

UNIVERSIDAD HISPANOAMERICANA

DERECHO

Tesis para optar por el grado de Licenciatura

PROPUESTA PARA LA INCLUSIÓN DE UN TRIBUTO AMBIENTAL A LAS BOLSAS PLÁSTICAS GRATUITAS EN LA LEGISLACIÓN COSTARRICENSE DEL NUEVO MILENIO

Estudiante: Pedro Masís Rojas

Setiembre 2017

DECLARACIÓN JURADA

Yo Pedro Masís Rojas, mayor de edad, portador de la cédula de identidad número 1-11720751, egresado de la carrera de Derecho de la Universidad Hispanoamericana, hago constar por medio de este acto y debidamente apercebido y entendido de las penas y consecuencias con las que se castiga en el Código Penal el delito de perjurio, ante quienes se constituyen en el Tribunal Examinador de mi trabajo de tesis para optar por el título de Licenciatura en Derecho, juro solemnemente que mi trabajo de investigación titulado: **“Propuesta para la inclusión de un tributo ambiental a las bolsas plásticas gratuitas en la legislación costarricense del nuevo milenio”**, es una obra original que ha respetado todo lo preceptuado por las Leyes Penales, así como la Ley de Derechos de Autor y Derechos Conexos número 6683 del 14 de octubre de 1982 y sus reformas, publicada en La Gaceta número 226 del 25 de noviembre de 1982; incluyendo el numeral 70 de dicha ley que advierte; artículo 70. Es permitido citar a un autor, transcribiendo los pasajes pertinentes siempre que éstos no sean tantos y seguidos, que puedan considerarse como una producción simulada y sustancial, que redunde en perjuicio del autor de la obra original. Asimismo, quedo advertido que la Universidad se reserva el derecho de protocolizar este documento ante Notario Público. En fe de lo anterior, firmo en la ciudad de San José, a los veintiocho días del mes de setiembre del año dos mil diecisiete.



Firma del estudiante

Cédula 1-11720751

CARTA DEL TUTOR

San José 21 de Agosto del 2017

Destinatario: Lic. Piero Vignoli

Carrera: Derecho

Universidad Hispanoamericana

Estimado señor:

El estudiante, **Pedro Masis Rojas**, cédula de identidad número 1-1172-751 me ha presentado, para efectos de revisión y aprobación, el trabajo de investigación denominado **"PROPUESTA PARA LA INCLUSIÓN DE UN TRIBUTO AMBIENTAL A LAS BOLSAS PLÁSTICAS GRATUITAS EN LA LEGISLACIÓN COSTARRICENSE DEL NUEVO MILENI"** el cual ha elaborado para optar por el grado académico de licenciado.

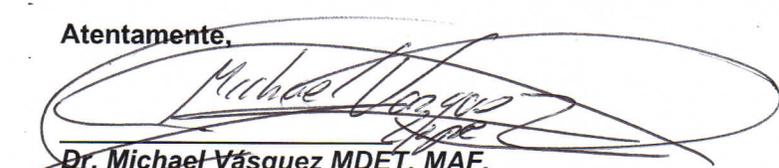
En mi calidad de tutor, debo informar que el estudiante, Pedro Masis Rojas cumplió con los tiempos de entrega por lo que se aprueba al estudiante.

De los resultados obtenidos por el postulante, se obtiene la siguiente calificación:

a)	ORIGINAL DEL TEMA	10%	10%
b)	CUMPLIMIENTO DE ENTREGA DE AVANCES	20%	20%
c)	COHERENCIA ENTRE LOS OBJETIVOS, LOS INSTRUMENTOS APLICADOS Y LOS RESULTADOS DE LA INVESTIGACION.	30%	30%
d)	RELEVANCIA DE LAS CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	20%	20%
e)	CALIDAD, DETALLE DEL MARCO TEORICO	20%	20%
	TOTAL	100%	100%

En virtud de la situación, el estudiante aprueba su trabajo de graduación.

Atentamente,



Dr. Michael Vásquez MDET. MAF.
Metodólogo de Investigación
Cédula identidad N 1-1076-0144
Carné Colegio Profesional N 13282



San José, 18 de setiembre del 2017

Señores
Universidad Hispanoamericana
Presente

Estimados señores:

En mi condición de lector de la tesis denominada “**PROPUESTA PARA LA INCLUSIÓN DE UN TRIBUTO AMBIENTAL A LAS BOLSAS PLÁSTICAS GRATUITAS EN LA LEGISLACIÓN COSTARRICENSE DEL NUEVO MILENIO**”, elaborada por el estudiante Pedro Masís Rojas, me permito indicar que una vez leída, no he efectuado observaciones ni correcciones, por lo que manifiesto mi conformidad para que se proceda con trámite de ponencia oral y pública.

Atentamente,

Lic. Franklin Ortiz Chaves
Profesor
Universidad Hispanoamericana



Certificación de Filólogo



San Isidro de El General
Lunes 25 de setiembre de 2017

Señores
Facultad de Derecho
Universidad Hispanoamericana
San José

Estimados señores:

El estudiante Pedro Masís Rojas, cédula de identidad número 1-1172-0751, me ha presentado para la revisión de estilo la tesis denominada: *"Propuesta para la inclusión de un tributo ambiental a las bolsas plásticas gratuitas en la legislación costarricense del nuevo milenio"*, proyecto de Graduación presentado como parte de los requisitos para optar por el grado de Licenciatura en Derecho.

He revisado y corregido los aspectos referentes a estructura, gramática, acentuación, ortografía, puntuación y vicios de dicción que se trasladan al escrito. Además, he comprobado que se han incorporado las correcciones al presente documento.

Atentamente,



Lic. Carlos Bermúdez Vargas
Cédula 1 - 582 - 831
Colegiatura número 8757 (COLYPRO)

TABLA DE CONTENIDOS

INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO I: EL PROBLEMA DE LA INVESTIGACIÓN	2
1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	2
A. ANTECEDENTES HISTÓRICOS DE LA AUSENCIA NORMATIVA PARA REGULAR EL CONSUMO DE BOLSAS PLÁSTICAS DESECHABLES	2
B. PROBLEMATIZACIÓN	7
C. JUSTIFICACIÓN DEL TEMA	11
1.2 FORMULACIÓN DEL PROBLEMA.....	16
1.3 OBJETIVO DE LA INVESTIGACIÓN	16
1.3.1 OBJETIVO GENERAL.....	16
1.3.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS	16
1.4 ALCANCES Y LIMITACIONES	17
1.4.1 ALCANCES	17
1.4.2 LIMITACIONES	19
CAPÍTULO II: MARCO TEÓRICO.....	19
2.1 CONTEXTO HISTÓRICO.....	19
2.2 CONTEXTO TEÓRICO CONCEPTUAL	22
2.2.1 El Tributo Ambiental	22
2.2.2 Medio Ambiente	26
2.2.3 Hecho Generador	28
2.2.4 Sujeto Activo y Sujeto Pasivo.....	29
2.2.5 Base Imponible	33
2.2.6 Principios Tributarios Ambientales	35
2.2.6.1 Principio de Reserva de Ley	38
2.2.6.2 Principio de Legalidad	41
2.2.6.3 Principio de Irretroactividad	45
2.2.6.4 Principio de Igualdad	47

2.2.6.5	Principio de Generalidad.....	51
2.2.6.6	Principio de Solidaridad.....	53
2.2.6.7	Principio de Progresividad.....	56
2.2.6.8	Principio de No Confiscatoriedad.....	57
2.2.6.9	Principio de Mínimo Vital	60
2.2.6.10	Principio de Razonabilidad.....	64
2.2.6.11	Principio de Proporcionalidad	67
2.2.6.12	Principio de Capacidad Contributiva	69
2.2.6.13	Principio de Quien Contamina Paga.....	76
2.2.6.14	Principio de Desarrollo Sostenible.....	83
2.2.6.15	Principio de Daño Ambiental Permisible	87
2.2.6.16	Principio de Inviolabilidad de la Vida	89
2.2.6.17	Principio de Ambiente Sano y Ecológicamente Equilibrado.....	91
2.2.6.18	Principio de Acción Precautoria	94
2.2.6.19	Principio de Seguridad Jurídica en el Sistema Tributario.....	99
2.2.6.20	Principio de Interpretación conforme con la Realidad	104
2.2.6.21	Principio de Publicidad.....	107
2.2.6.22	Principio de Restaurabilidad.....	110
2.2.6.23	Principio de Responsabilidad	112
2.2.6.24	Principio de Participación Pública	113
2.2.6.25	Principio de Globalidad	115
2.2.6.26	Principio de Solidaridad Ambiental.....	116
2.2.6.27	Principio de Interdisciplinariedad.....	117
2.2.6.28	Principio de la Cooperación Internacional en Materia Ambiental.....	119
2.2.6.29	Principio de Ética Transgeneracional	121
2.2.6.30	Principio de Interdependencia Ecológica o Extraterritorialidad	123
2.2.6.31	Principio de Responsabilidad Común pero Diferenciada.....	125
2.2.6.32	Principio de Regulación Jurídica Integral.....	127
2.2.6.33	Principio de Conjunción	128
2.2.6.34	Principio de No Regresión Ambiental	131
2.2.7	Medidas Adoptadas en el Extranjero para Reducir el Consumo de Bolsas Plásticas Desechables	134
2.2.7.1	Bangladesh	138

2.2.7.2	Senegal.....	139
2.2.7.3	Sudáfrica.....	140
2.2.7.4	Australia.....	140
2.2.7.5	China.....	141
2.2.7.6	Irlanda.....	142
2.2.7.7	Dinamarca.....	144
2.2.7.8	Italia.....	145
2.2.7.9	Inglaterra.....	147
2.2.7.10	España.....	148
2.2.7.11	Francia.....	151
2.2.7.12	Alemania.....	154
2.2.7.13	Estados Unidos de América.....	155
2.2.7.14	México.....	161
2.2.7.15	Argentina.....	169
2.2.7.16	Chile.....	172
2.2.7.17	Brasil.....	175
2.2.7.18	Colombia.....	176
2.2.8	Panorama de los Tributos Ambientales con Fines Extrafiscales para Costa Rica	187
2.2.8.1	Métodos y Herramientas para la Tutela del Derecho a un Ambiente Sano.....	193
2.3	HIPÓTESIS.....	212
CAPÍTULO III: MARCO METODOLÓGICO.....		212
3.1	TIPO DE INVESTIGACIÓN.....	212
3.1.1	Finalidad.....	212
3.1.2	Alcance Temporal.....	213
3.1.3	Marco de la Investigación.....	213
3.1.4	Condición de la Investigación.....	213
3.1.5	Carácter de la Investigación.....	214
3.1.6	Naturaleza de la Investigación.....	214
3.2	SUJETOS Y FUENTES DE INVESTIGACIÓN.....	215
3.2.1	Sujetos.....	215
3.2.2	Fuentes.....	216
3.3	SELECCIÓN POBLACIÓN Y MUESTRA.....	218
3.4	TÉCNICAS E INSTRUMENTOS DE RECOLECCIÓN DE DATOS.....	219

CAPÍTULO IV: ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE DATOS.....	220
4.1 DIAGNÓSTICO DE LA SITUACIÓN VIGENTE.....	220
4.1.1 Diagnóstico de la situación	220
4.1.2 Descripción de la matriz 1	221
4.1.3 Explicación de la matriz 1	222
4.1.3 Description de la matriz 2.....	224
4.1.4 Explicación de la matriz 2	224
CAPÍTULO V: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	226
5.1 CONCLUSIONES	226
5.2 RECOMENDACIONES.....	233
CAPÍTULO VI: PROPUESTA.....	240
IMPUESTO AL CONSUMO O DISTRIBUCIÓN DE BOLSAS PLÁSTICAS	240
APÉNDICE	249
BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA	255

INTRODUCCIÓN

La presente tesis para optar por el grado de Licenciatura en Derecho, versa sobre el vacío legal que regule la entrega gratuita de bolsas plásticas desechables y, por ende, el alto impacto negativo en el ambiente que tienen las no reutilizadas ni recicladas que se convierten en basura; ocasionando con ello un daño irreversible y degenerativo. Ante esto, se propone la inclusión de un tributo ambiental con fines extrafiscales diseñado en dos vertientes, la más importante, que desincentive el consumo de bolsas plásticas desechables y, en el proceso, que genere recursos para el órgano ambiental; fomentando así la educación y conciencia sobre los agentes contaminadores, para lograr significantes resultados como los conseguidos por países europeos, que han implementado tributos similares. La entrega gratuita de bolsas plásticas desechables es una práctica insostenible, por cuya utilización racional deben velar los poderes públicos, con la finalidad de proteger y mejorar la calidad de vida, garantizando un desarrollo sostenible, en virtud de la tutela de nuestros derechos fundamentales consagrados en la Constitución. Sin embargo, en Costa Rica existe un vacío jurídico que regule tan nociva práctica; a pesar de que es una nación que promociona la naturaleza como su principal atractivo y que además cuenta con reconocidas políticas ambientales, no ha sido suficiente para frenar el impacto dañino sobre el ambiente del país; que se encuentra en una situación de falta de información y de controles apropiados por parte de las instituciones, algo que agrava el problema y dificulta la búsqueda de soluciones. En la corriente legislativa existen iniciativas que se concentran en la prohibición de las bolsas plásticas, legislación de comando y control, la cual prohíbe un acto pero no sistematiza o estructura la forma en la cual dicha regulación se pueda cumplir de forma

efectiva, razón por la cual esas propuestas no han prosperado. Ante estos escenarios, el uso de instrumentos jurídico-económicos se presenta como una alternativa para atenuar los efectos del problema, modificando conductas de producción y consumo por otras más sustentables. Por ello, se establece un plan de investigación por medio de objetivos, los cuales buscan otorgarle una respuesta a esta serie de situaciones, aclarando eso sí, sus alcances y limitaciones.

CAPÍTULO I: EL PROBLEMA DE LA INVESTIGACIÓN

1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

A. ANTECEDENTES HISTÓRICOS DE LA AUSENCIA NORMATIVA PARA REGULAR EL CONSUMO DE BOLSAS PLÁSTICAS DESECHABLES

Durante los últimos siete años, en Costa Rica se han presentado una serie de iniciativas en corriente legislativa, consistentes en reducir la contaminación de las bolsas plásticas en el ambiente. A saber:

Expediente N° 17289 “Ley que Regula la Producción, Distribución y Uso de Bolsas Plásticas”: dictaminado negativamente por la Comisión Permanente Especial de Ambiente, el 1 de octubre del 2009.

Expediente N° 17547 “Prohibición para la Utilización y Entrega de Bolsas Plásticas en los Comercios”: dictaminado negativamente por la misma Comisión de Ambiente, el 8 de julio del 2010.

Ambos proyectos fueron desechados porque los legisladores consideraron que el tema debía ser abarcado de manera integral, en un manejo adecuado de residuos sólidos; que debe realizarse por medio de una política pública y no de manera aislada solo para las bolsas plásticas.

Expediente N° 18027 “Ley para la Utilización de Bolsas Biodegradables”: se encuentra en conocimiento de la Comisión Permanente Especial de Ambiente. Pendiente desde el 10 de octubre de 2012.

Expediente N° 18349 “Adición de un Artículo 44 bis y un Transitorio XIII a la Ley para la Gestión Integral de Residuos, N° 8839 del 24 de junio de 2010. Prohibición de la Entrega de Bolsas Plásticas Desechables en Establecimientos Comerciales” : fue presentado el 19 de diciembre de 2011 y pasó a estudio e informe de la Comisión Permanente Especial de Ambiente. Actualmente continúa en análisis en el plenario.

En síntesis, la propuesta legislativa se concentra en la prohibición de bolsas plásticas; otorga un plazo para su aplicación de cinco años y con base en la Ley del Sistema de Banca para el Desarrollo, intenta establecer un mecanismo económico que facilite la transición a un nuevo modelo de producción. Dichas propuestas se encuentran dentro de lo que se conoce como legislación de comando y control, la cual prohíbe un acto pero no sistematiza o estructura la forma en la cual dicha regulación se pueda cumplir de forma efectiva. Esto significa que no se crean los recursos para el monitoreo y control, ni desarrolla herramientas económicas que, por un lado, penalicen la práctica o bien creen un fondo, que permita la investigación y desarrollo del conocimiento y la tecnología apropiada para superar el problema.

Aunado a esto, parte de los fallidos proyectos de ley citados, contemplan un nuevo modelo de producción consistente en el uso de plásticos biodegradables. Sin embargo, tanto la investigación como el desarrollo de tecnología para la producción masiva de bolsas biodegradables enfrentan una serie de dudas y retos; entre ellas el conflicto de utilizar alimentos para producir bolsas, la utilización de agua y la huella de carbono en el proceso productivo; creando otra serie de problemas nuevos como aducen informes de organizaciones como *Plastic Pollution Coalition*¹.

Todo esto denota que lejos de mitigar el problema, con iniciativas como las mencionadas, se generaría una serie de problemas nuevos y, por otra parte, como se ha visto en reiteradas ocasiones, una prohibición no es siempre el mecanismo más efectivo para solventar el problema; ya que lejos de desincentivar una conducta, en muchas ocasiones provoca el efecto contrario. Además, la prohibición podría generar conflictos con el sector industrial, lo cual eventualmente se traduciría en desempleo, problemas de competitividad y repercusiones económicas considerables.

Expediente N° 19678 “Ley del Impuesto sobre el Valor Agregado”: se encuentra en conocimiento de la Comisión Permanente de Asuntos Hacendarios. Pendiente desde el 7 de setiembre de 2015.

Este proyecto de ley se compone de 5 artículos, en su artículo segundo se crea un impuesto que grava la producción e importación de los recipientes de plástico no retornables, a través de una nueva ley que consta de nueve artículos; que según sus propo-

¹ Organización fundada en el año 2009 en Berkeley California, por Lisa Kaas Boyle, Dianna Cohen, Manuel Maqueda y Daniella Russo. Conformada por más de 500 miembros entre ellos destacados científicos y otras organizaciones, cuyo objetivo es trabajar contra la creciente contaminación causada por el plástico de un solo uso. Promoviendo políticas que regulen el consumo del plástico, justicia medioambiental, cambios en la producción. Buscan además conformar una coalición a nivel mundial para alcanzar sus objetivos.

nentes, tiene como finalidad disminuir la contaminación ambiental. El hecho generador de este impuesto, es la fabricación de recipientes plásticos para envases no retornables, utilizados para contener cualquier tipo de producto que esté listo para la venta. En el caso de los envases importados, con o sin contenido, el hecho generador se producirá en el momento de la aceptación de la declaración aduanera; siendo el sujeto pasivo, que paga el impuesto, el productor nacional o el importador del bien y el sujeto activo de este impuesto es el Gobierno Central.

Al analizar esta propuesta, se identifican ciertas falencias; como al indicarse en su artículo primero que el impuesto recae en “recipientes plásticos para envasar”, se podría interpretar que se verán afectados: frascos, bolsas y cualquier artículo plástico que se utilice para envasar y no sea retornable. Sin embargo, al señalar en su artículo tercero, que la medida de referencia son los mililitros podría interpretarse que se refiere solo a envases que contienen líquidos, por lo que sería posible excluir las bolsas y otros insumos plásticos. Entonces se hace necesario una aclaración de la redacción, pues es importante la definición de “recipientes”, ya que si únicamente se refiere a frascos o vasos, entonces claramente se presentará una alteración en el mercado que beneficiaría a los productores e importadores de los demás artículos plásticos.

Dado que los bienes involucrados son insumos de otros bienes finales, tales como refrescos o alimentos, resulta ser un impuesto a la producción e importación; por lo que es muy probable que este tributo sea trasladado al consumidor, mediante un aumento de precios, sobre todo en el mercado de alimentos, así como en productos farmacéuticos, entre otros; lo cual puede afectar los productos de consumo básico y por ende el índice de precios. A esto se puede sumar que estamos ante una industria que reviste

gran importancia para la producción nacional; además a escala de empresa y a corto plazo, esta medida puede producir incremento de sus costos de producción que les haga perder competitividad, lo cual repercutiría en la economía nacional.

Algo muy relevante de este proyecto de ley, es que no se trata de un verdadero tributo ambiental, como lo pretende hacer ver la propuesta, ya que tiene una clara intención recaudatoria; dado que esta iniciativa se propone como parte de las diferentes medidas desarrolladas por el Poder Ejecutivo, para rebajar el déficit fiscal al que se enfrenta el Gobierno Central. Mientras que en los tributos ambientales su finalidad recaudatoria queda relegada a un segundo plano, y tienen una finalidad ecológica cuyo principal objetivo es desincentivar actividades o bienes contaminantes, esta finalidad está direccionada por la función preventiva-disuasoria del principio “quien contamina paga”. Un gravamen que se aparte de dicho principio y que como consecuencia de ello, prescinda de su finalidad ecológica, sencillamente deja de ser un tributo ambiental.

Todo esto evidencia el vacío legal existente en la regulación de tan nociva práctica y además el rumbo desacertado y hasta distorsionado en las iniciativas legislativas, en conjunto con la poca importancia que se le atribuye a un problema de tan grandes dimensiones, que nos perjudica e involucra a todos.

Para ilustrar el mandato de protección ecológica del Estado, la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, según se extrae del voto 4830-2002 de las 16:00 horas del 21 de mayo de 2002 indica:

Nuestra Constitución Política, en su artículo 50, reconoce expresamente el derecho de todos los habitantes presentes y futuros de este país, de disfrutar de un medio ambiente saludable y en perfecto equilibrio. El cumplimiento de este

requisito es fundamental garantía para la protección de la vida y la salud públicas, no sólo de los costarricenses, sino además de todos los miembros de la comunidad mundial. La violación a estos fundamentales preceptos conlleva la posibilidad de lesión o puesta en peligro de intereses a corto, mediano y largo plazo. La contaminación del medio es una de las formas a través de las cuales puede ser rota la integridad del ambiente, con resultados la mayoría de las veces imperecederos y acumulativos. El Estado costarricense se encuentra en la obligación de actuar preventivamente evitando -a través de la fiscalización y la intervención directa- la realización de actos que lesionen el medio ambiente, y en la correlativa e igualmente ineludible prohibición de fomentar su degradación.

Para mitigar un problema como el planteado, resulta indispensable la concurrencia de distintas disciplinas, ya que abarca los ámbitos educativo, social, político, económico y normativo; pero este último desde un enfoque distinto tomando como modelo a seguir, los instrumentos económico-normativos que se han implementado con gran éxito principalmente en países europeos, donde se han obtenido resultados muy alentadores.

B. PROBLEMATIZACIÓN

La bolsa de plástico es un objeto cotidiano que se utiliza principalmente para transportar pequeñas cantidades de mercancías. Introducidas en los años 70, rápidamente se hicieron muy populares, especialmente a través de su distribución gratuita en supermercados y otras tiendas para fines publicitarios.

El informe *Endocrine Disrupting Chemicals* de la Organización Mundial de la Salud en conjunto con el Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente del año 2012, señala que el uso desmedido de bolsas plásticas está contribuyendo al calentamiento del planeta y consecuentemente al aumento de los problemas de salud; dichas

bolsas se fabrican con petróleo y gas, lo cual contribuye al calentamiento global y además requieren de unos 300 años para degradarse, proceso durante el cual se convierten en pequeños *petropolímeros* sumamente tóxicos, partículas que entran a la cadena alimenticia con consecuencias catastróficas, como lo indican informes de estudios realizados en la Organización de las Naciones Unidas en conjunto con la Organización Mundial de la Salud y el Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente, presentados en mayo de 2016.

Según datos de un estudio de la Fundación Ellen MacArthur, publicado por el Foro Económico Mundial y difundidos por la Fundación MarViva el 8 de junio de 2016 para su campaña “ChaoPlásticoDesechable”, el 8% de todo el petróleo mundial se dedica a la producción de plásticos. Si el actual crecimiento de su uso continúa, la industria del plástico consumirá el 20% del petróleo y el 15% del presupuesto global de carbono anual para el año 2050.

En otro orden de ideas, cuando se empezó a expandir la concientización ambiental en escuelas, colegios y campañas publicitarias, se logró introducir el reciclaje. Sin embargo, según datos de la Guía Nacional de Manejo de Residuos del año 2012, más de 40 años después del lanzamiento del primer símbolo de reciclaje universal, sólo el 14% de los envases de plástico y menos del 1% de las bolsas se recogen para reciclar y en el proceso de clasificación menos del 5% es retenido para un uso posterior. Además, es más costoso reciclar una bolsa plástica que producir una nueva. En el Informe N° DFOE-DL-IF-00001 del 12 de febrero de 2016, de una auditoría de la Contraloría General de la República realizada al servicio de recolección de residuos que realizan las municipalidades, señaló que en los 81 cantones del país, apenas el 1% de los dese-

chos fueron recuperados de forma separada por parte de los municipios desde el 2010 hasta el 2014. A este paso, mientras avanzamos un 1% en capacidad de reciclaje, la generación de residuos aumenta en un 30%. Por eso, la mejor forma de gestionar un residuo es no generándolo. El reciclaje es muy complejo cuando se trata del plástico, además de que el producto es indestructible y no se integra al ambiente de ninguna forma; por lo tanto muy poco rentable, haciendo de ésta una actividad insostenible, como así lo indican estudios científicos de la Universidad de California del 21 de junio de 2016.

Otra de las alternativas que se han planteado al problema son los llamados bioplásticos, a esto organizaciones como Plastic Pollution Coalition liderada por la Ingeniera Química Daniella Dimitrova Russo, previenen sobre el uso de estos productos, advirtiendo que:

“Los bioplásticos no son una panacea para el problema de contaminación por plástico, porque crean otra serie de problemas nuevos. Además, están rodeados de mitos y de falsas expectativas. Por ejemplo, el uso de los materiales vegetales no implica que el polímero resultante sea orgánico o más amigable con el ambiente; esto porque el proceso por el cual son transformados en plástico hace difícil (o imposible) que el material se descomponga naturalmente. Los bioplásticos no se biodegradan universalmente en condiciones normales. Hay muchos tipos diferentes de bioplásticos, y muchos de ellos requieren de condiciones especiales y particulares para descomponerse, mitigando así los supuestos beneficios de desechar los llamados materiales plásticos como compostaje. Algunos bioplásticos son reciclables, pero al igual que con el compostaje, el proceso de reciclaje de bioplásticos es incómodo y costoso. Los bioplásticos presentan un obstáculo real para los recicladores, ya que no pueden ser tratados con procesos convencionales, lo cual causa que las compañías de manejo

de desecho rechacen lotes enteros de material que de otra forma serían reciclables” (The Myth of the Recycling Solution, 2015).

Una parte medular del incremento en el consumo de bolsas plásticas desechables ha sido que en Costa Rica, en los últimos cinco años las principales cadenas de supermercados y tiendas de conveniencia del país, han aumentado la cantidad de sus puntos de venta; empeorando así el problema de contaminación ya existente, haciendo necesaria una intervención que desincentive dicha práctica que es insostenible e innecesaria.

Así las cosas, cabe preguntarse lo siguiente: ¿Por qué hay ausencia de normativa que regule el consumo de bolsas plásticas desechables? ¿Por qué las iniciativas para regular el consumo del plástico desechable que se han analizado en la Asamblea Legislativa no han prosperado?

Como se menciona al tributo ambiental con fines extrafiscales, que regule el consumo de bolsas plásticas desechables, como alternativa para mitigar el creciente deterioro del medio ambiente; inevitablemente surge el siguiente cuestionamiento: ¿Cuáles son los efectos socio-jurídicos de aplicar un tributo ambiental para regular la entrega gratuita de bolsas plásticas en los puntos de venta en Costa Rica? ¿Cómo lograr la concurrencia de los distintos órganos del Estado y demás entes competentes, para que el instrumento económico jurídico logre desincentivar el consumo de bolsas plásticas desechables?

C. JUSTIFICACIÓN DEL TEMA

Como se explicó en el acápite A., en Costa Rica durante los últimos siete años, en corriente legislativa se han presentado una serie de iniciativas tendientes a prohibir la producción, distribución y uso de bolsas plásticas que han sido dictaminadas negativamente, y más recientemente un proyecto de ley que impulsa el uso de bolsas biodegradables; proponiendo así un cambio en los métodos productivos en la industria del plástico convencional; así como la propuesta de un impuesto a los recipientes de plástico no retornables. Todas estas propuestas aunque no han prosperado o se encuentran en análisis, tratan de llenar un vacío normativo en nuestra legislación, que regule el alto consumo del plástico desechable cuyo impacto en el medio ambiente, ha alcanzado niveles muy preocupantes en las últimas décadas.

Este tema de investigación es actual, debido a las reiteradas ocasiones que se ha tratado de resolver el tema en cuestión y que se encuentra en análisis un proyecto de ley, que pretende cambiar el modelo de producción convencional del plástico por uno que sea biodegradable; aun y cuando los estudios realizados por fundaciones como *Surfrider Foundation Europe*, *Friends of the Earth Europe*, *Zero Waste Europe*, *ECOS*, and *European Environment Bureau* del año 2017 indican que esto traería una serie de problemas nuevos; porque continúan siendo desechos de los que se sabe muy poco sobre el adecuado procesamiento una vez depuestos. Esto denota que se daría un paso en la dirección equivocada, que lejos de solucionar el problema existente, generaría otros a enfrentar en el futuro cercano. Otro de los proyectos de ley que se encuentra en análisis es el impuesto sobre el Valor Agregado, que incluye al llamado “Impuesto Ambiental a los Recipientes de Plástico no Retornables”, cuyo objetivo, lejos de buscar disminuir

la contaminación ambiental, principalmente se enfoca en mitigar la deteriorada situación fiscal que el país enfrenta; sin embargo, la implementación de medidas como la mencionada, acarrearía una serie de problemas, como un incremento de precios cuya expectativa es un descenso en la demanda y por ende en la producción; que afectaría a una industria como la del plástico que es muy importante para la economía nacional, ocasionando problemas de competitividad y consecuentemente un impacto económico negativo considerable; que repercute directamente en el aumento del índice de precios de los productos de consumo básico. Por otra parte, se comenta en los medios de comunicación, sobre la dilación y desinterés del Poder Legislativo para resolver este problema, y se cuestionan si algún día seremos un país sin bolsas plásticas porque recalcan los intentos fallidos en la Asamblea Legislativa y los contrastan con la lista cada vez más numerosa de países, que con éxito han aplicado medidas para reducir el consumo de las bolsas plásticas desechables.

Esta investigación es relevante, dada la tendencia creciente que existe a nivel mundial y recientemente a nivel latinoamericano, de implementar medidas que desincentiven el uso del plástico desechable, la preocupación de los poderes públicos se focaliza en la implementación y vinculación de políticas sobre la materia, que armonicen con el entorno global. Es oportuno mencionar los excelentes resultados que ha tenido la aplicación de instrumentos jurídico-económicos en países europeos, como el caso de Irlanda, considerado el país pionero, que desde el año 2002 implementó el *PlasTax*, un impuesto del 20% sobre las compras, que se aplica a los usuarios de bolsas plásticas desechables. Una nota del sitio en Internet La Reserva, que recogió las mejores experiencias en este aspecto, señala que:

Con dicha medida el consumo de bolsas plásticas desechables cayó el 90% y el dinero recaudado fue destinado a programas de medio ambiente. En la lista también está Escocia que en 2006 adoptó un impuesto similar al irlandés. En Inglaterra después del cobro de un impuesto, el uso de este material se desplomó a tal punto que el uso bajó el 85%. (Lane, 2011)

Este tema es novedoso en virtud del nuevo enfoque que se propone para llenar el vacío jurídico existente, dejando de lado proyectos con medidas prohibitivas que no han progresado en la Asamblea Legislativa, o iniciativas que buscan sustituir el plástico actual por otro que generaría una serie de problemas nuevos. Lo que se propone con esta investigación, es atacar el problema mediante un tributo ambiental que primordialmente desincentive el consumo de bolsas plásticas desechables, cuya entrega en los puntos de venta no sería gratuita; propiciando así un cambio de conducta cuyo resultado sería una reducción considerable de los desechos que produce esta práctica insostenible e innecesaria y que, por otra parte, mientras se consolida ese cambio cultural, se generarían recursos dirigidos a la Secretaría Técnica Nacional Ambiental (SETENA), para coadyuvar en la realización de la administración del proceso de evaluación de impacto ambiental, para que el desarrollo productivo se realice en armonía con el ambiente.

Lo innovador es porque tradicionalmente la relación entre autoridades ambientales y fiscales se ha limitado a la vinculación del proceso presupuestario y a la obtención de recursos para financiar el gasto público ambiental y su consecuente inversión. Esta propuesta versa sobre la aplicación de un tributo con fines extrafiscales a favor del medio ambiente; que venga a ser un instrumento disuasivo que tienda a fomentar la edu-

cación y conciencia ambiental de los agentes contaminadores, para lograr el objetivo final que lejos de ser la recaudación, busca un cambio cultural con el que se logre mitigar la contaminación ambiental.

Los problemas ambientales deben corregirse, logrando que quien genere un daño ambiental asuma su responsabilidad; con el tributo a la entrega gratuita de bolsas plásticas desechables que se propone en este trabajo investigativo, se pretende generar acciones tendientes a favorecer el ambiente. El costo es la consecuencia negativa de las actividades productivas sobre el ambiente, y el beneficio es el que recibe la sociedad por alcanzar el objetivo de una política pública de protección ambiental. Los instrumentos jurídico-económicos tienen como característica, su riqueza en mecanismos de aplicación a problemas específicos como es el caso en cuestión, donde aquellos que contaminan son los obligados a pagar, a fin de que sus decisiones particulares consideren los costos generados, de esta manera, se responsabilizan del daño que generan a la sociedad.

El tributo tiene una flexibilidad que permite adaptarse y ser el instrumento promotor de cambio de conductas en materia de ecoeficiencia. También es garantía de proporcionalidad y equidad en el reparto de las cargas públicas y contiene un efecto redistributivo. A los beneficios anteriores se une su función financiera, además de una función social que concreta objetivos, como los de política ambiental; e incrementa la competitividad, debido a que obligan al uso de nuevas y mejores tecnologías que modifican los procesos y aumentan la eficiencia.

Cabe mencionar que el establecimiento de una serie de instrumentos para la conservación y protección del medio ambiente, es consecuencia de los compromisos que un

elevado número de países -entre ellos los latinoamericanos- han adquirido al haber firmado y ratificado el Protocolo de Kioto, que exige en general la promoción de un desarrollo sostenible, por ser los problemas que en la actualidad más preocupan a la sociedad. Los mecanismos públicos de protección en que descansan las políticas ambientales de los países que se preocupan por el cambio climático, son en algunos casos, por desgracia, sólo “normatividades” y controles que aplican algunos gobiernos; pero en otros utilizan los tributos como un medio formal y punitivo de control, como los casos mencionados, cuya experiencia ha sido muy positiva en cuanto a la reducción del consumo de bolsas plásticas desechables que, por ende, significa menos desechos por tratar, ya que la mejor forma de gestionar un residuo es no generándolo.

El artículo 50 de nuestra Carta Magna, es fundamento jurídico suficiente para justificar la introducción de figuras tributarias medioambientales en nuestro ordenamiento jurídico, siempre y cuando resulten idóneos, adecuados y proporcionados en relación con el objeto y fin ecológico que persiguen.

El medio ambiente como bien público global, es decir aquel cuyo uso va más allá de regiones y fronteras, grupos poblacionales y generaciones, obliga a cumplir con el mandato de protección ecológica del Estado, donde el buen desempeño de los mecanismos de política ambiental, depende en gran medida de la solidez institucional y normativa que la respalda. Por ende, el aporte de esta investigación radica principalmente en buscar llenar el vacío normativo; con un modelo de tributo especialmente diseñado para Costa Rica, similar al que ha tenido gran éxito en otros países donde su objetivo principal deja de ser la recaudación y se enfoca principalmente en promover un cambio en la conducta; propiciando así una reducción considerable en la contaminación al me-

dio ambiente y consecuentemente contribuiría a mitigar las grandes dificultades, alto costo y todo lo que implica para nuestro país el manejo de residuos de este tipo, con el objetivo de procurar el bien de todos y de nuestro entorno.

1.2 FORMULACIÓN DEL PROBLEMA

¿Cómo la ausencia de normativa, que regule la entrega gratuita de bolsas plásticas desechables en nuestro país, incide en el incremento de la contaminación al medio ambiente?

1.3 OBJETIVO DE LA INVESTIGACIÓN

1.3.1 OBJETIVO GENERAL

1. Analizar la posible imposición tributaria a la entrega gratuita de bolsas plásticas desechables; comparando la experiencia internacional, para diseñar una propuesta para la inclusión de un tributo verde.

1.3.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

1. Estudiar la figura del tributo ambiental en las bolsas plásticas desechables a nivel internacional.

2. Comparar la figura del tributo ambiental con los instrumentos propuestos en los proyectos de ley en la corriente legislativa.
3. Diseñar la vía legal factible que permita la utilización de un tributo, a las bolsas plásticas desechables gratuitas en Costa Rica.

1.4 ALCANCES Y LIMITACIONES

1.4.1 ALCANCES

El presente trabajo investigativo, busca promover ante el Poder Legislativo la inclusión de un impuesto medioambiental con fines extrafiscales, a la entrega gratuita de bolsas plásticas desechables; con el fin de llenar el vacío normativo que regule tan nociva e insostenible práctica. Por lo tanto, el aporte consiste en brindar una nueva normativa y material de apoyo para que en el futuro se pueda implementar instrumentos como el que se propone; que cuenta con ventajas sobre otras figuras, dado que puede proporcionar incentivos para que tanto consumidores como productores, adquieran conductas en la dirección del uso de recursos más *eco-eficientes*. Además, sirve para estimular la innovación y los cambios estructurales, y para reforzar el cumplimiento de las disposiciones normativas; también aumentar la renta fiscal, que puede utilizarse para mejorar el gasto en el medio ambiente. Pueden ser instrumentos de política especialmente eficaces para abordar las prioridades ambientales actuales, ya que da la posibilidad de desincentivar conductas específicas.

Como lo establece el artículo 50 constitucional, las personas tienen el derecho a disfrutar de un ambiente sano y ecológicamente equilibrado, y paralelamente está el deber estatal de protección y conservación del entorno natural, el cual debe ser una prioridad en la agenda política. Con esta investigación se pretende sensibilizar a los legisladores sobre la importancia de la preservación del medio ambiente; cuya protección no debe dejarse únicamente a la buena voluntad de los individuos, por lo que se requiere que el Estado propicie el contexto económico y político adecuado para la conservación del entorno natural. Para el cumplimiento de este objetivo, el Estado se encuentra facultado para utilizar, además de los tradicionales mecanismos de mandato y control, métodos indirectos tales como instrumentos financieros y fiscales en la materia ambiental; como el que se diseñará y desarrollará en este trabajo. Sin embargo, es claro que no basta con disponer de leyes y marcos regulatorios, sino que es preciso contar con una organización confiable y la participación activa además de efectiva de la sociedad, es decir, se requiere un cambio cultural.

En Costa Rica, no ha existido una clara orientación hacia la utilización de figuras fiscales con fines medioambientales, pues si bien, existen algunos tributos relacionados con el medio ambiente o con bienes ecológicos específicos, lo cierto del caso es que no tienen como finalidad generar incentivos para cambiar patrones de conducta contaminantes. Los instrumentos fiscales ecológicos, representan una opción interesante y poco estudiada en Costa Rica, para la protección y el mejoramiento de la calidad del entorno natural, debido a su capacidad de desincentivar acciones humanas contaminantes; de forma que quien contamine sea quien pague y de promover actividades econó-

micas ambientalmente amigables, que progresivamente generen un cambio en los hábitos de los agentes contaminadores.

1.4.2 LIMITACIONES

La única limitación fue al momento de realizar las entrevistas, ya que por asuntos de agenda de algunos de los funcionarios, no se pudo realizar la totalidad de las visitas.

CAPÍTULO II: MARCO TEÓRICO

2.1 CONTEXTO HISTÓRICO

Con la promulgación en 1973 de la Ley General de Salud, ocurre uno de los primeros intentos por regular el tema de los residuos sólidos, debido a que por primera vez se establece en su artículo 278 la obligación para los administrados de separar y reciclar los desechos; además, en el artículo 280 establece la responsabilidad de las Municipalidades de prestar el servicio de recolección, acarreo y su disposición final. No obstante, dicha ley no contempla el tema de reducir la generación de residuos, más bien premia el que se dispongan finalmente en un relleno sanitario, en el mejor de los casos; pero como actualmente ocurre, fuera del Gran Área Metropolitana un alto porcentaje de los residuos son depositados en vertederos, en los cuales se depositan los residuos sin ninguna técnica que mitigue la afectación causada al ambiente por su descomposición. Es por ello que el concepto de “manejo adecuado de los desechos” no ha tenido las

repercusiones requeridas para el mundo moderno, pues hoy son graves los hechos que a diario ocurren en todo el país como es el caso de la proliferación de vertederos, basura en las calles, lotes baldíos, ríos, y nadie es responsable por los desechos que genera. La acción de las instituciones gubernamentales ha sido tímida, limitándose únicamente a atender denuncias que se presentan, lo cual no ha generado el impacto requerido. El manejo y disposición de los residuos ha sido desde hace mucho tiempo, uno de los grandes problemas nacionales. Las bolsas plásticas desechables, es uno de los elementos protagonistas del mencionado problema y del acelerado deterioro ambiental de los últimos años; convirtiendo esto en una práctica insostenible e innecesaria que requiere ser intervenida.

Como se indicó, en la corriente legislativa actualmente se analiza un proyecto de ley para prohibir la entrega gratuita de bolsas plásticas, planteado desde el año 2012; además han existido iniciativas con la finalidad de reducir la contaminación de las bolsas plásticas en el ambiente; proyectos que fueron desechados porque los legisladores consideraron que el tema debía ser abarcado de manera integral, y no de manera aislada solo para las bolsas plásticas. Junto a estas iniciativas, se encuentra también en análisis el proyecto de ley del Impuesto sobre el Valor Agregado, planteado desde el año 2015, donde se encuentra incluido el llamado “Impuesto Ambiental a los Recipientes de Plástico no Retornables”, que lejos de ser un impuesto ambiental, cuyo objetivo principal debe ser desincentivar la realización de actividades perniciosas para el medio ambiente; esta propuesta claramente tiene intenciones primordialmente recaudatorias para tratar de mitigar la deteriorada situación fiscal que enfrenta el país; lo cual traería una serie de consecuencias negativas, dado que es un impuesto a la producción y con-

secuentemente se daría una afectación a nivel industrial y empresarial por pérdida de competitividad, además es muy probable que este impuesto sea trasladado al consumidor mediante un aumento considerable en el precio de productos de consumo básico.

Por otra parte, con la Ley para la Gestión Integral de Residuos N° 8839 del año 2013, Costa Rica obtiene un marco jurídico en un tema crucial en aspectos no solo de salud, sino también en protección del ambiente e inclusive en aspectos socioeconómicos del ser costarricense. La citada Ley define en su artículo sexto la gestión integral de residuos como: “El conjunto articulado e interrelacionado de acciones regulatorias, operativas, financieras, administrativas, educativas, de planificación, monitoreo y evaluación para el manejo de los residuos, desde su generación hasta la disposición final”.

Ahora bien, pese a que esta ley avala la creación de acciones regulatorias financieras como es el caso de los tributos ambientales, en Costa Rica no ha existido un claro desarrollo encaminado hacia la fiscalidad ambiental, pues únicamente existen en nuestro ordenamiento jurídico una cantidad limitada de tributos e incentivos aislados; que si bien la existencia de estas figuras reflejan un intento de protección del medio ambiente a través de tributos de ordenamiento, no han logrado producir cambios suficientes ni concientizar de manera profunda a la sociedad, acerca de la necesidad de modificar las actuales estructuras productivas y de consumo, de forma tal que su incidencia en el entorno natural sea lo menos nociva posible, en pro de un desarrollo sostenible.

En Costa Rica a pesar de existir una fuerte base legislativa tanto ambiental como tributaria, son pocos los ejemplos en los que se combinan dichas áreas, máxime si se toma en cuenta que muchas de esas figuras, si bien constituyen tributos que gravan o se

encuentran relacionadas con el medio ambiente, no pueden catalogarse como tributos ecológicos, pues en la mayoría de los casos, se trata de figuras meramente recaudatorias que no generan ningún incentivo o desincentivo real, respecto a la realización de actividades contaminantes o de conductas beneficiosas con nuestro entorno natural.

Como se indicó, existen ejemplos de países que han implementado tributos ambientales a las bolsas plásticas desechables obteniendo grandes resultados; así las cosas, es posible aprender de las experiencias de otros países en la implementación de mecanismos fiscales para la gestión de soluciones ecológicas, de manera que se adapten a las características de un país en vías de desarrollo como Costa Rica, para que de manera gradual se logre mitigar el deterioro del medio ambiente con un cambio cultural.

2.2 CONTEXTO TEÓRICO CONCEPTUAL

2.2.1 El Tributo Ambiental

Para definir los tributos ambientales, como instrumentos de control, preservación y rescate del medio ambiente, es necesario partir del significado de algunos conceptos.

El tributo consiste en una prestación pecuniaria, que se le debe al Estado o a otro ente público; como consecuencia del principio constitucional contemplado en su artículo 18, que obliga a todos los ciudadanos a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos; de acuerdo con su capacidad económica, y mediante un sistema tributario justo. En conjunto con el principio de legalidad, que en materia fiscal surge de la locución *nullum tributum sine lege*, que significa que no puede cobrarse un tributo sin ley expresa que lo establezca. Como lo dice Adrián Torrealba,

“Tributo es la prestación coactiva, establecida unilateralmente por el Estado u otro Ente Público, normalmente pecuniaria, que se exige, en uso del poder atribuido y limitado por la Constitución y las leyes, de quienes a éstas están sometidos en virtud de un deber de solidaridad social. Se trata de prestaciones que tienen como finalidad fundamental la satisfacción de necesidades públicas, por lo que no constituyen la sanción de un acto ilícito, que se establecen u organizan en conexión con presupuestos de hecho previstos en forma general y que se hacen efectivas normalmente mediante el desarrollo de la actividad financiera administrativa” (Inédito a, p. 8).

El Código de Normas y Procedimientos Tributarios en su artículo cuarto define tributo de la siguiente manera: “Son tributos las prestaciones en dinero (impuestos, tasas y contribuciones especiales), que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines...” (Costa Rica, 2015). La potestad tributaria del Estado, se ejerce a través del proceso legislativo, con la expedición de la ley; en la cual se establecen de manera general, impersonal y obligatoria, las situaciones jurídicas o de hecho que al realizarse, generan un vínculo entre los sujetos comprendidos en la norma. Esa relación que nace al darse la situación concreta prevista por la norma tributaria, es la relación jurídico-tributaria. Dicha relación Giannini la define como “una relación jurídica especial surgida entre el Estado y los contribuyentes a partir de las normas reguladoras de las obligaciones tributarias”. (Giannini, 1957, p 28)

Ahora bien, en el Estado de Derecho moderno, el poder de imperio que pueda tener el ente público está limitado por una serie de derechos del contribuyente. El ente puede imponer tributos, pero dentro de ciertos límites contenidos normalmente a nivel consti-

tucional. El tributo se fundamenta ya no en un deber de sujeción de los individuos, sino en un deber teñido de ciertos valores constitucionalmente tutelados. Así las cosas, el deber de pagar tributos se basa en un deber de solidaridad, para el sostenimiento de los gastos públicos. Con el concepto de "solidaridad" se quiere decir que el límite que los derechos individuales ponen al Ente Público, no se manifiesta en que el Estado sólo pueda imponer tributos a cambio o con la promesa de que se los va a devolver en la forma de bienes o servicios públicos, que van a beneficiar directamente al contribuyente. Por el contrario, existe un deber de solidaridad de los individuos más aptos para contribuir con aquellos menos aptos y eso es lo que fundamenta en última instancia el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

Desde la célebre definición de tributo del publicista alemán Otto Mayer, acogida en la Ordenanza Tributaria alemana de 1914, se ha solido entender que la finalidad básica que fundamenta la imposición de tributos es la de obtener ingresos (finalidad recaudatoria). En ese sentido, se ha considerado que la presencia de esta finalidad constituye un rasgo esencial en la propia definición del tributo. Sin embargo, la doctrina moderna reconoce ampliamente que los tributos, sobre todo con el advenimiento de las teorías sobre la intervención del Estado en la economía; no solo atienden a la finalidad recaudatoria, sino a otras finalidades no recaudatorias o, como se les suele llamar, extrafiscales. De hecho, es raro encontrar actualmente figuras tributarias en que el elemento fiscal y el extrafiscal no aparezcan en una u otra medida entremezclados.

En ese sentido, la mejor doctrina ha observado que, en el fondo, la finalidad básica de los tributos, es la satisfacción de necesidades públicas. A ese respecto, es de recordar que la necesidad pública se define como un fin público cuya satisfacción requiere

recursos monetarios. También es necesario apuntar que lo "público" de un fin no viene determinado por la naturaleza del "ente" que lo hace suyo, sino por su contenido material. En efecto, un fin es público en el tanto existe un acuerdo social, manifestado a través de los mecanismos formales de producción del Derecho, acerca de su importancia para la colectividad como un todo o para alguno de sus sectores, trascendiendo los intereses o fines subjetivos de tal o cual individuo. Se entiende entonces que, en este tipo de tributos, se busca evitar que surjan necesidades públicas.

En este planteamiento, el fin recaudatorio ya no aparece como la finalidad básica del tributo, sino tan sólo como una finalidad intermedia, instrumental respecto de la satisfacción de necesidades públicas. Si bien, en la generalidad de los casos, aparece dicho fin recaudatorio como paso intermedio en el procedimiento de satisfacción de dichas necesidades, esto no se da necesariamente. En ese sentido, la actividad financiera no sólo puede desarrollarse a través de su íter típico, consistente en recaudar para financiar el Presupuesto, que luego se procede a aprobar y ejecutar por la vía del gasto público; sino que puede desarrollarse por procedimientos diversos; en que se da una conexión directa entre la medida puramente tributaria y la necesidad pública a satisfacer. En tal caso, y siempre que pueda establecerse dicha conexión, el fin recaudatorio no aparece como imprescindible en el concepto de tributo. (Torrealba, A.)

En el caso de los tributos ambientales, sus fines son extrafiscales; que buscan disuadir el comportamiento previsto en el hecho generador, donde el fin fiscal o recaudatorio y el extrafiscal están en una relación de contradicción; donde entre más se recaude, me-

nos se alcanzará el fin extrafiscal y viceversa. De este modo, lo que se busca no es, que se verifique el hecho generador, sino por el contrario, que no se verifique; pues se considera que ese hecho generador es un comportamiento que se quiere evitar con este tipo de tributos.

El tributo ambiental se rige por el principio de “quien contamina paga”, por definición, pareciera que este principio se refiere sólo a indemnizar por los daños causados al medio ambiente; pero el verdadero sentido del principio es el de invertir para evitar la contaminación; no el de contaminar y luego pagar. Se debe evitar la contaminación, pagando para implementar medidas preventivas. El costo de la contaminación debe asumirlo el que se beneficia con ella, ya sea tomando todas las medidas pertinentes para impedirla, reducirla o reparando sus efectos una vez que se han dado.

Los impuestos ambientales, además de reducir la contaminación e incidir en el cambio de conducta de los agentes contaminadores respecto al medio ambiente; proporcionan beneficios económicos, porque disminuyen los gastos de las diferentes actividades económicas que realizan las empresas.

2.2.2 Medio Ambiente

Medio ambiente es una expresión compuesta, formada por dos vocablos: “medio” y “ambiente”. Algunas de sus definiciones tomadas en forma separada son: medio, que en opinión de Cárcaba (1991) “es el elemento en que vive o se mueve una persona, animal, cosa. Ambiente: cualquier fluido que rodea al cuerpo, del aire suave y del conjunto de circunstancias que acompañan o rodean la situación o estado de personas o cosas”. (p. 107). El medio ambiente debe ser entendido como un bien o valor jurídico.

Según Jaquenod (1991), “la normativa ambiental lo conceptúa como el sistema de diferentes elementos que interactúan en un momento y espacio determinados”.(p. 39)

Ahora bien, conceptualizar medio ambiente permite precisar y normar su uso, señalando que para efectos de legislación fiscal-ambiental, el término hace referencia a todos los recursos naturales; por cuya utilización racional deben velar los poderes públicos, con el fin de proteger y mejorar la calidad de vida, garantizando un desarrollo sostenible. La definición de los vocablos permite percibir de una manera general el respaldo jurídico, que ha hecho posible regular y normar el uso de instrumentos fiscales de protección ambiental en los países y tutelarlos constitucionalmente. Como el artículo 50 de nuestra Constitución Política que establece:

El Estado procurará el mayor bienestar a todos los habitantes del país, organizando y estimulando la producción y el más adecuado reparto de la riqueza.

Toda persona tiene derecho a un ambiente sano y ecológicamente equilibrado. Por ello está legitimada para denunciar los actos que infrinjan ese derecho y para reclamar la reparación del daño causado.

