

UNIVERSIDAD DE COSTA RICA

FACULTAD DE DERECHO



Tributación y energía sostenible: incentivos fiscales de carácter ambiental para promover el uso de energías alternativas al combustible fósil vehicular en medios de transporte particular en Costa Rica

Tesis para optar por el grado de licenciatura en Derecho

Sofía Cob Briceño

B11947

Natalia Hernández Castro

B13191

Ciudad Universitaria "Rodrigo Facio"
Junio, 2017



03 de julio de 2017
FD-1597-2017

Dr. Alfredo Chirino Sánchez
Decano
Facultad de Derecho

Estimado señor:

Para los efectos reglamentarios correspondientes, le informo que el Trabajo Final de Graduación (categoría Tesis), de las estudiantes: Sofía Cob Briceño, carné B11947 y Natalia Hernández Castro, carné B13191 denominado: "Tributación y energía sostenible: Incentivos fiscales de carácter ambiental para promover el uso de energías alternativas al combustible fósil vehicular en medios de transporte particular en Costa Rica" fue aprobado por el Comité Asesor, para que sea sometido a su defensa final. Asimismo, el suscrito ha revisado los requisitos de forma y orientación exigidos por esta Área y lo apruebo en el mismo sentido.

Igualmente, le presento a los (as) miembros (as) del Tribunal Examinador de la presente Tesis, quienes firmaron acuso de la tesis (firma y fecha) de conformidad con el Art. 36 de RTFG que indica: "EL O LA ESTUDIANTE DEBERA ENTREGAR A CADA UNO DE LOS (AS) MIEMBROS (AS) DEL TRIBUNAL UN BORRADOR FINAL DE SU TESIS, CON NO MENOS DE 8 DIAS HABILES DE ANTICIPACION A LA FECHA DE PRESENTACION PUBLICA".

Tribunal Examinador

Informante	Dr. Diego Salto Van der laet
Presidente	Dr. Gonzalo Monge Núñez
Secretario	MSc. Abraham Balzer Molina
Miembro	Dr. Rafael González Ballar
Miembro	Lic. José Felipe Guevara Leandro

Por último, le informo que la defensa de la tesis es el **24 de julio del 2017**, a las 6:00 p.m. en el primer piso de la Facultad.

Atentamente,

Ricardo Salas Porras
Director



RSP/lcv
Cc: arch. expediente

Señor

Dr. Ricardo Salas Porras

Director del Área de Investigación

Facultad de Derecho

Universidad de Costa Rica

Estimado señor:

Quien suscribe, **DIEGO SALTO VAN DER LAAT**, portador de la cédula de identidad número uno-setecientos noventa y nueve-cero cuarenta y tres, actuando en mi condición de **DIRECTOR** de la tesis de grado denominada "*Tributación y energía sostenible: incentivos fiscales de carácter ambiental para promover el uso de energías alternativas al combustible fósil vehicular en medios de transporte particular en Costa Rica.*", confeccionada por las estudiantes **Sofía Cob Briceño**, carné número B11947 y **Natalia Hernández Castro**, carné número B13191, le comunico que he aprobado el trabajo de forma satisfactoria, en virtud de que cumple con los requisitos de forma y fondo que exige la Universidad de Costa Rica.

Según lo indicado, me complace extender la presente carta de aprobación, a fin de que se proceda con la defensa de la tesis en la fecha y hora que se sirva fijar.

San José, 21 de junio del 2017.



DIEGO SALTO VAN DER LAAT

DIRECTOR

Señor

Dr. Ricardo Salas Porras

Director del Área de Investigación

Facultad de Derecho

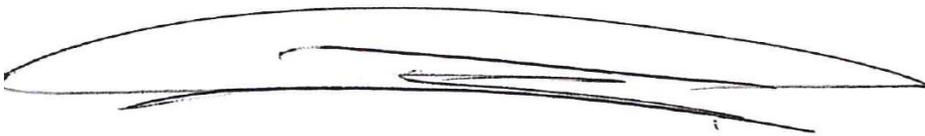
Universidad de Costa Rica

Estimado señor:

Quien suscribe, **JOSÉ FELIPE GUEVARA LEANDRO**, portador de la cédula de identidad número tres- cuatrocientos veintisiete- doscientos ocho, actuando en mi condición de **LECTOR** de la tesis de grado denominada "*Tributación y energía sostenible: incentivos fiscales de carácter ambiental para promover el uso de energías alternativas al combustible fósil vehicular en medios de transporte particular en Costa Rica.*", confeccionada por las estudiantes **Sofía Cob Briceño**, carné número B11947 y **Natalia Hernández Castro**, carné número B13191, le comunico que he aprobado el trabajo de forma satisfactoria, en virtud de que cumple con los requisitos de forma y fondo que exige la Universidad de Costa Rica.

Según lo indicado, me complace extender la presente carta de aprobación, a fin de que se proceda con la defensa de la tesis en la fecha y hora que se sirva fijar.

San José, 21 de junio del 2017.



JOSÉ FELIPE GUEVARA LEANDRO

LECTOR



UNIVERSIDAD DE
COSTA RICA

PPD Programa de Posgrado en
Derecho

Lunes 03 de julio de 2017

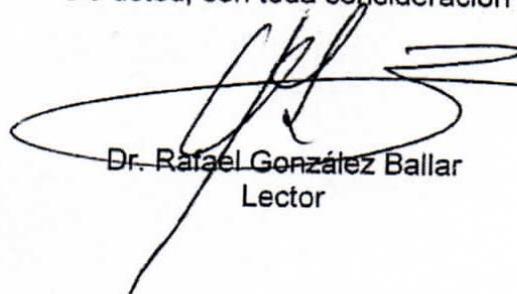
Dr. Ricardo Salas Porras
Director
Área de investigación
Facultad de Derecho, UCR

Estimado señor:

Me permito informarle que en mi calidad de **lector** doy aprobación para la presentación de la tesis de grado elaborada por las estudiantes: *Sofía Cob Briceño carné universitario B11947* y *Natalia Hernández Castro carné universitario B13191*, titulada: **"Tributación y energía sostenible: incentivos fiscales de carácter ambiental para promover el uso de energías alternativas al combustible fósil vehicular en medios de transporte particular en Costa Rica"**, reúne todos requisitos de forma y fondo que exige la Universidad de Costa Rica.

Es un buen aporte respecto a un tema innovador, sobre el uso de energía e incentivos fiscales en Costa Rica, que ha sido poco tratado desde el punto de vista jurídico. Por lo cual doy mi aprobación para realizar la defensa de tesis.

De usted, con toda consideración



Dr. Rafael González Ballar
Lector



C. archivo

SEP Sistema de
Estudios de Posgrado



San José, 17 de junio de 2017

Doctor
Ricardo Salas Porras,
Director del Área de Investigación
Facultad de Derecho
Universidad de Costa Rica.

Quien suscribe, en mi condición de filóloga, he leído y corregido el trabajo final de graduación denominado: **“Tributación y energía sostenible: incentivos fiscales de carácter ambiental para promover el uso de energías alternativas al combustible fósil vehicular en medios de transporte particular en Costa Rica”**, elaborado por las estudiantes Sofía Cob Briceño y Natalia Hernández Castro, con el fin de optar por el grado académico de licenciatura en Derecho de la Universidad de Costa Rica.

Hago constar que he revisado el trabajo de investigación mencionado en todos los aspectos de redacción (cacofonía, repeticiones, queísmos, dequeísmos, anfibología), así como la ortografía y ofrecerle cadencia al texto y fluidez léxica.

Atentamente,



Grettel Hernández Valdés
Carné 166



TEMA: “Tributación y energía sostenible: incentivos fiscales de carácter ambiental para promover el uso de energías alternativas al combustible fósil vehicular en medios de transporte particular en Costa Rica”

Contenido

RESUMEN..... iii

FICHA BIBLIOGRÁFICA..... iv

INTRODUCCIÓN 1

 Consideraciones preliminares y antecedentes..... 1

 Justificación..... 3

 Problemática y delimitación 5

 Hipótesis..... 5

 Objetivos..... 5

 Objetivo principal 5

 Objetivos específicos 6

 Metodología 6

SECCIÓN PRELIMINAR. CONTEXTUALIZACIÓN DE LA PROBLEMÁTICA ACTUAL: CONTAMINACIÓN AMBIENTAL Y CALENTAMIENTO GLOBAL, UN ASUNTO DE TODOS..... 8

TÍTULO I: POSITIVIZACIÓN DEL INTERÉS AMBIENTAL EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO COSTARRICENSE 17

 Capítulo 1. Tema de actualidad: el desarrollo sostenible 17

 1.1. Dilucidando al Desarrollo Sostenible: concepto, características y elementos constituyentes..... 17

 1.2. Introducción e implementación del concepto de Desarrollo Sostenible en el ordenamiento jurídico costarricense..... 22

 Capítulo 2. Derecho Tributario Ambiental..... 28

 2.1 De la potestad tributaria del Estado 28

 2.2. La preocupación por el bienestar mundial: nociones básicas del Derecho Ambiental y su evolución en el Derecho Internacional 34

 2.3 La reforma fiscal ambiental como resultado de la incorporación de la problemática medioambiental al campo del Derecho Tributario..... 39

 Capítulo 3. Protección medioambiental a la luz del Derecho Constitucional 45

 3.1. Desglose y estudio de los principios constitucionales de justicia tributaria 45

 3.2 Estudio de los principios rectores de protección ambiental 54

 3.3 Constitucionalización del medio ambiente como bien jurídico y la adopción de medidas legales para su protección 62

TÍTULO II. NECESIDAD DE REGULACIÓN DE LAS EMISIONES DE CARBONO EN EL SECTOR TRANSPORTE: ANÁLISIS DE MECANISMOS JURÍDICOS DE PROTECCIÓN AMBIENTAL	69
Capítulo 4. Implementación de los instrumentos tributarios como mecanismos de protección ambiental	69
4.1. La extra fiscalidad de los tributos ambientales	69
4.2. Consideraciones generales de las categorías tributarias.....	75
4.3. Incentivos fiscales de carácter ambiental	89
4.4. ¿Se ha hecho un esfuerzo por incorporar los instrumentos tributarios con el fin de reducir las emisiones de carbono en el sector transporte?.....	98
Capítulo 5. Otros mecanismos jurídicos de protección ambiental.....	104
5.1 Costa Rica comprometida con el cambio climático: comprendiendo los mecanismos internacionales que ha suscrito Costa Rica en materia de regulaciones de emisiones de gases de efecto invernadero.	104
5.2 Reflejo de los mandatos internacionales adoptados en la normativa costarricense relativa a emisiones de carbono: ¿existe una real implementación?	111
5.3 Posibles mecanismos jurídicos derivados de las obligaciones ambientales a la luz del proceso de adhesión de Costa Rica a la OCDE.....	121
TÍTULO III. ¿SON LOS INCENTIVOS FISCALES UNA SOLUCIÓN JURÍDICAMENTE VIABLE PARA LA PROMOCIÓN DEL USO DE ENERGÍAS ALTERNAS AL COMBUSTIBLE FÓSIL EN VEHÍCULOS PARTICULARES?	129
Capítulo 6. Experiencias en el uso de incentivos fiscales de carácter ambiental en el sector transporte para la reducción de emisiones de gases de efecto invernadero.....	129
6.1. Implementación de reformas verdes: estudio y presentación de las experiencias internacionales de primer mundo, en cuanto a incorporar figuras tributarias para incentivar el uso de energía alternativa al combustible fósil en vehículos particulares.....	129
6.2. Una mirada a las experiencias latinoamericanas: más cerca de la realidad costarricense	138
Capítulo 7. Implementación de incentivos fiscales de carácter ambiental para promover el transporte verde	146
7.1. Análisis de los proyectos de ley que pretenden crear incentivos para la promoción del uso de energías alternas al combustible fósil en vehículos particulares	146
7.2. Los incentivos fiscales establecidos en las propuestas legislativas y otros beneficios	157
7.3. Consideraciones sobre el empleo de incentivos fiscales ambientales como mecanismos jurídicos a la luz de la política pública ambiental costarricense	162
Conclusiones.....	168
Bibliografía.....	172
ANEXO I	188

RESUMEN

El estudio se enfoca particularmente en las figuras fiscales dirigidas a incentivar las conductas que promuevan la utilización de vehículos de uso particular, eléctricos o híbridos, más conocidos como vehículos verdes.

En esta misma línea, la presente investigación aborda la problemática actual más grande que afronta el planeta: el cambio climático producto de las emisiones descontroladas de gases de efecto invernadero provenientes de las actividades humanas.

Desde la perspectiva del Derecho, se ha tratado de abordar dicha situación para encontrar soluciones de prevención, mitigación y adaptación al daño ya efectuado. Una respuesta que la ciencia jurídica ha aplicado para confrontar este escenario es a través del derecho internacional. Este se ha implementado a nivel nacional de diferentes maneras y una de ellas es mediante la fiscalidad ambiental.

Dentro de la fiscalidad ambiental para disminuir el desgaste en la capa de ozono se resalta el aplicar los incentivos fiscales de carácter ambiental enfocados en el sector transporte y al uso de energía alternativa al combustible fósil, al mismo tiempo se consideran las experiencias internacionales relacionadas así como las iniciativas costarricenses coherentes con las obligaciones internacionales adquiridas, la normativa nacional y las políticas públicas actuales.

FICHA BIBLIOGRÁFICA

Cob Briceño, Sofía y Hernández Castro, Natalia. *Tributación y energía sostenible: incentivos fiscales de carácter ambiental para promover el uso de energías alternativas al combustible fósil vehicular en medios de transporte particular en Costa Rica*. Tesis de licenciatura en Derecho, Facultad de Derecho, Universidad de Costa Rica. San José, Costa Rica. 2016.

Director: Dr. Diego Salto Van der Laat.

Palabras claves: Derecho Tributario, Derecho Ambiental, Fiscalidad Ambiental, Extrafiscalidad, Incentivos Fiscales, Transporte Sostenible, Proyecto de Ley.

INTRODUCCIÓN

Consideraciones preliminares y antecedentes

El tema propuesto es de auge tanto a nivel de Derecho Tributario como de Derecho Ambiental. La colaboración entre ambas ramas del derecho tiene como resultado un mecanismo más para promover el desarrollo sostenible al que la población y los movimientos mundiales están enfocando su atención en la actualidad. Por tal motivo, se cuenta con antecedentes doctrinales en cuanto a las dos ramas a nivel internacional que permitirá tener una base sólida de experiencias sobre el tema. Experiencias útiles para el análisis y el estudio de la incorporación de incentivos fiscales de carácter ambiental en Costa Rica.

Con el fin de promover el uso de energías alternativas al combustible fósil en el sector transporte particular, el estudio de la implementación de incentivos fiscales de carácter ambiental es un tema que doctrinalmente no ha sido analizado a profundidad dentro de la normativa vigente de Costa Rica.

Contrario a esto, el tema ha tenido gran desarrollo en muchos otros países, principalmente en los miembros de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE). En la mitigación frente al cambio climático, países como los Estados Unidos, Noruega, España, Japón, Alemania, entre otros, han incorporado la imposición ambiental a sus sistemas fiscales, dentro de la cual se resaltan mecanismos tributarios para incentivar el uso de vehículos eléctricos, híbridos o híbridos enchufables.

En ese sentido, la misma OCDE y organizaciones mundiales y regionales como Naciones Unidas (ONU), el Banco Interamericano de Desarrollo (BID) y la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), así como juristas reconocidos¹ han publicado varias investigaciones y estrategias referentes al tema de la tributación ambiental y al uso de figuras tributarias, con el fin de proteger y conservar el medio ambiente, efectuar un uso racional de los recursos, al crecimiento económico y la eliminación de la pobreza. No tantas en el tema de incentivos específicos para los vehículos verdes que

¹ Algunos de los juristas españoles que se pueden destacar son Alberto Gago Rodríguez: catedrático de Economía Aplicada de la Universidad de Vigo, Xavier Labandeira: catedrático de la Universidad de Vigo y director de *Economics for Energy*, Pedro M. Herrera Molina: catedrático de derecho financiero y Tributario de la Universidad Nacional de Educación a Distancia. En Costa Rica, se encuentra al jurista Carlos Peralta Montero: Profesor de Derecho Tributario de la Universidad de Costa Rica.

buscan promover la reducción de emisiones provenientes del sector transporte, puesto que es un tema aún incipiente en muchas regiones del mundo.

Costa Rica se ha obligado internacionalmente a la protección del medio ambiente y la lucha contra el cambio climático a través de su firma y ratificación de varios tratados e instrumentos internacionales, que abogan por un control de las emisiones de gases de efecto invernadero, dentro de los cuales cabe resaltar el dióxido de carbono, proveniente de la quema de combustible fósil por parte del sector transporte. Entre estos compromisos adquiridos con el transcurso de los años se encuentran: el Convenio de Viena sobre la protección de la capa de ozono, el Protocolo de Montreal sobre sustancias que agotan la capa de ozono, el Convenio Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático y el Protocolo de Kioto, entre otros.

De igual manera, a nivel nacional se ha comprometido al país con el desarrollo sostenible, en donde el uso de los recursos no debe comprometer al bienestar social, económico y ambiental de hoy ni al de generaciones futuras, para lo cual se necesita un régimen fiscal que concuerde con estos objetivos. Parte de algunas iniciativas en esta materia resultan ser el Pago por Servicios Ambiental y el Impuesto único al combustible.

Si bien existen instrumentos de fiscalidad ambiental, la cantidad no responde a la reputación ambientalista que posee nuestro país y mucho menos en el tema de emisiones provenientes del sector transporte. Tampoco ha habido muchos estudios en cuanto a una reforma fiscal orientada al cambio climático. Dentro de los pocos documentos al respecto, cabe mencionar por ejemplo “Política fiscal y cambio climático en Costa Rica: oportunidades y desafíos” de Leiner Vargas Alfaro, en donde se enfatiza que los incentivos y los impuestos fiscales pueden ser una oportunidad para fortalecer la estructura recaudatoria y mejorar los mecanismo de promoción para energías más limpias en el país, dada la situación actual fiscal y agenda ambiental presente, además de que en Costa Rica no se utilizan adecuadamente incentivos de comportamiento para favorecer al desarrollo sostenible.

A esto, es preciso mencionar que en la actualidad en la Asamblea Legislativa se está tramitando el proyecto “Ley de Incentivos y Promoción para el Transporte Eléctrico” bajo el expediente número 19744, el cual tiene como propósito la introducción de incentivos al uso del transporte eléctrico en Costa Rica, como un mecanismo para reducir la dependencia a los combustibles fósiles y con ello la reducción de emisiones en cuestión.

De igual manera, se encuentra en discusión en la misma instancia el proyecto “Ley de Incentivos a la Importación y Uso de Vehículos Eléctricos Nuevos” número 19495.

Esas dos herramientas fortalecerían las políticas públicas planteadas a nivel nacional, las obligaciones y los compromisos adquiridos frente a la comunidad internacional y complementarían la normativa en cuanto a incentivos fiscales actuales, así como se convertirían formalmente en una modernización jurídica.

Justificación

El problema ambiental es uno de los asuntos más trascendentes y relevantes sobre el cual el ser humano debe enfocarse desde múltiples áreas de estudio; pues la misma humanidad depende directamente del ambiente. En el plano jurídico, lejos de encontrarse fuera de su alcance, se pretende cada vez más y en mayor medida, la implementación de instrumentos destinados a los fines de protección y preservación medioambiental.

En los últimos años, se ha desarrollado de manera creciente y cada vez más intensa, la incorporación de modelos a nivel internacional, los cuales tienen como principal objetivo un cambio fiscal al agregar diversos instrumentos tributarios de carácter ambiental.

En Costa Rica, a nivel constitucional el Estado tiene la obligación de garantizar, defender y preservar el derecho que tiene toda persona a disfrutar de un ambiente sano y ecológicamente equilibrado y todo lo que esto conlleva. En este sentido, el cumplimiento con dicho deber por parte del Estado, va ligado de forma estrecha con el desarrollo de diversos aspectos; entre ellos el de índole fiscal, cuyo principal objetivo viene a ser la implementación de instrumentos tributarios ambientales destinados a proteger el medio ambiente, como un intento por disminuir el detrimento ambiental y ecológico existente en la actualidad. La incorporación de dichos instrumentos fiscales vendría a ser resultado del desarrollo de un modelo de Reforma Fiscal Verde proveniente de la política fiscal ambiental.

En Costa Rica, resulta necesaria implementar una reforma fiscal; por tanto, se considera que la misma debe ir de la mano con regulaciones ambientales. Si bien es cierto que el país se halla apenas en una etapa inicial, dicha Reforma Fiscal pretendería incorporar en el ordenamiento jurídico costarricense figuras tributarias novedosas de carácter ambiental encaminadas a generar un impacto positivo sobre el medio ambiente y al alcance del desarrollo sostenible.

Los incentivos fiscales son uno de los posibles instrumentos jurídicos tributarios de carácter ambiental que se pueden llegar a incorporar, con el fin de cumplir y alcanzar los objetivos político ambientales que han venido sustituyendo en gran medida la tradicional despreocupación por la tutela medioambiental.

La necesidad de implementar una Reforma Fiscal Verde en Costa Rica y con esta, figuras tales como los incentivos fiscales, viene a ser una consecuencia de todos los problemas ambientales existentes y, en su gran mayoría, causados por factores relacionados con la actividad diaria y de producción de los seres humanos para su desarrollo. Para ello, se deben determinar en primer lugar cuáles son los mayores problemas que requieren atención prioritaria.

Al analizar dichos posibles factores de riesgo, uno de los problemas más graves a nivel nacional, lo ocasiona el producto de la emisión de contaminantes en el sector transporte. El uso masivo de medios de transporte mecánicos o motorizados consumidores de energías fósiles como combustible, aunado a la antigüedad de la flota vehicular, al creciente volumen de desplazamientos en transporte privado y la no disposición de una red o plataforma de transporte público eficaz, tiene como consecuencia los altos índices de contaminación ambiental.

En un estudio realizado por el Ministerio de Ambiente y Energía (de ahora en adelante MINAE), publicado en el VII Plan Nacional de Energía 2015-2030, se señaló: *“El sector transporte es responsable del 66 % del consumo de hidrocarburos y del 54% de las emisiones de CO₂² del país. El CO₂ y otros gases son los principales generadores del cambio climático, lo cual provoca un aumento en la temperatura de la atmósfera incrementando la severidad de los eventos climatológicos que tienen efectos negativos sobre los ecosistemas del planeta, la disponibilidad del recurso hídrico, la producción de energía y otros.*

*La principal contribución de emisiones de CO₂ del sector transporte de Costa Rica la realizan los vehículos particulares con un 41 % del total, seguidos en orden de importancia por el transporte de carga liviana como pesada, motocicletas, autobuses de servicios especiales, equipo especial y transporte público”.*³

En este sentido, el sector transporte constituye una de las fuentes más importantes de emisiones, las cuales producen no solo un alto grado de contaminación atmosférica, sino también tienen repercusiones

² Dióxido de Carbono

³ VII Plan Nacional de Energía 2015-2030. (San José, Costa Rica: Ministerio de Ambiente y Energía MINAE; Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo, 2015),93 .

significativas en la salud pública; por lo tanto, necesariamente se debe buscar una manera efectiva de reducir la emisión de dichas sustancias.

En la actualidad, la verdadera trascendencia de realizar una investigación sobre la implementación de incentivos fiscales para promover ciertas actividades o comportamientos destinados a cumplir un fin ambiental en Costa Rica, viene a darse desde dos aspectos. Un primer aspecto proviene de la necesidad imperante de someter al sistema tributario costarricense a una verdadera reforma fiscal y, el segundo aspecto, constituye la obligación de protección medioambiental, donde el Estado se ha sometido por medio de tratados y convenciones internacionales.

El propósito de la presente investigación es analizar la figura de los incentivos fiscales como un instrumento jurídico a implementar dentro de la normativa costarricense, con el fin de tratar de mitigar la situación medio ambiental actual, producto del gran volumen de vehículos de transporte particular consumidores de combustibles fósiles.

Problemática y delimitación

La necesidad de fortalecer la implementación de la política fiscal ambiental dentro de la normativa costarricense, la cual propicie la instauración y la consolidación de instrumentos jurídicos, tales como los incentivos fiscales de carácter ambiental para disminuir el uso de combustibles fósiles vehiculares, en aras de cumplir con los compromisos internacionales en materia ambiental adoptados por el Estado.

Hipótesis

La implementación de incentivos fiscales de carácter ambiental es posible en el ordenamiento jurídico costarricense como solución idónea para el impulso del uso de energías alternativas, en vez de utilizar combustible fósil en los vehículos particulares de Costa Rica.

Objetivos

Objetivo principal

Establecer los alcances y los límites de la incorporación de incentivos fiscales de carácter ambiental dentro del ordenamiento tributario costarricense, como mecanismo jurídico cuyo fin es impulsar el uso de energías alternativas en los medios de transporte vehicular particular que opera con combustible fósil.

Objetivos específicos

- i. Identificar si las obligaciones ambientales internacionales adquiridas por Costa Rica han sido positivizadas dentro del ordenamiento jurídico costarricense.
- ii. Analizar, desde un punto de vista del derecho comparado, el uso de incentivos fiscales ambientales para la disminución del uso de combustibles fósiles en vehículos particulares y transporte.
- iii. Estudiar, a partir del artículo 50 y 46 de la Constitución Política, cuáles regulaciones ambientales dentro del ordenamiento jurídico costarricense tienen incidencia en el fundamento de la posibilidad de utilizar las energías sostenibles como alternativa al uso de combustibles fósiles en vehículos particulares y transporte.
- iv. Estudiar si se ha incorporado la teoría general de la fiscalidad ambiental al ordenamiento jurídico nacional a través de instrumentos fiscales destinados a la protección medioambiental.
- v. Determinar viabilidad de la incorporación de incentivos fiscales de carácter ambiental en el ordenamiento jurídico costarricense, en función de la política pública actual ambiental en Costa Rica.
- vi. Recomendar qué tipos de incentivos fiscales ambientales son los más aptos para ajustarse jurídicamente dentro de la política pública ambiental en Costa Rica, con énfasis al cambio climático.
- vii. Identificar de qué manera los incentivos fiscales ambientales propuestos en los proyectos de ley que actualmente se tramitan en la Asamblea Legislativa, han sido regulados en los ordenamientos jurídicos internacionales.

Metodología

Mediante la presente investigación se pretende construir un documento teórico-práctico que permita llegar por medio de un método crítico, a través de teorías y conceptos a la solución de la hipótesis planteada.

Se utilizará una metodología documental, en donde se tendrá como base bibliográfica libros, doctrina, jurisprudencia, publicaciones, normativa, entre otros, tanto a nivel nacional como internacional, con el fin de alcanzar los objetivos.

Se llevará a cabo en aplicación de los siguientes métodos: sistemático, analítico, deductivo, inductivo y comparativo.

Lo anterior debido a que, para llegar a consolidar una investigación sobre el tema de fiscalidad ambiental que se plantea, se requiere hacer un análisis de múltiples factores aplicando conjuntamente los métodos señalados.

SECCIÓN PRELIMINAR. CONTEXTUALIZACIÓN DE LA PROBLEMÁTICA ACTUAL: CONTAMINACIÓN AMBIENTAL Y CALENTAMIENTO GLOBAL, UN ASUNTO DE TODOS

El concepto de ambiente puede definirse de muchas formas; sin embargo y ante los objetivos de estudio de la fiscalidad ambiental, se debe analizar el concepto desde una perspectiva económica y otra jurídica. La catedrática Bokobo Moiche⁴ explica tales perspectivas de la siguiente manera:

- En términos económicos, el concepto de ambiente puede verse desde dos puntos de vista: como *input* y *output* y como medio físico y social. Así, el medio ambiente físico puede ser *input* cuando se hace referencia a este como factor de producción o materia prima y *output* cuando se ve el ambiente como un bien en sí mismo. Por su parte, el medio ambiente social se refiere al marco de vida en el cual los seres humanos se desenvuelven en relación con la calidad de vida que le proporciona.⁵
- Sobre el concepto jurídico de ambiente, existe una gran discusión entre la doctrina que va desde las más restrictivas hasta las más exhaustivas. Sin embargo, entendido este en sentido amplio, cabe indicar que es “*la síntesis histórica de las relaciones de intercambio entre sociedad y naturaleza en términos de tiempo y espacio*”.⁶

Con el paso de los años y a medida en que la especie humana ha ido evolucionando y creciendo, resulta lógico considerar que la demanda por obtener recursos naturales para así satisfacer las necesidades tanto individuales como colectivas, haya aumentado significativamente.

Esa capacidad del hombre de transformar lo que lo rodea para progresar puede tener grandes beneficios de desarrollo, pero por otro lado puede causar daños tanto a él mismo como a la humanidad y como prueba de ello se puede observar los niveles peligrosos de contaminación, grandes trastornos de equilibrio ecológico, destrucción y agotamiento de recursos y deficiencias en la salud del hombre⁷.

⁴ Profesora de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Autónoma de Madrid.

⁵ Susana Bokobo Moiche, *Gravámenes e incentivos fiscales ambientales* (España: Civitas Ediciones, 2000), 31-32.

⁶ Silvia Jaquenod, El derecho ambiental y sus principios rectores- Citado por Bokobo (tomado del libro de Bokobo y no en la fuente original).

⁷ Declaración de Estocolmo sobre el Medio Ambiente, 1972. Párrafo 3.

A esta variación medioambiental con alcances y consecuencias negativas se le puede llamar contaminación ambiental, concepto que se define de muchas formas. Algunas de estas definiciones que pueden ser útiles en virtud de la presente investigación son las siguientes:

*“La introducción o presencia de sustancias, organismos o formas de energía en ambientes o sustratos a los que no pertenecen o en cantidades superiores a las propias de dichos sustratos, por un tiempo suficiente, bajo condiciones tales, que esas sustancias interfieren con la salud y la comodidad de las personas, dañan los recursos naturales o alteran el equilibrio ecológico de la zona”.*⁸

Para Jaquenod la contaminación hace referencia “[...] a la adición de cualquier tipo de energía o material residual al entorno, que por su sola presencia o actividad provoca directa o indirectamente, en el corto, mediano o largo plazo, y de forma reversible o irreversible, pérdida de la calidad en las características y condiciones generales del ambiente”.⁹

Si se analiza lo mencionado previamente, cabe indicar que la contaminación ambiental se produce por la presencia en el medio ambiente de cualquier agente, sea cual sea su tipo: biológico, físico, químico, entre otros, el cual genere situaciones que puedan ser perjudiciales o nocivas para cualquier especie vegetal o animal, esto incluye la misma especie humana, o condiciones que puedan poner en riesgo de cualquier manera el bienestar y el equilibrio ecológico del planeta Tierra.

Si bien la contaminación ambiental puede generarse producto de causas propias de la naturaleza, es la antropogénica, la que realmente ha causado el mayor impacto negativo sobre el medio ambiente. El crecimiento de la población tiene como resultado problemas relativos a la preservación del medio ambiente por lo que se deben adoptar las medidas apropiadas para enfrentar esos problemas¹⁰.

Consideramos que para esto, es necesario identificar las principales causas de contaminación y de impacto ambiental, y así lograr encontrar dichos mecanismos y su efectiva aplicación. Es importante que como parte de la contribución al desarrollo económico y social, se utilice la ciencia y tecnología para

⁸ Lilia A. Albert Palacios, “Contaminación Ambiental. Origen, clases, fuentes y efectos” en *Introducción a la toxicología ambiental*, Ed. Lilia A. Albert Palacios (México, Metepec: ECO,1997), 38

⁹ Silvia Jaquenod de Zsogon, “Iniciación al Derecho Ambiental,” *1ª ed, Editorial Dykinson, Madrid* (1996): 218 citada por Pedro Luis López Sela y Alejandro Ferro Negrete, *Derecho ambiental* (México: IURE editores, 2006), 36.

¹⁰ Declaración de Estocolmo sobre el Medio Ambiente, *op.cit*, párrafo 5.

descubrir, evitar y combatir los riesgos que puedan amenazar al medio ambiente, así como para solucionar problemas ambientales¹¹.

Como resultado de la lectura en la temática, pudimos determinar que las diferentes clasificaciones de los tipos de contaminantes o contaminación, dependen en forma directa del área de estudio o el objetivo de realizar dicha clasificación. Tradicionalmente, se suele catalogar por el medio que afecta, por ejemplo: agua, aire, suelo, sonido, entre otros. Debe tomarse en cuenta que casi todos los agentes contaminantes interactúan con más de uno de los elementos del ambiente y no con solo uno; por lo tanto, esta es la clasificación más utilizada para fines teóricos. La misma no resulta muy útil a nivel práctico.

Los tipos de contaminación ambiental se pueden clasificar por los siguientes aspectos¹²:

1. Por el proceso que los causa: dentro de dicha categoría, la contaminación puede tener dos orígenes, uno natural y otro antropogénico. El primero es producto de la naturaleza; pues se encuentra relacionada específicamente con la composición natural de un sustrato y el ser humano no tiene ningún tipo de participación ni control. El segundo es producto de actividades humanas, tales como las industriales, agropecuarias, domésticas, transporte, minera, entre otras.
2. Por el tipo de contaminante:
 - Biológica: ocurre cuando un microorganismo se encuentra en un sustrato donde no pertenece o al cual pertenece pero se encuentra en concentraciones más altas que las soportables naturalmente. Este tipo de contaminación en la actualidad puede llegar a ser controlada con facilidad, siempre que se tomen medidas adecuadas o al utilizar los mecanismos apropiados.
 - Física: es producto de la presencia de formas de energía en niveles que sobrepasan los que pueden ser tolerados en un determinado sustrato, por ejemplo: ruido o radiaciones.
 - Química: puede ser de tipo natural, esta no causa problemas importantes; pues se produce en un lugar y espacio específico y por ello suelen degradarse. O puede ser de tipo antropogénico, la cual ocurre cuando hay presencia de sustancias químicas en el ambiente en un nivel tal que no pueden ser

¹¹ *Ídem*, principio 18.

