestre del 2023	64% del impuesto cobrado a la gasolina regular	20% del impuesto cobrado al diésel	15% del impuesto cobrado al diésel
Segundo ajuste	Segundo semestre del 2023	68% del impuesto cobrado a la gasolina regular	30% del impuesto cobrado al diésel	20% del impuesto cobrado al diésel
Tercer ajuste	Primer semestre del 2024	72% del impuesto cobrado a la gasolina regular	40% del impuesto cobrado al diésel	30% del impuesto cobrado al diésel
Cuarto ajuste	Segundo semestre del 2024	76% del impuesto cobrado a la gasolina regular	50% del impuesto cobrado al diésel	40% del impuesto cobrado al diésel

Acción	Año de ejecución	Impuesto al diésel	Impuesto al bunker	Impuesto al diésel pesado
Quinto ajuste	Primer semestre del 2025	80% del impuesto cobrado a la gasolina regular	60% del impuesto cobrado al diésel	50% del impuesto cobrado al diésel
Sexto ajuste	Segundo semestre del 2025	84% del impuesto cobrado a la gasolina regular	70% del impuesto cobrado al diésel	60% del impuesto cobrado al diésel
Sétimo ajuste	Primer semestre del 2026	88% del impuesto cobrado a la gasolina regular	80% del impuesto cobrado al diésel	70% del impuesto cobrado al diésel
Octavo ajuste	Segundo semestre del 2026	92% del impuesto cobrado a la gasolina regular	90% del impuesto cobrado al diésel	80% del impuesto cobrado al diésel
Noveno ajuste	Primer semestre del 2027	96% del impuesto cobrado a la gasolina regular	100% del impuesto cobrado al diésel	90% del impuesto cobrado al diésel
Décimo ajuste	Segundo semestre del 2027	100% del impuesto cobrado a la gasolina regular		100% del impuesto cobrado al diésel

Como medida adicional, para evitar un encarecimiento de la producción por el ajuste adicional en los impuestos del diésel, el diésel pesado y el búnker, se introduciría una norma para que una parte del impuesto sea acreditable al pago del impuesto al valor agregado. La exoneración del impuesto a los pescadores, se sustituiría por un subsidio, que sería financiado por la propia ley. Se eliminaría el subsidio a las empresas del régimen de zonas francas, de forma expresa.

II.Reformas al impuesto a la propiedad de vehículos

La primera acción debe ser actualizar el actual impuesto a la propiedad de vehículos, para eliminar el ajuste que se da en el cobro del impuesto por el efecto de una depreciación lineal de 10%, cuando es conocido que los vehículos tienen una vida útil mucho más larga. Según la empresa RITEVE la edad promedio del parque vehicular nacional es de 15 años, por lo que la reducción en los valores fiscales por depreciación debe ajustarse.

La propuesta sería que la tabla de cobro de impuestos combine las dos variables: el valor del vehículo y la cilindrada del mismo, además de reducir el porcentaje de reducción del valor fiscal por depreciación al 5% anual, con ajustes al alza por inflación. El monto mínimo del impuesto debería ajustarse, que también responda a la cilindrada de los vehículos.

Para las motocicletas, convendría hacer una tabla especial que también se ajuste con respecto a la cilindrada y con valores del impuesto más cercanos a los valores actuales, que se vayan ajustando de forma paulatina, que sigan ajustándose por la inflación anual. Para el resto de vehículos, camiones, autobuses y taxis, la reforma podría implicar ajustar el impuesto de forma paulatina, para acercarlo al valor presente del monto aprobado en el año 1987. Por ejemplo: los ₡8.000 que se pagan según la Ley, corresponden a ₡188.614 en la actualidad, monto al que se podría llegar de forma paulatina.

Los vehículos particulares eléctricos pagarían el porcentaje más bajo del monto del impuesto, aplicándoseles el tributo en función del valor de los vehículos. Lo mismo sucedería con las motocicletas eléctricas, que pagarían el monto menor del impuesto, equivalente al monto pagado por la cilindrada más baja. En el caso de los otros vehículos, se les podría aplicar un descuento o exención parcial a los camiones eléctricos, mientras que en el caso de autobuses y taxis eléctricos se les aplicaría una exención a este tributo.