El Estado garantizará, defenderá y preservará ese derecho. La ley determinará las responsabilidades y las sanciones correspondientes. (Costa Rica, 2012)

El tema ambiental es de orden público y siempre prevalece el interés colectivo sobre el particular. El control del ambiente y la calidad de vida pertenecen a la esfera del Estado y no pueden estar sujetas al libre albedrío de los particulares. Hacer cumplir el derecho humano de vivir en un ambiente sano, implica adoptar reglas de fiscalización de las actividades particulares, para prevenir y controlar las actividades que impliquen riesgos ambientales. Cuando las autoridades estatales no adoptan o no cumplen con el mandato de estas normas, se sobreentiende su falta de deber. Es importante reconocer que

no sólo el Estado y sus instituciones son responsables de mantener el ambiente sano, sino que ésta es una responsabilidad de todos los habitantes. El derecho a disfrutar de un ambiente sano posee implícito un deber, que es no causar daños a la naturaleza, lo cual se alcanza en gran medida respetando la legislación ambiental establecida.

2.2.3 Hecho Generador

Como lo indica Lara Berríos, para que nazca la obligación tributaria principal, es necesaria la presencia del hecho generador, como un hecho fáctico, que con independencia de la voluntad de las partes le da vida a la obligación tributaria. Este hecho está compuesto necesariamente por dos elementos, primero, un elemento objetivo, correspondiente al acto, hecho o situación jurídica de una persona o de sus bienes que dan nacimiento a la obligación tributaria (constitutivo), y un elemento subjetivo, que corresponde a la relación preestablecida en la ley, que determina al sujeto pasivo de la obligación que permite el surgimiento del crédito impositivo del ente público (regulador). (2001, p. 27)

Para el profesor Fernando Sáinz de Bujanda, el hecho generador es “el conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en la norma, de cuya realización nace una obligación tributaria concreta”. (1966, p. 262)

Entonces la obligación tributaria nace con el acaecimiento del hecho generador, es en este momento cuando se produce el devengo del tributo. Pero ello no permite necesariamente a la administración, el cobro y percepción del tributo, pues cosa distinta al devengo es la exigibilidad de la prestación tributaria, que no puede hacerse efectiva hasta

que no se determine la cuantía de la deuda; esto último es lo que se conoce como liquidación del tributo, o denominado procedimiento de gestión tributaria.

La definición normativa del hecho generador se encuentra en el artículo 31 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios que dice: *“El hecho generador de la obligación tributaria es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación.”* (Costa Rica, 2015)

En síntesis, para determinar la obligación tributaria se necesita constatar la realización o existencia del hecho generador y la precisión de la deuda en cantidad líquida; por lo tanto, la obligación tributaria tiene su fuente sólo en la ley.

En cuanto a los tributos ambientales, para Lago Montero (2007), *“el hecho generador debe ser un hecho de la realidad social demostrativo de una conducta o situación merecedora de corrección o desincentivo, al amparo de los valores constitucionalmente protegidos”* (p.53). Como se puede ver, el hecho generador lo constituyen las actividades que directa o indirectamente deterioren el medio ambiente. Los hechos generadores que se configuren podrían gravar la fabricación y/o adquisición de bienes que degraden la naturaleza, así como sus procesos tecnológicos de producción.

2.2.4 Sujeto Activo y Sujeto Pasivo

Bajo la denominación de sujetos de la obligación tributaria, se hace mención a los sujetos activos y pasivos de la obligación tributaria, es decir, aquellos que ocupan, por disposición de la Ley, las calidades de acreedores y deudores de la obligación. No debe confundirse con los sujetos de la relación jurídico tributaria, que es un concepto más

amplio, y que se refiere a quien tiene por una parte poder tributario, y por otro a quienes son los afectados o subordinados a dicho poder tributario.

La existencia de cargas tributarias, no tendría razón de ser de no existir un sujeto encargado de su establecimiento y recaudación, y otro obligado al pago. Por lo que al acreedor se le denomina sujeto activo, y al deudor sujeto pasivo.

El sujeto activo, como lo indica Lara Berríos (2001, p. 31-32), es aquella parte de la obligación tributaria a la que le corresponde la calidad de acreedor, es decir, a quien le corresponde el derecho a exigir el cumplimiento de la obligación, concediéndosele acciones o facultades para ejercer este derecho. El Estado o Administración Central, o las demás corporaciones de derecho público legalmente facultados para percibir impuestos, como por ejemplo las Municipalidades.

Este es el sujeto acreedor de la prestación pecuniaria en que se concreta formalmente la obligación tributaria. Debe encontrarse especificado en la Ley, por exigencias del principio de legalidad.

No debe confundirse con el sujeto activo del Poder Tributario y el sujeto activo de la obligación tributaria. El primero es quien está dotado de la facultad para establecer los tributos, lo cual emana directamente de la Constitución. El segundo, en cambio, es el ente que asume una posición acreedora dentro de cada obligación tributaria concreta. Ambas figuras, sujeto activo del poder tributario y de la obligación tributaria, corresponden a dos momentos distintos en la vida del tributo: el sujeto activo del poder tributario corresponde al momento de creación del tributo, y el sujeto activo de la obligación tributaria corresponde al momento de la aplicación de la norma por la que se creó el tributo.

El artículo 14 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios indica que: *“Es sujeto activo de la relación jurídica el ente acreedor del tributo”* (Costa Rica, 2015). El poder de exigir al sujeto obligado, el pago de la prestación pecuniaria a título de tributo, sólo corresponde al Estado; quien por medio de la administración tributaria ejerce tales poderes jurídicos, en los términos fijados por la ley.

Por otra parte, el sujeto pasivo es la persona física o jurídica, que se sitúa en una posición deudora dentro de la obligación tributaria, es decir, el sujeto que deberá realizar la prestación tributaria a favor del ente acreedor. Sainz de Bujanda lo define como el sujeto obligado a dar la cantidad de dinero en que se concreta la prestación, que es objeto de la obligación tributaria.

Como lo expone Lara Berríos (2001, p. 32), desde un punto de vista económico, el sujeto pasivo es aquél que soporta la carga tributaria; o sea aquel que real y efectivamente procura, con cargo a su patrimonio y renta, los medios pecuniarios destinados a la cobertura de los gastos públicos.

Por su parte, desde un punto de vista jurídico, sujetos pasivos son los que adoptan una posición deudora en el seno de la obligación tributaria y, que por tanto, se ven constreñidos a realizar la prestación debida, sin importar si en definitiva soporta o no la carga tributaria. En definitiva, es el deudor de la obligación tributaria, y como ésta surge cuando se realiza el hecho generador, sujeto pasivo será entonces, el realizador del hecho imponible. Para comprender de mejor manera este concepto, se puede analizar a través de los siguientes elementos:

a) Realización del hecho generador: El elemento subjetivo o personal es parte integrante del hecho generador; por lo que lo correcto es afirmar que el sujeto pasivo es quien realiza el presupuesto objetivo del tributo, encontrándose en el vínculo que establece el mismo hecho generador. Este último deja de ser un vínculo abstracto al momento de realizar el presupuesto objetivo.

b) Exteriorización de la capacidad contributiva a través de la realización del hecho generador: Quien realiza el hecho generador, resulta obligado a la deuda tributaria, ya que al realizarlo manifiesta su capacidad económica o contributiva.

c) Posición deudora: Como consecuencia lógica de la realización del hecho generador, surge la obligación tributaria respecto de alguien, y ese alguien es la persona respecto de la cual el hecho generador se constituye en índice directo o indirecto de capacidad contributiva.

Aquí se ve manifestado el principio de legalidad, el cual exige que el sujeto pasivo se encuentre definido en la Ley, a través de la especificación de: a) las cualidades personales de éste (persona natural o jurídica, nacionalidad, domicilio, sexo, actividad u otras), y b) la determinación de los elementos que sirven para conocer el vínculo que debe existir entre este sujeto y el presupuesto objetivo del hecho imponible.

Sobre el sujeto pasivo, el artículo 15 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios señala que: “Es sujeto pasivo la persona obligada al cumplimiento de las presta-

ciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable". (Costa Rica, 2015)

Tradicionalmente y como lo indica el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, se distingue tres tipos de sujeto pasivo; el contribuyente o deudor directo, el responsable y el sustituto. La situación normal y común es la existencia del contribuyente, siendo éste quien deba realizar la prestación debida al Estado. La existencia del responsable y/o del sustituto, presenta caracteres de excepcionalidad, por lo que se requiere norma expresa, unidad e identidad de la prestación, es decir, para que hablemos de responsable o sustituto, tiene que existir una prestación debida por el contribuyente, y esa debe ser la misma que la ley transfiere o traslada a estos responsables o sustitutos; y por último, debe existir una pluralidad e independencia de los vínculos entre el fisco, el contribuyente y los responsables o sustitutos, en el sentido de que las relaciones entre Estado y contribuyente, no es la misma que existe entre el Estado y los responsables o sustitutos. (Lara Berríos, 2001, p. 33)

El sujeto pasivo, en el caso de un tributo ambiental, debe ser el realizador del hecho generador; el sujeto contaminante, que se identificaría como el productor de actividades contaminantes, el consumidor de productos contaminantes o titular de los bienes patrimoniales con los que se realiza la actividad contaminante.

2.2.5 Base Imponible

Como se ha expuesto, para el establecimiento de un tributo es requisito indispensable que la ley fije un hecho generador, que una vez que se concreta en el sujeto pasivo, determina el nacimiento de la obligación tributaria. Pero no basta con esto, sino que

además es necesario señalar la cantidad a pagar por este concepto, y esto es lo que se denomina cuantificación de la obligación tributaria; que es el monto sobre el cual se aplica el porcentaje del impuesto establecido en la norma legal respectiva, para determinar el gravamen que debe ser pagado.

La exacción de cualquier impuesto se transforma siempre en una “prestación” a cargo del particular y a favor del Estado, para que esta prestación pueda cumplirse, es necesario determinar su importe, esto es liquidarla, y las fases de su determinación son la determinación de la base imponible y la aplicación del tipo impositivo. (Lara Berríos, 2001, p. 29)

La base imponible es la expresión cuantificada del hecho gravado, en el sentido que éste se puede cuantificar en alguna medida monetaria y servir, en consecuencia, de base para el cálculo del impuesto o tributo. J. López Berenguer, define la base imponible como “la medida de una cierta dimensión del objeto del impuesto que sirve para concretar la cuantía de la deuda tributaria mediante la aplicación del tipo fiscal correspondiente”. (1985, p. 133)

Cabe agregar, que la base imponible es el medio con que cuenta un tributo para ajustar su cuota a la capacidad contributiva.

Como se mencionó, para determinar el importe del tributo a pagar, es necesario en primer término, determinar la “base imponible”, debiendo la Ley prever como se llega a determinar esta base imponible, puesto que el principio de legalidad exige que la Ley establezca el método y el procedimiento para la estimación de la base imponible. Por lo que en definitiva, la base imponible queda constituida por un conjunto de datos relati-

vos a los elementos de la respectiva materia tributable, que son objeto de medición o valoración para llegar a determinar la cantidad a pagar por el deudor tributario.

Alfonso Mantero Sáenz (1979, p. 384), señala que el momento más delicado en la vida del tributo radica en la concreción de la base imponible, ya que la obtención de una magnitud incontestable permitirá la aplicación del tipo (tasa), y la consiguiente fijación de la deuda tributaria. Lo fundamental en este tema, afirma este autor, es distinguir claramente, qué ha de medirse y cómo ha de medirse.

En la doctrina italiana Giannini (1957) estima que la base imponible “viene a ser la expresión cifrada del presupuesto impositivo”. (p. 85)

Para la obtención de la base imponible es necesario que exista un monto bruto, al que se sustraigan las deducciones y exenciones autorizadas por la ley, y así determinar dicha base. En materia ambiental, la base imponible debe ser la medida del daño que se pretende evitar. Se debe tener en cuenta que la finalidad del tributo ambiental es evitar la contaminación, por lo que los sistemas de estimación objetiva deben basarse en elementos que incentiven la reducción de la contaminación; además el tipo de gravamen no debe hacer prohibitivas las emisiones gravadas, pues en ese caso debería establecerse una sanción o multa, y no un tributo. El sujeto obligado, en el caso del impuesto ambiental, debería determinarse en virtud del principio “quien contamina paga”; en este caso, el gravamen no debe ser la medida de la riqueza, sino la medida de la contaminación.

2.2.6 Principios Tributarios Ambientales

Según el Diccionario de la Real Academia Española (1992), un principio es la base, origen o razón fundamental sobre la cual se procede discurrendo en cualquier materia. Es cada una de las primeras proposiciones o verdades fundamentales por donde se empiezan a estudiar las ciencias o las artes. Es la norma o idea fundamental que rige el pensamiento o la conducta.

Para Silvia Jaquenod (1991, p. 350) se entiende por Principio (del latín *principium*), aquella “norma no legal supletoria de ella y constituida por doctrina o aforismos que gozan de general y constante aceptación de jurisconsultos y tribunales”, y por Rector (del latín *rector*), lo que ‘rige o gobierna’, por ende son principios rectores los postulados fundamentales y universales que la razón especula, generalizando por medio de la abstracción las soluciones particulares que se obtienen partiendo de la justificación y la equidad social, atendiendo a la naturaleza de las cosas positivas. Son principios rectores generales por su naturaleza y subsidiarios por su función, porque suplen las lagunas de las fuentes formales del Derecho”. (1991, p. 350)

Tanto el Código Civil como la Ley General de Administración Pública encasillan a los principios generales como fuentes o normas no escritas del ordenamiento jurídico; asignándoles funciones de interpretación, delimitación e integración de las fuentes escritas. Así las cosas, un principio legal es aquel que proporciona un razonamiento para seguir una determinada dirección; pero no determina un resultado concreto. Los principios proporcionan una guía flexible que va a depender del contexto; en ocasiones pueden contradecirse unos a otros, y pueden permitir que los responsables de tomar las decisiones, los equilibren discrecionalmente y se guíen por los que consideren más importantes.

A fin de evitar que la existencia del derecho a un ambiente sano y ecológicamente equilibrado se restrinja al plano semántico de la realidad jurídica, el Derecho Ambiental ha integrado una serie de principios rectores que garantizan la tutela efectiva del derecho. Debido a la rápida evolución del Derecho Ambiental Internacional se ha creado una gran gama de *soft law* que aunque no es vinculante; da pautas que luego pueden convertirse en normativas (constituyéndose una obligación que vincula a los Estados). Forman parte del *soft law* o derecho blando, todas aquellas Resoluciones y Declaraciones de Principios emanadas de Conferencias y Organismos Internacionales, tales como la Declaración de Estocolmo sobre Medio Ambiente Humano, la Carta Mundial de la Naturaleza, Declaración de Río sobre Medio Ambiente y Desarrollo, la Declaración de Johannesburgo sobre Desarrollo Sostenible y la Declaración de Naciones Unidas sobre Desarrollo Sostenible (Río+20). Se trata de principios que se proponen en abstracto para orientar la conducta de los Estados. La doctrina los ha calificado como normas programáticas; las cuales disponen como los Estados deberían actuar, careciendo de obligatoriedad, limitándose a trazar un plan de acción futuro para el posterior desarrollo normativo del sector ambiente.

Como dato importante a destacar, la jurisprudencia constitucional costarricense no sólo ha reconocido la función de integración, delimitación e interpretación del bloque de legalidad ambiental, por parte de los principios rectores del derecho ambiental, derivados tanto de la Constitución Política y del Derecho Internacional Ambiental, sino que además, les ha otorgado rango de principios constitucionales, elevándolos por encima de todo el ordenamiento jurídico e incluso utilizándolos como parámetros para el control de constitucionalidad.

A partir de la sentencia constitucional 1993-6240 se instauró el criterio jurisprudencial por medio del cual, los instrumentos ambientales internacionales son de acatamiento obligatorio y gozan de plena ejecutoriedad, en tanto sus normas no precisen de mayor desarrollo legislativo, y por ende, deben ser respetadas dado que el rango normativo de aquellos es superior.

Como ya se mencionó, en materia fiscal, para que los impuestos existan, necesariamente se requiere que estén previstos y regulados por normas jurídicas, debido a que dicha regulación es el único medio con que cuenta el contribuyente para verificar que los tributos que se le obligan a pagar se ajustan a principios básicos. Por lo tanto, los principios son criterios que permiten evaluar qué tan racional es un sistema o política fiscal; los cuales constituyen la base reguladora de las relaciones jurídicas tributarias entre los entes públicos y los ciudadanos.

Por todo lo anterior, es de suma importancia para este trabajo investigativo, exponer los principios de política fiscal ambiental aplicables al tema en cuestión; ya que son parte del fundamento tanto para desarrollar como para alcanzar lo propuesto.

Dentro de los principios tributarios ambientales, se encuentran los principios de política ambiental, que a su vez para ser analizados de mejor manera, se pueden clasificar en principios formales y principios materiales.

A. Principios Formales:

2.2.6.1 Principio de Reserva de Ley

Este es un principio básico, en general de Derecho Público, que descansa en la necesidad de garantizar el derecho de propiedad; por cuanto el tributo implica una restric-

ción del dominio, ya que se sustrae a favor del Estado una parte del patrimonio de los particulares. Francisco Carrera indica que “[...] la reserva de ley es un principio sobre la producción normativa que concreta, de un lado, las materias que sólo pueden ser reguladas por ley y, de otro, prohibiendo que la potestad reglamentaria de la Administración incida en dichas materias.” (1994, p. 100)

Actualmente, este principio consiste no sólo en la creación del Tributo por Ley, sino en la participación de la Ley en la totalidad de la relación tributaria, que surge entre el Estado acreedor y el contribuyente deudor. Así, la ley establecerá las condiciones que deben cumplirse o que deben servir de antecedentes para obligar a los individuos y, por último, señalará el alcance, extensión y elementos de la obligación tributaria, o sea los hechos generadores, las personas obligadas, las bases gravadas, las tasas o cuotas, así como la época de pago; a fin de que no quede margen a las autoridades administrativas sino la aplicación del tributo.

Este principio se encuentra expresamente en la Constitución Política en el artículo 121 inciso 13 donde establece que “le corresponde exclusivamente a la Asamblea Legislativa establecer los impuestos y contribuciones nacionales, y autorizar los municipales”.

Como se mencionó, el principio de reserva de ley o principio de legalidad desde el punto de vista del derecho tributario material o sustantivo, implica que no puede haber tributo sin previa ley que lo establezca, “*nullum tributum sine lege*”. En virtud de este principio, las leyes son interpretadas conforme a su letra y espíritu, vedando la posibilidad de crear impuestos y exenciones por analogía. Además, las obligaciones tributarias nacidas de la ley, no pueden ser derogadas por acuerdo de particulares, ni entre estos

y el Estado. A nivel del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, ambas variaciones están expresamente reguladas en su artículo 5:

Artículo 5- Materia privativa de la ley.

En cuestiones tributarias solo la ley puede: a) Crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho generador de la relación tributaria; establecer las tarifas de los tributos y sus bases de cálculo; e indicar el sujeto pasivo; b) Otorgar exenciones, reducciones o beneficios; c) Tipificar las infracciones y establecer las respectivas sanciones; d) Establecer privilegios, preferencias y garantías para los créditos tributarios; y e) Regular los modos de extinción de los créditos tributarios por medios distintos del pago. En relación a tasas, cuando la ley no lo prohíba, el Reglamento de la misma puede variar su monto para que cumplan su destino en forma más idónea, previa intervención del organismo que por ley sea el encargado de regular las tarifas de los servicios públicos.

Corolario necesario, es el artículo 6 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que prohíbe la creación de tributos y exenciones mediante la aplicación de la analogía como método interpretativo al indicar:

Artículo 6- Interpretación de las normas tributarias.

Las normas tributarias se deben interpretar con arreglo a todos los métodos admitidos por el Derecho Común. La analogía es procedimiento admisible para llenar los vacíos legales pero en virtud de ella no pueden crearse tributos ni exenciones.

Por su parte, el Tribunal Fiscal Administrativo en sentencia 178-2013 del siete de mayo de dos mil trece indica sobre el principio de reserva de ley:

“Estima este Tribunal necesario analizar la procedencia o no de la sanción administrativa, máxime que por aplicación del Principio de Reserva de Ley establecido en los artículos 121 inciso 13 de la Constitución Política y 5 del Código Tributario, que disponen que solo la ley puede tipificar las infracciones y establecer las respectivas sanciones, siendo aplicable en materia tributaria la analogía únicamente para llenar vacíos legales en cuanto a procedimiento”

El artículo constitucional 121 inciso 13 citado, es el que le atribuye a la Asamblea Legislativa la potestad de establecer tributos única y exclusivamente mediante ley, no obstante tal y como se vio en el extracto de la sentencia del Tribunal Fiscal Administrativo, éste también hace referencia a la aplicación de infracciones por parte de la Administración Tributaria. Indica, además que en el caso de vacío legal, se podrá utilizar la analogía, únicamente en casos de procedimiento.

2.2.6.2 Principio de Legalidad

El autor Pedro Bracho (2000), se refiere al principio de legalidad como “una consecuencia de la noción general de Estado de Derecho y establece una relación que algunos autores denominan auto vinculación: sujeción de las autoridades a sus propias normas”. (p. 64). Además, constituye el pilar fundamental del Estado de Derecho y quien más directamente lo garantiza; siendo en gran medida los otros principios, sus subordinados lógicos, pues sin esta legalidad no podrían funcionar.

En la misma línea, indica Pérez de Ayala, que el principio de legalidad es:

“Una de las consagraciones del Estado de Derecho, y supone no sólo la sumisión de la actuación administrativa a las normas emanadas del poder legislativo,

sino también el respeto a la jerarquía de las normas establecidas y la imposibilidad jurídica de que un acto administrativo vulnere una disposición general. Se estima que el órgano legislativo, constituido en forma representativa, otorga una mejor tutela al derecho de propiedad, frente a la potestad tributaria. La Ley constituye un vehículo de certeza, en cuanto a la estabilidad del Derecho y la certidumbre sobre los remedios jurídicos a disposición del contribuyente. De igual forma constituye un mecanismo de defensa frente a la posibilidad de arbitrariedades de los órganos del Estado, en virtud a la aplicación del orden jerárquico de las normas jurídicas". (1974, p. 270)

Sin embargo, es importante tener presente que el principio de legalidad en materia impositiva, tiene una mayor o menor rigidez en los distintos sistemas impositivos. En Latinoamérica existe una reserva legal amplia, cuando es la Ley, la que únicamente define cuales son los supuestos y los elementos de la relación tributaria, es decir, es la Ley la que debe definir los hechos imposables en su acepción objetiva y también en su esfera subjetiva. Es decir, la Ley debe establecer cuál es el hecho imponible, su base, la tasa y el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria.

De acuerdo con Cassagne (2006, p.27), este principio "se traduce en la exigencia de que la actuación de la Administración se realice de conformidad al ordenamiento positivo, el cual limita o condiciona su poder jurídico." Esto se debe a que, según García de Enterría (citado por Cassagne, 2006, p. 27), "la Administración ya no se presenta como mera ejecutora de las normas que se le imponen, sino que ésta es a la vez una fuente de normas autónomas, lo cual no significa desconocer que la ley formal continúe enmarcando la actuación administrativa en general, operando directamente sobre la Administración".

Este principio es el rector del derecho público y de las actuaciones de la Administración Pública. Se encuentra plasmado en el artículo 11 de la Constitución Política de Costa Rica. Es el contrario al principio de autonomía de la voluntad, desde el cual el ciudadano puede actuar con total libertad hasta donde la ley se lo impida; es decir, la Administración debe actuar con apego a la Ley; sólo puede realizar aquello que por ley esté permitido. El artículo 11 de la Constitución Política establece que:

“Los funcionarios públicos son simples depositarios de la autoridad. Están obligados a cumplir los deberes que la ley les impone y no pueden arrogarse facultades no concedidas en ella. Deben prestar juramento de observar y cumplir esta Constitución y las leyes. La acción para exigirles la responsabilidad penal por sus actos es pública.

La Administración Pública en sentido amplio, estará sometida a un procedimiento de evaluación de resultados y rendición de cuentas, con la consecuente responsabilidad personal para los funcionarios en el cumplimiento de sus deberes. La ley señalará los medios para que este control de resultados y rendición de cuentas opere como un sistema que cubra todas las instituciones públicas”.

Así mismo, la Ley General de la Administración Pública en su artículo 11 establece que:

1. La Administración Pública actuará sometida al ordenamiento jurídico y sólo podrá realizar aquellos actos o prestar aquellos servicios públicos que autorice dicho ordenamiento, según la escala jerárquica de sus fuentes.
2. Se considerará autorizado el acto regulado expresamente por norma escrita, al menos en cuanto a motivo o contenido, aunque sea en forma imprecisa.

El tratamiento que ha dado la Sala Constitucional sobre este tema, gira en torno a esta concepción de que en un Estado de Derecho, existe una forma especial de vinculación de las autoridades e instituciones públicas al ordenamiento jurídico; esto por cuanto las instituciones públicas y sus funcionarios son tales y únicamente pueden llevar a cabo lo que el propio ordenamiento les autorice de manera expresa. Esto quiere decir que lo que no les está autorizado, les está vedado, ya que dicha habilitación debe ser expresa y no tácita. (Sala Constitucional. Resolución N° 440-98).

Por otra parte, el principio de legalidad puede ser entendido también, como aquella garantía que se enmarca en la literalidad de las normas, o en la existencia previa de estas. Se dice que ninguna persona puede ser procesada o condenada si no es en virtud de una norma anterior a los hechos, o en respeto de los procedimientos que la misma norma establezca. Sobre este principio, el Tribunal Contencioso Administrativo señaló lo siguiente:

“Asimismo, el artículo 11 de la Constitución Política que dispone: “...Los funcionarios públicos son simples depositarios de la autoridad. Están obligados a cumplir los deberes que la ley les impone y no pueden arrogarse facultades no concedidas en ella. Deben prestar juramento de observar y cumplir esta Constitución y las leyes...”, así como el artículo 11 de la Ley General de la Administración Pública que establece: “...1. La Administración Pública actuará sometida al ordenamiento jurídico y sólo podrá realizar aquellos actos o prestar aquellos servicios públicos que autorice dicho ordenamiento, según la escala jerárquica de sus fuentes. 2. Se considerará autorizado el acto regulado expresamente por norma escrita, al menos en cuanto a motivo o contenido, aunque sea en forma imprecisa.”, que regulan lo relativo al Principio de Legalidad, del cual está supe-

ditada la Administración Pública, en el tanto los actos administrativos que adop-

te deben encontrarse acorde al ordenamiento jurídico, como requisito de validez.”

Así las cosas, para la validez de los impuestos es menester que estén establecidos en una ley; asimismo los elementos esenciales se deben fijar en el acto legislativo, tales como el sujeto, la base, la tasa y la época; para que así no quede margen para la atribución de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular; y que a la autoridad administrativa no le corresponde otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada contribuyente.

2.2.6.3 Principio de Irretroactividad

Este principio es la garantía que tiene el administrado, que el Estado no pueda gravar actos económicos del pasado. Así lo establece el artículo 34 de la Constitución Política que dice: “A ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna, o de sus derechos patrimoniales adquiridos o de situaciones jurídicas consolidadas”.

Mediante este principio se protege al contribuyente de las arbitrariedades estatales a la hora de imponer tributos. Si bien, es poder absoluto del Estado la determinación de los gravámenes, con que todos los costarricenses deben contribuir, estos no deben ser aplicados de forma retroactiva.

Al respecto, el Tribunal Fiscal Administrativo señala lo siguiente en sentencia 180-2003:

“...Tal y como lo ha considerado este Tribunal Constitucional con anterioridad:
"La retroactividad a que hace alusión el artículo 34 de la Constitución Política

es la que pretende interferir con derechos adquiridos y situaciones jurídicas consolidadas, nacidas con anterioridad a la promulgación de la ley, o sea, aquellas con características de validez y eficacia, perfeccionadas bajo el imperio de otras regulaciones, de forma que sus efectos y consecuencias no pueden ser variadas por nuevas disposiciones, excepto si conllevan beneficio para los interesados" (sentencia. 07043-96). No debe olvidarse que se trata de un principio que resulta de aplicación a toda la legislación -salvo casos excepcionales, como en materia penal, cuando la nueva norma sustantiva es más favorable al imputado-, de manera que resulta de obligado acatamiento respecto de todas las normas jurídicas en general y no únicamente de las leyes de carácter formal-. Así las cosas, el principio de irretroactividad de la ley no puede ser excepcionado de la legislación tributaria; motivo por el cual no resulta legítimo hacer más gravosa la situación de los contribuyentes cuya obligación tributaria nació al amparo de determinadas normas con disposiciones o actos administrativos posteriores que pretendan modificar los presupuestos de hecho y de derecho que dieron origen a la obligación tributaria principal o accesoría. Bajo estos términos, bien puede establecerse como principio básico en esta materia que la determinación de las obligaciones tributarias debe regirse por las normas que estaban vigentes al período fiscal correspondiente, nunca puede tenerse como parámetro la normativa vigente a la notificación del traslado de cargos..."

Como se puede ver, el principio de irretroactividad de la ley, debe entenderse en el sentido de que las situaciones y relaciones jurídicas se rigen conforme a las reglas vigentes al momento de constituirse esos vínculos; en virtud de la certeza que debe imperar en el ordenamiento, de modo que los administrados puedan saber a qué atenerse en las relaciones con el Poder Público. Esto significa que el Estado no puede aplicar válidamente hacia el pasado, normas jurídicas posteriores para resolver situaciones acontecidas con anterioridad al dictado de dichas normas.

B. Principios Materiales:

2.2.6.4 Principio de Igualdad

Miguel Carbonell (2010) para la explicación de la igualdad cita a varios autores como por ejemplo a John Rawls (“Teoría de la Justicia”) para explicar que para la edificación de una sociedad justa debe seguirse dos principios:

“Primer Principio: Cada persona ha de tener un derecho igual al esquema más extenso de libertades básicas que sea compatible con un esquema semejante de libertades para los demás. Segundo Principio: Las desigualdades sociales y económicas habrán de ser conformadas de modo tal que a la vez que: a) se espere razonablemente que sean ventajosas para todos, b) se vinculen con empleos y cargos asequibles para todos.” (p.187)

Como lo indica Ignacio Burgoa, en un sentido general, “por igualdad se entiende la posibilidad o capacidad de una persona de adquirir los mismos derechos y las mismas obligaciones de aquel que se encuentra en una determinada situación abstracta legalmente establecida.” (1965, p. 238)

La igualdad entre los seres humanos constituye uno de los cimientos fundamentales sobre los que descansa el sistema de vida en las sociedades modernas; junto a los principios morales y las normas jurídicas que pretenden proteger y sustentar el orden social.

La Carta de las Naciones Unidas indicó claramente que todos los hombres nacen libres e iguales en derechos. En la misma dirección, la Constitución Política norma la igual-

dad de los seres humanos como derecho y garantía individual; de manera tal que en ausencia de tal principio, el orden político no tendría sentido al aplicarse.

En virtud de lo anterior, resulta muy lógico pensar que un derecho constitucional a un ambiente sano y ecológicamente equilibrado está también vertebrado en el principio de igualdad, porque se pretende así, que todos los seres humanos de las generaciones presentes y futuras, puedan disfrutar en iguales condiciones de un medio ambiente limpio y saludable. Como así lo establece la Ley Orgánica del Ambiente en su artículo 2 inciso b, al indicar que “todos los costarricenses, en igualdad de condiciones, tienen el derecho a disfrutar de un ambiente sano y ecológicamente sostenible, así como el deber de conservarlo”. Este principio es un valor supremo que rige los Estados democráticos y por lo tanto, el ordenamiento jurídico debe también atender a esta máxima.

Como se desprende del artículo 33 constitucional, se habla de una igualdad formal, que es la igualdad ante la ley y de una igualdad material, que consiste en que las condiciones sociales y económicas en que se desenvuelven los individuos les permitan gozar de una igualdad real.

En lo relativo a la materia tributaria, este principio implica la igualdad de tratamiento en condiciones análogas, y por consiguiente, la desigualdad de tratamiento en circunstancias distintas. Esto quiere decir, que deberán determinarse contribuciones iguales para contribuyentes en igualdad de condiciones. Esta máxima no implica una igualdad numérica, ya que si fuera de esta manera, terminaríamos cometiendo injusticias. Como lo explica el profesor Giuliani Fonrouge: “[...] permite la formación de distingos o categorías, siempre que éstas sean razonables, con exclusión de toda discriminación arbi-

traria, injusta u hostil contra determinadas personas o categorías de persona.” (2001, p. 373)

Esto significa que en igualdad de circunstancias, contribuyentes con la misma capacidad contributiva deben ser tratados de igual manera; sin que sea posible establecer exenciones o privilegios que excluyan a unos, mientras sí afecten o beneficien a otros.

El artículo 33 de la Constitución Política dice: “todo hombre es igual ante la ley y no podrá hacerse discriminación alguna contraria a la dignidad humana”. Para Villalobos, esto significa una doble igualdad: “la de los hombres ante la ley y la de la base del impuesto y de las cargas públicas. La primera más amplia, en cuanto se aplique al impuesto; se refiere al igual tratamiento que debe asegurar la ley tributaria; la segunda tiene atinencia al impuesto en sí mismo, es decir, como institución financiera. En Costa Rica, los impuestos tienen en mira la capacidad económica de los contribuyentes, sobre todo en el caso de los impuestos de carácter progresivo.” (1991, pp. 51-52)

Conforme lo indicado en el artículo 33 constitucional, siendo todos iguales ante la ley, todos están en igualdad de obligación de pagar tributos. No obstante, el tratamiento será igual en situaciones similares, y distinto en situaciones diferentes. Al respecto, y citando a la Sala Constitucional:

“La más calificada doctrina del Derecho Financiero señala que “el principio de igualdad no se refiere a la igualdad numérica, que daría lugar a las mayores injusticias, sino a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes se encuentren en análogas situaciones, de modo que no constituye una regla férrea, porque permite la formación de distingos o categorías, siempre que éstas sean razonables, con exclusión de toda discriminación arbitraria, injusta u hostil contra determinadas personas o categorías de personas”.- El principio de igualdad

es ante todo, un límite de la actuación de los poderes públicos, a la vez que instrumento que se coloca en manos de los administrados para combatir la arbitrariedad. Esto es, que los poderes públicos pueden crear diferencias entre las personas, pero no pueden ser el producto de la arbitrariedad. Por ello se requiere que el trato diferenciado frente a la ley, en este caso, a las cargas tributarias, llenen ciertos requisitos o condiciones, para que se entienda que no viola el principio de igualdad. Se analiza, en consecuencia, esas notas esenciales en el caso concreto, a los efectos de resolver la acción.

VI).-Se dice en la doctrina del Derecho Constitucional que del examen de la norma, su resultado puede ser o bien un trato diferenciador, fundado en una base objetiva y razonable o por el contrario, un trato discriminatorio, por ser arbitrario. Es condición para que sea un trato desigual admisible, que los supuestos de hecho sean, a su vez, desiguales. Esto es, que las situaciones de hecho en que se encuentran los sujetos, sean diferentes, sobre todo porque el principio de igualdad se viola, cuando se trata desigualmente a los iguales. (Al efecto véanse, de esta Sala, entre otros Votos Nos. 336-91, 337-91, 464-91 y 1209-91, en la que se dijo: "La igualdad es sólo lesionada si la desigualdad está desprovista de una justificación objetiva y razonable y la existencia de esa justificación debe apreciarse en relación a la finalidad y efectos de la medida considerada, debiendo darse una relación razonable de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida")(...)

En efecto, la diferenciación lo que pretende es hacer efectivo el principio constitucional de igualdad tributaria, criterio al que debe unirse la racionalidad, que es la adecuación del medio a los fines perseguidos; es decir, consiste en que exista una conexión efectiva entre el trato desigual, el supuesto de hecho que lo justifica y la finalidad que se persigue.

2.2.6.5 Principio de Generalidad

El principio de generalidad, también llamado de uniformidad u obligatoriedad, está fuertemente ligado al principio de igualdad; se refiere al hecho de que la obligación tributaria debe alcanzar a todos los obligados incluidos en el hecho generador. Para que sea cumplido, el tributo debe gravar la totalidad de una materia y analizarse si la exclusión de algún contribuyente tiene justa causa.

La doctrina señala en el principio de generalidad una doble función, la primera afirma que el deber de contribuir no se refiere únicamente a los nacionales, y la segunda que debe eliminarse los privilegios de la distribución de la carga fiscal, “siendo que las exoneraciones se deban a motivos sociales, políticos o económicos, jurídicamente justificables, siendo inadmisibles “el establecimiento de exenciones *intuitu personae*”. (Lara Berrios, 2001, p. 15)

El principio de generalidad funciona de la mano con el principio de capacidad contributiva y el principio de igualdad, así como el de legalidad. Los impuestos deben ser de aplicación general y no limitada, salvo la acotación del mínimo vital. De la misma forma, el principio de generalidad de contribuir al pago de los tributos, se encuentra plasmado en el artículo 18 de la Constitución, que indica: “Los costarricenses deben observar la Constitución y las leyes, servir a la Patria, defenderla y contribuir para los gastos públicos.”

Esto significa que todos los costarricenses deben contribuir con los gastos públicos, todos deben pagar tributos y esto no debe reservarse a una parte escogida de la población, sino que debe ser todos, es decir, que el deber de contribuir no se reduce a los

nacionales, como se desprende del artículo 19 constitucional. Por su parte, la Sala Constitucional explica este principio en su voto 4465-1998:

“Esa posibilidad de exigirle a los habitantes una contribución para el gasto público es innata al Estado y, por ello, nace y muere con él. Sin embargo, su ejercicio se encuentra limitado por principios que se encuentran contenidos en la Constitución.

Uno de ellos es la legalidad de la tributación, otro es la igualdad, además la generalidad y, el último de ellos, la no confiscación. El primero de ellos versa sobre la obligación del Estado de respetar el mandato constitucional de que los tributos sólo pueden ser creados, modificados o extinguidos por medio de una Ley (Principio de Reserva de Ley), motivo por el cual el Estado no puede crear, modificar o extinguir un tributo si no es mediante la creación de una Ley en dicho sentido. El segundo supone la igualdad ante la ley y como base del impuesto y la igualdad de las cargas públicas. Entiéndase este principio como el mandato expreso de la Constitución de aplicar, a todos aquellos sujetos que se encuentren en los supuestos previstos por una Ley, la misma carga pública que en ella se establece, sea que todos debemos pagar por igual si nos encontramos en una situación igual ante la Ley. El principio de generalidad se deriva del anterior y supone la aplicación de los tributos a todas las categorías de personas de un Estado, sin hacer distinción alguna y no deben afectar a personas o bienes determinados en particular, pues ello haría que éstos adquieran un carácter persecutorio o discriminatorio.”

Como se pudo observar, los tributos se deben establecer de tal manera que cualquier persona, ya sea física o jurídica, que se coloque en la situación señalada por la ley como hecho generador del impuesto, quede sujeta al pago del tributo. No es posible para

el Estado, en virtud de esta máxima y la de igualdad, gravar a una parte de la población en beneficio de otra.

No obstante, el Estado tiene el poder de eximir del pago de impuestos por razones políticas o económicas que tengan la finalidad de lograr una mayor justicia social o incentivar ciertas actividades o áreas de la economía que resulten beneficiosas para el desarrollo de la población. Conforme a lo anterior, existen las denominadas exenciones tributarias, que son institutos de carácter excepcional por medio de los cuales el Estado exime o beneficia a ciertas personas, en el pago de un impuesto a pesar de que se configura con su actuar el hecho generador; pero como se vio, es indispensable que su finalidad sea alguna de las apuntadas y no un simple privilegio por razones personales.

2.2.6.6 Principio de Solidaridad

Como se indicó en la definición de tributo, se trata de prestaciones que exigen el Estado o Ente Público en ejercicio de su poder de imperio. Este rasgo aparece, por ejemplo, en nuestro Derecho Positivo, en la definición contenida en el artículo 4 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, indica que: “Son tributos las prestaciones en dinero (impuestos, tasas y contribuciones especiales), que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines...”

Sin embargo, a la luz de la doctrina moderna, esta definición luce ambigua, ya que la noción de poder de imperio no refleja adecuadamente el tránsito de una relación de poder a una relación regida por el Derecho, que constituye un rasgo genético del mo-

derno Derecho Tributario. En ese sentido, en el Estado de Derecho moderno, el poder de imperio que pueda tener el Ente Público, está limitado por una serie de derechos del individuo contribuyente; el Ente puede imponer tributos, pero dentro de ciertos límites contenidos normalmente a nivel constitucional.

Como contrapartida, el tributo se fundamenta ya no en un mero deber de sujeción de los individuos, sino en un deber teñido de ciertos valores constitucionalmente tutelados. De esta manera, es mayoritariamente aceptado que en el Estado Social de Derecho moderno, el deber de pagar tributos se basa en un deber de solidaridad para el sostenimiento de los gastos públicos. Como bien lo indica la Sala Constitucional en la Sentencia N° 3338-99:

“Sobre el principio de solidaridad. Una adecuada lectura de nuestro texto constitucional acarrea necesariamente la conclusión de que el sistema de derechos fundamentales en él establecido no se encuentra basado en el individualismo utilitarista, sino más bien en una concepción del hombre en el marco de la sociedad en la que se desenvuelve. La Constitución Política de 1949 parte de la noción de que el ser humano no puede desarrollarse integralmente por sí solo, sino que para ello requiere de la participación de todos los otros miembros de la sociedad. De hecho, expresamente el numeral 50 constitucional impone como uno de los deberes fundamentales del Estado costarricense la búsqueda de una adecuada distribución de la riqueza, objetivo que no puede lograr sin el concurso de sus habitantes. En otras palabras, para lograr una más homogénea estratificación social, los individuos deben contribuir de acuerdo con sus posibilidades, en beneficio de quienes menos poseen. Lo anterior es un derecho fundamental de las personas que ocupan los estratos inferiores, y un deber de todos, principalmente los más beneficiados por el sistema económico. La riqueza en una sociedad no es producida apenas por quienes poseen los medios de producción, sino también por quienes contribuyen a ella con su mano de obra, con

su trabajo. En consecuencia, los beneficios producidos por el mercado deben ser redireccionados a fin de que no rediten únicamente en favor de ciertas clases sociales. Relacionado este principio con el de justicia social, positivizado en el ordinal 74 de la Constitución, según el cual las personas deben colaborar recíprocamente en aras de preservar la dignidad humana de todos los miembros de la comunidad, tenemos que el constituyente buscó fomentar una sociedad donde la solidaridad fuera la regla general de convivencia.”

Como lo explica Adrián Torrealba, con el concepto de "solidaridad" se quiere decir que el límite que los derechos individuales ponen al Ente Público, no se manifiesta en que el Estado sólo pueda imponer tributos a cambio o con la promesa de que se los va a devolver en la forma de bienes o servicios públicos, que van a beneficiar directamente al contribuyente. Por el contrario, existe un deber de solidaridad de los individuos más aptos para contribuir con aquellos menos aptos, y ello es lo que fundamenta en última instancia el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. (Inédito a., p. 4)

Partiendo de que este principio implica la solidaridad de contribuir con las finanzas públicas, explica Adrián Torrealba que “...la actividad tributaria adquiere, más allá de la función recaudatoria, la función social de hacer que los costos sociales se internalicen en la fuerza económica de los sujetos” (1992, p. 851).

Así entonces, los tributos ecológicos responden a la solidaridad presente en el deber de contribuir a las cargas públicas, y pone en evidencia la conexión existente entre el principio de capacidad económica y los valores constitucionales medioambientales. En este sentido, “el tributo representaría el instrumento de incidencia de los intereses difusos sobre situaciones jurídicas de los individuos, limitándolas” (Torrealba, 1992, p. 850).

2.2.6.7 Principio de Progresividad

De conformidad con los principios anteriores y siendo que, todos los costarricenses están obligados al sostenimiento de las cargas públicas, que se deben aplicar de forma general y que éste debe aplicarse, según la capacidad económica; los tributos deben aplicarse en forma proporcional a la ganancia del contribuyente, de manera que a mayor capacidad económica, mayor aporte. De lo contrario, el sistema no avanzaría y se estancaría. En este sentido la Sala Constitucional indicó:

“Otra condición básica es la finalidad de la norma. Resulta contrario al principio de igualdad, el trato diferente gratuito, es decir, si no se persigue una finalidad que debe ser concreta y no abstracta. Para el análisis del caso, como lo afirma la Procuraduría General de la República, "los numerales cuestionados por el accionante lo que hacen es crear un criterio diferenciador necesario y justo, ante la particular existencia en el caso de los agentes de seguros de percepciones económicas que apuntan hacia la acumulación de riqueza, lo cual en un estado social y democrático de derecho, hace que el legislador dentro de su prudencia político-tributaria estime necesario un trato desigual. Sólo así se objetiviza el valor igualdad, que en materia de derecho tributario se une o ata al concepto de la capacidad contributiva de los administrados ante las cargas públicas. Lo que quiere decir que en un sistema de contribución resulta más obligado quien más recursos o capacidad económica posea”. (Sentencia N° 4788-1993)

Como se dijo, el principio de progresividad indica que todo sistema tributario debe gravar de manera progresiva a los contribuyentes; de forma tal que cuanto más capacidad económica se muestre, mayor es la cuota tributaria que se debe cancelar. Dicho princi-

pio “es una manera de ser del sistema, que se articula técnicamente de forma que pueda responder a la consecución de unos fines que no son estrictamente recaudatorios, sino que trascienden dicho plano para permitir la consecución de unos fines distintos, como pueden ser la distribución de la renta o cualquiera de los fines previstos por el artículo 40 de la Constitución (española)”. (Querault y otros, 2002, p. 117)

2.2.6.8 Principio de No Confiscatoriedad

Como se ha visto, las cargas tributarias tienen la finalidad de contribuir para el sostenimiento del Estado, al aportar a los gastos públicos que éste posee. Sin embargo, un límite al poder del Estado para el cobro de estas cargas a los contribuyentes es precisamente, el Principio de Capacidad Económica, que dicta que cada quien debe contribuir según su riqueza y su capacidad de pago. Por lo tanto, un impuesto no puede ser tal que implique prácticamente, el arrebato por parte del Estado de la propiedad privada de los individuos. Es decir, la imposición no puede tener por consecuencia la privación al contribuyente de sus rentas y bienes; no puede lesionarse con un impuesto el derecho fundamental a la propiedad.

El artículo 45 de la Constitución Política establece que: “La propiedad es inviolable; a nadie puede privarse de la suya si no es por interés público legalmente comprobado, previa indemnización conforme a la ley...”

Conforme a dicho texto, nuestra ley fundamental protege con énfasis y vigor el derecho de propiedad; no obstante, esa protección, se ve atenuada sensiblemente por la existencia de los tributos que impone el Estado, mediante los cuales se apropia de la riqueza

za privada. No se trata de una contradicción entre derecho de propiedad y tributo, ya que éste constituye el precio que hay que pagar para vivir en sociedad; lo cual exige sufragar los gastos del gobierno encargado de cumplir y hacer cumplir la Constitución. Sin embargo, debe existir un límite a esa facultad de imposición, sin el cual el derecho de propiedad puede llegar a convertirse en sólo una bella palabra.

Ese límite está dado por el principio de no confiscatoriedad de los impuestos, que debe ser precisado conceptual y cuantitativamente; para así delimitar el derecho de propiedad, anteponiendo las obligaciones fiscales. Para eso los artículos 40 y 45 constitucionales establecen lo siguiente:

ARTÍCULO 40.- Nadie será sometido a tratamientos crueles o degradantes ni a penas perpetuas, ni a la pena de confiscación. Toda declaración obtenida por medio de violencia será nula.

ARTÍCULO 45.- La propiedad es inviolable; a nadie puede privarse de la suya si no es por interés público legalmente comprobado, previa indemnización conforme a la ley. En caso de guerra o conmoción interior, no es indispensable que la indemnización sea previa. Sin embargo, el pago correspondiente se hará a más tardar dos años después de concluido el estado de emergencia.

Por motivos de necesidad pública podrá la Asamblea Legislativa, mediante el voto de los dos tercios de la totalidad de sus miembros, imponer a la propiedad limitaciones de interés social.

Los preceptos transcritos son el fundamento normativo del principio en cuestión. El numeral 45 postula el derecho a la propiedad como uno de los derechos fundamentales de los individuos en nuestra sociedad. De la misma forma, el artículo 40 establece, en

lo que aquí interesa, que nadie puede ser sometido a la pena de confiscación. En el mismo sentido, la Sala Constitucional ha establecido:

“De acuerdo con el principio de no confiscatoriedad, el Estado se encuentra autorizado para tomar parte proporcional de la renta que genera el particular, con el fin de sufragar sus gastos; ello, siempre y cuando no llegue a anular el capital como tal, o a gravar riqueza inexistente, como ocurriría en el caso de que el tributo absorba totalmente la renta.” (Voto N° 2349 del diecinueve de marzo de dos mil tres)

Sobre este mismo tema la Sala Constitucional en su Voto N° 5749-93 indicó que:

“Si la Constitución protege el derecho de propiedad al patrimonio integral, no se puede reconocer y admitir que otras disposiciones lo destruyan. Así, para ser constitucionales, los tributos no deben desnaturalizar otros derechos fundamentales, la Constitución asegura la inviolabilidad de la propiedad privada, así como su libre uso y disposición y prohíbe la confiscación, por lo que no se puede permitir una medida de Tributación que vaya más allá de lo razonable y proporcionado... Si la Constitución en su artículo 45 establece que la propiedad es inviolable, y en su artículo 40 que nadie será sometido a pena de confiscación, es indudable que el tributo no puede ser tal que haga ilusorias tales garantías... Pero sí se puede establecer como principio, que se considera confiscatorio el gravamen que exceda la capacidad económica o financiera del contribuyente, o bien, si el impuesto absorbe una parte sustancial de la operación gravada, y corresponderá al Juez, en cada caso, analizar estas circunstancias, que serán, lógicamente, variables, y lo correcto es analizar esas situaciones en forma concreta.”

A manera complementaria a lo anterior y concatenando el principio de no confiscatoriedad con los principios de opacidad económica, igualdad y progresividad, la Sala Constitucional agregó que:

“Por ello se dice que el tributo debe ser justo, basado en la contribución de todos según su capacidad económica y debe responder a los principios de igualdad y progresividad. Este último principio responde a una aspiración de justicia, que se refleja en la máxima de que pague proporcionalmente más impuestos quienes cuentan con un mayor nivel de renta, lo que lleva implícito, desde luego, el principio de la interdicción del tributo confiscatorio.” (Sentencia N° 4788-1993)

Como se indicó, si bien todos los costarricenses se encuentran en obligación de contribuir con las cargas estatales, la imposición debe ser de tal forma que no sea confiscatoria, es decir, que no agote la ganancia del contribuyente. Es, por lo anterior, que se impone un mínimo vital y cualquier suma inferior a este mínimo no se grava en virtud de este principio.

2.2.6.9 Principio de Mínimo Vital

El principio del mínimo vital o del neto subjetivo, refiere a que el Sistema Tributario debe asegurar que la carga tributaria no sea tan grave como para eliminar el monto necesario para que el contribuyente pueda sobrevivir, o que la persona jurídica pueda funcionar. Señala Adrián Torrealba que:

“Debido a que la capacidad económica subjetiva exige tener en cuenta las circunstancias personales y familiares de la persona, lo que implica el reconocimiento de un mínimo exento adecuadamente cuantificado, la consideración de las circunstancias familiares a todos los niveles cuantitativos de riqueza (para evitar que dos igualmente ricos sean tratados igual sin tomar en cuenta los tamaños de sus familias). Este es el principio del “neto subjetivo”, aplicable solo a las personas físicas”. (2009, p.372)

Sobre el mínimo vital Spisso estima que el “límite de la capacidad económica para contribuir está dada por un mínimo que posibilita al individuo a cubrir sus necesidades elementales” (2000, p. 372). Esto debido que estima que la capacidad económica es toda aquella riqueza que sobrepasa el mínimo para sustentar sus necesidades elementales. Además el mismo autor señala diversos factores para determinar si se cumple con este principio o no:

- a. Por un lado, influyen factores como el costo de vida, que varía no solo de país en país, sino entre las distintas localidades de un determinado país.
- b. Por otra parte, el grado de desarrollo o de bienestar alcanzado por cada sociedad incide sobre el nivel de vida que se considera mínimo.
- c. También, se debe tener en cuenta los servicios asistenciales que preste el Estado. En la medida en que no se cuente con eficientes servicios asistenciales, mayores serán las exigencias en pos de la admisión de mayores deducciones tributarias para atender la carencia de tales prestaciones.”

El objeto del derecho fundamental al mínimo vital, abarca todas las medidas positivas o negativas constitucionalmente ordenadas con el fin de evitar que la persona se vea reducida en su valor intrínseco como ser humano; debido a que no cuenta con las condiciones materiales que le permitan llevar una existencia digna. Este derecho fundamen-

tal busca garantizar que la persona, centro del ordenamiento jurídico, no se convierta en instrumento de otros fines, objetivos, propósitos, bienes o intereses, por importantes o valiosos que ellos sean. Tal derecho protege a la persona, contra toda forma de degradación que comprometa no sólo su subsistencia física sino por sobre todo su valor intrínseco. Como lo hace ver el artículo 56 de la Constitución Política al establecer que:

“El trabajo es un derecho del individuo y una obligación con la sociedad. El Estado debe procurar que todos tengan ocupación honesta y útil, debidamente remunerada, e impedir que por causa de ella se establezcan condiciones que en alguna forma menoscaben la libertad o la dignidad del hombre o degraden su trabajo a la condición de simple mercancía. El Estado garantiza el derecho de libre elección de trabajo”.