¹² Albert Palacios, *Introducción a la toxicología ambiental*, 37-52.

degradadas naturalmente. A nivel mundial, este tipo de contaminación es la que mayor problema está causando y es el más difícil de controlar.

3. Por los efectos: si la contaminación es causada por sustancias químicas sintéticas que causan efectos negativos sobre los seres humanos, se suelen denominar como tóxicos y si es producto de sustancias que provienen de organismos vivos, se denominan toxinas.
4. Por el sustrato afectado: esta es la categorización clásica y la más utilizada con fines legales y de control. Depende del medio en el cual se lleguen a acumular los contaminantes; es decir agua, aire, suelo, alimentos, por mencionar algunos.

Esta investigación se centrará en la contaminación atmosférica, producto de los diferentes contaminantes que ingresan a través del aire en la capa de ozono por el uso del combustible fósil en el sector transporte. Esta es la principal fuente de contaminantes del aire de la región y una de las mayores fuentes de emisiones de gases de efecto invernadero¹³.

La comunidad internacional reconoce la adopción de nuevas y más limpias tecnologías en esta temática, como posible respuesta a los altos niveles de contaminación de las actividades relacionadas al transporte y la emisión de gases producto de los combustibles utilizados. La introducción de combustibles más limpios y vehículos más eficientes es una de las mejores maneras para el enfrentamiento de los problemas que aquejan a las personas debido a la calidad del aire, así como para la reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero¹⁴.

La atmósfera es la capa compuesta de gases que rodea nuestro planeta, recurso indispensable para la vida humana y de ahí, su importancia a preservar y ser objeto de derecho. La misma se ve directamente afectada por la contaminación del aire, la cual por un lado se puede definir como: *“la presencia de uno o*

¹³ Programa de Naciones Unidas para el Medio Ambiente, Oficina Regional para América Latina y el Caribe, *Plan de Acción Regional de Cooperación Intergubernamental en materia de Contaminación Atmosférica para América Latina y el Caribe* (2014): 22, disponible en: [http://www.pnuma.org/forodeministros/19-mexico/documentos/decisiones/Contaminacion Atmosferica/Decision Contaminacion atmosferica.pdf](http://www.pnuma.org/forodeministros/19-mexico/documentos/decisiones/Contaminacion%20Atmosferica/Decision%20Contaminacion%20atmosferica.pdf) Consultado el 21 de junio de 2017 a las 16:33.

¹⁴ Antecedentes 9 y 12 del Informe de la Red Regional de Contaminación Atmosférica de América Latina y el Caribe del Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente, Oficina Regional para América Latina y el Caribe (2010), disponible en: <http://www.pnuma.org/forodeministros/17-panama/FORO%20DE%20MINISTROS%202010%20VERSIONES%20FINALES/EXPERTOS/REFERENCIA%20ESPANOL/UNEP-LAC-IGWG-XVII-Ref%206%20Informe%20de%20la%20Red%20de%20Contaminacion%20Atmosferica.pdf> Consultado el 21 de junio de 2017 a las 16:37.

*más contaminantes como polvo, gases, olores, humo, vapores y/o partículas en cantidades, de características y de duración tal que resultan dañinas para el ser humano, plantas, y animales e incluso para las propiedades y que injustificablemente interfiere con un ambiente confortable para el ser humano”.*¹⁵

De acuerdo con estas contaminaciones, la Ley General de Salud de 1973 define ambos términos de la siguiente manera:

“Se entiende por contaminación de la atmósfera para los efectos legales y reglamentarios, el deterioro de su pureza por la presencia de agentes de contaminación, tales como partículas sólidas, polvo, humo, vapor, gases, materias radiactivas y otros, que el Ministerio defina como tales, en concentraciones superiores a las permitidas por las normas de pureza de aire aceptadas internacionalmente y declaradas oficiales por el Ministerio.

*Se estima contaminación del aire, para los mismos efectos, la presencia de emanación o malos olores que afectan la calidad del ambiente, perjudicando el bienestar de las personas”.*¹⁶

Además, la legislación agrega a estas definiciones la emisión de sonidos que sobrepasen las normas aceptadas internacionalmente y oficializadas por el Ministerio.

Al hablar de contaminación atmosférica, necesariamente cabe referirse al calentamiento global como una de las mayores repercusiones de la misma. En el siglo XXI, el calentamiento global, producto de un acelerado efecto invernadero¹⁷, puede catalogarse como uno de los mayores problemas existentes no solo a nivel medioambiental.

Naciones Unidas lo ha clasificado como uno de los mayores desafíos de nuestro tiempo ya que sus efectos son de alcance mundial y sin precedentes¹⁸. Conlleva múltiples consecuencias que van desde la mortalidad prematura, pérdida de productividad, degradación de ecosistemas, la afectación en la agricultura, hasta el derretimiento de glaciares, tanto los de las montañas como los que se encuentran formando los casquetes polares en el Ártico y Antártico, esta es la principal causa del aumento en los

¹⁵ Canter, L.W. Environmental Impact Assessment. (New York: McGraw Hill, 1977).

¹⁶ Ley General de Salud. No 5395. Publicada en La Gaceta 222 del 24 de noviembre de 1973. Alcance 172. 1973. Semestre 2. Tomo 3, página 1122, art. 294.

¹⁷ Elevación de temperatura en el planeta causado por la retención de energía proveniente de la radiación solar por parte de ciertos gases presentes en la atmósfera. Calentamiento parecido al que tiene lugar en los invernaderos, y de ahí su nombre.

¹⁸ “Cambio Climático”. Naciones Unidas. Disponible en <http://www.un.org/es/sections/issues-depth/climate-change/index.html> consultado el 23 de junio de 2017 a las 15:08

niveles de los mares y los océanos, lo cual pone en riesgo cada vez más grande de inundaciones a las ciudades costeras. Efectos que representan altos costos económicos y afectaciones en patrones climáticos que perjudican a las poblaciones más vulnerables, como: niños, ancianos, enfermos y personas de escasos recursos.

Si bien las modificaciones climáticas han estado presentes durante todo el ciclo de la vida del planeta Tierra, las actividades humanas han ido aumentando sustancialmente las concentraciones de gases de efecto invernadero en la atmósfera, intensificando el efecto invernadero natural de nuestro planeta, lo que puede tener como resultado un calentamiento adicional de la superficie y la atmósfera, afectando también ecosistemas naturales y a la misma humanidad¹⁹.

De lo anterior se deduce que los términos de efecto invernadero y calentamiento global son inseparables. Por un lado, el primero alude al mecanismo natural que tiene el planeta Tierra que lo hace apto para la vida, que se produce cuando ciertos gases de la atmósfera retienen el calor²⁰. Y por otro, calentamiento global se refiere específicamente a la tendencia constante de incremento de la temperatura global de la Tierra. Para el IPCC²¹ el calentamiento observado desde 1951 puede atribuirse tanto a causas naturales como humanas, gases de efecto invernadero²² que en su totalidad contribuyeron a un aumento de 0.5-1.3 grados Celsius de 1951-2010 en la temperatura.

Al hablar del término cambio climático, se hace referencia a:

“[...] todas las variaciones del clima que han ocurrido durante de la historia del planeta (4,000 millones de años) y que están asociadas a factores como cambios en la actividad solar, en la circulación oceánica, en la actividad volcánica o geológica, en la composición de la atmósfera, etc. [...] y cuyo estudio permite obtener un panorama más claro del fenómeno que tanto nos preocupa: el Calentamiento Global.”²³

¹⁹ Convención Marco de las Naciones Unidas sobre Cambio Climático, 1992. Preámbulo.

²⁰ “Qué es el calentamiento Global? *National Geographic*. 5 de setiembre de 2018. Disponible en: <http://www.nationalgeographic.es/medio-ambiente/que-es-el-calentamiento-global> consultado el 23 de junio de 2017 a las 14:50.

²¹ Intergovernmental Panel on Climate Change: organización internacional líder en el tema de cambio climático, establecido por Naciones Unidas (UNEP: oficina especializada en ambiente) y la Organización Meteorológica Mundial (WMO por sus siglas en inglés) en 1988

²² Por ejemplo el dióxido de carbono, óxido nitroso, metano, dióxido de azufre, etc.

²³ Margarita Caballero, Socorro Lozano, y Beatriz Ortega “Efecto invernadero, calentamiento global y cambio climático: una perspectiva desde las ciencias de la tierra”. *Revista Digital Universitaria*, octubre 10, 2007, 3. http://www.revista.unam.mx/vol.8/num10/art78/oct_art78.pdf Consultado el 21 de junio de 2017 a las 16:42.

*“La medición rutinaria de la temperatura atmosférica en estaciones meteorológicas ha permitido el monitoreo de esta variable en diversas regiones del planeta desde finales del siglo XIX. Gracias a estos datos, es muy claro que la temperatura media del planeta ha experimentado un incremento significativo de casi 0.5 °C, si tomamos como nivel base la temperatura media registrada entre los años 1961 a 1990 y de casi 1 °C si la comparamos con la segunda mitad del siglo XIX (1850-1900). En estos datos es evidente que los años más calurosos están concentrados durante las últimas décadas, esto es de 1980 a la fecha. El Calentamiento Global ha ido de la mano con una tendencia hacia un incremento en el CO₂ atmosférico, lo que indica que la causa de esta tendencia hacia el calentamiento es una intensificación del efecto invernadero. De allí que frecuentemente se usen indistintamente ambos términos, pero mientras uno describe el fenómeno del incremento de temperatura reciente, el otro se refiere al mecanismo que lo causa”.*²⁴

Para el anterior Secretario General de las Naciones Unidas, Ban Ki-Moon, el cambio climático es actualmente el principal problema ambiental y uno de los mayores desafíos de nuestro tiempo²⁵.

Como se observó, una de las principales causas del calentamiento global es la emisión de gases de efecto invernadero, entre estos, el más importante es el dióxido de carbono, el cual lo genera principalmente por el consumo de combustibles fósiles, tales como: petróleo, gas natural y carbón.

*“La razón de este incremento en el CO₂ atmosférico puede estar ligada con procesos naturales, como veremos en la siguiente sección, sin embargo, también hay una componente humana significativa, dado que la tala de bosques y la quema de combustibles fósiles como el carbón y el petróleo han ocasionado un aumento en la cantidad de CO₂ atmosférico, incrementando el efecto invernadero y contribuyendo al Calentamiento Global. Es difícil cuantificar qué proporción del Calentamiento Global es atribuible a causas naturales y qué proporción es atribuible a causas humanas, pero los resultados de modelados climáticos, tomando en cuenta todas las posibles causas, indican que solo tomando en consideración la contribución por actividades humanas es posible explicar la tendencia tan marcada al calentamiento que se observa sobre todo durante las últimas décadas (desde 1980 a la fecha)”*²⁶.

Este es un tema de relevancia para la región centroamericana; pues se prevé que para el 2050 la contaminación del aire exterior podría llegar a ser la principal causa de muerte relacionada con el medio ambiente a nivel mundial²⁷. De acuerdo con el Sexto Informe de Calidad del Aire del Gran Área Metropolitana 2013-2015 es respecto a la cuantificación de la contaminación atmosférica que se determina

24 Margarita Caballero, Socorro Lozano, y Beatriz Ortega, *Efecto invernadero, calentamiento global y cambio climático: una perspectiva desde las ciencias de la tierra*, 5. Disponible en: http://www.revista.unam.mx/vol.8/num10/art78/oct_art78.pdf Consultado el 21 de junio de 2017 a las 16:44.

25 Ban Ki-Moon, Secretario General de Naciones Unidas por el período 2007-2016.

26 Margarita Caballero, Socorro Lozano, y Beatriz Ortega, *op.cit.*

27 Plan de Acción Regional de Cooperación Intergubernamental en materia de Contaminación Atmosférica para América Latina y el Caribe, 8.

el grado del problema y las acciones que deben tomarse en la gestión de la calidad del aire.²⁸ En especial para Costa Rica; pues según las estadísticas publicadas en el VII Plan Nacional de Energía 2015-2030, el sector energía produce cerca del 80% de la emisión total de gases de efecto invernadero, por lo tanto, el país debe buscar soluciones efectivas para disminuir dicha situación y colaborar con los esfuerzos internacionales para revertir el cambio climático.

Dicho plan señala el hecho de que una de las mayores causas de emisión de gases de efecto invernadero reside en el sector de transporte, dada la gran flota de vehículos privados existente en la actualidad, si se toma en consideración además la elevada edad promedio de dicha flota de vehículos privados, resulta necesario el fortalecimiento de políticas energéticas que brinden soluciones viables.

Además, en el mismo documento se menciona que para el 2010, el sector transporte fue responsable del 66% del total del consumo de hidrocarburos y el 54% del total de las emisiones de dióxido de carbono en Costa Rica. Además, la mayor contribución de dichas emisiones fue generada por los vehículos particulares y la cifra llega a un 41% del total, seguido en orden de importancia por los vehículos de transporte de carga liviana y pesada, motocicletas, autobuses de servicios especiales, equipo especial y transporte público.

Las fuentes móviles de transporte son las primeras fuentes de contaminación en el país²⁹. Y para el último inventario de emisiones de gas de efecto invernadero en Costa Rica para el 2009, la mayor fuente de emisiones de dióxido de carbono fue el sector transporte con la quema de combustibles fósiles de los vehículos³⁰.

Una vez efectuada la contextualización acerca de la contaminación atmosférica y sus impactos el cambio climático, así como la realidad costarricense en cuanto a las emisiones de gases de efecto invernadero del sector energía, especialmente transporte, se procederá a realizar el análisis y estudio de los conceptos vinculados con un mejor uso de los recursos como lo es el desarrollo sostenible, así como

²⁸ *Informe de Calidad del Aire, área metropolitana de Costa Rica. 2013-2015.* (San José, Costa Rica: Universidad Nacional, Ministerio de Ambiente y Energía, Ministerio de Salud, Ministerio de obras Públicas y transportes, Municipalidad de san José) Disponible en: www.ministeriodesalud.go.cr/images/stories/docs/DPAH/2016/DPAH_VI_informe_anual_calidad_aire_GAM_2013_2014.pdf Consultado el 21 de junio de 2017 a las 16:48.

²⁹ Informe de Calidad del Aire. Área Metropolitana de Costa Rica. 2013-2015.

³⁰ Alejandra Granados Solís. *Decimonoveno informe Estado de la nación en Desarrollo Humano Sostenible: Carbono Neutralidad: Avances y Desafíos de cada al año 2021.* (Costa Rica: Estado de la Nación, 2013) disponible en: http://www.estadonacion.or.cr/files/biblioteca_virtual/019/granados_2013.pdf Consultada 21 de junio de 2017 a las 16:52.

dos ramas del derecho que pueden unirse para complementar el trabajo de prevención y afrontamiento de la problemática descrita.

TÍTULO I: POSITIVIZACIÓN DEL INTERÉS AMBIENTAL EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO COSTARRICENSE

Capítulo 1. Tema de actualidad: el desarrollo sostenible

1.1. Dilucidando al Desarrollo Sostenible: concepto, características y elementos constituyentes

a. Desarrollo del concepto

Como parte de la temática propuesta para este proyecto de investigación, resulta indispensable tener claro el concepto de desarrollo sostenible; pues la utilización de energías alternativas al combustible fósil en medios de transporte particulares está ligada al desarrollo de manera sostenible tal y cómo se ha planteado ya desde varios años en espacios internacionales y académicos dentro de la esfera del derecho.

Dentro de la doctrina jurídica se comenzó a hablar de desarrollo sostenible a partir de los años 80 del siglo pasado. Debe tenerse claro que es un error común utilizar los términos de desarrollo sostenible y desarrollo sustentable como sinónimos, a pesar de estar relacionados, no son lo mismo. Se establecerá una breve diferencia de manera que se evite confusión alguna entre ellos.

Por una parte, el desarrollo sustentable aparece en la Declaración de Estocolmo de 1972³¹ en su principio segundo:

“Los recursos naturales de la tierra incluidos el aire, el agua, la tierra, la flora y la fauna y especialmente muestras representativas de los ecosistemas naturales, deben preservarse en beneficio de las generaciones presentes y futuras mediante una cuidadosa planificación u ordenación, según convenga”.

Con ello se enfatiza en la palabra preservar; es decir, resguardar anticipadamente. En este caso el desarrollo sustentable haría alusión a las políticas o las medidas anticipadas para el resguardo de ciertas condiciones en donde se garantice la vida de generaciones presentes y futuras.

De allí es que el desarrollo sustentable evolucionó al desarrollo sostenible. Puede decirse que el segundo es una etapa superior del primero. Para tener lo que hoy se conoce del desarrollo sostenible como equilibrio entre el desarrollo y la conservación ha sido un proceso de años.

³¹ Adoptada por la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente Humano el 16 de junio de 1972. En esta se debate por primera vez la problemática del medio ambiente y se pone en consideración aspectos sobre la relevancia de éste para la vida de todo el planeta tierra.

Para tener un desarrollo sostenible se debe necesariamente asignar una cuota de responsabilidad de forma equitativa basada en el consumo de los recursos naturales entre todos los agentes contaminantes, de forma tal que se logre que los mismos tomen en cuenta el factor ambiental a la hora de poner en práctica decisiones operativas, empresariales, económicas y personales.³²

Naciones Unidas afirma que la necesidad de una integración de desarrollo económico, el manejo y protección de los recursos naturales y la equidad e inclusión social, por primera vez se introdujo en el Reporte Brundtland en 1987, reconocido también como la publicación de *Nuestro Futuro Común*³³. Es allí donde la noción de desarrollo sostenible surge de manera formal.

A partir de la Conferencia de Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente y Desarrollo,³⁴ se define el desarrollo sostenible como el que satisface las necesidades de las generaciones presentes de una forma igualitaria, sin poner en riesgo los recursos de las generaciones futuras para satisfacer las suyas.

Esta conferencia marcó un hito en la protección ambiental internacional, ya que basado en el reporte Brundtland anteriormente mencionado, se tomó una serie de acuerdos internacionales para el resguardo ambiental de todo el planeta:

- Declaración de Río de Janeiro sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo.
- Convenio sobre la Diversidad Biológica.
- Convenio Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático.
- Agenda 21.
- Declaración de Principios sobre Ordenación, Conservación y Desarrollo Sostenible de los Bosques.

Aunque este acontecimiento marcó la historia en materia ambiental, dentro del marco del Derecho Internacional Público, no todos estos acuerdos representan obligaciones jurídicamente vinculantes para los Estados. Entre estos cabe mencionar la Declaración de Río por ejemplo, lo cual compromete su

³² José Pablo González Espinoza y Laura Rodríguez Berrón, *La reforma fiscal verde* (tesis de graduación para el grado de licenciatura en Derecho. Campus Rodrigo Facio: Universidad de Costa Rica, 2008), 19.

³³ Traducción propia de “*Sustainable Development*”, Naciones Unidas, disponible en: <https://sustainabledevelopment.un.org/resources/publications> Consultado el 21 de junio de 2017 a las 16:54.

³⁴ Tuvo lugar en Río de Janeiro en 1992.

implementación nacional a voluntad política sin repercusión real sobre su incumplimiento, más que el reproche moral que puede acarrear su falta de compromiso.

Por ello, un año después de esta conferencia, la Asamblea General estableció la Comisión para el Desarrollo Sostenible, como el cuerpo político de alto nivel de las Naciones Unidas encargado de monitorear y promocionar la implementación de lo conversado en Río.

Años después, la misma Asamblea General aprobó la celebración de la Cumbre Mundial sobre el Desarrollo Sostenible o la Cumbre de Johannesburgo en 2002. Para este momento no era secreto que el avance en el desarrollo sostenible había quedado rezagado desde la Cumbre de 1992; pues las estadísticas demostraban que la pobreza había aumentado y la degradación medioambiental empeorado.³⁵

Esta cumbre tuvo como fruto la Declaración de Johannesburgo sobre el Desarrollo Sostenible, en donde el concepto se define como *“el proceso mediante el cual se satisfacen las necesidades económicas, sociales, de diversidad cultural y de un medio ambiente sano de la actual generación, sin poner en riesgo la satisfacción de las mismas a las generaciones futuras”*.

En esta, se avanzó con la incorporación de las tres dimensiones (sociales, económicas y ambientales) del desarrollo sostenible dentro de las políticas de desarrollo en todos los niveles, al adoptar el Plan de Implementación de Johannesburgo.

Más reciente, en 2012, tuvo lugar la Conferencia de Río + 20 donde la comunidad internacional decidió establecer un Foro Político de Alto Nivel para el Desarrollo Sostenible, el cual remplazaría subsecuentemente a la Comisión anterior. De igual manera, los Estados Miembros decidieron comenzar un proceso para el desarrollo de Objetivos del Desarrollo Sostenible³⁶ que sirvieron para la creación de los Objetivos del Milenio para el Desarrollo. Y fue en 2015 que la Asamblea adoptó de manera formal la Agenda de Desarrollo Sostenible 2030, junto a 17 Objetivos para el Desarrollo Sostenible³⁷, entre los cuales cabe destacar el garantizar el acceso a una energía asequible, segura, sostenible y moderna para todos.

³⁵ “Qué cambiará con la Cumbre de Johannesburgo?”, Naciones Unidas, disponible en: http://www.un.org/spanish/conferences/wssd/feature_story41.htm Consultado el 21 de junio de 2017 a las 16:58.

³⁶ SDGs, de acuerdo con sus siglas en inglés: Sustainable Development Goals

³⁷“Sustainable Development”, Naciones Unidas.

b. Consideración del concepto

El desarrollo sostenible no solo abarca elementos económicos y ambientales, el concepto implica respeto a la diversidad étnica y cultural regional, nacional y local, así como el fortalecimiento y la plena participación ciudadana para una mayor protección al ambiente desde entes municipales³⁸.

Según la Declaración ALIDES³⁹, la democracia y el desarrollo económico y social, no son sostenibles si no se conserva el medio ambiente y los recursos naturales. Es decir, resulta necesaria una coordinación de esfuerzos en materia de democracia, crecimiento económico equitativo, desarrollo social y un manejo sostenible de los recursos.

Además, en el mismo documento se hace la siguiente afirmación acerca del desarrollo sostenible:

“[...] es un proceso de cambio progresivo en la calidad de vida del ser humano, que lo coloca como centro y sujeto primordial del desarrollo, por medio del crecimiento económico con equidad social y la transformación de los métodos de producción y de los patrones de consumo y que se sustenta en el equilibrio ecológico y el soporte vital de la región”.

Para Barkin, los principios básicos de un desarrollo sostenible son la autosuficiencia, el control y participación local, la democracia base y la autonomía⁴⁰.

Existen varias perspectivas en cuanto al desarrollo sostenible y puede indicarse que la doctrina se encuentra dividida en cuanto a algunos detalles específicos del término. Por un lado, se considera que se refiere o es lo mismo que la ecoeficiencia que toma el mercado como un mecanismo racional de asignación de recursos, en donde los problemas ambientales y ecológicos son consecuencia de ausencia de derechos de propiedad sobre los recursos y los servicios ambientales. Y, por otro lado, hay quienes entienden que el

³⁸ CEPAL, “Equidad, desarrollo y ciudadanía” (Naciones Unidas, 2000): 280 citado en Rafael González Ballar, *Antología de lecturas: área énfasis de derecho ambiental*. (Costa Rica: Universidad de Costa Rica), 22.

³⁹ Alianza para el Desarrollo Sostenible de Centroamérica: iniciativa de políticas públicas, programas y acciones que delimitan un cambio de esquema de desarrollo, actitudes individuales y colectivas, políticas y acciones hacia la estabilidad política, económica, social, cultural y ambiental de las sociedades.

⁴⁰ David Barkin Iqueza, “Pobreza y Desarrollo Sustentable”. (México: Editorial Jus y centro de Ecología y Desarrollo): 2. citado en Rafael González Ballar, *Antología de lecturas: área énfasis de derecho ambiental*, 24.

concepto se refiere, además de la creación de riqueza, transición de eficiencia y conservación de recursos y capital natural, a la distribución justa de los mismos entre la sociedad actual y las generaciones futuras⁴¹.

Como conclusión de todo lo anteriormente descrito, se puede afirmar que el desarrollo sostenible es un concepto íntegro que no solo apunta por la preservación de los recursos naturales, sino que busca una armonía entre la satisfacción de las necesidades sociales, económicas y ambientales presentes y futuras.

Para el catedrático González Ballar⁴², dentro del aspecto social cabe incluir la equidad, la participación, la autodeterminación, la movilidad social y la preservación de la cultura. En el ámbito económico el término incluye los servicios, las necesidades de los hogares, el crecimiento industrial y, dentro de la esfera ambiental: la diversidad ecológica, los recursos naturales y su capacidad máxima admisible en cuanto a su aprovechamiento.

Se debe aclarar que el punto de convergencia entre el desarrollo sostenible y la problemática planteada en la presente investigación, se fundamenta en el hecho de que el desarrollo económico siempre ha estado ligado a un mayor nivel de energía y un aumento de las emisiones de Gases de Efecto Invernadero⁴³ y es con las energías renovables y alternas al combustible fósil que se puede romper con esa relación y contribuir así al desarrollo sostenible.

*“Las energías renovables ofrecen la oportunidad de contribuir al desarrollo social y económico, a un mayor acceso a las fuentes de energía, a un suministro de energía seguro, a la mitigación del cambio climático y a la reducción de los impactos medioambientales y sanitarios negativos”.*⁴⁴

A continuación se observará como este término y su concepto ha sido implementado a nivel nacional como parte de su sistema legal y su relación con las otras ramas del derecho dentro del ordenamiento jurídico costarricense.

⁴¹ Eduardo Stein y Salvador Arias Peñate, “Democracia sin pobreza. Alternativa de desarrollo para el Istmo Centroamericano”. (San José, Costa Rica: Colección Universitaria. Editorial DEI, 1992): 181. citado en Rafael González Ballar, *Antología de lecturas: área énfasis de derecho ambiental*, 23.

⁴² Rafael González Ballar, *op. cit.* 28.

⁴³ Grupo intergubernamental de Expertos sobre el Cambio Climático, *Fuentes de energía renovables y mitigación del cambio climático: resumen para responsables políticas y resumen técnico* (2011):18.

⁴⁴ *Idem.*

1.2. Introducción e implementación del concepto de Desarrollo Sostenible en el ordenamiento jurídico costarricense

Una vez estudiado el término de desarrollo sostenible dentro de la doctrina jurídica, resulta relevante su entendimiento a nivel práctico en la introducción de ese término y sus posibles repercusiones dentro del sistema del derecho costarricense, ya sea a través de Naciones Unidas o las distintas alianzas regionales a nivel mundial.

a. Introducción del concepto desde una perspectiva internacional

Costa Rica es reconocida internacionalmente por su imagen verde. Es gracias a todos los compromisos internacionales adquiridos a nivel internacional que el país posee esa fama de responsable ambientalmente y una manera de ejemplificar esto es que el territorio nacional cuenta con aproximadamente un 25% de su totalidad en áreas protegidas, dato que colabora mucho a su prestigio y respeto mundial. Su resguardo y protección son de suma importancia; pues se vive de los recursos naturales aquí presentes y se cuenta con alrededor del 6% de la biodiversidad mundial a pesar de la poca extensión de su terreno.

Sin embargo, se debe enfatizar que no solo el aspecto de conservación de recursos debe tomarse en cuenta, surgen otros factores que hacen del compromiso uno integral y completo: elementos políticos, normativos, institucionales y hasta culturales se necesitan para un desarrollo sostenible. Aquí es cuando Costa Rica podría mejorar con instrumentos que permitan avanzar hacia la sostenibilidad en los recursos, patrones energéticos, protección del agua, impacto en actividades productivas, conocimiento y planificación de uso y protección de riqueza natural, ordenamiento de territorio y reducción del riesgo de desastres, para procurar un desarrollo humano sostenible⁴⁵.

En el caso de Costa Rica, según el XXI Informe Estado de la Nación, un 72,1% del consumo de la energía total fue con hidrocarburos, en donde el transporte consumió el 58,8% de la energía comercial y fue el sector con más uso de este recurso. En otras palabras, se puede afirmar que el consumo energético

⁴⁵ Programa Estado de la Nación en Desarrollo Humano Sostenible, *Vigésimo primer Informe Estado de la Nación en Desarrollo Humano Sostenible* (San José, Costa Rica, 2015): 171. Disponible en: <http://www.estadonacion.or.cr/21/assets/pen-21-2015-baja.pdf> Consultado 21 de junio de 2017 a las 17:05

En este informe se señala el estancamiento evidenciado en la huella ecológica insostenible del país y en la inexactitud de la noción de excepcionalidad que comienza a ser evidente en índices internacionales)

nacional está basado en su mayoría en petróleo. Afirmación que de cierta manera resulta contradictoria; pues en el país existe un gran potencial para la generación de energía renovable⁴⁶.

A pesar de que por un lado existen mejoras indudables por hacer, por otro si tienen avances que no pueden pasarse por alto. Si bien la conciencia ambiental en la región no es algo nuevo⁴⁷ ha tomado fuerza en los últimos 25 años, debido a grandes progresos de manera institucionalizada y ordenada como la presentación de una Agenda Centroamericana de Ambiente y Desarrollo durante la Cumbre de la Tierra en Río 1992, el establecimiento de la Alianza para el Desarrollo Sostenible de 1994 y la creación del Plan Ambiental de la Región Centroamericana⁴⁸.

En la primera, conocida también como Agenda 21, los Estados propusieron un marco operativo general para lograr el desarrollo sostenible. Los presidentes de la región presentaron oficialmente un documento, en donde rompe esquemas en la historia centroamericana.

Mientras en el segundo avance mencionado, se establece que el desarrollo de la región se basará en el respeto y el aprovechamiento de la diversidad de la Tierra de manera sostenible y con responsabilidad intergeneracional. A través de esta Alianza, Centroamérica se consolidó como el primer conjunto de países que asumió como propios la visión y los principios de la Cumbre del 92 y, partir de allí, la región se dispuso a promover el desarrollo sostenible desde una perspectiva más integral.

Otro factor sumamente importante acerca de esta Alianza, es que con ella se busca fortalecer e impulsar la participación ciudadana en todos los niveles posibles. Elemento clave para el desarrollo sostenible. En ella, los países del Istmo se propusieron trabajar en coordinación en todos los aspectos (político, económico, social, educativo, cultural y ambiental) para buscar el desarrollo sostenible.

Por último, el Plan Ambiental no equivale a un solo documento, puesto que ha habido varias entregas y estos contienen objetivos y estrategias a mediano y largo plazo en materia de bosques, biodiversidad, aguas, producción más limpia y gestión ambiental. En 1999 se publicó el primer plan, el cual se constituyó

⁴⁶ Conversatorio Apertura del Marco Jurídico para el Transporte Eléctrico, Retos y Oportunidades realizado el 13 de diciembre de 2016. Colegio de Abogados. San Jose, Costa Rica.

⁴⁷ Desde hace más de 60 años disposiciones constitucionales acerca de la preservación de bellezas naturales y cuidado de recursos, así como en normativas civiles, yacen en las regulaciones centroamericanas.

⁴⁸ Grethel Aguilar y Alejandro Iza, *Manual del Derecho Ambiental en Centroamérica* (San José, Costa Rica. Unión Mundial para la Naturaleza, 2005): 24.

en un instrumento para el cumplimiento de las estipulaciones de la Alianza previamente mencionada y los compromisos ambientales asumidos.

Su misión es la de desarrollar el régimen regional de cooperación e integración ambiental que contribuya a mejorar la calidad de vida de la población centroamericana y su objetivo es la de contribuir al Desarrollo Sostenible de la Región centroamericana, fortaleciendo el régimen de cooperación e integración para la gestión ambiental⁴⁹.

Centroamérica ha tenido gran influencia en el tema del Derecho Ambiental con la adopción de los diferentes instrumentos internacionales, en especial sobre vida silvestre, recursos marinos, desechos peligrosos y la destrucción de la capa de ozono. Mas es en las regulaciones ambientales incluidas modestamente dentro de las diferentes normativas ambientales nacionales en donde se asienta su origen en la región⁵⁰, que es caracterizada por legislar de una manera sectorial.

Es decir, en Centroamérica se ha optado por dar tratamiento segregado a los recursos naturales, cada uno con su instrumento independiente y Costa Rica no ha sido la excepción, lo cual se ve reflejado en la cantidad de normativa dispuesta en el país en temas ambientales.

Es importante tener presente que, a pesar de tener tanta legislación y normativa en el tema dentro del Derecho Ambiental, una sanción *a posteriori* por las infracciones cometidas, no implican realmente un cambio; pues es poco común alcanzar una compensación de daños, por lo tanto, se debe buscar y apuntar a las medidas preventivas. En otras palabras, debe establecerse varias modalidades de normas para el resguardo efectivo del ambiente.

Como bien se verá más adelante en esta investigación, el derecho a un ambiente sano y equilibrado constituye un derecho subjetivo de tercera generación, lo cual significa que es un término moderno que está interconectado y depende directamente del cumplimiento y resguardo de otros derechos de primera⁵¹

⁴⁹ Plan Ambiental de la Región Centroamericana del 28 de julio de 2005.

⁵⁰ Un ejemplo de ello son las disposiciones acerca de las vedas establecidas para la caza y la pesca o las prohibiciones a la contaminación de aguas o arrojamiento de basura en la región.