III.Revisión del monto de los peajes

Los montos actuales de los peajes se revisaron por última vez en septiembre del 2002, o sea, no ha sufrido actualización desde ese año. Si tomamos el monto del peaje de ₡75 de la Autopista General Cañas y de la Florencia del Castillo, el monto hoy debería ser de ₡208,16; mientras que los ₡250 de la ruta 32, debería ser hoy de ₡693,89 en colones de junio del 2020. La decisión de replantear los peajes permitiría pensar en la introducción de tarifas por congestión, o sea, cobrar más por entrar al área metropolitana de San José y alrededores, diferenciando el cobro en horas pico y cuando haya más circulación de vehículos desde los peajes y hacia el centro de San José.

La posibilidad de hacer este cobro adicional está contenida en el contrato de concesión de la ruta 27, San José – Caldera, y podría incorporarse en el peaje de la ruta 1, Autopista General Cañas, de la ruta 32, Autopista Braulio Carrillo, y ruta 2, Autopista Florencia del Castillo. Los recursos adicionales que esto genere se destinarían al Consejo Nacional de Vialidad (CONAVI), los que podrían aliviar la caída en ingresos que el COVID 19 está produciendo en la recaudación destinada a ese ente desconcentrado.

IV.Reforma de la Ley de Uso Racional de la Energía, Ley No. 7447

Aunque poco conocido y no aplicado de forma amplia, uno de las primeras cargas impositivas que el país introdujo en su legislación, con impacto ambiental, es el que se dispone en el artículo 14 de la Ley de Uso Racional de la Energía, Ley No. 7447 del 3 de noviembre de 1994, que dice:

ARTICULO 14.- Sanción impositiva. *Se incrementará el impuesto selectivo de consumo en treinta puntos porcentuales adicionales a la tarifa establecida en la Ley de Reforma Tributaria, No. 4961, del 10 de marzo de 1972 y sus reformas, al equipo, la maquinaria o los vehículos fabricados o ensamblados sin cumplir con las directrices y las características señaladas por el Ministerio de Recursos Naturales, Energía y Minas.*

Debe aprovecharse la oportunidad para aplicarlo a la importación de bienes de alto consumo energético, incluso aquellos que podrían estar contribuyendo más con el cambio climático, por ejemplo. Para eso sería importante que se defina en el propio artículo en qué situaciones aplicaría este cobro, incorporando aquellos casos donde se sobrepasen los parámetros de consumo de energía de cualquier tipo, ya sea energía eléctrica o combustibles fósiles. Podría ser una oportunidad para gravar con una tarifa adicional los vehículos de alto consumo de combustible, los motores fuera de borda de dos tiempos para embarcaciones, motocicletas con motores de dos tiempos, calentadores de agua de alto consumo eléctrico, aires acondicionados, etc.

El artículo también debería indicar que se hará la recarga en el cobro tanto en la importación como en la venta local, aplicando la regla de acreditación del impuesto incorporada en la Ley de Consolidación del Impuesto Selectivo de Consumo, Ley No. 4961, para evitar que un bien deba pagar dos veces el impuesto si es importado. Finalmente, el artículo debe indicar que los 30 puntos porcentuales de impuesto selectivo de consumo, aplican sin importar si el bien está o no gravado con el impuesto selectivo de consumo y que en lo referente al cobro del tributo se aplicará de forma supletoria la Ley No. 4961.

La modificación de la Ley No. 7447 también podría incorporar algún estímulo o incentivo para el proceso de transición energética. En la actualidad el artículo 10 de la esta ley dice lo siguiente:

ARTICULO 10.- Medidas de alto costo o inversión. *Las medidas cuyo costo o inversión sea superior al quince por ciento del costo anual de la energía de la empresa, se conocerán como "medidas de alto costo o inversión". Para aplicarlas, en forma conjunta o individual, previa determinación de la conveniencia y rentabilidad para los intereses nacionales, por parte del ente que los otorga, las empresas podrán disfrutar de los siguientes incentivos:*

a) Los estipulados en la Ley de Promoción al Desarrollo Científico y Tecnológico No. 7169, del 1 de agosto de 1990.

b) El cofinanciamiento del cincuenta por ciento del monto total de la inversión de las "medidas de alto costo o inversión" o descuentos, en la facturación eléctrica o de derivados del petróleo, de un veinte por ciento del monto equivalente al ahorro anual de la energía, producto de la aplicación de esas medidas, por un período de dos años.