El mínimo vital comprende un derecho innominado, debido a que no se encuentra explícitamente dentro de la Constitución Política; no obstante, la jurisprudencia ha definido que es un principio constitucional que corresponde al derecho de la dignidad humana, sobre el que se establece el estado social de derecho que sirve de fundamento al derecho al Mínimo Vital, cuyo objeto es garantizar las condiciones materiales más elementales, que requiere una persona para poder asegurar su subsistencia.

Como lo indica en el voto 1341-93 de la Sala Constitucional:

“(…)no desconoce la Sala la inquietud sobre el efecto que pueda tener en el futuro el gravamen por renta aplicado a las jubilaciones y pensiones, que si bien de acuerdo con la normativa vigente, no aplica el impuesto a una parte de la pensión que podríamos llamar “*mínimum minimorum*”, en atención a un criterio elemental de subsistencia, ese límite no escapa a los efectos de la pérdida del

valor adquisitivo de la moneda, de suerte que lo de hoy, o a la vigencia de la ley, es justo, bien puede dejar de serlo en el futuro(...)

Sobre esta misma línea, de la importancia de tener en cuenta las circunstancias personales y familiares de la persona; a la hora de determinar el mínimo vital, Adrián Torre-alba agrega al tema del “neto subjetivo” que:

“El Mínimo Vital debe ser evaluado desde la satisfacción de las necesidades mínimas del individuo, por lo que se hace necesario la contextualización de la persona sobre la que se requiere calcular el mínimo vital; realizando una evaluación de las circunstancias, valoración del entorno social y económico que influyen en su calidad de vida, de tal modo que se direccionen más hacia lo cualitativo que a lo cuantitativo, es decir, certificando que el mínimo vital asegure el cubrimiento de las necesidades básicas, tales como: alimentación, vestuario, salud, educación, vivienda y recreación”. (2009, p. 373)

El mínimo vital es un derecho que aplica a todos los ciudadanos, y que busca la generación de condiciones de igualdad; sin embargo, existen sectores de la población que en razón de su exposición vulnerable, son susceptibles de exponerse, con mayor facilidad, en situaciones que comprometan la efectividad de su derecho. De ahí que algunas normas, consideren la obligación del Estado de otorgar una especial protección a los grupos más vulnerables de la población, en razón de su situación de debilidad manifiesta.

2.2.6.10 Principio de Razonabilidad

Como lo indica Román Navarro (1998), este principio exige la concordancia de las leyes y en general de las normas infraconstitucionales, con el plexo axiológico de la Constitución. También exige la idoneidad de la consecuencia jurídica de la norma, a la luz del fenómeno de la realidad social que regula; y de los valores que la norma pretende satisfacer o proteger y con respecto de los valores constitucionales a los que subordina su conformidad.

“El principio de razonabilidad constituye un juicio de constitucionalidad de la visión o lectura ideológica (axiológica) que el legislador tiene o realiza de la realidad. Como garantía que es, excluye la arbitrariedad, elimina la desproporcionalidad y delimita la discrecionalidad legislativa en especial y de los poderes públicos en general. Es un requisito material para la validez de las normas jurídicas.” (Navarro, 1998, p. 44)

Como se puede ver, en virtud de este principio las decisiones de la autoridad administrativa, cuando creen obligaciones, califiquen infracciones, impongan sanciones, o establezcan restricciones a los administrados, deben adaptarse dentro de los límites de la facultad atribuida, y manteniendo la debida proporción entre los medios a emplear y los fines públicos que deba tutelar; a fin de que respondan a lo estrictamente necesario para la satisfacción de su cometido.

Como explica Navarro, “el principio de razonabilidad examina la congruencia de los medios para satisfacer el valor o valores de la norma sujeta a interpretación o aplicación; y de éstos con los valores constitucionales. Dicha congruencia es un examen a la lectura axiológica que de la realidad hace el legislador”. En materia tributaria, por ejemplo, importa examinar la congruencia de las consecuencias jurídicas del derecho tribu-

tario con el principio de solidaridad en el que se funda el deber tributario. Asimismo, conviene tener en cuenta entre otros, el valor de la propiedad; la riqueza económica del contribuyente (objeto sobre el que recae la obligación tributaria), la libertad del contribuyente para determinar sus actividades económicas, protegiendo el valor de transparencia fiscal en las relaciones jurídico tributarias, y considerar la realidad económica del país. (1998, pp. 37-38)

En otras palabras, lo irrazonable radica en la inadecuación entre medios y fines. “En el examen del principio de proporcionalidad, se reconocen tres niveles: el examen de la adecuación de la medida, de su necesidad y de su proporción [o proporcionalidad en sentido estricto]”. (Pulido, C. B. 2003, p. 686).

Así lo dejó establecido la Sala Constitucional, en su sentencia N° 1739-92, del 1° de julio, al señalar que:

“El principio de razonabilidad de las leyes y otras normas o actos públicos o, incluso privados, como requisito de su propia validez constitucional, deben ajustarse no sólo a las normas o preceptos concretos de la Constitución sino también al sentido de justicia contenido en ella, el cual implica a su vez el cumplimiento de exigencias fundamentales de equidad, proporcionalidad y razonabilidad, entendidas éstas como idoneidad para realizar los fines propuestos, los principios supuestos y los valores presupuestos en el Derecho de la Constitución“ (Considerando I, letra c]).

Sobre las pautas de este principio para su análisis, tanto de los actos administrativos, como de las normas de carácter general, la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, en Voto N° 8858-98, consideró lo siguiente:

“Un acto limitativo de derechos es razonable cuando cumple con una triple condición: es necesario, idóneo y proporcional. La necesidad de una medida hace directa referencia a la existencia de una base fáctica que haga preciso proteger algún bien o conjunto de bienes de la colectividad -o de un determinado grupo- mediante la adopción de una medida de diferenciación. Es decir, que si dicha actuación no es realizada, importantes intereses públicos van a ser lesionados. Si la limitación no es necesaria, tampoco podrá ser considerada como razonable, y por ende constitucionalmente válida. La idoneidad, por su parte, importa un juicio referente a si el tipo de restricción a ser adoptado cumple o no con la finalidad de satisfacer la necesidad detectada. La idoneidad de la medida nos indicaría que pueden existir otros mecanismos que en mejor manera solucionen la necesidad existente, pudiendo algunos de ellos cumplir con la finalidad propuesta sin restringir el disfrute del derecho en cuestión...”

Sobre el contenido de este principio, la Sala, además, agrega en su Sentencia 6805-11:

“En sintonía con la doctrina más autorizada del Derecho Constitucional y con la jurisprudencia de los Tribunales Constitucionales, la Sala Constitucional ha receptado, en su jurisprudencia, los principios de razonabilidad y proporcionalidad. En efecto, ha precisado el contenido necesario de los principios de razonabilidad y proporcionalidad. En reiteradas sentencias ha señalado, sobre el primero, que la ley no puede ni debe ser irracional, ya que el medio que se seleccione debe tener una relación real y sustancial con el objeto que se persigue. Desde esta perspectiva, la racionalidad técnica significa una proporcionalidad entre medios y fines; la racionalidad jurídica implica una adecuación a la Constitución en general y, en especial, a los derechos y libertades reconocidos y garantizados en ella y en los Instrumentos Internacionales sobre Derechos Humanos debidamente vigentes en nuestro país y; por último, la razonabilidad sobre los efectos personales supone que no pueden imponerse a esos derechos otras

limitaciones o cargas que razonablemente se deriven de su naturaleza, ni mayores que las indispensables para que funcionen razonablemente en la sociedad.”

2.2.6.11 Principio de Proporcionalidad

Según Néstor Cafferatta (2004), proporcionalidad, se refiere a “la razonabilidad en los tiempos que insumen los cambios impuestos por la normativa, el equilibrio de medios y fines, la equidad, en suma la viabilidad en el cumplimiento de las exigencias”. (p. 36)

Además agrega que proporcionalidad, “hace referencia al costo económico-social de las medidas a adoptar. Según esta exigencia, tales medidas deben ser soportables para la sociedad que debe asumirlas. No cualquier magnitud de riesgo potencial justifica cualquier medida de precaución, en especial si esta última supone una carga importante para la sociedad”. (Cafferatta, 2004, p. 52)

Así las cosas, el principio constitucional de proporcionalidad establece la conformidad, idoneidad y adecuación de los medios para satisfacer los fines constitucionales. Tanto los recursos públicos, como las potestades de los poderes públicos y las obligaciones de los ciudadanos, son medios para alcanzar la satisfacción de fines públicos primarios; generalmente contenidos expresa o implícitamente en el texto de la Constitución.

Ahora bien, todos esos medios (recursos, potestades, competencias, deberes, etc.) no sólo deben ser proporcionales a los fines públicos que pretende y promete la Constitución, sino también con respecto a los derechos fundamentales de los contribuyentes, cuya protección se encuentra en la base de todo interés público primario. En efecto, como lo expone Román Navarro, “la proporcionalidad (idoneidad, adecuación, proporción) se mide, por ejemplo, con respecto del derecho de propiedad privada y de la ca-

pacidad contributiva que le asiste al contribuyente, desde el cual surge el límite al poder tributario de que no puede violar el contenido esencial del derecho. La proporcionalidad examina el medio a la luz del fin constitucional que con aquel se pretende, la realidad presupuesta, la capacidad económica del contribuyente y el desarrollo económico en libertad del país.” (1998, pp. 44)

Por su parte, la Sala Constitucional en sentencia N° 8858-98, del quince de diciembre de mil novecientos noventa y ocho señaló:

“(…) La proporcionalidad nos remite a un juicio de necesaria comparación entre la finalidad perseguida por el acto y el tipo de restricción que se impone o pretende imponer, de manera que la limitación no sea de entidad marcadamente superior al beneficio que con ella se pretende obtener en beneficio de la colectividad. De los dos últimos elementos, podría decirse que el primero se basa en un juicio cualitativo, en cuanto que el segundo parte de una comparación cuantitativa de los dos objetos analizados (…)”

Como se puede observar, el principio de proporcionalidad se traduce en la garantía constitucional de proporcionalidad, la cual requiere que las normas que establecen cargas a los particulares, atiendan a la capacidad contributiva de los mismos; o en este caso en particular de los tributos ambientales, a la capacidad contaminadora, es decir, que para que un impuesto sea proporcional es necesario que se establezca en función de la aptitud para contribuir o contaminar que tienen los sujetos pasivos de la relación tributaria; con esta proporcionalidad es como se logra que los impuestos sean justos.

2.2.6.12 Principio de Capacidad Contributiva

También conocido como Principio de Capacidad Económica, opera como un criterio propio del Derecho tributario, y se encuentra consagrado en la mayoría de las constituciones de los países occidentales. En algunos casos el reconocimiento constitucional del principio es expreso y en otros es implícito. Algunos autores coinciden en afirmar que el origen de la formulación de este principio se debe a Francesco Guicciardi, quien a principios del siglo XVI afirmaba que “dado que somos todos ciudadanos de un mismo Estado y que somos todos iguales, solo puede haber verdadera justicia o verdadera igualdad si los impuestos nos devuelven a todos al mismo nivel económico. Es necesario que nos tornemos tan iguales como la razón quiere que seamos”. (Duverger, 1975, p. 28)

Como lo señala Pérez de Ayala, “este principio es uno de los pilares fundamentales del sistema fiscal, partiendo del postulado que los eventuales contribuyentes tienen medios limitados para hacer frente a sus necesidades públicas y privadas. La financiación de las cargas públicas debe repartirse entre los miembros de la comunidad según los medios que disponen”. (2004, p. 74)

En términos generales, el principio de capacidad económica exige que la cuota tributaria sea de acuerdo con la capacidad individual, actuando “como presupuesto y límite para la tributación” (Querault y otros, 2002, p. 122).

Por su parte, Jarach (1982, p. 88) indica que la causa jurídica del tributo,

“debe ser buscada en la realización del hecho que la ley asume como razón necesaria y suficiente para justificar el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado. Y la razón última por la cual la ley toma un hecho de la vida

como presupuesto de la obligación tributaria reside en la existencia de capacidad contributiva puesta de manifiesto por ese hecho”.

Algunos autores han concebido este principio, como un criterio para entender los principios de igualdad y generalidad. Todos (generalidad) aquellos que reflejen idéntica (igualdad) capacidad contributiva están llamados a contribuir a las arcas del Estado. Visto así, la capacidad contributiva estaría en un plano secundario y a merced de los otros dos principios. Sin embargo esta posición no sirve para explicar aquellos casos en los que existe igual capacidad contributiva, pero por otras razones o principios constitucionales existe un tratamiento fiscal diferenciado como el caso de beneficios fiscales.

Otros autores se ubican en el extremo opuesto al darle un papel estelar al principio. En este sentido afirman que “el criterio de igualdad, en esencia, se construye a lomos del de capacidad económica: que todos contribuyan en función de su capacidad para ello”. (Rozas Valdés, 2011, p. 18)

Se entiende entonces, que estamos ante un verdadero principio constitucional tributario autónomo, que tiñe a todo el sistema tributario pero que siempre debe coordinarse con el resto de preceptos de la Constitución.

La doctrina mayoritaria ha ido configurando la noción de este principio a partir de una doble función: legitimadora y delimitadora.

Por un lado, cuando se habla de su función legitimadora se relaciona con el deber de solidaridad, en el sentido que “la justificación constitucional del deber tributario, no reside en una relación conmutativa entre el individuo y el Estado” (Moschetti, 1980, pp.

225-226) sino más bien en “la solidaridad que posee cada miembro de la comunidad, por el solo hecho de pertenecer a ella” (Moschetti, 1980, pp. 239-241).

Como lo explica Fedele, “la justificación de la contribución al gasto público, no puede ser encontrada a partir de una concepción privatista, en una ventaja obtenida por el individuo de la actividad del ente público; en el fenómeno tributario se manifiesta un aspecto de la inserción del sujeto en la colectividad, para cuya subsistencia tiene el deber de aportar” (1971, p. 27).

Ahora bien, su función delimitadora se refiere al poder legislativo y a su correspondiente potestad tributaria, ejercida al momento de regular los tributos. Esto quiere decir que se garantiza a los contribuyentes, que su deber de contribuir solo le será exigido en razón de un hecho indicativo de capacidad contributiva. Es por ello que “se entiende como una guía para el legislador, quien debe procurar que el sistema tributario sea en su conjunto, un reflejo de la capacidad económica global de los sujetos” (Pérez Royo, 2009, p. 58).

Respecto a esta última función, se puede entender que al amparo de este principio, los tributos ambientales nunca podrán afectar el mínimo vital de una persona. Es por ello que se concibe a la capacidad contributiva, como aquella manifestación económica que supera los recursos que necesita el sujeto pasivo para cubrir sus necesidades elementales. El problema que se deriva de lo anterior, es el determinar cuál es el mínimo vital o las necesidades básicas de una persona; lo cual es una cuestión de política legislativa, que requiere de un análisis sociocultural enmarcado bajo unas condiciones de tiempo y lugar determinadas.

Es importante señalar que el autor argentino Spisso, designó tres requisitos para cumplir adecuadamente con el principio de capacidad económica: “en primer lugar, la aplicación del gravamen a los rendimientos netos; en segundo que no haya una separación absoluta entre periodos impositivos y que no se sometan a tributación rendimientos ficticios”. (Spisso, 2000, p.p. 361-362)

Por su parte, el artículo 18 de la Constitución Política de la República de Costa Rica, establece la obligación del ciudadano costarricense de contribuir con los gastos públicos; no obstante, no todos pueden hacerlo de la misma forma, ya que algunas personas tienen una mayor capacidad económica que otros; incluso aunque una persona tuviera un grado mínimo de capacidad económica, no por el hecho de tenerla, significa que deba ser sujeto de impuesto, ya que podría ser confiscatorio. En este sentido, señala José Antonio Sánchez Galiana “(...) quien no tiene medios no puede pagar tributos cualquiera que sea el criterio que se elija para su cuantificación; por eso es necesario que un mínimo vital quede libre de gravamen” (...). A esto se puede agregar, que existen tres manifestaciones de la capacidad económica de un sujeto: la ganancia, el gasto de esa ganancia y el patrimonio que posee. Esas tres manifestaciones, a su vez, se encuentran gravadas por sus respectivos impuestos, lo cual pone de manifiesto la complejidad del derecho tributario.

Sobre el principio de capacidad contributiva ha indicado la Sala Constitucional en sentencia 4788-93 lo siguiente:

“El artículo 18 de la Constitución Política dispone que es obligación de los costarricenses contribuir para los gastos públicos, lo que significa que tal deber se cumple por medio de los tributos que el Estado establezca o autorice, según

sea el caso y que en todo caso, deben fundamentarse en los principios generales del Derecho Tributario, que están implícitos en esa norma.”

Como se puede observar, este principio junto al hecho de vivir en sociedad, por un lado, legitima y justifica el pago de tributos por parte de los ciudadanos y por el otro, limita las facultades legislativas tributarias del Estado en cuanto que no podrán legislarse y aplicarse gravámenes sobre quienes no cuenten con dicha capacidad.

Ahora bien, para el tema que nos ocupa en este trabajo investigativo, respecto a la relación entre los tributos ambientales y el principio de capacidad contributiva, podría surgir al menos dos inquietudes. La primera consiste en comprobar si estos gravámenes, marcados por una finalidad extrafiscal (ambiental), están sujetos al principio de capacidad contributiva como el resto de tributos. Y en caso de ser afirmativa, la segunda inquietud implica determinar cómo se aplica en la práctica este principio a los tributos ambientales.

Respecto a la primera inquietud, la gran mayoría de la doctrina y jurisprudencia coincide en afirmar que este principio debe informar todo el sistema tributario. Como lo indica Sainz de Bujanda, “esta tesis comprende lógicamente a los gravámenes con fines ambientales, ya que la equitativa distribución de la carga fiscal no puede sacrificarse para el logro de estos fines por muy elevados y atractivos que estos sean” (1963, p.420).

Por su parte, Pérez Royo afirma que “el presupuesto del tributo... debe incorporar siempre un índice de capacidad económica, una aptitud para contribuir, aunque el tributo sirva, además, a otras finalidades”. (2009, p. 59)

Si el ideal de los tributos con fines extrafiscales fuese lograr una recaudación nula o inexistente, podría pensarse que la capacidad contributiva poco tiene que hacer en estos gravámenes, además, si no importa la recaudación, porque no interesa justamente recaudar, de poco sirven los límites para obtenerla. Pero estos gravámenes no funcionan así, de hecho que ninguno lo hace. Como lo explica Rodolfo Salassa Boix, “todos los tributos gozan, en mayor o menor medida, de una finalidad recaudatoria y es por ello que la obligación de aportar a las arcas del Estado se ha de exigir en todo momento a partir de una manifestación económica de los contribuyentes”. (2016, p. 1021)

Esto no implica desconocer que la presencia del principio de capacidad contributiva puede no ser tan evidente como en los tributos de finalidad puramente recaudatoria, y que los gravámenes ecológicos también se sustentan en otros principios constitucionales no tributarios; como por ejemplo el principio de quien contamina paga.

La segunda inquietud planteada, implica aplicar el principio en cuestión, para ver de qué manera debe adecuarse a tributos marcados por una intencionalidad ambiental. Existe una generalizada coincidencia en que el principio no desaparece en los tributos ambientales, pero se presenta de una manera diferente que en otros casos, es por ello que muchas veces habrá que realizar un análisis casuístico.

Como lo explica Picciaredda y Selicato, “los indicios de capacidad contributiva de un tributo, no se evidencian con la mera posesión o intercambio de riqueza, sino que existen ciertas actividades y bienes ligados con el aprovechamiento ambiental que también pueden manifestar indicios de capacidad económica en el sujeto que las lleva a cabo”. (1996, pp. 115-116)

Sobre esta misma línea, Baena Aguilar señala que “es posible crear tributos por la realización de actividades contaminantes, sobre la renta obtenida a través de ella o por la posesión de un patrimonio contaminante, ya que en todos estos casos se manifiesta, en principio, una cierta capacidad económica susceptible de imposición” (1995, p. 13).

No obstante, hay que tener cuidado de no caer en excesos y evitar que la preocupación por respetar la capacidad contributiva, no nos lleve a relegar el carácter ecológico del gravamen.

Para hablar de un verdadero tributo ambiental su estructura también debe responder al criterio de la capacidad contaminante del sujeto pasivo; consiguiendo así la prevención del daño ecológico en el que se fundamenta el principio de quien contamina paga.

En consecuencia, como lo dice Luchena Mozo, “se trata de crear un tributo ambiental sobre la realización de una actividad productiva contaminante, de la renta obtenida en un proceso de producción industrial o del consumo o la circulación de productos contaminantes pues, todas ellas, en principio, devendrán en utilidades” (2005, pp. 4 y 17).

Como lo dice Rodolfo Salassa (2016),

“es cierto que no siempre será posible detectar con claridad la capacidad contributiva que subyace de la realización de actividades o utilización de bienes contaminantes, pero esto no debe impedir que aquella sea localizada”. (p. 1022)

A partir de esto podemos afirmar que los tributos ambientales, por su naturaleza fiscal y ambiental, están llamados a respetar una doble capacidad en el sujeto pasivo: la capacidad contributiva y la capacidad contaminante. Si se omite la primera ya no estamos ante un tributo y si se resigna la segunda ya no se trata de un gravamen con finalidad ecológica sino puramente recaudatoria. Por lo tanto a la hora de diseñar un tributo am-

biental con fines extrafiscales, es de vital importancia considerar este principio ya que un tributo ambiental no debería sujetar fiscalmente una manifestación de riqueza superior a la que el contaminador precisa para cubrir sus necesidades básicas.

2.2.6.13 Principio de Quien Contamina Paga

La Ley Orgánica del Ambiente, en su artículo 2, inciso d. indica que: “Quien contamine el ambiente o le ocasione daño será responsable, conforme lo establezcan las leyes de la República y los convenios internacionales vigentes”.

Este criterio es hijo de la responsabilidad civil extracontractual, es decir, aquella responsabilidad que nos ata sin que sea necesaria la culpa o negligencia. Su aplicación al derecho ambiental, generó el aforismo de que “el que contamina paga”.

Al respecto, la Sala Constitucional, en su voto 1669-2000, indicó que:

“En el Derecho ambiental se ha dado un planteamiento distinto a la responsabilidad, de tal suerte que se ha evolucionado de un sistema de responsabilidad por culpa a uno de responsabilidad por riesgo, lo que significa una mayor cobertura, pues dicha responsabilidad surgiría aun cuando no medie culpa del transgresor, si la actividad por éste desempeñada se estima riesgosa y, no obstante, asume ese riesgo, con una consecuencia dañosa para el ambiente. Se trata de un nuevo concepto de responsabilidad, donde lo que priva es el criterio objetivo sobre el subjetivo, puesto que para su surgimiento, es irrelevante si se actuó o no con culpa; basta con que el daño haya sido efectivamente ocasionado, para que de inmediato surja la consecuente responsabilidad”

Como se puede desprender del criterio de la Sala Constitucional, con el fin de hacer frente al problema ambiental y establecer responsabilidad por el daño ocasionado, el principio de quien contamina paga, se aplica para asegurar que el contaminador cubra los costos de restauración, descontaminación y reposición del ambiente y los recursos naturales al mismo estado en que se encontraba antes de la agresión. En adición a esto, la Sala Constitucional señaló en la Resolución 2934-2007 que:

(...) “se considera que en el contexto de la aplicación del principio de que ‘el que contamina paga’ es la entidad generadora del impacto ambiental la responsable de establecer medidas preventivas dentro de su propiedad a fin de que garantice que no se generen impactos negativos significativos fuera de la misma. En razón de lo anterior, la SETENA, durante el proceso de evaluación de impacto ambiental del proyecto ha insistido y continuará insistiendo en que ambas partes, tanto la empresa desarrolladora y responsable del proyecto deberían establecer una solución técnica apropiada y conjunta dirigida a prevenir que se den efectos ambientales negativos” (...)

Por definición, pareciera que el principio de quien contamina paga se refiere sólo a indemnizar por los daños causados al medio ambiente, pero como se puede desprender del criterio de la Sala Constitucional, el verdadero sentido del principio es el de invertir para evitar la contaminación, no el de contaminar y luego pagar. Se debe evitar la contaminación, pagando para implementar medidas preventivas.

El principio quien contamina paga, originado en el ámbito de las ciencias económicas y adoptado luego por el Derecho Ambiental, es la directriz que orienta gran parte de los instrumentos de protección ecológica. Una de sus primeras apariciones normativas se remonta a la Enmienda Japonesa de 1970, según la cual las empresas contaminantes

eran económicamente responsables por los daños producidos a la comunidad (Karan, 2005, p. 359). No obstante, su proyección internacional se debe fundamentalmente a dos Recomendaciones de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) de 1972 y 1976. En una primera instancia tenemos la Recomendación de la OCDE del 26 de mayo de 1972, que decía lo siguiente:

“El contaminador debe soportar los costos de llevar a cabo las medidas decididas por los poderes públicos para alcanzar un estado aceptable del medio ambiente. En otras palabras, el coste de dichas medidas debería reflejarse en el costo de los bienes y servicios que causen la polución a través de su producción y/o consumo. Cada medida no será acompañada por subsidios que creen distorsiones significativas en el comercio internacional y en la inversión”.

Como lo expone Valenzuela, la necesidad de reconocer este principio se basa en el hecho que “el aprovechamiento de los bienes comunes como bienes libres desde el punto de vista de su utilización, y gratuitos en cuanto a su costo de uso o explotación, ha conducido a un creciente deterioro del medio ambiente”. (1991, p. 12)

La OCDE además estableció, que se trata de un “principio fundamental para asignar los costos de las medidas de prevención y control de la contaminación, introducidas por las autoridades públicas de los países miembros” y recalcó sobre “la necesidad de aplicar uniformemente este principio a través de la adopción de una base común para las políticas ambientales de los países miembros”.

Desde que la OCDE enunció y ratificó el principio, no tardó en convertirse en uno de los pilares del Derecho Ambiental internacional; y en ser admitido por diferentes ámbitos normativos. No obstante, su consagración internacional definitiva se plasmó en el co-

nocido Principio 16 de la Declaración de Río sobre el Medio Ambiente y Desarrollo de 1992 (DRMAD), que expresa lo siguiente:

“Las autoridades nacionales deberían procurar fomentar la internalización de los costos ambientales y el uso de instrumentos económicos, teniendo en cuenta el criterio de que el que contamina debería, en principio, cargar con los costos de la contaminación, teniendo debidamente en cuenta el interés público y sin distorsionar el comercio ni las inversiones internacionales”.

Es una realidad que la gran mayoría de las actividades humanas genera, de una forma u otra, de manera más o menos significativa, algún efecto contaminante. Por lo tanto, siguiendo al pie de la letra el enunciado del principio, casi todo obrar humano debería pagar por la contaminación que genera; pero esto no es lo que realmente quiere decir el principio en cuestión. Así las cosas, entonces resulta útil recurrir al principio del desarrollo sostenible; el cual considera que el crecimiento económico es valioso y debe promoverse siempre que pueda ser mantenido en el tiempo, sin menguar los recursos y las oportunidades de las generaciones futuras.

Cuando conjugamos el principio de desarrollo sostenible con el principio de quien contamina paga, se puede decir que no se pretende erradicar todo tipo de contaminación, ya que se truncaría casi cualquier posibilidad de crecimiento de la economía; sino aquella que implique llevar adelante un avance económico insostenible. Esto nos lleva a hablar de diferentes niveles de contaminación, entre los cuales habrá un punto en el que ésta pasará de ser tolerable a no serlo; y ese será el límite a partir del cual la actividad contaminante debe eliminarse o prohibirse.

Así como se habla de un estado aceptable o inaceptable del medio ambiente, se puede hablar como contrapartida, de un estado aceptable o inaceptable de contaminación. Como lo indica Rodolfo Salassa Boix, “el criterio para determinar la tolerancia o no de un acto contaminante, y por ende, su aceptación, se encuentra en el principio de desarrollo sostenible, donde será tolerable la contaminación que no ponga en juego la equidad intergeneracional de los recursos naturales; lo cual requiere de un profundo análisis del impacto ambiental de cada actividad”. (2016, p. 1009)

A su vez, si vemos la definición del principio en la Declaración de Río sobre el Medio Ambiente y Desarrollo, dice que “quien contamina debe, en principio, cargar los costos de la contaminación”. Al decir “en principio” está indicando que en ciertas ocasiones las actividades contaminantes no tendrán la consecuencia señalada (el pago). La cuestión radica en determinar en qué casos ocurrirá tal cosa; por lo que la clave está en la relevancia de la contaminación.

Rodolfo Salassa Boix (2016, p. 1010-1011), con el fin de comprender adecuadamente el contenido de este principio e identificar su relación con los tributos ambientales, precisó analizarlo desde una triple dimensión: la dimensión preventiva, la reparadora/resarcitoria y la sancionatoria.

a) Dimensión Preventiva

Esta dimensión se vislumbra en los orígenes del principio, ya que la Resolución de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos de 1974, aclara que estamos ante un “principio fundamental para asignar los costos de las medidas de prevención y control de la contaminación”. Tan o más importante es prevenir que recomponer, resarcir o sancionar la realización de daños ambientales. Bajo esta dimensión, el principio promueve conductas con el objeto

de prevenir daños ambientales, por lo cual se vislumbran dos subdimensiones bien diferenciadas: la persuasoria y la disuasoria.

-La subdimensión persuasoria, consiste en estimular medidas capaces de prevenir el acaecimiento de daños ambientales. Aquí se podría decir que no paga (o paga menos) quien realiza actividades que ayuden en alguna medida a evitar el maltrato ambiental significativo.

-La subdimensión disuasoria, que la doctrina coincide en ubicar dentro la faceta preventiva de la responsabilidad por daños, también promueve la prevención del daño pero a través del desaliento de conductas perniciosas, por cuya realización se debe “pagar” (Espinoza, 2007, p. 54). La función preventiva del Derecho, de daños es de corte disuasorio y “...se presenta como un complemento idóneo de las tradicionales vías resarcitorias... siendo que la prevención del daño es siempre preferible a su reparación” (Pizarro y Vallespinos, 1999, p. 462).

En el caso de la protección ambiental esta disuasión está enfocada lógicamente en las actividades antiecológicas. Desde esta perspectiva el principio intenta promover la utilización de instrumentos que desmotiven el uso inapropiado del medio ambiente, logrando que el costo real por tal uso, sea asumido por quienes se benefician de las actividades contaminantes.

b) Dimensión Reparadora

Una vez acaecido el daño ambiental se ha traspasado la barrera de la prevención y solo resta retornar las cosas al estado anterior; como si nada hubiera ocurrido, o indemnizar a la comunidad por los daños irreparables causados. Es aquí donde entra en juego esta dimensión, ya que el daño ambiental debe ser reparado, o de no ser posible, resarcirse a la sociedad.

Hasta aquí cuando se ha hablado de resarcimiento se hizo desde lo que se conoce como “resarcimiento sancionatorio”, que tradicionalmente ha sido plantea-

do por la corriente clásica de la teoría de la responsabilidad por daños y está ligado indisolublemente a la noción de antijuricidad. En este caso, la antijuricidad se refiere al hecho que el daño ambiental, o la actividad que lo causa, hayan estado prohibidos por la normativa. Pero la vertiente más moderna de la teoría de la responsabilidad por daños, ha sumado al resarcimiento sancionatorio la noción de resarcimiento distributivo. Esa nueva perspectiva del resarcimiento se refiere a la responsabilidad por los daños que provienen de conductas lícitas; cuando el ordenamiento jurídico, por diferentes razones, los pone a cargo de un tercero o decide solidarizarlos y asignarlos a toda o gran parte de la sociedad (Pizarro y Vallespinos, 1999, pp. 464-465).

c) Dimensión Punitiva

En esta dimensión el principio procura aplicar sanciones, administrativas o penales, a quienes hayan realizado un daño ambiental. En el caso de las penas económicas, ya no se trata tanto de resarcir a la comunidad por el perjuicio ecológico causado, sino de castigar al infractor o delincuente; a la vez que desalentar al resto de la sociedad a la realización de tales conductas.

Al analizar las distintas dimensiones expuestas, se puede decir que respecto a la dimensión punitiva se debe recordar, que las sanciones presuponen haber cometido previamente una infracción; en cambio los tributos presuponen haber realizado un hecho generador, que nunca puede ser tomado como una infracción. Los tributos no persiguen una finalidad sancionatoria, debido a la diversa función que tienen respecto de las sanciones. Estas no pretenden repartir las cargas públicas sino simplemente prevenir o reprimir un comportamiento negativamente valorado por el ordenamiento jurídico (Fantozzi, 1998, pp. 41-42). En definitiva, “el binomio infracción-sanción no se muestra adecuado para regular tales situaciones” (Varona Alabern, 2010, p. 83).

En cuanto a la dimensión reparadora/resarcitoria, en primer lugar, los tributos ambientales no persiguen retornar el *status quo ante*, sino desmotivar la realización de conductas antiecológicas; razón por la cual no tienen a *priori* una función reparadora. En segundo lugar, tampoco son encuadrables dentro del “resarcimiento sancionatorio”, ya que este consiste en la reacción ante un hecho ilícito, que al generarse un daño, busca indemnizar a los afectados. Un tributo ambiental nunca presupone la comisión de un hecho ilícito sino la realización un hecho generador. De hecho, como lo indica Carolina Roza, “la noción de equivalencia indemnizatoria, es en principio ajena a las obligaciones impositivas” (2003, p.182-183).

En tercer y último lugar, la tributación ecológica tampoco gira en torno a la subdimensión “resarcitoria distributiva”, ya que los riesgos y daños ambientales no se ponen a cargo de terceros ajenos, ni sobre la sociedad en general. Los tributos ambientales, por definición, son aquellos gravámenes cuyo hecho generador está directamente relacionado con la desmotivación de conductas antiambientales; de manera que un tributo cuyo hecho generador no tenga esta finalidad podrá seguir siendo un gravamen, pero dejará de tener una connotación ecológica.

En virtud de ello, se puede decir que los tributos ambientales se mueven dentro de la dimensión preventiva —subdimensión disuasoria— del principio quien contamina paga.

2.2.6.14 Principio de Desarrollo Sostenible

La sostenibilidad es un principio jurídico aplicable y aceptado universalmente. Aunque los antecedentes del concepto podrían situarse en la Conferencia de las Naciones Uni-

das sobre el Medio Ambiente Humano celebrada en Estocolmo en 1972; donde se trató el asunto de compatibilizar el desarrollo con la protección del medio ambiente. El término “desarrollo sostenible” no se generalizó hasta que la Comisión Mundial de Medio Ambiente y Desarrollo (CMMAD) emitió un informe en 1986 conocido como “Informe Brundtland” que define desarrollo sostenible, como “el desarrollo que satisface las necesidades de la generación presente, en particular las de los más pobres a las que se debería otorgar prioridad preferente, sin comprometer la capacidad de las generaciones futuras para satisfacer sus propias necesidades”.

Posteriormente, en la Conferencia de Naciones Unidas para el Medio Ambiente y Desarrollo de 1992 en Río, se oficializa la integración de la relación medio ambiente-desarrollo estableciendo un marco de referencia para fijar una alianza mundial y equitativa que proteja la integridad del sistema ambiental. La Declaración de Río en su principio tercero reza: “El derecho al desarrollo debe de ejercerse de forma tal que responda equitativamente a las necesidades de desarrollo y ambientales de las generaciones presentes y futuras”.

Por su parte, sobre el Principio de Desarrollo Sostenible la Sala Constitucional ha dicho en su sentencia 1763-94 lo siguiente:

“Esta Sala ha reconocido, que tanto el derecho a la salud como a un ambiente libre de contaminación, sin el cual el primero no podría hacerse efectivo, son derechos fundamentales, de modo que, es obligación del Estado proveer a su protección, ya sea a través de políticas generales para procurar ese fin o bien, a través de actos concretos por parte de la Administración. El desarrollo sostenible es una de esas políticas generales que el Estado dicta para ampliar las posibilidades de que todos puedan colmar sus aspiraciones a una vida mejor, in-

crementando la capacidad de producción o bien, ampliando las posibilidades de llegar a un progreso equitativo entre un crecimiento demográfico o entre éste y los sistemas naturales. Es el desarrollo sostenible, el proceso de transformación en la utilización de los recursos, orientación de las inversiones, canalización del desarrollo tecnológico, cambios institucionales y todo aquello que coadyuve para atender las necesidades humanas del presente y del futuro”.

Como se puede ver, el criterio de sostenibilidad y uso racional, armoniza la conservación de los recursos con el desarrollo; integra los costos ambientales en el análisis del beneficio económico, preserva los ecosistemas, belleza escénica y otros elementos.

Como lo indica la Procuraduría General de la República, “El desarrollo sostenible rechaza la práctica de obtener la máxima rentabilidad a corto plazo, a expensas de disminuir la calidad de los elementos naturales, comprometiendo su capacidad para satisfacer las necesidades futuras.” (Dictamen No. 026-2001 del 7 de febrero del 2001)

Este principio de desarrollo sostenible, implica que el medio ambiente debería protegerse en grado tal que la capacidad de la naturaleza para desempeñar sus diversas funciones, se mantengan a lo largo del tiempo; como mínimo a niveles suficientes para evitar la catástrofe futura, y como máximo a niveles que le den a las futuras generaciones la oportunidad de disfrutar una medida igual de consumo medioambiental.

Según Jacobs (1997, pp. 141-181), el concepto de desarrollo sostenible conlleva tres consideraciones:

- Integra las consideraciones medioambientales en la toma de decisiones de la política económica.
- Incorpora un elemento de equidad intergeneracional o solidaridad diacrónica que implica no solo la creación de riqueza y la conservación de los recursos, si-

no su justa distribución entre las generaciones presentes y futuras garantizando que las capacidades de la naturaleza perduren en el tiempo.

- Supone mejorar cualitativamente la base económica mediante una relación de materia-energía que esté dentro de la capacidad regeneradora y asimilativa del ecosistema. Eso supone entender, que el concepto de “desarrollo” no significa simplemente crecimiento. “Crecer” significa aumentar de tamaño con adición o asimilación de material, “desarrollar” significa expandir potencialidades, llegar gradualmente a un estado más completo, lo cual supone tener un medio ambiente más protegido.

Según Jacobs, el enfoque del desarrollo sostenible pretende garantizar las capacidades de reproducción de la biosfera atendiendo a los siguientes criterios operativos:

- Principio de la recolección sostenible: las tasas de recolección de los recursos renovables deben ser iguales a las tasas de regeneración de estos recursos.
- Principio del vaciado sostenible: es cuasi-sostenible la explotación de recursos naturales no renovables cuando su tasa de vaciado sea igual a la tasa de creación de sustitutos renovables. Asimismo la cuasi-sostenibilidad de los recursos no renovables no solo dependerá de la cantidad de recursos sustitutivos sino también de la cantidad demandada de aquellos y de las posibilidades de reutilización o reciclado.
- Principio de emisión sostenible: las tasas de emisión de residuos o tasas de descargas deben ser iguales a las capacidades naturales de asimilación o tasas de absorción de los ecosistemas a los que se emiten esos residuos (lo cual implica emisión cero de residuos acumulativos o no biodegradables).
- Principio de irreversibilidad cero: reducir a cero las intervenciones acumulativas y los daños reversibles.
- Principio de selección sostenible de tecnologías: han de favorecerse las tecnologías que aumenten la productividad de los recursos (el volumen de valor ex-

traído por unidad de recurso) frente a las tecnologías que incrementen la cantidad extraída de recursos (eficiencia frente a crecimiento).

“La operatividad de estos criterios se basan en la posibilidad de hacer efectiva su medición asegurando que la actividad económica no excede estos límites a través de su plasmación en objetivos de políticas públicas”. (Riechmann, J., 1995, p.p. 11-35)

En síntesis, la sostenibilidad es uno de los requisitos exigidos en varios de los apartados y cláusulas de los tratados internacionales; pero este principio se aplica en forma real, únicamente cuando existen políticas, educación, legislación, datos, estudio científico y presupuesto que sea suficiente. Para ello, es necesario, no solamente impulso político y mucho dinero para investigación y capacitación, sino, también, una integración y educación de todos los sectores sociales respecto de la fragilidad y necesidad para el ser humano, de los recursos naturales.

2.2.6.15 Principio de Daño Ambiental Permisible

El principio del daño tolerable o permisible, vinculado al principio de prevención, responde a la necesidad o imperativo del consumo, uso, aprovechamiento y transformación de los bienes ambientales para satisfacer las necesidades vitales, primarias, de la persona humana. Como lo indica Henrique Meier, “ninguna sociedad, so riesgo de desaparecer, podría fijarse como objetivo de su política ambiental el “impacto cero”, es decir, prohibir cualquier forma o modalidad de uso de las aguas, aire, suelos, capa vegetal, especies vivas, etc., que implique intervención, y por ende un cierto grado de degradación de tales bienes”. (2003, p. 29)

Rodolfo Salassa Boix expone que, “podría decirse que la aplicación de tributos ambientales implica, en última instancia, que quien paga estaría jurídicamente habilitado para contaminar, ya que son medidas permisivas que consienten la contaminación a quienes afronten el correspondiente gravamen, es decir a quienes paguen. No se trata de una vía libre para contaminar sino más bien una licencia para hacerlo pero dentro de ciertos niveles (tolerables)”. (2016, p. 1015)

Por su parte Genaro Carrió agrega que, “la justificación está dada por el hecho que contaminar en tales circunstancias no es un tipo de conducta que el ordenamiento jurídico intenta impedir, como ocurriría con una medida restrictiva, sino que simplemente se está intentando disuadir”. (1990, p. 265)

Este principio de Derecho Ambiental, se resume en la posibilidad de tolerar aquellas actividades susceptibles de degradar el ambiente en forma no irreparable; y que se consideran necesarias por cuanto reportan beneficios económicos o sociales evidentes; siempre que se tomen las medidas para su limitación o corrección.

Este principio tiene connotaciones económicas y ecológicas, y no es completamente independiente, del que plantea el falso dilema entre desarrollo y medio ambiente, más bien, es su consecuencia. La necesidad de hacer un enfoque realista para poder solventar las dificultades económicas y prácticas, en la búsqueda de la conciliación entre el ambiente y el desarrollo, dan origen a este principio.

Como lo indica Jorge Mosset,

“En todo orden jurídico, en aras de mantener el desarrollo económico, se permite a las industrias lesiones tolerables o permisibles al medio ambiente, que no ocasionan un desequilibrio relevante a los ecosistemas en particular, o degra-

daciones considerables que ameriten restablecerse para evitar repercusiones negativas al ambiente. Por esta razón, no todo impacto ambiental o menoscabo de los medios naturales, reviste de mayor importancia y, por tanto, no origina un daño que pueda generar responsabilidad del agente contaminante. De esta forma, el daño ambiental, debe reunir un carácter relevante o significativo, excluyéndose así, aquella perturbación que no sea sustantiva y que sea tolerable.” (2011, p. 26)

Es por ello necesario, realizar una previa evaluación de cuáles son las incidencias negativas que sobre el medio o entorno pueden ocasionar determinadas actividades de índole industrial, comercial u otra; pues de ello dependerá la conveniencia de su realización o seguimiento; cuidando de no sobrepasar los límites de la tolerancia en cuanto al daño que se pueda producir. Para tal efecto muchas legislaciones, han instituido una figura de tipo jurídico-técnica, que hace posible una evaluación previa de cualquier actividad que pudiera dañar considerablemente el medio ambiente, y la cual es comúnmente denominada evaluación del impacto ambiental.

2.2.6.16 Principio de Inviolabilidad de la Vida

En Costa Rica el principio constitucional de inviolabilidad de la vida humana tiene su base en los artículos 21, 48 y 40 de nuestra Carta Magna. De conformidad con la jurisprudencia constitucional, en Costa Rica el derecho a la vida, es la proyección de un valor superior del ordenamiento jurídico constitucional -la vida humana- y como lo indica Fernando Zamora, “constituye el derecho fundamental esencial y troncal en cuanto

es el supuesto ontológico sin el que los restantes derechos no tendrían existencia posible”. (2012, p. 11)

A criterio de la Sala Constitucional, “junto al valor de la vida humana, nuestro sistema constitucional ha elevado también a valor jurídico fundamental la dignidad de la persona, que sin perjuicio de los derechos que le son inherentes, se haya íntimamente vinculada con el libre desarrollo de su personalidad y los derechos a la integridad física y moral” (voto 972-90). La preeminencia del derecho a la vida en Costa Rica resulta claro del voto constitucional 4423-93 el cual determina:

“(…) el derecho a la vida, ya que, sin duda alguna, la vida es el fundamento, la condición necesaria y determinante de la existencia de la persona humana; es inherente a la persona humana. De ello se deriva el principio de la inviolabilidad de la vida humana, de modo que es deber de la sociedad y el Estado su protección. Es el más elemental y fundamental de los derechos humanos y del cual se despliegan todos los demás.”

Como se puede ver, nuestro ordenamiento establece expresamente la inviolabilidad de la vida humana; esto obliga al Estado costarricense a protegerla por todos los medios jurídicos y constitucionales a su alcance, ya que sin esta, todos los demás derechos no tienen sentido alguno.

Nuestro ordenamiento establece expresamente la inviolabilidad de la vida humana; esto obliga al Estado costarricense a protegerla por todos los medios jurídicos y constitucionales a su alcance. Para esto, el Estado debe escoger los instrumentos y medios de acción idóneos. Lo anterior supone que la idoneidad de los medios utilizados deberá ser medida en función de su capacidad para lograr los objetivos propuestos. Claro

ejemplo de estos instrumentos son las medidas tributarias ambientales, que al desincentivar conductas nocivas para el medio ambiente, responden claramente al mandato que tiene el Estado, de proteger la vida humana virtud también del deber constitucional de proteger el medio ambiente y el sucesivo poder de imperio y administración del Estado.

2.2.6.17 Principio de Ambiente Sano y Ecológicamente Equilibrado

Este principio se encuentra expresamente establecido en el artículo 50 de la Constitución Política. Respecto a este principio, la Sala Constitucional ha dicho lo siguiente:

“El artículo 50 de la Constitución Política establece que toda persona tiene derecho a un ambiente sano y ecológicamente equilibrado. El derecho a un ambiente sano tiene un contenido amplio que equivale a la aspiración de mejorar el entorno de vida del ser humano, de manera que desborda los criterios de conservación natural para ubicarse dentro de toda esfera en la que se desarrolle la persona, sea la familiar, la laboral o la del medio en el cual habita. De ahí que se afirme que se trata de un derecho transversal, es decir, que se desplaza a todo lo largo del ordenamiento jurídico, modelando y reinterpreta sus institutos. El ambiente es definido por la Real Academia Española de la Lengua como el ‘conjunto de circunstancias físicas que rodean a los seres vivos’, lo que recalca aun más el carácter general del derecho. En cambio el derecho a un ambiente ecológicamente equilibrado es un concepto más restringido referido a una parte importante de ese entorno en el que se desarrolla el ser humano, al equilibrio que debe existir entre el avance de la sociedad y la conservación de los recursos naturales. Ambos derechos se encuentran reconocidos expresamente en el artículo 50 de la Constitución Política, que perfila el Estado Social de Derecho. La ubicación del derecho a un ambiente sano y ecológicamente equili-

brado dentro de las regulaciones constitucionales del Estado Social de Derecho es el punto a partir del cual debe este ser analizado. El Estado Social de Derecho produce el fenómeno de incorporación al texto fundamental de una serie de objetivos políticos de gran relevancia social y de la introducción de un importante número de derechos sociales que aseguran el bien común y la satisfacción de las necesidades elementales de las personas. En esta perspectiva, la Constitución Política enfatiza que la protección de los recursos naturales es un medio adecuado para tutelar y mejorar la calidad de vida de todos, lo que hace necesaria la intervención de los poderes públicos sobre los factores que pueden alterar el equilibrio de los recursos naturales y, más ampliamente, obstaculizar que la persona se desarrolle y desenvuelva en un ambiente sano. De igual forma que el principio del Estado Social de Derecho es de aplicación inmediata, el derecho a un ambiente sano y ecológicamente equilibrado también lo es, de manera que se manifiesta en la doble vertiente de derecho subjetivo de las personas y configuración como meta o fin de la acción de los poderes públicos en general. La incidencia que tiene el derecho a un ambiente sano y ecológicamente equilibrado dentro de la actividad del Estado, encuentra su primera razón de ser en que por definición los derechos no se limitan a la esfera privada de los individuos sino que tienen asimismo trascendencia en la propia estructura del Estado en su papel de garante de los mismos y, en segundo término, porque la actividad del Estado se dirige hacia la satisfacción de los intereses de la colectividad. La Constitución Política establece que el Estado debe garantizar, defender y preservar ese derecho. Prima facie garantizar es asegurar y proteger el derecho contra algún riesgo o necesidad, defender es vedar, prohibir e impedir toda actividad que atente contra el derecho, y preservar es una acción dirigida a poner a cubierto anticipadamente el derecho de posibles peligros a efectos de hacerlo perdurar para futuras generaciones. (Resolución número 3480 del dos de mayo de dos mil tres)

En adición a esto y como según se extrae del voto 4830-2002 del 21 de mayo de 2002:

“Nuestra Constitución Política, en su artículo 50, reconoce expresamente el derecho de todos los habitantes presentes y futuros de este país, de disfrutar de un medio ambiente saludable y en perfecto equilibrio. El cumplimiento de este requisito es fundamental garantía para la protección de la vida y la salud públicas, no sólo de los costarricenses, sino además de todos los miembros de la comunidad mundial. La violación a estos fundamentales preceptos conlleva la posibilidad de lesión o puesta en peligro de intereses a corto, mediano y largo plazo. La contaminación del medio es una de las formas a través de las cuales puede ser rota la integridad del ambiente, con resultados la mayoría de las veces imperecederos y acumulativos. El Estado costarricense se encuentra en la obligación de actuar preventivamente evitando -a través de la fiscalización y la intervención directa- la realización de actos que lesionen el medio ambiente, y en la correlativa e igualmente ineludible prohibición de fomentar su degradación”.

Como se puede ver, en efecto, la utilización de tributos con objetivos extrafiscales medioambientales, con el fin de cumplir con el mandato de protección ecológica del Estado, ha sido expresamente avalado por la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, en virtud de que la Constitución Política establece que el Estado debe garantizar, defender y preservar ese derecho, por lo que se encuentra en la obligación de actuar preventivamente evitando la realización de actos que lesionen el medio ambiente a través de la fiscalización y la intervención directa, como es el caso de la implementación de instrumentos económico-fiscales que desalienten conductas que degraden el medio ambiente.

2.2.6.18 Principio de Acción Precautoria

Este principio estatuye, que el Estado tiene la obligación de tomar las medidas necesarias a fin de prevenir daños dentro de su propia jurisdicción. Por lo que es necesario actuar al comienzo del proceso, para así reducir la contaminación; en vez de esperar a que ésta sea consumada y luego restaurar las áreas afectadas.

La doctrina ha indicado al respecto que: “las causas y las fuentes de los problemas ambientales se entenderán en forma prioritaria e integrada, tratando de prevenir los efectos negativos que sobre el ambiente se puedan producir”. (García, 2004, p. 59)

Esto quiere decir que las acciones de la entidad estatal, deben aplicarse al momento de identificar las causas o consecuencias posibles de futuros daños; es decir, requiere que se tome acción en una etapa temprana, en lo posible antes que se produzca el daño.

El énfasis preventivo resulta ser una de las características del derecho ambiental; aunque a la postre se apoya en un dispositivo sancionador, sus objetivos son fundamentalmente preventivos; como lo expone Cafferatta, “la coacción a “posteriori” resulta ineficaz, puesto que muchos de esos daños ambientales, de producirse, son irreversibles. De manera que la represión podrá tener una trascendencia moral, pero difícilmente compensará graves daños, quizá irreparables. Por ello, se recomienda la adopción de estrategias previsoras, respecto al medio ambiente, en etapas precoces del proceso potencialmente dañoso”. (2004, p. 161)

Este principio se encuentra en el numeral 15 de la Declaración de Río, la cual literalmente indica:

“Con el fin de proteger el medio ambiente, los Estados deberán aplicar ampliamente el criterio de precaución conforme con sus capacidades. Cuando haya

peligro de daño grave e irreversible, la falta de certeza científica absoluta no deberá utilizarse como razón para postergar la adopción de medidas eficaces en función de los costos para impedir la degradación del medio ambiente”.

En nuestro ordenamiento jurídico interno, la Ley de Biodiversidad en su artículo 11, recoge como parámetros hermenéuticos los siguientes principios:

1. “Criterio preventivo: Se reconoce que es de vital importancia anticipar, prevenir y atacar las causas de la pérdida de biodiversidad o sus amenazas.
2. Criterio precautorio o indubio pro natura: Cuando exista peligro o amenaza de daños graves o inminentes a los elementos de la biodiversidad y al conocimiento asociado con estos, la ausencia de certeza científica no deberá utilizarse como razón para postergar la adopción de medidas eficaces de protección.
3. Criterio de interés público ambiental: El uso de los elementos de la biodiversidad deberá garantizar las opciones de desarrollo de las futuras generaciones, la seguridad alimentaria, la conservación de los ecosistemas, la protección de la salud humana y el mejoramiento de la calidad de vida de los ciudadanos..
4. Criterio de integración: La conservación y el uso sostenible de la biodiversidad deberán incorporarse a los planes, los programas, las actividades y estrategias sectoriales e intersectoriales, para los efectos de que se integren al proceso de desarrollo”.