⁵¹ Derechos de la libertad: derecho a la vida, la integridad, las libertades físicas, a la no discriminación, libertad de pensamiento y expresión, participación en la vida política, etc. Responden a derechos individuales, civiles o clásicos de libertad. Positivizadas por el *Bill of Rights* norteamericano.

y segunda⁵² generación. Es un concepto relativamente moderno que ha tomado su tiempo en nacionalizarse en las normativas estatales.

b. Implementación a nivel nacional

La Constitución Política costarricense incluyó en su articulado mediante Ley número 7412 del 3 de junio de 1994, alusión al medio ambiente y del cual se fundamenta el derecho ambiental en Costa Rica. El texto constitucional declara el derecho básico a un ambiente sano y ecológicamente equilibrado, el cual a pesar de eso ya había sido declarado como un derecho fundamental al derivarlo de otras disposiciones constitucionales como el derecho a la salud, la exigencia a la explotación racional de la tierra y la protección de las bellezas naturales.⁵³

Además, dentro de la jurisprudencia costarricense el término ha sido implementado, por ejemplo, en las sentencias emitidas por la Sala Constitucional 1763-94, 10466-00, 5790-05, 1092-10, en donde se establece 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, incrementando la capacidad de producción, o bien, ampliando las posibilidades de llegar a un progreso equitativo entre un crecimiento demográfico o entre éste y sus 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 futuro⁵⁴”.

⁵²Hace alusión a los derechos económicos, sociales y culturales. Incorporados por primera vez en la Constitución de Querétaro de 1917, Constitución Rusa de 1918 y la Constitución de Weimar de 1919.

⁵³ Ver sentencias 2233-93, 3705-93, 6240-93, 5399-93, 1394-94, 4480-94, 5668-94 de la Sala Constitucional de Costa Rica

⁵⁴ Poder Judicial, *Principios desarrollados en la jurisprudencia constitucional* (San José, Costa Rica: Poder Judicial. Departamento de Artes Gráficas, 2014). Disponible en: <https://www.poder-judicial.cr/>

En cuanto al uso racional de recursos naturales, alrededor de este gira el concepto de desarrollo sostenible explicado supra, específicamente y en lo que concierne a esta investigación, la temática de energía renovable tiene sustento tanto en la normativa como en las políticas a implementar por el gobierno costarricense. En ese sentido, la Procuraduría de la República ha definido el Desarrollo Sostenible como el que permite heredarles a las futuras generaciones un capital natural similar al recibido de parte de nuestros antepasados.

La Ley Orgánica del ambiente de 1995⁵⁵ busca en Costa Rica, dotar de instrumentos necesarios para conseguir un ambiente sano y ecológicamente equilibrado, tal y como lo establece la Constitución Política. Y define el ambiente como el sistema constituido por los diferentes elementos naturales que lo integran y sus interacciones e interrelaciones con el ser humano⁵⁶.

Dentro de los principios que rigen este instrumento se establece como obligación del estado “[...] *velar 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 y 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*”.

Como se observa, uno de los pilares del desarrollo sostenible es la participación ciudadana, aspecto recalcado y protegido dentro de este instrumento jurídico materializado en la creación de Consejos Regionales Ambientales, adscritas al Ministerio de Ambiente y Energía (MINAE), en donde se analiza, discute, denuncia y controla las actividades y los proyectos en materia ambiental⁵⁷. Además, la misma normativa promueve la educación ambiental como medio para alcanzar el desarrollo sostenible⁵⁸, así como establece que la ordenación territorial debe tener en cuenta este factor⁵⁹.

Si se direcciona este análisis al tema de la energía dentro del desarrollo sostenible, la Ley Orgánica del Ambiente establece claramente en su artículo 56 que los recursos energéticos son un factor esencial

judicial.go.cr/escuelajudicial/archivos/bibliotecaVirtual/contencioso/Principios%20Desarrollados%20en%20la%20Jurisprudencia%20Constitucional.pdf Consultado el 21 de junio de 2017 a las 17:05.

⁵⁵ Ley Orgánica del Ambiente No.7554. Publicado en La Gaceta 215 del 13 de noviembre de 1995.

⁵⁶ Ley Orgánica del Ambiente, *op. cit.* art.1.

⁵⁷ Ley Orgánica del Ambiente, *op. cit.*, art.8.

⁵⁸ Ley Orgánica del Ambiente, *op. cit.* art.12.

⁵⁹ Ley Orgánica del Ambiente, *op. cit.* art.29.

para el desarrollo sostenible costarricense, por lo tanto, el Estado deberá basarse en las disposiciones del Plan Nacional de Desarrollo para el manejo de esos recursos.

Aspecto que se visualiza dentro de la incorporación del concepto en cuestión dentro del VII Plan Nacional de Energía 2015-2030⁶⁰. Esta política está guiada por una sostenibilidad energética con un bajo nivel de emisiones, con lo cual se entiende que el país debe aspirar a contar con un sistema energético nacional con un bajo nivel de emisiones de gases de efecto invernadero, basado en el uso de fuentes limpias y renovables.⁶¹

Dentro del Plan Nacional se articulan siete ejes estratégicos, divididos por dos subsectores: electricidad y transporte, este último es de interés para efectos de la presente investigación. En esta categoría se definen tres ejes que buscan una flota vehicular más amigable con el medio ambiente, un transporte sostenible y combustibles más limpios.

En números, se puede indicar que la normativa reguladora de energía en Costa Rica consta con alrededor de 117 leyes vigentes y actualizadas, en donde la mayoría se refiere a fuentes renovables, donde el 75% de estas leyes se refiere a la energía de fuentes renovables y el 25% a la generada con recursos no renovables. Al desglosar por artículos, se observa que un 38,5% establece disposiciones sobre hidrocarburos y gas, mientras que un 28,3% corresponde a la energía hídrica⁶².

Según Villalba Hervás⁶³, la energía renovable se entiende como la que es generada a partir de fuentes que no se agotan después de haber sido transformadas en energía y la energía no renovable es la que proviene de fuentes que al transformarse en energía útil, se agotan. Tal y como es el caso del combustible fósil utilizado por los vehículos particulares objeto de esta investigación.

Es decir, cabe apreciar cómo en este territorio nacional se busca, por lo menos en papel, regular de una manera efectiva los recursos y dentro de ellos la energía, de manera que se pueda velar por la correcta consecución del desarrollo sostenible.

⁶⁰ Política energética basada en el Plan Nacional de Desarrollo 2015-2018 Alberto Cañas Escalante, desarrollado por el Ministerio de Planificación, y el Plan de Gobierno del presidente actual de la República, don Luis Guillermo Solís Rivera.

⁶¹ VII Plan Nacional de Energía 2015-2030, 1.

⁶² Programa Estado de la Nación, XXI Informe Estado de la Nación, 171.

⁶³ Citado en XXI Informe Estado de la Nación, 206.

La utilización de energías alternativas al combustible fósil en vehículos de transporte particulares es de suma relevancia para el concepto de desarrollo sostenible; pues este concepto se refiere a un desarrollo para satisfacer las necesidades humanitarias presentes y futuras, siempre y cuando se consideren factores económicos, sociales y ambientales. El transporte es indispensable para el desarrollo tanto económico como social, esto implica crecimiento en la calidad de vida del ser humano, pero para que sea haga de manera adecuada, debe existir un equilibrio ecológico que no menoscabe la calidad de vida de las generaciones futuras, calidad que se puede ver afectada por todas las repercusiones negativas de la contaminación ambiental ocasionada por la emisión de gases de efecto invernadero, especialmente carbono, proveniente de la quema de combustible fósil.

Y Costa Rica tiene una obligación más que jurídica, moral con el desarrollo sostenible; porque si bien el país ha suscrito varios tratados internacionales relacionados y ha ido implementando diferentes disposiciones relacionadas en su normativa nacional –desde la Carta Magna y resoluciones de la Sala Constitucional a legislaciones y políticas públicas–, es a la imagen ambientalista y ecológica la que debe responder para mantener su estatus ante la comunidad mundial. Imagen que también se ha reforzado a nivel centroamericano debido a las iniciativas presentes a nivel de región.

El asunto se encajará a partir de las posibles soluciones desde una perspectiva fiscal ambiental. Se analizará a continuación tanto el ámbito ambiental del derecho, así como de igual manera es necesario realizar una introducción al tema fiscal y al derecho tributario en su globalidad.

Capítulo 2. Derecho Tributario Ambiental

2.1 De la potestad tributaria del Estado

a. Origen y evolución del Derecho Tributario

El Derecho Tributario constituye la rama del Derecho Financiero, encargada de organizar las normas relacionadas con el ingreso público proveniente de los tributos, la cual tiene por objeto la organización material del tributo y el desarrollo de funciones públicas dirigidas a su aplicación. Para ubicar el concepto de Derecho Tributario, se debe hacer referencia al Derecho Financiero como rama jurídica encargada de estudiar la actividad financiera del Estado.

El profesor Sainz de Bujanda define el Derecho Financiero de la siguiente manera:

*“[...] la rama del Derecho Público interno que organiza los recursos constitutivos de la Hacienda del Estado y de las restantes entidades públicas, territoriales e institucionales, y regula los procedimientos de percepción de los ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que tales sujetos destinan al cumplimiento de sus fines”.*⁶⁴

Como se puede observar, esta rama tiene por objeto la regulación de la constitución y gestión de la actividad financiera pública; es decir, de la Hacienda Pública.

Esta puede ser entendida desde dos puntos de vista: el objetivo, según el cual corresponde al conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico del Estado u otros entes públicos y, el subjetivo, en el cual se ve a la Hacienda Pública como sujeto titular de las funciones públicas encaminadas a la actuación de derechos y obligaciones; es decir, como titular de la actividad financiera.⁶⁵

Dicha actividad financiera es relativa tanto a los ingresos como a los gastos públicos e involucra todos los procesos de asignación, ejecución y control de los recursos públicos, los cuales giran en torno al presupuesto.

De acuerdo con el doctrinario Pérez Royo⁶⁶, entre las principales características del Derecho Financiero se hallan las siguientes:

- Se trata de una actividad pública, esto dado a que el sujeto es el Estado u otro ente público y el objeto siempre se va a relacionar con la satisfacción de necesidades colectivas, ya que regula relaciones en las cuales prima el interés comunitario sobre el individual.
- Se trata de una actividad medial o instrumental y no final, en el tanto no satisface de manera inmediata ninguna necesidad colectiva, sino que simplemente es un instrumento para el desarrollo de otras funciones. Es un ordenamiento instrumental; pues ni el ingreso ni el gasto son finalidades, más bien su finalidad es servir de instrumento para que otros puedan actuar.

⁶⁴ Fernando Sainz de Bujanda citado en Juan Martín Queralt et al., *Curso de derecho financiero y tributario*, 12 ed. (España: Editorial Tecnos, 2001): 31.

⁶⁵ Fernando Pérez Royo *Derecho financiero y tributario parte general*, 10 ed. (España: Universidad de Sevilla, 2010): 26

⁶⁶ Fernando Pérez Royo, *op. cit.* 25.

- Se encuentra sometida a normas y principios jurídicos, por lo tanto, se trata de una actividad jurídica. Además, dado que organiza el conjunto de normas que regula las finanzas del Estado, el Derecho Financiero forma parte del Derecho Público.

Las finanzas del Estado, organizadas por el Derecho Financiero, constituyen entonces un concepto que integra como elementos principales los ingresos y los gastos. Los ingresos pueden ser de diferentes tipos: tributarios, obtenidos mediante el recurso al crédito, entre los cuales se encuentra la Deuda Pública y los resultantes de operaciones de crédito y patrimoniales, los cuales obtiene el Estado o los entes públicos en su calidad de propietarios de bienes de su patrimonio o de accionista de empresas públicas o privadas. Existen también otro tipo de ingresos de Derecho Público no tributarios, los cuales son por ejemplo los precios públicos.⁶⁷

En cuanto a los ingresos públicos tributarios, dada su especialidad e importancia tanto conceptual como material, social y económica, son tratados específicamente por el Derecho Tributario y no por el Derecho Financiero.

Si bien el Derecho Tributario es de origen reciente, el tributo como instituto central, ha existido desde épocas antiguas. Su origen se remonta a las primeras civilizaciones, las cuales se organizaron bajo diversos regímenes y sistemas mayormente consuetudinarios.

Desde los inicios de las civilizaciones, la imposición de tributos se basó en la voluntad y la autoridad de los más poderosos frente a sus súbditos, producto de la dominación derivada de las diferentes formas de gobierno, las guerras y las conquistas, la religión, entre otros. Por este motivo, históricamente el pago de tributos ha tenido su origen en la imposición de la voluntad unilateral de una figura de poder, sin que se contemplara razonabilidad alguna con respecto a las posibilidades o capacidades económicas de los individuos. Pero esto fue evolucionando con la humanidad, hasta que fue inminente la necesidad de que surgiera el Derecho Tributario como la rama encargada de organizar los tributos.

⁶⁷ Fernando Pérez Royo, *op. cit.*, 27.

A finales del siglo XIX, entre 1800 y 1900, la relación de poder entre gobernante y gobernado, la cual había regido desde mucho tiempo atrás, empieza a evolucionar hacia una relación jurídica, desde donde se establecen normas que constituyen derechos y obligaciones tanto para el contribuyente como para el Estado. En ese sentido, señala Torrealba Navas que:

“El rasgo esencial de este proceso de juridificación del fenómeno tributario lo constituye el tránsito de la relación de poder a la relación jurídica. En efecto, tradicionalmente, se consideró que la potestad tributaria de las autoridades públicas se basaba simplemente en el poder soberano y de hecho que podía tener el Soberano o la Autoridad sobre sus súbditos. No existía, por tanto, una concepción que tendiera a limitar dicha voluntad.

Con el tránsito de la relación de poder a la relación jurídica, el instituto del tributo empieza a someterse a una serie de esquemas pre establecidos y uniformes que hacen que se establezcan las reglas del juego mediante las cuales los contribuyentes van a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. De esta manera, la doctrina se enfrenta al fenómeno tributario apelando a las categorías dogmáticas que vienen de otras ramas del Derecho.”⁶⁸

Así, como punto de partida del nacimiento del Derecho Tributario como rama y auténtica disciplina jurídica, se suele tomar en cuenta la entrada en vigencia de la Ordenanza Tributaria Alemana de 1919, promulgada después de la Primera Guerra Mundial. Dicha Ordenanza desencadenó un proceso en la elaboración de doctrina, con el fin de resolver problemas, tanto teóricos como prácticos, los cuales ejercieron gran influencia en la jurisprudencia y la legislación a nivel mundial. Además, tras la promulgación de este instrumento, la potestad unilateral del gobernante se comenzó a limitar y restringir por medio del Derecho Tributario.

Por Derecho Tributario se entiende aquella disciplina cuyo objeto de estudio corresponde al ordenamiento jurídico que regula el establecimiento y la aplicación de los tributos.⁶⁹

b. Concepto de poder tributario

Las potestades para imponer tributos hacen referencia a lo que se denomina el poder tributario, también señalado por la doctrina como potestad tributaria, poder financiero, poder fiscal, supremacía tributaria o competencia tributaria. Este constituye la facultad inherente que tiene el Estado de imponer el

⁶⁸ Adrián Torrealba Navas, *Derecho Tributario: Parte General. Tomo 1. Principios Generales y Derecho Tributario Material*. 2 ed. (San José, Costa Rica), <http://servicios.impositus.com/MLXi2015-2/principal.aspx?item=20&Tipo=1> Consultado el 21 de junio de 2017 a las 17:07.

⁶⁹ Juan Martín Queralt et al., *Curso de derecho financiero y tributario*, 79.

pago de tributos mediante ley, con el fin de obtener los recursos necesarios para el cumplimiento de sus fines. En este sentido, se define el poder tributario de la siguiente manera:

*“Como es sabido, el poder tributario constituye un atributo esencial del Estado. No es posible concebir ninguna organización política en que falte ese poder, que nos es, en definitiva, sino la facultad de imponer tributos que procuren al Ente público los recursos necesarios para el cumplimiento de sus fines. Ahora bien en el moderno Estado constitucional ese poder ha dejado de ser una fuerza o poder de hecho para convertirse en un poder jurídico, que se ejercita dictando normas”.*⁷⁰

De acuerdo con Peralta Montero, en ejercicio del poder tributario el Estado está facultado para crear, modificar y extinguir tributos, en este sentido:

*“[...] el poder tributario es considerado como una manifestación de la potestad soberana del Estado y es inherente al poder político. El Estado en el ejercicio del poder tributario, a través del Poder Legislativo, está facultado para crear, modificar, extinguir tributos, así como también para establecer exenciones tributarias”.*⁷¹

En Costa Rica, el poder tributario se encuentra definido en el artículo 18, en concordancia con el artículo 121, inciso 13) de la Constitución Política, en los cuales se establece tanto la facultad que tiene el Estado para imponer tributos, como la obligación de los costarricenses de colaborar con los gastos públicos

*“ARTÍCULO 18.- Los costarricenses deben observar la Constitución y las leyes, servir a la Patria, defenderla y contribuir para los gastos públicos”.*⁷²

“ARTÍCULO 121.- Además de las otras atribuciones que le confiere esta Constitución, corresponde exclusivamente a la Asamblea Legislativa: [...]

*13) Establecer los impuestos y contribuciones nacionales, y autorizar los municipales”.*⁷³

⁷⁰ Fernando Sainz de Bujanda, “Hacienda y Derecho. Tomo II”. (Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1962): 275 citado en Carlos Peralta Montero, *Tributación y derechos fundamentales los principios constitucionales como límite al poder tributario. Reflexiones a partir de los ordenamientos jurídicos de Brasil y Costa Rica* (San José, Costa Rica: Revista de Ciencias Jurídicas N. 138, 2015): 99.

⁷¹ Carlos Peralta Montero, *op. cit.* 103.

⁷² Constitución Política de la República de Costa Rica. 1949. Semestre 2. Tomo 2, página 724, art. 18.

⁷³ *Idem*, art. 21.

Según el criterio establecido por parte de la Sala Constitucional, el poder tributario constituye la potestad que tiene el Estado para imponer la obligación del pago de un tributo a determinados individuos. En este sentido la Sala señala lo siguiente:

"La doctrina más importante en la materia, en forma generalizada, ha señalado que el "PODER TRIBUTARIO" -potestad tributaria, potestad impositiva, poder de imposición, entre otros- consiste en "[...] la facultad de aplicar contribuciones (o establecer exenciones) [...]"; con otras palabras, "[...] el poder de sancionar normas jurídicas de las cuales derive o pueda derivar, a cargo de determinados individuos o de determinadas categorías de personas, la obligación de pagar un tributo [...]".⁷⁴

Además, del poder tributario del Estado, la Sala reconoce también la competencia tributaria, la cual se interpreta como la facultad de ejercitar el poder tributario en el plano material.

La diferencia entre ambos conceptos radica en que el poder de gravar es inherente al Estado y no puede ser suprimido, delegado, ni cedido. Por el contrario, la competencia tributaria otorga el poder de hacer efectiva la potestad tributaria en el plano material, por lo tanto, puede transferirse y otorgarse a entes paraestatales o privados. Según señala la Sala, las diferencias entre ambos conceptos se ponen en manifiesto al establecerse la separación entre el sujeto activo de la potestad tributaria y el sujeto activo de la obligación del tributo.

"Paralelamente al "PODER TRIBUTARIO", se reconoce, también, la facultad de ejercitarlo en el plano material, a lo cual se denomina la "COMPETENCIA TRIBUTARIA", de modo tal que ambas potestades pueden coincidir en un mismo órgano, pero no de manera obligatoria, pues se manifiestan en esferas diferentes. En efecto, pueden existir órganos dotados de competencia tributaria y carentes de poder tributario".⁷⁵

De lo anterior cabe concluir que la potestad tributaria le corresponde únicamente al Estado, pero subsiste la posibilidad de transferir la llamada competencia tributaria; es decir, el derecho a hacer efectiva la prestación. Adicionalmente, sobre el poder tributario, manifiesta la Sala que este no puede ser absoluto ni arbitrario, más bien tiene sus límites en el ordenamiento jurídico. En este sentido señala:

"El llamado "Poder Tributario" -potestad soberana del Estado de exigir contribuciones a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción o bien conceder exenciones- no reconoce más limitaciones que las que se originan en la propia Constitución Política. Esa potestad de gravar, es el poder de sancionar normas jurídicas de las que se derive o

⁷⁴ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica, resolución número 4785-93.

⁷⁵ *Idem.*

pueda derivar, la obligación de pagar un tributo o de respetar un límite tributario y entre los principios constitucionales de la Tributación, se encuentran inmersos el Principio de Legalidad o bien, Reserva de Ley, el de la Igualdad, de Generalidad y de No Confiscación. Los tributos deben emanar de una Ley de la República, no crear discriminaciones en perjuicio de sujetos pasivos, deben abarcar integralmente a todas las personas o bienes previstas en la ley y no solo a una parte de ellas y debe cuidarse de no ser de tal identidad, que viole la propiedad privada (artículos 33, 40, 45, 121 inciso 13 de la Constitución Política). ”⁷⁶

Por último, es importante referirse al concepto del tributo como instituto central del Derecho Tributario. Este constituye una prestación pecuniaria de carácter coactivo impuesta por el Estado u otro ente público a razón de su poder tributario, con el objetivo de financiar los gastos públicos por medio de la recaudación. Así, el tributo se define:

“El tributo es un ingreso público de derecho público, obtenido por un ente público, titular de un derecho de crédito frente al contribuyente obligado, como consecuencia de la aplicación de la ley a un hecho indicativo de capacidad económica, que no constituye la sanción de un ilícito.

*En cuanto a instituto jurídico, el tributo se manifiesta no sólo como una obligación de contenido económico, sino también como un conjunto de prestaciones diversas, cuya existencia da lugar a distintos procedimientos administrativos, según se verá”.*⁷⁷

No se ahondará en el análisis del tributo; pues más adelante se profundizará sobre este tema y las categorías tributarias, enfocándose en el interés por parte del Estado de la protección ambiental que señala la presente investigación y de qué manera pueden ser aplicadas estas figuras para el resguardo anhelado así como su relación con el Derecho Ambiental.

2.2. La preocupación por el bienestar mundial: nociones básicas del Derecho Ambiental y su evolución en el Derecho Internacional

a. Derecho Ambiental

Por la problemática actual, antes mencionada, el Derecho Ambiental ha ido tomando más fuerza a través de los años como método para enfrentar la misma. Esta es una rama de derecho que vela por la regulación y resguardo, así como el uso y preservación de los recursos naturales, que hace referencia al ambiente como bien jurídico objeto de tutela.

⁷⁶ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica. Resolución Número 2000-04261.

⁷⁷ Juan Martín Queralt et al., *Curso de derecho financiero y tributario*, 79.

Resulta necesario entender que más que la solución a las problemáticas ambientales, es el camino para llegar al objetivo, el cual puede resumirse como la conservación y el uso sostenible de estos recursos naturales. Una vía multidisciplinaria, transversal y dinámica que debe ajustarse a las necesidades de la sociedad actual.

*“El derecho ambiental puede definirse como el conjunto de normas y principios, nacionales y de derecho internacional, que regulan y orientan las relaciones entre el ser humano y su entorno natural y urbano, con el propósito de alcanzar un equilibrio que permita la satisfacción de las necesidades humanas a través de los procesos sociales, productivos y culturales, resguardando la integridad y conservación de los recursos”.*⁷⁸

A diferencia de otras ramas del derecho, esta no se origina de costumbres o elaboraciones clásicas de juristas. Si bien se ha visto colaborado por dichos factores en un segundo momento, quien advirtió primero a la comunidad mundial acerca de los peligros de la explotación desordenada de los recursos naturales, fue el sector de la ciencia. Por ello, resulta correcto afirmar que su verdadero origen es científico y su motor es la percepción científica de los daños al ambiente⁷⁹, que se desprenden de las mediciones tecnológicas realizadas por científicos y técnicos⁸⁰, característica conocida también como la objetivación de la tutela ambiental.

Esta objetivación se refiere a la necesidad de acreditar la toma de decisiones en esta materia con estudios técnicos. La discrecionalidad de la Administración se ve condicionada por la vinculación entre la ciencia y la técnica⁸¹, en donde se debe rechazar cualquier proyecto o actividad si existe una probabilidad evidente de daño ambiental o recursos naturales sustentado por estudios técnicos⁸².

Por ello, aunque el derecho sea reconocido como una ciencia social, tal y como se explicó, el Derecho Ambiental necesita de las ciencias exactas y los conocimientos que justifican y demuestran la seriedad y las consecuencias de dicha problemática. Y de ahí se destaca una de sus más importantes características: la multidisciplinarietà.

⁷⁸ Roxana Salazar Cambronero, Rodolfo Saborío Valverde y Jorge Cabrera Medaglia, *Manual sobre derechos humanos y ambiente*, 2 Ed. (San José, Costa Rica: Fundación Ambio, Academia Costarricense de Derecho Ambiental): 14.

⁷⁹ Papel desempeñado por sectores de la ciencia como la astronomía, meteorología, biología, bioquímica, economía, estadística, antropología, agronomía, etc.

⁸⁰ Anitllón, W., “Reflexiones sobre la formación de una nueva disciplina jurídica: el Derecho del Ambiente”, (San José: Universidad de Costa Rica, 2004): 45 citado en Grethel Aguilar y Alejandro Iza, *Manual del Derecho Ambiental en Centroamérica* (San José, Costa Rica. Unión Mundial para la Naturaleza, 2005): 24

⁸¹ Derivada de las disposiciones de los artículos 16 y 160 de la Ley General de la Administración Pública.

⁸² Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica, resoluciones número 2006-17126, 14293-05.

Por otro lado, sus valores, principios y normas tienen relación con todo el ordenamiento jurídico, donde se influyen todas las demás ramas del derecho⁸³. A esto se le puede llamar la transversalidad del derecho ambiental, un ejemplo claro de ello y alrededor del cual va a girar esta investigación, es su incidencia en el derecho tributario, específicamente expresado a través de los incentivos fiscales para la mejora del medio ambiente y la búsqueda del desarrollo sostenible.

El derecho a un ambiente sano, como es conocido dentro de la esfera del derecho, se le califica como derecho humano, su tutela como bien jurídico dentro de la Constitución costarricense será abordado a detalle más adelante.

Se encuentra dentro de la tercera generación de derechos humanos y, por ello, precisamente resulta complejo, puesto que tiene una naturaleza colectiva, lo cual de cierta manera puede complicar el posible reclamo a su transgresión; pues requiere de muchas acciones para su concreción ideal como lo son políticas públicas, sensibilización a autoridades y la ciudadanía y la incorporación de la normativa internacional en sistemas nacionales, entre otras cosas.

Es un tema de orden público y de allí que el interés colectivo sobrepase al interés individual en estos casos. Claro está, sin dejar de lado principios tanto del derecho público como del privado y la búsqueda de armonización entre ambos intereses. Lo anterior es una característica de los derechos de tercera generación, también conocidos como derechos de la solidaridad por la connotación colectiva, o bien “derechos de la humanidad”, conocidos también como “intereses difusos”; ya que la demostración de violación no es necesaria para el reclamo del mismo.

Peña Chacón afirma que el derecho a un ambiente sano y ecológicamente equilibrado (tal y como lo establece la Carta Magna costarricense), encuentra límite en los principios constitucionales de la razonabilidad y proporcionalidad, así como las reglas de la ciencia, técnica, conveniencia y lógica⁸⁴.

En ese sentido, todos los referentes más importantes dentro del desarrollo del Derecho Ambiental pertenecen al Derecho Internacional; pues se debe tener claro que el ambiente es transnacional y no tiene fronteras, a lo cual se le conoce también como la vocación universal de Derecho Ambiental. La

⁸³ “El principio de no regresión ambiental a la luz de la jurisprudencia constitucional costarricense”, Grethel Aguilar y Alejandro Iza, *Manual del Derecho Ambiental en Centroamérica*, 39.

⁸⁴ “El principio de no regresión ambiental a la luz de la jurisprudencia constitucional costarricense” Mario Peña Chacón. Disponible en: <http://huespedes.cica.es/gimadus/24/07.html> Consultado el 21 de junio de 2017 a las 17:10

contaminación, los daños y los problemas ambientales no reconocen las divisiones políticas impuestas por el ser humano.

Por ello, las soluciones planteadas por los instrumentos internacionales tienen una mirada regional y mundial a los problemas ambientales⁸⁵. Un aspecto sumamente importante de esta vocación universal del Derecho es que en muchos de estos instrumentos se destaca la importancia del beneficio no solo actual, sino de las generaciones futuras también.

La comunidad internacional es quien se ha encargado de guiar a los países en la tarea de implementar la protección al ambiente y el uso racional de recursos naturales, para el bienestar mismo de la naturaleza y las consecuencias en la raza humana. Es a través de organismos internacionales y de acuerdos bilaterales o multilaterales que se ha llegado a la consecución de diferentes instrumentos, ya sean jurídicos o políticamente vinculantes, en donde se han establecido principios, conceptos y definiciones que hacen del derecho ambiental lo que es hoy.

b. Evolución del Derecho Ambiental

Por primera vez se comenzó a demostrar interés en la protección del ambiente y a conversar acerca de la problemática, como se mencionó antes, gracias a las advertencias provenientes del sector científico. Fue hasta los años 60 que la conciencia ambiental realmente comenzó a tomar fuerza y con ello a tomarse acciones internacionales para su protección. Para Ortúzar⁸⁶ esta conciencia se vio influida por la publicación de la Primavera Silenciosa, documental que mostró los efectos negativos de los plaguicidas y la divulgación de la imagen Amanecer de la Tierra⁸⁷.

Antes de ello solo se habían presentado algunas iniciativas aisladas a nivel internacional que no llegaron a mucho, como por ejemplo la Convención de Londres de 1900⁸⁸, la cual por no cumplir con el número de firmas necesario nunca entró en vigencia, lo cual se puede interpretar como que no existía realmente un interés por parte de los diferentes Estados para que entrara en vigor.

⁸⁵ . Roxana Salazar Cambronero, Rodolfo Saborío Valverde y Jorge Cabrera Medaglia, *op. cit.*, 15.

⁸⁶ Asesora legal del Asociación Interamericana para la Defensa del Ambiente (AIDA).

⁸⁷ Fotografía tomada por el astronauta William Anders en 1968 que evidencia la unidad absoluta de la Tierra.

⁸⁸ Con esta se buscaba proteger la vida silvestre. Este convenio fue reemplazado por el Convenio de Londres de 1933, aplicado a gran parte de África colonizada con la creación. Florencia Ortúzar, El Derecho Internacional Ambiental, historia e hitos. disponible: <http://www.aida-americas.org/es/blog/el-derecho-internacional-ambiental-historia-e-hitos> Consultado el 21 de junio de 2017 a las 17:12.

En la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente Humano o Declaración de Estocolmo de 1972⁸⁹ surgió el primer documento donde oficialmente se reconoció el derecho a un ambiente sano, el cual sirvió como base para el desarrollo del Derecho Internacional Ambiental. Así como en esa misma reunión se creó el Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente.

Existe un antes y un después para el derecho internacional ambiental a partir de estos acontecimientos. El desarrollo del mismo comenzó a tomar fuerza.

Cabe diferenciar la historia del Derecho Ambiental en diferentes fases⁹⁰:

- Hasta la Segunda Guerra Mundial:

En esta etapa la principal preocupación resultaba tener implicaciones económicas en donde se suscribieron instrumentos regionales para preservar la fauna y la flora en su estado natural, destinados a proteger a determinadas especies, en materia de cuencas hidrográficas, que regulan el empleo de sustancias contaminantes en tiempo de guerra, así como las condiciones ambientales en lugares de trabajo y alcance universal referidos a la lucha contra las epizootias⁹¹.

- Hasta 1972:

Esta etapa comienza con la constitución de grandes organizaciones internacionales y concluye con la Convención relativa a los Humedales de Importancia Internacional en 1971 y la Declaración de las Naciones Unidas sobre el Medio Humano en 1972.

Los instrumentos de esa época se constituyeron a partir de organismos internacionales, regionales y subregionales, destinados a proteger o regular la explotación de recursos naturales y ecosistemas vitales ubicados en determinadas regiones del planeta, destinados a proteger especies específicas, que promueven la constitución de áreas protegidas, la protección del mar, sustancias radioactivas, espacio ultraterrestre, la Declaración de las Naciones Unidas sobre Medio Humano.

⁸⁹ Primera vez que en un foro internacional se discutieran problemas tan relevantes para la humanidad. Tuvo lugar del 5 al 16 de junio de 1972 y es conocida popularmente como “la Carta Magna” del Derecho Internacional Ambiental.

⁹⁰ Grethel Aguilar Rojas y Alejandro Iza, *Derecho Ambiental en Centroamérica*. Tomo I (Suiza: UICN, 2009), 396.

⁹¹ Enfermedades que afectan a una o varias especies de animales, por causa general o transitoria.

- Hasta 1992/ Río de Janeiro:

Este periodo tiene como base la Declaración de Estocolmo y durante estos 20 años surgió un conjunto de documentos y estrategias llevadas a cabo por organizaciones no gubernamentales a nivel mundial y organismos internacionales relacionados con el tema.

Surgió la creación de organismos regionales de interés para América Latina, convenios que impulsan la creación de áreas protegidas en territorio de los estados, los cuales tienen como principal objetivo la protección de especies de flora y fauna, protección del patrimonio cultural, protección y regulación de recursos naturales y ecosistemas vitales, protección al mar, acuerdos regionales y globales.

- Cumbre Mundial sobre el Desarrollo Sostenible:

En esta Cumbre se establecieron variadas metas como reducir a la mitad las personas que no tienen acceso a servicios básicos de saneamiento para el 2015, producir y utilizar productos químicos que no tengan efectos negativos sobre la salud humana y el ambiente para el 2020, restablecer y mantener las poblaciones de peces a niveles de producción máxima sostenible para el 2015 y para el 2010 lograr una reducción importante de la tasa de pérdida de la diversidad biológica.