Esos incentivos deberán otorgarlos las instituciones o las empresas indicadas en el artículo 3 de esta Ley.

Con la finalidad de no caer en una contradicción en la ley, que por un lado regula el uso racional de energía y por otro abarata el acceso a la misma por medio de un descuento, se podría sustituir el beneficio del inciso b) por un crédito fiscal a las empresas que inviertan en bienes eficientes en términos energéticos. Ese crédito se aplicaría al pago del impuesto sobre la renta, rebajando del pago del impuesto una parte o todo el gasto que se hagan en estos bienes, por ejemplo: vehículos eléctricos para uso empresarial, motocicletas eléctricas, calentadores solares de agua, paneles solares para generación de energía, etc.; lista de bienes o características de los mismos que deberían ser sujetos de este beneficio. Esto podría ayudar a acelerar el proceso de transición a una economía verde de bajo consumo energético y bajas emisiones de

carbono, por medio de incentivar inversiones privadas, con un costo que sería asumido parcialmente por el fisco costarricense.

V.Revisión de los montos de los cánones, timbres y tarifas

Los cánones deben empezar a revisarse con la finalidad de que los montos cobrados se ajusten al beneficio que un particular obtiene por el aprovechamiento de un “bien de dominio público”, como lo ha señalado la Sala Constitucional¹⁰, que en términos generales implica conocer el costo económico que el impacto que ese aprovechamiento tiene en el ambiente. En virtud de que ya existe jurisprudencia que le da sustento al canon como figura de cobro, que se podría decir “cuasi tributaria”, su actualización es de interés como mecanismo de financiamiento ambiental.

En otros casos se requerirá un trabajo de análisis igualmente rigurosos, que contemple la revisión de leyes para actualizar montos de timbres, como el timbre de parques nacionales, creado mediante el artículo 43 de la Ley de Biodiversidad, Ley No. 7788 del 30 de abril de 1998, que se destina a planes municipales de desarrollo sostenible y al financiamiento de las áreas de conservación. También el timbre de vida silvestre, creado mediante el artículo 120 de la Ley de Conservación de Vida Silvestre, Ley No. 7317 del 30 de octubre de 1992, que se cobra sobre la inscripción de vehículos automotores en el Registro de la Propiedad, así como en el permiso de circulación que se cobra anualmente. Lo que se requiere es el desarrollo de una metodología apropiada para la definición del monto a cobrar por el timbre, en función del objetivo ambiental que persigue.

Finalmente, este el caso de las tarifas, tanto de acceso a las áreas silvestres protegidas (ASP), como las tarifas por realizar distintas actividades dentro de estas mismas áreas (derechos de filmación, actividades de investigación, cobro por acampar, etc.). Las tarifas de acceso a las ASP, quizás las más importantes de todas, financian una parte importante de los recursos del Sistema Nacional de Áreas de Conservación (SINAC) y sería importante una revisión de los montos a pagar, particularmente para los visitantes nacionales, a fin de garantizar un cobro más cercano a los servicios ecosistémicos obtenidos por las personas que interactúan con las ASP.

VI.Modificación del tratamiento tributario aplicado a los agroquímicos.

Para lo cual se propone modificar el numeral 3 del artículo 11 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, de forma que se lea de la siguiente manera (en negrita lo que se modificaría):

“(…)

¹⁰El voto 6869-96, de las 14 horas 51 minutos del 18 de diciembre de 1996, la Sala señala que: “el canon, como la contraprestación a cargo de un particular, por el uso o aprovechamiento de un bien de dominio público, ciertamente escapa al concepto de tributo, que es una imposición por parte del Estado, sin promesa o garantía de que el particular reciba en forma clara y directa un beneficio por ello. La rígida prevención de que solamente la Asamblea Legislativa puede establecer impuestos (tributos en general), escapa a la situación del canon, que más bien atañe a una relación jurídica que se crea entre el particular y la administración, que, por lo demás, puede cesar en cualquier momento, si motivadamente se encontrare que debe procederse así para cubrir el interés público, diferente del particular en sí mismo”.