Aunado a esto, el Estado tiene el deber de “velar por una utilización racional de los recursos naturales y elementos ambientales, con el fin de proteger y mejorar la calidad de vida de los habitantes del territorio nacional, por medio de un desarrollo económico y ambientalmente sostenible, que no comprometa el desarrollo y calidad de vida de las

futuras generaciones”, como lo establece la Ley Orgánica del Ambiente, en su artículo 2, inciso c. En cuanto a este principio, la Sala Constitucional ha estimado que:

“(…) La prevención pretende anticiparse a los efectos negativos, y asegurar la protección, conservación y adecuada gestión de los recursos. Consecuentemente, el principio rector de prevención se fundamenta en la necesidad de tomar y asumir todas las medidas precautorias para evitar contener la posible afectación del ambiente o la salud de las personas. De esta forma, en caso de que exista un riesgo de daño grave o irreversible -o duda al respecto-, se debe adoptar una medida de precaución e inclusive posponer la actividad que se pretenda. Lo anterior debido a que en materia ambiental, la coacción a posteriori resulta ineficaz, por cuanto, de haberse producido ya las consecuencias biológicas socialmente nocivas, la represión podrá tener una trascendencia moral, pero difícilmente compensará los daños ocasionados en el ambiente”. (Voto 1250-99 del 19 de febrero de 1999)

Posteriormente, el Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Segunda indicó: “Bien entendido el principio precautorio, el mismo se refiere a la adopción de medidas no ante el desconocimiento de hechos generadores de riesgo, sino ante la carencia de certeza respecto de que tales hechos efectivamente producirán efectos nocivos en el ambiente”. (Voto 3480-03 del 2 de mayo del 2003.)

Como se puede ver, el principio precautorio o de indubio pro natura, supone que cuando no existan estudios o informes efectuados conforme a las reglas unívocas de aplicación exacta de la ciencia y de la técnica, que permitan arribar a un estado de certeza absoluta acerca de la inocuidad de la actividad que se pretende desarrollar sobre el medio ambiente, o éstos sean contradictorios entre sí; los entes y órganos de la Admi-

nistración Central y descentralizada deben abstenerse de autorizar, aprobar o permitir toda solicitud de nueva actividad o de modificación de la antes realizada.

Como se puede observar, las legislaciones nacionales reflejan este principio, ya que sus normas van dirigidas a adoptar una serie de cautelas, que deben aplicarse cuando se trata de iniciar actividades, como requisito indispensable para que procedan las autorizaciones ambientales; como permisos, licencias, concesiones, entre otros. Deben también los órganos del Estado suspender aquellas actividades que estén en curso hasta que se despeje el estado dubitativo (o potencialmente contaminante), y paralelamente, adoptar todas las medidas tendientes a la protección y preservación de los recursos naturales, para la satisfacción, goce y disfrute del derecho a un ambiente sano y ecológicamente equilibrado.

Es importante indicar, que hay que distinguir entre el principio de precaución y el de prevención; para Gabriela Ríos, “en el caso de prevención, el peligro es conocido, lo que se ignora es si el daño se producirá o no en un caso concreto. Tratándose de la precaución, el dilema en el que se incurre es sobre la peligrosidad de la misma cosa, debido a que los conocimientos científicos son todavía insuficientes para determinarlo. En resumen, la prevención es un riesgo actual, mientras que la precaución constituye un riesgo potencial, susceptible de causar efectos negativos en el medio ambiente”. (2007, p. 76)

En síntesis, el principio de precaución, obliga a la actuación certera de la Administración Pública en búsqueda de la prevención de toda actividad que resulte lesiva al medio ambiente. La prevención deberá prevalecer sobre la duda razonable de una lesión y

sólo la certeza absoluta de la compatibilidad ambiental dará derecho o creará condiciones fácticas.

Parte de estas acciones preventivas que debe buscar la Administración Pública corresponde a las medidas fiscales ambientales; cuya meta se orienta hacia el desarrollo sostenible, el cual implica un cambio muy profundo de las sociedades; pues en definitiva lo que se requiere es disminuir o en el mejor de los casos, eliminar la brecha existente entre el funcionamiento de los sistemas socioeconómicos actuales y el de los ecosistemas. Es decir, no basta con que existan más controles, más regulaciones, más penalizaciones, pues lo que realmente se necesita es un cambio estructural e integral. A este cambio hace referencia Yábar (2002), quien señala que:

“El cambio estructural –entendido como una reasignación de los factores de producción a utilidades más compatibles con el desarrollo sostenible– puede concebirse como un proceso de desvinculación sucesiva; dicho cambio estructural se consigue cuando la contribución de los factores tradicionales al producto nacional disminuye, es decir, cuando su función en el proceso de desarrollo se modifica o desaparece”. (p.67)

Paralelamente a lo anterior, se requiere el diseño y uso de medidas de prevención, así como de políticas correctoras para reparar el deterioro ambiental producido y encaminar el modelo económico hacia el tan deseado desarrollo sostenible.

Se estima que uno de los principales factores que inciden en el deterioro del medio ambiente es la falta de asignación de responsabilidad, como consecuencia del no reconocimiento del daño por parte de los agentes contaminantes involucrados en procesos

productivos o de comercialización, lo cual a su vez es consecuencia de la falta de titularidad de los bienes ambientales.

Por lo tanto, entendemos que las políticas de protección ambiental que se implementen deben de algún modo, asignar a los agentes contaminantes los costos sociales de la producción, para lo cual, según se desarrolla en el presente trabajo, resultan de gran utilidad los tributos medioambientales, pues por medio de estos se obliga a los agentes contaminantes a internalizar las externalidades negativas causadas al entorno y eventualmente se podría premiar a quienes realicen actividades que generen externalidades positivas ecológicas.

2.2.6.19 Principio de Seguridad Jurídica en el Sistema Tributario

El principio de seguridad jurídica exige la posibilidad de poder prever las consecuencias y el tratamiento tributario de las situaciones y acciones de los contribuyentes, pudiendo anticipar las decisiones administrativas y judiciales pertinentes sobre esas situaciones y acciones. Según Lara Berrios, “debe entenderse como un postulado de conocimiento certero y definitivo acerca de la obligación tributaria y la cuantía de la deuda tributaria. La observancia de este principio promoverá la confianza de los ciudadanos en sus instituciones, y los protegerá de la arbitrariedad”. (2001, p. 14)

Sobre la seguridad jurídica la Sala Constitucional ha dicho en su sentencia 267-12 que:

“(…) Reiteradamente la Sala ha indicado que la seguridad jurídica es un principio constitucional que en su sentido genérico consiste en la garantía dada al individuo de que su persona, sus bienes y sus derechos no serán objeto de ata-

ques violentos o que, si éstos llegan a producirse, le serán aseguradas por la sociedad, protección y reparación: es la situación del individuo como sujeto activo y pasivo de relaciones sociales, que sabiendo o pudiendo saber cuáles son las normas jurídicas vigentes, tiene fundamentales expectativas de que ellas se cumplan. Ese valor jurídico pretende dar certeza contra las modificaciones del Derecho, procura evitar la incertidumbre del Derecho vigente, es decir, las modificaciones jurídicas arbitrarias, realizadas sin previo estudio y consulta. Puede ser considerada tanto en sentido subjetivo y objetivo, pero ambos están indisolublemente vinculados; en su sentido subjetivo es la convicción que tiene una persona de que la situación de que goza no será modificada por una acción contraria a los principios que rigen la vida social y en sentido objetivo se confunde con la existencia de un estado de organización social, de un orden social. En la mayoría de los ordenamientos jurídicos positivos existen normas que pretenden dar cumplimiento al valor de la seguridad jurídica; en el nuestro tenemos varias expresiones de ese principio tales como la presunción del conocimiento de la ley, el principio de la reserva o legalidad penal, el principio de irretroactividad de la ley, la cosa juzgada y la prescripción, entre otros...”

El principio de seguridad jurídica no posee un contenido especial ni distinto en el Derecho Tributario de aquel utilizado en otras ramas del Derecho. Su fundamentación y conceptualización se ha realizado con base en lo manifestado tanto en la teoría general como en la filosofía del Derecho. No obstante, la relevancia de la seguridad jurídica en relación con el Derecho Tributario es de suma importancia, ya que en éste confluyen no sólo aspectos jurídicos, sino también una serie de factores no jurídicos, determinantes de las relaciones económicas y que progresan, evolucionan y se complican día a día, razón de más para exigir una normativa clara y simple, que ofrezca certeza al aplicador del Derecho.

Dentro de las reglas fiscales expuestas por Adam Smith en su tratado sobre la Riqueza de las Naciones, se establece que “el impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de su pago, la cantidad adeudada, todo debe ser claro y preciso, lo mismo para el contribuyente que para cualquier persona”.

Ahora bien, como lo explica Diego Salto Van der Laet (2003, p. 19), la situación de la seguridad jurídica en el Derecho Tributario se puede abordar desde dos vertientes: seguridad en la creación de la norma y seguridad en la aplicación de la norma.

Seguridad Jurídica en la Creación de Normas

Sin duda alguna el principal enemigo de la seguridad jurídica es la mala técnica legislativa por medio de la cual se crean las normas. Mucho se ha hablado de los métodos de redacción y preparación que los legisladores utilizan en la elaboración de los textos definitivos aprobados en debate. En muchas de las ocasiones el asesoramiento de expertos en la materia se entierra con el texto de los anteproyectos, y en algunos pocos, su tinta es tan solo una fracción del texto original. Cuestiones políticas, sociales, económicas o de oportunidad anteponen al legislador lego en contra de los conocimientos técnicos y prácticos de los juristas y demás aplicadores del Derecho.

Seguridad Jurídica en la Aplicación de las Normas

Si bien gran parte de la certeza que el Derecho busca debe nacer con la norma misma, la seguridad jurídica no descansa exclusivamente en el proceso de creación normativo. Así pues, y recordando que al igual que la seguridad jurídica es un principio constitucional de aplicación general en todas las ramas del Ordenamiento Jurídico, su aplicación no debe cesar en el proceso de creación de las normas y debe estar presente en todas las manifestaciones en donde el

Derecho tenga cabida. De ahí que también resulte de suma importancia referirse al análisis de la seguridad jurídica en la aplicación de las normas.

Probablemente sea el Derecho Tributario una de las ramas del Derecho que más cambios e innovaciones introduce en su ordenamiento. El sistema tributario como tal no es estático sino dinámico y por lo tanto, debe adaptar su normativa en función de dicha situación. Esta situación es correcta y estrictamente necesaria. El problema sobreviene cuando la situación de cambio se acelera convirtiendo al sistema tributario no en un sistema dinámico sino en un sistema mutante, en donde la rapidez y frecuencia de la incorporación de nueva normativa, tanto legal como administrativa, provoca desorden y peor aún, inseguridad jurídica. Tal y como afirma Díez Picazo, "...el Estado contemporáneo en su frenesí legislativo -probablemente inevitable-, ha hecho perder a la ley no solamente su naturaleza general y abstracta, sino también su antigua vocación de permanencia y estabilidad. Las leyes se multiplican con extraordinaria rapidez y ello determina tanto la imposibilidad de conocerlas en profundidad, como -lo que es peor- la falta de claridad acerca de dónde se halla recogida la regulación de una determinada materia". En pocas palabras, el contribuyente desconocerá las consecuencias de su actuar y por lo tanto no sabrá a qué atenerse.

Para el cumplimiento de la protección del medio ambiente, se requiere que el Estado propicie el contexto económico y político adecuado para la conservación del entorno natural. Para esto, el Estado se encuentra facultado para utilizar, además de los tradicionales mecanismos de mandato y control, métodos indirectos tales como instrumentos financieros y fiscales en la materia ambiental. Cabe mencionar que la degradación ambiental implica un problema de justicia, pues la inequidad incluye no solamente una mala distribución de la riqueza, sino también de los riesgos relacionados a dicha degradación.

Los tributos ambientales se basan en el principio quien contamina paga, el cual no implica que el pago del tributo sea una autorización para contaminar. En primer lugar, porque el pago no se hace para poder contaminar, sino para cubrir el costo social provocado por la contaminación. En segundo lugar, por contaminar, por lo menos dentro de ciertos límites, no está desautorizado. En tercer lugar, porque buscan de forma extrafiscal la disuasión de conductas contaminantes - en ese sentido cuanto más eficientes sean, menor será la recaudación que de ellos provenga- y no la autorización o sanción de éstas, como lo hacen los instrumentos de control y regulación. En cuarto lugar, porque el pago del tributo no debería permitir la transgresión de los límites legales preestablecidos de contaminación ni excluye la sanción que por dicha transgresión se pueda aplicar. Por último, porque paralelamente a la imposición del tributo, las actividades de reducción de contaminación reciben un beneficio.

Se requiere una visión integral y una importante coordinación de esfuerzos para llevar a cabo la implementación de figuras tributarias medioambientales. En virtud de lo anterior se deben fortalecer las instituciones encargadas de la gestión ambiental, a través de la participación ciudadana, la comunicación interinstitucional, la consolidación de capacidades integrales, la capacitación de los funcionarios responsables, así como el establecimiento de sistemas de rendición de cuentas. Aunado a esto, el objetivo ambiental se debe encontrar inmerso en la configuración jurídica del tributo; que no se esté implementando el gravamen con el único objetivo de incrementar la recaudación, que se esté creando un incentivo para no contaminar y para fomentar la utilización racional de los recursos naturales. Esto debe quedar claro para todos los involucrados a la hora de

implementar tributos ambientales con fines extrafiscales, en virtud del principio de seguridad jurídica en el sistema tributario ambiental.

2.2.6.20 Principio de Interpretación conforme con la Realidad

Este principio de interpretación de las normas jurídicas y de las normas tributarias conforme con la realidad (económica según la jurisprudencia), ha sido reconocido por el derecho positivo tributario y la jurisprudencia administrativa y judicial, como un principio interpretativo del derecho tributario. Para la jurisprudencia administrativa, se trata además, de un principio interpretativo propio o exclusivo del derecho tributario y que marca su autonomía metodológica y por tanto científica.

En Costa Rica, este principio se encuentra plasmado en el artículo 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios que señala:

“Cuando la norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente de ellas, el intérprete puede asignarle el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo.

Las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes no obligan al intérprete, quien puede atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, cuando de la ley tributaria surja que el hecho generador de la respectiva obligación fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica.

Cuando las formas jurídicas sean manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones, la ley tributaria se debe aplicar prescindiendo de tales formas”.

Para Román Navarro (1998), el principio de interpretación conforme con la realidad económica,

“Consiste en la facultad que tiene el intérprete de las normas jurídico tributarias para prescindir de las formas jurídicas propias de otras ramas del derecho y descubrir la realidad, cuando estas formas son inapropiadas a la realidad de los hechos gravados o poseen un fundamento o finalidad distinto al de la norma tributaria. Además se trata de un principio propio del derecho tributario, que como tal, pone de manifiesto su autonomía científica; y se trata de una facultad interpretativa en favor de la Administración, es decir solo opera pro-fisco”. (p. 37-38)

Como se puede ver, el Principio de interpretación conforme con la realidad económica, es un método interpretativo de las normas tributarias que permite asignar a los hechos, para efectos tributarios, una significación acorde con la realidad; aun cuando esto implique desconocer formas jurídicas del Derecho Privado que los contribuyentes adopten en sus relaciones; cuando éstas no atiendan a la realidad que la norma tributaria quiso gravar. Lo anterior, con el fin de corregir situaciones anómalas creadas de manera artificial por el contribuyente, con el único fin de eludir sus obligaciones con el fisco.

En este sentido, la Sala, en el fallo 825-F- 2006, indicó que:

“Se trata de normas jurídicas que permiten desentrañar la verdad real inmersa en las formas jurídicas que surten su eficacia en la esfera tributaria, a fin de salvaguardar el deber de contribuir con las cargas públicas y la igualdad impositiva. Estos mecanismos de defensa legal presuponen un sistema de presunción que faculta a la Administración Tributaria a interpretar de modo adecuado las formas jurídicas para desprender la objetiva valoración de los hechos y por ende, de la realidad que se pretende ocultar.”

Es importante señalar que este método de interpretación debe ser utilizado, únicamente en los casos en que se haga uso de las formas jurídicas de manera fraudulenta; y para un fin distinto de aquél para el cual fueron creadas, todo con el propósito de evadir el fisco.

No se puede dejar de lado que el proteccionismo ambiental plantea una serie de conflictos, al entrar en contradicción con ciertos derechos individuales consagrados constitucionalmente. Lo anterior es consecuente con el roce existente entre el desarrollo sostenible y el modelo de desarrollo económico patente tanto en Costa Rica, como el resto del mundo. En efecto, la implementación de políticas conservacionistas tiene un costo económico significativo, tanto para el Estado como para las grandes empresas, pues implica un cambio en el modelo productivo, razón por la cual todavía existen algunos sectores opuestos a la gestión ambiental.

Sin embargo, existe una amplia gama de instrumentos financieros que podrían ser utilizados con fines de protección ambiental, los cuales encontrarían su fundamento en nuestra Constitución Política, que consagra el derecho de toda persona a disfrutar de un ambiente sano y ecológicamente equilibrado, así como el paralelo deber del Estado de garantizar, defender y preservar dicho derecho.

En los tributos con fines extrafiscales, al ejercitar el principio e interpretación conforme con la realidad, se facilita la internalización de externalidades negativas medioambientales, porque a raíz de que el mercado es incapaz de asignar los costes sociales de la contaminación, no se están gravando las reales capacidades contributivas de los agentes contaminantes, quienes se están enriqueciendo inmerecidamente a costa del Estado. El tributo extrafiscal logra que la riqueza incluya los costos sociales de la contami-

nación, haciendo su cuantificación más real, para efectos de la medición de la capacidad contributiva. Lo que en última instancia proporciona un incentivo para cambiar las conductas contaminantes; pues el impuesto al incidir en el costo de los bienes y servicios contaminantes, desplaza su curva de oferta en sentido ascendente en la cuantía del mismo. En este sentido, si el tributo logra reflejar exactamente el costo social de la contaminación, la nueva curva reflejaría el costo real de los bienes y servicios.

2.2.6.21 Principio de Publicidad

Este principio, que a su vez es un derecho fundamental, se encuentra establecido en el artículo 30 de la Constitución Política al decir:

“Se garantiza el libre acceso a los departamentos administrativos con propósitos de información sobre asuntos de interés público.
Quedan a salvo los secretos de Estado.”

Como lo indicó la Sala Constitucional en su sentencia 13750-10:

“El artículo 30 de la Constitución Política garantiza el libre acceso a los “departamentos administrativos con propósitos de información sobre asuntos de interés público”, derecho fundamental que en la doctrina se ha denominado derecho de acceso a la información administrativa, y que emana del principio de publicidad que cubre a la actuación administrativa, en tanto objeto del interés público.”

Además en su sentencia 8252-13 agrega lo siguiente:

“... Precisamente, con la publicidad del procedimiento se persigue resguardar que la potestad de legislar resida en el pueblo y que los diputados sean solo sus representantes (artículo 105 constitucional), así como la proyección de la actividad parlamentaria hacia el exterior en tanto garantía establecida en el ordinal 117 de la Constitución Política. En este contexto, se debe subrayar que a partir de la reforma al artículo 9 de la Constitución Política, como elemento constitutivo del Gobierno de la República se introdujo la característica de “participativo”. Tal cualidad potencia a nivel constitucional el propósito fundamental de la publicidad: promover la intervención de la ciudadanía en las decisiones fundamentales del Estado”.

Como lo mencionó la Sala Constitucional, y trasladando el contenido al tema que nos ocupa, la Administración está obligada a aportar los datos de sus actividades; pero también debe controlar las de los particulares, ya que la legislación le exige estar informada de los datos de las actividades privadas, que puedan llegar a afectar seriamente el medio ambiente. Como lo estipula el décimo principio de la Declaración de Río:

“El mejor modo de tratar las cuestiones ambientales es con la participación de todos los ciudadanos interesados, en el nivel que corresponda. En el plano nacional, toda persona deber tener acceso adecuado a la información sobre el medio ambiente de que dispongan las autoridades públicas, incluida la información sobre los materiales y las actividades que encierran peligro en sus comunidades, así como la oportunidad de participar en los procesos de adopción de decisiones. Los Estados deberán facilitar y fomentar la sensibilización y la participación de la población poniendo la información a disposición de todos. Debe proporcionarse acceso efectivo a los procedimientos judiciales y administrativos, entre estos el resarcimiento de daños y los recursos pertinentes”.

Así, la Administración, debería realizar una tarea instrumental, por medio de un servicio público de información; que mantenga informada a la colectividad respecto de las actividades generales que afectan al medio ambiente.

En esta dirección, la información y publicación de este tipo de datos, conforma la base sobre la que se asienta la acción protectora de las Administraciones públicas y la educación e investigación ambiental. Para esto se requiere una visión integral y una importante coordinación de esfuerzos para llevar a cabo la implementación de figuras tributarias medioambientales. Es por eso que se debe fortalecer las instituciones encargadas de la gestión ambiental, a través de la participación ciudadana, la comunicación inter-institucional; es decir lograr una transversalidad en la administración pública que se da en el momento en el que una política debe ser objeto de interés de dos o más dependencias, de tal modo que su implementación involucra necesariamente a diversas dependencias y/o dos o más ámbitos de gobierno, participando cada uno de ellos en la solución del problema planteado, en el marco jurisdiccional de su responsabilidad, pero siempre de manera coordinada, a efecto de que estas acciones tengan resultados óptimos. Particularmente, la transversalidad de las políticas públicas para el desarrollo sostenible, en cualquier país debe ser una prioridad del sector ambiental, derivada del apoyo y coordinación tanto inter como intragubernamental, y todo esto se logra en gran parte a la aplicación del principio de publicidad.

2.2.6.22 Principio de Restaurabilidad

Según los diccionarios jurídicos, el daño es el perjuicio causado a una persona o cosa como consecuencia de un evento determinado. Se clasifica generalmente en daño material, cuando se causa en el patrimonio o bienes de una persona, incluidos los daños físicos a la misma, o daño moral, como sufrimiento o perjuicio de difícil valoración económica causado en el ánimo de una persona. Ambos son indemnizables. El concepto de daño puede ser comprendido con dos significados de distinta extensión: en sentido amplio, hay daño cuando se lesiona cualquier derecho subjetivo; en sentido estricto, la lesión debe recaer sobre ciertos derechos subjetivos, patrimoniales o extra-patrimoniales, cuyo menoscabo genera, en determinadas circunstancias, una sanción patrimonial. Como lo expone Arnoldo Morán:

“En materia de responsabilidad, nuestra doctrina, legislación y jurisprudencia, han mantenido una corriente de pensamiento, donde quien es responsable de un acto, es responsable de las consecuencias que generen, en la cual la restaurabilidad abarca tanto al daño (*damnum emergens*) como al perjuicio (*lucrum cessans*) o el de reparación en especie (*genus non perit*), sin embargo todas estas consecuencias casi siempre se solucionan de una sola manera y es mediante la compensación económica, sobre todo cuando surge la imposibilidad de volver la cosa a su estado original”. (2011, p.63)

Podríamos sostener entonces que, conforme a este principio, vivimos en un mundo en el que todo daño es susceptible de ser indemnizado. De esta manera, surge el conflicto respecto de aquellos bienes ambientales afectados de manera tal que llegan a tornarse irreparables, como por ejemplo el caso de la extinción de una especie. Aún, en estos casos pueden aplicarse medidas compensatorias sobre las otras especies y el hábitat

alterado, que pretendan recuperar el equilibrio. Al respecto, el principio 13 de la Declaración de Río indica lo siguiente:

“Los Estados deberán desarrollar la legislación nacional relativa a la responsabilidad y la indemnización respecto de las víctimas de la contaminación y otros daños ambientales. Los Estados deberán cooperar asimismo de manera expedita y más decidida en la elaboración de nuevas leyes internacionales sobre responsabilidad e indemnización por los efectos adversos de los daños ambientales causados por las actividades realizadas dentro de su jurisdicción, o bajo su control, en zonas situadas fuera de su jurisdicción”.

Como se puede ver, este principio derivado de criterios internacionales; está integrado por elementos eminentemente económicos, pero con un contenido ambiental. Se puede mencionar: "Quien contamina, paga", que es una expresión cuyo sentido se encamina a determinar una cuantía monetaria, como sanción por el daño ambiental perpetrado; sin embargo, pareciera no colocar a su causante en la posición de tener que soportar las consecuencias supraeconómicas de reparar los ecosistemas o los recursos naturales dañados. No obstante, este principio no pretende liberar de la responsabilidad jurídica real, al que causó afectaciones al medio ambiente por el simple hecho del pago de los daños; ya que lo verdaderamente importante es evitar que éstos se causen, o restablecer las condiciones ambientales al estado que guardaban antes de la afectación.

2.2.6.23 Principio de Responsabilidad

Como lo establece la Ley Orgánica del Ambiente en su artículo 2 inciso d: “Quien contamine el ambiente o le ocasione daño será responsable, conforme lo establezcan las leyes de la República y los convenios internacionales vigentes”.

Por su parte la Sala Constitucional, en el voto 1669-2000, del dieciocho de febrero del dos mil indicó que:

“En el Derecho ambiental se ha dado un planteamiento distinto a la responsabilidad, de tal suerte que se ha evolucionado de un sistema de responsabilidad por culpa a uno de responsabilidad por riesgo, lo que significa una mayor cobertura, pues dicha responsabilidad surgiría aun cuando no medie culpa del transgresor, si la actividad por éste desempeñada se estima riesgosa y, no obstante, asume ese riesgo, con una consecuencia dañosa para el ambiente. Se trata de un nuevo concepto de responsabilidad, donde lo que priva es el criterio objetivo sobre el subjetivo, puesto que para su surgimiento, es irrelevante si se actuó o no con culpa; basta con que el daño haya sido efectivamente ocasionado, para que de inmediato surja la consecuente responsabilidad”

Queda claro entonces que de acuerdo con este principio, aquí no se examina la culpabilidad del agente, sino sólo su responsabilidad, y esto se debe a que los daños ambientales son continuos, acumulativos, irreversibles y transnacionales; por lo que es importante después que ocurre el hecho, determinar el responsable para que repare los daños.

Resulta necesario aclarar que en materia penal opera el principio de responsabilidad subjetiva o de necesaria demostración de culpabilidad; pero tratándose de los delitos ambientales, no se aplica la responsabilidad objetiva. En este sentido, si en un juicio por delitos ambientales no se logra establecer la culpabilidad del sujeto, el Juez podrá

exonerarlo de la responsabilidad penal, sin embargo, deberá aplicar los principios de responsabilidad objetiva para determinar la indemnización civil por daños y perjuicios derivados del hecho. En este sentido el artículo 2 de la Ley Orgánica del Ambiente en su inciso e señala que:

“El daño al ambiente constituye un delito de carácter social, pues afecta las bases de la existencia de la sociedad; económico, porque atenta contra las materias y los recursos indispensables para las actividades productivas; cultural, en tanto pone en peligro la forma de vida de las comunidades, y ético, porque atenta contra la existencia misma de las generaciones presentes y futuras.”

Por lo tanto, el sujeto de derecho público o privado que incurra en un delito ambiental asumirá por acción u omisión, una responsabilidad por determinarse en las instancias judiciales competentes.

2.2.6.24 Principio de Participación Pública

Este principio se encuentra consagrado en el artículo 9 constitucional al indicar:

“El Gobierno de la República es popular, representativo, participativo, alternativo y responsable. Lo ejercen el pueblo y tres Poderes distintos e independientes entre sí: el Legislativo, el Ejecutivo y el Judicial (...)”

Sobre este principio, la Sala Constitucional ha dicho que:

“El principio de participación ciudadana en la toma de decisiones se ha convertido en uno de los pilares fundamentales sobre los que descansa el sistema

democrático. En nuestro país, el legislador constitucional recogió el principio de cita en el artículo 9 de la Constitución Política al disponer que el Gobierno de la República es popular, representativo, participativo, alternativo y responsable. Asimismo, tanto a nivel constitucional como legal, se han establecido una serie de mecanismos que buscan que el principio antes mencionado pueda ser aplicado en forma efectiva, y no quede únicamente en el papel, tales como el referéndum para la aprobación o derogación de leyes y reformas parciales a la Constitución, o la iniciativa popular en la formación de leyes.” (Sentencia 11620-11)

Este principio ofrece la oportunidad para que los interesados y los ciudadanos puedan ofrecer sus puntos de vista, y participar en el diseño e implementación de políticas ambientales, interponer sus preocupaciones por cualquier estudio o proceso administrativo o judicial por violar el debido proceso de ley, entre otros.

Dentro de los mecanismos e instancias de participación y consulta pública se encuentran las audiencias públicas, las cuales permiten que el conocimiento teórico, la experiencia práctica y vivencia del conjunto de la población, pueden servir a las autoridades en los procesos de toma de decisiones; con el objeto de contribuir al mejoramiento de las decisiones que se deban tomar y que la decisión tenga mayor legitimidad mediante la más amplia publicidad y transparencia. En virtud de este principio, se permite a los ciudadanos transmitir a las autoridades todas sus sugerencias, críticas y propuestas, y a su vez el encargado de tomar la decisión conocerá de modo directo la posición de la población respecto del tema ambiental tratado.

2.2.6.25 Principio de Globalidad

En su primera etapa, la política y la actuación de los países estaban supeditadas a una actuación local; para resolver problemas puntuales de su entorno local. Posteriormente se apreció con más claridad que los problemas ambientales continuaban y que por ende era necesario intensificar la cooperación regional e internacional para buscar soluciones a los problemas transfronterizos. Últimamente se ha avanzado más aún y en la actualidad se admite que hay problemas de carácter mundial, que amenazan gravemente el sistema ambiental de nuestro planeta.

Silvia Jaquenod hace referencia a que “los problemas ambientales, en muchos casos, rebasan las fronteras nacionales; porque en el sistema natural los diferentes elementos, fenómenos y procesos no conocen fronteras y, por tanto, alcanzan el ámbito internacional donde es imperativo conocer los distintos comportamientos dentro y fuera de cada ecosistema”. (1996, p.361)

Las Naciones Unidas han reconocido, en la cumbre de Río, “la naturaleza integral e interdependiente de la Tierra...”, incumbiendo a los Estados velar porque las actividades realizadas en su territorio, no causen daños ambientales a otros; e incitando a la materialización de “acuerdos internacionales en los que se respeten los intereses de todos y se proteja la integridad del sistema ambiental y de desarrollo mundial”. Este principio lo vemos reflejado en casi todos los Tratados y Convenios Internacionales, por lo que, podríamos afirmar que se trata de un Principio que rige el Derecho Ambiental Internacional.

2.2.6.26 Principio de Solidaridad Ambiental

El contenido de este principio se desprende del numeral 7 de la Declaración de Río al establecer que:

“Los Estados deberán cooperar con espíritu de solidaridad mundial para conservar, proteger y restablecer la salud y la integridad del ecosistema de la Tierra. En vista de que han contribuido en distinta medida a la degradación del medio ambiente mundial, los Estados tienen responsabilidades comunes pero diferenciadas. Los países desarrollados reconocen la responsabilidad que les cabe en la búsqueda internacional del desarrollo sostenible, en vista de las presiones que sus sociedades ejercen en el medio ambiente mundial y de las tecnologías y los recursos financieros de que disponen”.

Este principio de Solidaridad tiene tres aristas significativas:

- a) El deber de la cooperación internacional de los países desarrollados para con los países en desarrollo o con economías en transición.
- b) El deber de informar, en caso de alguna situación relevante.
- c) La buena vecindad.

Como lo indica Demetrio Loperena, “la dinámica de los recursos impone de facto una solidaridad entre los habitantes del Planeta, ya que todos disfrutamos de ellos, aunque no en la misma medida. El principio de igualdad exige que nadie se autoatribuya cuotas partes que mermen las de otros” (1998, p. 88).

Además como se puede desprender del principio citado, el mundo desarrollado puede disponer de recursos en la cantidad que consume, porque los países en desarrollo no lo hacen o no lo pueden hacer; es ahí donde un sentido básico de la equidad exige que

la relación se oriente, por un lado, hacia una sostenibilidad de los usos en cada región, invirtiendo las prácticas de los países desarrollados.

La Declaración de Río, en sus 27 principios, sienta las bases para la integración de los aspectos ambientales al desarrollo, reconociendo no solo la responsabilidad diferenciada de cada uno de los países, sino también la importancia de internalizar los costos ambientales; la necesidad de compatibilizar el sistema económico con el desarrollo sostenible, así como la necesidad de propiciar la transferencia de tecnologías nuevas e innovadoras y de reforzar las capacidades endógenas, entre otros.

2.2.6.27 Principio de Interdisciplinariedad

El vocablo transversal, o la transversalidad, tiene su origen en la geometría; significa “lo que atraviesa”, en sentido contrario a lo longitudinal; pero se aplica metafóricamente a cualquier otro ámbito, como el de las políticas públicas, por ejemplo. De esta manera, y para efectos de este trabajo, se entiende por transversalidad, la concurrencia de distintas disciplinas en la solución de un problema o el tratamiento de un mismo objeto de estudio, en este caso el ambiental.

La interdisciplinariedad se constituye en principio general, y postula que todas las disciplinas del saber humano deberán asistir a la ciencia ambiental; lo que también debe ocurrir en el campo específico del Derecho; en el cual todas sus ramas deben prestar apoyo al Derecho Ambiental. Lo cual implica una interdisciplinariedad cultural de las ciencias en la que las diversas disciplinas, aportan los conocimientos respectivos para entender y dar respuestas adecuadas; frente al fenómeno físico que se presenta en la

realidad, como un fenómeno único. Además, este principio, refiere al hecho que los problemas ambientales no son susceptibles a ser resueltos por una sola profesión, sino que están comprometidos todos: médicos, economistas, sociólogos, biólogos, juristas, ingenieros, etc.

Para Silvia Jaquenod, el derecho ambiental,

“Suele ser el resultado parcial de regulaciones puntuales y dispersas. Por ello, una nueva vertiente del derecho debe imponerse la obligación de considerar los problemas del ambiente en forma global, pluridisciplinar, es decir, abarcar integralmente las diferentes relaciones que interactúan en la realidad y que generan el carácter sistémico. El derecho ambiental permitirá avanzar en la protección integral del ambiente y sus procesos naturales, apoyando los proyectos a largo y mediano plazo en aquellas medidas transitorias adoptadas para paliar la crisis presente”. (1996, p. 351)

Además, agrega Jaquenod, que un auténtico derecho ambiental considerará la problemática del entorno de modo interdisciplinar, impulsándose en cada norma la protección, conservación y mejoramiento del medio en forma integral. El derecho ambiental entonces:

“(…) es interdisciplinar puesto que en él se yuxtaponen una serie de disciplinas más o menos relacionadas. La interdisciplinariedad del derecho se articula dentro de un marco de importación de conceptos y paradigmas directrices, aplicándose técnicas de un campo y adaptándolas a otros, ajustando a las necesidades que reclaman la intervención de otras ciencias; es decir, confluyen procesos de diferentes áreas y se asimilan recíprocamente. Los problemas ambientales actuales se presentan dentro de un perímetro interdependiente, integrador, multi y pluridisciplinar que requieren el estudio y el conocimiento de la

realidad objetiva mediante procesos de gestión y planificación”. (1996, p. 351-366).

En materia de sustentabilidad ambiental, la transversalidad o interdisciplinariedad es una obligación, y debería existir el compromiso de que las Agendas de Transversalidad de Políticas Públicas para el Desarrollo Sustentable sean el instrumento que apoye la construcción y seguimiento de acuerdos y compromisos que sustenten acciones y/o proyectos estratégicos de las instituciones gubernamentales; para la toma de decisiones sobre inversión, producción y políticas públicas.

2.2.6.28 Principio de la Cooperación Internacional en Materia Ambiental

Éste proviene del principio 24 de la Declaración de Estocolmo y del principio 7 de la Declaración de Río sobre medio ambiente y desarrollo, y consiste en la obligación de los Estados de dar aviso previo y anticipado a los países que estén en riesgo de sufrir daños ambientales por la realización de actividades en el territorio de los primeros. Este principio establece que:

“Todos los países, grandes o pequeños, deben ocuparse con espíritu de cooperación y en pie de igualdad de las cuestiones internacionales relativas a la protección y mejoramiento del medio ambiente. Es indispensable cooperar, mediante acuerdos multilaterales o bilaterales o por otros medios apropiados, para controlar, evitar, reducir y eliminar eficazmente los efectos perjudiciales que las actividades que se realicen en cualquier esfera puedan tener para el medio ambiente, teniendo en cuenta debidamente la soberanía y los intereses de todos los Estados”.

Esta obligación se ha desarrollado en las normas internacionales de conservación del medio ambiente e incluye el deber de informar y consultar sobre las actividades perjudiciales para el medio ambiente de terceros Estados, cuya fuente se encuentra en el principio 19 de la Declaración de Río al establecer que:

“Los Estados deberán proporcionar la información pertinente, y notificar previamente y en forma oportuna, a los Estados que posiblemente resulten afectados por actividades que puedan tener considerables efectos ambientales transfronterizos adversos, y deberán celebrar consultas con esos Estados en una fecha temprana y de buena fe.”

Como lo indica Néstor Cafferatta, “los recursos naturales y los sistemas ecológicos compartidos serán utilizados en forma equitativa y racional. El tratamiento y mitigación de las emergencias ambientales de efectos transfronterizos serán desarrolladas en forma conjunta”. (2004, p. 29)

El principio de cooperación internacional o de buena vecindad, está estrechamente relacionado con la obligación de cooperar para investigar, identificar y evitar daños ambientales. La mayor parte de los tratados internacionales tienen disposiciones que requieren cooperación para producir e intercambiar información científica, técnica, socioeconómica y comercial. Debido a la importancia del intercambio de información, algunas convenciones crearon órganos internacionales separados con las funciones de generar y distribuir información. Además, muchas convenciones contienen disposiciones referentes al conocimiento científico, a los cambios atmosféricos, a la contaminación marina y a la preservación cultural.

El principio de la cooperación internacional en materia ambiental, establecida a través de organismos internacionales y las relaciones interestatales, permite reconocer a un conjunto normativo supranacional que constituye un marco de referencia legislativa. Tal cooperación se presenta como obligatoria y en el futuro ha de adquirir, sin duda, un grado deseable de evolución.

2.2.6.29 Principio de Ética Transgeneracional

Este principio se ve reflejado en la Declaración de Río, cuando en su numeral tercero afirma que:

“El derecho al desarrollo debe ejercerse en forma tal que responda equitativamente a las necesidades de desarrollo y ambientales de las generaciones presentes y futuras”.

De esta manera, dichas generaciones tendrían el derecho a heredar o recibir el planeta en un estado similar al presente, con las mismas posibilidades, la misma diversidad y, en definitiva, en el mismo buen estado. Como lo exponen López Sela y Ferro Negrete,

“Hemos descubierto que la naturaleza es vulnerable; por esta razón, el plano ético no puede alejarse de las relaciones entre el hombre y el ambiente. Así, surge la ética ambiental, como una concepción nueva de los deberes morales que deben existir en las relaciones del ser humano con su entorno”. (2006, p. 7)

Lo que busca este principio es que el ser humano realice sus actividades con responsabilidad, teniendo en cuenta la existencia de la naturaleza y pensando no sólo en las

consecuencias inmediatas, sino también en los efectos que el obrar del hombre produzca en las generaciones futuras. Y como lo señalan López Sela y Ferro Negrete,

“(…) El desarrollo científico y tecnológico ilimitado no constituye una causa necesaria de progreso humano, sino más bien de problemas éticos y sociales en torno al origen del desequilibrio ecológico; por ello, se impone encontrar una cultura, que equilibre el desarrollo científico y tecnológico con una salvaguarda ética que resulte capaz de dar una nueva responsabilidad” (2006, p. 8).

Es nuestra obligación tener presente que debemos responder por las acciones que realicemos y que pudieran causar daño no sólo a los seres humanos actuales, sino también al medio ambiente y a las generaciones futuras.

En referencia a este principio, se puede señalar que el Derecho Ambiental se desenvuelve y consolida dentro de un criterio de “solidaridad de la especie”, es decir, que su estudio e interpretación, tanto doctrinario como legal, no se satisface únicamente en una valoración temporal de la realidad que comprende, sino que busca armonizar los intereses de desarrollo y calidad de vida de las generaciones presentes, sin arriesgar o comprometer la oportunidad y niveles de bienestar y progreso de las futuras generaciones. Lo cual significa, que el Derecho Ambiental fluye y crece dentro de un marco de criterios de ética, justicia y equidad, no únicamente de tipo sincrónica, sino que también de carácter diacrónica, es decir, con los que aún no han nacido y que por lo tanto no tienen posibilidad alguna para expresarse.

2.2.6.30 Principio de Interdependencia Ecológica o Extraterritorialidad

El Principio 25 de la Declaración de Río establece que: “La paz, el desarrollo y la protección del medio ambiente son interdependientes e inseparables”.

La interdependencia entre las naciones se ha incrementado de manera considerable desde finales del siglo XX hasta nuestros días. Los intercambios comerciales, financieros, culturales y jurídicos; así como los complejos problemas que ofrecen el comercio, el turismo, el aprovechamiento y la explotación de los recursos naturales y la creación de nuevas tecnologías, han afectado, en mayor o menor medida, a todos los países del orbe; propiciando que la comunidad internacional se organice por medio de reglas para resolverlos de manera pacífica y armónica. En este sentido, los tratados internacionales han desempeñado un papel primordial en la conformación de nuestro ordenamiento jurídico interno, y en la determinación de los diferentes modelos de desarrollo económico. Los compromisos adoptados por los distintos Estados al celebrar dichos tratados, han motivado, en diferentes épocas, la expedición de nuevas leyes en diversos ámbitos de la regulación de las actividades humanas, así como una serie de reformas a los ordenamientos existentes. Lo anterior se puede extraer del principio número dos de la Declaración de Río, cuando establece lo siguiente:

“De conformidad con la Carta de las Naciones Unidas y los principios del derecho internacional, los Estados tienen el derecho soberano de aprovechar sus propios recursos según sus propias políticas ambientales y de desarrollo, y la responsabilidad de velar por que las actividades realizadas dentro de su jurisdicción o bajo su control no causen daños al medio ambiente de otros Estados o de zonas que están fuera de los límites de la jurisdicción nacional”.

En materia de protección del medio ambiente y de aprovechamiento, conservación, preservación y protección de los recursos naturales, se han suscrito un número importante de tratados y acuerdos internacionales, bilaterales y multilaterales, que han sentado las bases del desarrollo de nuestra legislación ambiental. Como lo expone Arnoldo Morán,

“Muchas de las normas que se aplican en un país tienen consecuencias mucho más allá de sus fronteras. Entonces debemos tener la conciencia de percibir que el Derecho Ambiental al contrario que lo que sucede en la mayoría de las ramas del Derecho como el civil, penal, entre otros; exceda los límites espaciales de validez de las normas que se tengan en este campo, por lo que las fronteras de lo ambiental tienen un carácter internacional que afecta a todos los estados miembros de este planeta”. (2011, p. 65)

Así las cosas, la reorientación de las decisiones a nivel planetario hacia la preservación ecológica y el desarrollo sostenible, deben consensuarse y compartirse; requiriendo esfuerzos adicionales que deben ser soportados por todos, principalmente por los países industrializados, como se puede principio número seis de la Declaración de Río al establecer que:

“Se debe dar especial prioridad a la situación y las necesidades especiales de los países en desarrollo, en particular los países menos adelantados y los más vulnerables desde el punto de vista ambiental. En las medidas internacionales que se adopten con respecto al medio ambiente y al desarrollo también se deberían tener en cuenta los intereses y las necesidades de todos los países”.

En síntesis, se debe tener presente que el alcance de la normativa ambientalista busca un fin que va más allá de cualquier delimitación política de determinado país. Esto por cuanto al proteger los recursos y bienes ambientales que se encuentran dentro de su territorio, cada país vela porque las actividades, que podrían causar un daño ambiental a los estados vecinos, no se realicen.

2.2.6.31 Principio de Responsabilidad Común pero Diferenciada

El Ambiente es patrimonio común de todos los habitantes de la Tierra, razón por la cual se deben respetar y obedecer las leyes naturales; para de esta manera aspirar a la íntegra dignidad humana. Este fundamento fue establecido en el principio 7 de la Declaración de Río que enuncia:

“Los Estados deberán cooperar con espíritu de solidaridad mundial para conservar, proteger y restablecer la salud y la integridad del ecosistema de la Tierra. En vista de que han contribuido en distinta medida a la degradación del medio ambiente mundial, los Estados tienen responsabilidades comunes pero diferenciadas. Los países desarrollados reconocen la responsabilidad que les cabe en la búsqueda internacional del desarrollo sostenible, en vista de las presiones que sus sociedades ejercen en el medio ambiente mundial y de las tecnologías y los recursos financieros de que disponen”.

Para un mejor análisis del contenido de este principio, López Sela y Ferro Negrete, hacen una diferenciación entre la responsabilidad común de todos los Estados y por otra parte, la cuota de responsabilidad que tiene cada uno, en cuanto a la degradación del medio ambiente; y exponen lo siguiente:

“Su contenido lo podemos dividir en dos partes: la primera, en la responsabilidad común de todos los Estados en la degradación del medio ambiente, en virtud de que cada uno ha contribuido a ella, y en el deber de no dañar el ambiente en el futuro, cooperando para solucionar las consecuencias presentes de la degradación ambiental; la segunda parte consiste en la distinta medida en que los Estados han contribuido a la degradación del medio ambiente, lo que hace la diferenciación de responsabilidades con especial énfasis a la correspondiente a los países desarrollados, quienes han reconocido internacionalmente la responsabilidad que les atañe”. (2006, p. 96)

El contenido de este principio fue planteado particularmente por la mayoría de los países en vías de desarrollo, que tomaron como antecedente las manifestaciones emanadas de la Declaración de Estocolmo y las consideraron con escepticismo, ya que, como lo indica Víctor Urquidí,

“Juzgaron que la responsabilidad del deterioro ambiental debía fincarse no en el resultado de su propia actividad económica, sino en el de las naciones que habían alcanzado ya grados avanzados de industrialización y, de paso, de explotación de los recursos naturales del planeta...” (2000, p. 43-44).

De esta manera, se estableció que la responsabilidad común, no corresponde en partes iguales, sino que se tiene que tomar en consideración el daño ambiental que cada Estado realiza, siendo responsables en parte proporcional al daño ambiental causado.

2.2.6.32 Principio de Regulación Jurídica Integral

El derecho ambiental está conformado por un gran número de ordenamientos y disposiciones jurídicas que se han expedido en momentos históricos distintos, de acuerdo con los diversos modelos de desarrollo; y como lo expone López Sela y Ferro Negrete, “por esa razón, carecen del vínculo que los ordene y dirija hacia el fin último, que es la protección del medio ambiente de manera única e integral”. (2006, p. 125)

Razón por la cual es necesario lograr una armonización y unificación de las legislaciones de los diferentes Estados; en virtud de que el Ambiente es patrimonio común de todos los habitantes de la Tierra, razón por la cual se deben respetar y obedecer las leyes naturales. Como lo explica Néstor Cafferatta,

“Este principio consiste, por un lado, en la armonización y unificación de las legislaciones a nivel internacional, es decir los regímenes jurídicos de los diferentes Estados y regiones del planeta, en relación a las normas jurídicas ambientales internacionales, destinadas a la prevención, represión, defensa, conservación, mejoramiento y restauración. Y por otro, en la capacidad tanto del legislador como del juez de tener una perspectiva macroscópica e integradora del ambiente, debido a la fragmentariedad de las normas ambientales”. (2004, p. 36)

Como se puede ver, este principio de regulación jurídica integral, exige del legislador en primer término, y del intérprete en la fase de aplicación; tener una perspectiva macroscópica e integradora. Este principio se desprende a su vez de los principios once y trece de la Declaración de Río, los cuales establecen lo siguiente:

Principio 11: Los Estados deberán promulgar leyes eficaces sobre el medio ambiente. Las normas, los objetivos de ordenación y las prioridades ambientales deberían reflejar el contexto ambiental y de desarrollo al que se aplican. Las

normas aplicadas por algunos países pueden resultar inadecuadas y representar un costo social y económico injustificado para otros países, en particular los países en desarrollo.

Principio 13: Los Estados deberán desarrollar la legislación nacional relativa a la responsabilidad y la indemnización respecto de las víctimas de la contaminación y otros daños ambientales. Los Estados deberán cooperar asimismo de manera expedita y más decidida en la elaboración de nuevas leyes internacionales sobre responsabilidad e indemnización por los efectos adversos de los daños ambientales causados por las actividades realizadas dentro de su jurisdicción, o bajo su control, en zonas situadas fuera de su jurisdicción.

En síntesis, como lo señala Silvia Jaquenod “el Derecho Ambiental, se orienta a lograr la protección de todos los elementos que integran el ambiente natural y humano, mediante un conjunto integral de disposiciones jurídicas que, por su naturaleza interdisciplinar, no admiten regímenes divididos y recíprocamente se condicionan e influyen, en el ámbito de todas la ramas jurídicas y científicas existentes”. (1991, p. 351)

2.2.6.33 Principio de Conjunción

En el campo del derecho, tradicionalmente se distingue entre el derecho público, que se ocupa de las relaciones de los poderes entre sí y de estos para con la ciudadanía; y por otro lado, el derecho privado que rige las relaciones de los privados entre sí.

Hoy en día dicha distinción —dado los avances de las ciencias jurídicas— está cada día más obsoleta, no solo por las nuevas realidades que deben ser regidas por el derecho, sino que además “han surgido intereses que son públicos y/o privados, pero que al

afectar a masas de ciudadanos y al conjunto de bienes en general, se convierten en colectivos sin llegar a ser exclusivamente públicos” y este es justamente el caso del medio ambiente. Así mismo, la tratadista Silvia Jaquenod agrega que: “El Derecho Ambiental, sustancialmente público y privado a la vez, en cuanto protector de intereses colectivos, de carácter esencialmente preventivo y transnacional, se perfila como una combinación de reglas e instrumentos jurídicos que se orientan a lograr la protección de todos los elementos que integran el ambiente natural y humano, mediante un conjunto integral de disposiciones jurídicas que, por su naturaleza interdisciplinar no admiten regímenes divididos”. (1991, p. 351)

Es así como en el derecho ambiental, se entrelazan normas tanto de derecho público como privado; agrega Silvia Jaquenod,

“Así, este principio rector vuelca su efectividad al servicio de la regulación de los diferentes elementos y procesos naturales que componen el ambiente natural y humano. Por ello el ordenamiento ambiental se caracteriza por ser sistémico, en tanto que la regulación de conductas que determina no se realiza aisladamente, sino considerando el comportamiento de los elementos naturales y de las distintas interacciones, como consecuencia de las actuaciones del hombre”. (1991, p. 383)

Como se ha establecido por la declaración de Río y la Agenda XXI —el Programa de Acción de la Conferencia de Río' 92—, que constituyen una verdadera constitución ambiental planetaria, con derechos y obligaciones ineludibles para los Estados, que aun cuando sus normas no se hayan generado como obligatorias y operativas; los propios Estados las han adoptado como compromiso de naturaleza irreversible, sin necesidad de la incorporación a sus legislaciones; todo ello para cumplir con el poderoso mandato

de la Conferencia de Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente y Desarrollo; el cual es poner fin a la degradación del ambiente. De estos textos normativos, surge en el Derecho Ambiental Internacional, la convergencia de normas de derecho administrativo, penal, procesal, de derecho civil y comercial; pero también de prescripciones de las ciencias naturales, las biológicas, las físicas y las económicas, de allí que el ordenamiento ambiental se caracteriza por ser sistémico, donde las disposiciones y normas internacionales, en general, están al servicio de la regulación de los diferentes elementos y procesos naturales que componen el Ambiente natural y humano. La regulación de conductas internacionales no se realiza aisladamente, sino teniendo en cuenta el comportamiento de los elementos naturales y las interacciones determinadas en ellos como consecuencia de la actividad humana y natural. Como lo establece el artículo 53 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados del 23 de Mayo de 1969, al decir que:

"Es nulo todo tratado que, en el momento de su celebración, esté en oposición con una norma imperativa de derecho internacional general. Para los efectos de la presente Convención, una norma imperativa de derecho internacional general es una norma aceptada y reconocida por la comunidad internacional de Estados en su conjunto como norma que no admite acuerdo en contrario y que sólo puede ser modificada por una norma ulterior de derecho internacional general que tenga el mismo carácter".

En síntesis, el principio de conjunción significa la unión en un mismo orden jurídico ambiental, de la norma internacional y la nacional, debido a que la internacional es cada vez más nacional, cada vez más local, y de aplicación inmediata. Donde la norma am-

biental internacional es "*ius cogens*", una norma imperativa de carácter internacional que no puede ser dejada de lado, sino por otra norma de la misma naturaleza.