Después de haber hecho un repaso por la historia del Derecho Ambiental, a grandes rasgos constituye una mirada a los elementos más importantes que constituyen el marco conceptual de esta rama particular. Seguidamente, se profundizará en un aspecto que se encuentra dentro esta esfera jurídica, relacionado de manera directa a la propuesta a exponerse más adelante en la presente investigación, el combinar entre los intereses ambientales y el poder tributario del Estado.

2.3 La reforma fiscal ambiental como resultado de la incorporación de la problemática medioambiental al campo del Derecho Tributario

a. Origen de las reformas fiscales verdes

Para Herrera Molina, el motivo principal de la incorporación de la problemática medioambiental en el campo del Derecho Tributario, es el carácter policéntrico del Derecho Ambiental. Sobre ello, el autor manifiesta:

“Sostiene Alonso García que el Derecho ambiental es policéntrico: «todo precepto sectorial es simplemente un punto en una tela de araña policéntrica y, por consiguiente,

sólo la plena inteligencia y comprensión del equilibrio global de la tela permite hacer presiones sobre un punto, mediante la exigencia de implementación de la ley, sin romper el equilibrio socioeconómico y ecológico global».

Si se nos permite desarrollar la metáfora: los diversos nudos de la tela –incluido el tributario- deben complementarse en su conjunto desde una perspectiva ambientalista, pero también es preciso analizar como incide cada nudo sobre un sector concreto del tejido. Dicho llanamente: se trata de analizar que transformaciones sufre la teoría general del Derecho tributario en el seno de un ordenamiento cada vez más orientado hacia la protección ambiental. En definitiva, en el ámbito jurídico la fiscalidad ambiental requiere un doble tratamiento: como parte integrante del “Derecho ambiental”, y como modulación de la dogmática tributaria”.⁹²

Precisamente, con motivo de tales transformaciones orientadas a un ordenamiento cada vez más interesado en temas de protección ambiental, es que los sistemas tributarios actuales se han encaminado hacia las reformas fiscales ambientales, también llamadas reformas fiscales verdes.

Mediante las reformas fiscales ambientales, los sistemas tributarios incorporan una gran variedad de figuras e instrumentos tributarios destinados, ya sea directa o indirectamente a la protección del medio ambiente y la tendencia ha sido incorporar cada vez más y en mayor medida dichos instrumentos.

Según señalan los autores Gago Rodríguez, Labandera Villot y Labeaga Azcona, la reforma fiscal ambiental y su propuesta de sustituir la imposición directa por la ambiental en un marco de neutralidad recaudadora, surgen de otros modelos de reformas implementadas por países avanzados en la década de los años 80, como por ejemplo la reforma extensiva.

El modelo de reforma extensiva nació en los Estados Unidos y el Reino Unido y se expandió a casi todos los países miembros de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (de ahora en adelante OCDE). Tal modelo de reforma tenía como primer elemento distintivo la alteración en la jerarquía de los principios impositivos, esto en beneficio de la eficiencia, la equidad horizontal y la sencillez. Además, estaba orientado a la reducción de tipos impositivos, la extensión de bases, la eliminación de tratos preferenciales, entre otros, partiendo de una restricción financiera bastante estricta.⁹³

⁹² Pedro M. Herrera Molina. *Derecho Tributario Ambiental: La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*, (Marcial Pons, Madrid: 2000), 12.

⁹³ Alberto Gago Rodríguez, Xavier Labandera Villot y José Labeaga Azcona. *La Reforma Fiscal Verde: Consideraciones para el caso español* (España: Revista de Economía Pública, 1999).

En cierto punto, el modelo extensivo de reforma se vio limitado y surgió la imposición ambiental como el instrumento ideal para continuar con los procesos de reforma. Así, se consideraba que *“a las ganancias de eficiencia derivables de las nuevas reducciones en los tipos máximos (dividendo fiscal), podrían añadirse ahora otras ganancias adicionales de naturaleza ambiental, derivadas del carácter disuasorio-corrector de los impuestos ambientales (dividendo ambiental). E incluso, si las reducciones de tipos se extendiesen a las Cotizaciones Sociales, cabría esperar un efecto favorable sobre el empleo como consecuencia de la reducción del coste fiscal de trabajo, generándose así nuevas ganancias de bienestar (dividendo laboral)”*.⁹⁴

Tales ideas de seguir con las reducciones de los tipos impositivos más elevados y la aplicación del doble dividendo, fueron concretadas en el modelo de reforma fiscal llamado: reforma fiscal ambiental.

Dicho modelo, al igual que el extensivo, busca soluciones fiscales más eficientes y sencillas, mediante la implementación del mismo cuadro técnico que se complementa con los modelos extensivos que parten de una restricción financiera muy estricta. Sin embargo y para estos autores, la principal novedad de la reforma fiscal verde es la asociación de cambio fiscal y regulación ambiental; por lo tanto, en este modelo de reforma, la imposición ambiental corresponde la principal figura de las transformaciones tributarias.⁹⁵

Así, las reformas fiscales ambientales son producto de la incorporación integrada de instrumentos tributarios con fines ecológicos. En un estudio realizado por Comisión Económica para América Latina y el Caribe⁹⁶ (de ahora en adelante CEPAL) sobre la reforma fiscal ambiental, se señala:

“La idea básica que impulsó las reformas fue la de utilizar el mecanismo de precios — con su capacidad de brindar información e influir sobre los incentivos— para corregir las distorsiones que deterioran el medio ambiente e impiden un uso racional del capital natural. Siguiendo el principio de que “el que contamina paga”, las reformas buscaban que los precios incorporaran el costo social de las externalidades negativas y el instrumento que se propuso para lograrlo fueron los impuestos “pigouvianos” (Pigou, 1920)”.⁹⁷

Se logra observar entonces como estas reformas tienen una incidencia directa, tanto en los precios como en el mercado y la distribución de rentas y se entiende que buscan la imposición de figuras tributarias

⁹⁴ Alberto Gago Rodríguez, Xavier Labandera Villot y José Labeaga Azcona, *op. cit.*

⁹⁵ Alberto Gago Rodríguez, Xavier Labandeira Villot, y Miguel Rodríguez Méndez, *Imposición ambiental y reforma fiscal verde: Tendencias recientes y análisis de propuestas* (España, Universidad de Vigo: Departamento de Economía Aplicada)

⁹⁶ Comisión regional de Naciones Unidas establecida en 1948.

⁹⁷ José María Fanelli, Juan Pablo Jiménez e Isabel López Azcúnaga, *La reforma fiscal ambiental en América Latina*. (CEPAL).

para corregir problemas relativos al medio ambiente y los cuales repercutan sobre las actividades o las conductas que generen efectos sobre el medio ambiente, así originan la fiscalidad ambiental.

b. Fines de las reformas fiscales ambientales

En sentido amplio, cabe indicar que la fiscalidad ambiental engloba el conjunto de medidas con una finalidad protectora del medio ambiente que son adoptadas por el Derecho Tributario.

Para que una reforma ambiental cumpla con sus objetivos, se deberán imponer conjuntamente tanto tributos ambientales que recaigan en quienes contaminen y sean equivalentes a la externalidad del daño que produzcan, como ciertos beneficios que promuevan conductas y actividades favorables para el ambiente.

En este sentido, dentro del concepto de fiscalidad ambiental, se pueden llegar a integrar los tributos específicamente ambientales, así como otro tipo de instrumentos de promoción de conductas, como por ejemplo los beneficios fiscales tales como: bonificaciones, deducciones, exenciones, entre otros, cuya finalidad esencial sea la de protección medioambiental. Sin embargo, la introducción de figuras tributarias no es el único propósito de las reformas fiscales verdes.

La doctrina⁹⁸ ha señalado que una reforma fiscal verde se debe basar en incorporar elementos ambientales en el sistema fiscal y debe tener tres objetivos principales, los cuales son:

1. Introducción de figuras tributarias que generen un beneficio para el medio ambiente.
2. Eliminación de figuras tributarias que generen estímulos a la realización de actividades que tengan efectos negativos sobre el medio ambiente por parte de los contribuyentes o bien aplicar, modificar mediante una diferenciación impositiva los productos y las actividades contaminantes.
3. Inclusión de una filosofía proteccionista del medio ambiente dentro del orden tradicional, según el modelo de desarrollo sostenible. Este objetivo implica cambiar la imposición sobre externalidades positivas por la imposición sobre negativas. En otras palabras, busca

⁹⁸ José Pablo González Espinoza y Laura Rodríguez Berrón, *La reforma fiscal verde*, 56.

sustituir los tributos considerados como distorsionante (por ejemplo impuesto sobre el capital y el trabajo) por otros cuyo hecho generador sea una acción contaminante⁹⁹.

Más adelante se comprobará cómo se han llevado a cabo procesos reformistas que siguen el modelo de la reforma fiscal ambiental en prácticamente todos los países miembros de la OCDE¹⁰⁰, claro está que no todos lo han implementado bajo el mismo esquema; pues algunos procesos de reforma han sido aplicados de manera más generalizada o restringida que otros. Sin embargo, lo necesario de resaltar es el gran interés que han tenido estos países por transformar sus sistemas tributarios en sistemas que favorezcan la protección del medio ambiente y tengan fines ecológicos.

Muy diferente es la realidad que se vive en Costa Rica; pues no se han llevado a cabo reformas fiscales verdes como las que se han implementado en esas otras jurisdicciones más desarrolladas, en cumplimiento con los objetivos antes descritos.

La baja prioridad que tiene a nivel político la implementación de una reforma fiscal verde, como una de sus mayores causas encuentra la crisis fiscal que enfrenta el país y la necesidad de aumentar recursos.

A pesar del crecimiento que en general han tenido los países de la región, siguen existiendo ciertas externalidades negativas que las ocasionan principalmente por la dependencia en los recursos naturales que ha tenido el crecimiento económico y, por ende, el crecimiento en los ingresos tributarios.

Bajo este esquema, resulta evidente la insostenibilidad de un crecimiento basado únicamente en la explotación de tales recursos sin que existan instrumentos para regularlo y surge el tema de la reforma fiscal ambiental como mecanismo idóneo para redirigir el crecimiento basado en el desarrollo sostenible y la inclusión social y así lograr mitigar las externalidades negativas relativas al ambiente.

Según el informe mencionado de la CEPAL, la poca prelación que tienen este tipo de reformas en las agendas políticas de los países latinoamericanos, se explica en parte por las siguientes características que diferencian a los países de la región con los típicos de la OCDE:

“Hay cuatro diferencias económicas con un país desarrollado típico que son especialmente relevantes: el crecimiento sigue siendo un objetivo privilegiado; la

⁹⁹ José Pablo González Espinoza y Laura Rodríguez Berrón, *op. cit.*

¹⁰⁰ Fundada en 1961 que busca promover políticas que mejoren el bienestar económico y social de la población mundial.

*incidencia de la pobreza es significativa y, además, se trata de una región con fuertes disparidades en la distribución de la riqueza y el ingreso; los recursos naturales tienen mayor peso relativo en la región y ello ha influido y seguirá influyendo en los instrumentos fiscales utilizados y en las características del espacio fiscal; y, el marco institucional suele ser más débil, los mercados exhiben variedad de fallas y el Estado muestra una capacidad reducida para proveer bienes públicos. Además, existen dos hechos estilizados a resaltar: la composición e importancia de las fuentes de emisión CO₂ son menores y distintas a las de los países de la OECD y la presencia de subsidios a la energía es significativa”.*¹⁰¹

En resumen, las pocas posibilidades de crecimiento, la desigualdad social, la importancia de los recursos naturales y la debilidad de los marcos institucionales, son los principales elementos diferenciadores en Costa Rica y la mayoría de los países de América Latina.

De igual manera, se considera que los anteriores elementos no tienen el mismo peso en todos los países de la región; por lo tanto, de querer instaurar este tipo de reformas fiscales, estas van a ser diferentes para cada ordenamiento jurídico.

Sin embargo, e independientemente de esto, para implementar cualquier reforma, se requiere tener claro cuáles son los propósitos y los fines ambientales que se pretenden alcanzar en relación con los problemas ambientales existentes y cuáles serán los instrumentos tributarios adecuados para alcanzar tales fines proteccionistas.

En conclusión, para que exista una verdadera reforma fiscal ambiental que cumpla con sus fines, se deben crear tributos ambientales, los cuales vengán a gravar conductas y actividades contaminantes, pero a su vez, a la par de tales tributos, se deben instaurar figuras tributarias compensatorias sobre actividades que reduzcan la contaminación.

Es acá donde el tema de los incentivos ambientales cobra tanta relevancia como un mecanismo que logre promover estas conductas ya sea por medio de exoneraciones o deducciones que formen parte del tributo o mediante instrumentos externos a los tributos como por ejemplo los subsidios. A través de una colaboración entre las disposiciones del Derecho Tributario y el Derecho Ambiental es que se pueden implementar medidas en pro del medio ambiente. Sus fines, si bien son distintos pueden aportar para la creación de la rama del Derecho Tributario Ambiental.

¹⁰¹ José María Fanelli, Juan Pablo Jiménez, Isabel López Azcúnaga, *op. cit.*

Capítulo 3. Protección medioambiental a la luz del Derecho Constitucional

3.1. Desglose y estudio de los principios constitucionales de justicia tributaria

a. Los principios tributarios

Según señala Peralta Montero, el pos-positivismo es el marco filosófico dentro del cual se enmarca el nuevo derecho constitucional, este representa la reaproximación entre el derecho y la ética, del cual se destaca, entre otros aspectos, la normatividad de los principios y la definición de sus relaciones con los valores y las reglas.¹⁰² Él define los principios de la siguiente manera:

*“Los principios son mandatos de optimización que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida de lo posible, de acuerdo con la realidad fáctica y las posibilidades jurídicas dentro de las cuales se enmarque una determinada situación; no contienen mandatos definitivos sino razones prima facie. En ese sentido, los principios tienen un alto contenido de abstracción y pueden incidir sobre una amplia gama de situaciones. Al no existir un grado de jerarquía entre los diversos principios, su aplicación dentro de cada caso concreto requiere realizar un ejercicio de ponderación entre los principios involucrados, realizando concesiones recíprocas a fin de determinar cual deberá prevalecerá en determinada situación”.*¹⁰³

De dicha definición, se sostiene que las principales características de diferenciación entre los principios y las normas son:

- Los principios no contienen mandatos definitivos, mientras que las reglas sí lo tienen. Estas últimas son válidas y aplicables a un caso determinado y deben ser aplicadas integralmente.
- No existe relación de jerarquía alguna entre los principios, por lo que su aplicación dependerá del análisis de cada caso concreto. Por su parte, en el caso de las reglas existe el mecanismo de subsunción, y solo una podrá ser aplicada válidamente en caso de que exista conflicto entre ellas.

¹⁰² Carlos Peralta Montero, *Tributación y derechos fundamentales los principios constitucionales como límite al poder tributario. Reflexiones a partir de los ordenamientos jurídicos de Brasil y Costa Rica*, 104-105.

¹⁰³ Carlos Peralta Montero, *op. cit.* 105.

En relación con el interés ambiental dentro del Derecho Tributario, los principios aplicados son tanto los de justicia tributaria como los de la protección ambiental. Estos se complementan recíprocamente con el objetivo de fundamentar la fiscalidad ambiental.

Los principios de justicia tributaria vienen a respaldar los derechos y garantías fundamentales de los contribuyentes, por lo que son considerados como un límite al poder tributario y la arbitrariedad por parte del Estado.

*“Todo sistema tributario debe observar y respetar varios principios de rango constitucional denominados de la “justicia tributaria material”, por cuanto, tienen un contenido sustancial y no meramente formal. Dentro de tales principios destacan la generalidad, la igualdad, la progresividad, la capacidad contributiva, la equitativa distribución de la carga tributaria y la no confiscatoriedad. Estos principios de la justicia tributaria material encuentran pleno asidero en el Derecho de la Constitución, por lo que son de directa e inmediata aplicación y permean, transversalmente, todo el sistema tributario y, por consiguiente, su adecuada interpretación y aplicación por cualquier operador jurídico. Es menester señalar que tales principios no solo deben orientar e inspirar el ordenamiento jurídico tributario material, sino, también, el adjetivo o formal, relativo a los procedimientos y procesos jurisdiccionales de carácter tributario que tiene el contribuyente o sujeto pasivo para la defensa, reclamo, garantía y protección de sus derechos. No importa si tales principios generales se encuentran expresamente enunciados o razonablemente implícitos, lo cierto del caso es que son principios generales supuestos o presupuestos que informan el entero ordenamiento jurídico”.*¹⁰⁴

De conformidad con esta sentencia, resulta necesario observar como la Sala Constitucional reconoce como principios de rango constitucional los principios de justicia tributaria. Estos deben orientar el ordenamiento jurídico tanto material como formal.

Cabe señalar que a diferencia de otros ordenamientos jurídicos la mayoría de estos principios no se encuentran establecidos de manera expresa en la Constitución Política costarricense, sino que derivan de la lectura armónica e integradora de varios artículos de la misma.

A pesar de lo anterior, la Sala Constitucional considera que sin importar si los principios se establecen de manera explícita o implícita, todos encuentran pleno respaldo en la Constitución Política y como tales son considerados de acatamiento obligatorio y dotados de plena y directa eficacia jurídica. Al respecto, agrega la Sala lo siguiente:

¹⁰⁴ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica, Resolución Número 018299-2016.

*“Como cualquier principio general del Derecho Constitucional, en este caso del Derecho Constitucional Tributario, tienen una eficacia jurídica plena y directa o un carácter preceptivo indiscutible, siendo de obligatorio acatamiento. Su contenido no se encuentra predeterminado, ni es cerrado, resulta, como es consustancial a todo principio general del Derecho, dinámico, elástico y evolutivo, de modo que casuística y progresivamente se puede ir reconociendo y definiendo sus contornos. Tales principios generales, son, indiscutiblemente, fuentes jurídicas no escritas del ordenamiento jurídico tributario y, por cierto, de la mayor jerarquía y rango, por tener sustento constitucional. Sirven para interpretar, integrar y delimitar el campo de aplicación del ordenamiento jurídico tributario escrito y, tratándose de los principios de la justicia tributaria material, tienen rango, potencia y resistencia constitucional, por cuanto contribuyen a integrar y delimitar el bloque de constitucionalidad”.*¹⁰⁵

Los principios constitucionales de justicia tributaria cumplen varias funciones, entre las cuales se puede mencionar la función exegética; pues la interpretación real de toda normativa tributaria debe limitarse y basarse en estos principios, la fundamentadora ya que fundamentan los tributos y la garantista al constituir un límite del poder tributario del Estado y amparar derechos y garantías fundamentales para los contribuyentes.

Además, los principios tributarios obtienen relevancia tanto en elaborar como en aplicar las normas tributarias. En ese sentido, de acuerdo con la línea de Peralta Montero¹⁰⁶, estos principios cumplen una doble función en la praxis del Derecho Tributario:

1. En la elaboración de normas tributarias, los principios son mandatos que condicionan y dirigen el ejercicio del poder tributario, por lo tanto, deben ser observados por el legislador con el fin de evitar la inconstitucionalidad de las mismas. Así, la elaboración de leyes se llevará a cabo según una moral tributaria para que se realice una justa y adecuada distribución de la carga tributaria, *“garantizando la libertad y la igualdad de los ciudadanos y velando por una sociedad justa y solidaria”*.
2. Con respecto a la aplicación de las normas tributarias, los principios son vectores o directrices que orientan al Poder Judicial y en particular a los Tribunales Constitucionales, *“al momento de ejercer el control de constitucionalidad de las normas tributarias, garantizando la defensa*

¹⁰⁵ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica, Resolución Número 018299-2016.

¹⁰⁶ Carlos Peralta Montero, *Tributación y derechos fundamentales los principios constitucionales como límite al poder tributario. Reflexiones a partir de los ordenamientos jurídicos de Brasil y Costa Rica*, 106.

y la protección de los derechos fundamentales de los contribuyentes, en caso de que una norma tributaria sea arbitraria y contraria a esos derechos”.

En Costa Rica, el artículo 7 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios¹⁰⁷ (CNPT) se refiere a los principios generales del Derecho Tributario otorgándoles la facultad para ser utilizados en los casos donde no pueden ser resueltos por disposiciones legales, se le da importancia a dichos principios como fuente de interpretación ante las lagunas normativas.

“ARTÍCULO 7.- En las situaciones que no puedan resolverse por las disposiciones de este Código o de las leyes específicas sobre cada materia, se deben aplicar supletoriamente los principios generales de Derecho Tributario y, en su defecto, los de otras ramas jurídicas que más se avengan con su naturaleza y fines”.

Con respecto a la protección de los principios tributarios, reconocidos como principios constitucionales, la Sala Constitucional es competente de velar por el adecuado cumplimiento y aplicación de los mismos de acuerdo con el artículo 1 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional, este establece:

*“Artículo 1. La presente ley tiene como fin regular la jurisdicción constitucional, cuyo objeto es garantizar la supremacía de las normas y principios constitucionales y del Derecho Internacional o Comunitario vigente en la República, su uniforme interpretación y aplicación, así como los derechos y libertades fundamentales consagrados en la Constitución o en los instrumentos internacionales de derechos humanos vigentes en Costa Rica”.*¹⁰⁸

Esto además lo confirma el artículo 73, inciso a), de la misma Ley cuando preceptúa lo siguiente:

“Artículo 73. Cabrá la acción de inconstitucionalidad:

a) Contra las leyes y otras disposiciones generales, incluso las originadas en actos de sujetos privados, que infrinjan, por acción u omisión, alguna norma o principio constitucional. [...]”.

Por último, con respecto a la clasificación de los principios tributarios, se resalta la doctrina española¹⁰⁹, la cual diferencia entre los principios materiales sobre el reparto de la carga tributaria, entre los cuales se encuentran capacidad económica, igualdad, generalidad, progresividad y la no

¹⁰⁷ Código de Normas y Procedimientos Tributarios. No. 4755. Publicado en La Gaceta 117 del 4 de junio de 1971, alcance 56. 1971. Semestre 1. Tomo 2, página 782.

¹⁰⁸ Ley de la Jurisdicción Constitucional. No. 7135. Publicado en La Gaceta 198 del 19 de octubre de 1989. Alcance 34.

¹⁰⁹ Entre los autores que forman parte de esta corriente se encuentra Fernando Pérez Royo, catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Sevilla.

confiscatoriedad y la norma básica sobre la producción normativa en materia tributaria que correspondería al principio de reserva de ley o legalidad tributaria. Seguidamente, se procederá a definir estos principios.

b. Principio de capacidad económica

El principio de capacidad económica, también conocido como el de capacidad contributiva, se le considera como la regla básica de la distribución de las cargas tributarias y la base sobre la cual se sustentan otros principios. De conformidad con Pérez Royo¹¹⁰, este principio cumple tres funciones principales, las cuales son:

- Ser fundamento de la imposición o de la tributación.
- Ser límite para el legislador en el desarrollo de su poder tributario.
- Ser orientador para el legislador en cuanto al uso de ese poder tributario.

Mediante el principio de capacidad económica se busca grabar la riqueza, por lo tanto, se pretende que cada individuo tribute según la riqueza que posea; a su vez se configura un límite en cuanto a sobre quién recae un determinado tributo. En otras palabras, busca grabar una manifestación de capacidad económica.

Sobre las manifestaciones de la capacidad económica, Torrealba Navas señala:

“De acuerdo con este principio, la tributación debe basarse en manifestaciones de riqueza económica, por una parte, y, por otra, la carga tributaria se debe distribuir según la capacidad contributiva general de los contribuyentes. Su aplicación más directa se manifiesta cuando se toma la renta como manifestación de capacidad económica.

*Se identifican 4 tipos centrales de manifestaciones de capacidad económica: a) directas, que comprenden la posesión de un patrimonio y la obtención de renta; b) indirectas, que comprenden el consumo y la circulación de la riqueza”.*¹¹¹

Si bien este principio no se encuentra regulado de forma expresa en la Constitución Política, sí existe y se deriva de la lectura armónica de los artículos 18, 33, 45, 50, de la misma.

¹¹⁰ Fernando Pérez Royo, *op. cit.* 36.

¹¹¹ Adrián Torrealba Navas, *op. cit.*

Existe un fuerte ligamen entre este principio y el deber de contribuir con las cargas públicas. Si bien todas las personas deben contribuir con el financiamiento de dichas cargas públicas, la contribución de acuerdo con la capacidad contributiva o económica de cada uno; por lo tanto de conformidad con la Sala Constitucional, lo fundamentalmente legítimo es que se tribute en proporción a las posibilidades económicas.¹¹²

Así, se puede afirmar que el principio de capacidad económica busca garantizar que solo se establezcan tributos sobre quienes llevan a cabo actos, hechos o negocios jurídicos indicativos de capacidad económica, en atención al cumplimiento del deber constitucional de contribuir con el sostenimiento de las cargas públicas.

c. Principio de igualdad

Con respecto al principio de igualdad, este se ubica en el artículo 33 de la Constitución Política:

“ARTÍCULO 33.- Toda persona es igual ante la ley y no podrá practicarse discriminación alguna contraria a la dignidad humana”.

Y debe estudiarse en relación con los demás principios, pero especialmente con el principio antes mencionado de capacidad contributiva como principal criterio de reparto de la carga tributaria, configurado en el hecho generador de cada tributo. Es decir, de acuerdo con el principio de igualdad, se busca que no exista discriminación al aplicar una ley entre quienes realicen el mismo hecho generador.

La Sala Constitucional se ha referido al principio de igualdad señalando que:

*“De esta suerte, bien puede afirmarse que el principio de igualdad constitucional genera el principio administrativo de igualdad ante las cargas públicas, que consiste en dar el mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones análogas, excluyendo todo distingo arbitrario o injusto contra determinadas personas o categorías de personas, de manera tal que no deben resultar afectadas personas o bienes que fueren determinados singularmente, pues si eso fuera posible, los tributos tendrían carácter persecutorio o discriminatorio. De esta suerte, el principio de la igualdad tributaria consiste en la obligación de contribuir a los gastos del Estado en proporción a su capacidad económica, de manera tal que en condiciones idénticas deben imponerse los mismos gravámenes. [...]”.*¹¹³

¹¹² Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica, Resolución Número 2197-92.

¹¹³ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica, Resolución Número 15391-03.

d. Principio de generalidad

El principio de generalidad se encuentra conectado con el de igualdad, en el tanto establece la prohibición de los privilegios o las discriminaciones en la interposición de los tributos. En este sentido, continúa la Sala señalando que:

*“[...] Por ello, la generalidad es una condición esencial del tributo; no es admisible que se grave a una parte de los sujetos y se exima a otra. Sin embargo, debe hacerse la aclaración de que en aplicación de este principio el legislador no está impedido de crear categorías especiales, a condición de que no sean arbitrarias y se apoyen en una base razonable. Debe la norma que fija un tributo, ser proporcional y razonable, para que no discrimine en perjuicio de una sola persona o actividad frente a las demás”.*¹¹⁴

Este principio concibe un efecto general de la norma en el presupuesto de hecho y admite que las normas tributarias están hechas para el acatamiento de todos.

De acuerdo con el artículo 19 de la Constitución Política, no se pueden excluir del criterio de la generalidad los extranjeros en el tanto estos tienen los mismos derechos y deberes que los costarricenses, tanto individuales como sociales.

Cabe señalar que surgen excepciones a este principio; pues la aplicación del mismo no significa que no puedan establecerse ciertas exenciones o beneficios fiscales¹¹⁵, las excepciones al principio de generalidad siempre deben tener una justificación.

e. Principio de progresividad

Se entiende por progresividad la característica que tienen los sistemas tributarios en los cuales a medida que aumenta la riqueza de un sujeto, a su vez aumentará la contribución que este tenga que hacer

¹¹⁴ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica, Resolución Número 15391-03.

¹¹⁵ Por ejemplo, en Costa Rica las fundaciones se encuentran exentas al pago del Impuesto sobre la Renta, también existe la canasta básica, la cual es un listado de productos que el Ministerio de Hacienda considera como esenciales de consumo; por lo tanto, se encuentran exentos del pago del 13% del Impuesto General sobre las Ventas.

en proporción a dicho incremento de su riqueza. Es decir, “*los que tienen más, contribuyen en proporción superior a los que tienen menos*”.¹¹⁶

Así, se comprende entonces que el principio de progresividad va a implicar que la base imponible de los gravámenes vaya en función creciente a la medida que aumenta la capacidad económica de cada persona.

Se puede afirmar entonces que el principio de progresividad tiene como fin principal la redistribución de las cargas tributarias, a medida que la contribución que haga cada sujeto sea proporcional al grado de riqueza que este tenga.

Según establece Pérez Royo, “*la progresividad es un carácter que afecta, no a cada figura tributaria singular, sino al conjunto del sistema. Lo cual exige lógicamente que en éste tengan un peso suficientemente importante los impuestos con carácter progresivo. Además es necesario que la progresividad de estos impuestos no se reduzca a la letra de la ley, sino que sea hecha efectiva en la práctica, conteniendo dentro de límites razonables el fraude fiscal*”.¹¹⁷

Los tributos progresivos, por lo tanto, van a ser aquellos en los cuales la base imponible aumenta en virtud del aumento en la capacidad económica del contribuyente. El ejemplo más claro es el caso del Impuesto sobre la Renta, en donde el ingreso de cada individuo determinará el impuesto que se debe pagar.

Por último, cabe señalar que en un sistema tributario resulta posible la coexistencia de impuestos, tanto progresivos como regresivos. En el sistema tributario actual, por ejemplo, se hallan impuestos como el impuesto sobre la renta que se basa en un criterio de progresividad y el impuesto sobre las ventas, el cual es regresivo en el tanto se fija una tarifa de un 13%, independientemente del sujeto que compre el bien o reciba el servicio. Sin embargo, los sistemas tributarios deberían ir más enfocados en la creación de tributos progresivos en virtud de este principio.

f. Principio de no confiscatoriedad

¹¹⁶ Fernando Pérez Royo, *op. cit.* 39.

¹¹⁷ *Ídem.*

El principio de no confiscatoriedad implica que el poder tributario del Estado únicamente puede hacerse efectivo ante la existencia de una manifestación de capacidad económica, siempre y cuando no provoque un menoscabo de dicha capacidad.

Este principio, si bien no se encuentra expreso en la Constitución Política, de acuerdo con el criterio de la Sala Constitucional deriva del artículo 45 de la Constitución Política, el cual consagra el derecho a la propiedad.

Se entiende entonces que el principio de la no confiscatoriedad constituye un límite al poder tributario, mediante el cual el Estado no puede confiscar la propiedad o la renta de un sujeto, en la medida en que dicha confiscación represente un detrimento. Al respecto, señala Peralta Montero ¹¹⁸:

“El principio de no confiscatoriedad constituye un límite cuantitativo al Poder Tributario, que prohíbe la tributación abusiva sobre el patrimonio de los ciudadanos. En otras palabras, el quantum del tributo no puede ser de tal magnitud, que vía indirecta haga ilusoria la garantía de inviolabilidad de la propiedad privada. Se trata de una prohibición de exceso a la hora de gravar las diversas manifestaciones de capacidad económica. De manera que el principio es una garantía para el ciudadano, que deberá cumplir con el deber fundamental de pagar impuestos sin que ello signifique llegar a sacrificar la mayor parte de su patrimonio o de su capacidad económica”.

Dado que el principio de la no confiscatoriedad implica que los tributos no pueden absorber de forma total o sustancial la riqueza del contribuyente, la determinación cuantitativa del límite de la confiscatoriedad debe establecerse según criterios de razonabilidad.

g. Principio de reserva de ley

Por último, el principio de reserva de ley, también llamado principio de legalidad, en el ámbito del Derecho Tributario establece que necesariamente los tributos deben establecerse por medio de una ley que cumpla con todas las formalidades definidas a nivel constitucional. Es decir, la legalidad significa que no es constitucional la existencia de un tributo que no haya sido creado por medio de una ley.

Este principio se encuentra reflejado en el artículo 121, inciso 13) de la Constitución Política, según el cual se le arroga la facultad exclusiva a la Asamblea Legislativa de crear tributos.

¹¹⁸ Carlos Peralta Montero, *Tributación y derechos fundamentales los principios constitucionales como límite al poder tributario. Reflexiones a partir de los ordenamientos jurídicos de Brasil y Costa Rica*, 120

Según señala Peralta Montero¹¹⁹, los tributos deberán materializarse en ley y *a contrario sensu*, ninguna norma inferior a la ley podrá establecer obligaciones de carácter tributario; pues si se establecen de esta manera, corren el riesgo de ser declarados como inconstitucionales.

“De esta forma, siendo que las leyes son disposiciones de carácter general, abstracto e impersonal, se pretende evitar que las autoridades fiscales establezcan discrecionalmente cargas tributarias arbitrarias y discriminatorias”.¹²⁰

Agrega este autor lo siguiente:

“Así las cosas, desde un punto de vista formal, el Poder Tributario está limitado por el principio constitucional de reserva legal, en la medida en que únicamente el Parlamento, a través de la ley, podrá establecer, modificar, extinguir tributos, o crear exenciones tributarias. De conformidad con este principio, es requisito sine qua non que la ley que crea el tributo defina en forma clara todos los elementos estructurales del mismo, a saber: hecho generador, base imponible, sujetos activo y pasivo, y el quantum de la obligación tributaria, garantizando de esta manera la seguridad jurídica de los contribuyentes”.¹²¹

Así, el principio de legalidad cumple tres papeles fundamentales, los cuales son: a) garantizar el respeto al “principio de auto-imposición”, b) salvaguardar el derecho de propiedad y c) servir como un mecanismo técnico útil para poner en práctica el principio de igualdad de los ciudadanos ante la ley tributaria.¹²²

En conclusión, el principio de reserva de ley implica que los tributos solo pueden derivar de una ley debidamente aprobada por la Asamblea Legislativa, mediante la cual se establezca y soporte dicho tributo.