3. Del uno por ciento (1%) para los siguientes bienes o servicios:

a. Las ventas, así como las importaciones o internaciones, de los bienes agropecuarios incluidos en la canasta básica definida en el inciso anterior, incluyendo las transacciones de semovientes vivos, la maquinaria, el equipo, las materias primas, los servicios e insumos necesarios, en toda la cadena de producción, y hasta su puesta a disposición del consumidor final. Se exceptúan de esta disposición los insumos agropecuarios, como abonos, fertilizantes y plaguicidas, que tengan un impacto negativo en el medio ambiente o la salud pública, según lo definan de forma conjunta el Ministerio de Ambiente y Energía y el Ministerio de Salud.

b. Las ventas, así como las importaciones o internaciones, de los artículos definidos en la canasta básica, incluyendo la maquinaria, el equipo, los servicios e insumos necesarios para su producción, y hasta su puesta a disposición del consumidor final. Para todos los efectos, la canasta básica será establecida mediante decreto ejecutivo emitido por el Ministerio de Hacienda y el Ministerio de Economía, Industria y Comercio (MEIC), y será revisada y actualizada cada vez que se publiquen los resultados de una nueva encuesta nacional de ingresos y gastos de los hogares. Se exceptúan de esta disposición los insumos agropecuarios, como abonos, fertilizantes y plaguicidas, que tengan un impacto negativo en el medio ambiente o la salud pública, según lo definan de forma conjunta el Ministerio de Ambiente y Energía y el Ministerio de Salud.

Esta canasta se definirá con base en el consumo efectivo de bienes y servicios de primera necesidad de los hogares que se encuentren en los dos primeros deciles de ingresos, de acuerdo con los estudios efectuados por el Instituto Nacional de Estadística y Censos (INEC).

c. La importación o la compra local de las siguientes materias primas e insumos:

i. Trigo, así como sus derivados para producir alimentos para animales.

ii. Frijol de soya, así como sus derivados para producir alimentos para animales.

iii. Sorgo.

iv. Fruta y almendra de palma aceitera, así como sus derivados para producir alimento para animales.

v. Maíz, así como sus derivados para producir alimentos para animales.

d. Los productos veterinarios y los insumos agropecuarios y de pesca, a excepción de los de pesca deportiva, que definan, de común acuerdo, el Ministerio de Agricultura y Ganadería (MAG) y el Ministerio de Hacienda. Se exceptúan de esta disposición los insumos agropecuarios, como abonos, fertilizantes y plaguicidas, que tengan un impacto negativo en el medio ambiente o la salud pública, según lo definan de forma conjunta el Ministerio de Ambiente y Energía y el Ministerio de Salud.”

La idea de esta modificación es eliminar no solo el incentivo tributario a un insumo agropecuario, sino eventualmente eliminar agujeros en el cobro del IVA y mejorar su recaudación, para abrir la posibilidad de modificar otros impuestos. Podría valorarse la posibilidad de crear un subsidio, por tiempo limitado, a productores agrícolas que utilicen métodos alternativos y productos no contaminantes en su producción, como una forma de facilitar la transición y compensar el cambio en las reglas de la exoneración. La estimación de lo que podría generar de forma adicional dependerá de la definición final de la lista de insumos exonerados.

VII. Aplicación de impuestos al plástico.

Ya existe un proyecto de ley presentado, el expediente legislativo No. 21.159, este debe impulsarse como parte de la agenda de reformas fiscales verdes, tratando de lograr su apoyo político para su aprobación inmediata, para lo cual probablemente sea necesario un diálogo político amplio.