2.2.6.34 Principio de No Regresión Ambiental

Mario Peña expone que este principio, "enuncia que la normativa y la jurisprudencia ambiental no deberían ser revisadas si esto implicare retroceder respecto a los niveles de protección alcanzados con anterioridad" (2013, p. 12). Además la Sala Constitucional ha dicho que:

"La Constitución Política establece que el Estado debe garantizar, defender y preservar ese derecho. Prima facie garantizar es asegurar y proteger el derecho contra algún riesgo o necesidad, defender es vedar, prohibir e impedir toda actividad que atente contra el derecho, y preservar es una acción dirigida a poner a cubierto anticipadamente el derecho de posibles peligros a efectos de hacerlo perdurar para futuras generaciones. El Estado debe asumir un doble comportamiento de hacer y de no hacer; por un lado debe abstenerse de atentar él mismo contra el derecho a contar con un ambiente sano y ecológicamente equilibrado, y por otro lado, debe asumir la tarea de dictar las medidas que permitan cumplir con los requerimientos constitucionales". (Voto número 1999-644 del 29 de enero de 1999)

Por lo tanto, este principio tiene como finalidad, según Mario Peña, de evitar la supresión normativa o la reducción de sus exigencias; por intereses contrarios que no logren demostrar ser jurídicamente superiores al interés público ambiental, ya que en muchas ocasiones, dichas regresiones pueden llegar a tener como consecuencia daños ambientales irreversibles o de difícil reparación". (2013, p. 12)

Al respecto de este principio, Berros y Sbresso indican que:

“El principio de no regresión implica necesariamente una obligación negativa de no hacer; de esta forma el nivel de protección ambiental ya alcanzado debe ser respetado, no disminuido, sino incrementado. La principal obligación que conlleva su correcta aplicación es la de no retroceder, no afectar los umbrales y estándares de protección ambiental ya adquiridos; no derogar o modificar normativa vigente en la medida que esto conlleve disminuir, menoscabar o de cualquier forma afectar negativamente el nivel actual de protección; además no vulnerar el derecho de las futuras generaciones a gozar de un ambiente sano y ecológicamente ecológico, ni disminuir el patrimonio a transmitir a las generaciones futuras como garantía de progreso. Por ello, la prohibición de regresividad funciona como una garantía sustantiva, que protege a los titulares de derechos frente a normas o políticas regresivas, vedando al Estado el “dar un paso hacia atrás”. (2011, p. 4)

Debido al carácter finalista del Derecho Ambiental y siendo sus objetivos, la tutela de la vida, la salud y el equilibrio ecológico, a través de normas jurídicas que busquen aumentar la biodiversidad y disminuir la contaminación; este principio únicamente podrá ser eficaz cuando las modificaciones que le afecten, impliquen un medio ambiente mejor y no peor que el anterior.

Este principio a primera luz no aparece expresa o taxativamente plasmado en ninguna de las Declaraciones de Principios, Convenios o Tratados ambientales; sin embargo, encuentra su mayor desarrollo y aplicación a nivel internacional, a partir del Derecho Internacional de los Derechos Humanos, como contracara del principio de progresión. De esta manera, es posible deducir su contenido, alcances y limitaciones acudiendo al Derecho Internacional Ambiental, Derecho Internacional de los Derechos Humanos,

Derecho Internacional regulador del Libre Comercio y las Inversiones; a la misma Constitución Política, a la normativa interna, y en especial, a la jurisprudencia emanada de la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia; que en la resolución número 13367-2012 desarrolla el principio de no regresividad como:

“Una garantía sustantiva de los derechos ambientales, que prohíbe al Estado adoptar medidas, políticas ni aprobar normas que empeoren, sin justificación razonable ni proporcionada, los derechos alcanzados con anterioridad, derivándolo de los principios de progresividad de los derechos humanos, objetivación de la tutela ambiental e irretroactividad de las normas”.

De esta forma y a manera de ejemplos, la reducción territorial o el cambio/rebaja de categoría de manejo de un Área Silvestre Protegida, la introducción de mínimos de tolerancia más elevados o variación de estándares y umbrales ambientales sin sustento técnico-científico que lo justifique, o bien, la omisión al deber de desarrollar vía legal o reglamentaria normas ambientales; así como la falta de aplicación sostenida y recurrente de la legislación ambiental, constituyen claras violaciones al principio de no regresión. Sin embargo, sobre este principio, en la sentencia número 5616-2015 de la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica se indica que:

“Como todo principio de derecho, la prohibición de regresividad ambiental no es ilimitada ni mucho menos irrestricta, encontrándose condicionada de forma general por la totalidad del elenco de derechos fundamentales con los que el derecho a un ambiente sano y equilibrado debe coexistir en justo equilibrio, y de forma específica, por los principios de razonabilidad y proporcionalidad, por las reglas unívocas de la ciencia y la técnica, por el deber de tutela del interés público ambiental, por los principios de desarrollo sostenible y uso racional, pre-

cautorio o evitación prudente, y por la vinculatoriedad de la normativa ambiental”.

De esta forma, las medidas regresivas que pueden afectar derechos ambientales no están prohibidas *per se* a los Estados, y bajo ciertas circunstancias muy calificadas, encuentran justificación y validez a la luz del derecho internacional de los derechos humanos. Sin embargo, se hace necesaria la consagración expresa del principio de no regresión en el contexto de la protección del medio ambiente; en la medida que si queremos lograr una rápida y eficaz implementación del desarrollo sostenible es esencial hacer progresar el derecho ambiental e integrarlo mejor en las otras ramas de nuestra disciplina jurídica.

2.2.7 Medidas Adoptadas en el Extranjero para Reducir el Consumo de Bolsas Plásticas Desechables

En las últimas décadas la preocupación por la contaminación, la sobre-explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente cobró protagonismo en la agenda pública de los estados; y por otra parte, el vínculo entre desarrollo, política económica y medio ambiente se hizo evidente, al surgir el concepto de desarrollo sostenible.

A medida que el concepto de sustentabilidad se incorpora en las políticas públicas, y los gobiernos buscan instrumentos que logren empatar el desarrollo económico, con la preservación del medio ambiente; durante los últimos años, diferentes países han incluido en sus legislaciones más de 60 impuestos ambientales, restricciones y/o prohibi-

ciones; que buscan reducir o eliminar aquellas prácticas o productos, que se considera tienen un impacto negativo sobre el medio ambiente. Entre estos productos las bolsas de plástico para el acarreo de mercancías, se han convertido en un tema de interés creciente en la agenda ambiental internacional. La bolsa de plástico desechable es uno de los productos más impopulares dentro del debate ambientalista; convirtiéndola dentro de la discusión mediática sobre el problema de los residuos sólidos, en un símbolo del consumismo de las sociedades modernas debido a que “las bolsas de plástico son crecientemente percibidas como peligros ambientales que amenazan el bienestar del ser humano y de los animales, en lugar de una comodidad moderna” (Clapp y Swanton, 2009, p. 315).

En los últimos años, la lista de países que se suman a regular la insostenible práctica de la entrega gratuita de bolsas plásticas desechables, es cada vez más numerosa; y se presentan algunos ejemplos de cómo, de acuerdo con su tradición legislativa y su contexto socioeconómico, diversos países han enfrentado el creciente interés público, por el problema que representa la presencia de bolsas de plástico en el ambiente, a través de diversos instrumentos de regulación. Como lo explica Dikgang, Leiman y Visser:

“La regulación ha tomado diversas formas, que van desde acuerdos voluntarios e impuestos, hasta una prohibición total o parcial de las bolsas de plástico convencionales. Los acuerdos voluntarios son mecanismos de adhesión voluntaria, que generalmente involucran a productores, distribuidores e incluso consumidores de bolsas de plástico y otros materiales de empaque. Estos acuerdos pueden ser de tipo regional o nacional y tienen como principal propósito, promover prácticas de reducción, reutilización y reciclaje del plástico entre la sociedad.

Los códigos de conducta, normas, campañas de educación y concientización, desarrollo de infraestructura, mercados y prácticas para el reciclaje; así como cobros no forzosos a los consumidores por las bolsas de plástico; son algunas de las formas que dichos acuerdos pueden tomar. Por su parte, los impuestos son gravámenes obligatorios incluidos en la legislación hacendaria de las ciudades, regiones o países. Éstos pueden ser aplicados de forma directa, si el cobro se realiza a los consumidores finales, o de forma indirecta, si el cobro está incluido en alguna parte de la cadena productiva de las bolsas de plástico, y generalmente, no son identificables por el consumidor final. Finalmente, la prohibición, total o parcial de los plásticos, puede darse en alguna parte específica de la cadena de producción, en toda la cadena o por especificaciones técnicas de la bolsa.” (2010, p. 2)

En diversos países se han dictado leyes para prohibir o restringir el uso (distribución, venta, etc.) de bolsas plásticas desechables, tanto a nivel federal como nacional, estatal, provincial o regional, local o municipal. Asimismo, la mayoría de las normativas son de carácter legal, y unas pocas de orden administrativo.

Desde el punto de vista material, las normativas establecen variadas medidas, las que se han clasificado en los siguientes tipos de normas:

1. Los países que prohíben total o parcialmente el uso de bolsas plásticas:

Dentro de este grupo encontramos por ejemplo las normativas de Argentina, Australia, Canadá, y México; pero sólo circunscrita a estados o provincias determinadas. Generalmente la prohibición va acompañada de otras medidas, tales como el cobro por el suministro de otro tipo de bolsas, como el caso de Australia; o la implementación de programas de manejo (reducción, reciclaje y reutilización) de las bolsas de plástico como el caso de México.

2. Los países que establecen un impuesto o tasa, a cargo de las empresas:

De los países revisados, sólo Dinamarca cuenta con un impuesto a cargo de las propias empresas, sea a nivel de comercio minorista como de importadores y manufactureros, además de ser una de las primeras legislaciones sobre la materia.

3. Los países que establecen un impuesto o tasa, a cargo del consumidor:

Tanto el Reino Unido (incluyendo Inglaterra a partir del 2015) como Irlanda, son ejemplos que cuentan con impuestos que gravan a los consumidores o clientes de los establecimientos que proveen de bolsas plásticas. En el caso de Irlanda, implementaron el *PlasTax*. Por su parte, en el Reino Unido el ejemplo de Inglaterra con la inclusión de una tasa obligatoria de cinco peniques por bolsa, así como el caso de Gales, Irlanda del Norte y Escocia que siguen iniciativas similares.

4. Los países donde coexisten normas de prohibición parcial e impuesto:

Casos como los de China, España, Francia y EE.UU. cuentan con diversidad de normas sobre la materia. En el caso de China y Francia, la legislación nacional cuenta con ambas opciones; en España se contempla la sustitución progresiva de las mismas hasta el 2018 a nivel nacional y la imposición de tasas a nivel autonómico; en EE.UU., California ha establecido la prohibición total, siendo la legislación municipal variada en estos términos.

5. Los países donde existen sólo programas voluntarios de cobro de tasas por parte del comercio minorista:

Este es el caso de Alemania, que no cuenta con regulación sobre la materia, ni a nivel federal ni de *Länder* (región).

Para lograr una mejor comprensión del tema, es importante desarrollar algunos de los ejemplos de países que han implementado medias para mitigar la contaminación ambiental que causan las bolsas plásticas, dentro de los que se pueden mencionar los siguientes:

2.2.7.1 Bangladesh

El caso de este país es interesante, por ser el primer lugar en donde se legisló en contra del uso de la bolsa de plástico. El gobierno de este país decidió establecer una prohibición total de las bolsas de plástico, luego de que éstas fueran señaladas como una de las principales causas de las severas inundaciones sufridas por este país (*Environment Protection and Heritage Council EPHC, 2002*). A partir de marzo del 2002 se prohibió la producción y distribución de todas las bolsas de plástico. En principio, esta prohibición entró en vigor sólo en la capital, Dhaka, pero luego fue poco a poco extendiéndose a todas las ciudades del país. Para Clapp y Swatson,

“El tamaño relativamente pequeño de la industria del plástico limitaba su poder estructural, una pobre organización de la industria minó su poder instrumental y la fuerza del sentimiento anti-bolsas, derivado de la percepción del daño que éstas ocasionaban a la salud humana y a la seguridad de todos. Lo anterior en

combinación con la falta de un servicio de recolección de basura eficiente e infraestructura para establecer una industria del reciclado, limitaron el poder de cabildeo de la industria”. (2009, p. 315 – 332)

Así, en Bangladesh, ante el limitado poder de la industria y su inhabilidad para articular respuestas a los señalamientos a las bolsas de plástico como elementos de riesgo, el sentimiento anti-bolsa se materializó en una ley que las prohibió totalmente.

2.2.7.2 Senegal

En Senegal entró en vigor desde el año 2016, una ley adoptada por el Parlamento senegalés, destinada a proteger el medio ambiente y la fauna del país. La nueva ley prohíbe la producción, importación, venta y distribución de estas bolsas en todo el territorio nacional; ya que en los últimos años se habían convertido en un gran problema debido a su extendido uso.

La multa en caso de incumplimiento puede ascender hasta \$33.000 dólares y una pena de seis meses de prisión.

Otros países de la zona como Mali, Mauritania, Togo, Costa de Marfil, Burkina Faso, Guinea Bissau y Níger siguen el mismo ejemplo que Senegal y tampoco permiten el uso de bolsas de plástico desechables.

2.2.7.3 Sudáfrica

En 2002 el gobierno de Sudáfrica y representantes de la industria firmaron un acuerdo para regular el uso de la bolsa de plástico con el objetivo de reducir su uso en un 50%.

El nivel del gravamen cobrado en Sudáfrica a las bolsas de plástico es muy bajo; pues aunque se puede considerar que tuvo éxito en un principio, luego de presiones por parte de la industria, el gobierno decidió disminuir el monto del impuesto. “En consecuencia, la señal de precio que se pretendía enviar al mercado para cambiar el comportamiento de los consumidores perdió fuerza” (Dikgang, 2010, p. 1).

2.2.7.4 Australia

No existe en este país una legislación nacional, sino que la prohibición de las bolsas plásticas, se aplica a través de normativas estatales; vigentes en cuatro estados: Tasmania, Australia del sur, el territorio del norte y el territorio de la capital australiana.

El gobierno del Territorio de la Capital Australiana (ACT, por sus siglas en inglés) prohibió a todos los comerciantes minoristas proveer bolsas plásticas no reutilizables de polietileno (de 35 micrones o menos), para llevar mercaderías, desde el 1 de noviembre de 2011. Sin embargo, los comerciantes podrán cobrar por el suministro de otro tipo de bolsas. Asimismo, no están prohibidas: las bolsas barrera (dispensadas por un rollo, para colocar artículos tales como fruta y verduras sueltas), bolsas de compras más pesadas, generalmente usadas por las tiendas de ropa y grandes almacenes; bolsas resistentes, diseñadas para reutilización múltiple, tales como las bolsas ecológicas, bolsas biodegradables compostables (convertibles en abono) que cumplen con la Norma Australiana; bolsas de papel y bolsas a la venta para la basura.

2.2.7.5 China

En China, en la década de 1990 y debido a la generalizada contaminación por bolsas de plástico, unas pocas ciudades y provincias trataron de introducir políticas para limitar su uso, pero la deficiente aplicación condujo a un éxito limitado.

Desde el 1° de junio de 2008, dos meses antes de iniciarse los Juegos Olímpicos de Verano en Beijing, se dictó en China una regulación nacional prohibiendo a las empresas la fabricación, venta o uso de bolsas plásticas de menos de 0,025 milímetros de espesor.

Esta norma, emitida por el Consejo de Estado de China (que constituye el más alto nivel de regulación administrativa), permite la venta de las bolsas de plástico más duraderas en mercados y tiendas (las cuales también se cobran). Asimismo, solicita a la población un retorno a las bolsas de tela y a las canastas de compras para reducir el uso de las bolsas plásticas.

La norma también insta a los recolectores de residuos a intensificar los esfuerzos de reciclaje para reducir la cantidad de bolsas quemadas o enterradas y a las autoridades financieras les solicita considerar medidas fiscales para desalentar la producción y venta de estas bolsas.

Según datos del China Daily, en el año 2013, luego de 5 años de dictada la norma de prohibición, la Comisión Nacional de Desarrollo y Reforma (NDRC, por sus siglas en inglés), máximo órgano de planificación económica de China, emitió un estudio señalando que ésta habría permitido la reducción en el consumo de por lo menos 67 mil mi-

llones de bolsas (más de dos tercios del consumo previo), ahorrando un equivalente de 6 millones de toneladas de petróleo.

Se estima que el nivel de cumplimiento de la regulación que prohíbe el uso de la bolsa no alcanza el 20% en algunos lugares de la China rural y el cumplimiento en mercados sobre ruedas es menor al 5%.

Por otro lado, para hacer cumplir la norma, se reunió y entrenó a más de 600,000 inspectores para revisar más de 250,000 tiendas departamentales y supermercados. Por otra parte, más de 800,000 puestos de trabajo relacionados con la industria del plástico se han perdido.

2.2.7.6 Irlanda

De acuerdo a una regulación del Ministerio del Medio Ambiente (S.I. No. 605/2001 Waste Management Environmental Levy Regulations) de 2001, a partir del 4 de marzo de 2002 se introdujo un impuesto o "*PlasTax*" de 15 centavos de euro por cada bolsa de plástico. Desde julio de 2007, las autoridades irlandesas decidieron incrementar dicho impuesto a 22 centavos de euro, debido a un leve incremento en el uso de bolsas plásticas entre 2005 y 2006.

El impuesto pagado por el consumidor, se aplica tanto a las bolsas de plástico biodegradables como a las tradicionales; expandidas en tiendas, supermercados y otros lugares públicos.

Sin embargo, existen excepciones al impuesto, como el caso de las bolsas reutilizables vendidas a más de 70 centavos de euro, las bolsas pequeñas usadas para el empaque

de productos agrícolas, carnes frescas, hielo, frutas y verduras, y para las bolsas utilizadas en aviones y barcos.

Los ingresos de dicho impuesto, junto a los del impuesto por residuos, van dirigidos al Fondo del Medio Ambiente, administrado por el Ministerio del Medio Ambiente.

Según datos del Department of Housing, Planning, Community and Local Government de Irlanda, se calcula que después de la entrada en vigor del impuesto, la utilización de bolsas de plástico cayó en un 90%.

En el periodo que antecedió al impuesto, las bolsas de plástico representaban 5% del total de desechos. Este porcentaje disminuyó al 0.32% en 2002, 0.25% en 2003 y 0.22% en 2004 (Dikgang, 2010, p. 3).

Uno de los factores que explica el éxito del impuesto a las bolsas de plástico en Irlanda, fue el consenso social sobre la necesidad del impuesto, sobre todo, a través de una campaña publicitaria en la que se explicaban tanto los impactos negativos de las bolsas sobre el medio ambiente, como las repercusiones económicas que ocasionan. Además, “en la campaña publicitaria se hizo énfasis sobre la necesidad de introducir un cobro por ellas, cuyo monto fuera lo necesario para evitar que la gente hiciera una disposición incorrecta de las bolsas de plástico” (Convery, 2007, p. 11).

Finalmente, se explicó a los ciudadanos que el dinero recaudado por concepto de este impuesto, sería canalizado a un fondo que se destinaría para financiar programas de carácter ambiental.

Otro factor determinante del éxito del Plastax, es que la mayoría de las bolsas plásticas en Irlanda eran de importación; es decir, no hubo una industria que se opusiera al im-

puesto al ver afectados sus intereses, ni un detrimento del bienestar social causado por la pérdida de empleos por la disminución en el consumo de este bien.

“Se estima que en 1999, 79% de las bolsas que se consumían en Irlanda eran importadas y el 11% eran producidas por cuatro empresas que operaban en el país. Desde la aplicación del impuesto sólo una de ellas se vio forzada a salir del mercado, causando la pérdida de 26 puestos de trabajo”. (Fehiley, 1999, citado en Convery, 2007, p. 1-11)

2.2.7.7 Dinamarca

A partir de 1994, en Dinamarca se estableció un impuesto sobre los materiales de empaque, a cargo de los comerciantes minoristas. Éste derivó, en el año 2005, en uno sobre los residuos en general.

En este país, los fabricantes e importadores de bolsas de plástico, están obligados a pagar un impuesto basado en el peso de las bolsas. Los minoristas, a su vez, compran las bolsas de plástico a precios superiores en virtud del impuesto. Estos últimos, no están obligados a trasladar el impuesto a sus clientes, pero algunos, especialmente los supermercados, trasladan dicha carga a los consumidores.

De acuerdo a un artículo de prensa de 2011, luego de establecido el impuesto de 5,80 dólares por kilogramo, los consumidores daneses pasaron de utilizar cerca de 750 millones de bolsas al año en 1993, a 300 millones en 1995 (GEJI 2009).

2.2.7.8 Italia

Desde el año 2010 obligan al comercio y a todas las tiendas a contar con bolsas realizadas de tela, papel o plástico reciclado.

En Italia, hoy en día muchos negocios y cadenas comerciales están aplicando la norma UNI-EN 13432, sustituyendo las bolsas de polietileno por aquellas biodegradables que privilegian la utilización de materias primas acordes; las llamadas “bolsas verdes” producidas según la norma de referencia que según datos de Environmental Technologies Inc. (“EPI”),

“Está relacionada con el desempeño de los plásticos en la producción de compostaje comercial, no siendo pues estándares de biodegradación. Este tipo de estándar fue desarrollado para polímeros hidro-biodegradables en los cuales el mecanismo que induce la biodegradación está basado en su reacción con el agua”.

Así las cosas, a partir de la Ley 296 del 27 de diciembre de 2006 (Ley Financiera para el 2007), se estableció en Italia la prohibición de la comercialización de bolsas no biodegradables para la entrega de mercadería. Sin embargo a partir de la Ley 102 del 3 de agosto de 2009, la fecha fue prorrogada hasta el 1° de enero de 2011.

En virtud de ello, algunas administraciones públicas, en particular los municipios, están trabajando en forma anticipada a la entrada en vigor de la Ley nacional.

En el caso de la Región Piemonte, a través de acuerdos firmados con cadenas de supermercados se premiaba con descuentos a los ciudadanos que realizaran sus compras con bolsas reutilizables, anticipando la prohibición de las bolsas de plástico a partir de enero de 2011.

Los ciudadanos que se presentaran en las cajas de los supermercados y exhibieran la bolsa reutilizable con toda la mercadería comprada, disponían de la posibilidad de obtener un descuento de 5 euros.

Cabe señalar el alto grado de participación e involucramiento del sector comercial, siendo más de 300 los supermercados adheridos a esta iniciativa regional; cuyo slogan publicitario y de sensibilización encabezaba la campaña diciendo: “Nessuna scusa, la borsa si riusa” (ninguna excusa, la bolsa se reutiliza).

Asimismo la Ciudad de Torino, también perteneciente a la Región Piemonte; una de las pioneras en afrontar la gestión de bolsas plásticas, inició un programa que prevé la prohibición gradual de distribución de bolsas de polietileno para realizar compras.

Otro ejemplo que muestra los avances respecto de la utilización de bolsas biodegradables en Italia es el de la Región Lombardía, particularmente en la Provincia de Milano. Esta última desarrolló un proyecto con el fin de reducir el uso de bolsas plásticas desde el origen. En abril de 2009, la provincia junto a cadenas de súper e hipermercados y compañías de logística, pusieron a disponibilidad de los consumidores 2,5 millones de bolsas biodegradables. Las mencionadas bolsas son de un material llamado “Mater-Bi”, fabricado con recursos renovables de origen agrícola que garantiza una resistencia física similar a las bolsas plásticas convencionales.

Este tipo de iniciativas representan el primer paso de una colaboración que involucra actores importantes en el ciclo de emisión de residuos plásticos; para lo cual se utiliza una campaña de sensibilización, involucrando el comportamiento de productores, distribuidores y consumidores.

Las cadenas comerciales involucradas lo ven hoy en día como un deber y no como una ventaja comercial a ser utilizada publicitariamente.

2.2.7.9 Inglaterra

El 14 de septiembre de 2013, el Viceprimer Ministro, Nick Clegg, anunció en Inglaterra la imposición de una tasa obligatoria de cinco peniques por el uso de bolsas plásticas desechables, que entraría en vigor en 2015.

La recaudación proveniente de esta tasa, que sólo se aplicará a los supermercados y grandes tiendas, se destinará a obras de caridad.

Según datos del 2014 del Waste & Resources Action Programme, Inglaterra ha conseguido reducir el uso de bolsas de plástico en un 85% en un año tras la implantación de una tasa de 5 peniques por bolsa, demostrando la eficacia de este tipo de medidas para reducir las grandes cantidades de bolsas de plástico procedentes de supermercados e incrementar el uso de bolsas reutilizables.

Solamente en los primeros seis meses, y solamente en los 7 mayores supermercados, esta nueva tasa ha evitado que 500 millones de bolsas de plástico terminen en la basura o en el medio ambiente.

La cadena de supermercados Tesco registró una reducción del 78% en el consumo de bolsas de plástico. Se notó un cambio mayor en los clientes de compra online, en donde el 50% de los compradores prefieren sus envíos sin bolsas.

La norma sólo afecta a grandes tiendas (de más de 250 empleados) y a las bolsas de menos de 70 micras (0.7 mm) de espesor. Este impuesto sigue a iniciativas similares

implantadas en la región: en Irlanda en 2002, en Gales en 2011, en Irlanda del Norte en 2013 y en Escocia en 2014, con reducciones del 95%, 76%, 71% y el 80% respectivamente en el primer año.

2.2.7.10 España

A nivel legal nacional, en el año 2011, la Ley 22/2011 de Residuos y Suelos Contaminados estableció un calendario para la sustitución progresiva de las bolsas de plástico desechables no biodegradables, hasta su total prohibición en el año 2018. También esta ley estableció que, a partir de enero de 2015, las bolsas plásticas que se distribuyan deban tener un mensaje alusivo al daño al medio ambiente que producirían.

Asimismo, entre los años 2010 y 2011 se realizó una fuerte Campaña Institucional del Ministerio de Medio Ambiente y Medio Rural para la reducción de las Bolsas plásticas comerciales desechables; con el objeto de reducir su utilización por parte de los consumidores.

Las Comunidades Autonomía como Cantabria, Andalucía y Catalunya han estado tomando medidas legislativas para su reducción a través del establecimiento de un impuesto para los establecimientos comerciales que las entreguen a los consumidores.

A partir del 31 de marzo de 2017, quedó prohibida la entrega gratuita de bolsas de plástico en todos los comercios de Catalunya y también en los servicios de reparto a domicilio, según ha publicado el *Diario Oficial de la Generalitat*. La medida afecta a todas las bolsas de plástico de asas, incluyendo: el plástico en general, el plástico oxodegradable y el plástico biodegradable; con exclusión de las compostables que cumplan los requisitos de la norma UNI-EN 13432 o equivalente. Este impuesto, no inclu-

ye las pequeñas bolsas blancas o transparentes, sin asas, habituales en los puestos de alimentación de mercados y supermercados.

La *Agència de Residus de Catalunya* (ARC) inició una campaña informativa dirigida a comercios y a la ciudadanía en general, para comunicarles que las bolsas de plástico dejan de ser gratuitas y que tienen diversas alternativas para llevar la compra.

Mercè Girona, presidenta de la *Fundació per a la Prevenció de Residus i el Consum Responsable*, se muestra a favor de medidas que limiten el uso de las bolsas de plástico, pero cree que se ha perdido una oportunidad de ir más lejos. Afirma que "La decisión es tímida, poco valiente, además de fomentar la picaresca". En su opinión, lo que debería haberse hecho, es aplicar un precio unificado a todas las bolsas -por ejemplo, 10 céntimos- a partir de un impuesto ambiental que revirtiera en el medio ambiente. Con la medida que entró en vigor, dice, "cada vendedor decide el precio que le resulta más conveniente y el consumidor pierde la conciencia del problema de las bolsas".

Por su parte, en Andalucía; con la entrada en vigencia desde el 1 de mayo de 2011, de la Ley 11/2010, de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad; en su artículo séptimo, crea y regula el Impuesto sobre las Bolsas de Plástico de un solo uso en Andalucía (IBP) que con una finalidad medioambiental, grava el suministro de bolsas de plástico por los establecimiento comerciales situados en el territorio de la Comunidad Autónoma de Andalucía.

La Orden de la Consejería de Hacienda y Administración Pública, del 14 de abril de 2011 (Boja 82, de 28 de abril) aprueba los modelos 751 de autoliquidación trimestral y 752 de declaración anual; determina el lugar de pago y regula determinados aspectos

para la aplicación del IBP. El IBP entró en vigor el 1 de mayo de 2011 (DF 5ª del Decreto Ley 7/2010, de 28 de diciembre).

Este impuesto sobre las bolsas de plástico de un solo uso es un impuesto de carácter indirecto y naturaleza real, cuyo objeto es disminuir su utilización, con la finalidad de aminorar la contaminación que generan y contribuir a la protección del medio ambiente.

El hecho generador, es el suministro de bolsas de plástico por un establecimiento comercial entregadas a los consumidores en los puntos de venta. Sin embargo, están exentas del Impuesto:

- Las bolsas de plástico suministradas por establecimientos comerciales dedicados a la venta minorista, cuyos titulares estén dados de alta exclusivamente en alguno de los epígrafes de la agrupación 64 del Impuesto sobre Actividades Económicas, con excepción de los epígrafes comprendidos en los grupos 645, 646 y 647.
- Las bolsas reutilizables (son las bolsas que se venden para su reutilización)
- Las bolsas biodegradables

De esta forma, el impuesto supondrá el pago por cada bolsa de un solo uso, a excepción de las bolsas de plástico biodegradables, las diseñadas para su reutilización y las destinadas a envolver pescado y carne fresca, frutas y hortalizas, y alimentos cocinados o congelados; de forma que estarán exentos de este impuesto las bolsas suministradas por establecimientos comerciales dedicados a la venta minorista, como pesca-

derías, carnicerías, fruterías, panaderías, heladerías o confiterías o pequeñas tiendas de alimentación.

Son sujetos pasivos a título de contribuyentes los titulares de establecimientos que suministren bolsas de plástico de un solo uso a los consumidores.

La base Imponible la constituye el número total de bolsas de plástico de un solo uso suministradas por el sujeto pasivo durante el período impositivo.

En el ejercicio 2017, la tarifa será de 5 céntimos de euro por cada bolsa de plástico de un solo uso suministrada.

En el ejercicio 2018 y posteriores, la tarifa será de 10 céntimos de euro por cada bolsa de plástico de un solo uso.

2.2.7.11 Francia

En Francia, la prohibición nacional del uso de bolsas plásticas se adoptó en 2006 con la Ley 2006-11, la que estableció la prohibición de comercialización de bolsas no biodegradables a partir del año 2010. El artículo 47 de la norma legal estableció que,

“Con el fin de proteger el medio ambiente y fomentar el desarrollo de los productos biodegradables, un decreto determinará las condiciones de la prohibición de distribución, gratuita o comercializada, de bolsas desechables de plástico no biodegradables, al consumidor final”.

Este artículo se originó en una moción de la Cámara de Diputados de Francia. En octubre del año 2005, los diputados votaron de forma unánime proponer la prohibición no sólo de las bolsas plásticas, sino de todo tipo de embalaje plástico convencional, inclui-

das las botellas plásticas para champús, detergentes agua, etc., y reemplazarlo con embalaje de plástico biodegradable a partir de 2010. Aparte de la protección del medio ambiente, la iniciativa tenía como objetivo el desarrollo y fomento de productos agrícolas que sirvan para desarrollar plásticos biodegradables.

Sin embargo, después de consultarlo con el Gobierno y, según la organización Notre-planete.info, de la presión ejercida por la industria, el Senado francés rechazó el párrafo en su versión original; limitando su alcance a la distribución de bolsas plásticas.

Por su parte, la Ley de Finanzas de 2010, en su artículo 47 estableció que,

“A partir del 1 de enero de 2014, las bolsas de plásticos de un solo uso, cuyas características serán definidas por decreto, se integran al sistema de impuesto general sobre actividades contaminantes. Este impuesto es para toda persona que ofrece en el mercado nacional el uso de estas bolsas por primera vez. Sin embargo, no se aplica a las bolsas de plástico biodegradables, que deben constar con un mínimo de 40% de la masa de material vegetal, la tasa es de en 10 euros por kilo”.

Finalmente, la Asamblea Nacional aprobó el 14 de octubre 2014, el proyecto de ley sobre la transición energética para el crecimiento verde. El texto se encuentra actualmente para ser considerado por el Senado. En la exposición de motivos del proyecto de ley se señala que el Título IV del mismo,

“Tiene por objeto promover la lucha contra el despilfarro, la reducción de los residuos en origen y el desarrollo de la economía circular que innova en el diseño de los productos y de los materiales, la extensión de la vida del producto, favoreciendo el reciclaje y las complementariedades entre las empresas que generan los desechos y las que los utilizan como materia prima”.

El artículo 19 se inscribe dentro del objetivo de la ley en relación a la transición hacia una economía circular y lo separa en objetivos de prevención y gestión de los residuos, cuyo desarrollo de la valorización de estos residuos (al menos la valorización energética), y en consecuencia, la disminución a la mitad de la cantidad de residuos vertidos para el año 2025.

En particular, el artículo 19 (nuevo) del proyecto de ley modifica el artículo L. 541-10-5 del Código del Medio Ambiente, señalando que a partir del 1 de enero de 2016 se pone fin a la entrega, a título oneroso o gratuito:

- De las bolsas plásticas desechables para embalaje de las mercancías en el punto de venta
- De las bolsas plásticas desechables destinadas al envasado en el punto de venta que no sean bolsas de la compra, exceptuándose las bolsas compostables en compostaje doméstico y hechas en su totalidad o parte de materiales de origen biológico.

El mismo artículo dispone que un decreto del Consejo de Estado determine las condiciones de aplicación de estas normas, estableciendo en especial, el contenido biológico mínimo de las bolsas de plástico desechables de origen biológico y las condiciones en las que se incrementará progresivamente. En el mismo sentido, el artículo 21 (nuevo) prohíbe la producción, distribución, venta, suministro y uso de bolsas de plástico oxofragmentable. Luego, aclara que las bolsas de plástico oxofragmentables son degradables pero no asimilables por los microorganismos.

2.2.7.12 Alemania

Hasta la fecha, Alemania no cuenta con una regulación, ni a nivel federal ni de *Länder* (región), referida especialmente a medidas para la prohibición o reducción del uso, venta o distribución de las bolsas plásticas, sino que quedan sujetas a las normas generales sobre envasado.

De esta manera, las bolsas elaboradas de materiales sintéticos o bolsas plásticas se rigen por el “Reglamento relativo a la prevención y el reciclado de envases residuales” y que tiene por objeto evitar el impacto medioambiental de los envases. Además, se prioriza su reutilización y reciclaje, es por ello que se habla de “*Einweg*” y “*Mehrwegtüten*”. Las primeras corresponden a aquellas bolsas desechables (de un sólo uso), mientras que las segundas son aquéllas reutilizables.

En el caso de las bolsas desechables, su composición más habitual es de polietileno de plástico que no se degrada en el medio ambiente; en cambio, aquellas que se producen a partir de almidón termoplástico (maíz o la papa) o aquellas que mezclan plástico y ácido poliláctico, que según ellos sí se degradarían.

Las bolsas reutilizables tienen, en su composición, materiales orgánicos como el algodón o yute como también, pueden tener una mezcla entre estos materiales y otros como polipropileno y poliéster.

Tanto los envases desechables como los reutilizables deben tener un símbolo que señale su composición, ejemplo de ello es el punto verde o *Grüner Punkt* además de tener un espesor no menor de 0,05 milímetros.

Por su parte, al igual que en Holanda, Portugal y Hungría, en Alemania los comercios minoristas voluntariamente cobran a los clientes por las bolsas de plástico que se les

entrega. En los supermercados habitualmente se cobra alrededor de 10 a 15 centavos de euro por cada bolsa, mientras que en negocios como farmacias, perfumerías, tiendas de ropa o productos electrónicos aún es costumbre que se haga entrega gratuita de los envases plásticos.

Respecto a posibles regulaciones más restrictivas sobre el uso de bolsas plásticas, en septiembre de 2014 el diputado del SPD Detlev Pilger manifestó su intención de presentar un proyecto para la prohibición del uso de las bolsas no reciclables y reducir el uso de las reciclables. Esta postura no es compartida por todos los partidos, ya que algunos plantean que el hecho de tener que cancelar por cada bolsa de supermercado ya regularía su uso.

2.2.7.13 Estados Unidos de América

El gobierno federal de Estados Unidos ha seguido una política basada principalmente, en los acuerdos y los programas voluntarios de educación y concientización sobre la problemática derivada del uso de bolsas de plástico y otros materiales de empaque. La industria del plástico es la tercera en tamaño en el país, con alrededor de 1.4 millones de trabajadores; esto le da un poder estructural significativo que le permite actuar como —“un grupo poderoso de cabildeo que dirige sus esfuerzos para influenciar la política pública sobre los temas que son del interés de la industrial” (Romer, 2007, p. 442).

De acuerdo con un reporte de 1999 de la *Film and Bag Federation* (federación de film y bolsas de plástico), sólo la industria de las bolsas de plástico tenía 42,000 trabajadores en cerca de 500 plantas en todo el país ese año. Este sector representaba, según el

mismo informe citado en Clapp y Swatson (2009, p. 315 - 332), cerca del 13% de la fabricación de plástico en EUA. Su gran poder de influencia, dada su importancia estructural en la economía del país, puede ser la explicación de por qué no existe una legislación de alcance nacional, que prohíba o limite el uso de las bolsas de plástico y que en su lugar; se han privilegiado los acuerdos voluntarios y los programas de educación para promover el reciclado, siendo esta materia regulada actualmente sólo a través de normas de nivel estatal o local.

Sin embargo, existe un proyecto de ley en el Congreso de los EEUU, en actual discusión (aunque sin movimiento desde abril de 2009), denominado *The Plastic Bag Reduction Act* (H.R. 2091) del año 2009. El proyecto establece un impuesto específico para los minoristas (*retail*) de 5 centavos de dólar por la entrega de bolsas desechables, que aumentaría a 25 centavos de dólar en 2015. Este proyecto permite a los minoristas el reembolso de dicho impuesto siempre que cuenten con un programa de reciclaje para este tipo de bolsas.

Además, se encuentra en tramitación desde el 2010 (aunque sin movimiento reciente) una resolución (H. Res. 1506) no vinculante de la Cámara de Representantes destinada a alentar a los gobiernos estatales y locales para establecer programas de reciclaje de bolsas plásticas.

En general, el gobierno federal de Estados Unidos ha seguido una política basada principalmente, en los acuerdos y programas voluntarios de educación y concientización sobre la problemática derivada del uso de bolsas de plástico y otros materiales de empaque. Por ejemplo, el Consejo Nacional del Medio Ambiente y la Industria del Plástico,

han promovido desde hace varios años la utilización de bolsas reutilizables como alternativa a las bolsas de plástico.

Dado que el manejo de los residuos sólidos es una prerrogativa del nivel local de gobierno, diferentes localidades, ciudades y condados, han intentado frenar el crecimiento en el uso de las bolsas de plástico y, sobre todo, evitar los impactos negativos al medio ambiente derivados de su incorrecta disposición, no sin resistencia por parte de la industria.

Luego de que el cabildeo de la industria del plástico lograra transformar una iniciativa de ley que pretendía incluir un impuesto a la bolsa de plástico en un acuerdo voluntario, e incluso lograra que el gobernador de California promulgara una ley, donde específicamente se incluyera una línea que hacía imposible que cualquier otro nivel de gobierno tratara de imponer un impuesto o auditoría adicional a la requerida por el acuerdo voluntario, la ciudad de San Francisco logró promulgar una ley de prohibición que tiene como intención frenar el consumo de bolsas desechables (Romer, 2007, p. 439 - 465).

Según el Departamento del Medio Ambiente de San Francisco, la enmienda promulgada por el gobierno estatal fue el resultado del gasto de \$1 millón de dólares por parte de la Alianza Progresista de la Bolsa para cabildar en la legislatura estatal y, así, prevenir cualquier tipo de gravamen sobre las bolsas de plástico (Macey, 2007, citado en Clapp y Swatson, 2009, p. 315 - 332).

En el caso de Chicago, se implementó un impuesto en las bolsas desechables que la gente usa en tiendas y supermercados. En la actualidad, los consumidores pagan siete centavos de dólar cada vez que piden una.

En un estudio encabezado por la profesora Tatiana A. Homonoff, de la Universidad de Nueva York. Según los resultados del estudio; la ciudad ya ha registrado una reducción en el uso de bolsas de plástico. Aunque los datos del estudio —el cual fue encargado por la ciudad, en asociación con: ideas42 y el Laboratorio de Energía y Ambiente de la Universidad de Chicago— fueron obtenidos, sólo durante el primer mes después de que el impuesto fue implementado, los resultados muestran un cambio en la conducta de consumidores.

“Antes de que el impuesto estuviera vigente, un 82% de los 14,168 consumidores en el estudio, usaron por lo menos una bolsa desechable en cada compra. En cuanto se agregó el cargo adicional, sólo un 49% dijo que había optado por usar una bolsa desechable; lo que significa un descenso de un 33% en ese primer mes. Mientras tanto, el uso de bolsas reutilizables se incrementó en un 20% después de que se agregó el impuesto. Las investigaciones sugieren que una recompensa financiera por traer una bolsa reutilizable no sería tan convincente como un cargo aplicado por pedir una bolsa de plástico. “La gente cambia sus hábitos más cuando están perdiendo dinero que cuando lo están ganando”, dice Homonoff”.

Homonoff también ha estudiado el impuesto sobre bolsas en Washington DC, primer lugar en aprobar este impuesto en 2010. La académica observa que la respuesta en la capital es parecida a la de Chicago. “En cuanto se implementó, notamos una reducción brusca sin ningún rebote grande... después de una reducción en el uso de bolsas desechable, el uso se estabilizó y se mantuvo en un nivel bajo”. El impuesto de Chicago aún es bastante nuevo y Homonoff dice que habrá estudios de seguimiento.

A lo largo de los últimos años, varias ciudades estadounidenses han eliminado las bolsas de plástico o han revocado prohibiciones existentes de ellas. Como indica Homonoff,

“Aunque reducir nuestra huella en cuanto a bolsas de plásticos evitará que éstas entren a la corriente de desechos, con frecuencia las restricciones propuestas han tenido una fuerte oposición. Por ejemplo, en 2007 un cabildero de Maryland afirmó que un impuesto en bolsas era esencialmente “antiestadounidense”, ya que les quitaría opciones a los consumidores”.

Actualmente, en 4 estados (Massachusetts, Nueva Jersey, Rhode Island y Puerto Rico) se está discutiendo la prohibición total de las bolsas plásticas desechables y otros 4 estados (Massachusetts, Nueva Jersey, Nueva York y Pennsylvania) están considerando imponer una tasa o impuesto sobre la distribución de bolsas, que recaerá sobre el comprador, sea directa o indirectamente (entre 1 y 15 centavos de dólar por bolsa). Dependiendo del estado, los ingresos recaudados por tasas o impuestos podrían ser utilizados para fomentar el reciclaje, o a cubrir los gastos de parques estatales y sitios históricos, aunque una porción de los ingresos también podría ser devuelta a las tiendas minoristas.

Últimamente, en todo el país, más de 150 ciudades y condados han impuesto prohibiciones o tasas al uso de bolsas plásticas, en un intento de reducir los cerca de 100 mil millones de unidades utilizadas anualmente en los Estados Unidos.

Como se mencionó, la ciudad de San Francisco, en el estado de California, fue la primera jurisdicción en el país en prohibir las bolsas plásticas. Con el fin de reducir el número de éstas, se dictó una Ordenanza Municipal (*Plastic Bag Reduction Ordinan-*

ce), de abril de 2007, que dispuso que a partir de octubre del mismo año, los principales supermercados no pudieran utilizar bolsas plásticas (provenientes de petróleo), lo que se extendería a las principales farmacias a partir de abril de 2008. La ordenanza, que modificó el Código Ambiental de San Francisco, en la sección 1703 denominada *“Mandatory use of recyclable and compostable checkout bags”*, establecía que:

- Los locales comerciales tendrán la obligación de entregar a sus clientes bolsas de papel reciclable y/o bolsas biodegradables y/o bolsas reutilizables.
- El no cumplimiento por parte de cualquier establecimiento comercial será sujeto a sanciones de carácter administrativo y penal, establecidas en la sección 1705.

La ordenanza pretendía reducir el uso de bolsas de plástico desechables mediante el uso de bolsas reutilizables, definidas como cualquier bolsa de plástico al menos 2,5 milímetros de espesor. Esto dio lugar a la consecuencia no deseada de que las tiendas entregaran bolsas de plástico grueso.

En octubre de 2012 se dictó una nueva ordenanza, complementando la anterior, que extendió la prohibición a todas las tiendas minoristas y a los establecimientos de expendio de alimentos, a partir del 01 de octubre 2013. Además, se estableció un cargo mínimo de 10 centavos de dólar para los compradores por la entrega de las bolsas permitidas (bolsas compostables, de papel reciclado o reutilizables), el que se puede evitar si el comprador trae su propia bolsa.

Al permitirse que los establecimientos puedan guardarse la ganancia de la venta de las bolsas, se compensa el costo de proveer bolsas adecuadas.

Otras grandes ciudades estadounidenses que han implementado estas prohibiciones son Los Ángeles (en enero de 2014) y Chicago (en abril de 2014).

2.2.7.14 México

Para entender de mejor manera la situación actual de la regulación ambiental mexicana, particularmente en los instrumentos aplicados para disminuir el consumo de bolsas plásticas; es necesario revisar los antecedentes normativos de esa nación. El 7 de noviembre de 2003 apareció publicada en la Gaceta Parlamentaria, la iniciativa de la Ley de Impuestos Ambientales que presentaba el presidente Vicente Fox Quesada a la Cámara de Diputados mexicana. Esto motivó que se retomara la discusión legislativa y académica alrededor de los eco-tributos y los instrumentos económicos; los cuales desde 1996 tuvieron cabida en el ordenamiento jurídico mexicano, a través de la Ley General de Equilibrio Ecológico y la Protección al Ambiente, y que “a pesar de varios proyectos e iniciativas legislativas, no se han conformado en una verdadera fiscalidad ambiental”. (Aimée Figueroa, 2005, p. 992-993)

La legislación higienista o sanitaria del siglo XIX puede considerarse un antecedente remoto a la fiscalidad ambiental mexicana; ya que está asociado a la salud y en términos modernos, a la calidad de vida. A efectos prácticos y con un consenso doctrinario, es la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1917, con su artículo 27, el antecedente directo de la protección ambiental estatal; ya que en este precepto se establece el deber del Estado de conservar y proteger los recursos naturales.

En 1971 entra en vigor la Ley Federal para la Prevención y Control de la Contaminación, siendo la primera legislación sectorial específica en México para la materia am-

biental. Esta ley pasó a denominarse Ley Federal de Protección al Ambiente en 1987, y finalmente en 1988, se aprueba la Ley General de Equilibrio Ecológico y Protección Ambiental (LGEEPA) vigente, aunque ha sufrido diversas reformas. Esta ley contempla explícitamente a los instrumentos económicos desde el 31 de diciembre de 1996.

Anterior a las reformas de 1996 de la LGEEPA, está el Acuerdo de Cooperación Ambiental de América del Norte (ACA) paralelo al Tratado de Libre Comercio para América del Norte (TLCAN) vigentes desde el 1 de enero de 1994; los cuales, al tener rango de normas internacionales aprobadas por México, son legislación vigente y por lo tanto antecedente y fundamento del derecho ambiental mexicano.

El ACA señala en el apartado 1. f) de su artículo segundo, relativo a los compromisos generales de las partes que,

“Con relación a su territorio, cada una de las Partes... promoverá el uso de instrumentos económicos para la eficiente consecución de las metas ambientales”.

Reforzando este señalamiento, en el artículo 10.2 se establece que:

“El Consejo [de la Comisión para la Cooperación Ambiental] podrá examinar y elaborar recomendaciones sobre:... el uso de instrumentos económicos para la consecución de objetivos ambientales internos o acordados a nivel internacional”.

Con base en el ACA, que introduce la posibilidad de implantar instrumentos económicos en México; desde hace más de 20 años hay una vigencia legislativa de la fiscalidad ambiental en ese país.

En el año de 1999 se reforma la Constitución Política mexicana para acoger en su artículo 4 el derecho a un medio ambiente adecuado, adquiriendo la protección de las garantías individuales, y en el artículo 25 el desarrollo sustentable como principio rector de la economía mexicana.

Este artículo se refuerza con los artículos 26, 27 y 28 —la denominada “Constitución Económica”— que junto con los artículos 73 y 115 dan fundamento para financiar el gasto público en materia ambiental vía tributaria; así como el artículo 31, fracción IV, ya que existe un deber estatal de protección del medio ambiente, preservación y restauración del equilibrio ecológico, por un lado y por otro; una concurrencia entre la Federación, los estados y los municipios.

No obstante los antecedentes mencionados, se considera al contexto internacional medioambiental como el antecedente del derecho ambiental mexicano, y concretamente al ACA-TLC como el estímulo del desarrollo jurídico del mismo. Específicamente, se debe al TLC y al ACA la aparición de la fiscalidad ambiental, ya que presionaron para reformar la LGEEPA, estableciéndose en sus artículos 21, 22 y 22 bis los instrumentos económicos.

A pesar de que los antecedentes normativos dan vigencia legislativa de la fiscalidad ambiental en México; sólo el Distrito Federal ha decidido actuar para evitar el consumo desmedido de las bolsas de plástico. La Asamblea Legislativa del Distrito Federal decidió aprobar una serie de reformas a la Ley de Residuos Sólidos de esta entidad federativa con dicho fin. En 2010, entró en vigencia una Ley determinando que a futuro las tiendas tendrán que cobrar por las bolsas de plástico, que también deben ser biodegradables.

En ciudad de México, a partir del año 2006 iniciaron un “Plan Verde”, que incluye la aplicación de la Ley de Residuos Sólidos; la cual prohíbe el uso de bolsas de plástico no biodegradable. Según esta Ley, las tiendas no pueden regalar las bolsas, a menos que sean biodegradables, de lo contrario tienen que pagarlas los usuarios. Así mismo, los establecimientos mercantiles no podrán otorgarlas a título gratuito para la transportación, contención y envase de los productos y/o servicios que presten.

También se han presentado en el Congreso de la Unión, puntos de acuerdo a través de los cuales se pretende recomendar o exhortar a la Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales y a la Asociación Nacional de Tiendas de Autoservicio y Departamentales; a promover programas y campañas tendientes a disminuir el uso de bolsas de plástico y a difundir el uso de bolsas de tela, así como de elaborar una Norma Oficial Mexicana aplicable a la materia, a fin de hacer el plástico con material y sustancias que las hagan biodegradables.

La reforma a la Ley de Residuos Sólidos del Distrito Federal, planteada en el 2010, en realidad era una reforma muy pequeña; aunque la capital mexicana instauró esta ley al uso de las bolsas plásticas, la ley no se aplicó totalmente y apenas un año después los propietarios de los supermercados lograron que la ley se retirara y fuera reformada.

Dicha reforma a la Ley consistía en la adición de diversas disposiciones, las cuales fueron reformadas tras la presión de los propietarios de supermercados, a saber:

1. Adición de la fracción XVIII Bis al artículo 11 (fue reformado)
2. Adición del artículo 11 Bis (fue derogado)
3. Adición de la fracción XI Bis al artículo 25 (fue reformado)

4. Adición del artículo 26 Bis (fue reformado)

5. Adición del artículo 26 Bis 1. (Fue derogado)

Estas establecen:

1) Artículo 11. La Secretaría, en coordinación con la Secretaría de Obras y Servicios y con opinión de las delegaciones, formulará y evaluará el Programa de Gestión Integral de los Residuos Sólidos, mismo que integrará los lineamientos, acciones y metas en materia de manejo integral de los residuos sólidos y la prestación del servicio público de limpia con base en los siguientes criterios:

XVIII BIS. Evitar que en la transportación, contención y envase de materiales, así como en el manejo de residuos sólidos se utilicen materiales no biodegradables; (reformado)

XVIII BIS.- Fomentar que la producción y el consumo de productos plásticos y poliestireno expandido se sujeten a los criterios y normas de sustentabilidad establecidos en la fracción XI del artículo 6 de la presente ley; (texto actual)

Esta disposición establece una obligación para la Secretaría del Medio Ambiente del Distrito Federal, en el marco del Programa de Gestión Integral de los Residuos Sólidos, al tener que vincular y tomar en cuenta dentro del referido programa, el evitar el uso de materiales no biodegradables, destacando aquí el hecho de que no sólo se refiere bolsas.

2) Artículo 11 BIS. Además de las facultades establecidas en el artículo 6, la Secretaría tendrá la facultad de elaborar, difundir y aplicar un **programa de sustitución de plásticos**, con el fin de reducir el consumo de bolsas, envases,

embalajes o empaques de plástico no biodegradable que se utilicen en establecimientos mercantiles y que se entregan para contención, transporte y envase de mercancías.

De la misma manera deberá informar y fomentar a la **educación** de los habitantes del Distrito Federal sobre el impacto negativo que producen los plásticos no biodegradables en el ambiente.