3.2 Estudio de los principios rectores de protección ambiental

Por otro lado, fue principalmente en la Declaración de Río de 1992 que se definieron algunos de los principios que rigen el Derecho Ambiental, al aprobarse la Declaración sobre Medio Ambiente y Desarrollo, dentro de esto se pueden resaltar algunos que marcan la diferencia: preventivo, precautorio, responsabilidad estatal por daño ambiental, responsabilidad común pero diferenciada, contaminador-pagador, participación ciudadana, entre otros.

¹¹⁹ Carlos Peralta Montero, *op. cit.*, 109

¹²⁰ *Idem.*

¹²¹ Carlos Peralta Montero, *op. cit.*, 108

¹²² Carlos Peralta Montero, *op. cit.*, 110

En Costa Rica, no solo se han reconocido estos principios dentro de la jurisprudencia constitucional, sino que se les ha otorgado el rango de principios constitucionales, a pesar de no contar en la Carta Magna con un artículo específico para cada principio, como bien se mencionó anteriormente, estos derivan de la lectura integral de varios artículos de la misma, así como del respeto de las disposiciones internacionales.

Fue en sentencia número 1993-6240 de la Sala Constitucional en donde se instauró el criterio jurisprudencial donde los instrumentos internacionales en materia ambiental son de obligado acatamiento y gozan de plena ejecutoriedad, en tanto no exista desarrollo legislativo¹²³.

“El Derecho Internacional de los Derechos Humanos, inmediatamente operable y aplicable por sí mismo, sin necesidad de leyes u otras normas que los desarrollen o lo hagan aplicable, salvo cuando la misma naturaleza de la norma internacional lo exija”¹²⁴.

a. Principio de desigualdad compensadora

En primer lugar, se halla el principio de las responsabilidades comunes pero diferenciadas o también conocido como el principio de desigualdad compensadora. Este se refiere principalmente y de una manera implícita, a las responsabilidades ambientales de los países desarrollados en materia de la deuda ambiental. Con este se obliga a los estados a asumir su responsabilidad internacional cuando se produzcan daños ambientales, de acuerdo con sus situaciones económicas, sociales y ambientales y su grado de vulnerabilidad del mismo tipo.

Este se encuentra estipulado en el principio 7 de la Declaración de Río de la siguiente manera:

“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 [...]”.

¹²³ Mario Peña Chacón. “El principio de no regresión ambiental a la luz de la jurisprudencia constitucional costarricense”.

¹²⁴ Rodolfo Piza Escalante, Rodolfo, “La justicia Constitucional en Costa Rica” (Editorial Investigaciones Jurídicas, 2004) citado por Mario Peña Chacón, *El principio de no regresión ambiental a la luz de la jurisprudencia constitucional costarricense*, 139. Disponible en https://www.poder-judicial.go.cr/escuelajudicial/archivos/documentos/revs_juds/revista%20104/PDFs/07-principio_no_regresion.pdf Consultado el 21 de junio de 2017 a las 17:20.

Con lo anterior cabe afirmar entonces que se pretende asegurar el bienestar de todos, a través de la equidad y la justicia, al eliminar disparidades y buscar un trato diferenciado entre las partes. Para Borrás Pentinant¹²⁵ este principio está fundamentado en tres argumentos principales:

- El importante papel de los Estados en vías de desarrollo en la consecución de objetivos ambientales acordados en tratados internacionales.
- La obligación moral de los países desarrollados de proporcionar asistencia financiera y técnica a los países en desarrollo.
- Los intereses diferenciados entre los países desarrollados y en vías de desarrollo.

b. Principios de participación

Por otro lado, la Convención de Río en su principio 10 señala que: “*El mejor modo de tratar las cuestiones ambientales es con la participación de todos los ciudadanos interesados, en el nivel que corresponda*”.

El principio de participación ciudadana implica el derecho del ciudadano a consulta, audiencia pública, a ser consultado y establecer medios para ejercer ese derecho. Para ello, el Estado debe facilitar y fomentar la sensibilización y la participación, así como proporcionar el acceso efectivo a procedimientos judiciales y administrativos en la materia. También en Costa Rica, la Sala Constitucional establece que la participación comunal en la toma de decisiones de índole ambiental es parte del debido proceso sustantivo y una forma de expresión de la democracia participativa, así como una manera de respeto a las garantías del artículo 50 constitucional¹²⁶.

Entonces se pueden definir cuatro vertientes que constituyen este principio: el acceso a la información pública, la cual es base para que las personas se informen y tengan oportunidad de participación; la participación ciudadana por la cual se da la expresión de opiniones, cuestionamientos; el acceso a la justicia y el fortalecimiento del gobierno y los ciudadanos.

¹²⁵ Susana Borrás Pentinant. “Análisis Jurídico del Principio de Responsabilidades comunes pero diferenciadas”. Revista Sequência, No.º49 (2004): 153-195. Disponible en <https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/15227/13847> Consultado el 21 de junio de 2017 a las 17:23.

¹²⁶ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica, Resolución Número 5593-2012 citado en Álvaro Sagot Rodríguez, *El principio de no regresión en materia ambiental: análisis de dos casos directrices transgresoras* (Costa Rica, Revista Judicial No. 109, 2013) disponible en: <http://www.corteidh.or.cr/tablas/r31076.pdf> Consultado el 21 de junio de 2017 a las 17:25.

c. Principio de quien contamina paga

Uno de los más importantes vendría a ser el principio de quien contamina paga o contaminador-pagador, según el cual por un lado se busca eliminar la obtención de ventajas a expensas del costo ambiental y aboga para que los Estados tomen las acciones con el fin de que los contaminadores y los usuarios de recursos cubran los costos ambientales y sociales de sus respectivas actividades.

Tiene su origen en el ámbito económico y ha sido adoptado por el Derecho Ambiental para fortalecer la restauración de los daños ambientales causados. Para Salassa Boix¹²⁷ el fundamento de este principio se basa en dos recomendaciones de la OCDE.

La primera se refiere a la recomendación del 26 de mayo de 1972, en donde se establece que 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, esto a través de que el costo de esas medidas debe reflejar el costo de la producción o consumo de los bienes y los servicios que causen la contaminación.

La segunda recomendación se efectuó el 21 de noviembre de 1974, la cual reafirma al principio como uno fundamental para asignar costos para las medidas de producción y control de contaminación. Además, consideró necesaria el aplicar el principio de manera uniforme, a través de una base común para las políticas públicas, para así aumentar el uso racional y mejorar la asignación de recursos.

“Las autoridades nacionales deberían procurar fomentar la internalización de los costos ambientales y el uso de instrumentos económicos, teniendo en cuenta el criterio de que el que contamina debe, en principio, cargar con los costos de la contaminación, teniendo debidamente en cuenta el interés público, sin distorsionar el comercio ni las inversiones internacionales”.¹²⁸

Este principio va muy de la mano con el principio de responsabilidad, el cual se presenta de dos formas distintas: a) como responsabilidad frente a los daños causados por los efectos de la contaminación

¹²⁷ Rodolfo Salassa Boix. “Los tributos ecológicos y el principio quien contamina paga”. *Execução Fiscal, Direito Tributário e Direito Financeiro*. Rev. (2014):143-166.

¹²⁸ Declaración de Río sobre el Medio Ambiente y Desarrollo, principio 16.

ambiental a las personas físicas como jurídicas y sus bienes y, b) como responsabilidad del Estado por la contaminación ambiental que afecte a otro Estado¹²⁹.

De igual manera, mantiene un fuerte vínculo con el principio tributario de la capacidad económica y justicia tributaria; pues el costo de la responsabilidad no puede o no debe caer sobre todos los ciudadanos que realmente no lleven a cabo la acción a gravar que fomente la contaminación ambiental. Por ello, la base imponible de alguna figura tributaria debe tomar en cuenta estos principios para que se encuentre bien estructurada.

Para González Espinoza y Rodríguez Berrón el principio de quien contamina paga, representa una manifestación específica del principio de capacidad económica. Para ellos, los tributos ecológicos responden a la solidaridad presente en el deber de contribuir a las cargas públicas y evidencia la conexión entre principios del derecho tributario como lo es la capacidad económica, y, principios y valores medioambientales.

De acuerdo con Salassa Boix este principio posee varias dimensiones a las cuales se hará referencia. La dimensión preventiva: esta constituye una manera en cómo se disuade las conductas cuyo resultado es la producción de daños ambientales y acciones antiecológicas, tal como en Costa Rica la utilización de combustibles fósiles. Esta dimensión se divide en dos: la subdimensión precautoria, la cual es una vertiente de otro principio que se estudiará con más detenimiento: el principio precautorio. Y la subdimensión persuasoria que busca promover el cuidado y la preservación natural, esta puede surgir a través de incentivos fiscales como los estudiados en la presente investigación. El autor señala también las dimensiones reparadoras y punitivas.

Evidentemente, las figuras fiscales en las que se enfoca este trabajo, se encuentran dentro de esta dimensión preventiva mencionada; pues los tributos no persiguen una finalidad sancionatoria y lo que pretenden es desmotivar ciertos comportamientos negativos. La acción no es vista como un hecho ilícito, como si lo sería en el caso de la dimensión punitiva, sino que se visualiza desde la perspectiva de un hecho generador.

¹²⁹ Aguilar Rojas & Iza, *Principios del derecho ambiental: principio preventivo*, (Centro de información Jurídica en Línea, 2012). Disponible en: http://ucsderecho.cimsacr.com/archivos/agrario/3343-PRINCIPIOS_DEL_DERECHO_AMBIENTAL.pdf Consultado el 21 de junio de 2017 a las 17:26.

d. Principio preventivo

Con respecto al principio preventivo propiamente dicho, cabe indicar que cuando exista la posibilidad científica de medir riesgos y hacer recomendaciones, con este se pretende impedir un daño cierto y medible. Es un principio que se encuentra en diferentes documentos de alcance nacional, regional e internacional.

Se encuentra fundamentado por la necesidad de tomar y asumir todas las posibles soluciones y acciones para evitar o contener cualquier afectación del ambiente o la salud humana, por la ineficiencia de las medidas de coacción *a posteriori*; pues ya las consecuencias biológicas y nocivas han de tener lugar una vez realizado el hecho y, por lo tanto, la represión resulta una medida inútil ante las mismas. Cuando exista certeza de posibles daños al ambiente, el origen de estos (la actividad, el proyecto, entre otros) debe ser prohibida, limitada o condicionada.

Un ejemplo claro acerca de una normativa relacionada a este principio y su vínculo con la contaminación específica del aire, elemento esencial en este trabajo se encuentra en la Declaración de Principios sobre la Lucha contra la Contaminación del aire, del Consejo de Europa¹³⁰:

*“[...] las legislaciones deben prever que cualquiera que contribuya a contaminar el aire, aunque no existan daños probados, será obligado a reducir esta contaminación al mínimo y asegurar una buena dispersión de las emisiones [...] la legislación aplicable a la lucha contra la contaminación del aire debe descansar sobre el principio de prevención [...]”.*¹³¹

e. Principio precautorio

El principio precautorio¹³² se refiere a la postergación para adoptar medidas eficaces en virtud de costos, cuando no haya certeza científica absoluta en referencia a un daño grave o irreversible para impedir la degradación del medio ambiente¹³³. Ante la duda, existe una obligación de que las medidas no afecten

¹³⁰ Declaración de 1968, título II.

¹³¹ Silvia Jaquenod de Zsgon. “El derecho ambiental y sus principios rectores”. (Madrid, España: Editorial Dykinson. Madrid, España, 1991): 372, citado en *Principios del derecho ambiental: principio preventivo* (2012: Centro de información Jurídica en Línea.) Disponible en: http://ucsderecho.cimsacr.com/archivos/agrario/3343-PRINCIPIOS_DEL_DERECHO_AMBIENTAL.pdf Consultado el 21 de junio de 2017 a las 17:29.

¹³² Conocido también como el principio “pro natura”. En donde la interpretación beneficiará siempre al ambiente.

¹³³ Principio 15 de la Declaración de Río sobre Medio Ambiente y Desarrollo.

la salud y el equilibrio ecológico, de no ser así la interpretación se efectuará en favor del ambiente. Hay una inversión de la carga de la prueba.

Respecto a este, el voto 2010-18202 de nuestra Sala Constitucional señala que:

“[...] el principio precautorio encuentra aplicación en la medida que se carezca de certeza en cuanto al daño a producir y las medidas de mitigación o reparación que deben implementarse”.

El mismo voto continúa de la siguiente manera *“el principio precautorio debe ser aplicado en supuestos de duda razonable o incerteza, mas no cuando se tiene certeza del tipo de daño y de las medidas que deban adoptarse, ya que por su propia naturaleza resulta inviable la aplicación de este principio”.*

No se puede desvincular el desarrollo sostenible y la problemática establecida en esta investigación del principio ambiental de la no regresión. No se logrará alcanzar la implementación del desarrollo sostenible de manera rápida y eficaz, sin hacer progresar el derecho ambiental y sin integrarlo en las demás ramas del derecho como es el caso del Derecho Tributario.

Para Peña Chacón¹³⁴ resulta posible sustentarlo basado en los principios plasmados en los instrumentos internacionales, tanto del *soft law*¹³⁵ como del *hard law*¹³⁶. Este, en concordancia con Prieur¹³⁷:

“[...] al modificarse o derogarse una norma que protege el medio ambiente para reducir su grado de protección se le estaría imponiendo a las generaciones futuras un medio ambiente más degradado a través de una norma jurídica con contenido regresivo.... De esta forma, la regresión del derecho ambiental que se decida hoy constituiría entonces una vulneración de los derechos de las generaciones futuras, ya que esto conlleva a imponerles un nivel de protección del medio ambiente inferior al actualmente logrado”.

Si bien este principio se encuentra expreso en forma tácita en el artículo 50 de la Constitución Política costarricense, se relaciona con el derecho de un ambiente sano y ecológicamente equilibrado, un ejemplo de un instrumento jurídico en el cual se puede sustraer de manera explícita es el artículo 17.2.2 del Tratado

¹³⁴ Mario Peña Chacón, *op. cit.*

¹³⁵ Referencia a los principios provenientes de las declaraciones e instrumentos políticamente vinculantes.

¹³⁶ Referencia a los principios provenientes de instrumentos jurídicamente vinculantes tal y como lo son los tratados, los convenios, etc.

¹³⁷ Michel Prieur, “El nuevo principio de no regresión en derecho ambiental” citado en Mario Peña Chacón, *El principio de no regresión ambiental a la luz de la jurisprudencia constitucional costarricense.*

de Libre Comercio entre República Dominicana, Centroamérica y los Estados Unidos de la siguiente manera¹³⁸:

“Las partes reconocen que es inapropiado promover el comercio o la inversión mediante el debilitamiento o reducción de las protecciones contempladas en su legislación ambiental interna. En consecuencia, cada Parte procurará asegurar que no dejará sin efecto o derogará, ni ofrecerá dejar sin efecto o derogar dicha legislación de una manera que debilite o reduzca la protección otorgada por aquella legislación”.

Cabe comprender que, bajo esta premisa, los principios preventivos y precautorios anteriormente mencionados, complementan en forma directa este principio ya que buscan evitar alguna clase de daño ambiental irreversible a pesar de no existir seguridad de su concreción.

Según lo anterior, resulta importante mencionar que pese a la no regresión, se la puede interpretar como la no retrocesión, derogación o modificación a la normativa vigente, la cual pueda afectar o disminuir el nivel de protección existente. Este principio no se califica como ilimitado o irrestricto. Existen restricciones relacionadas con los demás principios constitucionales así como reglas de lógica, ciencia y técnica, como bien se mencionó también con el derecho a un ambiente sano y ecológicamente equilibrado.

Un proceso de reforma eficiente en el sentido ambiental, necesita tomar en cuenta todas las necesidades de la población para formular opciones que beneficien tanto al ambiente como a la ciudadanía; es decir, debe ser un proceso participativo. De igual manera, Costa Rica debe tener presente sus niveles de contaminación para que sean concordantes con las medidas a tomar; pues no se puede comparar con un Estado desarrollado y las mismas restricciones y sistemas que tienen.

También se debe establecer claramente los beneficios y las obligaciones a imponerse a determinados ciudadanos, de acuerdo con sus acciones para no violentar las disposiciones de los principios de capacidad económica y quien contamina paga. Por último, cabe dejar claro que las investigadoras del presente trabajo se abogan por las medidas orientadas a la prevención del daño; pues resultan ser de mayor impacto al tener más eficiencia puesto que nunca llega a materializarse algún daño que deba reponerse.

¹³⁸ Álvaro Sagot Rodríguez, *op. cit.*

3.3 Constitucionalización del medio ambiente como bien jurídico y la adopción de medidas legales para su protección

Para la autora Sánchez Herrera,¹³⁹ se plantean dos artículos en la Constitución Política costarricense, los cuales delimitan la importancia del Derecho ambiental y la responsabilidad en caso de la existencia de daños al ambiente.

El primero de estos es el artículo 41, el cual garantiza la justicia de acuerdo con la ley para la reparación de daños o injurias. Y el segundo corresponde al 50, el cual consagra el derecho a un ambiente sano y ecológicamente equilibrado y establece la obligación del Estado de garantizar, defender y preservar ese derecho, además de señalar la legitimación procesal de cualquier persona para exigir vía judicial el resarcimiento por daños sufridos.

Este derecho consagrado en la Constitución se le cataloga como un derecho humano, el cual no solo Costa Rica ha incluido en su Carta Magna, también otros países del mundo lo tienen incorporado en su cuerpo normativo de mayor jerarquía.

Por ejemplo, la Constitución de Bolivia contiene una sección dedicada al derecho al medio ambiente, en donde su artículo 33 establece que las personas tienen derecho a un medio ambiente saludable, protegido y equilibrado. Además, amplía que el ejercicio de este derecho debe permitir el desarrollo normal y permanente no solo de la colectividad presente sino también de las generaciones futuras¹⁴⁰.

De igual manera, en el artículo 14 Ecuador reconoce en su Carta Fundamental el derecho a vivir en un ambiente sano y ecológicamente equilibrado. Además, se establece como interés público la preservación del ambiente, la prevención del daño ambiental y la recuperación de espacios naturales degradados.¹⁴¹

¹³⁹ Ingrid Sánchez Herrera. “Deficiencias jurisprudenciales del Tribunal Ambiental Administrativo en la aplicación de normativa y metodologías para la valoración del costo social producto del daño ambiental”. *Rhombus-Derecho. Trabajos de investigación de los estudiantes. N°01-2009*. Disponible en: http://www.ulacit.ac.cr/files/careers/51_snchezherrera.pdf Consultado el 21 de junio de 2017 a las 17:30.

¹⁴⁰ Constitución Política del Estado de Bolivia del 7 de febrero de 2009. Disponible en: https://www.oas.org/dil/esp/Constitucion_Bolivia.pdf Consultado el 20 de junio de 2017 a las 20:30, art. 33.

¹⁴¹ Constitución Política de Ecuador del 8 de octubre de 2008. Disponible en: http://www.oas.org/juridico/pdfs/mesicic4_ecu_const.PDF. Consultado el 20 de junio de 2017 a las 21:00, art. 14.

El artículo 45 de la Constitución española establece el derecho al medio ambiente y la calidad de vida, con el fin de asegurar que todos tienen derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona, así como el deber de conservarlo.¹⁴²

Se entiende entonces que se ha reconocido el medio ambiente como un bien jurídico constitucionalizado y, como tal, el medio ambiente debe ser objeto de protección también por parte del resto del ordenamiento jurídico¹⁴³.

Herrera Molina señala que el medio ambiente se trata de un bien jurídico colectivo; pues su titularidad le corresponde a toda la sociedad y complejo en virtud de sus diversos elementos. Esta doble calificación, la explica de la siguiente manera:

*“El primer punto pone de relieve que su titularidad corresponde a toda la sociedad, ya que el daño ambiental afecta a la sociedad en conjunto (sin perjuicio de que incida individualmente sobre sujetos determinados). Este aspecto es relevante para determinar la vinculación de los bienes ambientales al interés ambiental con independencia de su titularidad pública o privada, lo que debe tenerse en cuenta al analizar las tasas por el aprovechamiento especial del dominio público. Por otro lado, el medio ambiente es un bien complejo, pues está integrado por diversos elementos interrelacionados en un todo unitario”.*¹⁴⁴

Es decir, el ambiente es un bien jurídico colectivo, cuyos titulares son indeterminados y el cual abarca un conjunto de elementos tal y como se mencionó anteriormente. Entre ellos cabe mencionar la salud, la vida humana, el aire, el suelo, el agua, la fauna, los ecosistemas, los paisajes culturales, entre otros.¹⁴⁵

¹⁴² Constitución Española del 27 de diciembre de 1978. Disponible en: <https://www.boe.es/legislacion/documentos/ConstitucionCASTELLANO.pdf>. Consultado el 20 de junio de 2017 a las 21:10, art. 45.

¹⁴³ Pedro M. Herrera Molina. *Derecho Tributario Ambiental: La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*, 23

¹⁴⁴ Pedro M. Herrera Molina. *op. cit.*, 23

¹⁴⁵ *Manual de juzgamientos de los delitos ambientales*. (Programa de USAID de excelencia ambiental y laboral para CAFTA-DR, 2010): 10, disponible en: <https://www.poder-judicial.go.cr/escuelajudicial/archivos/bibliotecaVirtual/derechoAmbiental/juzgamiento%20costa%20rica%20final.pdf> Consultado el 21 de junio de 2017 a las 17:35

a. Derecho a un ambiente sano dentro de la Constitución costarricense

La protección al medio ambiente no es un designio dado por la Constitución, es un derecho de aplicación inmediata y, por eso, es obligatorio que todos los organismos que forman parte del gobierno velen por el cumplimiento de las disposiciones legales de protección para el medio ambiente.¹⁴⁶

En Costa Rica, no solo se garantiza el derecho a un ambiente sano, sino que se amplía a un derecho al ambiente ecológicamente equilibrado¹⁴⁷. La inclusión de la temática al sistema jurídico costarricense significa materializar uno de los temas más importantes hoy a nivel mundial, como lo es el uso adecuado de los recursos naturales.

Señala Peña que dicha inclusión formal se dio a través de la reforma al artículo 50, pero que desde antes la Sala Constitucional de Costa Rica ya había reconocido este derecho. El papel de esta ha resultado fundamental para implementar el derecho al ambiente. En otras palabras, con la reforma se confirmó lo ya establecido jurisprudencialmente.

La sentencia 1250-99 de la misma Sala establece que *“Todo lo que demuestra que se han violentado los artículos 7, 50 y 89 de la Constitución Política al no cumplirse con la protección establecida en los Convenios Internacionales, desprotegiendo en esa forma el derecho a un ambiente sano y sobre todo ecológicamente equilibrado, para el cual deben establecerse mecanismos preventivos para evitar la extinción de especies, lo que requiere de una actitud cierta y responsable de las autoridades administrativas competentes [...]”*.

En otras palabras, dentro de la Carta Magna costarricense, el derecho al ambiente se liga a otros derechos constitucionales como la salud principalmente. Además, con la inviolabilidad de la vida humana; también con que los consumidores y los usuarios tienen derecho a la protección de su salud, ambiente, seguridad e intereses económicos y el Estado debe proteger las bellezas naturales, así como apoyar el progreso científico como fin cultural de la República¹⁴⁸.

¹⁴⁶ Sala Constitucional de la Corte Suprema de justicia de Costa Rica, resoluciones número: 0132-99, 1250-99, 09-1331, 10749-10.

¹⁴⁷ Gabriel Cuadrado Quesada, “El reconocimiento del derecho a un ambiente sano en el derecho internacional y en Costa Rica”, *Revista CEJIL Debate sobre derechos Humanos y sistema interamericano*: 105. Disponible en: <http://www.corteidh.or.cr/tablas/r24270.pdf> Consultado el 21 de junio de 2017 a las 17:37.

¹⁴⁸ Constitución Política de la República de Costa Rica, *op. cit.*, arts. 21, 46 y 89.

Con respecto a la relación salud/ambiente/vida la Sala Constitucional señala que *“La vida humana sólo es posible en solidaridad con la naturaleza que nos sustenta y nos sostiene, no sólo para alimento físico, sino que también como bienestar psíquico; constituye el derecho que todos los ciudadanos tenemos a vivir en un ambiente libre de contaminación, que es base de una sociedad justa y productiva. Es así como el artículo 21 de la Constitución Política señala: La vida Humana es inviolable. Es de este principio constitucional de donde innegablemente se desprende el derecho a la salud, al bienestar físico [...]”*.¹⁴⁹

De igual manera *“[...] en aras de garantizar el derecho a la salud y a la vida, se hace indispensable tutelar la protección al ambiente, cuya utilización debe encaminarse de forma adecuada e integrada con sus elementos y en sus relaciones naturales, socioculturales, tecnológicas y de orden público, dictándose en esa medida reglas generales tendientes a crear una situación ambiental que facilite lo más posible el ejercicio de las libertades, y el goce de los derechos fundamentales [...]”*.¹⁵⁰

Debe dejarse claro que, si bien está en relación directa con estos derechos, el derecho a un ambiente sano es independiente y autónomo.

b. Medidas de protección al derecho a un ambiente sano

Bajo disposiciones de la Sala Constitucional, es el Estado quien debe garantizar y proveer la protección a todos estos derechos, a través de políticas, actos concretos por parte de la Administración. En ese sentido, la doctrina señala que el conjunto de medidas que los entes públicos pueden considerar para la protección ambiental, pueden clasificarse en dos grandes grupos:

1. Medidas preventivas: en este caso, más que reparar los daños ya causados, se pretende desincentivar las conductas que puedan dañar de alguna manera el medio ambiente.
2. Medidas resarcitorias o indemnizatorias: a través de las cuales se pretende indemnizar los daños causados para proceder a la restauración del medio ambiente.

Para el mejor cumplimiento de los fines ambientales, resulta preciso incluir dentro del ordenamiento jurídico diferentes medidas de protección; pues estas pueden complementarse entre sí. Al mismo tiempo,

¹⁴⁹ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica, resolución número 3705-93 citado en Mario Peña Chacón, *Tesis de derecho ambiental*, (Costa Rica, Editorial Jurídica Continental, 2008): 48

¹⁵⁰ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica, resolución número 4423-93 citado en Mario Peña Chacón, *op. cit.*, 50.

debe tenerse en cuenta que “no existe ningún instrumento perfecto ni siquiera se pueden establecer a priori que unos sean mejor que otros. Los juicios de esta naturaleza exigen un análisis previo de los fines a lograr y de las circunstancias en las que se deben aplicar”.¹⁵¹

En este sentido, de conformidad con el catedrático López Díaz, los instrumentos medioambientales constituyen el conjunto de medidas que pueden llegar a ser consideradas por parte de los entes públicos para la protección del medio ambiente. El señor López señala que dichos instrumentos pueden ser clasificados en dos grupos: en un primer grupo se encuentran las medidas resarcitorias o indemnizatorias, a través de las cuales se pretende indemnizar los daños causados al medio ambiente y así poder proceder con la restauración del mismo; en un segundo grupo, se encuentran las medidas preventivas, mediante las cuales se pretende desincentivar las conductas o actividades que puedan causar daño en alguna medida al ambiente.¹⁵²

Con respecto a las medidas resarcitorias o indemnizatorias, cabe señalar el principio de tutela judicial efectiva consagrado en la Constitución, para proteger de manera efectiva el bien jurídico tutelado, en este caso el medio ambiente. “La reparación del daño busca devolver a su estado original o, en su defecto, restaurar o rehabilitar, hasta donde sea posible, el bien dañado, si ello no es factible, deberá reemplazarlo o adquirir su equivalente en el caso de que sea posible”¹⁵³.

La doctrina señala que para satisfacer en mayor medida los intereses ambientales que se pretenden alcanzar con la incorporación de instrumentos de fiscalidad ambiental dentro de un ordenamiento jurídico, se debe combinar tanto los instrumentos que se basan en el principio de quien contamina paga; es decir, todos los tipos de tributos ambientales con los instrumentos que *a contrario sensu*, se basan en otorgar un beneficio a quienes llevan a cabo una conducta que se quiera promover, como es el caso de los incentivos fiscales. En este sentido, se dice que:

“El éxito de la Reforma Fiscal Verde depende en gran medida de la efectividad y eficiencia de los impuestos ambientales que utilice, pero también de cómo se inserten en la Política Ambiental en su conjunto. Esto significa, entre otras cosas, habilidad para utilizar todos los instrumentos fiscales disponibles y una buena combinación con otro tipo de instrumentos económicos. La experiencia comparada ha demostrado que cada vez son más los países que adoptan soluciones mixtas, combinando el principio de quién

¹⁵¹ Antonio López Díaz. *Tributación medioambiental en España a nivel subcentral: CCAA Y CCLL*. España, Universidad de Santiago de Compostela: Dereito Vol.22, Nº ext.:225-244 (Novembro, 2013) · ISSN 1132-9947, 2013.

¹⁵² Antonio López Díaz. *Tributación medioambiental en España a nivel subcentral: CCAA Y CCLL*.

¹⁵³ *Manual de juzgamientos de los delitos ambientales*, 31.

*contamina, paga y los impuestos ambientales, con el de quién limpia, ingresa y los sistemas de subvenciones e incentivos fiscales, y con la definición de sistemas sectoriales de permisos de contaminación negociables en el mercado”.*¹⁵⁴

En conclusión, adoptar medidas jurídicas dentro del ordenamiento jurídico costarricense para hacer valer el derecho señalado en el artículo 50 constitucional, incluye tanto la incorporación de instrumentos preventivos inspirados en el deber de conservar el medio ambiente en las condiciones adecuadas, así como de instrumentos de reparación de los daños causados, fundamentados en el efecto resarcitorio del principio quien contamina paga.

En el artículo 50 mencionado, es donde la tutela del derecho ambiental se encuentra normada en Costa Rica; pues brinda una protección a los habitantes, así como una legitimación necesaria para el resarcimiento por violentar su derecho. Y es en normas tanto nacionales como internacionales que el Estado costarricense es responsable y está obligado en favor de la tutela ambiental y ecológica.

Cabe resaltar que las medidas *a priori* o preventivas son las que deberían tomarse más en cuenta para evitar el daño. Las medidas *a posteriori* resultan ineficientes en el resarcimiento del daño, porque no existe medida específica de implementación dirigida a arreglar. Medidas que incentiven al cambio de comportamiento.

Dentro del Derecho Ambiental se hallan varios principios que rigen en la materia, los cuales deben estar presentes dentro de las otras ramas del derecho también, de tal manera que se garantice la eficiente protección a los recursos ambientales y su uso adecuado por parte del ser humano, para alcanzar un equilibrio entre ambos.

Dentro de la temática enfocada en esta investigación, cabe resaltar algunos principios que aplican como “*desigualdad compensadora*” y “*quien contamina paga*”. El primero en cuanto a que las responsabilidades de quienes contaminan son comunes pero diferenciadas de acuerdo con su porcentaje de contaminación y, el segundo, pues dentro de los incentivos fiscales, los cuales se mencionarán más adelante, se hace un señalamiento a justo puesto que al utilizar vehículos con energías alternativas no se contamina y, por tanto, se promueve este tipo de iniciativas al excluir de algunos impuestos a este tipo de vehículos y con la cual se busca persuadir a la población de utilizarlos para reducir y prevenir las emisiones

¹⁵⁴ Alberto Gago Rodríguez, Xavier Labandeira Villot y Miguel Rodríguez Méndez, *Imposición ambiental y reforma fiscal verde: Tendencias recientes y análisis de propuestas* (España, Universidad de Vigo: Departamento de Economía Aplicada).

de gases provenientes del combustible fósil. Esto se vincula con el principio preventivo y precautorio que buscan un impacto *a priori* del evento contaminante.

Una manera que se ha aplicado para fortalecer las obligaciones a nivel ambiental, tanto en otros países como dentro de Costa Rica, es establecer la protección del medio ambiente en el marco constitucional nacional como un derecho humano al ambiente sano internacionalmente reconocido y al ambiente como un bien jurídico colectivo que merece protección. A partir de esto, en Costa Rica la jurisprudencia desarrolla lo establecido, incluido en la reforma el artículo 50 y señalado en su relación con otros derechos constitucionales como la salud y la vida. De allí pueden aplicarse diferentes medidas para la protección de este que pueden ser preventivos como reparadores del daño.

Por razón de lo anterior, se procederá en el siguiente título a efectuar un análisis sobre los alcances de los principales instrumentos de fiscalidad nacional. En primer lugar, se analizará los tributos ambientales, entre ellos se incluyen los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales y posteriormente los beneficios fiscales de carácter ambiental, todos destinados al cumplimiento de los fines ambientales dirigidos a la regulación de emisiones de carbono en el sector transporte. Luego, se observarán otros mecanismos de protección ambiental adoptados dentro del ordenamiento jurídico costarricense a la luz de las obligaciones adquiridas por Costa Rica a nivel internacional.

TÍTULO II. NECESIDAD DE REGULACIÓN DE LAS EMISIONES DE CARBONO EN EL SECTOR TRANSPORTE: ANÁLISIS DE MECANISMOS JURÍDICOS DE PROTECCIÓN AMBIENTAL

Capítulo 4. Implementación de los instrumentos tributarios como mecanismos de protección ambiental

4.1. La extra fiscalidad de los tributos ambientales

a. Concepto de tributo

Como se analizó anteriormente, el tributo¹⁵⁵ constituye el instituto central de estudio del Derecho Tributario. Este corresponde a una prestación pecuniaria con carácter coactivo, que impone el Estado u otro ente público con el objetivo de financiar los gastos públicos.

Dado que la creación de tributos ambientales es uno de los mecanismos principales de fiscalidad ambiental, se procederá a delimitar el concepto y las características del tributo para así analizar la figura del tributo ambiental.