Medida	2021	2022	2023	2023 - 2027
Ajuste en los impuestos a los combustibles.	Presentación de las propuestas, vía reforma legal.	Aprobación de los ajustes en los impuestos y eliminación de las exoneraciones señaladas.	Inicio de ajustes.	Aplicación de ajustes paulatinos, hasta completar la igualación del impuesto de la gasolina, diésel y búnker.
Reforma del impuesto a los combustibles.	Presentación de las propuestas, vía reforma legal.	Aprobación de los ajustes en el impuesto, introduciendo combinación de las variables valor y cilindrada. Entrada en vigencia para vehículos particulares	Entrada en vigencia del nuevo impuesto para motos, aplicando combinación de variables valor y cilindrada. Inicio de proceso paulatino de ajuste de impuesto a camiones, buses y taxis.	Aplicación de ajustes paulatinos de buses, taxis y camiones, hasta llegar al 100% del valor presente del monto del impuesto aprobado en el año 1987.
Revisión del monto de los peajes.	Planteamiento de propuesta para la actualización del peaje e introducción de la tarifa por congestión	Primer paso: ajuste para todo tipo de vehículos, usando como parámetro el valor presente del monto del peaje.	Segundo paso: introducción de la tarifa por congestión	
Revisión de cánones, timbres y tarifas	Análisis y preparación de propuestas, para el ajuste de los valores a cobrar.	Aplicación de cambios en los montos cobrados.		
Modificación del artículo 11 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado.	Presentación de las propuestas, vía reforma legal.	Aprobación de los ajustes en el IVA.	Aplicación de las medidas.	
Impuesto al plástico	Proyecto presentado, aprobación del mismo.	Inicio de proceso de implementación del impuesto.		

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Corbacho, Ana; Vicente Fretes y Eduardo Lora (Editores). **Recaudar no Basta: los impuestos como instrumentos de desarrollo**. Banco Interamericano de Desarrollo. 2012

Fanelli, José María; Juan Pablo Jiménez e Isabel López Azcúnaga. **La reforma fiscal ambiental en América Latina**. Comisión Económica para América Latina (CEPAL). 2015.

García Viñuela, Enrique. **La Economía de los Impuestos**. Minerva Ediciones. Madrid. 2003.

Gómez Sabaini, Juan Carlos y Dalmiro Morán. **Política Tributaria y Protección del Medio Ambiente: Imposición sobre los vehículos en América Latina**. Serie Macroeconomía del Desarrollo No. 141, Comisión Económica para América Latina (CEPAL). 2013.

Green Budget Germany. **ECOTAX GBG-Memorandum**. FOS, Germany. 2007.

Heine, Dirk; John Norregaard & Ian W. H. Parry. **Environmental Tax Reform: Principles from Theory and Practice to Date**. International Monetary Fund. 2012.

Parry, Ian W.H.; Ruud de Mooij y Michael Keen (Editores). **Fiscal policy to mitigate climate change: a guide for policymakers**. International Monetary Fund. 2012.

OCDE. **Análisis de Políticas Fiscales de la OCDE: Costa Rica 2017**. Éditions OCDE, París. 2017.

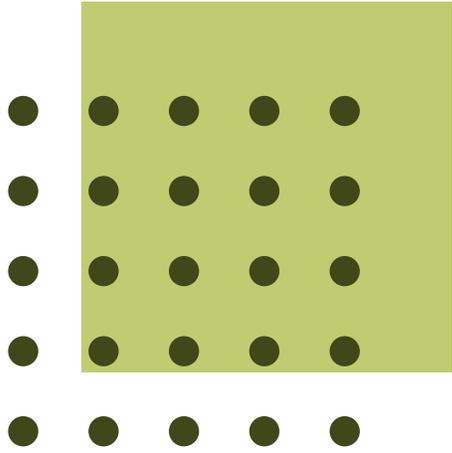
OECD. **Environmental Fiscal Reform: Progress, Prospects and Pitfalls**. OECD, 2017.

OECD. **Effective Carbon Rates 2018: Pricing carbon emissions through taxes and emissions trading**, OECD Publishing, Paris. 2018.

OECD. **Taxing Energy Use 2018: Companion to the Taxing Energy Use Database** (2018), OECD Publishing, Paris. 2018.

Z

Rodríguez Garro, Fernando. **La economía de la política fiscal en Costa Rica: una propuesta de progresividad del sistema tributario**. Perspectivas No. 5-2018, Friedrich Ebert Stiftung. 2018.





OBJETIVOS DE DESARROLLO SOSTENIBLE