Artículo 11 BIS (fue derogado)

Sin lugar a dudas para hacer efectiva y eficaz una disposición jurídica, el conocimiento de ella por parte de quienes están sujetos a su observancia y cumplimiento, es indispensable; precisamente era lo que se trataba de lograr con la inserción de este artículo que establecía la obligación para la Secretaría del Medio Ambiente del Distrito Federal el difundir la educación ambiental en este tema.

Así también con esta disposición se establecía la obligación de la citada Secretaría, de aplicar un programa de sustitución de plástico, que sin duda de llevarse a cabo hubiera sido de utilidad para fomentar y contribuir a la disminución en el uso de las bolsas de plástico.

3) Artículo 25.Queda prohibido por cualquier motivo:

XI BIS. Otorgar a título gratuito bolsas de plástico en los establecimientos mercantiles. **(Fue reformado)**

XI BIS. Que se entreguen para transportación, carga o traslado del consumidor final a título gratuito, de manera onerosa, o con motivo de cualquier acto comercial, bolsas de plástico que no estén sujetas a los criterios y

normas para la producción y el consumo sustentable, señalados en la fracción XI del artículo 6 de la presente ley; (texto actual)

4) Artículo 26 BIS Los establecimientos mercantiles no podrán otorgar a título gratuito para la transportación, contención y envase de los productos y/o servicios que presten o comercialicen bolsas de plástico. **(Fue reformado)**

Artículo 26 BIS.- Las bolsas de plástico que se entreguen a título gratuito, de manera onerosa o con motivo de cualquier acto comercial, para transportación, carga o traslado del consumidor final, deberán cumplir con los criterios y normas de producción y consumo sustentable señalados en la fracción XI del artículo 6 de la presente ley.

Productores, distribuidores, y usuarios de las bolsas a las que se refiere este artículo, deberán propiciar las acciones relativas a la maximización en la valorización o reciclaje mediante la participación en los programas que para tal efecto establezca la Secretaría. (Texto actual)

Las anteriores disposiciones comprendían la prohibición a todo tipo de establecimiento comercial de regalar las bolsas de plástico. Lo anterior era con la finalidad de frenar el uso de éstas y de fomentar el consumo de otro tipo de bolsas; como serían las de tela, o bien, de fomentar el uso de bolsas elaboradas con material biodegradable.

5) **Artículo 26 BIS 1 (fue derogado)** Los establecimientos mercantiles productores, prestadores de servicios y comerciantes podrán utilizar materiales de plástico únicamente en los casos que por cuestiones de asepsia o conservación de alimentos o insumos no resulte factible el uso de tecnologías biodegradables como sustitutos.

La utilización de bolsas de plástico sólo se permitirá en caso de que sean creadas bajo procedimientos tecnológicos que les den la cualidad de biodegradables.

El reglamento y las normas que en su caso emita la Secretaría, determinarán los estándares tecnológicos que las bolsas de plástico deberán cumplirán para contar con la característica de biodegradables.

Las disposiciones contenidas en este artículo eran una excepción a la regla, es decir a la prohibición del uso de bolsas de plástico; ya que establecía que sólo podría usarse por cuestiones de asepsia y conservación de alimentos, y siempre que éstas bolsas fueran biodegradables.

Finalmente, establecía la posibilidad de emisión de una Norma Ambiental que estableciera las características y elementos de las bolsas de plástico biodegradables, a fin de que precisamente se cumpliera adecuadamente la disposición contenida en el propio artículo.

Lo interesante de esta serie de reformas, que en primera instancia, además de los beneficios que pudieran derivar de la aplicación efectiva de la ley, a través de las obligaciones y prohibiciones impuestas por ella; se encuentra en las implicaciones económicas para una parte importante del sector empresarial. Que como se puede observar, consecuencia de la presión de un sector económico de ese país, la ley tuvo que ser reformada ya que los propietarios de los supermercados lograron que la ley se retirara.

2.2.7.15 Argentina

En Argentina, no hay ninguna norma que regule a nivel nacional el uso de las bolsas plásticas de polietileno. Las provincias de Mendoza, y Buenos Aires, han legislado para su territorio y asimismo, algunos municipios controlan la distribución de bolsas de polietileno; como las municipalidades de San Martín de los Andes en la Provincia de Neuquén, la ciudad de Santa Fe en la provincia homónima y el municipio de El Calafate, en la Provincia de Santa Cruz, que por Ordenanza Municipal 1018/06, permite el uso de bolsas de polietileno únicamente como envase de alimentos húmedos y como contenedores de residuos húmedos e impone sanciones al incumplimiento.

En el Congreso Nacional de Argentina, en el Senado de la Nación, con estado Parlamentario, en la Comisión de Ambiente y Desarrollo Sustentable hay un Proyecto de Ley que pretende regular sobre el tema de los envases en general; y en la Cámara de Diputados, hay un proyecto que prohíbe el expendio de bolsas de polietileno y otros polímeros no degradables, desde el año 2013, y que no se ha tratado todavía.

Por su parte, en Neuquén La Ley N° 2.569 de 2007 prohíbe la entrega y venta de bolsas de materiales plásticos en todo el territorio de la provincia, que no reúnan las características de degradables, oxobiodegradables, biodegradables, hidrobiodegradables o cualquier otra solución similar (comercios mayoristas y minoristas).

En Río Negro, la Ley Provincial N° 4417 de 2009, instituye un Programa Provincial de Reducción y Sustitución Progresiva de las bolsas de polietileno, polipropileno u otra clase de materia no biodegradable que proveen los supermercados, almacenes, tiendas, kioscos y cualquier otro tipo de comercio para la contención y transporte de las mercaderías que expenden a sus clientes (se incluye también la progresiva sustitución de las bolsas para residuos domiciliarios).

En Chubut, la Ley XI-N° 31 (antes Ley N° 5346) prohíbe el uso de polietileno, polipropileno y aquellos polímeros artificiales no biodegradable con destino a embalajes o bolsas de las denominadas “camiseta” para ser entregadas por comerciantes minoristas con posterioridad a la venta.

Por su parte, desde el 1 de enero de 2017, los hipermercados, supermercados y autoservicios de la Ciudad de Buenos Aires, no pueden entregar más bolsas plásticas livianas tipo “camiseta” y los clientes deberán optar por alternativas reutilizables. El Gobierno repartió un millón de bolsas reutilizables en puntos de alto tránsito y centros de consumo junto a una campaña muy fuerte de concientización en medios y redes sociales.

La ley N° 13868, en la provincia de Buenos Aires, por la cual las bolsas o recipientes que se utilicen en los supermercados y comercios en general; que se entregan al público para contención y transporte de mercaderías deberán estar constituidas por material biodegradable.

Las bolsas de plástico o material no biodegradable deberán ser sustituidas por otro tipo de contenedores que tengan la propiedad de biodegradarse en el medio ambiente, minimizando el impacto ambiental provocado por este tipo de elementos de uso cotidiano. En el caso de que el contenido a envasar sea húmedo o que por sus características sea necesario utilizar un envase específico, se permitirá el uso de bolsa o recipientes de material no biodegradable, siempre y cuando no existe un sustituto de iguales características biodegradable.

La autoridad de aplicación implementará —en un plazo que no podrá superar el término de 24 meses a partir de la promulgación de la ley— el programa de sustitución y reemplazo de bolsas y envases de plástico no biodegradables que consistirá, a saber en

reemplazo gradual de las bolsas de plástico no biodegradables que se entregan a los clientes para contener mercaderías, materiales o productos que se comercializan en los citados establecimientos.

Además, insta a realizar campañas de difusión y concientización sobre el uso racional del material no biodegradable, para el envase y contención de los productos comercializados en dichos establecimientos.

La autoridad de aplicación, que es el Organismo de Desarrollo Sustentable, podrá actuar de oficio o ante cualquier denuncia, a los efectos de lograr el fiel cumplimiento del Programa de sustitución.

En caso de incumplimiento, previa intimación fehaciente de la obligación de regularizar la situación y verificación de dicha circunstancia; la misma podrá aplicar estas sanciones:

- 1) Apercibimiento ante el primer incumplimiento.
- 2) Multa, cuando se verifique la no regularización ante el apercibimiento y se tendrá en cuenta la recaudación del comercio para establecerla, no pudiendo superar el 25% de lo recaudado el día en que se verificó la infracción.
- 3) Clausura o inhabilitación que podrá ser de 3 a 30 días cuando ante las dos sanciones anteriores se reincida con la falta de regularización del programa.

Se dice que los fondos recaudados serán depositados en una cuenta especial la que se utilizará para solventar las campañas de difusión y el cumplimiento de lo prescrito en la ley. El Organismo de Desarrollo Sustentable, tendrá que llevar un registro de comercios infractores para ejercer el control y el seguimiento del programa de sustitución estable-

cido. Asimismo, dicha autoridad podrá delegar en los municipios las facultades otorgadas en la ley, debiendo proveer los medios técnicos y económicos necesarios para el fiel cumplimiento.

El programa de sustitución propuesto es gradual, otorgándose un plazo de 24 meses a los comercios como tiempo razonable para sustituir las bolsas de plástico no biodegradable por otros materiales biodegradables u otros elementos menos impactantes en el medio ambiente.

2.2.7.16 Chile

En 2013 entró en vigencia la primera ordenanza municipal de “sustitución de bolsas plásticas” en Chile, pronunciada por la municipalidad de Pucón. Fueron los primeros en crear una estrategia de reemplazo gradual de estas bolsas y lograr que el comercio pasara a entregar, voluntariamente, de tres a cero bolsas a sus clientes. Tras la iniciativa de Pucón, fueron varios los municipios a lo largo del país que tomaron consciencia y han formulado algún tipo de ordenanza que regule el uso de las bolsas plásticas.

Según cifras del Ministerio de Medio Ambiente, son 51 los municipios que hoy cuentan con una ordenanza municipal que regula el uso de las bolsas plásticas, las que se ubican en 10 regiones del país, desde Coquimbo a Aysén, donde la Región de Los Ríos es la que más comunas tiene, con 12 municipios. También existe una lista de municipios, que aunque explícitamente no prohíben su uso, sí tienen campañas educativas que buscan el mismo objetivo.

Los fundamentos, en estas ordenanzas, tienen que ver con las cifras que entrega el Ministerio de Medio Ambiente chileno, sobre el alto consumo de las bolsas plásticas desechables en ese país; además en febrero del año 2017, el Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente (PNUD) lanzó la campaña Mares Limpios, que busca eliminar al 2022 las principales fuentes de basura en los océanos, representadas en 90% por el plástico. Dicha campaña promueve, entre otras medidas, la prohibición de las bolsas plásticas.

Cabe destacar que, en un principio, la ordenanza de Las Condes —que comenzó a regir el 17 de mayo del año 2017— prohibía las bolsas plásticas, pero tuvo que ser adecuada por un dictamen que emitió la Contraloría en noviembre de 2014, que señala que los municipios no tienen la facultad legal para “prohibir” el uso o entrega de bolsas plásticas. Además señala que al prohibir, el municipio estaría infringiendo el derecho a desarrollar una actividad económica, consignado en el artículo 19 N° 21 de la Constitución Política. Tras el dictamen, las municipalidades de Punta Arenas, Puerto Natales, Cabo de Hornos, Torres del Paine y Pucón, debieron adecuar sus ordenanzas.

A raíz de esto, la Comisión de Gobierno Interior, Nacionalidad, Ciudadanía y Regionalización de la Cámara de Diputados promulgó un proyecto que modifica la Ley Orgánica Constitucional de Municipalidades. El proyecto tiene como idea central permitir a las municipalidades dictar ordenanzas que contengan planes para regular o eliminar la entrega de bolsas plásticas. Dicho proyecto fue aprobado y pasó al segundo trámite constitucional del Senado, en donde se encuentra estancado desde mayo de 2015.

Es por esto que las ordenanzas municipales que buscan sustituir las bolsas plásticas por bolsas reutilizables o biodegradables, queda bajo compromiso de los consumidores y de la voluntad del comercio.

Es muy importante mencionar que la segunda Encuesta Nacional de Medio Ambiente reveló que el 88% de los consultados está “muy de acuerdo” con que los municipios restrinjan el uso de bolsas; por lo tanto iniciativas como estas parecieran tener buen futuro en ese país suramericano.

Actualmente, según datos del Senado de la República de Chile, la Comisión de Zonas Extremas retomará el análisis de la norma que establece por ley la prohibición y sustitución progresiva de las bolsas de polietileno, polipropileno y otros polímeros artificiales no biodegradables en la Patagonia Chilena, es decir, pone fin a la entrega de bolsas plásticas para la contención y el transporte de mercaderías en supermercados, almacenes, tiendas, quioscos y demás establecimientos de comercio.

Ahora la instancia parlamentaria someterá a votación las 21 indicaciones presentadas a la moción, que se encuentra en segundo trámite constitucional y que en una primera etapa contó con las exposiciones y visiones de representantes de las zonas australes que estarán afectas a la norma y que, la mayoría de ellas, ya ha implementado planes piloto y/o ordenanzas municipales para erradicar el uso de estos plásticos; de la misma manera se conoció la visión de la industria.

La moción entiende por Patagonia Chilena aquella extensión de territorio que comprende la provincia de Palena y las regiones de Aisén del General Carlos Ibáñez del Campo y de Magallanes y de la Antártica Chilena.

La infracción de esta prohibición será sancionada con multa de una (\$46.368) a cinco (\$231.840) unidades tributarias mensuales, según determine el reglamento que se dicte al efecto.

2.2.7.17 Brasil

En Brasil, trece de las veintisiete capitales brasileñas ya han aprobado leyes que limitan o prohíben el uso de bolsas de plástico en las tiendas; otras nueve tramitan proyectos de ley sobre el tema. Pero pocas son las ciudades que aplican la ley efectivamente, como Xanxerê, Goiânia, João Pessoa, Natal, Recife, Belo Horizonte y Sao Paulo (Ley aprobada el 19 de mayo de 2011).

Además, desde el año 2015, las bolsas de plástico tradicionales distribuidas en los supermercados, están prohibidas por ley en Sao Paulo. Para esto, se crearon nuevas bolsas inspiradas en estándares internacionales, que a diferencia de las tradicionales que se obtienen a base de petróleo, se crean a partir del etanol de la caña de azúcar.

Además de Sao Paulo, otras ciudades brasileñas tiene leyes específicas sobre el tema, pero las disputas judiciales impiden su implementación. Por ejemplo, en 2008, Belo Horizonte se convirtió en la primera capital en prohibir las bolsas plásticas, pero la ley fue aplicada años más tarde y luego invalidada por decisión estatal.

2.2.7.18 Colombia

En este país en el año 2016, se presentó un proyecto de ley para la creación del impuesto nacional ambiental al consumo de bolsas plásticas, en almacenes de ventas al detalle. Este proyecto tiene como sustento el artículo 79 de la Constitución Política de Colombia; que hace referencia al derecho que tienen todas las personas a gozar de un ambiente sano, y el deber del Estado de proteger la integridad del ambiente y fomentar la educación en los ciudadanos para lograr la protección de la diversidad y la conservación del medio ambiente.

Así mismo el artículo 95 numeral 8 establece como uno de los deberes de los ciudadanos la protección de los recursos naturales y velar por la conservación del medio ambiente.

Como desarrollo de estos artículos constitucionales, en 1993 entró en vigencia la ley 99 que lleva por nombre: “Ley General Ambiental de Colombia”. De este desarrollo normativo vale la pena resaltar el numeral 7 del artículo 1 sobre los principios generales ambientales:

“El Estado fomentará la incorporación de los costos ambientales y el uso de instrumentos económicos para la prevención, corrección y restauración del deterioro ambiental y para la conservación de los recursos naturales renovables”.

Con este proyecto de ley pretenden enviar una doble señal: que sea el comprador y no el almacén quien decida cuántas bolsas se quieren usar; y que esas bolsas tengan un valor que deba pagar el usuario, como retribución al efecto dañino sobre el medio ambiente que generan las bolsas plásticas.

La finalidad de esta iniciativa es desincentivar el uso de bolsas plásticas distribuidas en los puntos de pago y utilizadas para transportar mercancías; para disminuir la contaminación ambiental, y para ello se propone imponer un impuesto que será no sobre el valor de la bolsa sino sobre el costo del daño ambiental que genera la bolsa después de usada.

En diciembre del año 2016, el Ministerio de Ambiente de Colombia, había expedido la resolución 0668, con la cual se reglamentaba el uso racional de bolsas plásticas y se sacaba de circulación las bolsas que midieran menos de 30x30. Esta medida dio buenos resultados por lo que continuaron con la aplicación de medidas en esa dirección.

Es entonces que con la Reforma Tributaria mediante la ley 1819 del 29 de diciembre de 2016, que contiene el texto completo por medio del cual se adopta una reforma tributaria estructural, que fortalece los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y en donde se dictan otras disposiciones del gobierno colombiano; además se adicionan los artículos 512-15 y 512-16 al Estatuto Tributario, que dan vida jurídica a partir del 1 de Julio de 2017, al impuesto nacional al consumo de bolsas plásticas, al cual estará sujeto la venta, o la importación de bolsas plásticas para transportar mercancías, con un importe proporcional por bolsa de 20% para el año 2017, 30\$ pesos para el 2018, 40\$ pesos en el año 2019, y de 50\$ pesos para 2020 y siguientes. Estas tarifas se actualizarán anualmente en un porcentaje equivalente al Índice de Precios al Consumidor al 30 de noviembre de cada año.

Los artículos 207 y 208 de la Ley 1819 de 2016 agregaron al Estatuto Tributario los nuevos artículos 512-15 y 512-16 que establecen:

Art. 512-15. Impuesto nacional al consumo de bolsas plásticas.

* -Artículo Adicionado- A partir del 1 de julio de 2017, estará sujeto al impuesto nacional al consumo la entrega a cualquier título de bolsas plásticas cuya finalidad sea cargar o llevar productos enajenados por los establecimientos comerciales que las entreguen.

La tarifa del Impuesto será la de la siguiente tabla:

Año	Tarifa en pesos por bolsa
2017	\$ 20
2018	\$ 30
2019	\$ 40
2020	\$ 50

Las anteriores tarifas se actualizarán anualmente, en un porcentaje equivalente a la variación del índice de precios al consumidor certificado por el DANE al 30 de noviembre y el resultado se aproximará al peso más cercano. La DIAN, certificará y publicará antes del 1 de enero de cada año las tarifas actualizadas.

La tarifa inicial es de \$20 ya que este valor resultó de estudios y análisis entre el Ministerio de Ambiente y el de Hacienda. En la revisión de las experiencias internacionales se evidenció que la elasticidad de la demanda de las bolsas es alta, esto significa que aún frente a una tarifa baja (del impuesto) la reducción en las cantidades de las bolsas demandadas será significativa.

El sujeto pasivo del impuesto es la persona que opte por recibir bolsas plásticas cuya finalidad sea cargar o llevar los productos adquiridos en establecimientos (incluyendo domicilios).

Son responsables de este impuesto las personas naturales o jurídicas que pertenezcan al régimen común de IVA.

Este impuesto no podrá tratarse como costo, deducción o impuesto descontable.

El impuesto se causará al momento de la entrega de la bolsa. En todos los casos, en la factura de compra o documento equivalente deberá constar expresamente el número de bolsas y el valor del impuesto causado.

PARÁGRAFO 1. La tarifa de las bolsas plásticas que ofrezcan soluciones ambientales será del 0%, 25%, 50% o 75% del valor pleno de la tarifa, según el nivel (de 1 a 4) de impacto al medio ambiente y la salud pública, definido por Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible con base en la reglamentación que establezca el Gobierno Nacional. Para este fin el Ministerio de Ambiente deberá adelantar un estudio de los estándares de industria sobre el nivel de degradabilidad de los materiales plásticos en rellenos sanitarios. También adelantará estudios sobre la caracterización de los plásticos como residuos y de las soluciones ambientales factibles para éstas.

PARÁGRAFO 2. El Gobierno Nacional reglamentará y tomará medidas orientadas a mitigar el impacto ambiental de las bolsas plásticas importadas; así como evitar una competencia desleal de bolsas importadas o de contrabando.

PARÁGRAFO 3. Los sujetos pasivos del monotributo, podrán acogerse voluntariamente al impuesto. En este caso el monto del impuesto se entenderá incluido en la tarifa fija del monotributo.

Art. 512-16. Bolsas plásticas que no causan el impuesto.

* -Artículo Adicionado- No está sujeta a este impuesto la entrega de las siguientes bolsas plásticas:

1. Aquellas cuya finalidad no sea cargar o llevar productos adquiridos en el establecimiento que la entrega.
2. Las que sean utilizadas como material de empaque de los productos pre-empacados.

3. Las biodegradables certificadas como tal por el Ministerio de Medio Ambiente y Desarrollo Sostenible, con base en la reglamentación que establezca el Gobierno Nacional.
4. Las bolsas reutilizables que conforme a la reglamentación del Gobierno Nacional posean unas características técnicas y mecánicas que permiten ser usadas varias veces, sin que para ello requieran procesos de transformación.

Como se puede ver, el hecho generador de este impuesto, es el suministro a cualquier título de bolsas plásticas por parte de los almacenes de ventas al detalle, del régimen común del impuesto a las ventas (IVA) y usadas por los compradores para empacar los bienes adquiridos, ya sea para consumo en el mismo lugar, para ser llevados fuera del establecimiento o para ser entregados a domicilio.

Los establecimientos responsables del impuesto ambiental al consumo de bolsas plásticas, no podrán suministrar gratis a sus clientes las bolsas sujetas al pago de este impuesto; teniendo que cobrar por cada una de ellas un precio que será, al menos, el valor de este impuesto.

El responsable del impuesto es la persona natural o jurídica que tenga un establecimiento de comercio y pertenezca al régimen común del IVA. Los responsables del Impuesto Nacional al Consumo de Bolsas Plásticas están obligados a cobrarlo y recaudarlo, así como a pagarlo con la presentación de la correspondiente declaración tributaria.

El sujeto pasivo del impuesto es la persona que opte por recibir bolsas plásticas (consumidor) cuya finalidad sea cargar o llevar los productos adquiridos en establecimientos (incluyendo domicilios). El impuesto se causará al momento de la entrega de la bol-

sa. Este es recaudado por los establecimientos, es decir almacenes de grandes superficies, esto no aplica para tiendas de barrio, ni pequeños comerciantes.

El devengo del impuesto, será al momento de la entrega material de la bolsa y su valor debe quedar registrado en la factura o documento equivalente, expedido al comprador por el establecimiento responsable. En la factura de compra se deberá indicar el número de bolsas y el impuesto liquidado. El impuesto solo debe ser recaudado por personas que pertenecen al régimen común, de lo contrario la persona podría estar incurriendo en un abuso o facultad que no tiene permitida. Es decir, si la persona está en el régimen simplificado no debe cobrar el impuesto.

El impuesto no constituye un sobre valor en el producto, ni es una carga para el comerciante, el impuesto se hace sobre el consumo a la bolsa plástica, más no de la fabricación de la misma y lo asume el usuario o consumidor de la bolsa. Cabe mencionar que este impuesto no será deducible.

La tarifa se podrá reducir al 75%; 50%; 25% o no cobrarse si el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible establece que ciertas bolsas cumplen con los estándares de degradabilidad en los rellenos sanitarios.

En cuanto a la exoneración, quedan fuera de este impuesto, las bolsas que su finalidad no sea la de cargar o llevar los productos de los establecimientos de comercio, las bolsas en que se empacan los productos pre-empacados, las biodegradables que establezca el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible y las bolsas reutilizables reglamentadas por el gobierno nacional.

En cuanto a lo recaudado por este impuesto, la reforma tributaria no estipula una destinación específica, por lo que será tratada como cualquier otro impuesto que va al Pre-

supuesto General de la Nación. Vale aclarar que inicialmente la intención de este impuesto o el objetivo no es recaudar, sino disminuir la demanda.

Al respecto, Álvaro Sánchez del diario Nuevo Siglo, considera que:

“El dinero no está claramente destinado a revertir o compensar ambientalmente hablando el daño que se causa al planeta y la disminución de bolsas es prácticamente nula por varias razones: Partiendo de los valores promedio de compra en las grandes superficies y grandes almacenes veinte pesos es una suma despreciable en la cuenta y no serían el detonante que incline al comprador a dejar de utilizar un sistema de empaque que viene utilizando tradicionalmente; es muy posible que termine por disminuir las obras sociales que se mantienen con las donaciones de estos almacenes y no el bolsillo de los usuarios.

Pero ya estamos en ello y lo único que queda es propender por tener un destino ambiental para estos recursos, como ciudadanos debemos exigir que el Gobierno nacional se comprometa con programas de inversión de estos recursos, en programas que realmente mejoren las condiciones ambientales deterioradas por el uso de bolsas, no en programas ambientales de otro tipo y mucho menos que se diluyan en el presupuesto nacional.”

Aunado a esto, según datos del diario colombiano El Tiempo,

“Tan solo tres días después de que empezara a regir el impuesto a las bolsas plásticas, una medida que busca desincentivar el uso de plástico en el país con el objetivo de conservar los ecosistemas, ya afloran las dudas entre los restaurantes, tiendas de barrio y droguerías.

La medida es clara: el impuesto se cobrará a aquellas personas que opten por recibir bolsas plásticas cuya finalidad sea cargar o llevar los productos adquiridos en establecimientos comerciales. Esto significa que del impuesto están exentas las bolsas cuya finalidad no sea cargar o llevar artículos en el punto de pago (como las bolsas para basura), aquellas bolsas que son utilizadas para

guardar productos pre-empacados (como la carne y el pescado), así como las biodegradables y las reutilizables.

Ni las tiendas de barrio ni los restaurantes deben cobrar por las bolsas plásticas. Domicilios de grandes almacenes de cadena, como Éxito y Carulla, sí deberán hacerlo.”

Esto es normal en el proceso de adaptación a la nueva norma. Ejemplo de esto también es lo que indica el periodista José Luis Rodríguez del diario El Heraldó,

“El Heraldó hizo un recorrido por ocho tiendas del sur y norte de la ciudad para conocer la opinión de sus trabajadores y evidenció en la mayoría desconocimiento de la ley. Algunos manifestaron tener problemas con sus clientes al no saber cómo cobrar los \$20 del impuesto y otros afirmaron estar socializándolo primero para empezar a recaudar la próxima semana.”

Así mismo, según informa el diario digital Noticias RCN, “Algunos usuarios están optando por llevar sus propias bolsas para evitar el pago del impuesto de \$20 pesos.” Y además agrega que “el ministro de Ambiente, Luis Gilberto Murillo, dijo que los supermercados que venían cobrando las bolsas plásticas podrán disponer si agregan el impuesto al valor actual.”

Por su parte, en una entrevista a Radio Caracol de Colombia el 12 de julio de 2017, el ministro de hacienda Mauricio Cárdenas indicó que el Gobierno no busca un millonario recaudo con ese impuesto ya que precisamente la intención es reducir al máximo el uso de las bolsas:

“La idea aquí no es recaudar plata con este impuesto, no hay un cálculo de cuánto puede dar ese impuesto porque lo que nos interesa es proteger el medio ambiente y es un tema cultural y no económico”.

Aunque Colombia avanza en la gestión sostenible de los residuos sólidos al implementar este tipo de impuesto; de la conciencia ambiental de los colombianos depende el éxito de todas las iniciativas impulsadas, tanto por el gobierno como por el sector privado y la sociedad civil.

Con base en lo anterior, es posible observar que no existe una única manera de regular las bolsas de plástico. De igual forma, dados los diferentes resultados obtenidos en cada una de las experiencias mencionadas, es posible extraer algunas lecciones sobre el diseño e implementación de los instrumentos: en todos los casos es de vital importancia informar al público sobre la política pública y sus razones; involucrar a los agentes interesados y entender la estructura del mercado de las bolsas de plástico, así como los costos y beneficios que éstas generan para la sociedad.

En su trabajo sobre la influencia de los intereses materiales en la evolución de una norma hacia una política pública, Clapp y Swatson (2009, p. 315 - 332) señalan que la industria ha jugado un importante papel en la transformación de una norma en contra de las bolsas de plástico a una política pública en diferentes jurisdicciones,

“El peso relativo de los diferentes tipos de poder que estos actores poseen, incluyendo su presencia estructural en la economía, su poder instrumental para hacer cabildeo o litigar y el poder de arrastre de sus estrategias de comunicación en contextos específicos; tiene una enorme relevancia en su habilidad para

influenciar los resultados en este asunto, tanto en el ámbito nacional como subnacional”.

Así, en Bangladesh, ante el limitado poder de la industria y su incapacidad para articular una respuesta a los señalamientos de las bolsas de plástico como elementos de riesgo, el sentimiento anti-bolsa se materializó en una ley que prohibió totalmente las bolsas de plástico. Mientras que en los Estados Unidos, dado el poder estructural que la industria del plástico tiene dentro de la economía, es difícil pensar en una legislación de alcance nacional que prohíba o limite su uso.

A partir de la revisión y del contraste de las experiencias internacionales, existen varias lecciones que se pueden extraer de la forma en que los diferentes enfoques fueron desarrollados e implementados. En primer lugar, es importante considerar la importancia relativa de la industria del plástico en el contexto económico en el cual se pretende desarrollar la política pública. De igual forma, es importante involucrar a todos los agentes interesados en la formulación de la legislación y obtener el consenso social desde el inicio, pues tal como nos enseñan las experiencias expuestas, estos dos elementos tienen efectos directos sobre las formas que adoptan las políticas públicas y determinan en gran medida su grado de éxito o fracaso.

Dadas las restricciones presupuestarias que todos los gobiernos enfrentan para incrementar el bienestar de sus ciudadanos, es necesario establecer criterios científicos que permitan elegir aquellas políticas públicas que reporten los mayores beneficios al menor costo, es decir, que sean más eficientes. “La elección entre las diferentes alternativas de políticas públicas depende, entonces, de la valuación de los beneficios que

aporten al incremento en el bienestar de la sociedad y en los costos que le imponen” (Bockstael y Freeman, 2005, p. 519).

En el caso de Colombia, como lo dijo el ministro de Ambiente, Luis Gilberto Murillo:

“Colombia avanza en la regulación de bolsas plásticas. Hemos visto en el último año un cambio en el hábito de consumo con campañas como *Reembólsale al Planeta*, que sin duda ha sido muy positiva a la hora de disminuir los impactos ambientales de residuos como el plástico”.

Esto demuestra la anuencia de gran parte de la población de ese país y de las distintas partes involucradas, de aceptar medidas para regular el consumo de las bolsas plásticas desechables. Aunque como es natural, con la implementación del nuevo impuesto, se podría esperar que se genere polémica en el país. El Ministerio de Medio Ambiente y Desarrollo Sostenible colombiano, argumenta que este gravamen va a desestimular el uso de las mismas, con el fin de reducir los daños ambientales, para lo cual será necesario llenar los vacíos que van surgiendo con la implementación de toda nueva norma; como parte del proceso de adaptación a la misma. Cabe mencionar que aunque la intención de esta medida es buena, el hecho de que lo recaudado por este impuesto no tenga destinación específica relacionada con la protección al medioambiente, es uno de los puntos necesarios a aclarar por parte de las autoridades colombianas. Será entonces el tiempo quien se encargue de demostrar tanto la eficacia de dicha medida, como la aceptación por parte de los distintos sectores tanto de la población como de la industria y demás involucrados.

2.2.8 Panorama de los Tributos Ambientales con Fines Extrafiscales para Costa Rica

Desde el punto de vista jurídico, el medio ambiente puede catalogarse como bien público, en el tanto no es propiedad de nadie pero pertenece a todos a la vez. Tal vez esta ha sido la principal causa de su descuido; ya que al no existir un derecho de propiedad sobre los bienes ambientales, no existe propietario alguno que defienda ese derecho. En razón de lo anterior, es necesario que los poderes públicos intervengan para limitar y regular su uso.

El tema del medio ambiente tiene gran influencia en la ciencia del Derecho y ha dado lugar al surgimiento de una rama de esta ciencia social, denominada Derecho Ambiental, la cual supone una visión nueva de la naturaleza, pues en vez de considerarla tan solo como un factor productivo, se concentra en preservar el funcionamiento de las auto-regulaciones y adecuaciones internas de los ecosistemas, regulando las actividades humanas que inciden sobre este; considerando que dichas actividades deben necesariamente ser objeto de tratamiento legislativo, control jurisdiccional y discusión doctrinaria.

La necesidad de proteger el medio ambiente de actividades contaminantes, conjuntamente con la pérdida de los ecosistemas naturales y su biodiversidad es la principal preocupación del siglo actual. Dicha necesidad está reflejada en nuestra Constitución Política, específicamente en el numeral 50, el cual establece el derecho que tiene toda persona a disfrutar de un ambiente sano y ecológicamente equilibrado, así como el paralelo deber del Estado de garantizar, defender y preservar dicho derecho. Este dere-

cho tiene un contenido sumamente amplio, pues su objetivo excede la sola conservación del entorno natural y abarca todas las esferas del desarrollo humano.

No se puede dejar de lado que el proteccionismo ambiental plantea una serie de conflictos, al entrar en contradicción con ciertos derechos individuales consagrados constitucionalmente. Lo anterior es consecuente con el roce que existe entre el desarrollo sostenible y el modelo de desarrollo económico, tanto en nuestro país, como en el resto del mundo. En efecto, la implementación de políticas conservacionistas tiene un costo económico significativo, tanto para el Estado como para las grandes empresas, pues implica un cambio en el modelo productivo, razón por la cual todavía existen algunos sectores opuestos a la gestión ambiental. Asimismo, sobre este tema Herrera (2000, pp. 28, 29) ha apuntado lo siguiente:

“El medio ambiente constituye el objeto de un deber fundamental de configuración legal con anclaje constitucional y una tarea constitucional de protección encomendada a los poderes públicos. Tal deber –mejor dicho, sus concreciones legales- es susceptible de entrar en conflicto con otros derechos y valores constitucionales, incluido el derecho de propiedad privada y el principio de capacidad económica”.

En esa misma línea, este mismo autor, citando a Kluth, señala que:

“La restricción a las libertades o derechos fundamentales se puede dar, siempre y cuando se respete el principio de proporcionalidad; lo cual implica que el instrumento o medida adoptada sea idónea para el cumplimiento del objetivo propuesto. Además, se deberá tomar en cuenta el mínimo sacrificio para lograr la meta propuesta; y deberá mantenerse el equilibrio entre las limitaciones o restricciones y los efectos positivos que se buscan”.

Así las cosas, se podría pensar que el derecho a un ambiente sano puede entrar en conflicto con el derecho de libertad de empresa; consagrado en el artículo 46 constitucional. Sin embargo no se puede dar valor absoluto al sistema de economía de mercado; es decir, el texto constitucional que garantiza el derecho fundamental a producir y comerciar libremente no excluye el derecho al medio ambiente sano, sino que incluso se complementan en un modelo de desarrollo sostenible.

En este sentido, con el fin de defender el derecho a un ambiente sano, inherente a todo ser humano, sin transgredir la libertad de producción y comercio de las empresas; el Estado debe escoger los instrumentos y medios de acción idóneos. Lo anterior supone que la idoneidad de los medios utilizados deberá ser medida en función de su capacidad para lograr los objetivos propuestos. Al respecto señala Bokobo (2000, p.129):

“La constitucionalidad de los beneficios fiscales deberá ponerse a prueba en relación con la finalidad constitucional que persigan. Siguiendo la doctrina alemana deberá demostrarse que son necesarios (*erforderlich*), adecuados (*geeignet*) y proporcionados (*verhältnismässig*) a su objeto. La idoneidad supone que los medios elegidos no sean inútiles para alcanzar el fin al que sirve la norma o el ejercicio de la potestad.”

En términos generales, se puede decir que la Constitución no obliga a establecer medidas tributarias ecológicas; no obstante, otorga su fundamento en virtud del deber constitucional de proteger el medio ambiente y el sucesivo poder de imperio y administración del Estado.

En otras latitudes se responsabiliza constitucionalmente por la protección ambiental conjuntamente al Estado y a los ciudadanos. Al respecto se puede citar el artículo 45 de la Constitución Política española vigente, el cual estipula que:

“Todos tienen el derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona, así como el deber de conservarlo.

Los poderes públicos velarán por la utilización racional de todos los recursos naturales, con el fin de proteger y mejorar la calidad de la vida y defender y restaurar el medio ambiente, apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva.

Para quienes violen lo dispuesto en el apartado anterior, en los términos que la ley fije se establecerán sanciones penales o, en su caso, administrativas, así como la obligación de reparar el daño causado”.

Del artículo constitucional español, se puede extraer que la responsabilidad ambiental de los ciudadanos no implica necesariamente la utilización de gravámenes, pero tampoco los excluye; debido a que lo único que se establece, es que el coste de la contaminación debe ser cubierto por el contaminante. Esta interpretación es perfectamente aplicable en nuestro país al no contradecir, sino más bien ampliar, lo estipulado en el artículo 50 constitucional.

En efecto, la utilización de tributos ambientales con fines extrafiscales, con el propósito de cumplir con el mandato de protección ecológica del Estado, ha sido expresamente avalado por la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, según se extrae del voto 4830-2002 del 21 de mayo de 2002:

“Nuestra Constitución Política, en su artículo 50, reconoce expresamente el derecho de todos los habitantes presentes y futuros de este país, de disfrutar de un medio ambiente saludable y en perfecto equilibrio. El cumplimiento de este

requisito es fundamental garantía para la protección de la vida y la salud públicas, no sólo de los costarricenses, sino además de todos los miembros de la comunidad mundial. La violación a estos fundamentales preceptos conlleva la posibilidad de lesión o puesta en peligro de intereses a corto, mediano y largo plazo. La contaminación del medio es una de las formas a través de las cuales puede ser rota la integridad del ambiente, con resultados la mayoría de las veces imperecederos y acumulativos. El Estado costarricense se encuentra en la obligación de actuar preventivamente evitando -a través de la fiscalización y la intervención directa- la realización de actos que lesionen el medio ambiente, y en la correlativa e igualmente ineludible prohibición de fomentar su degradación”.

Partiendo entonces del deber constitucional del Estado de velar por el medio ambiente, y su potestad soberana dentro de su jurisdicción para exigir contribuciones a las personas o de gravar sus bienes; el artículo 50 de nuestra Carta Magna, es fundamento jurídico suficiente para justificar la introducción de figuras tributarias medioambientales en nuestro ordenamiento jurídico; siempre y cuando los mismos resulten idóneos, adecuados y proporcionados en relación con el objeto y fin ecológico que persiguen.

En concordancia con dicho artículo constitucional, se puede citar además la Ley Orgánica del Ambiente que en su artículo 2 indica:

- a) El ambiente es patrimonio común de todos los habitantes de la Nación, con las excepciones que establezcan la Constitución Política, los convenios internacionales y las leyes. El Estado y los particulares deben participar en su conservación y utilización sostenibles, que son de utilidad pública e interés social.
- b) Todos tienen derecho a disfrutar de un ambiente sano y ecológicamente sostenible para desarrollarse, así como el deber de conservarlo, según el artículo 50 de nuestra Constitución Política.

- c) El Estado velará por la utilización racional de los elementos ambientales, con el fin de proteger y mejorar la calidad de vida de los habitantes del territorio nacional. Asimismo, está obligado a propiciar un desarrollo económico y ambientalmente sostenible, entendido como el desarrollo que satisface las necesidades humanas básicas, sin comprometer las opciones de las generaciones futuras.
- d) Quien contamine el ambiente o le ocasione daño será responsable, conforme lo establezcan las leyes de la República y los convenios internacionales vigentes.
- e) El daño al ambiente constituye un delito de carácter social, pues afecta las bases de la existencia de la sociedad; económico, porque atenta contra las materias y los recursos indispensables para las actividades productivas; cultural, en tanto pone en peligro la forma de vida de las comunidades, y ético, porque atenta contra la existencia misma de las generaciones presentes y futuras.

El Estado propiciará, por medio de sus instituciones, la puesta en práctica de un sistema de información con indicadores ambientales, destinados a medir la evolución y la correlación con los indicadores económicos y sociales para el país.

Aunado a esto, la Ley para la Gestión Integral de Residuos del año 2013, en su artículo sexto define la gestión integral de residuos como:

“El conjunto articulado e interrelacionado de acciones regulatorias, operativas, financieras, administrativas, educativas, de planificación, monitoreo y evaluación para el manejo de los residuos, desde su generación hasta la disposición final”.

Como se puede desprender del citado artículo, es claro que esta ley avala también la creación de acciones regulatorias financieras como es el caso de los tributos ambientales.

2.2.8.1 Métodos y Herramientas para la Tutela del Derecho a un Ambiente Sano

Como se pudo observar en los ejemplos extranjeros citados en el acápite 2.2.7; se puede desprender, que a raíz de la práctica insostenible del consumo desmedido de bolsas plásticas desechables y que como consecuencia del preocupante deterioro ambiental, se han estudiado y aplicado distintos métodos y herramientas para la tutela efectiva del mencionado derecho a un medio ambiente sano; entre ellos se encuentran los métodos directos y los métodos indirectos.

Los métodos directos, también llamados de mandato y control o instrumentos regulatorios; consisten en normas regulatorias, estándares y planes de carácter específico que determinan e influyen las decisiones de los agentes contaminadores. En este sentido, este tipo de regulaciones imponen una serie de obligaciones y/o prohibiciones con el objetivo de reducir el daño al entorno natural, y su transgresión suele acarrear la imposición de sanciones.

Los métodos indirectos en cambio, son “mecanismos de mercado puestos al servicio de la protección ambiental” (Bokobo, 2000, p. 20). Dentro de este tipo de medios se encuentran los permisos negociables o mercados de derechos de emisiones, los tributos e incentivos fiscales, y las ayudas o subvenciones públicas.

Los medios indirectos no dependen de la violación de norma alguna para su efectiva aplicación, sino que se realizan según se cumplan determinadas circunstancias preestablecidas en el instrumento específico.

Sobre los medios indirectos apuntan Rodríguez y Echeverría (2003, p. 4) que:

“El uso de instrumentos de este tipo en la gestión ambiental puede tener dos orientaciones. Primero, es posible internalizar los beneficios de acciones favorables al ambiente. Esto incluye la retribución a los que realizan por ejemplo la conservación y recuperación de los bosques. Segundo, es posible cobrar por la utilización de los recursos naturales por ejemplo por medio de cargos al uso del agua para consumo o como efluente. Es decir, internalizar el costo ambiental de las actividades productivas”.

Respecto a la conveniencia de utilizar uno u otro tipo de métodos, es posible mencionar dentro de las ventajas que ofrecen los métodos indirectos, las siguientes:

- 1) Los métodos indirectos requieren menos información que los directos, puesto que no se necesita conocer todos los datos relacionados con los costes y circunstancias de cada contaminador, de forma tal que se economizan los costes de la Administración.
- 2) Las políticas de los medios directos deben ser aplicadas de forma generalizada por parte de la Administración a los agentes contaminantes, quienes deben acatar sin diferenciación alguna todas las regulaciones emitidas, lo cual ocasiona que la reducción de la contaminación sea más onerosa para algunos agentes que para otros, sin que lo anterior obedezca a la carga contaminante de cada agente.
- 3) Los métodos directos solamente exigen su cumplimiento mínimo, mientras que los indirectos estimulan a que los agentes contaminantes reduzcan lo

más posible sus emisiones, debido a que en última instancia esto representará un beneficio económico para sus actividades.

- 4) La utilización de métodos indirectos contribuye a sufragar los gastos incurridos por el Estado en la corrección y limpieza del entorno natural, así como todos aquellos gastos administrativos que surgen de la implementación de las distintas medidas.
- 5) Los métodos directos suelen resultar más costosos y complicados, además de que pueden ser doblegados más fácilmente que los métodos indirectos.

Del mismo modo, es importante mencionar que para proteger el medio ambiente a través de los medios indirectos, específicamente por medio de la imposición de tributos, no se requiere en todos los casos la creación *ex-novo* de tributos ecológicos pues bastaría dar un matiz protector del medio ambiente a los ya existentes.

En efecto, a través de los medios indirectos, específicamente mediante la utilización de tributos ecológicos, es posible gravar el consumo de productos dañinos al medio ambiente; de forma tal que se fomente el consumo de aquellos productos favorables, lo que a su vez fomenta la realización de investigación en tecnologías limpias y formas de ahorro de los recursos naturales.

No obstante lo anterior, es probable que el sector industrial se encuentre más anuente a los subsidios que a los gravámenes. En este sentido, es posible que el otorgamiento

de subsidios resulte una opción apropiada para incentivar la investigación en tecnología y métodos para disminuir la contaminación.

A pesar de las virtudes señaladas de los métodos indirectos, resulta necesario mencionar que existen una serie de desventajas relacionadas con la utilización de los métodos indirectos como instrumento de protección ambiental, dentro de las cuales es importante rescatar las siguientes:

- 1) La reducción de contaminación, fin último, depende de la reacción de los agentes contaminadores frente a los métodos que se implementen.
- 2) Su eficacia puede verse disminuida en lugares altamente contaminados, debido a la capacidad de asimilación del medio ambiente.
- 3) La utilización de métodos indirectos de manera uniforme no disminuye por sí sola la contaminación, por lo que debe diseñarse un sistema no lineal o no uniforme que tome en cuenta las variables de contaminación en el tiempo y en el espacio. En otras palabras, no es lo mismo utilizar materiales tóxicos no reciclables, que algunos otros que a pesar de sus efectos contaminantes, pueden ser reciclados. Del mismo modo, no tiene el mismo efecto la contaminación que produzca una empresa ubicada en un parque industrial con políticas de tratamiento de desechos, que los efectos contaminantes producidos por alguna otra que se ubique en la vereda de un río sobre el cual vierte sus desechos tóxicos.

Debido a las desventajas expuestas, no se debe descartar la utilización de ambos métodos de forma complementaria, ya que existen actividades contaminantes muy dañinas que evidentemente requieren la aplicación de medidas prohibitivas o sancionadoras, para cuyo caso los métodos indirectos no resultarían ser los adecuados.

En este sentido, es importante distinguir cuándo se está frente a un método cuya función pretende ser sancionadora y cuándo se trata de un método cuya vocación es principalmente motivadora ya sea de forma persuasoria o disuasoria; debido a que ambas funciones tienen un fundamento de hecho y de derecho distinto.

Los métodos indirectos, que tienen una función persuasoria o disuasoria, no derivan de una acción antijurídica regulada por el ordenamiento, por lo que no deben aplicarse donde existe violación de normas; pues en este último caso, lo que corresponde es la aplicación de una multa y no de un impuesto encubierto.

Es fundamental recordar que los tributos, como medios indirectos de protección medioambiental, deben actuar en un ámbito en el que la contaminación sea indeseable pero tolerada. Se establece entonces, como límite de la cuantía del tributo, el importe del daño ambiental o el coste de evitar dicha contaminación.

Baena (en Yábar, 2002, p. 193) afirma al respecto que:

“Tampoco parece acertado calificar a un impuesto con finalidad desincentivadora, en todo caso, como una “sanción material” o “multa sin infracción previa”. Ello equivale a decir que toda medida de fomento de carácter negativo es de naturaleza sancionadora, lo cual no es cierto. Puede serlo, pero no necesariamente; y lo que interesa destacar es que conceptualmente son institutos diferentes. La actividad de fomento es típicamente administrativa y, por tanto, final;

pero a tal fin se sirve o puede servir, como es sabido, de instrumentos financieros (mediales por esencia)".

De igual manera, Herrera (2000) al analizar este tema, específicamente en referencia al ordenamiento jurídico español, señala que la Constitución Española si bien establece como una función del Estado la protección del medio ambiente; no establece cuáles son todos los posibles instrumentos a través de los cuales puede llevar a cabo este deber. Sin embargo, en dicho país a nivel constitucional sí se establece la necesidad de adoptar medidas con carácter general para regular la responsabilidad civil y otros mecanismos resarcitorios para hacer frente a posibles daños ambientales; así como también el establecimiento de medidas sancionadoras para los casos de conductas contaminantes más graves.

Para este tipo de medidas, sea las sancionatorias, se encuentra excluida la aplicación simultánea de tributos, ya que existe una incompatibilidad entre los regímenes tributario y el hecho de sancionar, pues en términos generales no se pueden implementar tributos medioambientales que graven con carácter general las emisiones contaminantes sin que se tome en cuenta el grado de licitud, para lo cual deberán existir parámetros legalmente establecidos.

Así las cosas, es necesario buscar un balance entre los métodos directos o de regulación, y los métodos indirectos de protección ambiental; especialmente los tributos, con el fin de conseguir los objetivos de protección ambiental, dentro de un marco de fuerte institucionalidad, transparencia, claridad y buen recurso humano.

Ahora bien, los tributos de ordenamiento se caracterizan porque su objeto consiste, en la disuasión de determinadas actividades o del consumo de determinados productos,

por encima de cualquier finalidad recaudatoria. A manera de ejemplo, dentro del ordenamiento jurídico costarricense, los impuestos sobre el alcohol y los cigarrillos son tributos de ordenamiento, pues a través de estos gravámenes se pretende disuadir del consumo de estos productos, y de manera secundaria, mediante la recaudación que de estos provenga, se logra aumentar el presupuesto para cubrir los daños sociales ocasionados por su consumo.

Es importante señalar que la utilización de los tributos con fines extrafiscales —en el sentido de que no tienen como principal objetivo la recaudación—, ha generado una discusión doctrinaria de posiciones encontradas. Según comenta Torrealba (1992, p. 787) la doctrina jurídica tributaria se ha referido al tema de los tributos extrafiscales en tres vertientes básicas, las cuales se relacionan principalmente con el problema que las finalidades disuasorias plantean, desde la óptica de los principios tributarios constitucionales:

“En primer lugar, el tema que podemos identificar sin más como del concepto de impuesto; en segundo lugar, el tema relativo al contraste con el principio de capacidad contributiva (en sus dos funciones); en tercer lugar, el tema de la incidencia de estos tributos respecto de otros derechos y principios constitucionales que cubren los campos materiales indirectamente influenciados por aquéllos”.

En cuanto a la primera vertiente de problemas —concepto de impuesto—, se ha afirmado que algunos tributos con fines disuasorios o de ordenamiento, dentro de los cuales se suelen incluir los tributos medioambientales, no pueden ser considerados como tributos *per se*, pues al carecer de la finalidad recaudatoria, carecen de un elemento esencial

de la configuración del tributo. Torrealba (1992, pp. 750,751) explica la figura de los tributos con fines extrafiscales en los siguientes términos:

“La figura “pura” del impuesto de ordenamiento según la doctrina expuesta se trata, en síntesis, de aquellas figuras tributarias que incluyen, entre sus características objetivas, la proyección de una recaudación decreciente del impuesto, acompañada de la disminución general de los objetos y de las personas imponibles que conforman sus elementos subjetivos y objetivos. El tributo cumple una función promocional-disuasoria, en forma exclusiva o por lo menos prevalente, como medio o instrumento legal para encauzar comportamientos humanos hacia metas convenientes para la comunidad político-social, que opera a manera de sanción negativa orientada a desestimular, en mayor o menor medida ciertas conductas (activas u omisivas) de la más variada índole, siendo precisamente éstas las que conforman el aspecto material del hecho imponible: el contribuyente o se abstiene de realizar el hecho imponible o paga el gravamen, siendo en este caso el efecto querido o buscado el de la abstención”.

Del mismo modo, Bokobo (2000, p. 74, 75) expone que:

“Los tributos de ordenamiento suponen el empleo del instituto tributario, no como fuente de financiación, sino como instrumento intervencionista prioritariamente orientado hacia objetivos extrafiscales, distintos e independientes del propósito recaudatorio.”

De lo anterior se deriva que los tributos de ordenamiento responden a la protección o realización de un interés público jurídicamente tutelado, al igual que los impuestos tradicionales; que para efectos de este trabajo consiste en la protección del medio ambiente y el cumplimiento efectivo del deber del Estado de proveer un medio ambiente sano y ecológicamente equilibrado.

Los tributos en general no tienen únicamente una finalidad recaudatoria, pues la recaudación por sí misma no es el objetivo del tributo, sino el cumplimiento de los fines públicos mediante dicha recaudación.

Así las cosas, los tributos pueden satisfacer las mismas necesidades públicas mediante la promoción o disuasión de comportamientos o la redistribución de la riqueza, sin que para ello sea estrictamente necesario recaudar. De esta manera, no sólo se pueden satisfacer necesidades públicas mediante los tributos extrafiscales, sino que incluso puede evitarse el surgimiento de nuevas necesidades públicas.

Lo anterior ha sido ampliamente desarrollado por Torrealba (Inédito a, p. 5), quien al respecto expone que:

“La mejor doctrina ha observado que, en el fondo, la finalidad básica de los tributos, esto es, la que le da su fundamento, es la satisfacción de las necesidades públicas. A ese respecto, es de recordar que la necesidad pública se define como un fin público cuya satisfacción requiere recursos monetarios. También es necesario apuntar que lo “público” de un fin no viene determinado por la naturaleza del “ente” que lo hace suyo, sino por su contenido material”.

A raíz de lo anterior, la constitucionalidad de los tributos extrafiscales no deberá medirse en correspondencia con el fin recaudatorio —el cual se encuentra ausente en estas figuras—, sino más bien respecto a la idoneidad del mecanismo para cumplir los objetivos que persigue, sea el cumplimiento de las necesidades públicas.