Torrealba Navas plantea la siguiente definición “sintética” del tributo:

*“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 una combinación de actuaciones de los obligados tributarios en cumplimiento de deberes de colaboración y autoliquidación y el desarrollo de la actividad financiera administrativa”.*¹⁵⁶

El tributo tiene dos características principales: la coactividad, pues el tributo lo establece unilateralmente el ente público por medio de los procedimientos previamente señalados a nivel

¹⁵⁵ En temas de fiscalidad ambiental, cabe hacer la diferenciación entre los tributos financieros y los no financieros o de ordenamiento. Los primeros responden a fines contributivos, mientras los segundos son instrumentos intervencionistas, los cuales se orientan principalmente a objetivos extra fiscales.

¹⁵⁶ Adrián Torrealba Navas, *op. cit.*

constitucional y, el carácter contributivo, ya que su destino es la financiación de los gastos públicos o las necesidades colectivas¹⁵⁷.

Entre otras de las características que se resaltan de la figura del tributo, se encuentran¹⁵⁸:

- Grava una determinada manifestación de capacidad económica.
- Constituye en la actualidad el más típico exponente de los ingresos de derecho público.
- Consiste por lo general en un recurso de carácter monetario, aunque surge la posibilidad de que en ocasiones consista en la entrega de ciertos bienes cuya naturaleza no sea pecuniaria.
- Se articula en un derecho de crédito y su correlativa obligación. De aquí que el deber principal del sujeto pasivo será el pago del tributo.
- Su finalidad esencial es la financiación del gasto público, sin que esto signifique que es su único fin; pues podría dirigirse también a satisfacer otros objetivos públicos.
- No constituye la sanción de un ilícito y no tiene alcance confiscatorio.

Según el artículo 4 del CNPT, el tributo se define como las prestaciones en dinero, ya sean impuestos, tasas o contribuciones especiales, que el Estado en ejercicio de su poder tributario, exige para el cumplimiento de sus fines.

La imposición de tributos por parte del Estado recae en una obligación *ex lege*; es decir, una obligación que tiene su origen en una ley. En este sentido, el artículo 5 del CNPT establece que, en cuestiones tributarias, solo la ley puede: “*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; [...]*”.

En conclusión, se comprende la figura del tributo como una prestación patrimonial coactiva de carácter económico, la cual se exige mediante ley por el Estado u otro ente público (sujeto activo) como titular de un derecho de crédito frente al contribuyente obligado (sujeto pasivo), con el fin esencial de satisfacer y financiar gastos públicos.

¹⁵⁷ Fernando Pérez Royo, *op. cit.*, 33.

¹⁵⁸ Juan Martín Queralt et al., *Curso de derecho financiero y tributario*, 79- 83.

La legislación costarricense clasifica los tipos de tributo en impuestos, tasas y contribuciones especiales. El artículo 4 del CNPT define cada uno de estos y de dicha definición se puede observar que la principal diferencia entre las tres categorías tributarias radica en el hecho generador o hecho imponible, entendido este como el conjunto de circunstancias que han sido prevista hipotéticamente en la norma cuya realización provoca el nacimiento de la obligación tributaria concreta.¹⁵⁹

Cabe destacar sobre la obligación tributaria, lo que señalan al respecto los artículos 11 y 31 del CNPT:

"Artículo 11: La obligación tributaria surge entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el hecho generador previsto en la ley; y constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales."

"Artículo 31: 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".

Tal obligación tributaria corresponde a la de pago. Así se observa entonces que, en el caso de impuesto, la obligación de pago nace como consecuencia de una determinada manifestación de capacidad económica, con independencia de cualquier actividad administrativa relacionada con el obligado.

Para el caso de las tasas, contrario a lo que pasa con el impuesto, la obligación de pago nace como consecuencia directa de una actividad administrativa que generará algún beneficio para el obligado, específicamente dicha actividad va a relacionarse con la prestación de un servicio público individualizado e inherente al Estado.

Por último, en el caso de las contribuciones especiales, el deber de pago también nace como consecuencia de la realización de determinadas actividades administrativas que van a generar un beneficio, como lo es el caso de las obras públicas y otras actividades estatales centralizadas o descentralizadas.

Adicionalmente, cabe mencionar el tema de las contribuciones parafiscales, las cuales corresponden a una categoría tributaria, que si bien no está establecida a nivel legal ha sido admitida por nuestra jurisprudencia como tal y el caso especial del canon. Más adelante se hará referencia amplia a cada una de estas categorías tributarias.

¹⁵⁹ Adrián Torrealba Navas, *op. cit.*

b. Extra fiscalidad de los tributos

Cabe recordar que la finalidad esencial de los tributos, en todas sus categorías, es el cumplimiento de los fines públicos por medio de la recaudación. Sin embargo y pese a que los tributos son considerados como el principal instrumento que tiene el Estado para el financiamiento de sus objetivos, la finalidad recaudatoria no es la única aceptable que puedan tener los tributos de conformidad con la doctrina moderna.

*“[...]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”.*¹⁶⁰

Normalmente, la finalidad de los tributos es el cumplimiento de los fines públicos por medio de la recaudación. Sin embargo, los tributos pueden tener diferentes finalidades, según las necesidades públicas que se requieran satisfacer, pueden redistribuir las riquezas, promover o disuadir un determinado comportamiento en la sociedad, entre otras. Dichos fines se conocen como la extra fiscalidad de los tributos, los cuales resultarán diferentes al fin recaudatorio.

Sobre la extra fiscalidad de los tributos, la doctrina ha señalado que se trata de una función promocional disuasoria para orientar determinados comportamientos humanos hacia metas convenientes para la comunidad político-social, en este sentido se señala que:

“[...] 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 imposables 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

¹⁶⁰ Adrián Torrealba Navas citado por González Espinoza José Pablo y Rodríguez Baerreon, Laura, *La Reforma Fiscal Verde en Costa Rica*, 56.

*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”.*¹⁶¹

Se resalta entonces la función que tienen los tributos ambientales como instrumentos legales empleados para la promoción o la disuasión de comportamientos encaminados al cumplimiento de los fines de protección medioambiental.

Adicionalmente a esta finalidad, a nivel de doctrina se ha desarrollado la teoría del doble dividendo de los tributos ambientales, según la cual los tributos ambientales tienen un doble objetivo o “dividendo”, el primero consiste en mejorar el medio ambiente y el segundo vendría a ser el de mejorar el sistema fiscal y utiliza la recaudación por medio de los tributos ambientales para reducir así las tarifas de otros tributos.

Al respecto, una explicación muy concisa y clara de dicha teoría se expone seguidamente:

*“Esta teoría hace referencia a la posibilidad de mejorar el medio ambiente – primer dividendo- y paralelamente mejorar el sistema fiscal – segundo dividendo – mediante la utilización de la recaudación de los tributos ambientales para reducir de las tarifas de las tarifas de tributos distorsionantes de la actividad económica, como lo son los impuestos que gravan el trabajo y el capital. Es decir, el doble dividendo de una reforma fiscal verde consiste en reducir la contaminación y el consumo contaminante, y al mismo tiempo obtener recursos financieros que permitan crear más empleos reduciendo las contribuciones sociales”.*¹⁶²

De conformidad con lo anterior, cabe indicar que no necesariamente la única finalidad de los tributos ambientales es la relativa con la protección ambiental. Al contrario, la instauración de dichos tributos puede llevar consigo otro tipo de finalidades pensadas como beneficiosas a nivel social.

En conclusión, si bien los tributos tienen como principal fin el obtener recursos económicos para afrontar el gasto público del Estado, dichos tributos pueden llegar a tener otros fines diferentes al principal, como en el caso de los instrumentos de fiscalidad ambiental, cuyo fin esencial es la conservación, preservación y protección del medio ambiente. Es aquí donde nacen los tributos ambientales.

c. Los tributos ambientales

¹⁶¹ José Pablo González Espinoza y Laura Rodríguez Berrón, *op. cit.*, 55.

¹⁶² José Pablo González Espinoza y Laura Rodríguez Berrón, *op. cit.*, 196

Los tributos ambientales constituyen una especie de los tributos con fines extra fiscales. A nivel doctrinal se suele distinguir una concepción amplia y una estricta de los tributos ambientales. Con respecto a la amplia, el concepto se refiere a todos los tributos relacionados con la protección del medio ambiente y la noción ambientalista puede derivar ya sea de la exigencia de una "contraprestación" por el disfrute del medio ambiente, una medida de compensación de los gastos destinados a protegerlo, un incentivo jurídico ambiental o el recurso financiero afectado para fines ambientales.¹⁶³

Por su parte, de acuerdo con la concepción estricta, los verdaderos tributos ambientales son aquellos en los cuales se ve afectada la estructura misma del tributo. El hecho generador de estos consiste en un comportamiento contaminante y sus elementos de cuantificación se relacionan con el costo ambiental provocado. Torrealba Navas señala que estos son los tributos de ordenamiento, extra fiscales, que constituyen en sí mismo un incentivo a la protección del medioambiente.¹⁶⁴

Según la concepción estricta de los tributos ambientales, se identifican las siguientes características de los mismos¹⁶⁵:

- Tienen una relación de eficacia inversamente proporcional con el fin recaudatorio. *“Ello no implica que no produzcan recaudación pues si el costo de reducción de la contaminación es alto y la elasticidad de la demanda es baja, el tributo será muy recaudatorio, y el efecto en la tutela del ambiente bajo; mientras que si el costo de reducción de la contaminación es bajo y la elasticidad de la demanda es alta (o una de las dos) el tributo será poco recaudatorio y el efecto en la tutela del ambiente alto”*.
- Son la traducción tributaria del principio "quien contamina paga". Se deben excluir de este principio figuras como los tributos cuyo único elemento ambiental es su afectación a un gasto pro-ambiente, las subvenciones y los beneficios fiscales, con algunas excepciones.
- Puede visualizarse la distinción con los denominados "elementos tributarios ambientales" presentes en tributos fiscales típicos.

¹⁶³ Adrián Torrealba Navas, *op. cit.*

¹⁶⁴ *Idem.*

¹⁶⁵ *Idem.*

Para la imposición de tributos ambientales, se debe tomar en cuenta tanto la motivación como el impacto que estos tengan sobre quienes contaminen. Sobre esto se ha manifestado:

*“En nuestra opinión, un tributo es ambiental si tiene capacidad para alterar las conductas de los agentes en un sentido favorable al medio ambiente y desde el lado del ingreso. La motivación del instrumento es importante, por consiguiente, pero no debe excluir como criterio adicional el análisis de su incidencia”.*¹⁶⁶

Las conductas o las actividades que tengan un impacto negativo en el medio ambiente, son las que conforman el hecho imponible de los tributos ambientales. Se considera entonces que los tributos ambientales, entendidos estos como aquellos cuya finalidad principal es servir a la conservación, protección y mejora del medio ambiente, pueden servir como un mecanismo para disuadir, en mayor o menor medida, tales conductas o actividades contaminantes ya que el contribuyente tiene dos opciones: abstenerse de realizar el hecho imponible o realizarlo y hacerle frente al pago del tributo.

Para Bokobo Moiche, el establecimiento de gravámenes ambientales tiene tres objetivos¹⁶⁷:

- La adecuada fijación de los precios con el objetivo de incorporar todos los costes ambientales externos habidos durante la totalidad del ciclo de vida de un producto ecológico, para que estos no se encuentren en desventaja competitiva con los demás productos.
- Servir como medios para la justa distribución de la carga económica de las políticas ambientales.
- Sufragar, al menos una parte de ciertos gastos concretos relacionados con el ambiente.

En conclusión, los tributos ambientales corresponden a prestaciones patrimoniales de carácter público y coactivo, los cuales pertenecen a la categoría de los tributos no financieros ya que se encuentran orientados no a la recaudación, sino al cumplimiento de finalidades extra fiscales de protección ambiental.

4.2. Consideraciones generales de las categorías tributarias

De conformidad con la legislación costarricense, los tributos se clasifican en tres categorías: impuestos, tasas y contribuciones especiales. Adicionalmente, surge el caso de las contribuciones parafiscales reconocidas por la jurisprudencia como una categoría tributaria y el caso especial del canon. Todos estos pueden tener una finalidad de protección ambiental; sin embargo, el hecho de no saber emplear

¹⁶⁶ Alberto Gago Rodríguez, Xavier Labandeira Villot y Miguel Rodríguez Méndez, *Imposición ambiental y reforma fiscal verde: Tendencias recientes y análisis de propuestas*, 7.

¹⁶⁷ Susana Bokobo Moiche, *Gravámenes e incentivos fiscales ambientales*, 79.

las denominaciones correctas a la hora de crear un tributo ambiental, puede llegar a distorsionar el régimen de los tributos ambientales existentes dentro del ordenamiento jurídico del país.

Por lo anterior, se considera oportuno proceder a delimitar cada categoría en virtud con el interés ambiental relacionada con esta investigación.

a. Impuesto

En primer lugar, se hará referencia al impuesto, este constituye la principal y más importante categoría tributaria y surge de la existencia de un hecho indicativo de una determinada capacidad económica.

A nivel normativo, en Costa Rica el impuesto se define en el artículo 4 del CNPT como *“el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente”*.

Por su parte, el artículo 2,2, c) de la Ley General Tributaria de España, define impuesto como *“los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente”*.

Para Torrealba Navas, la ausencia de una actividad pública en su hecho generador y su ligamen con un deber de solidaridad y un principio de independencia son las notas esenciales del concepto de impuesto.

En las anteriores dos definiciones dadas a nivel normativo, tanto en Costa Rica como en España, el autor mencionado señala que resulta evidente como en la primera se define claramente la nota relativa a la ausencia de una actividad pública y en la segunda, se percibe el ligamen del impuesto con un deber de solidaridad y un principio de independencia.

De acuerdo con lo mencionado por el mismo autor, el impuesto no necesariamente se debe ligar con un hecho generador que consista en manifestaciones de capacidad económica; sin embargo, esto se deriva del respeto que el impuesto debe tener del principio constitucional de capacidad tributaria. Cabe afirmar entonces que, si un impuesto no viene a gravar una determinada manifestación de capacidad económica, la consecuencia no será que este deje de ser impuesto, sino corre el riesgo de ser declarado inconstitucional.

Cabe precisar que para establecer impuestos únicamente se deben tomar en cuenta las manifestaciones de capacidad económica independientes de la actividad pública.

*“Así, podemos decir que los hechos generadores típicos de los impuestos son aquellos que consisten en la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes, la adquisición o gasto de la renta”.*¹⁶⁸

Con respecto a la clasificación de los diferentes tipos de impuestos, el catedrático Pérez Royo señala las siguientes clases¹⁶⁹:

- Impuestos directos e indirectos: son directos los que se aplican en función de un índice directo de capacidad económica, como por ejemplo la obtención de una renta o la posesión de un patrimonio y son indirectos los que se basan en un índice indirecto de capacidad económica como el consumo.
- Impuestos personales y reales: son personales aquellos cuyo hecho imponible solo puede ser establecido en relación con determinadas personas, por lo tanto, serán personales los impuestos que incluyen en su hecho imponible algún requisito relativo a la condición de los sujetos. Por su parte, los impuestos que se establecen sobre un elemento objetivo son reales y exigibles sin que consideren la condición de los sujetos.
- Impuestos subjetivos y objetivos: esta clasificación suele confundirse con la anterior, sin embargo la doctrina señala que deben mantenerse separados, en el tanto esta se refiere al hecho de que la regulación del impuesto tenga en cuenta las circunstancias personales del sujeto pasivo o no. Los subjetivos toman en cuenta dichas situaciones personales y los objetivos no las consideran.
- Impuestos instantáneos y periódicos: si se toma en consideración el elemento temporal del hecho imponible; es decir, el devengo, son impuestos instantáneos aquellos en los cuales el hecho imponible se agota con su propia realización y periódicos aquellos en donde el hecho imponible consiste y se prolonga en el tiempo.

Una vez analizado el impuesto de manera genérica, se puede señalar que el impuesto ambiental, también llamado impuesto ecológico, es el tributo cuyo hecho generador consistirá en la realización de una conducta o actividad considerada como contaminante del medio ambiente; es decir, que en alguna medida se lesione, se degrade o se le cause algún detrimento al medio ambiente y los recursos naturales.

¹⁶⁸ Adrián Torrealba Navas, *op. cit.*

¹⁶⁹ Fernando Pérez Royo, *op. cit.*,111-112.

Se evidencia como a diferencia de los impuestos comunes, donde lo que se grava es la capacidad contributiva, en los ecológicos se grava en razón de un hecho contaminante.

Ahora bien, las autoras del presente escrito comparten el criterio de Herrera Molina¹⁷⁰; pues consideran que los impuestos ambientales solo pueden gravar una conducta o actividad considerada como lícita dentro del ordenamiento jurídico, esto dado a que como ya se señaló, el impuesto no puede ser considerado como una sanción. El autor señala sobre los hechos ilícitos que:

*“Un impuesto ecológico que gravara tales conductas, equivaldría (respecto de aquellas hipótesis lógicamente comprendidas en el hecho imponible que constituyan infracciones o delitos) a una sanción de dudosa constitucionalidad por su carácter de objetivo y por incurrir en un bis in ídem. La inconstitucionalidad deriva además de una lesión innecesaria del principio de capacidad económica (si la conducta se sanciona no es preciso añadir una medida fiscal disuasoria) y – según un sector de la doctrina- una lesión del art. 45.3 CE que implícitamente excluye el abastecimiento de tributos ecológicos en los supuestos de conductas contaminantes más graves. Como advierte el profesor CALVO ORTEGA, si los tributos con fines fiscales gravan hechos ilícitos (calificados así por el ordenamiento) «estaremos en presencia de una sanción en sentido estricto o de medidas administrativas coactivas que con distinto nombre tratan de prevenir o resarcir conductas o hechos ilícitos. Pero en ningún caso en presencia de un tributo. Si lo que se pretende es que la comisión de un ilícito genere la obligación de resarcimiento hay que acudir al Derecho Sancionatorio y no al Derecho Tributario. Es aquel grupo normativo el que permite adecuar la culpabilidad del sujeto y la antijuridicidad de la acción»”.*¹⁷¹

Si se parte entonces de que el hecho imponible solo puede relacionarse con hechos lícitos, se le debe atender a la configuración adecuada de los supuestos de hecho de los impuestos ambientales¹⁷².

Entre los ejemplos de dichos supuestos, se halla la práctica de emisiones contaminantes, la producción de bienes cuyo consumo genera contaminación, la titularidad de instalaciones potencialmente contaminantes o el ejercicio de actividades potencialmente contaminantes¹⁷³. Se requiere analizar cada caso por concreto para determinar cuán tan factible resulta la imposición sobre cada una de estas conductas o actividades contaminantes.

¹⁷⁰ Pedro M. Herrera Molina. Derecho Tributario Ambiental: La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario, 65-66.

¹⁷¹ *Idem.*

¹⁷² En caso de ser un hecho ilícito, el derecho ambiental se junta con las disposiciones del Derecho Penal para así dar lugar al Derecho Penal Ambiental en donde se regulan y sancionan las acciones que tienen algún impacto o daño directo sobre el medio ambiente y otros bienes jurídicos relacionados.

¹⁷³ Pedro M. Herrera Molina. *op. cit.*, 70

Con respecto a la base imponible de los impuestos ambientales, esta debe ser proporcional a la medida del daño ambiental generado por la conducta o la actividad que se pretenda disuadir. El sujeto pasivo, debería ser entonces el sujeto que realice dicha conducta o actividad.

Se entenderán como impuestos ambientales, aquellos cuyo hecho generador sea la realización de conductas o actividades que, de manera directa o indirecta, deterioren en alguna medida el medio ambiente, esto únicamente se aplica dentro del ámbito de la licitud o conforme como lo que se conoce como “contaminación permitida”.

b. Tasa

De acuerdo con las categorías tributarias, se procederá ahora a hacer referencia a las tasas y específicamente las tasas ambientales.

La ciencia de la Hacienda clásica definió la tasa como el instrumento tributario adecuado para la financiación del coste corriente de los servicios públicos de carácter divisible; es decir, con beneficiarios directos.¹⁷⁴

En este sentido, el hecho imponible de la tasa tiene como elemento central la efectiva prestación de un servicio público; por lo tanto, lo pagado se relaciona con la financiación del coste de dicho servicio y esto significa que las tasas a diferencia de los impuestos, se inspiran en el principio del beneficio¹⁷⁵.

De conformidad con el artículo 4 del CNPT, la Tasa se define como:

“Tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente; y cuyo producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye la razón de ser de la obligación. No es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado”.

Como se puede observar, la definición de la tasa establecida en la normativa citada se limita a la prestación de servicios públicos por parte del Estado y deja a un lado el uso o la explotación de bienes de dominio público a diferencia de otras legislaciones, como por ejemplo la española. En Costa Rica, se utiliza el término “canon” para referirse a dicha prestación.

¹⁷⁴ Fernando Pérez Royo, *op. cit.*, 113.

¹⁷⁵ *Idem.*

Así, el artículo 2,2, c) de la Ley General Tributaria de España, define el concepto de tasa de la siguiente manera:

“a) Tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado”.

El concepto de tasa establecido en la normativa costarricense se diferencia del concepto que se sigue en España; pues la tasa en Costa Rica únicamente se refiere a la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado; mientras que en España se utiliza el concepto para referirse no solo a la prestación de un servicio público sino también a la utilización de bienes de dominio público. Cabe aclarar que la legislación y jurisprudencia costarricense utiliza la figura del canon, la cual se desarrollará más adelante, para referirse a este último punto relativo a los bienes de dominio público.

Es importante señalar que la principal diferencia existente entre los impuestos y las tasas radica en la presencia de una actividad pública que genere un beneficio al obligado a pagar la tasa; es decir, las tasas tienen relación directa con determinada actividad individualizable por parte de la Administración.

Además, cabe resaltar el hecho de que lo pagado por concepto de tasa solo debe utilizarse para brindar el servicio específico; por lo tanto, se indica que esta debe tener como fin exclusivo las necesidades financieras del servicio correspondiente prestado por el Estado. Consecuentemente, se encuentran excluidos de la definición de tasa, las contraprestaciones recibidas por pago de servicios que no son inherentes al Estado.

Por su parte, la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, en reiterada jurisprudencia ha delimitado la noción de la tasa definiéndola como:

“[...] V. ingreso que se paga al Estado -lato sensu-, como retribución de un servicio público que de él se recibe. Ese criterio ha servido para delimitarla del "impuesto", en el cual no existe contraprestación. Se liga así a la tasa con el pago de un servicio, y éste a su vez como algo útil al sujeto que lo recibe y lo paga. El tributo se cobra porque existe una ley que define el deber de pagarlo, y se aplica a todo sujeto que se encuentre en el presupuesto de hecho tipificado, y es que este elemento de la tipificación legal que es

*fundamental en la teoría de la relación jurídica tributaria, también lo es para la definición de la tasa”.*¹⁷⁶

Sobre la tasa ambiental cabe indicar que dado que se vincula con una actividad administrativa encaminada a la prestación de un servicio público individualizado, el elemento ambiental presente en el hecho imponible será el carácter ecológico del servicio.

Siempre que, por motivos de protección medioambiental, se implementen nuevos servicios obligatorios que sean de un costo elevado y deban ser financiados mediante tasas, *“el sujeto contaminante percibirá los costes ambientales de su conducta y recibirá un incentivo a modificarla. Esto dotará a la tasa en su conjunto de una finalidad extrafiscal o de ordenamiento”.*¹⁷⁷

A nivel municipal el uso de las tasas como mecanismo de protección medioambiental tiene particularmente un amplio espacio de crecimiento en Costa Rica y, en virtud de esto, resulta necesario delimitar nuevas modalidades de hecho generador para la configuración de tasas ambientales¹⁷⁸.

Sobre la configuración de tasas ambientales a nivel municipal, se puede destacar el dictamen de la Procuraduría General de la República número C-147-2016, el cual indica:

*“[...] es necesario recordar conforme a los artículos 168 y 170 de nuestra Constitución Política, las Municipalidades, en tanto entes autónomos, se les otorga la competencia para administrar los intereses y servicios locales. Además, ostentan potestad tributaria que deriva de la relación de los artículos 121 inciso 13) y 170 de la Constitución Política, misma que se desarrolla en el artículo 74 del Código Municipal. Precisamente, en el ejercicio de esta potestad tributaria, las entidades municipales pueden crear sus propios tributos, así como ejercer las competencias tributarias de control, verificación, fiscalización y recaudación de los mismos, y dentro de tales tributos, se encuentran las tasas municipales por la prestación efectiva o potencial de servicios”.*¹⁷⁹

Así, los entes municipalidades ostentan la potestad normativa para el establecimiento de tasas, las cuales podrían destinarse a la prestación de servicios para proteger el medio ambiente. Algunos ejemplos de lo anterior son los servicios de alumbrado público que utilicen energías renovables, la recolección, el transporte y el tratamiento de residuos que gire en torno a políticas de reciclaje y de adecuado manejo de estos, entre otros aspectos.

¹⁷⁶ Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica, resolución número 158-F-1991.

¹⁷⁷ Pedro M. Herrera Molina. *op. cit.*, 78-79.

¹⁷⁸ Adrián Torrealba Navas, *Derecho Tributario: Parte General. Tomo I. Principios Generales y Derecho Tributario Material.*

¹⁷⁹ Procuraduría General de la República, dictamen N. C-147-2016.

c. Contribución especial

Con respecto a las contribuciones especiales, cabe señalar que según el artículo 4 del CNPT, estas se definen como:

“Contribución especial es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales, ejercidas en forma descentralizada o no; y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o de las actividades que constituyen la razón de ser de la obligación”.

Por su parte, en el numeral 2,2, b) de la Ley General Tributaria de España, se definen de la siguiente manera:

“b) Contribuciones especiales son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos”.

Del análisis de la doctrina, se destaca lo señalado por el autor Pérez Royo al definir que las contribuciones especiales son los tributos que se establecen para el financiamiento de actividades o actuaciones de la Administración, cuando se traten de gastos de inversión y no gastos corrientes, así cita:

“Pero se trata, no ya de sufragar gastos corrientes, sino gastos de inversión. Bien sea que esta inversión se materialice en obras públicas o en el establecimiento o ampliación de servicios. En ambos casos es posible identificar a los beneficiarios de dichos gastos y repartir entre ellos el coste de la inversión o de parte de ella, puesto que, aunque existan unos sujetos especialmente beneficiados, la inversión aprovecha al conjunto de la colectividad”.

Existen tres elementos que normalmente deben considerarse a la hora de fijar una contribución especial, estos son: costo total de la obra, parte de la obra a financiar con impuestos y parte a financiar con contribuciones especiales y criterio de reparto entre los beneficiarios del porcentaje del costo total a financiar con contribuciones especiales¹⁸⁰.

Con respecto al hecho generador de la contribución especial: *“no consiste en la prestación de un servicio exclusivo al particular, sino en la obtención por parte de éste de un beneficio particular o de un aumento de valor de sus bienes, como consecuencia de la realización de obras públicas o del*

¹⁸⁰ Adrián Torrealba Navas, *op. cit.*

*establecimiento (por primera vez) o ampliación de servicios públicos que reportan, al mismo tiempo, beneficios colectivos o difusos”.*¹⁸¹

La justificación para imponer una contribución especial, debe determinarse por la existencia de un beneficio que se le asigne a un grupo determinado. Este beneficio debe ser objetivable, real, concreto y actual.¹⁸²

Dado que el fundamento de las contribuciones especiales es la existencia de un beneficio en favor del contribuyente, parte de la doctrina considera que las contribuciones especiales ambientales se tratan de contribuciones especiales denominadas “negativas”; pues estas gravan determinadas actividades que si bien son legales o permitidas por el ordenamiento jurídico, se consideran como actividades contaminantes del medio ambiente.

En este sentido, la contribución especial ambiental grava una actividad contaminante que perjudica a un grupo de individuos; por lo tanto, se indica que en lugar de un beneficio, se produce un perjuicio especial. Al respecto, Torrealba Navas señala que la doctrina¹⁸³ se ha cuestionado si la contribución especial negativa con fines ambientales puede ser implementada como la figura clásica. Al respecto señala: *“Se trata de cantidades que se exigen para financiar una obra pública o el establecimiento de un servicio público necesario para contrarrestar un riesgo ambiental creado en especial por el sujeto pasivo. El problema planteado es que no parecería adecuarse esta figura con el concepto de ventaja que recibe el sujeto pasivo de una contribución especial tradicional. Se observa, sin embargo, que sí hay cierta ventaja: la obra o servicio implica un beneficio para el contribuyente en relación con el cumplimiento de la normativa ambiental y el riesgo de incurrir en responsabilidad por daños ambientales. De ahí que resulta incluso similar a la tradicional contribución especial por servicios contra incendios (bomberos) a cargo de las compañías aseguradoras”.*¹⁸⁴

Este autor considera que las contribuciones especiales ambientales sí pueden llegar a otorgar ciertos beneficios y no simplemente ser un “perjuicio especial”.

¹⁸¹ Adrián Torrealba Navas, *op. cit.*

¹⁸² José Pablo González Espinoza y Laura Rodríguez Berrón, *op. cit.*, 94

¹⁸³ Pedro M. Herrera Molina citado por Adrián Torrealba Navas, *Derecho Tributario: Parte General. Tomo 1. Principios Generales y Derecho Tributario Material*

¹⁸⁴ Adrián Torrealba Navas, *op. cit.*

d. Contribución parafiscal

Tal como se mencionó anteriormente, a pesar de que las contribuciones parafiscales no se encuentran definidas a nivel legal como parte de las categorías tributarias, las mismas se han admitido como tales por la jurisprudencia costarricense.

Las contribuciones parafiscales también llamadas exacciones parafiscales, corresponden a figuras tributarias cuya característica principal atañe a que al ser estas prestaciones coactivas que vienen a incidir sobre el patrimonio del contribuyente, se separan del régimen general previsto para el sistema tributario, ya sea porque una disposición de rango inferior a la Ley lo establece, o bien, se gestionan fuera de la órbita de la Administración Financiera o lo recaudado no se integra en los presupuestos generales y se destina a cubrir un gasto determinado.¹⁸⁵

Con respecto a esta figura, la Sala Constitucional ha manifestado lo siguiente:

“La misma doctrina del Derecho Financiero define la figura como "tributos establecidos en favor de entes públicos o semipúblicos, económicos o sociales, para asegurar su financiación autónoma". Quiere decir, lo anterior, que la contribución parafiscal no constituye una figura distinta de la tributación general. [...]

Las características del tributo son las ordinarias, pues los aportes son establecidos por el Estado en el ejercicio de su poder de imperio, se aplican coactivamente y son de observancia obligatoria y la doctrina del Derecho Financiero opina que la parafiscalidad se incluye en la categoría de las contribuciones especiales, "por tratarse de prestaciones obligatorias debidas en razón de beneficios individuales o de grupos, derivados de especiales actividades del Estado".¹⁸⁶

En la sentencia citada se enmarca las contribuciones parafiscales dentro de las contribuciones especiales. En ese mismo sentido, la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia ha establecido que las contribuciones parafiscales corresponden a una modalidad de la contribución especial, a la cual hace referencia el artículo 4 del CNPT:

“Las contribuciones parafiscales. Dentro de la clasificación tripartita de los tributos que establece el artículo 4 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, categorización más aceptada por la doctrina, se encuentra la contribución especial. Dicho numeral la define como “...el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales,

¹⁸⁵ Adrián Torrealba Navas, *op. cit.*

¹⁸⁶ Sala Constitucional, No. 4785-93.

ejercidas en forma descentralizadas o no; cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o de las actividades que constituyen la razón de ser de la obligación”. Se trata, entonces, de una prestación dineraria obligatoria a favor de un ente público, con ocasión de una obra o actividad especial realizada por éste con fines de utilidad pública. Dentro de las diferentes contribuciones especiales que pueden existir, en lo que interesa al caso, destacan las establecidas con fines económicos y sociales, conocidas también en forma genérica como contribuciones parafiscales, en razón de que si bien son impuestas por el Estado en ejercicio de su potestad tributaria, no figuran en su presupuesto general”.¹⁸⁷

Por su parte, la Procuraduría General de la República en su dictamen número C-080-96 reprodujo la siguiente definición de contribución especial ofrecida por el jurista español Adolfo Carretero Pérez:

“Las contribuciones parafiscales reciben las más variadas designaciones en el derecho positivo, tales como tasa, contribuciones, aportes, cuotas, cotizaciones, retribuciones, derechos, caros, etc., y si bien son impuestas por el Estado, no figuran en el presupuesto general, de ahí el término de “parafiscalidad”. También la diferencia se presenta no solamente en la forma, en cuanto a su pertenencia o no al presupuesto del Estado, como se ha indicado en las consideraciones anteriores, sino también se presenta otra sustancial ya que los tributos parafiscales “no suponen sólo un simple proceso de afectación de ingresos coactivos, sino que difieren de los impuestos en sus circunstancias económicas, porque no se proponen actuar la justicia tributaria y no tienen en cuenta la capacidad de pago del sujeto pasivo [...] pues en los tributos fiscales, cuando el sujeto pasivo obtiene una ventaja individualizada paga una tasa, y si es indivisible, paga un impuesto. Entre ambos términos hay una zona difuminada; las ventajas que un grupo social encuadrado en el ámbito de acción de un ente administrativo puede obtener y este tipo de utilidad está compensada en la parafiscalización, contribuyéndose no por la capacidad económica, sino por la pertenencia a un grupo. Con arreglo a estas notas negativas, los tributos parafiscales se pueden caracterizar como tributos extrapresupuestarios, extrafiscales (que no se rigen por las reglas generales de recaudación y empleo de tributos fiscales) y afectados necesariamente a un fin público.” (Carretero Pérez; Adolfo; Derecho Financiero; pc. 360.) [...]”