Este mismo autor (Torrealba, 1992, p. 742) recuerda que:

“Parte importante de la doctrina italiana se ha pronunciado a favor de la utilización extrafiscal del tributo, pues incluso en última instancia los tributos de orde-

namiento pueden, al menos potencialmente, generar ingresos para la hacienda pública. En este sentido, apunta que tanto Manzoni como Moschetti dan por descontado que “los impuestos con finalidad protectora, demográfica, redistributiva, preventiva, sancionatoria, etc., si bien prescinden inmediatamente de la generación de ingresos, de hecho terminan siempre produciéndolos”.

Es decir, si bien la recaudación de los tributos de ordenamiento es inversamente proporcional a la consecución de sus fines; en virtud de que la realización absoluta de sus objetivos es imposible, siempre generarán algún grado de recaudación. Debido a lo anterior, no es cierto que los tributos de ordenamiento excluyan totalmente la finalidad recaudatoria.

En todo caso, como se señaló, la finalidad extrafiscal por encima de la pretensión recaudatoria no desnaturaliza ni invalida la figura tributaria como tal, pues como bien menciona Baena (Yábar, 2002, p.193, 194):

“El recurso público puede satisfacer el interés financiero de manera no medial, sino directa, «sin la necesidad de que se realice o se actúe el mecanismo ingreso-gasto»; el hecho de que el fin se persiga «directamente por el tributo, esto es, sin recorrer el íter normal imposición ingreso-gasto, para nada hace desaparecer ni la función propia ni la naturaleza del tributo, sino que únicamente provoca la aceleración del resultado final, simplificando el procedimiento de realización»”.

Incluso Baena (Yábar, 2005, p. 186) concluye que la potestad de utilizar tributos para cumplir con objetivos extrafiscales, tutelados jurídicamente, se convierte en una obligación dentro de las economías mixtas de los Estados sociales de derecho, de conformi-

dad con las ideas de H. Kelsen y posteriores seguidores. Al respecto Torrealba (Inédito a) menciona que:

“Siempre y cuando exista una clara conexión entre el tributo y la necesidad pública que busca satisfacer, no resulta necesario el fin recaudatorio logrado mediante el íter tradicional de los tributos; que consiste en cobrar, presupuestar y gastar”.

La Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia costarricense en la resolución 2657-2001 del 4 de abril de 2001, avala la utilización extrafiscal de los tributos, a pesar de que tal finalidad no encuentra respaldo constitucional expreso en la Constitución Política. En dicha ocasión la Sala Constitucional apuntó que, los tributos deben necesariamente estar subordinados al valor supremo de igualdad, el cual actúa tanto como criterio orientador, como límite. En este sentido se apuntó en dicha resolución que:

“La estructuración de un impuesto con criterios de capacidad contributiva sólo será posible en tanto la igualdad de hecho, u otro principio constitucionalmente protegido, no exija una estructura distinta. (...) Por lo tanto, no debe considerarse el fin extrafiscal de una norma tributaria, como una situación que va en contra de la misma naturaleza de la norma, sino que lo que ocurre en la realidad, es un desplazamiento del fin intrínseco de ésta -el llevar recursos al Estado- por otro primordial que es el que persigue la ley”.

Partiendo de lo anterior, la Sala Constitucional señaló en dicha ocasión que es imposible considerar la existencia de impuestos fiscales puros, pues todos los impuestos necesariamente generan efectos económicos, que deben ser tomados en cuenta por los legisladores a la hora de regularlos; pues es posible que una norma si bien genere una

alta recaudación y se ajuste en todo al principio de capacidad económica, puede tener efectos negativos sobre la economía. Precisamente la política económica mediante impuestos consiste en tomar en cuenta los efectos económicos o extrafiscales de los impuestos.

De esta manera entonces, es posible afirmar que la finalidad extrarrecaudatoria de los tributos de ordenamiento no es suficiente justificación para negarles su carácter de tributos, por lo que “resulta estéril cifrar la diferenciación entre los ingresos tributarios y los restantes ingresos públicos en el destino recaudatorio de los primeros”. (Torrealba, 1992, p. 809)

En el caso específico de los tributos ambientales, su objetivo reside en el mejoramiento de la calidad de la vida humana de los individuos, en equilibrio con el desarrollo económico; por lo que a través de estos se pretende reducir la incidencia humana de forma eficiente en el medio ambiente, mas su objetivo último no puede ser eliminarla por completo.

En este sentido, es importante subrayar que los tributos medioambientales no pretendan una recaudación cero, pues una recaudación nula implicaría la no existencia de contaminación, esto sería posible únicamente con la desaparición de todas las industrias y en general, con la paralización absoluta del desarrollo económico, lo cual es incompatible con el desarrollo sostenible pretendido.

No se debe olvidar que los tributos, como instrumentos para la satisfacción de necesidades públicas, no pueden nunca encubrir a una sanción pues esto implicaría un alejamiento entre la figura tributaria y el fin que persigue. Nunca debe un tributo aplicarse a manera de castigo por la realización de un comportamiento ilícito.

Si el tributo no se establece con el fin de satisfacer o evitar necesidades públicas, y su cuantificación no se basa en el costo social que se pretende evitar o sufragar, estaremos frente a una sanción disfrazada de tributo. Lo mismo puede decirse en aquellos casos en que la cuantificación del tributo determine un monto por pagar tan excesivo, que impida la realización de la actividad.

No solo se requiere que exista una necesidad pública que se busque satisfacer o evitar, para la legitimidad del instrumento fiscal, pues se requiere también que respete los límites establecidos al poder impositivo por la propia Constitución, relacionados con “el objeto, la intensidad y la distribución entre los contribuyentes de la carga tributaria” (Torrealba, 2001, p. 78).

De acuerdo con las consideraciones expuestas, es completamente legítimo que el Estado utilice tributos de ordenamiento, en contraposición a los estrictamente fiscales, para alcanzar o realizar determinados objetivos y satisfacer las necesidades públicas, como parte de una política de economía fiscal; influyendo la producción y consumo mediante la variación de costos o precios, y dirigiendo en términos generales la actividad económica.

Por otra parte, se ha cuestionado si los tributos con fines extrafiscales deben responder o no al principio constitucional tributario de capacidad económica. Del mismo modo, también se ha cuestionado si al implementarse dichos tributos deberán graduarse o ajustarse a las potestades recaudatorias de las instituciones públicas encargadas, a efectos de lograr la finalidad constitucional no recaudatoria perseguida por esos tributos.

El principal problema surge por el hecho —al menos aparente— de que los tributos de ordenamiento, aparentemente no toman en cuenta el principio de capacidad económica. Como desarrolla Torrealba (1992 p. 842):

“Parte de la doctrina señala que al modificarse la configuración del hecho imponible con exenciones, al tenor de objetivos no fiscales, se está realizando una discriminación entre sujetos con capacidades contributivas iguales, lo que implica que se está gravando una capacidad contributiva irreal”.

Otros (J.L. Pérez de Ayala) en cambio, simplemente estiman que si bien los tributos de ordenamiento son figuras fiscales, por el simple hecho de perseguir fines distintos del recaudatorio, no tienen que responder al principio de capacidad económica, aplicable sólo a los tributos fiscales.

Continúa Torrealba (1992, p. 842) mencionado que autores como L. Mateo y Albiñana consideran que:

“Al gravar los tributos de ordenamiento conductas que no representan una manifestación de riqueza —pues no son cuantificables y no se pueden realizar en mayor o menor grado—, éstos no respetan el principio de capacidad económica, independientemente de que para efectos de la base imponible se tomen en cuenta parámetros económicos. Lo anterior implica que bajo esta concepción, el elemento material del hecho generador debe siempre manifestar una riqueza, sea esta actual o potencial, en aras del principio de capacidad económica”.

Las posiciones de los autores citados, se pueden resumir en que todo hecho generador debe estar ligado con la posesión de un patrimonio, la circulación de bienes o la adquisición o gasto de la renta, únicas manifestaciones de capacidad económica. En este

sentido, partiendo de que la contaminación generada por la producción no puede encajarse por sí misma en ninguna de las anteriores manifestaciones, un impuesto que la grave devendría violatorio del principio de capacidad económica.

Contrario a la posición descrita, apunta Torrealba (1992, p. 843) que:

“Otros autores como Moschetti consideran que “la capacidad contributiva que el legislador ha querido gravar no viene siempre evidenciada por el presupuesto de hecho, de modo que no es siempre y necesariamente el presupuesto el elemento que justifica el tributo.” Es decir, el hecho generador no tiene que ser una manifestación de riqueza, sin embargo, el objeto imponible sí debe constituir tal manifestación”.

Sin embargo, el hecho de que el objeto del tributo con fines extrafiscales tenga algún grado de relación con una manifestación de riqueza, no implica por sí sólo que se esté cumpliendo a cabalidad con el principio de capacidad económica. Se requiere también que en primer lugar, cumpla con los límites de no confiscatoriedad y del mínimo vital, y en segundo lugar, que no grave de forma múltiple una misma capacidad contributiva. En este sentido, debe existir una necesidad pública que justifique la discriminación impositiva y que pueda ser satisfecha mediante la imposición del tributo con fines extrafiscales. Como señala Herrera (2000, p. 183),

“Para que no se violente este principio, el importe del tributo nunca deberá superar el coste del daño ambiental o del costo de evitar dicho daño. Siempre la proporcionalidad deberá ser el norte de la imposición, de forma tal que se nivelen los posibles conflictos entre los principios de la tributación ecológica y aquellos de la justicia tributaria material”.

El hecho de que el mercado no sea capaz por sí mismo de lograr que los agentes contaminantes internalicen las externalidades negativas medioambientales, tiene como resultado que éstos agentes se enriquezcan a costas de la sociedad, lo cual es contrario al principio de capacidad económica.

Partiendo de que este principio implica la solidaridad de contribuir con las finanzas públicas, explica Torrealba (1992, p. 851) que:

“...la actividad tributaria adquiere, más allá de la función recaudatoria, la función social de hacer que los costos sociales se internalicen en la fuerza económica de los sujetos”.

Al respecto, señala este mismo autor (2001, p. 86) que:

“Los tributos deben recaer sobre una capacidad económica que sea “efectiva”, esto es, actual, real.”

Lo anterior ha sido denominado por este autor como principio del “neto objetivo”, que es un requisito de efectividad del principio de la capacidad económica. Así, mediante el tributo con fines extrafiscales se logra que la riqueza incluya los costes sociales de la contaminación, haciendo su cuantificación más real, para efectos de la medición de la capacidad contributiva.

Es importante señalar en este punto, que el principio de capacidad económica tiene como fundamento un matiz solidario en virtud del cual, es posible exigir el pago de una determinada contribución, sin que exista una contraprestación paralela, como se da en el caso de los impuestos; en contraposición a las tasas y a las contribuciones especiales. Lo anterior tiene especial relevancia en relación con los intereses difusos o colecti-

vos medioambientales, puesto que tratándose de los derechos de tercera generación existen múltiples sujetos que, por no existir contraprestación alguna, se enriquecen a costa de las finanzas públicas, lo cual significaría dentro de nuestro objeto de estudio, que el Estado estaría financiando actividades individuales contaminantes en perjuicio del entorno y de los derechos de la colectividad.

Tanto la renta como el patrimonio, los cuales constituyen las materias tradicionalmente imposables por su capacidad de medición de la capacidad económica, no resultan apropiados para utilizarse como base imponible de los tributos de ordenamiento, específicamente los ecológicos.

Justamente, un impuesto medioambiental que sí tome en cuenta los mencionados índices de riqueza, muy probablemente tendrá un fin encubierto distinto al ambiental, por lo que su supuesta extrafiscalidad deberá ser analizada cuidadosamente. En este sentido, destaca Baena (Yábar, 2002, p. 198) que:

“El mismo razonamiento es aplicable a un impuesto sobre los beneficios de la contaminación. En principio, podría parecer la forma más directa de “internalizar” los costes externos. Pero el daño ecológico de una empresa no tiene por qué guardar relación alguna con su renta”.

Por otro lado, los tributos de ordenamiento pueden tomar en cuenta la riqueza como manifestación de capacidad económica, sin embargo, no necesariamente tienen que gravarla. Bajo este mismo orden de ideas, Bokobo (2000, p. 126) apunta que:

“El importe de los tributos de ordenamiento socioeconómico no es «cuota», pues éstos no detraen una porción o parte alícuota de la capacidad económica

sobre la que giran, antes al contrario, estimulan o penalizan un determinado comportamiento socioeconómico”.

En virtud de lo anterior, tampoco podemos pensar que los tributos de ordenamiento puedan generar algún tipo de doble imposición con respecto a otros tributos; como el impuesto sobre la renta, pues gravan distintas capacidades económicas o capacidades económicas sectoriales, lo que implica que no se está afectando la misma capacidad de pago.

Así las cosas, no existe tal divorcio entre los fines extrafiscales y el principio de capacidad económica, pues precisamente partiendo de que el costo de producción no equivale a su costo social, cuando existen externalidades ambientales negativas no internalizadas, no se está gravando la real capacidad económica de los agentes contaminantes.

Se debe recordar que el principio de capacidad económica, no tiene un contenido abstracto, pues no se puede separar del resto de los valores constitucionalmente consagrados. En este sentido, partiendo de que nuestra Constitución establece como valor un medio ambiente limpio, entonces el derecho a disfrutar del entorno natural debe ser tenido en cuenta a la hora de valorar el principio de capacidad económica. Como ha sido señalado por Herrera (Torrealba, Inédito b., p. 21),

“El principio de capacidad económica no sirve únicamente como límite negativo a la imposición, sino que funciona como “criterio de reparto de las cargas públicas” bajo el principio de solidaridad”.

Es resumen, los tributos de ordenamiento cumplen con el principio de capacidad económica en el tanto permiten internalizar costos sociales –externalidades negativas— que hacen surgir necesidades públicas, que son susceptibles de ser cubiertas con recursos económicos del Estado. En este sentido, Torrealba (1992, p. 857) apunta lo siguiente:

“La generación de un costo social no internalizado constituiría una razón para una discriminación fiscal constitucionalmente legítima a la luz del principio de capacidad contributiva. Es decir, se trataría de una discriminación desfavorable en el sentido estricto que hemos empleado en este trabajo: esto es, como un juicio de mayor aptitud para la solidaridad. Ahora, el objeto de ese juicio sería, como ya dijimos, la riqueza efectivamente existente sobre la que recae el tributo explícita o implícitamente”.

En la materia tributaria-ambiental, el principio de capacidad económica tiene una especial aplicación en relación con el principio quien contamina, paga. A través de éste último se facilita la imputación de los costos sociales provocados por las externalidades negativas medioambientales, a los agentes responsables. En otras palabras, el principio quien contamina paga, representa una manifestación específica del principio de capacidad económica. Al respecto, Torrealba (1992, p. 850) en referencia al tratadista Amatucci, afirma que:

“La utilización del tributo como instrumento de una política ambiental, presupondría como condición de legitimidad, la capacidad contaminante, que sería potencial si la ley institutiva persiguiese el fin de desincentivar el comportamiento coincidente con el presupuesto”.

Así entonces, los tributos ecológicos responden a la solidaridad presente en el deber de contribuir a las cargas públicas, y pone en evidencia la conexión existente entre el principio de capacidad económica y los valores constitucionales medioambientales. En este sentido, “el tributo representaría el instrumento de incidencia de los intereses difusos sobre situaciones jurídicas de los individuos, limitándolas” (Torrealba, 1992, p. 850).

2.3 HIPÓTESIS

Implementando tributos ambientales con fines extrafiscales, se mitiga la contaminación al medio ambiente; en el proceso se generan ingresos y consecuentemente se logra un cambio cultural.

CAPÍTULO III: MARCO METODOLÓGICO

3.1 TIPO DE INVESTIGACIÓN

3.1.1 Finalidad

Según su finalidad, esta investigación pertenece al género mixto, por cuanto busca generar conocimiento en el ámbito de los tributos ambientales con fines extrafiscales, que desincentiven conductas nocivas para el medio ambiente; ya que se necesita reflexionar sobre la posibilidad de brindar soluciones distintas a las que se han propuesto en el

pasado, a prácticas insostenibles e innecesarias como la entrega gratuita de bolsas plásticas desechables.

A su vez, se desea brindar una nueva normativa y material de apoyo, para que instrumentos como el que propone este trabajo investigativo, puedan funcionar en Costa Rica.

3.1.2 Alcance Temporal

Tal y como lo establece su titulación, este trabajo es de corte transversal, porque refiere a una fotografía en el tiempo por cuanto sólo tomará como objeto de estudio, las acciones e iniciativas tendientes a llenar el vacío normativo que regule la entrega gratuita de bolsas plásticas desechables, es decir, las que se han llevado a cabo desde el año 2009 hasta el presente año.

3.1.3 Marco de la Investigación

Al indicar que esta investigación se realizará en la rama del derecho tributario, se delimita de forma macro a los tributos ambientales, para luego delimitar aun más a nivel micro, con la propuesta de un tributo a las bolsas plásticas desechables, diseñado especialmente para Costa Rica.

3.1.4 Condición de la Investigación

En Costa Rica, la información sobre tributos ambientales con fines extrafiscales es escasa. A razón de esto, la investigación deberá ser mixta por cuanto, se accederá a

los pocos textos existentes de forma directa y también, se solicitará información a los especialistas en la materia.

3.1.5 Carácter de la Investigación

La presente investigación posee diversos rasgos característicos surgidos de los objetivos planteados.

Exploratorio: Por un lado se plantea su carácter exploratorio, por cuanto no existen precedentes investigativos, en cuanto al análisis de la implementación de tributos ambientales con fines extrafiscales, a las bolsas plásticas desechables en la legislación costarricense. Consecuentemente, se brindará un matiz descriptivo a nivel legal de esta herramienta no acogida aún por nuestro ordenamiento jurídico.

Retrospectivo: Muchos de los elementos a evaluar serán con base en pronunciamientos ya realizados por la Sala Constitucional, así como la Asamblea Legislativa y la Dirección General de Tributación.

Descriptivo-Analítico: Debido a la esencia jurídica de este trabajo investigativo, se procederá a exponer la normativa internacional que contempla los tributos ambientales a las bolsas plásticas desechables, con el fin de realizar un análisis legal para verificar o no, su compatibilidad con la legislación costarricense.

3.1.6 Naturaleza de la Investigación

Mixta será la naturaleza de esta investigación, por cuanto capta datos de manera objetiva provenientes de estudios ejecutados por organizaciones internacionales, fundaciones y juristas. No obstante, existirán rasgos cualitativos por cuanto se expondrán algu-

nos criterios externados por medios internacionales en cuanto a la creciente contaminación al medio ambiente por bolsas plásticas y los instrumentos jurídicos que están implementando los distintos países para mitigar el daño ambiental.

3.2 SUJETOS Y FUENTES DE INVESTIGACIÓN

3.2.1 Sujetos

El perfil profesional de los sujetos que se entrevistarán para obtener la información deseada, contempla al menos tres representantes: uno de la Dirección General de Tributación, otro del Tribunal Fiscal Administrativo, otro de la Secretaría Técnica Nacional Ambiental y finalmente uno de la Asamblea Legislativa.

Tanto para el representante de la Dirección General de Tributación y del Tribunal Fiscal Administrativo, como el de la Asamblea Legislativa, se referirá no a cualquier funcionario, sino a uno que cuente con una experiencia diversa en la materia, que pueda brindar un espectro amplio de las ventajas y desventajas de nuestro actual ordenamiento jurídico en materia tributaria ambiental.

En cuanto al representante de la Secretaría Técnica Nacional Ambiental, se requiere de un especialista en materia legal que posea experiencia en la aplicación oportuna y pertinente de la normativa y procedimientos administrativos y técnicos en materia de evaluación ambiental para prevenir impactos sociales y ambientales negativos, pues se necesita de un funcionario que posea conocimiento actualizado en la normativa ambiental; por cuanto este ente, es responsable de realizar la administración del proceso

de evaluación de impacto ambiental, que permita la correcta toma de decisiones de las instituciones estatales.

3.2.2 Fuentes

Teniendo en cuenta que, el presente trabajo se basa en la normativa tanto nacional como internacional, referida a tributos ambientales con fines extrafiscales; es fundamental consultar textos costarricenses como la Constitución Política de Costa Rica, el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, la Ley para la Gestión Integral de Residuos y su reglamento.

Con respecto a la Constitución Política de Costa Rica, que contiene una declaración de la voluntad popular con derechos y libertades fundamentales, respecto de los cuales se obliga al Estado para con todos los habitantes de su territorio; y contiene además la estructura del poder legítimo, que se organiza y distribuye, para delimitar sus actuaciones e impedir que éstas lesionen los derechos mencionados; y para regular las funciones vitales de los órganos estatales.

Por su parte el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, es necesario por cuanto es la normativa que cubre de forma amplia, las potestades tributarias que dan ese poder/deber a la Administración Tributaria de gestión, fiscalización y de recaudación; contiene además principios doctrinarios y legales que engloba la materia tributaria, como el principio de legalidad, el principio de reserva de ley tributaria, entre otros, los cuales son aplicados en el diseño del tributo propuesto y ampliamente tocados a lo largo de esta investigación.

La Ley para la Gestión Integral de Residuos y su reglamento, que versan sobre un conjunto articulado e interrelacionado de acciones regulatorias, operativas, financieras, administrativas, educativas, de planificación, monitoreo y evaluación para el manejo de los residuos, desde su generación hasta la disposición final; lo cual es parte del marco jurídico de lo que propone este trabajo.

Mientras que en el ámbito foráneo, es imprescindible estudiar la normativa que crea y regula el impuesto sobre las bolsas de plástico de un solo uso, implementada en los distintos países de la Unión Europea y también en el Continente Americano; por cuanto estos instrumentos se han implementado con gran éxito, logrando resultados muy satisfactorios; esto con el objetivo de realizar un estudio de derecho comparado, para contrastar instituciones o figuras jurídicas de los distintos ordenamientos; con la finalidad de profundizar en el conocimiento del ordenamiento propio y poder ver de una manera más clara, el camino a seguir para resolver de la manera más adecuada el vacío jurídico.

CLASIFICACIÓN DE LA INFORMACIÓN

De los Sujetos: Tal y como se mencionó en el acápite 3.2.1, esta investigación requiere de la información que puedan brindar los representantes de la Dirección General de Tributación, el Tribunal Fiscal Administrativo, de la Secretaría Técnica Nacional Ambiental y de la Asamblea Legislativa.

Dicha información se le considerará de primera mano, por cuanto serán los mismos profesionales que brinden sus propios criterios en cuanto al vacío legal que regule la

entrega gratuita de bolsas plásticas desechables; y la implementación de un tributo ambiental para regular dicha práctica. Únicamente, aquellos datos que los informantes brinden tales como, gráficos, esquemas o cualquier tipo de estadísticas sobre las iniciativas en corriente legislativa o distintas acciones tendientes a llenar el vacío jurídico en cuestión, serán considerados como de segunda mano.

De las Fuentes: En concordancia al punto 3.2.2, la normativa nacional e internacional referente a los tributos ambientales es trascendental para estudiar jurídicamente, la posibilidad de la incursión de un tributo ambiental con fines extrafiscales que regule la entrega gratuita de bolsas plásticas en Costa Rica; sentando un precedente para la futura aplicación de instrumentos similares. Es por ello que se le considerará de primera mano toda la información que se obtenga de dichos lineamientos jurídicos, por cuanto no se utilizará normativa comentada. A su vez se consideran como Fuentes Mayores, por cuanto poseen una duración *ad perpetuam* hasta que un grupo de legisladores deseen cambiarlas.

3.3 SELECCIÓN POBLACIÓN Y MUESTRA

Como se ha expuesto en los anteriores acápite, los informantes clave no son escogidos al azar, sino respondiendo a un perfil profesional establecido acorde con los objetivos de la investigación, tales como experiencia en el campo tributario, jurídico ambiental, conocimientos técnicos, etc. Consecuentemente, este muestreo encaja en ser No Probabilístico por Juicio. En este caso es el Lic. Juan Carlos Gómez Sánchez, Subdi-

rector de la Dirección General de Tributación, la Licda. María Quirós Rojas, Presidente a.i. del Tribunal Fiscal Administrativo y la Licda. Karla Martos Ramírez, Jefe del Departamento de Asesoría Jurídica de la Secretaría Técnica Nacional Ambiental, quienes fueron seleccionados por su vasta experiencia y conocimiento en su campo.

3.4 TÉCNICAS E INSTRUMENTOS DE RECOLECCIÓN DE DATOS

ENTREVISTA

Como se ha venido adelantando, se requerirá de la información que poseen los distintos sujetos tipo ya mencionados. El método para obtener de ellos esos datos será a través de una entrevista a cada profesional, consistente de preguntas abiertas; por cuanto se busca conocer ampliamente los criterios técnicos que esos profesionales externen, sobre los tributos ambientales con fines extrafiscales.

ANÁLISIS DE CONTENIDO

Por otra parte, una vez recogida la información tanto de los informantes clave, como de la normativa internacional y costarricense; se procederá a estudiar de manera cualitativa, ya que se busca analizar la eficiencia y eficacia del bloque de legalidad costarricense en materia tributaria ambiental.

CAPÍTULO IV: ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE DATOS

4.1 DIAGNÓSTICO DE LA SITUACIÓN VIGENTE

4.1.1 Diagnóstico de la situación

Tras la recopilación de información e investigación realizada sobre la opinión de los expertos y sobre la entrevista realizada a los funcionarios tanto de la Dirección General de Tributación como del Tribunal Fiscal Administrativo y de la Secretaría Técnica Nacional Ambiental; se procede a sintetizar la información recopilada mediante matrices, con el fin de lograr una mejor organización de los resultados.

Matriz 1

Visión que tienen los expertos en relación con la implementación de tributos ambientales con fines extrafiscales, para desincentivar conductas nocivas para el medio ambiente en Costa Rica:

Expertos Consultados	Opinión
Experto N° 1	Son corrientes que han venido creciendo. Ya hace más de diez años vienen propuestas en esa línea. No omito apuntar que los diferentes escudos fiscales sobre temas agrícolas, protección ambiental se dieron de manera aislada al inicio, como eran proteger maderas y otros en vía de extinción. Un programa de gobierno del finado Luis Alberto Monge se denominó: Volvamos a la tierra, ahí se crearon escudos para proteger el ambiente.

<p style="text-align: center;">Experto N° 2</p>	<p>Considero que aprobar nuevos impuestos con el único fin de dejar de producir materiales que contaminen el ambiente sería lo ideal, pues los seres humanos estamos destruyendo la Tierra en que vivimos a través de la utilización de materiales que no son biodegradables y que hacen morir tanto a seres humanos como animales. Sin embargo, considero que lo más importante es poder concientizar a los habitantes de la Tierra, iniciando por nuestro país, de que debemos reciclar para evitar el daño, aunque no sea en un grado muy elevado, ya que existen documentos que dicen que el reciclaje no es suficiente, o más bien que es un porcentaje muy bajo lo que se recicla, luego entonces, lo más importante sería encontrar la forma de sustituir los productos que hacen daño a la ecología mundial. Si hubiera seguridad de que esos impuestos van a cumplir el fin para el cual fueron creados estaría de acuerdo, pero eso rara vez sucede. Los gobiernos van y vienen y los ingresos se utilizan en las cosas que en ese momento se consideran “más urgentes”, dejando de lado el fin para el cual muchos de los impuestos han sido creados. Creo que no habría una diferencia con estos.</p>
<p style="text-align: center;">Experto N° 3</p>	<p>Sería excelente la implementación de este tipo de medidas, siempre y cuando se cumpla en su totalidad con la intención para la cual fue creada.</p>

Fuente: entrevista realizada a los expertos. Ver apéndice 1, 2 y 3

4.1.2 Descripción de la matriz 1

Como se evidencia en esta matriz, la perspectiva que poseen los expertos es complementaria, ya que por una parte consideran que aún y cuando en el pasado se crearon escudos fiscales para proteger medio ambiente, se usaron de manera aislada o no se

utilizan, pero que su implementación sería una medida ideal para procurar mitigar el daño acelerado al medio ambiente; pero para eso se debe cumplir con la intención para lo cual se crea la medida.

4.1.3 Explicación de la matriz 1

Los datos reflejan que los expertos coinciden en sus criterios, ya que son complementarios, siendo parte todo de un gran problema que es el alto consumo de envases de plástico desechable y la ausencia de norma que regule esta práctica.

El experto N° 1 considera que la implementación de tributos ambientales con fines extrafiscales, para desincentivar conductas nocivas para el medio ambiente, son corrientes que han venido creciendo desde hace más de diez años; y opina que su implementación sería una cuota de ayuda en la lucha de un planeta limpio. Además agrega que en Costa Rica, en el Gobierno de Luis Alberto Monge se creó un programa de gobierno denominado “Volvamos a la tierra”, donde se crearon escudos para proteger medio ambiente, sin embargo eran medidas aisladas enfocadas en proteger maderas y otros en vía de extinción.

El experto N° 2 considera que aprobar nuevos impuestos con el único fin de dejar de producir materiales que contaminen el ambiente sería lo ideal. Sin embargo, considera que lo más importante es poder concientizar a los habitantes, ya que se ha visto que el reciclaje no es suficiente. Por lo tanto considera que lo más importante sería encontrar la forma de sustituir los productos que hacen daño a la ecología mundial. Afirma además, que si hubiera seguridad de que esos impuestos van a cumplir el fin para el cual fueron creados estaría de acuerdo.

El experto N° 3 opina que la implementación de tributos ambientales con fines extrafiscales, para desincentivar conductas nocivas para el medio ambiente sería una medida excelente para mitigar el acelerado deterioro al medio ambiente; siempre y cuando se cumpla con la intención para la cual fue creado y se destine lo recaudado a fines medioambientales.

Matriz 2

Visión que tienen los expertos con relación a que las iniciativas para prohibir el consumo de plástico desechable, analizadas en la Asamblea Legislativa no han prosperado:

Experto Consultados	Opinión
Experto N° 1	Son muchos los intereses económicos que giran alrededor de los productos de plástico. Solamente una de las empresas más grandes como la Yanber, tiene mucha influencia política y económica que hace que duerman proyectos importantes para la sociedad. Ellos solo piensan en su dinero y no en el ser humano.
Experto N° 2	Como todos los negocios en este país, los grandes representantes de la industria, muchas veces ocupan puestos de importancia en el gobierno. Puede ser porque van a causar un daño en los negocios propios de los diputados u otros funcionarios públicos de alto rango, los que tienen más allá de su labor dentro de la Asamblea Legislativa o algunos de los diferentes Poderes de la República. Recordemos que los comerciantes, los industriales y los que tienen grandes empresas privadas, se protegen entre sí.

Experto N° 3	La razón de que las iniciativas de prohibir el consumo de plástico desechable no hayan prosperado en la Asamblea Legislativa se debe principalmente al interés empresarial que existe, la afectación de actividades económicas, afectación a la competitividad y a la pérdida de empleo que generaría un gran impacto social negativo.
--------------	--

Fuente: entrevista realizada a los expertos. Ver apéndice 1, 2 y 3

4.1.3 Descripción de la matriz 2

Como se evidencia en esta matriz, la perspectiva que poseen los expertos se complementan entre sí, ya que por un lado consideran que la razón por la cual no han prosperado las iniciativas planteadas ante la Asamblea Legislativa, se debe a intereses económicos que giran alrededor de la industria del plástico; la cual tiene una gran presencia comercial e industrial cuyo poder económico es muy grande y que además cuenta con gran influencia política. Por otra parte, consideran los expertos consultados, que al consistir los proyectos de ley en estudio, en prohibir el consumo y producción del plástico convencional, esto traería una grave afectación a la actividad empresarial, competitividad además de la pérdida de empleos que generarían un impacto social muy negativo.

4.1.4 Explicación de la matriz 2

Los datos reflejan que los expertos coinciden en sus criterios, al ser complementarios, siendo parte todo de una dirección equivocada en las iniciativas planteadas ante la

Asamblea Legislativa; ya que por un lado se prohíbe la producción y el consumo del plástico convencional y por el otro se busca sustituir con “plástico biodegradable”, el cual como se vio traería una serie de problemas nuevos, dado que no es reciclable y el que se propone requiere para su producción de materias primas como el maíz los cual no tiene sentido utilizar alimentos para producir bolsas o envases que al fin y al cabo van a ser desechados. A esto se le suma que esta prohibición traería problemas de competitividad, afectaría la actividad industrial y empresarial que consecuentemente se traduciría en pérdida de empleo y un impacto social muy negativo.

El experto N° 1 considera que son muchos los intereses económicos que giran alrededor de los productos de plástico. Agrega que a manera de ejemplo, solamente una de las empresas más grandes como la Yanber, tiene mucha influencia política y económica que hacen que duerman proyectos importantes para la sociedad.

El experto N° 2 considera que los grandes representantes de la industria, muchas veces ocupan puestos de importancia en el gobierno. Por lo que la razón de que las iniciativas para prohibir el consumo y la producción del plástico, puede ser porque van a causar un daño en los negocios propios de los diputados u otros funcionarios públicos de alto rango; los que tienen más allá de su labor dentro de la Asamblea Legislativa o algunos de los diferentes Poderes de la República. Agrega además, que los comerciantes, los industriales y los que tienen grandes empresas privadas, se protegen entre sí.

El experto N° 3 considera que la razón de que las iniciativas de prohibir el consumo de plástico desechable no hayan prosperado en la Asamblea Legislativa se debe principalmente al interés empresarial que existe, la afectación de actividades económicas,

afectación a la competitividad y a la pérdida de empleo que generaría un gran impacto social negativo.

CAPÍTULO V: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

5.1 CONCLUSIONES

Tras toda la investigación realizada en este trabajo, al haber estudiado la figura del tributo ambiental en las bolsas plásticas desechables a nivel internacional, se logró recopilar información muy valiosa, ya que de esa experiencia extranjera se desprende la información suficiente, para poder plantear los posibles escenarios a enfrentar en una eventual implementación, de figuras similares que se adecuen a Costa Rica.

Junto a esto, se comparó la figura del tributo ambiental con los instrumentos propuestos en los proyectos de ley en la corriente legislativa, para así encontrar la posible justificación de que esas iniciativas no hayan prosperado; dado al rumbo equivocado de dichas propuestas al tratarse por una parte de prohibir el uso y producción del plástico, lo cual afectaría directamente actividades económicas causando un impacto social muy grande que generaría mucho desempleo. Y por otra parte, esas propuestas pretenden cambiar el plástico convencional por uno “biodegradable”, que generaría una serie de problemas nuevos, ya que no se recicla, igualmente se generan gran cantidad de residuos y con el agravante de que para su fabricación se utilizaría como materia prima maíz u otro tipo de alimentos, lo cual no tiene sentido.

Todo esto permitió diseñar la vía legal factible que permita la utilización de un tributo, a las bolsas plásticas desechables gratuitas en Costa Rica. Esto porque se ha analizado la posible imposición tributaria a la entrega gratuita de bolsas plásticas desechables; comparando la experiencia internacional, para diseñar una propuesta para la inclusión de un tributo verde, que se ajuste a los principios tributarios ambientales expuestos, y a la luz de la experiencia, aciertos y desaciertos; además de los obstáculos afrontados por los países que incursionaron en la implementación de medidas similares a la que se propone.

De esta investigación se desprende que, como consecuencia del deterioro del medio ambiente, generado principalmente por el modelo económico de desarrollo patente en los últimos tiempos a nivel mundial, ha surgido una conciencia ecológica, la cual se ha visto manifestada en una amplia gama de propuestas para la utilización de novedosos instrumentos jurídicos y económicos, cuyo objetivo ha sido el fortalecimiento del modelo de desarrollo sostenible.

Como se mencionó, la protección del medio ambiente no debe dejarse únicamente a la buena voluntad de los individuos, por lo que se requiere que el Estado propicie el contexto económico y político adecuado para la conservación del entorno natural. Para el cumplimiento de este objetivo, el Estado se encuentra facultado para utilizar, además de los tradicionales mecanismos de mandato y control, métodos indirectos como los instrumentos financieros y fiscales en la materia ambiental. Recordemos que la degradación ambiental implica un problema de justicia, pues la inequidad incluye no solamente una mala distribución de la riqueza, sino también de los riesgos que son consecuencia de dicha degradación. Como se pudo observar en los ejemplos mencionados,

existe una tendencia global desde la década de los años ochenta, de implementar instrumentos financieros con el fin de mejorar la calidad medioambiental y cumplir así los compromisos internacionales asumidos por los países en las distintas cumbres de medio ambiente. Dicha tendencia se ha fortalecido en la última década, prueba de ello la encontramos en el aumento de tributos ecológicos vigentes en países europeos pertenecientes a la OCDE además de algunos casos en nuestro continente.

A pesar de esto, en Costa Rica no ha existido una clara orientación hacia la utilización de figuras fiscales con fines medioambientales, pues si bien existen algunos tributos relacionados con el medio ambiente o con bienes ecológicos específicos, lo cierto es que no tienen como finalidad, ni tampoco generan incentivos para cambiar patrones de conducta contaminantes. Sin embargo, existen algunas herramientas financieras que han arrojado resultados alentadores, como el pago por servicios ambientales.

Como se expuso en este trabajo investigativo, entre los métodos indirectos, los instrumentos financieros facilitan la internalización de externalidades negativas medioambientales, lo que en última instancia proporciona un incentivo para cambiar las conductas contaminantes; ya que el impuesto al incidir en el costo de los bienes y servicios contaminantes, desplaza su curva de oferta en sentido ascendente en su cuantía. En este sentido, si el tributo logra reflejar exactamente el costo social de la contaminación, la nueva curva reflejaría el costo real de los bienes y servicios.

Existe una amplia gama de instrumentos financieros que podrían ser utilizados con fines de protección ambiental, los cuales encontrarían su fundamento en nuestra Constitución Política; que consagra el derecho de toda persona a disfrutar de un ambiente sano y ecológicamente equilibrado, así como el paralelo deber del Estado de garanti-

zar, defender y preservar dicho derecho. Para el caso de los tributos ambientales con fines extrafiscales como se vio, el fin recaudatorio no es esencial para la determinación de la naturaleza jurídica de las figuras tributarias, pues la recaudación no es un fin en sí mismo, sino un medio para la satisfacción de necesidades públicas. Así las cosas, los tributos con fines extrafiscales serán constitucionales siempre y cuando logren satisfacer estas mismas necesidades públicas, o evitar su surgimiento y ahorrar eventuales erogaciones, susceptibles de ser cubiertas con recursos económicos, a través de la promoción o disuasión de comportamientos nocivos para el medio ambiente. De esta manera, la vinculación entre la necesidad pública y la idoneidad del tributo para satisfacerla, determina la diferencia entre estas figuras y las sanciones o multas.

Es importante destacar que los tributos medioambientales se basan en el principio quien contamina paga, el cual no implica que el pago del tributo sea una autorización para contaminar. En primer lugar, porque el pago no se hace para poder contaminar, sino para cubrir el costo social provocado por la contaminación. En segundo lugar, contaminar, por lo menos dentro de ciertos límites tolerables, no está desautorizado. En tercer lugar, porque buscan de forma extrafiscal la disuasión de conductas contaminantes —en ese sentido cuanto más eficientes sean, menor será la recaudación que de ellos provenga— y no la autorización o sanción de éstas, como lo hacen los instrumentos de control y regulación. En cuarto lugar, porque el pago del tributo no debería permitir la transgresión de los límites legales preestablecidos de contaminación ni excluye la sanción que por dicha transgresión se pueda aplicar.

Cabe recordar que los gravámenes ecológicos, por su naturaleza fiscal y ambiental, están llamados a respetar una doble capacidad en el sujeto pasivo: la capacidad con-

tributiva y la capacidad contaminante. Si se omite la primera ya no estamos ante un tributo y si se omite la segunda ya no se trata de un gravamen con finalidad ecológica sino puramente recaudatoria.

Como ya se mencionó, una de las características principales de los tributos ambientales con fines extrafiscales, es que buscan principalmente desincentivar una conducta que es nociva para el medio ambiente; no debemos olvidar que el derecho es siempre un agente activo de cambios sociales, y que los conflictos que presenta el siglo XXI, son los propios de la denominada “sociedad del riesgo”; por lo que urge repensar nuevos tipos de tutela ambiental. Esto implica buscar nuevos paradigmas de consumo, producción, servicios y en ocasiones un cambio en la lógica jurídica.

Las leyes y procedimientos del siglo XIX, a la luz del movimiento codificador de los denominados derechos de primera generación, que sigue nuestro Código Civil, y buena parte de nuestra legislación procesal, contemplan controversias, daños, o intereses individuales, propios, personales, ciertos, concretos, directos, diferenciados, exclusivos; no está preparado para situaciones que inciden en clases, grandes grupos o dar solución de intereses generales, comunitarios, que han sido afectados.

Con un cambio de lógica jurídica se pasa de la dimensión patrimonial a la tutela social, de la visión nacional a la transnacional. De la tutela de los derechos subjetivos, diferenciados, personales a la tutela de los intereses difusos, impersonales, supraindividuales. Además, se trata de situaciones controvertidas de sensible interés social, en las que colisionan por ejemplo, intereses legítimos de la industria, la comunidad, entre otros. En los que juegan por igual, el derecho de propiedad, el ejercicio del comercio, la industria,

derecho del trabajo; con los bienes o valores colectivos que se vinculan con la preservación del medio ambiente.

A partir de que emergen estos intereses, y con ellos el derecho ambiental; están en revisión todos los institutos tradicionales del derecho. Desde la responsabilidad civil: que ha dejado de ser de carácter indemnizatoria/pecuniaria, para dar paso a una de carácter preventiva, y más aún, precautoria; y en ocasiones de autoría anónima, de responsabilidad colectiva. Inclusive en algunos países, las piezas del proceso judicial están en revisión por el impacto diferente, masificado, intergeneracional, de prueba compleja y de difícil resolución.

El derecho ambiental es el derecho de punta, el agente de cambio del derecho en general; que encuentra la necesidad de flexibilizar las formas procesales, para dar tutela a estas imperiosas necesidades sociales, que son urgentes, vitales.

En la actualidad el Derecho Ambiental dispone de los medios de prevención, precaución, control, represión y restauración de los bienes ambientales, cuya efectiva aplicación podría detener la catástrofe ecológica. Es así donde el Derecho Ambiental, encuentra un aliado perfecto para la concreción de sus objetivos en el Derecho Tributario; al cual se le atribuye la función de orientar los comportamientos de los contribuyentes en un sentido que no se seguiría, o se seguiría en menor intensidad, en ausencia del tributo. Esto en virtud, de que existe un deber de solidaridad de los individuos más aptos para contribuir con aquellos menos aptos, y esto es lo que fundamenta en última instancia el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

De modo que el problema no es la ausencia de instrumentos jurídicos, tampoco la falta de conocimientos científicos acerca de la organización y funcionamiento de los ecosis-

temas naturales y del impacto de las actividades humanas, sobre los componentes de la biosfera, y la propia salud y bienestar del hombre. El problema es de naturaleza política, tiene que ver con el poder político de los Estados y el económico de las poderosas corporaciones multinacionales y globales.

Si los Estados y sociedades nacionales asumen con voluntad, decisión y responsabilidad la protección de los bienes ambientales de acuerdo con los principios, políticas y técnicas de regulación previstos en el Derecho Ambiental Internacional, en los Derechos ambientales comunitarios y en los internos o nacionales, podría garantizarse la conservación de la vida en el planeta.

Es importante recordar que, independientemente de las experiencias positivas tenidas en la gestión ambiental, así como de los fracasos y obstáculos con los que nos enfrentamos, si partimos de que la protección al medio ambiente es tanto un fin estatal, un deber constitucionalmente consagrado, como un objetivo social, no existen obstáculos insalvables para lograr el desarrollo sostenible, pues los recursos naturales ofrecen por sí mismos, un amplio abanico de posibilidades.

De esta manera, tomando la experiencia internacional, lo expuesto en la doctrina y los distintos autores consultados, junto al criterio de los expertos, se puede considerar que es cierta la hipótesis de que implementando tributos ambientales con fines extrafiscales, se mitiga la contaminación al medio ambiente; en el proceso se generan ingresos y consecuentemente se logra un cambio cultural. Esto porque el núcleo de este problema tan serio y aceleradamente creciente del deterioro ambiental, es la cultura de lo desechable; por lo tanto, al conocer el centro del problema es necesario atacarlo y empezar a gestionar un cambio cultural.

A manera anecdótica se comparte la siguiente reflexión: "En la fila del supermercado, el cajero le dice a una señora que debería traer su propia bolsa, ya que las bolsas plásticas, no son buenas para el medio ambiente. La señora ofrece disculpas y explica: "Es que no había esta moda verde en mis tiempos. En aquel entonces las botellas de leche, de refrescos y las de cerveza se devolvían a la tienda y las enviaban de nuevo al fabricante para ser lavadas y esterilizadas antes de llenarlas de nuevo, de manera que se podían usar las mismas botellas una y otra vez. Era el tiempo de la bolsa de papel con manigueta, del saco de manta, de la canasta de mimbre"... Costumbres que fueron suprimidas por la modernidad, sin embargo todavía, estamos a tiempo de superar el período de la adicción al plástico.

5.2 RECOMENDACIONES

Tras todo lo investigado en este trabajo, cabe preguntarse entonces: ¿Por qué utilizar tributos ambientales con fines extrafiscales en Costa Rica? Las principales razones para su uso son:

- Son instrumentos especialmente eficaces para la internalización de las externalidades; es decir, la incorporación directa de los costos de los servicios y perjuicios ambientales (y su reparación) al precio de los bienes, servicios y actividades que los producen; y para contribuir a la aplicación del principio de quien contamina paga y a la integración de las políticas económica y ambiental.

- Pueden proporcionar incentivos para que tanto consumidores como productores cambien de comportamiento en la dirección de un uso de recursos más 'eco-eficiente'; para estimular la innovación y los cambios estructurales; y para reforzar el cumplimiento de las disposiciones normativas.
- Pueden aumentar la renta fiscal, que puede utilizarse para mejorar el gasto en el medio ambiente.
- Pueden ser instrumentos de política especialmente eficaces para abordar las prioridades ambientales actuales, a partir de fuentes de contaminación tan difusas como las emisiones del transporte (incluido el transporte aéreo y marítimo), los residuos (por ejemplo, envases plásticos desechables o de *styrofoam*, pajillas plásticas, baterías, entre otros) y agentes químicos utilizados en agricultura (por ejemplo, pesticidas y fertilizantes).
- Ahora bien, como se pudo desprender de los ejemplos citados a nivel internacional, la introducción de impuestos ambientales con fines extrafiscales, encuentra varios importantes obstáculos de carácter político, como por ejemplo: la supuesta repercusión en la competitividad, y a menudo en el empleo, especialmente en algunos sectores o regiones; la supuesta repercusión en los grupos de renta baja (es decir, que los pobres paguen proporcionalmente más que los ricos); los supuestos conflictos entre los impuestos nacionales y la reglamentación del comercio mundial; la idea de que los impuestos han de ser elevados para que sirvan de algo; el supuesto conflicto entre el

cambio de comportamiento (es decir, menos impuesto) y el mantenimiento de los ingresos; las subvenciones y disposiciones existentes, etc., que tienen efectos negativos para el medio ambiente; y otras políticas y culturas que niegan o evitan los impuestos ambientales. Sin embargo, la mayoría de obstáculos a su aplicación pueden superarse mediante la supresión de subvenciones y disposiciones negativas para el medio ambiente; el diseño minucioso de los impuestos y de las medidas de mitigación; el uso de impuestos ambientales y sus rentas como parte de paquetes de políticas y reformas fiscales verdes; la aplicación gradual; amplias consultas; e información. Puede mejorarse la competitividad general de los países mediante impuestos bien diseñados que incentiven la innovación y quizás estimulen el cambio estructural y el modelo de producción. Los impuestos ambientales, entre otros instrumentos de política, pueden contribuir a conseguir estos cambios estructurales, corrigiendo las señales de precios y las distorsiones del mercado; por ello, deberían utilizarse de manera más amplia.

- Como se pudo observar en algunos de los ejemplos en el extranjero, a menudo los impuestos ambientales funcionan mejor cuando forman parte de un programa de medidas políticas orientadas a abordar uno, o varios problemas ambientales, pero entonces es compleja la interacción de los diversos instrumentos de las políticas. Por lo que un mejor análisis y comprensión de estas cuestiones podría ser extremadamente útil para la futura formulación de políticas. Sería especialmente útil la creación de un marco que aborde la aplicabilidad potencial de los diferentes instrumentos de políticas según una tipología de problemas ambientales. Aunado a esto, para mejorar el dise-

ño de los impuestos ambientales, es necesaria la investigación en ámbitos como los modelos económicos y la evaluación de las externalidades en particular, en relación con los aspectos de la distribución. Para una mejor comprensión de la estrategia a seguir para implementar tributos ambientales con fines extrafiscales, se ordena en una lista de comprobación de lo que se requiere para la aplicación con éxito de impuestos ambientales:

- 1) Estudios previos que investiguen los efectos potenciales del tributo ambiental o de políticas. En particular el cálculo de los costes de las medidas de control de la contaminación en cada sector, las repercusiones desde el punto de vista de la equidad; y los costes y beneficios de la mejora de la eco-eficiencia
- 2) Participación mayor de las autoridades impositivas/fiscales
- 3) Amplias consultas de los afectados y del público
- 4) Anuncio o campañas publicitarias de los impuestos ambientales
- 5) Su introducción en el marco de un paquete de medidas políticas complementarias
- 6) Aplicación gradual del impuesto
- 7) Reciclaje de los ingresos a:
 - Los contribuyentes, por ejemplo: en relación con medidas ambientales, por medio de rebajas o incentivos a la inversión, facilidades de información y formación
 - Sectores conexos, por ejemplo: destinar parte de los ingresos de un impuesto a los desechos, al sector de manejo de desechos

8) Aumentar el efecto de desincentivo, por medio de un aumento gradual de la señal de precio real durante períodos prolongados; una reducción gradual de las exenciones

9) Medidas de evaluación incorporadas en el sistema fiscal

- En fin, se requiere una visión integral y una importante coordinación de esfuerzos para llevar a cabo la implementación de figuras tributarias medioambientales. En virtud de lo anterior se deben fortalecer las instituciones encargadas de la gestión ambiental, a través de la participación ciudadana, la comunicación interinstitucional, la consolidación de capacidades integrales, la capacitación de los funcionarios responsables, así como el establecimiento de sistemas de rendición de cuentas.
- Como se mencionó, la gestión pública ambiental se ha caracterizado hasta ahora por la utilización de esquemas regulatorios y normativos restrictivos (tales como sanciones y multas), los cuales, si bien han provocado algunos resultados importantes, también es cierto que no pueden resolver por sí solos los complejos problemas ambientales. De esta manera, además de la incorporación de novedosas soluciones relacionadas a la fiscalidad ambiental como las que se proponen en esta investigación; es sumamente importante la participación activa y voluntaria de la mayor cantidad posible de la población, de forma tal que se allane el camino para la implementación de los esfuerzos de política pública por mejorar la calidad ambiental. Es necesario entonces integrar a la sociedad civil y al sector productivo en el proceso de toma de decisiones; de esta manera estos sectores tendrán un papel constructivo en la gestión

ambiental tributaria, lo que facilita la legitimación de la distribución de las responsabilidades entre el sector público y el privado, en aras del desarrollo sostenible. Naturalmente la participación ciudadana fortalece la democracia, y el establecimiento de canales de comunicación, facilita que la estructura administrativa responda a las exigencias que surgen de la población. Asimismo, la participación de los actores no estatales fortalece la legitimidad de la política ambiental, facilitando así su aprobación y acatamiento. Es innegable que existe un vínculo entre desarrollo sostenible y democracia; por esa razón la participación ciudadana es de suma importancia para el éxito de la gestión ambiental. No obstante, debe tenerse en cuenta que para que se dé una efectiva participación ciudadana, es preciso que primero exista conciencia y educación sobre los derechos ciudadanos que generen demandas populares más responsables al gobierno, debido a que la defensa del derecho constitucional a un medio ambiente sano y ecológicamente equilibrado, es responsabilidad de todos los ciudadanos.

- Como respuesta a la importancia de la preservación del medio ambiente y como parte de nuestra responsabilidad intrageneracional, se debe incluir el elemento ecológico de manera transversal en todas las políticas públicas, así como en todos los ámbitos de la realidad nacional, para así gestionar un cambio cultural y cambiar las prácticas insostenibles que amenazan al medio ambiente.
- Tras este trabajo de investigación se cree conveniente la introducción de tributos medioambientales con fines extrafiscales en el ordenamiento jurídico costarricense; así

como la modificación de los vigentes, pues existe evidencia suficiente para esperar que la aplicación de estos instrumentos genere, además de recursos fiscales para destinarlos a asuntos pro medio ambiente, una importante mejora en el estado actual del entorno natural costarricense; aunado a un cambio en la cultura de lo desechable, que según la opinión de los expertos consultados y observando el comportamiento de los usuarios ante algunas campañas realizadas por ciertos supermercados de promover las bolsas reutilizables, se podría pensar que medidas como estas tendrían buena aceptación por parte de la población. Sin embargo, no se puede afirmar que la introducción de estos tributos dentro de un marco de fiscalidad recaudatoria, es decir, implementar una reforma fiscal verde, sea conveniente, pues sus resultados dependen de factores y circunstancias indeterminables en esta investigación, que han demostrado tener un gran peso en las experiencias de otros países, tales como la coyuntura económica, la estructura institucional, la voluntad política y la aceptación de la mayoría de los ciudadanos.