De conformidad con Torrealba Navas, se ha denunciado que la parafiscalidad, por las desviaciones respecto del régimen general de los tributos que implica, trae indudables vicios o riesgos de inconstitucionalidad con respecto a los distintos principios constitucionales. Como ejemplo de lo anterior, este autor señala que en la doctrina transcrita en el dictamen citado puede notarse la aceptación de que esta figura sea separada de los principios de justicia tributaria, en este sentido señala:

“Como puede verse, implícitamente se acepta como un rasgo intrínseco de una figura parafiscal el que se separe de principios constitucionales de justicia tributaria material, como la capacidad de pago o contributiva. Por esta vía, se termina aceptando, entonces, la legitimidad de una figura que grava no en función de la capacidad de pago ni en

¹⁸⁷ Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Sentencia No. 00731-07.

función de una ventaja individual obtenida, sino en función de la mera pertenencia a un grupo. De este modo, se abre el espacio para un conjunto de figuras tributarias a las que se les reserva el privilegio de no respetar los principios constitucionales de justicia tributaria, sin que se vislumbre un fundamento claro para ello.

Esta concepción de la parafiscalidad debe ser descartada en un Estado de Derecho, por lo que existe la tendencia moderna de admitir la figura de la exacción o contribución parafiscal como una modalidad más de tributo, con sus particularidades”.¹⁸⁸

En síntesis, las contribuciones parafiscales corresponden a verdaderos tributos. Además de ser prestaciones coactivas que se separan del régimen general del sistema tributario, cabe indicar que otros de sus rasgos característicos son: poseen naturaleza jurídica tributaria, pueden ser gestionadas fuera del ámbito de la Administración Tributaria, su recaudación se orienta a financiar objetivos específicos; por lo tanto, no se incluye dentro de los presupuestos ordinarios o extraordinarios del Estado y su ingreso se dirige por medio de cajas especiales.¹⁸⁹

e. Canon

La delimitación de la figura jurídica del canon resulta muy difícil al ser una figura ampliamente controvertida, por tanto, se hará referencia a esta mediante un análisis jurisprudencial para definir lo que se ha interpretado en Costa Rica en relación con la misma.

“Para el ordenamiento jurídico costarricense, el canon consiste en la obligación dineraria que los concesionarios deben pagar por la prestación de servicios públicos o el uso o aprovechamiento de bienes de dominio público. Así, existen en nuestro ordenamiento jurídico, el canon de regulación de ARESEP, el canon de minas y canteras, el canon ambiental por vertidos y el canon de zona marítimo-terrestre, por citar algunos ejemplos”.¹⁹⁰

¹⁸⁸ Adrián Torrealba Navas, *op. cit.*

¹⁸⁹ Diane Marie Robert Magnin y Falcón y Andrea Carvajal Lizano, *Análisis de las cargas sociales desde una perspectiva tributaria* (Tesis de graduación para el grado de licenciatura en Derecho. Campus Rodrigo Facio: Universidad de Costa Rica, 2005), 38.

¹⁹⁰ Sophia Murillo López y Santiago Rojas Carro, *Análisis tributario de las prestaciones económicas previstas en la ley general de telecomunicaciones* (Tesis de graduación para el grado de licenciatura en Derecho. Campus Rodrigo Facio: Universidad de Costa Rica, 2011), 37.

Jurisprudencialmente se ha dicho que el canon es una figura que se diferencia de las demás categorías tributarias; pues se trata de una contraprestación por el uso o aprovechamiento de un bien de dominio público y, por lo tanto, al ser una figura que no se acopla a dichas categorías y no guarda las particularidades propias de las mismas, no puede ubicarse dentro de la clasificación contenida en el artículo 4 del CNPT.

Al respecto, la Sala Constitucional en la resolución No. 9170-2006 analiza la figura del canon y la desliga por su naturaleza de las categorías tributarias.

*“El canon, como la contraprestación a cargo del particular, por el uso o aprovechamiento de un bien de dominio público, ciertamente escapa al concepto de tributo, que es una imposición por parte del Estado, sin promesa o garantía de que el particular reciba en forma clara y directa un beneficio por ello. Así, tributo y canon son dos conceptos muy diferentes. Los principios esbozados en materia tributaria se aplican a los tributos, pero no al canon. Por ello para la resolución de este asunto es de fundamental importancia clasificar el tipo de obligación pecuniaria que se impugna, por cuanto de esa diferenciación dependerá su constitucionalidad o no”.*¹⁹¹

Adicionalmente, la Sala continúa refiriéndose a la distinción existente entre tributos y canon. En tesis de la Sala:

“Cuando se está frente a un tributo -sean impuestos, tasas o contribuciones especiales- la relación entre el administrado (llamado contribuyente) y la Administración se da en virtud del ejercicio de la potestad tributaria y no media contrato alguno. Asimismo, el contribuyente no recibe una contraprestación directa por el pago del tributo más que el derecho al buen funcionamiento de las funciones y servicios públicos. Por su parte, cuando de lo que se trata es del cobro de un canon, la relación entre el administrado y la Administración se da en virtud de un contrato, recibiendo aquél la concesión o el permiso de utilizar y/o explotar un bien de dominio público a cambio de una contraprestación en dinero denominada canon.

Esa obligación pecuniaria es cobrada por la Administración no sólo en virtud de que se está aprovechando un bien público sino en virtud de los gastos en que debe incurrir ésta para velar por el buen uso de ese bien. De esta forma, las concesiones y permisos otorgados por la Administración a los administrados viene aparejada a la obligación de éstos de pagar una determinada suma pecuniaria, obligación que la doctrina le llama canon. Por ello, ni el canon es un tributo, ni los principios constitucionales en materia tributaria le son aplicables, el canon no es un tributo y como tal, se sale de la previsión y garantía que tradicionalmente se otorga en relación con aquéllos. La

¹⁹¹Sala Constitucional, resolución No. 9170-2006.

relación jurídica que se establece cuando media una concesión o un permiso es más una relación bilateral, es una la Administración Concedente y uno el Concesionario o Permisionario, por ello generalmente se firma un contrato o se dicta un acto administrativo particular. La relación jurídica que se establece cuando el Estado hace uso de su potestad tributaria es una relación que involucra en general a todos los administrados. En síntesis son tres las diferencias que se pueden establecer entre un tributo y un canon, aunque ambas son obligaciones pecuniarias exigidas por la Administración, primero el cobro de un tributo se da en virtud del ejercicio de una potestad de imperio y el cobro de un canon en virtud de una concesión o permiso, por lo tanto se obliga a quien solicita voluntariamente la concesión o el permiso; segundo en virtud de que el obligado tributario es una generalidad de administrados, para el cobro de un tributo no es necesario suscribir un contrato, situación diferente al concesionario o permisionario, donde se establece una relación bilateral con la Administración, por lo cual generalmente se firma un contrato o se da el otorgamiento de un permiso; y tercero el administrado que paga un tributo no lo hace en virtud de una contraprestación sino por el deber de contribuir a las cargas públicas, en cambio, el administrado que paga un canon lo hace en virtud de que a cambio recibe el derecho de uso y/o aprovechamiento de un bien de dominio público. Dicho todo lo anterior, se analiza si efectivamente la obligación pecuniaria creada en el Reglamento impugnado constituye un canon".¹⁹² (El resaltado no es del original)

Tales diferencias también las reconoce la Procuraduría General de la República. Así, en el dictamen 073-2016 del 13 de abril de 2016, se señala que la figura jurídica del canon no tiene naturaleza tributaria y puede claramente diferenciarse del tributo por las siguientes características: *“En este sentido, se han destacado 3 características principales de la figura jurídica del canon, que la distinguen muy claramente del tributo:*

- a. El canon es una obligación pecuniaria que nace con ocasión de una actividad administrativa, sea esta el otorgamiento de una concesión o de un permiso.*
- b. En el caso del canon generalmente la obligación pecuniaria se constituye a través de la suscripción de un convenio o contrato de concesión o del acto de otorgamiento de una licencia o permiso a una determinada persona.*
- c. En el canon se paga para recibir el derecho de aprovechamiento o uso de un bien – material o inmaterial- de naturaleza pública”.¹⁹³*

Adicionalmente, cabe mencionar el dictamen C-281-2008 del 14 de agosto de 2008, en donde la Procuraduría se refiere a la naturaleza del canon. Al respecto señala que existen múltiples utilidades del término “canon” las cuales permiten realizar valoraciones desde diferentes posiciones; sin embargo, el uso más difundido del mismo se relaciona con el dominio público. En ese sentido, *“el canon es una obligación*

¹⁹² Sala Constitucional, resolución No. 9170-2006.

¹⁹³ Procuraduría General de la República, dictamen No. 073-2016.

*pecuniaria establecida por la ley, con el objeto de proporcionar recursos a partir de la utilización o aprovechamiento de un bien público -el cual puede ser material o inmaterial-. Esta contraprestación se constituye en una obligación dineraria en la que un determinado sujeto se ve constreñido a honrarla por encontrarse en una posición determinada (concesionario, usuario, regulado, etc.) consecuencia de una actuación administrativa: el otorgamiento de la concesión de dominio público o de servicio público, la prestación de un servicio, la sujeción a la función de regulación. El canon no es expresión de la potestad tributaria del Estado y, por ende, no está sometido al régimen jurídico correspondiente”.*¹⁹⁴

De lo anterior se desprenden las siguientes particularidades del canon:

- No es una especie tributaria.
- Corresponde a la contraprestación que se paga por el permiso o concesión para utilizar o explotar un bien de dominio público.
- En canon surge de un contrato entre el administrado y la Administración, mediante el cual el administrado recibe de la Administración la concesión o el permiso de utilizar o explotar un bien de dominio público a cambio de una contraprestación en dinero.
- No es una especie tributaria y por lo tanto no le son aplicables los principios constitucionales en materia tributaria.
- El canon obliga solo a quien solicita voluntariamente el permiso o concesión
- El pago del canon genera el derecho al uso y aprovechamiento de un determinado bien de dominio público.

Para concluir, la legislación costarricense tradicionalmente ha optado por seguir la postura más generalizada en torno a la definición del concepto de tributo y su clasificación tripartita: impuestos, tasas y contribuciones especiales, clasificación que se encuentra establecida en la ley como sigue:

4.3. Incentivos fiscales de carácter ambiental

a. Generalidades de los incentivos fiscales

Cabe señalar que la protección fiscal del medio ambiente no solo puede instrumentarse mediante el establecimiento de los tributos ambientales, sino también se puede efectuar mediante la introducción de

¹⁹⁴ Procuraduría General de la República, dictamen N. C-281-2008.

elementos ambientales en los tributos ordinarios¹⁹⁵. Según señala Herrera Molina, estos elementos pueden tener los siguientes efectos sobre los tributos:

- Afectar cualquiera de los aspectos que integran la estructura del tributo como por ejemplo el hecho imponible, los sujetos pasivos, los elementos de cuantificación del tributo, entre otros.
- Relacionarse con la gestión del tributo.
- Otorgar un trato favorable para determinados supuestos.
- Introducir un mayor gravamen para ciertos productos.
- Convertir tributos comunes en tributos ambientales en la medida en que predominen los elementos ambientales en la estructura del tributo.

Según la línea de este autor, se pueden distinguir entre dos grandes grupos de elementos tributarios, los cuales son:

*“[...] aquellos que introducen una quiebra en la estructura normal del tributo con el fin de crear incentivos, y aquellos otros que protegen el medio ambiente al tiempo que consiguen la plena realización del principio de capacidad económica [...]. Las primeras medidas constituyen una opción política del legislador que debe someterse a un control de proporcionalidad; las segundas resultan obligadas, aunque puede existir un margen para determinar su concreta configuración”.*¹⁹⁶

Por motivo de lo anterior resulta claro que, de forma paralela a los tributos ambientales, los incentivos fiscales como elementos de carácter ambiental¹⁹⁷ corresponden a otro tipo de instrumentos tributarios que deben implementarse en virtud de las políticas fiscales actuales de sostenibilidad ambiental.

Según un informe publicado por la CEPAL, los incentivos fiscales constituyen *“instrumentos por medio de los cuales se pretende afectar el comportamiento de los actores económicos a un costo fiscal*

¹⁹⁵ Pedro M. Herrera Molina. *op. cit.*, 129

¹⁹⁶ Pedro M. Herrera Molina. *op. cit.*, 129

¹⁹⁷ Se considera necesario aclarar que, para efectos de la presente investigación, se utilizarán como sinónimos los conceptos de incentivos y beneficios fiscales y se entenderán estos como los instrumentos que tienen la función de ser estímulos para promover una determinada conducta o actividad

limitado”¹⁹⁸. Estos pueden clasificarse mediante diferentes criterios, ya sea de acuerdo con su objetivo, la técnica tributaria aplicada o los impuestos sobre los que recae.¹⁹⁹ En este aspecto:

- Según el objetivo que persiguen los incentivos pueden clasificarse como: generales, localización (un ejemplo son los aplicados en los regímenes de Zonas Francas) y sectoriales (aplicados sobre un sector específico como por ejemplo energía, turismo, minería, agricultura, entre otros).
- Según la técnica tributaria, estos pueden establecerse como exenciones, deducciones, créditos, tasas reducidas, diferimientos y contratos de estabilidad tributaria.
- Según los impuestos utilizados, puede ser sobre el Impuesto a la Reta o Ventas, aranceles al Comercio Exterior, Selectivos al Consumo, entre otros.

La instauración de incentivos fiscales en un determinado sistema tributario, puede responder a la gran variedad de objetivos que se pretendan alcanzar de conformidad con las políticas públicas. Entre estos objetivos, se puede encontrar su uso para la protección medioambiental, entre muchos otros como lo son: la búsqueda del desarrollo de comunidades o regiones, la promoción de exportaciones, la industrialización, la generación de empleos, la transferencia de tecnología, la diversificación de la estructura económica y la formación de capital humano, entre otros²⁰⁰. Tales objetivos deben encontrarse de manera explícita en la estructura de los incentivos, *“de manera tal que se pueda medir su efectividad en términos de costos para el resto de la sociedad”*.²⁰¹

Como se puede observar, la razón principal por la que se crean los incentivos fiscales es responder a una finalidad extra fiscal y el propósito de estos recaerá en el establecimiento de un estímulo que promueva determinadas conductas o actividades.

Con respecto a los beneficios fiscales de carácter ambiental, estos pueden definirse como:

“[...] tratamientos tributarios excepcionales, en el sentido de que constituyen una excepción respecto de los tratamientos tributarios ordinarios. Por medio de ellos la Administración tributaria deja de percibir determinadas cantidades para promocionar determinadas conductas o actitudes ecológicas o favorables con el medio ambiente. En

¹⁹⁸ Juan Pablo Jiménez y Andrea Podestá, “Inversión, incentivos fiscales y gastos tributarios en América Latina” *Revista: CEPAL - Serie Macroeconomía del desarrollo No. 77*. (Santiago de Chile: editorial CEPAL, 2009).

¹⁹⁹ Michel Jorratt, “Incentivos Tributarios a la Inversión en América Latina”. (CEPAL, 2012). Disponible en: http://www.cepal.org/ofilac/noticias/paginas/3/43813/Jorratt_Incentivos_Tributarios_a_la_Inversi%C3%B3n_en_Am%C3%A9rica_Latina.pdf Consultado el 21 de junio de 2017 a las 17:46

²⁰⁰ Juan Pablo Jiménez y Andrea Podestá, *op. cit.*

²⁰¹ *Idem.*

*este sentido pueden ejercer una influencia considerable sobre los hábitos de consumo y de comportamiento”.*²⁰²

Así, los incentivos fiscales ambientales son instrumentos que permiten la promoción y la compensación para realizar ciertas prácticas, comportamientos y actividades relacionadas con la conservación medioambiental; por lo tanto, se considera fundamental diseñar el instrumento de tal manera que este pueda lograr el impacto positivo deseado a nivel ambiental, siempre en armonía con el resto del sistema tributario.

*“Es importante entonces que exista coordinación y coherencia en materia de tributos e incentivos ambientales entre la política macroeconómica del país en general, la política fiscal y la política ambiental; de lo contrario, la efectividad y resultados de las nuevas figuras que se introduzcan no serán positivas, ya que se necesita una visión integral que tome en cuenta los distintos elementos que entran en juego”.*²⁰³

Dentro de esta coordinación, cabe resaltar la necesidad de que estos instrumentos fiscales se encuentren en apego con los principios constitucionales de justicia ambiental mencionados en capítulos anteriores.

En atención al principio de legalidad, resulta necesaria la existencia de una ley que establezca los incentivos. Por su parte, en atención al principio de capacidad económica y los demás principios materiales, las finalidades extra fiscales que motivan los incentivos, no deben ser arbitrarias y, por el contrario, deben ser compatibles con los valores del ordenamiento jurídico, *“en base a los cuales se admite excepcionalmente una desviación respecto de las exigencias de la igualdad y de la capacidad económica”.*²⁰⁴

b. Las exenciones tributarias

Una vez analizadas las diferentes técnicas que pueden utilizarse como incentivos fiscales, se procederá a nombrar primero el caso de las exenciones tributarias.

Torrealba Navas se refiere a la existencia de una discusión en doctrina sobre el vínculo entre los conceptos de beneficios fiscales y exenciones. A criterio de las autoras de este estudio, parece conveniente comentar al respecto con el fin de ubicar las diferentes técnicas de incentivos objeto principal de estudio

²⁰² Susana Bokobo Moiche, *op. cit.*, 127.

²⁰³ José Pablo González Espinoza y Laura Rodríguez Berrón, *op. cit.*, 90.

²⁰⁴ Fernando Pérez Royo, *op. cit.*, 137.

en el presente trabajo de investigación y las cuales se pretenden aplicar con el fin de reducir las emisiones de carbono provenientes del uso de combustibles fósiles en el sector transporte.

La discusión se centra en tres posiciones distintas. En primer lugar, se ubican los autores que establecen que el concepto de exención debe ser entendido como un concepto distinto al de los beneficios fiscales; en segundo lugar, están quienes entienden el concepto de beneficio fiscal como inclusivo del de exención, pero más amplio que este y, por último, se encuentran los autores que señalan que los beneficios fiscales son una modalidad de exención.²⁰⁵

La doctrina que adopta la primera posición y distingue los conceptos, señala que se está ante una exención cuando se produce el hecho imponible, pero se suprime por completo la obligación tributaria o bien, no nace y ante un beneficio tributario cuando la obligación tributaria sí nace pero es minorada.²⁰⁶ Al respecto cita Torrealba Navas: *“A mi juicio, esta distinción es puramente terminológica y coincide con la doctrina que distingue entre exenciones totales y parciales”*.

Con respecto a la perspectiva jurídica que concibe los beneficios fiscales como un concepto más amplio pero inclusivo al concepto de exención, parte de la doctrina señala la existencia de dos tipos de beneficios fiscales: los que exoneran de la obligación tributaria y los que actúan sobre los elementos de cuantificación, ya sea reducciones de la base imponible o deducciones de la cuota.²⁰⁷ Otra concepción más amplia, admite que el concepto de beneficios fiscales puede estar referido a una gran variedad de instrumentos tributarios como lo son las exenciones, desgravaciones, reducciones, bonificaciones, deducciones, reembolsos, reintegros, liberaciones de pagos, entre otros.²⁰⁸

Por último, la doctrina que comparte el criterio de entender el beneficio fiscal como una modalidad de exención, considera los beneficios fiscales en sentido estricto como mecanismos de estímulos mediante instrumentos desgravatorios del tributo. A su vez, esta señala que las exenciones no son solo los instrumentos mediante los cuales se determina el incumplimiento total de la obligación propia del tributo,

²⁰⁵ Adrián Torrealba Navas, *op. cit.*

²⁰⁶ La doctrina mayoritaria argentina sigue la concepción que considera como conceptos separados el de beneficios tributarios y el de exenciones.

²⁰⁷ María Teresa Soler Roch autora citada por Adrián Torrealba Navas, *op. cit.*

²⁰⁸ Fernando Pérez Royo y A. Codevilla son los autores citados por Adrián Torrealba Navas, como propulsores de esta concepción.

sino que también se incluyen los instrumentos que operan en la base imponible, el tipo de gravamen o la cuota.²⁰⁹

Para efectos del presente trabajo, dentro del concepto de exención se reunirán todas las técnicas desgravatorias; pues en primer lugar la doctrina sigue mayoritariamente esta concepción; por lo tanto, se impone sobre las demás y en segundo lugar porque *“aun las exenciones que afectan los elementos de cuantificación del tributo lo hacen sobre la base de un presupuesto de hecho total o parcialmente incluido en el hecho generador, que genera el efecto de que la obligación tributaria nazca disminuida en relación con los elementos de cuantificación ordinarios”*.²¹⁰

Una vez que se delimita cuáles mecanismos tributarios van a entrar dentro del ámbito de la exención para el presente estudio, se procederá a señalar otras particularidades relativas a este instrumento.

Al igual que el resto de incentivos de este tipo, las exenciones deben crearse mediante ley y se producen solo en los supuestos expresamente señalados por esta, en los cuales, pese a que se llega a producir el hecho imponible, no se produce el efecto principal; es decir, no llega a generarse la obligación tributaria del pago. En esta línea, la doctrina ha señalado lo siguiente:

“La exención tributaria tiene lugar cuando una norma contempla que en aquellos supuestos expresamente previstos en ella, no obstante producirse el hecho imponible, no se desarrolle su efecto principal: el deber de pagar el tributo u obligación tributaria”.²¹¹

Cabe realizar la clasificación de las exenciones en totales y parciales, en caso de que sean totales, no nacerá la deuda tributaria, aunque se haya producido el hecho imponible y, de ser parciales, las cuales pueden presentarse como reducciones, deducciones o bonificaciones, se deberá liquidar el tributo o calcular con la reducción correspondiente²¹².

En Costa Rica, los aspectos generales relativos a la exención tributaria se encuentran regulados en los artículos 61 y siguientes del CNPT.

²⁰⁹ Pedro Herrera Molina es el autor citado por Adrián Torrealba Navas, *Derecho Tributario: Parte General. Tomo 1. Principios Generales y Derecho Tributario Material*

²¹⁰ Adrián Torrealba Navas, *Derecho Tributario: Parte General. Tomo 1. Principios Generales y Derecho Tributario Material*

²¹¹ Fernando Pérez Royo, *Derecho financiero y tributario parte general*, 136.

²¹² *Idem*.

En primer lugar, se define la exención como *“la dispensa legal de la obligación tributaria”*²¹³. De esta definición se puede extraer que a nivel normativo se entiende la exención como una gracia establecida por medios legales y mediante esta es que, si bien se llega a perfeccionar el hecho generador, el legislador exime al contribuyente del cumplimiento de las obligaciones materiales y, por lo tanto, subsisten las formales.

El artículo 62 del CNPT establece que para la configuración de exenciones tributarias, se debe cumplir con lo siguiente:

- La ley que establezca exenciones debe especificar *“las condiciones y los requisitos fijados para otorgarlas, los beneficiarios, las mercancías, los tributos que comprende, si es total o parcial, el plazo de su duración, y si al final o en el transcurso de dicho período se pueden liberar las mercancías o si deben liquidar los impuestos, o bien si se puede autorizar el traspaso a terceros y bajo qué condiciones”*.
- Se debe especificar que las exenciones y en general todos los beneficios fiscales, quedan sujetas a lo dispuesto en el artículo 64 del CNPT, de lo contrario serán nulos todos los contratos, resoluciones o acuerdos emitidos por las instituciones públicas.
- Se debe estar al día en el pago de los impuestos que administre la Administración Tributaria del Ministerio de Hacienda para poder solicitar el otorgamiento de exenciones.

En el artículo 63 del CNPT se limita la aplicación de la exención y señala que esta no se puede extender a ningún tributo establecido posteriormente a la ley de su creación, incluso cuando se disponga en forma expresa en la misma ley.

Por último, el numeral 64 establece que la exención puede ser derogada o modificada por ley posterior. Con esta disposición legal, el Estado se reserva su derecho de eliminar o cambiar las condiciones establecidas para una determinada exención sin responsabilidad alguna.

El Reglamento de Procedimientos Tributarios, establece los requisitos²¹⁴ que deben cumplir las personas, ya sea físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica, para solicitar exenciones, entre los cuales se incluye el uso de los formularios designados para esto, el cumplimiento con los requisitos

²¹³ Código de Normas de Procesos Tributarios, *op. cit.*, art. 61

²¹⁴ El reglamento establece que se pueden establecer otros requisitos adicionales vía resolución general.

sustanciales y formales que exijan las leyes y encontrarse al día con el pago de impuestos y obligaciones de la Caja Costarricense de Seguro Social.²¹⁵

Existen diferencias entre los conceptos de exención y de no sujeción; por lo tanto, estas no pueden equipararse. En la primera, pese a que ocurre el supuesto de hecho previsto en la ley para que nazca la obligación tributaria, no llegan a producir la obligación tributaria y en la segunda, nunca nace la obligación tributaria; pues se halla ante supuestos que no encajan dentro del hecho generador.

Cabe recordar que además de las exenciones, pueden implementarse una gran variedad de tipos de beneficios fiscales adicionales, los cuales pueden ser utilizados para el cumplimiento de los fines ambientales y específicamente para promover el uso de tecnologías limpias que sustituyan el uso de combustibles fósiles en el sector transporte, siempre enfocados en la eficacia energética.

c. Incentivos fiscales para la promoción del transporte limpio

Por último, con respecto a los beneficios fiscales directamente destinados al tema de la promoción del transporte limpio, se puede mencionar que estos pretenden efectuar una distinción entre los vehículos por diferentes factores. Algunos de estos pueden ser:

- El año de fabricación.
- El tipo de energía que utilice.
- La tecnología con la que sea fabricado.
- La disponibilidad de los modelos en el mercado.

Dicho tratamiento ha sido cuestionado por algunos sectores o agentes con intereses en el mercado como violatorio al principio de igualdad. Ante esto, la Sala Constitucional señala que evidentemente el mismo no lesiona la Constitución Política al manifestar lo siguiente:

“IV.- [...], no le parece a la Sala irrazonable o infractor del principio de igualdad que para el establecimiento de límites máximos de emisiones se considere la diferente situación de hecho en que se encuentran los vehículos que por la época en que fueron construidos no cuentan, dadas las características de producción, con dispositivos de control de emisiones, con lo que se toma en cuenta para la regulación legal la realidad por la que tanto aboga el accionante al argumentar el problema de irracionalidad. Más

²¹⁵ Reglamento de Procedimiento Tributario. Decreto Ejecutivo No.38277-H. Publicado en La Gaceta 65 del 2 de abril de 2014, art. 3

*bien resulta importante observar que aún en el caso de vehículos usados se obliga al propietario a tener que mantener en óptimas condiciones el automóvil para que cumpla los límites fijados. Distinta es la situación de los vehículos nuevos que en la mayoría de los casos cuentan con tecnología moderna que incorpora los mencionados dispositivos. De ahí que, coincidiendo con lo que al respecto manifestó la Procuraduría General de la República, en cuanto a este extremo no se configura la alegada infracción de derechos fundamentales”.*²¹⁶

En consecuencia, se puede afirmar que la imposición de incentivos fiscales a ciertos vehículos que utilicen tecnologías limpias, no afecta en forma negativa la actividad comercial en el tanto no se trata de una imposición discriminatoria. Por el contrario, la misma permitiría que las nuevas tecnologías puedan competir en el mercado actual.

Adicionalmente, la imposición de este tipo de beneficios por parte del legislador representa actuar acorde con las políticas ambientales y cambio climático, en relación con los instrumentos internacionales ratificados por el país.

En conclusión, los incentivos fiscales deben establecerse paralelamente junto con los tributos ambientales, para satisfacer de mejor manera el cumplimiento de determinadas políticas ambientales. En ese sentido, estos pueden encontrarse incluidos dentro de la normativa que regula los tributos ambientales, pero también establecerse en tributos generales.

Las exenciones fiscales constituyen una técnica impositiva, la cual abarca todo el conjunto de instrumentos dirigidos a provocar un efecto desgravatorio total o parcial. La aplicación de exenciones de impuestos constituye así una de las formas más comunes de incentivos fiscales y la utilización de los mismos se ajusta a los principios de justicia tributaria según lo señalado por la Sala Constitucional, con el fin de reducir el uso de combustibles fósiles en el sector de transporte.

Sin embargo, se debe tener en consideración que los incentivos fiscales abarcan mucho más que solo las exenciones y, por este motivo, se debe procurar la integración y la coordinación de todos estos instrumentos tributarios.

²¹⁶ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica, resolución número 00379-2007.

4.4. ¿Se ha hecho un esfuerzo por incorporar los instrumentos tributarios con el fin de reducir las emisiones de carbono en el sector transporte?

Según los datos que se muestran en el VII Plan Nacional de Energía 2015-2030, el sector transporte es responsable del 66% del consumo de hidrocarburos y el 54% de las emisiones de CO₂ de Costa Rica. Además, los vehículos particulares son los que más emisiones de CO₂ producen con un 41 % del total. Por lo tanto, resulta evidente que los vehículos son los principales contribuyentes al deterioro de la calidad del aire.

Por tanto, las políticas de fiscalidad ambiental en el sector transporte deben enfocarse en dos problemas principales, el primero es la antigüedad de la flota vehicular del país²¹⁷ y la segunda es justamente la renovación de la flota vehicular, encaminada al uso de energías limpias que sustituyan usar combustibles fósiles. Se procederá a repasar cuáles instrumentos tributarios de protección ambiental se han incorporado en el ordenamiento jurídico costarricense, con la finalidad de regular los problemas ambientales antes señalados.

a. Impuesto Único a los combustibles

En Costa Rica, se establece un impuesto único sobre los combustibles de conformidad con la normativa establecida en la Ley de Simplificación y Eficiencia Tributarias N° 8114 y el Reglamento a la Ley de Simplificación y Eficiencia Tributarias N° 29643-H.

Las tarifas correspondientes a dicho impuesto único por tipo de combustible, tanto de producción nacional como importado, se actualizan trimestralmente mediante la publicación de un decreto ejecutivo en el Diario Oficial La Gaceta. Dichas actualizaciones se basarán en la variación en el Índice de Precios al Consumidor (IPC) que determine el Instituto Nacional de Estadística y Censos (INEC) y en ningún caso el ajuste trimestral podrá ser superior al tres por ciento (3%).²¹⁸

Mediante Decreto Ejecutivo No. 40171-H del 9 de enero de 2017, publicado en La Gaceta No. 21 del 30 de enero de 2017, entraron a regir a partir del primero de febrero del mismo año las siguientes tarifas:

²¹⁷ De acuerdo con el Informe Anual de Estadísticas de RITEVE de 2014, la edad promedio de la flota vehicular reportada en las inspecciones periódicas es de dieciséis años.

²¹⁸ Ley de Simplificación y Eficiencia Tributarias No.8114. Publicado en La Gaceta 131 del 9 de julio de 2001. Alcance 53, art. 3.

Tipo de combustible por litro	Impuesto en colones (¢)
Gasolina regular	235,5
Gasolina súper	246,25
Diésel	139
Asfalto	47,75
Emulsión asfáltica	35,5
Búnker	22,75
LPG	47,75
Jet Fuel A1	141
Av Gas	235,5
Queroseno	67,25
Diésel pesado (Gasóleo)	45,75
Nafta pesada	33,75
Nafta liviana	33,75

El hecho generador de este impuesto corresponde a la producción nacional, en el momento de fabricar, destilar y refinar; pues se entiende por producción nacional el momento en donde un producto está listo para la venta, se excluye su reproceso y en la importación o internación, el momento en que se acepta la declaración aduanera.²¹⁹ En resumen, el aspecto material del hecho generador de dicho impuesto constituye la producción de combustibles en el territorio nacional, así como la importación de estos; por lo tanto, se exceptúa del pago de este impuesto el producto destinado a la exportación.

El sujeto pasivo será los productores o importadores de combustibles, por lo tanto, la Refinadora Costarricense de Petróleo, Sociedad Anónima (RECOPE) es contribuyente de este impuesto, ya sea en su condición de productora o importadora.

El ente encargado de la administración y la fiscalización del impuesto es la Dirección General de Tributación, a su vez, en conjunto con las aduanas, se encargará de la recaudación.²²⁰

²¹⁹ *Ídem*, art. 1.

²²⁰ *Idem*, art. 4.

La ley establece que se encuentran exentos del pago de este impuesto los combustibles destinados a abastecer a las misiones diplomáticas y los organismos internacionales acreditados en el país, según la Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas, Ley N° 3394. También se exonera el producto destinado a abastecer las líneas aéreas y los buques mercantes o de pasajeros en líneas comerciales y el que utiliza la Asociación Cruz Roja Costarricense, así como la flota de pescadores nacionales para la actividad de pesca no deportiva, de conformidad con la Ley N° 7384.²²¹

En el artículo 5 de la Ley de Simplificación y Eficacia Tributaria relativo al destino de los recursos obtenidos por la recaudación del Impuesto único sobre los combustibles, se establece que se destinará tres coma cinco por ciento (3,5%), exclusivamente al pago de servicios ambientales, en favor del Fondo Nacional de Financiamiento Forestal (FONAFIFO).²²²

Pese a que este impuesto no se concibió como un tributo ambiental, cumple con las características principales de los impuestos ambientales, en el tanto su recaudación se encuentra destinada para fines de protección ambientales y constituye un impuesto que recae sobre un producto altamente contaminante, como lo es los combustibles fósiles en todos sus tipos.

Sin embargo, si bien este impuesto grava los combustibles citados anteriormente, la misma ley señala que estos no estarán sujetos a: el impuesto selectivo de consumo, el uno por ciento (1%) sobre el valor aduanero de las importaciones, el impuesto sobre las ventas y los Derechos Arancelarios a la Importación (DAI).

En ese sentido, se observa como la ley crea un impuesto para gravar un producto contaminante, pero a la vez, establece su no sujeción a otros impuestos que también pueden servir como mecanismos para tratar de reducir el uso de combustibles.