CAPÍTULO VI: PROPUESTA

IMPUESTO AL CONSUMO O DISTRIBUCIÓN DE BOLSAS PLÁSTICAS

ARTÍCULO 1.- Creación

Créase el impuesto al consumo o distribución de bolsas plásticas de cualquier tamaño o calibre distribuidas en los establecimientos mercantiles responsables de la recaudación de este impuesto ubicados en el territorio nacional y utilizadas para transportar mercancías, con el objeto de asignarles un precio que desincentive su consumo, por el efecto nocivo que ellas generan sobre el medio ambiente.

Para los efectos de este artículo, el territorio nacional se entenderá de conformidad con la definición contenida en la Constitución Política.

ARTÍCULO 2.- Prohibición de suministrar bolsas plásticas gratuitas

Se prohíbe a los propietarios de los establecimientos mercantiles responsables del impuesto al consumo de bolsas plásticas, suministrar en forma gratuita a sus clientes las bolsas sujetas al pago de este impuesto, teniendo que cobrar por cada una de ellas un precio que será, al menos, el valor o la tarifa de este impuesto.

ARTÍCULO 3.- Hecho Generador

El hecho generador de este impuesto, es el suministro de bolsas plásticas por parte de los negocios, establecimientos mercantiles o almacenes de ventas al detalle del régimen común del impuesto general sobre las ventas, establecido en la Ley número 6826 y sus reformas, usadas por los compradores para empacar los bienes adquiridos, ya sea para consumo en el mismo lugar, para ser llevados fuera del establecimiento o para ser entregados a domicilio.

El impuesto se causará al momento de la entrega material de la bolsa y su valor debe quedar registrado en la factura o documento equivalente, expedido al comprador por el establecimiento responsable.

El propietario del establecimiento o negocio responsable de recaudar este impuesto, sea persona física o jurídica, tiene la obligación de cobrar al adquirente o cliente un valor equivalente, al menos, su monto por cada bolsa que le suministre.

ARTÍCULO 4.- Contribuyente

Está obligado a pagar este impuesto el comprador que consume la bolsa.

(Nótese que es un contribuyente económico o de facto, que no se relaciona con el fisco, sino que sólo paga el impuesto, a diferencia de los declarantes o responsables, que son como los contribuyentes jurídicos, declarantes o responsables (solidarios y hasta sustitutos ante el fisco: es decir, pueden ser tenidos en lugar del contribuyente, cuando por ejemplo no perciben, no retienen o no cobran el impuesto, estando obligados, según la ley de ventas).

ARTÍCULO 5.- Declarantes

Son responsables de la recaudación de este impuesto los establecimientos pertenecientes al régimen común del Impuesto General sobre las Ventas, establecido en la Ley número 6826 y sus reformas, que venden o de cualquier otra forma transfieren, ya sea a título gratuito u oneroso, los bienes que se empacan en la bolsa plástica sujeta al mismo, los cuales tienen el deber de recaudar, declarar y transferir este impuesto al Estado, dentro de los plazos fijados.

ARTÍCULO 6.- Base Imponible

La base imponible estará constituida por el valor de la bolsa dependiendo de su tamaño y calibre, siguiendo la escala establecida en el artículo 8 de la presente ley.

ARTÍCULO 7.-Base imponible en importaciones

En la importación o la internación de bolsas plásticas, el valor sobre el cual se determina el impuesto, se establece adicionando al valor CIF, aduana de Costa Rica, lo pagado efectivamente por concepto de derechos de importación, impuesto selectivo de consumo o específicos y cualquier otro tributo que incida sobre la importación o la internación, así como los demás cargos que figuren en la póliza o en el formulario aduanero, según corresponda. El impuesto así determinado debe liquidarse separadamente en

esos documentos y el pago deberá probarse antes de desalmacenar las mercancías respectivas.

ARTÍCULO 8.- Tarifa del impuesto

El suministro de bolsas plásticas al comprador estará gravado por el impuesto al consumo de estas bolsas, por cada bolsa suministrada al comprador dependiendo del tamaño indicado en este artículo, según las siguientes tarifas:

a) De 8 a 14 cm ³	₡20
b) De 15 a 20 cm ³	₡40
c) De 20 a 25 cm ³	₡60
d) De 25 a 30 cm ³	₡80
e) De 30 a 35 cm ³	₡100
f) De 35 o más cm ³	₡120

Durante los doce meses siguientes a partir de la entrada en vigencia de la presente ley, esta tarifa será incrementada en un 50% por cada bolsa. Esta tarifa se ajustará al aproximado a la decena de colones más cercana, cada 1° de enero con base en el crecimiento del Índice de Precios al Consumidor (IPC), reportado por el Instituto Nacional de Estadística y Censos (INEC), para el último período de doce meses culminado el 30 de noviembre del año inmediatamente anterior.

El recaudo de este impuesto será destinado a la Secretaría Técnica Nacional Ambiental (SETENA), para inversión en la aplicación oportuna y pertinente de la normativa y procedimientos administrativos y técnicos en materia de evaluación ambiental para prevenir impactos sociales y ambientales negativos y capacitar funcionarios públicos en adaptación al cambio climático y gestión del riesgo de desastre para la infraestructura.

ARTÍCULO 9.- Presentación de declaraciones juradas y períodos del impuesto

Los declarantes citados en el artículo 5 de esta Ley, deben liquidar el impuesto, mediante la presentación de una declaración jurada de las ventas de bolsas plásticas sujetas a impuesto, correspondientes a los dos meses trasanteriores, a más tardar el último día de cada bimestre.

El período gravable para la declaración y pago de este impuesto será bimestral, teniendo en cuenta los siguientes períodos: enero-febrero; marzo-abril; mayo-junio; julio-agosto; septiembre-octubre; noviembre-diciembre.

Cuando se inicien actividades durante el ejercicio, el período gravable será el comprendido entre la fecha de iniciación de actividades y la fecha de finalización del respectivo período.

ARTÍCULO 10.- Obligación de llevar registro

Los propietarios de los establecimientos mercantiles responsables de recaudar este impuesto tienen la obligación de llevar un registro de las bolsas plásticas referidas en esta ley, con la siguiente información:

- a) El número de la factura de compra o de la póliza de importación de bolsas plásticas
- b) El número de bolsas que tenga en su inventario, discriminado por tamaños y calibres, con fecha inicial correspondiente al primer día de vigencia del impuesto.
- c) El número de bolsas compradas o adquiridas en cada período gravable, discriminado por tamaños y calibres.
- d) El número de bolsas suministradas a sus clientes en cada período gravable, discriminado por tamaños y calibres.

Este registro deberá conservarse mínimo por cinco años y deberá ponerse a disposición del ente de control (MEIC), cuando este lo requiera.

ARTÍCULO 11.- Liquidación y Pago

El impuesto resultante de las ventas o consumo de bolsas plásticas, correspondiente a cada uno de los períodos bimensuales establecidos en la presente ley, lo deben cancelar los declarantes o comerciantes propietarios de los establecimientos mercantiles responsables establecidos en el artículo 5 de esta Ley, al momento de presentar la respectiva declaración jurada, según el plazo establecido en el artículo 9 párrafo final de esta ley.

Mientras no se haya efectuado la desinscripción de un contribuyente o declarante, la obligación de presentar la declaración se mantiene, aun cuando por cualquier circunstancia no exista la obligación de pagar el impuesto. Los contribuyentes o declarantes, que tengan agencias o sucursales dentro del país, deben presentar una sola declaración que comprenda la totalidad de las operaciones realizadas por tales establecimientos, y las correspondientes a sus casas matrices.

Este impuesto no es descontable del impuesto sobre las ventas (IVA), ni es deducible para la liquidación del impuesto a la renta.

ARTÍCULO 12.- Incumplimiento y Sanciones

El incumplimiento de las obligaciones que consagra esta ley, dará lugar a las sanciones aplicables establecidas en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios en su título tercero.

El incumplimiento o transgresión a la presente ley y/o al cronograma fijado por el artículo 9, hará que a los titulares del establecimiento en el que se verifique la infracción, se aplique las siguientes sanciones:

- a) Apercibimiento, que podrá ser aplicado una sola vez al infractor.
- b) Los comercios que incumplan con lo dispuesto en los artículos 2 y 3 de la presente ley, les será aplicada una multa de 1 salario base. (Ref. por Ley 7900 de 3 de agosto de 1999)

- c) Los responsables de la recaudación de este impuesto citados en el artículo 5 de esta ley, que omitan presentar las declaraciones juradas de las ventas de las bolsas plásticas sujetas a impuesto, dentro del plazo legal establecido en el artículo 9 de esta ley, tendrán una multa equivalente al cincuenta por ciento (50%) del salario base. (Ref. por Ley 7900 de 3 de agosto de 1999)
- d) Los responsables de la recaudación de este impuesto citados en el artículo 5 de esta ley, que omitan llevar el registro de las bolsas plásticas conforme al artículo 10 de la presente ley, se les aplicará una multa equivalente al cincuenta por ciento (50%) del salario base. (Ref. por Ley 7900 de 3 de agosto de 1999)

ARTÍCULO 13.- Normativa Supletoria

Las disposiciones de la citada Ley de Impuesto General Sobre las Ventas, son de aplicación supletoria al impuesto que por esta ley se crea.

ARTÍCULO 14.- Fiscalización

Este impuesto será administrado por la Dirección General de Tributación órgano que ostenta el carácter de Administración Tributaria, para los efectos de la aplicación de este impuesto tendrá todas las facultades y potestades conferidas en el Título IV, capítulos I y II, artículos 99, siguientes y concordantes del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

ARTÍCULO 15.- Exenciones

El presente impuesto no será aplicable cuando por cuestiones de asepsia, las bolsas de polietileno y todo otro material plástico convencional, deban ser utilizadas para contener o conservar alimentos o insumos húmedos elaborados o preelaborados y no resulte factible la utilización de un sustituto degradable y/o biodegradable o reutilizable en términos compatibles con la minimización de impacto.

ARTÍCULO 16.- Vigencia

La presente ley rige a partir del período gravable siguiente al bimestre en que se realice su promulgación, conforme a los periodos señalados en el párrafo 1° del artículo 6 de esta ley.

APÉNDICE

Apéndice 1:

- 1) ¿Qué opina usted sobre la implementación de tributos ambientales con fines extrafiscales, para desincentivar conductas nocivas para el medio ambiente?

Son corrientes que han venido creciendo. Ya hace más de diez años vienen propuestas en esa línea. No omito apuntar que los diferentes escudos fiscales sobre temas agrícolas, fueron protección ambiental de manera aislada al inicio, como eran proteger maderas y otros en vía de extinción. Un programa de gobierno del finado Luis Alberto Monge se denominó: Volvamos a la tierra, ahí se crearon escudos para proteger medio ambiente.

- 2) ¿Considera usted que la ausencia de normativa, que regule la entrega gratuita de bolsas plásticas desechables en nuestro país, ha incidido en el incremento de la contaminación al medio ambiente?

Esa podría ser una de las tantas políticas de regulación... autos dañados que ingresan como basura, ropa usada y muchas otros productos que han venido contaminando el medio ambiente. Las bolsas plásticas o todos los productos plásticos se sabe que vienen afectando los ríos y los mares provocando daños ambientales hasta con la muerte de animales en riesgo.

- 3) ¿Por qué considera usted que las iniciativas para prohibir el consumo de plástico desechable, que se han analizado en la Asamblea Legislativa no han prosperado?

Son muchos los intereses económicos que giran alrededor de los productos de plástico, solamente una de las empresas más grandes como la Yanber, tiene mucha influencia política y económica que hacen que duerman proyectos importantes para la sociedad. Ellos solo piensan en su dinero y no en el ser humano.

4) ¿Cuáles considera usted que serían los efectos socio-jurídicos de aplicar un tributo ambiental con fines extrafiscales, para regular la entrega gratuita de bolsas plásticas desechables en los puntos de venta en Costa Rica?

Ya algunos negocios tienen como política no dar bolsas plásticas y los usuarios lo han venido tomando con mucha madurez. Walmart es una de ellas... me molesté incluso que no tenía en donde meter la compra y luego vi el beneficio como colectividad y me parece una cuota de ayuda en la lucha de un planeta limpio. Desde el punto de vista jurídico si es ley con un sustento tan importante de salvaguardar la sociedad y el planeta no habría Sala Constitucional que se oponga.

Apéndice 2:

1) ¿Qué opina usted sobre la implementación de tributos ambientales con fines extrafiscales, para desincentivar conductas nocivas para el medio ambiente?

Considero que aprobar nuevos impuestos con el único fin de dejar de producir materiales que contaminen el ambiente sería lo ideal, pues los seres humanos estamos destruyendo la tierra en que vivimos a través de la utilización de materiales que no son biodegradables y que hacen morir tanto a seres humanos como animales. Sin embargo, considero que lo más importante es poder concientizar a los habitantes de la tierra, iniciando por nuestro país, de que debemos reciclar para evitar el daño, aunque no sea en un grado muy elevado, ya que existen documentos que dicen que el reciclaje no es suficiente, o más bien que es un porcentaje muy bajo lo que se recicla, luego entonces, lo más importante sería encontrar la forma de sustituir los productos que hacen daño a la ecología

mundial. Si hubiera seguridad de que esos impuestos van a cumplir el fin para el cual fueron creados estaría de acuerdo, pero eso rara vez sucede. Los gobiernos van y vienen y los ingresos se utilizan en las cosas que en ese momento se consideran “más urgentes”, dejando de lado el fin para el cual muchos de los impuestos han sido creados. Creo que no habría una diferencia con éstos.

2) ¿Considera usted que la ausencia de normativa, que regule la entrega gratuita de bolsas plásticas desechables en nuestro país, ha incidido en el incremento de la contaminación al medio ambiente?

Por supuesto que sí. Sin embargo considero que en realidad no son solo las bolsas plásticas, que se obtienen en forma gratuita, las que contaminan el medio ambiente. Todos los productos de plástico, ya que ese material al no ser biodegradable dura muchísimos años en desaparecer, antes bien pueden ser desintegrados en partículas que consumen los peces y a la vez nosotros al consumir los peces.

El desastre lo creamos en conjunto: con cada empaque de plástico que hemos botado a la basura o en las calles. Nuestros mares están agonizando y los asesinos somos todos. En el caso de nuestro país, las alcantarillas han colapsado por culpa de la basura que se arroja a las calles y la mayoría de esa basura son artículos de plástico, principalmente bolsas y botellas. Existen algunos supermercados que venden las bolsas plásticas en donde se depositan los artículos que se compran, y los habitantes de nuestro país las compran. El costarricense por naturaleza busca que su vida se torne más fácil, aunque no sea de la mejor forma.

3) ¿Por qué considera usted que las iniciativas para prohibir el consumo de plástico desechable, que se han analizado en la Asamblea Legislativa no han prosperado?

Bueno, como todos los negocios en este país, los grandes representantes de la industria, muchas veces ocupan puestos de importancia en el gobierno. Puede

ser porque van a causar un daño en los negocios propios de los diputados u otros funcionarios públicos de alto rango, los que tienen más allá de su labor dentro de la Asamblea Legislativa o algunos de los diferentes Poderes de la República. Recordemos que los comerciantes, los industriales y los que tienen grandes empresas privadas, se protegen entre sí. Ello me lleva a preguntarme qué es más importante: Los negocios personales de cada funcionario de la Asamblea Legislativa o de algún poder de la República o el bienestar del país. Ello por cuanto nosotros debemos ser conscientes de que en Costa Rica, nuestros océanos y ríos están inundados de envases de plástico.

4) ¿Cuáles considera usted que serían los efectos socio-jurídicos de aplicar un tributo ambiental con fines extrafiscales, para regular la entrega gratuita de bolsas plásticas desechables en los puntos de venta en Costa Rica?

El interés del pueblo y también del Gobierno, en mi opinión, podría estar más bien concentrado en que la producción de aquello que destruya el medio ambiente desaparezca, más que obtener una recaudación. En realidad lo importante o fin principal del establecimiento de un impuesto es la recaudación, atraer dinero a las arcas del Estado, sin embargo, la creación de un impuesto para obtener un fin extrafiscal, que en el caso que nos ocupa, sería la no utilización de bolsas plásticas o materiales plásticos desechables, sería la función indirecta. Es decir no se cobra un impuesto tanto para recaudar como para que se produzca una sanidad al medio ambiente, y que éste no se destruya. Si el ciudadano tiene que pagar impuestos, es posible que baje el consumo de productos de plástico desechables en gran medida, pero no es seguro que desaparezca. Para que ello suceda, sería mejor prohibir las prácticas de uso de dicho material en pro del fin ecológico, en vez de crear un impuesto con fin extrafiscal.

Apéndice 3

1) ¿Qué opina usted sobre la implementación de tributos ambientales con fines extrafiscales, para desincentivar conductas nocivas para el medio ambiente?

Sería excelente la implementación de este tipo de medidas, siempre y cuando se cumpla en su totalidad con la intención para la cual fue creada.

2) ¿Considera usted que la ausencia de normativa, que regule la entrega gratuita de bolsas plásticas desechables en nuestro país, ha incidido en el incremento de la contaminación al medio ambiente?

Sí claro, se trata de una cuestión cultural. Porque estamos acostumbrados a botar las bolsas plásticas si tener conciencia lo dañinas que son. Además como nada regula su uso entonces la gente no ve esta práctica como algo malo y como es sin costo entonces las botan y no las valoran, pero el costo que tiene para el Estado el estar tratando tanto residuo es muy alto.

3) ¿Por qué considera usted que las iniciativas para prohibir el consumo de plástico desechable, que se han analizado en la Asamblea Legislativa no han prosperado?

La razón de que las iniciativas de prohibir el consumo de plástico desechable no hayan prosperado en la Asamblea Legislativa se debe principalmente al interés empresarial que existe, la afectación de actividades económicas, afectación a la competitividad y a la pérdida de empleo que generaría un gran impacto social negativo.

4) ¿Cuáles considera usted que serían los efectos socio-jurídicos de aplicar un tributo ambiental con fines extrafiscales, para regular la entrega gratuita de bolsas plásticas desechables en los puntos de venta en Costa Rica?

Socialmente considero que la gente lo acogería bien porque ya muchos supermercados están aplicando políticas de no dar bolsas o vender las reutilizables; y son cada vez más personas que usan las bolsas que promueven los supermercados que hacen campañas ambientales de cero bolsas.

Jurídicamente no le veo ningún problema, no creo que tenga ningún obstáculo ya que defiende derechos fundamentales amparados constitucionalmente.

BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA

LIBROS

Berros, M. y Sbresso, L. (2011). Primeras Señales sobre el Principio de no Regresión en Materia Ambiental en Argentina. Un estado de la cuestión.

Bockstael, N. y Freeman, M. (2002). "Welfare Theory and Valuation" en Mäler, Karl y Vincent, Jeffrey (eds.) Handbook of Environmental Economics. Valuing Environmental Changes, Elsevier, Holanda.

Bokobo, S. (2000). Gravámenes e Incentivos Fiscales Ambientales. Madrid, España: Civitas Ediciones.

Bracho, P. (2000). Fundamentos del Derecho Público. Una Estrategia para su Estudio. Caracas, Venezuela. Edit. Melvin, C.A.

Burgoa, I. (1965). Las Garantías Individuales, IV edición, México, editorial Porrúa S. A.

Cafferatta, N. (2004). Introducción al Derecho Ambiental, Primera edición, México, Instituto Nacional de Ecología.

Carbonell, M. (2010). "Neoconstitucionalismo y Derechos Fundamentales". Cevallos Editora Jurídica. Quito, Ecuador.

Carrera Raya, F. (1994). Manual de Derecho Financiero y Teoría de los Ingresos Públicos. 1 ed. Vol. 1, Madrid, España: Editorial Tecnos, S.A.

Carrió, G. (1990). Notas sobre Derecho y Lenguaje, IV edición, Buenos Aires, Argentina, Abeledo-Perrot.

- Cassagne, J.C. (2006). *Derecho Administrativo*. Buenos Aires, Argentina: Editorial Abeledo-Perrot.
- Clapp, J. y Swanston, L. (2009). *Doing Away with Plastic Shopping Bags: International Patterns of Norm Emergence and Policy Implementation*. *Environmental Politics*, Vol. 18, N° 3.
- Convery, F., McDonnell, S. and Ferreira, S. (2007). *The Most Popular Tax in Europe? Lessons from the Irish Plastic Bags Levy*. *European Association of Environmental and Resource Economists, Environmental & Resource Economics*, Vol. 38, N° 1.
- Diez Picazo, L. (2014). *La Seguridad Jurídica y otros Ensayos*. Pamplona, España: S.L. Civitas Ediciones.
- Dikgang, J., Leiman, A, Visser, M. (2010). *Analysis of the Plastic-Bag Levy in South Africa*. Environmental Policy Research Unit, School of Economics, University of Cape Town.
- Duverger, M. (1975). *Hacienda Pública*. Barcelona: Bosch.
- Espinoza, J. A. (2007). *Derecho de la Responsabilidad Civil*. Quinta edición. Lima, Perú: Gaceta Jurídica.
- Fantozzi, A. (1998). *Diritto tributario*. Segunda Edición. Torino, Italia: Utet.
- Ferreiro Lapatza, J.J. (1996). *Curso de Derecho Financiero español*, 18 edición, Marcial Pons, Madrid.
- Figuroa Neri, A. (2005). *Tributos ambientales en México. Una revisión de su evolución y problemas*. *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, XXXVIII. Recuperado de <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=42711402>
- Fonrouge Giuliani, C. M. (2001) *Derecho Financiero*, 7° ed., Buenos Aires, Editorial Depalma.
- Gago, A., Labandeira, X. y Rodríguez, M. (S.F.). *Evidencia empírica internacional sobre los dividendos de la imposición ambiental*. En Buñuel, M. (Ed). *Fiscalidad Ambiental*. Madrid: Ed. Civitas.

- García Minella, G. (2004). Derecho Ambiental (Su actualidad de cara al tercer milenio), Argentina, Ediar.
- Giannini, A. (1957). Instituciones de Derecho Tributario. Madrid, España: Ed. de Derecho Financiero.
- Herrera Molina, P. (2000). Derecho Tributario Ambiental. Madrid, España: Marcial Pons Ediciones Jurídicas.
- Homonoff, T. (2017). Preliminary study suggests Chicago's bag tax reduces disposable bag use by over 40 percent. New York University's Robert F. Wagner School of Public Service. Ideas42. University of Chicago Energy & Environment Lab.
- Jacobs, M. (1997). La economía verde: Medio ambiente, desarrollo sostenible y la política del futuro. Barcelona, España: Ed. Icaria.
- Jaquenod, S. (1991). El Derecho Ambiental y sus Principios Rectores. Madrid, España: S.L. - Dykinson
- Jaquenod, S. (1996). Iniciación al Derecho Ambiental, 1a ed. Madrid, España: Editorial Dykinson.
- Jarach, O. (1982). El hecho imponible. Edición, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, Argentina.
- Karan, Pradyumna. (2005) Japan in the 21st Century. Kentucky: University of Kentucky.
- Lara Berrios, B. (2001). Hacienda Pública y Derecho Tributario. Santiago de Chile: Ed. Instituto de Estudios Fiscales
- Loperena Rota, D. (1998). Los principios del Derecho Ambiental. Editorial Civitas. País Vasco, España.

- López Berenguer, J. (1992). Manual de Derecho Tributario (Parte Especial), Centro Cultural Universitario, Madrid, España.
- López Sela, P. y Ferro Negrete, A. (2006). Derecho Ambiental. México: Iure editores.
- Mantero Sáenz, A. (1979). Compendio Derecho Tributario Español, Ministerio de Hacienda, Madrid, España.
- Moschetti, F. (1980). El Principio de Capacidad Contributiva. 1a Edición. Madrid, España: Instituto de Estudios Fiscales.
- Mosset Iturraspe, J. (2011). Daño ambiental, 2 ed., tomo II, Buenos Aires, Argentina: Rubinzal – Culzoni Editores.
- Peña Chacón, M. (2013). El Principio de no Regresión Ambiental en el Derecho Comparado Latinoamericano. 1a Edición. San José, Costa Rica: Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo.
- Pérez de Ayala, J. L., (1974). Las Fuentes del Derecho Tributario y el Principio de Legalidad, en Conferencia Técnica del CIAT, Madrid, España.
- Pérez de Ayala, J. L., y González, E. (1994). Derecho Tributario II, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, España.
- Pérez de Ayala, J. L., (2004). Derecho Tributario, Estudios de Derecho Financiero, Madrid, España.
- Pérez Royo, F. (2009) Derecho Financiero y Tributario, Parte general, Madrid, España: Ed. Civitas.
- Picciaredda, F. y Selicato, P. (1996). I tributi e l'ambiente. Pro li ricostruttivi. Milán: Giurè Editore.

- Pizarro, R. D. y Vallespinos, C. G. (1999). Instituciones de derecho privado. Obligaciones, Tomo 2. Buenos Aires, Argentina: Hammurabi.
- Pizarro, R. D. y Vallespinos, C. G. (1999). Instituciones de derecho privado. Obligaciones, Tomo 5. (Buenos Aires, Argentina: Hammurabi.
- Pulido, C. B. (2003). El Principio de Proporcionalidad y los Derechos Fundamentales. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, España.
- Querault, Juan Martín; Lozano Serrano, Carmelo; Casado Ollero, Gabriel; Tejerizo López, José M. (2002). Curso de Derecho Financiero y Tributario. Madrid, España. XII Edición. Editorial Tecnos.
- Real Academia Española (1992) Diccionario de la lengua española (21a.ed.). Madrid: Espasa-Calpe.
- Riechmann, J. (1995). De la Economía a la Ecología. Madrid, España: Trotta.
- Ríos Granados, G.(2007). Tributación Ambiental: Contribución por Gasto. México: Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas.
- Rodríguez C.M. y Echeverría, J. (2005). Herramientas Económicas y Fiscales para la Gestión Ambiental en Costa Rica. En Política fiscal y medio ambiente, bases para una agenda común. Santiago de Chile: CEPAL.
- Romer, J. (2007). The Evolution of San Francisco's Plastic-Bag Ban. Golden Gate University Environmental Law Journal.
- Rozas Valdés, J.A. (2011). La externalización de servicios tributarios. Una aproximación desde el Derecho comparado. Madrid, España: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales.
- Sáinz de Bujanda, F. (1962). Estructura del Sistema Tributario", en Hacienda y Derecho. — "Reflexiones sobre un sistema de Derecho Tributario Español", en Hacienda y Derecho. Madrid, España.

- Sáinz de Bujanda, F. (1966). "Concepto del Hecho Imponible", en Hacienda y Derecho. Instituto de Estudios Políticos. Madrid, España.
- Sanchez Galiana, J. A. (2002). Manual de Derecho Tributario. Granada: Editorial Comares.
- Spisso, Adolfo R. 2000, Derecho Constitucional Tributario. Principios Constitucionales del Gasto Público, Doctrina Judicial de la Corte Suprema de la Nación. Buenos Aires, Argentina. Ediciones Palma.
- Torrealba, Adrián. (2001). Principios de Aplicación de los Tributos. San José, Costa Rica: Ed. Investigaciones Jurídicas.
- Torrealba, Adrián. (2009). Derecho Tributario Parte General. Tomo 1. Principios Generales y Derecho Tributario Material. San José, Costa Rica. Primera Edición. Editorial Jurídica Continental.
- Torrealba, Adrián. (Inédito a.). Derecho Tributario: Introducción. San José, Costa Rica.
- Torrealba, A. (Inédito b.). Reforma Tributaria y Fiscalidad Internacional: El Caso de Costa Rica. San José, Costa Rica.
- Urquidí, V. (2000), México en la Globalización. Condiciones y Requisitos de un Desarrollo Sustentable y Equitativo. Informe de la Sección Mexicana del Club de Roma, Primera ed. tercera reimpresión, Fondo de Cultura Económica, Sección de Obras de Economía latinoamericana, México.
- Villalobos, Enrique. (1991). Derecho Tributario. 1 Edición. Editorial Universidad Estatal a Distancia. San José, Costa Rica.
- Yábar, A. (Ed.) (2002). La protección fiscal del medio ambiente. Madrid, España: Ed. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas.

PUBLICACIONES PERIÓDICAS

Altava Lavall, M. G. (2002). Las Sanciones Administrativas en Defensa del Medio Ambiente. Nº. 31. España: Revista Gallega de Administración Pública.

Berros, V. (2011). Construyendo el principio de no regresión en el Derecho argentino. JA- IV, fasc. Nº 13.

Cárcaba Fernández, M. (1991). El Código Civil Español ante las Agresiones al Medio Ambiente. En la obra colectiva Seminario sobre Instrumentos Jurídicos y Económicos para la Protección del Medio Ambiente. España: Publicaciones del Principado de Asturias.

Castillo López, J. M. (1999). La Reforma Fiscal Ecológica. Granada, España: Comares, Colección Ecorama.

De Sadeleer, N. (2003). Environmental Principles: From Political Slogans to Legal Rules, Oxford, Oxford University Press.

Fedele, A. (1971). "Corrispettivi di pubblici servizi, prestazioni imposte e tributi". Rivista di Diritto Financiero.

GEJI 2009: Project Plastic Bags, an International Report. In depth: Levy reduces bags in Denmark. 11 de mayo de 2011.

Lago Montero, J. M. (2005). De la Litigiosidad y la Justicia Tributaria. Revista Técnica Tributaria. Nº 69. España: Asociación Española de Asesores Fiscales.

Lopez Berenguer, J. (1985). "La determinación de las bases imponibles", H.P.E., Nº 92.

Luchena Mozo, G. M. (2005). Impuesto sobre depósito de residuos de la Comunidad de Madrid: ¿ante un nuevo impuesto ambiental?. Crónica tributaria, Nº 115. Madrid España.

Morán Navarro, A. (2011). Los Principios Ambientales en el Derecho Español. Nº 45 Revista Jurídica Jalisciense. México

Navarro F., Román. (1998). Los Principios Jurídico Constitucionales del Derecho Tributario. N° 139-140, julio-agosto. Revista Ivstitia. San José, Costa Rica.

National Geographic News. China Bans Free Plastic Bags. 10 de Enero, 2008.

Rozo Gutiérrez, C. (2003). Las funciones extrafiscales del tributo a propósito de la tributación medioambiental en el ordenamiento jurídico colombiano”, Revista de Derecho (UASB-Ecuador/CEN-Quito), N° 1.

Salassa Boix, R. (2016). Tributos Ambientales: La Aplicación Coordinada de los Principios Quien Contamina Paga y de Capacidad Contributiva. Revista Chilena de Derecho, vol. 43, N° 3, diciembre. Pontificia Universidad Católica de Chile, Santiago, Chile

Salto Van der Laat, D. (2003). Algunas consideraciones sobre la seguridad jurídica en el sistema tributario. N° 193-194, enero-febrero. Revista Ivstitia. San José, Costa Rica.

Valenzuela, R. (1991). El que contamina paga. Revista de la CEPAL N° 45. Naciones Unidas. Comisión Económica para América.

Varona Alabern, J. E. (2010). “Extrafiscalidad irregular e imposición inmobiliaria”, Quincena Fiscal Aranzadi, N° 1. Aranzadi

Zamora Castellanos, F. (2012). Defensa Constitucional de la Vida en Costa Rica. Revista Judicial. N° 105. Costa Rica.

ARTÍCULOS DE DIARIOS DIGITALES

Arévalo, C. (2016). Senegal se convierte en un país sin bolsas de plástico. Descargado el 6 de junio de 2017 de: <http://www.efeverde.com/noticias/senegal-se-convierte-en-un-pais-sin-bolsas-de-plastico/>

- Arrieta Pérez, C. (2016). Costa Rica se une a la conmemoración del día mundial de los Océanos. Obtenido de marviva.net. Recuperado el 13 de febrero de 2017 de: <http://marviva.net/es/costa-rica-se-une-la-conmemoracion-del-dia-mundial-de-los-oceanos>
- Bodeen, C. (2008). China Bans Free Plastic Bags. National Geographic News. Descargado el 6 de junio de 2017 de: <http://news.nationalgeographic.com/news/2008/01/080110-AP-bags.html>
- Brant, R. (2013). Plastic bag charge to be introduced in England. BBC UK Politics. Descargado el 7 de junio de 2017 de: <http://www.bbc.com/news/uk-politics-24088523>
- China Daily. China's plastic bag ban saves 6m tons of oil. 31 de Mayo, 2013. Descargado el 6 de junio de 2017 de: http://www.chinadaily.com.cn/china/2013-05/31/content_16553713.htm
- Duboise, T. (2013). Tasmanian Government Invokes Plastic Bag Ban. Descargado el 8 de junio de 2017 de: <http://plasticbagbanreport.com/tasmanian-government-invokes-plastic-bag-ban/>
- El país, redacción. (2017). Desde este sábado inicia el cobro por uso de bolsas plásticas. Descargado el 8 de junio de 2017 de: <http://www.elpais.com.co/colombia/desde-este-sabado-inicia-el-cobro-por-uso-de-bolsas-plasticas.html>
- El Tiempo. (2017). Los tenderos están enredados con el impuesto a las bolsas plásticas. Desde el sábado, primero de julio, empezó a regir la medida en todo el país. Todavía hay dudas. Descargado el 5 de julio de 2017 de: <http://www.eltiempo.com/vida/medio-ambiente/quienes-pueden-cobrar-el-uso-de-bolsas-plasticas-en-colombia-105446>
- Espitalier, S. (2005). Seuls les sacs de caisse seront interdits en France. Descargado el 6 de junio de 2017 de: https://www.notre-planete.info/actualites/actu_759.php
- Guerrero, A. (2015). ¿Seremos un país sin bolsas plásticas? Descargado de [crhoy.com](http://www.crhoy.com). Recuperado el 15 de enero de 2017 de: <http://www.crhoy.com/archivo/seremos-un-pais-sin-bolsas-plasticas/nacionales/>

Lane, B. (2011). 5 países que han prohibido el uso de bolsas de plástico. Obtenido de lareserva.com. Recuperado el 15 de enero de 2017 de: http://www.lareserva.com/home/paises_bolsas_plastico

Larsen, J. (2014). The downfall of the plastic bag: A global picture. Descargado el 8 de junio de 2017 de: <https://www.treehugger.com/environmental-policy/downfall-plastic-bag-global-picture.html>

Madridejos, A. (2017). Las bolsas de plástico deberán ser de pago a partir de este viernes en todos los comercios catalanes. Descargado el 9 de junio de 2017 de: <http://www.elperiodico.com/es/noticias/medio-ambiente/bolsas-plastico-pago-comercios-catalunya-5939996>

Moessbauer, K. (2014). SPD-Politiker wollen Plastiktüten verbieten. Descargado el 9 de junio de 2017 de: <http://www.bild.de/geld/wirtschaft/supermaerkte/spd-politiker-wollen-plastiktueten-verbieten-37486300.bild.html>

Noticias RCN. (2017). Así debe ser el cobro por bolsas plásticas en los supermercados y tiendas de barrio. Descargado el 5 de julio de 2017 de: <http://www.noticiasrcn.com/nacional-pais/asi-debe-ser-el-cobro-bolsas-plasticas-los-supermercados-y-tiendas-barrio>

Radio Caracol. (2017). Para dónde va el impuesto de las bolsas plásticas. Descargado el 13 de julio de 2017 de: <http://www.msn.com/es-co/noticias/otras/para-dónde-va-el-impuesto-de-las-bolsas-plásticas/ar-BBEj9B6>

Ramírez, A. (2015). Plan: comercios no podrán dar bolsas plásticas desechables. Obtenido de crhoy.com. Recuperado el 16 de enero de 2017 de: <http://www.crhoy.com/archivo/plan-comercios-no-podran-dar-bolsas-plasticas-desechables/nacionales/>

Ramírez, A. (2017). Allanan camino a prohibición de bolsas plásticas en comercio. Obtenido de crhoy.com. Recuperado el 25 de febrero de 2017 de: <https://www.crhoy.com/nacionales/allanan-camino-a-prohibicion-de-bolsas-plasticas-en-comercio/>

Rodríguez, J. L. (2017). Tenderos, enredados por el cobro de bolsas plásticas. El Herald. Descargado el 5 de julio de 2017 de: <https://www.elheraldo.co/barranquilla/tenderos-enredados-por-el-cobro-de-bolsas-plasticas-378569>

Sánchez, A. (2017). Un Tímido Primer Paso: El Impuesto a las Bolsas Plásticas. El Nuevo Siglo. Recuperado el 11 de julio de 2017 de: <http://www.elnuevosiglo.com.co/articulos/07-2017-el-impuesto-a-las-bolsas-plasticas>

Soto, M. (2015). Diputados Impulsan Prohibir a Comercios dar Bolsas Plásticas. La Nación. Obtenido de nacion.com. Recuperado el 15 de enero de 2017 de: http://www.nacion.com/vivir/ambiente/Diputados-impulsan-prohibir-comercios-plasticas_0_1522647744.html

Soto, M. (2016). Costa Rica se Encamina a Eliminar los Plásticos de Un Solo Uso. La Nación. Obtenido de nacion.com. Recuperado el 15 de enero de 2017 de: http://www.nacion.com/vivir/ambiente/Costa-Rica-encamina-eliminar-plasticos_0_1597840214.html

Ugalde, N. (2016). Diga #ChaoPlásticoDesechable y Prevenga la Contaminación de Nuestros Mares. Fundación MarViva. Recuperado el 13 de febrero de 2017 de: <http://marviva.net/es/centro-de-prensa/comunicados/diga-chaoplasticodesechable-y-prevenga-la-contaminacion-de-nuestros>

Uribe, D. (2017). Desde el 1 de julio a pagar impuesto por el uso de bolsas plásticas. Descargado el 9 de junio de 2017 de: http://caracol.com.co/radio/2017/05/03/economia/1493811910_601635.html

Valverde Tenorio, L. (2015). Proyecto que prohíbe entrega de bolsas plásticas en supermercados avanza en el Congreso. Obtenido de ameliarueda.com. Recuperado el 15 de enero de 2017 de: <http://www.ameliarueda.com/nota/proyecto-pretende-prohibir-entrega-de-bolsas-plasticas-en-supermercados>

Von Moritz Seyffarth. (2014). EU spielt bei Verbannung der Plastiktüten auf Zeit. Descargado el 8 de junio de 2017 de: <https://www.welt.de/wirtschaft/article132887263/EU-spielt-bei-Verbannung-der-Plastiktueten-auf-Zeit.html>

INFORMES TÉCNICOS DE INTERNET

Bans vs Fees: Disposable Carryout Bag Policies and Bag Usage. (2016). Rebecca Taylor, PhD Candidate in Agricultural and Resource Economics, University of California, Berkeley. Obtenido el 3 de junio de 2017 de: http://uccs.ucdavis.edu/2016UCCSPolicyBrief_Taylor.pdf

Bioplastics and the circular economy. (2016). European Bioplastics.org. Obtenido el 3 de junio de 2017 de: http://docs.european-bioplastics.org/2016/publications/pp/EUBP_PP_Circular_Economy_Package.pdf

Campaña institucional para la reducción de bolsas comerciales de un solo uso, Informe Final. (2010-2011). Ministerio de Medio Ambiente y Medio Rural y Marino. Descargado el 4 de junio de 2017 de: http://www.mapama.gob.es/imagenes/es/Campaña%20bolsas%20comerciales%20un%20solo%20uso%20informe%20final_tcm7-188394.pdf

Estándares ASTM para Plásticos Oxo-Biodegradables. Descargado el 26 de mayo de 2017 de: <http://www.epi-global.com/es/tdpa-standards.php>

Good plastics, bioplastics and greenwashing. (2013). Zero waste europe. Obtenido el 29 de mayo de 2017 de: <https://www.zerowasteurope.eu/2013/06/good-plastics-bioplastics-and-greenwashing/>

Guía Nacional del Manejo de Residuos. (2012). Una producción de Revistas de Grupo Nación con el respaldo del Instituto Costarricense de Turismo (ICT), la asesoría de la Asociación Terra Nostra, el apoyo de Comunicación Corporativa Ketchum. Descargado el 13 de febrero de 2017 de: <http://www.colegiobiologos.com/wp-content/uploads/Gu%C3%ADa-Nacional-de-Manejo-de-Residuos.pdf>

Informe N° DFOE-DL-IF-00001-2016. (2016). Informe de Auditoría Operativa Acerca de la Gestión de las Municipalidades para Garantizar la Prestación Eficaz y Eficiente del Servicio de Recolección de Residuos Ordinarios. División de Fiscalización Operativa y Evaluativa, Área de Fiscalización de Servicios para el Desarrollo Local. Contraloría General de la República de Costa Rica. Descargado el 13 de febrero de 2017 de: https://cgrfiles.cgr.go.cr/publico/docs_cgr/2016/SIGYD_D_2016002526.pdf

Larsen, J. (2014). Plastic Bag Bans or Fees Cover 49 Million Americans. Earth Policy Institute. Descargado el 16 de junio de 2017 de: http://www.earth-policy.org/data_highlights/2014/highlights49

Marine Plastic Pollution Legal & Policy Solution Briefing and Workshop: Extended Producer Responsibility and life-cycle management of plastic products. (2013). Surfrider Foundation & UCLA Student research consortium. Obtenido el 15 de enero de 2017 de: <http://www.rona.unep.org/sites/default/files/Regional%20Priorities/Marine%20Debris/Handouts%20for%20Panel%201%20-%20Surfrider.pdf>

The Myth of the Recycling Solution. (2015). Lisa Kaas Boyle. Obtenido el 15 de enero de 2017 de: <http://www.plasticpollutioncoalition.org/pft/2015/8/23/the-myth-of-the-recycling-solution>

What is the role of bioplastics in a circular economy? (2017). Surfrider Foundation Europe, Friends of the Earth Europe, Zero Waste Europe, ECOS, and European Environment Bureau. Obtenido el 13 de febrero de: <http://www.plasticpollutioncoalition.org/pft/2017/1/30/what-is-the-role-of-bioplastics-in-a-circular-economy>

Prohibición de bolsas plásticas en la Patagonia: inician estudio de las indicaciones. (2017). Senado de la República de Chile. Obtenido el 13 de junio de 2017 de: http://www.senado.cl/prohibicion-de-bolsas-plasticas-en-la-patagonia-inician-estudio-de-las-prontus_senado/2017-03-03/151047.html

Chile consume más de 3.400 millones de bolsas al año y 51 comunas han regulado su uso. (2017). Obtenido el 13 de junio de 2017 de: <http://www.latercera.com/noticia/chile-consume-mas-3-400-millones-bolsas-al-ano-51-comunas-regulado-uso/>

TESIS

Mata, X. (2003). Incidencia de Derecho Tributario en el Derecho Ambiental. Algunos Tributos e Incentivos Ambientales en Costa Rica. Tesis de Graduación para optar por el grado de Licenciatura en Derecho, Facultad de Derecho, Universidad de Costa Rica.

Porras, A. y Aguilar, A. (1997). Quien Contamina Paga: Internalización de los Costos Ambientales. Tesis de Graduación para optar por el grado de Licenciatura en Derecho, Facultad de Derecho, Universidad de Costa Rica.

Torrealba, A. (1992). Uso Extrafiscal del Tributo y Justicia Tributaria: El Control de Constitucionalidad. Tesis Doctoral, Departamento de Derecho Financiero y Tributario, Facultad de Derecho, Universidad Complutense de Madrid.

NORMATIVA

Alemania, Abschnitt I. Abfallwirtschaftliche Ziele, Anwendungsbereich und Begriffsbestimmungen. Descargado el 11 de junio de 2017 de: http://www.gesetze-im-internet.de/verpackv_1998/BJNR237900998.html#BJNR237900998BJNG000100311

Argentina, Ley para la Prohibición de Uso de bolsas de polietileno y todo otro material de plástico convencional. Ley N° 13868 del 14 de octubre de 2008, Buenos Aires, Argentina.

Argentina, Chubut: La Ley XI N° 31 (antes Ley N° 5.346). Descargado el 13 de junio de 2017: http://www.legischubut2.gov.ar/index.php?option=com_wrapper&view=wrapper&Itemid=205

Argentina, Neuquén, Ley N° 2569 del 18 de enero de 2008. Medio Ambiente Bolsas de materiales plásticos no degradables. Entrega y venta. Prohibición. Descargado el 13 de junio de 2017 de: http://www.cdnqn.gov.ar/inf_legislativa/digesto/digesto/anexos/11205-ANEXO-ley%202569.pdf

Argentina, Legislatura de la Provincia de Río Negro. Ley N° 4417 del 26 de mayo de 2009. Programa Provincial de Reducción y Sustitución Progresiva de las bolsas de polietileno. Descargado el 13 de junio de 2017 de: http://www.legisrn.gov.ar/DIGESCON/detallado_ramawp.php?rama=M

Argentina, Ordenanza N° 1018/06 del 2007 de la ciudad de El Calafate (provincia de Santa Cruz). Descargado el 13 de junio de 2017 de: <http://www.hcdelcalafate.gov.ar/files/1018-06.PDF>

Costa Rica, Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley 4755 del 3 de mayo de 1971, actualizada al 6 de febrero de 2017

Costa Rica, (2012) Constitución Política de la República de Costa Rica, Editorial Investigaciones Jurídicas, San José

Costa Rica, Ley de la Biodiversidad, Ley 7788 del 30 de abril de 1998

Costa Rica, Ley Forestal, Ley 7575 del 13 de febrero de 1996

Costa Rica, Ley General de la Administración Pública, Ley 6227 del 30 de noviembre de 1978

Costa Rica, Ley General de Salud, Ley 5395 del 3 de octubre de 1973

Costa Rica, Ley Orgánica del Ambiente, Ley 7554 del 4 de octubre de 1996

Costa Rica, Ley para la Gestión Integral de Residuos, Ley 8839 del 13 de julio de 2010

Costa Rica, Reglamento General a la Ley para la Gestión Integral de Residuos, del 19 de marzo del 2013

Colombia, Constitución Política de Colombia 1991

Colombia, Ley N° 1819 del 29 de diciembre de 2016. Reforma Tributaria Estructural. Congreso de Colombia.

Colombia, Ley General Ambiental de Colombia. Ley 99 del 22 de Diciembre de 1993. Diario Oficial N° 41.146, de 22 de diciembre de 1993.

España, Ley 22/2011, de 28 de julio, de residuos y suelos contaminados. Descargado de: http://noticias.juridicas.com/base_datos/Admin/l22-2011.html

España, Ley General Tributaria, Ley 230 del 28 de diciembre de 1963

Estados Unidos de América, H.R.2091 - Plastic Bag Reduction Act of 2009. Descargado el 17 de junio de 2017 de: <https://www.congress.gov/bill/111th-congress/house-bill/2091?q=%22search%22%3A%5B%22%22plastic+bags%22%22%5D>

Francia, Loi N° 2006-11 du 5 janvier 2006 d'orientation agricole. Descargado el 16 de junio de 2017 de: <https://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000000264992&dateTexte>

Francia, Projet de loi d'orientation agricole (19 mai 2005) Rapport N° 628 de MM. Antoine Herth et Jean Gaubert sur la mise en application de la loi N° 2006-11. Descargado el 16 de junio de 2017 de: http://www.assemblee-nationale.fr/12/dossiers/pl_orientation_agricole.asp

Francia, LOI N° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010 (1) Descargado el 16 de junio de 2017 de: <https://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000023316044>

Francia, Loi de transition énergétique pour la croissance verte. (2016). Descargado el 16 de junio de 2017 de: <http://www.ecologique-solidaire.gouv.fr/loi-transition-energetique-croissance-verte>

Irlanda, S.I. No. 605/2001 - Waste Management (Environmental Levy) (Plastic Bag) Regulations, 2001. Descargado el 15 de junio de 2017 de: <http://www.irishstatutebook.ie/eli/2001/si/605/made/en/print>

JURISPRUDENCIA

Dictamen de la Procuraduría General de la República N°. 026-2001 del 7 de febrero del 2001.

Voto N° 4830-2002 (Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica 21 de mayo de 2002)

Voto N° 2349-2003 (Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica 19 de marzo de 2003)

Voto N° 3480-2003 (Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica 2 de mayo de 2003)

Voto N° 5894-2007 (Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica 27 de abril de 2007)

OCDE (2001): Environmentally Related Taxes in OECD Countries. Issues and Strategies.

OCDE (1995): Environmental principles and concepts.

DOCUMENTOS INTERNACIONALES

Amendement, présenté par MM.Delattre et Le Fur. (2005). Assemblée Nationale, N. 863. Loi D'orientation Agricole - (N° 2341). Descargado el 16 de junio de 2017 de: <http://www.assemblee-nationale.fr/12/pdf/amendements/2341/234100863.pdf>

Boja 82, de 28 de abril de 2015. Boletín Oficial de la Junta de Andalucía. Sevilla, España.

Boja 243, de 15 de diciembre de 2010. Boletín Oficial de la Junta de Andalucía. Sevilla, España.

Bundesrat. Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates zur Änderung der Richtlinie 94/62/EG über Verpackungen und Verpackungsabfälle im Hinblick auf eine Verringerung der Verwendung von Kunststofftüten. 05 de noviembre, 2013. Descargado el 11 de junio de 2017 de: <http://dipbt.bundestag.de/dip21/brd/2013/0755-13.pdf>

Declaración de Río sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo, Cumbre de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente y el Desarrollo, Río de Janeiro, Brasil, junio de 1992.

Declaración de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente Humano, Estocolmo del 5 al 16 de junio de 1972.

Department for Environment, Food & Rural Affairs, Deputy Prime Minister's Office, The Rt Hon Nick Clegg, and Lord de Mauley TD. (2013). Plastic bag charge set to benefit the environment. Descargado el 17 de junio de 2017 de: <https://www.gov.uk/government/news/plastic-bag-charge-set-to-benefit-the-environment>

Endocrine Disrupting Chemicals. (2012). Organización Mundial de la Salud y el Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente. Edited by Åke Bergman, Jerrold J. Heindel, Susan Jobling, Karen A. Kidd and R. Thomas Zoeller. Descargado el 13 de febrero de 2017 de: http://drustage.unep.org/chemicalsandwaste/sites/unep.org.chemicalsandwaste/files/publications/EDC_report_layout_cover_draft_test_290113.pdf

Environment Protection and Heritage Council (EPHC). (2002). Plastic Shopping Bags in Australia, National Plastic Bags Working Group Report to the National Packing Covenant Council, Environment Protection and Heritage Council, Australia.

Environment, Planning and Sustainable Development Directorate - Environment. (2011). Plastic Bag Ban. Descargado el 12 de junio de 2017 de: <http://www.environment.act.gov.au/waste/plastic-bag-ban>

Comisión Económica para América Latina y el Caribe. (2005). Política Fiscal y Medio Ambiente. Bases para una agenda común. Jean Aquatella y Alicia Barcena, Editores. Santiago de Chile: CEPAL.

Conferencia de las Naciones Unidas acerca del Entorno Humano, Estocolmo, 1972.

Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo (Río de Janeiro, Brasil, del 3 al 14 de Junio de 1992).

Cumbre Mundial del Desarrollo Sostenible Johannesburgo, septiembre 2002.

Departamento de Medio Ambiente del Gobierno de Aragón. (2011). Informe, La Fiscalidad Ambiental y las Empresas de Aragón.

Gillham, L. (2014). Dictamen del Comité de las Regiones — Propuesta de Directiva sobre bolsas de plástico. Diario Oficial de la Unión Europea

Legislative Council Panel on Environmental Affairs. (2007). Overseas Experience on Plastic Shopping Bag Reduction. Environmental Protection Department

List By Country; 'Bag Charges, Taxes And Bans'. Descargado el 11 de junio de 2017 de: <http://www.bigfatbags.co.uk/bans-taxes-charges-plastic-bags/>

OCDE (1995): Environmental principles and concepts. Descargado el 11 de junio de 2017 de: [http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=OCDE/GD\(95\)124&docLanguage=En](http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=OCDE/GD(95)124&docLanguage=En)

Programa 21, Organización de Naciones Unidas, Río de Janeiro, Brasil, junio de 1992.

Projet De Loi. (2014). Relatif à la transition énergétique pour la croissance verte. Texte Adopté N° 412. Assemblée Nationale. Descargado el 16 de junio de 2017 de: <http://www.assemblee-nationale.fr/14/pdf/ta/ta0412.pdf>

Protocolo de Kyoto, Japón, Kyoto diciembre 1997

San Francisco Environment FactSheet, Hoja Informativa sobre la Ordenanza de Bolsas para Compras. Descargado el 17 de junio de 2017 de: https://sfenvironment.org/sites/default/files/fliers/files/sfe_zw_checkout_bag_factsheet_spanish.pdf

Simposio del Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo, Delf, Países Bajos, del 3 al 5 de junio de 1991.

State Plastic and Paper Bag Legislation. (2016). Fees, Taxes and Bans | Recycling and Reuse. National Conference of State Legislation. Descargado el 17 de junio de 2017 de: <http://www.ncsl.org/research/environment-and-natural-resources/plastic-bag-legislation.aspx>

Umweltbundesamt. (2013). Plastiktüten. Umwelt Bundes Amt, Für Mensch und Umwelt. Uba. Descargado el 11 de junio de 2017 de: <http://www.umweltbundesamt.de/sites/default/files/medien/479/publikationen/4453.pdf>

Waste Management. (2007). Environmental Levy Plastic Bag Amendment. N° 2 Regulations.