Al respecto, se considera que el proceso hacia una reforma fiscal verde debe ser paulatino y dada la realidad actual no se puede pretender que sobre un producto que es de uso cotidiano para la mayoría de la población como lo es el combustible, se encuentre sujeto a tantos impuestos que por el valor final sea de acceso muy limitado. Sin embargo, es criterio de las autoras de este estudio que el desarrollo de tecnología

²²¹ Reglamento a la Ley de Simplificación y Eficiencia Tributarias. Decreto Ejecutivo No.29643-H. Publicado en La Gaceta 138 del 18 de julio de 2001, art. 1 bis.

²²² Ley de Simplificación y Eficiencia Tributarias, *op. cit.*, art. 5.

limpia, en este caso de vehículos particulares que utilicen otras fuentes de energía diferentes a los combustibles fósiles, de la mano con una buena política de fiscalidad ambiental, pueden encaminar hacia la no dependencia de este tipo de combustibles.

b. Impuesto sobre la propiedad de vehículos automotores, embarcaciones y aeronaves

Además del impuesto único a los combustibles, cabe mencionar el Impuesto sobre la propiedad de vehículos automotores, embarcaciones y aeronaves, el cual se aplica anualmente a la propiedad de vehículos automotores, embarcaciones y aeronaves inscritos en el Registro de la Propiedad de Vehículos, el Registro Naval Costarricense de la Dirección General de Transporte Marítimo y el Registro de Aviación Civil, respectivamente.

Al respecto de este impuesto, se considera que no puede ser clasificado como ambiental; pues no está destinado al cumplimiento de fines ambientales, no presenta en su estructura algún criterio ambiental para establecer la tarifa o base imponible y su hecho generador solo corresponde a la propiedad del vehículo automotor, embarcación o aeronave.

Sin embargo, se discurre que una reforma a las tarifas de este impuesto –para que el mismo sea progresivo y se establezca tomando en consideración no solo el valor de los vehículos, sino también su año de fabricación–, podría llegar a convertir este tributo en un impuesto dirigido a fomentar el uso de tecnologías nuevas en el sector transporte.

En Costa Rica, el único tributo existente que tenga algún efecto sobre el uso de combustibles fósiles en el sector transporte y, por lo tanto, podría ayudar a la disminución de las emisiones de carbono producidas por este sector, corresponde al impuesto único sobre los combustibles.

c. Impuesto selectivo de consumo

Además del impuesto único sobre los combustibles, funcionan otros impuestos que si bien no tienen fines ambientales, se le han introducido incentivos fiscales de carácter ambiental que los afectan. Tal es el caso del impuesto selectivo de consumo.

Este impuesto se encuentra regulado por la Ley de Consolidación de Impuestos Selectivos de Consumo, Ley N° 4961 y el Reglamento a la Ley de Consolidación de Impuestos Selectivos de Consumo,

DE- 14617-H. Recae sobre la importación o fabricación nacional de las mercancías detalladas en el Anexo de la Ley de su creación, entre las cuales se encuentran los vehículos.

Cabe indicar que entre las principales características del impuesto selectivo de consumo es un impuesto que grava tanto la importación como la transferencia del dominio de mercancías específicas, por parte de fabricantes. Se debe tomar en cuenta que las tasas de este impuesto son variables y selectivas; pues solo afectan ciertos tipos de mercancías.

El contribuyente de este impuesto y sobre el cual recaerán las obligaciones tributarias y las sanciones en caso de no cumplir con alguna obligación, corresponde o a la persona física o jurídica a cuyo nombre se efectúe la introducción de mercancías en la importación o internación, esto en caso de que sean mercancías importadas o al fabricante no artesanal, persona física o jurídica, cuando realice la venta de mercancías de producción nacional si es el caso de que sean mercancías de fabricación nacional.

El período fiscal es mensual y los contribuyentes tendrán la obligación de Inscribirse en el Registro Único Tributario, emitir facturas o comprobantes de ingresos autorizados, presentar las declaraciones correspondientes por medio de la presentación del formulario D106-Declaración Jurada del Impuesto Selectivo de Consumo, así como pagar el impuesto durante los primeros quince días de cada mes, por todas las ventas efectuadas en el mes anterior. Además, es obligatorio utilizar los servicios electrónicos para presentar la declaración y realizar el pago electrónico y suministrar cualquier otro tipo de información de trascendencia tributaria por medio de las declaraciones informativas. Lo que resulta más importante de señalar con respecto a este impuesto, es que según los vehículos, se han dictado diferentes tarifas con propósitos ambientales.

En primer lugar, se establece una tarifa diferenciada de acuerdo con el año de fabricación de los vehículos convencionales, misma que se fija en 30% para los nuevos y usados de modelos de hasta seis años anteriores y en 48% para los usados de modelos de siete o más años anteriores.²²³

Mediante la promulgación del Decreto Ejecutivo DE-33096-2006 “Incentiva el uso de vehículos híbrido-eléctricos como parte del uso de tecnologías limpias”²²⁴ dictado en conjunto con el Ministerio de

²²³ Reforma Reglamento de racionalización de la carga tributaria a los vehículos automotores y sus accesorios. Decreto Ejecutivo No. 37855-MEIC-H. Publicado en La Gaceta 150 del 7 de agosto de 2013, art. 1.

²²⁴ Reformado mediante Decreto Ejecutivo DE-37822-2013.

Hacienda, el MINAE y el Ministerio de Obras Públicas y Transporte (de ahora en adelante MOPT), el propósito es reducir las tarifas aplicables al impuesto selectivo de consumo a los vehículos eléctricos y los vehículos híbridos eléctricos.

En este sentido, se fija la tarifa de 0% en el Impuesto Selectivo de Consumo, para los vehículos nuevos eléctricos, contemplados en las partidas arancelarias 8702, 8703, 8704 y 8711. Por su parte, para los vehículos híbrido-eléctricos nuevos de las partidas arancelarias 8703 y 8704, se establece que tendrán una reducción de la tarifa de veinte puntos porcentuales en el Impuesto Selectivo de Consumo. Lo anterior siempre y cuando tengan la constancia emitida por el MINAE, en donde se establezca que el vehículo cuenta con todas las características requeridas.²²⁵

Por último, se establece la tarifa de 10% en el Impuesto Selectivo de Consumo, para las motocicletas nuevas que cuenten con ciertos requisitos técnicos detallados en el decreto.²²⁶

Otro incentivo existente es que, según el Reglamento de racionalización de la carga tributaria a los vehículos automotores y sus accesorios, N° 27464-H-MEIC, se establecen tarifas más bajas del impuesto selectivo de consumo para los vehículos nuevos y van aumentando conforme se trate de importaciones de vehículos que tengan más años.

Sin embargo, cabe tomar en consideración que la normativa vigente permite el ingreso al país de unidades con más quince años. En el 2014 la importación de vehículos usados representó el 34% del total de importaciones de esos bienes, de los cuales el 24% supera los quince años de antigüedad.²²⁷ Por lo tanto, se considera que no es suficiente reducir esta tarifa para vehículos nuevos, más bien se deben tomar medidas en la búsqueda de prohibir el ingreso de vehículos al territorio nacional que no cuenten con los requerimientos ambientales de eficacia energética.

Por último, cabe mencionar que de acuerdo con la Ley de Uso Racional de la Energía N° 7447 y Reglamento para la Regulación del Uso Racional de la Energía N° 25584 MINAE-H-MP, se establece un

²²⁵ Incentiva el uso de vehículos híbrido-eléctricos como parte del uso de tecnologías limpias. Decreto Ejecutivo No. 33096. Publicado en La Gaceta 96 del 19 de mayo de 2006, art. 2.

²²⁶ *Ídem*, art. 3.

²²⁷ Datos de importación de vehículos suministrados por el Ministerio de Hacienda, señalados en VII PLAN NACIONAL DE ENERGÍA 2015-2030.

desincentivo a la fabricación y el ensamblaje de vehículos que no cumplan con las directrices y las características señaladas por el Ministerio de Recursos Naturales, Energía y Minas, el cual corresponderá al incremento del impuesto selectivo de consumo en treinta puntos porcentuales adicionales a la tarifa establecida en la Ley de Reforma Tributaria, N° 4961. Tal mecanismo tiene como propósito que no se fabriquen ni ensamblen vehículos cuyas emisiones de gases contaminantes sean superiores a las permitidas.

En conclusión, si bien en Costa Rica se han incorporado ciertos instrumentos de fiscalidad ambiental, cuyo fin esencial sea reducir las emisiones de CO₂ y el uso de hidrocarburos en el sector transporte, resulta claro que estos no han sido suficientes para contrarrestar este problema ambiental.

Por esto, debe priorizarse el cumplimiento de los objetivos propuestos en las políticas de fiscalidad ambiental, para que así se logre implementar regulaciones en temas de: eficacia energética en relación con el desarrollo sostenible, control de emisiones de gases contaminantes en el sector transporte, importación de vehículos nuevos y usados, incentivos fiscales y otros incentivos para el uso de energías limpias para la renovación de la flota vehicular, así como proporcionar la infraestructura adecuada para el desarrollo de estas tecnologías verdes.

Capítulo 5. Otros mecanismos jurídicos de protección ambiental

5.1 Costa Rica comprometida con el cambio climático: comprendiendo los mecanismos internacionales que ha suscrito Costa Rica en materia de regulaciones de emisiones de gases de efecto invernadero

A nivel internacional, las preocupaciones acerca del deterioro de la capa de ozono causadas por la contaminación atmosférica producto de la mala calidad del aire, han tenido como resultado una serie de instrumentos que buscan regular y disminuir las emisiones de gases de efecto invernadero y, como parte de su compromiso con el medio ambiente, Costa Rica ha suscrito.

a. Convención de Viena

El primer instrumento internacional identificado es la Convención de Viena para la Protección de la Capa de Ozono del 22 de marzo de 1985, al cual Costa Rica presentó su adhesión el 30 de julio de 1991. En esta los estados reconocen el impacto, en ese entonces, potencialmente nocivo de la modificación de la capa de ozono y ven la necesidad de adoptar medidas apropiadas para proteger la salud humana y el medio

ambiente de estos efectos adversos, los cuales pueden resultar de las actividades humanas que modifiquen o puedan modificar la capa de ozono.

Con este instrumento se inicia a nivel internacional a tomar en cuenta la preocupación y se hace de conocimiento mundial las recomendaciones para evaluar de una manera más profunda las posibles repercusiones de los daños a la capa de ozono definida por el mismo tratado como “*la capa de ozono atmosférico por encima de la capa limítrofe del planeta*”.

Para ese momento, se alienta en la investigación, intercambio de información y cooperación para evaluar de una mejor manera los efectos de las actividades humanas sobre la capa de ozono y sus consecuencias. De allí se desprende el principio precautorio, puesto que por primera vez se convino enfrentar un problema antes de que los resultados tuvieran sus consecuencias claras o hubiera certeza científica respecto a ello.

b. Protocolo de Montreal

Dos años después se firmó en Canadá, el Protocolo de Montreal relativo a las sustancias que agotan la Capa de Ozono del 16 de setiembre de 1987. De igual fecha de adhesión por parte de Costa Rica que el Convenio pasado. Es aquí donde se menciona por primera vez sobre los límites a las sustancias controladas, así como restricciones al comercio de estas.

Establece dos grupos de países con responsabilidades diferenciadas con respecto a la eliminación de las sustancias reguladas de acuerdo con su incidencia en el cambio climático. El compromiso internacional por enfrentar la problemática y ante las disposiciones de este protocolo, en las variadas y muchas enmiendas y ajustes posteriores realizadas al documento se ve materializado donde se han ido agregando más y nuevas obligaciones fortaleciendo las medidas de control establecidas en un principio²²⁸.

c. Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático

Posteriormente y con la intención de profundizar y complementar la normativa existente, nace la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático²²⁹ del 9 de mayo de 1992, entrado en vigor en 1994 y la cual ratificó Costa Rica en 1994. Su origen se basa en lo discutido en la Cumbre

²²⁸ La enmienda de Londres, la enmienda de Copenhague, los ajustes de Viena, Enmienda de Beijing.

²²⁹ Conocida también como CMNUCC por sus siglas en español o UNFCCC por sus siglas en inglés .

mundial del Desarrollo Sostenible de 1992 respecto a la pertinencia de adoptar medidas mundiales relacionadas al cambio climático.

En el documento, de nuevo se realiza la división entre los diferentes tipos de Estados Parte, para lo cual dentro de un Anexo I se señalan los países industrializados, que tienen mayor repercusión en las emisiones de gases de efecto invernadero.

Se manifiesta la preocupación internacional de que las actividades humanas han aumentado de manera significativa las concentraciones de gases invernaderos en la atmósfera, lo cual aumenta el efecto invernadero natural. Una vez más se reconocen las responsabilidades comunes pero diferenciadas y se afirma que el cambio climático requiere la cooperación lo más amplia posible y la participación de conformidad con estas.

Se recalca su vínculo con los demás instrumentos internacionales al hacer alusión a Estocolmo 1972, la Convención de Viena y el Protocolo de Montreal y se acepta que los Estados deben promulgar leyes ambientales eficaces y sus normas, así como prioridades ambientales, las cuales deberían reflejar el contexto ambiental, de igual manera se reconoce que muchas de las normas aplicadas en determinados países pueden ser perjudiciales a otros.

El objetivo del documento es lograr la estabilización de las concentraciones de gases de efecto invernadero en la atmósfera, a un nivel que impida la interferencia antropógenas peligrosas en el sistema climático en la década siguiente a su entrada en vigencia.

d. Protocolo de Kioto

Prosiguiendo con los instrumentos, el Protocolo de Kioto nace en 1997²³⁰ para otorgarle vínculo jurídico a la Convención Marco de Naciones Unidas sobre el Cambio Climático que solo insta realizar y poner en marcha las recomendaciones sin establecer algún compromiso fijo para los estados. Este se adoptó durante la tercera conferencia de los Estados Partes de la Convención mencionada y Costa Rica ratificó el documento el 9 de agosto de 2002 y su enmienda DOHA²³¹ el 25 de mayo de 2016.

²³⁰ A pesar de entrar en vigor en el siglo pasado, es hasta el 16 de febrero de 2005 su entrada en vigor, debido a que necesitaba que 55 estados ratificaran representantes del 55% del total de las emisiones de gases de efecto invernadero.

²³¹ Sustituye la figura del anexo B del Protocolo, así como la inserción de párrafos a los artículos 3 y 4.

El principio rector de este protocolo, una vez más, es el de las responsabilidades comunes pero diferenciadas, el cual puede identificarse dado que reconoce que los países industrializados son los principales responsables de los elevados niveles de emisiones de Gases de Efecto Invernadero presentes en la atmósfera, resultado de la quema de combustibles fósiles durante más de 150 años ²³².

Con este se ha promovido el establecimiento de leyes y políticas que velen por el medio ambiente por parte de los gobiernos, de la misma manera que la temática se ha puesto en consideración de las empresas a la hora de hacer inversiones.

En su artículo 2 el Protocolo establece el cumplimiento de compromisos para limitar y reducir las emisiones, con el fin de promover el desarrollo sostenible. Con este instrumento se puede observar de manera clara cómo es que la reducción de emisiones está ligada con el desarrollo sostenible que alude al correcto uso de los recursos naturales.

El documento sugiere algunas medidas para alcanzar el fin buscado, como por ejemplo el fomento de la eficiencia energética en los sectores pertinentes de cada economía nacional, la investigación, la promoción, el desarrollo y el aumento del uso de formas nuevas y renovables de energía, tecnologías de secuestro de dióxido de carbono y tecnologías avanzadas y novedosas que sean ecológicamente racionales.

Se introducen los “*mecanismos de flexibilidad*” o “*mecanismos de Kioto*”: el comercio internacional de los derechos de emisión de los gases de efecto invernadero a partir de 2008 o las Transacciones de Emisiones, así como dos mecanismos que implican la transferencia de los créditos de reducción de las emisiones acumuladas provenientes a proyectos de reducción de las emisiones en otros países no industrializados: la implementación Conjunta y el Mecanismo de Desarrollo Limpio.

Con respecto al primero y, en otras palabras, el Protocolo permite el comercio de emisiones, el establecimiento de la compra-venta de derechos de emisiones de los gases en cuestión, lo cual significa que quienes reduzcan sus emisiones en mayores niveles que los establecidos en el compromiso, podrán vender los certificados de emisión sobrantes a otros países que se hayan quedado cortos o no hayan

²³² El anexo I se refiere a los gases de efecto invernadero (Dióxido de carbono, Metano, Óxido Nitroso, Hidrofluorocarbonos, Perfluorocarbonos y Hexafluoruro de azufre) y las categorías de fuentes (energía, procesos industriales, utilización de disolventes y otros productos, agricultura y desecho). Y el Anexo II referencia a los estados y su porcentaje de compromiso cuantificado de limitación o reducción de emisiones y la diferenciación entre los que se encontraban en proceso de transición a una economía de mercado.

alcanzado su compromiso de reducción. Es decir, incorpora un mecanismo de redistribución de emisiones entre los países²³³.

La Implementación o Aplicación Conjunta permite a los países industrializados cumplir parte de sus compromisos de reducción, al financiar proyectos que reduzcan las emisiones en otros países también desarrollados. En este caso el país que realiza la inversión obtiene los derechos de emisión más beneficios económicos y quien toma el proyecto obtiene la inversión y la tecnología. Se resalta que, en este caso, solamente se puede dar entre países que tienen el estatus de industrializados en el instrumento.

El Mecanismo para un Desarrollo Limpio implementa sistema entre los gobiernos y las empresas de los países industrializados la oportunidad de transferir tecnologías limpias a los países en desarrollo, a través de inversiones que valen por la compensación de derechos de emisiones.

Un aspecto a mencionar de suma relevancia para este trabajo de investigación acerca de este protocolo, es que si bien su objetivo era reducir alrededor de 5% las emisiones de gases de efecto invernadero mundial, en relación con los niveles de los años 90, durante el período de 2008-2012, no hace énfasis directo respectivo a las emisiones procedentes del sector transporte, el cual es considerado como un sector difuso.

Sin embargo, dentro de los mecanismos contenidos en el instrumento entre otros se podría incluir: proyectos con energías renovables, mejoras tecnológicas para la generación de energía que pueden tener repercusiones directas o pueden estar dirigidas a las tecnologías y mecanismos utilizados en el sector transporte. Es decir, a pesar de no tener la preocupación explícita a este sector, no es excluyente de la posibilidad de incorporar estos equipos y procesos novedosos a este como mecanismo para disminuir las emisiones y promover el uso de otro tipo de energía aparte de la quema de combustibles fósiles.

Por otro lado, en la decimosexta Conferencia de las Partes de la Convención Marco sobre el Cambio Climático, en el 2011 se pactaron los Acuerdos de Cancún, en donde se insiste una vez más en la disminución de emisiones desde diferentes aspectos como la cooperación a largo plazo, intensificación de labores respecto a la adaptación y mitigación, financiación, tecnología y fomento de capacidad, entre otros.

²³³ Mecanismo impulsado por los Estados Unidos bajo la presión de grandes empresas, dividiendo así la atmósfera en espacios repartibles entre los estados. Permisos de contaminación calculables en unidades de dióxido de carbono, licencias para contaminar que son repartidas por el Estado a las empresas a nivel nacional.

e. El acuerdo de París

También existe el acuerdo de París del 12 de diciembre de 2015, adoptado en la 21ª sesión de la Conferencia de los Estados Partes de la Convención Marco para el Cambio Climático, la cual Costa Rica ratificó el 13 de octubre de 2016²³⁴. Al igual que el Protocolo de Kioto, este acuerdo tiene como base la Convención Marco y se origina de la misma preocupación.

Este instrumento es novedoso en el sentido de que ahora no solo los países desarrollados deben disminuir o reducir sus emisiones de efecto invernadero, sino todos los países firmantes están obligados a presentar planes de mitigación con la libertad de que cada país escoja su meta oportuna de acuerdo con necesidades y prioridades nacionales, siempre bajo la aclaración de que son los países desarrollados quienes deben encabezar los esfuerzos.

Tiene por objeto reforzar la respuesta mundial a la amenaza del cambio climático en el contexto del desarrollo sostenible y los esfuerzos por erradicar la pobreza. Y en su artículo 6, párrafo 4 establece mecanismos de mitigación de las emisiones de gases de efecto invernadero y apoyo al desarrollo sostenible.

f. El acuerdo de Marrakech

Más recientemente el Acuerdo de Marrakech, nace de la vigésimo segunda Cumbre de las Naciones Unidas para el Cambio Climático en 18 de noviembre de 2016, como instrumento políticamente vinculante que marca las bases para la redacción de normas de aplicabilidad o manual para el Acuerdo de París.

*“El histórico Acuerdo de París establece el curso y el destino para la acción por el clima. Aquí en Marrakech, los Gobiernos han subrayado que ahora este cambio es urgente, irreversible e imparable”.*²³⁵

Se reafirma la necesidad de construir en conjunto para reducir las emisiones y fomentar los esfuerzos de adaptación para alcanzar los objetivos de la Agenda de 2030 del Desarrollo Sostenible; asimismo, como

²³⁴ Al igual que el Protocolo de Kioto, para su entrada en vigor se necesitaba por lo menos que los países que representaban el 55% de las emisiones mundiales lo ratificaran.

²³⁵ “Las naciones llevan adelante las acciones mundiales por el clima en la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático de 2016” ONU Cambio Climático. Disponible en: <http://newsroom.unfccc.int/es/noticias/cop22-comunicado-de-prensa-final/> Consultado de 21 de junio de 2017 a las 17:49.

forma de elevar la ambición y fortalecer la cooperación interestatal para cerrar la brecha entre las emisiones actuales y los objetivos a largo plazo estipulados en el Acuerdo de París.

En la cumbre se lanzaron alrededor de 40 proyectos para afrontar el cambio climático, entre los cuales cabe resaltar que se hacen promesas en cuanto a la inversión de tecnologías limpias, compromisos para la reducción de emisiones para el 2020, la Iniciativa Mundial de Turberas²³⁶, compromisos por parte de empresas privadas en cuanto a la energía renovable, la iniciativa Mundial para el Ahorro de Combustibles para aportar a la mejora del consumo de combustible de los vehículos, entre otros.

También existen otros compromisos no solo a nivel mundial sino regional. En ese sentido, Costa Rica suscribió junto a los demás países centroamericanos, el Convenio Regional sobre Cambios Climáticos en 1993. Desde antes de la existencia del Protocolo de Kioto o el Acuerdo de París, ya la región demostró su interés y preocupación por medio de este instrumento, con la finalidad de establecer que los Estados deben proteger el sistema climático en beneficio de las generaciones presentes y futuras.

“Preocupados porque las actividades humanas han ido aumentando sustancialmente las concentraciones de gases de efecto invernadero en la atmósfera, y porque ese aumento intensifica el efecto de invernadero natural, lo cual dará como resultado, en promedio, el calentamiento adicional de la superficie y la atmósfera de la tierra y que puede afectar adversamente a los ecosistemas naturales y a la humanidad”²³⁷.

Parte de una medida de ejecución es solicitar a la comunidad internacional un trato especial para favorecer el acceso y la transferencia de tecnologías para que ayude a los Estados centroamericanos a sustituir las prácticas obsoletas generadoras de gases de efecto invernadero por tecnologías limpias.

Costa Rica, al hacer público su acuerdo con las disposiciones de cada instrumento internacional, se compromete a implementar en su normativa nacional las medidas necesarias para hacer valer sus obligaciones adquiridas, al formar parte dentro de la esfera del derecho internacional público, el Estado costarricense tiene plena libertad de incorporar los mandatos internacionales de la manera que considere oportuna, de acuerdo con sus necesidades e intereses, sin dejar de lado que los tratados deben ser vistos por los legisladores y los tomadores de decisiones como un piso y no como un techo en cuanto a sus límites y alcances.

²³⁶ Iniciativa propuesta por el PNUMA cuyo objetivo es reducir las emisiones de gases de efecto invernadero protegiendo las turberas (mayores reservas de carbono orgánico del suelo).

²³⁷ Preámbulo del Convenio Regional sobre Cambios Climáticos.

Al tener esta libertad de acción para incorporar esos mandatos, resulta totalmente aceptable que Costa Rica incluyera mecanismos fiscales para cumplir sus responsabilidades. Más adelante se observará como organizaciones internacionales no solo los aceptan, sino que incitan a la utilización de estas figuras.

Seguidamente se estudiará de qué manera la legislación e iniciativas costarricenses se han adaptado para el cumplimiento, el fortalecimiento y el respeto de las responsabilidades adquiridas.

5.2 Reflejo de los mandatos internacionales adoptados en la normativa costarricense relativa a emisiones de carbono: ¿existe una real implementación?

Como se mencionó, al ratificar tantos instrumentos internacionales Costa Rica tiene una obligación de incorporar esas disposiciones a nivel nacional, de manera que se salvaguarde los principios y las prioridades establecidas en estos marcos regulatorios de acuerdo con conveniencia siempre que se respeten estos. A pesar de ser un país pequeño, cuenta con fama de un país a la vanguardia de la protección medioambiental gracias al número de compromisos e imagen que ostentamos en el ámbito de la preservación de los recursos.

En temas ambientales, el país tiene una vasta legislación y sistema normativo al respecto que van desde mandatos constitucionales hasta decretos ejecutivos y políticas públicas que velan por el tema. Dentro de esta sección, el enfoque se llevará a cabo con las disposiciones legales dirigidas a confrontar el cambio climático y más específicamente, la contaminación atmosférica; pues como se planteó en la sección anterior, está ligada a la emisión de gases de efecto invernadero, dentro de los cuales se encuentra el carbono.

a. Ley General de Salud

En cuanto a contaminación atmosférica las preocupaciones nacionales no son extrañas ni novedosas. En 1973, a través de la Ley General de Salud²³⁸, ya se alude a este tipo de contaminación y se aborda acerca del cambio climático en un capítulo entero respecto a la regulación de los deberes y las restricciones para evitar la contaminación al ambiente.

Con respecto a las estipulaciones allí mencionadas, el artículo 296 establece la responsabilidad a todo propietario o administrador de un edificio a encargarse de que este cuente con los medios y los sistemas

²³⁸ Capítulo IV de la Ley General de Salud. No 5395. Publicada en La Gaceta 222 del 24 de noviembre de 1973. Alcance 172. 1973. Semestre 2. Tomo 3, página 1122.

para evitar descargas, emisiones o emanaciones que causen o contribuyan a la contaminación atmosférica. Y más específicamente en cuanto a los bienes muebles: *“los fabricantes o vendedores de bienes muebles o artefactos que por su naturaleza, construcción o uso puedan producir descargas o emanaciones que causen o contribuyan a la contaminación del aire, deberán incluir en esos bienes muebles un sistema específicamente diseñado para el control de emisiones, de acuerdo con las normas aceptadas internacionalmente”*.

Dentro de estos bienes muebles cabría interpretar que se incluyeran los vehículos particulares; por lo tanto, la norma desde ese momento busca regularizar y prevenir la contaminación atmosférica a partir de las responsabilidades de los propietarios. Pero dejando de lado la interpretación propia, se observará más adelante que las iniciativas de uso de energía alternativa al combustible fósil no solo caben como posibilidad, sino como una responsabilidad; pues el artículo continúa de la siguiente manera:

“[...] del mismo modo los propietarios de tales bienes muebles en especial vehículos automotores quedan obligados a mantenerlos y usarlos de modo de evitar o reducir la contaminación del aire”.

Es decir, el control de los vehículos automotores y las obligaciones por evitar y reducir la contaminación del aire existen desde antes de todos los instrumentos internacionales relacionados con la capa de ozono y las emisiones, y a un año de Estocolmo, lo que adelanta a Costa Rica en cuanto a su preocupación por la problemática y la utilización de otro tipo de energías por medio de incentivos que se proponen es una manera de uso de vehículos automotores para evitar o reducir la contaminación.

b. Pago por Servicios Ambientales

Costa Rica cuenta con más normas que abordan el tema de las emisiones como por ejemplo la Ley No. 7575 del 13 de febrero de 1996, más conocida como la Ley Forestal, que dentro de sus estipulaciones se incorpora el Pago por Servicios Ambientales a través del Fondo Nacional de Financiamiento Forestal (FONAFIFO²³⁹).

²³⁹ Órgano desconcentrado, con personería instrumental, adscrito al Ministerio de Ambiente, Energía y Telecomunicaciones.

Este Programa tiene como antecedente una serie de iniciativas que surgieron en los años 80²⁴⁰: el préstamo para incentivar la reforestación, la ganadería y la siembra de frutales²⁴¹, la deducción al impuesto de la renta para impulsar la reforestación, el Certificado de Abono Forestal²⁴² y el Certificado de Abono Forestal para Manejo del Bosque que buscaba impulsar el manejo técnico de los bosques.

En su artículo 3 la Ley define los servicios ambientales como: “*Los que brindan los bosques y las plantaciones forestales y que inciden directamente en la protección y el mejoramiento del medio ambiente. Son los siguientes: mitigación de emisiones de gases de efecto invernadero (fijación, reducción, secuestro, almacenamiento y absorción) [...]*”.²⁴³

De acuerdo con esta Ley, las personas propietarias y poseedoras de bosques o plantaciones forestales pueden acceder a un reconocimiento financiero por parte del Estado, más específicamente el FONAFIFO, por los servicios ambientales, entre los cuales cabe que la mitigación de emisiones de gases de efecto invernadero sea reconocida.

Este programa ofrece reconocimiento económico por los servicios que provee el bosque. Si bien no establece como un servicio ambiental la gestión de automotores y no toma en cuenta el no uso de combustibles fósiles, esta prevé las emisiones de gases de efecto invernadero que tienen una incidencia directa con la ya comentada contaminación atmosférica, en donde por lo menos a nivel normativo, Costa Rica va incorporando los estándares internacionales y sirve como base para incorporar regulaciones más específicas en los automotores.

Un aspecto relevante en cuanto al Pago por Servicios Ambientales y de interés con la relación de fiscalidad ambiental brevemente mencionado supra, es su financiamiento. En un primer momento la principal fuente de financiamiento de este consistió en destinar un tercio de los recursos provenientes por

²⁴⁰ Alberto Méndez Rodríguez. “Experiencia de Costa Rica en el Pago de Servicios Ambientales”. (Presentado en el Taller Regional de Costos de Oportunidad e implementación en proyectos REDD+, Cali, Colombia, 2011). Disponible en: <http://forestcarbonpartnership.org/sites/fcp/files/Documents/tagged/19-Pago%20de%20Servicios%20Ambientales%20FONAFIFO%20Costa%20Rica%20-%20A.Mendez.pdf> Consultado el 21 de junio de 2017 a las 21 de junio de 2017 a las 18:00.

²⁴¹ AID-032.

²⁴² Título Fiscal negociable que entregaba el Estado para subsanar los gastos de la reforestación.

²⁴³ Además del mencionado, la legislación establece como servicio ambiental la protección del agua para uso urbano, rural o hidroeléctrico; la protección de la biodiversidad para su conservación y uso sostenible, científico y farmacéutico, de la investigación y mejoramiento genético, así como para la protección de ecosistemas y formas de vida; y para la belleza escénica natural para fines turísticos y científicos.

el impuesto de consumo a los combustibles²⁴⁴, el cual fue modificado a través de la Ley de Simplificación Tributaria, en donde se crea un impuesto único a los combustibles, donde ahora un 3,5% se destina a este Programa.

También el artículo 47 de la Ley Forestal incluye otras fuentes de financiamiento como aportes financieros del Estado, donaciones de organismos nacionales o internacionales, entre otros. Esto sin dejar de lado inversiones por parte de empresas privadas que han llegado casi a los USD \$7.000.000 en los últimos años²⁴⁵.

Este programa del pago por Servicios Ambientales, a pesar de ser previo al Acuerdo de París, encaja con las disposiciones del artículo 5 de dicho instrumento que *“alienta a las Partes a que adopten medidas para aplicar y apoyar, también mediante los pagos basados en los resultados, el marco establecido en las orientaciones y decisiones pertinentes ya adoptadas en el ámbito de la Convención respecto de los enfoques de política y los incentivos positivos para reducir las emisiones debidas a la deforestación y la degradación de los bosques, y de la función de la conservación, la gestión sostenible de los bosques, y el aumento de las reservas forestales de carbono en los países en desarrollo [...]”*.

c. Carbono neutralidad

Costa Rica se ha propuesto como meta ser carbono neutral para el 2021, a los 200 años de su independencia. En el 2007 lanza su compromiso, para lo cual ha planteado una estrategia de Cambio Climático con modelo eco competitivo, bajo en emisiones y resiliente al cambio climático. Es a partir de este carbono neutralidad que ha servido de base para todas las iniciativas dirigidas a la mitigación de emisiones de gases de efecto invernadero.

En el 2009 a través de la Estrategia Nacional de Cambio Climático, Costa Rica oficializó su ambición por alcanzar la ya mencionada carbono neutralidad en 2021. Propone diferentes ejes estratégicos, en donde casi su totalidad se refiere a este aspecto, al considerar la agenda tanto nacional como la internacional, con el fin de promover el desarrollo sostenible mediante iniciativas de mitigación y acciones de adaptación

²⁴⁴ Ley Forestal No.7575. Publicado en La Gaceta 72 del 16 de abril de 1996. Alcance 21. , art. 69.

²⁴⁵ “Pago de Servicios Ambientales”. Fondo Nacional de Financiamiento Forestal. Disponible en: <http://www.fonafifo.go.cr/psa/> Consultado el 21 de junio de 2017 a las 17:58.

para mejorar la calidad de vida en el país, encaminado hacia una economía carbono neutral. Los ejes contemplados en la estrategia son:

- Mitigación de fases de efecto invernadero

Esta se divide en tres componentes: reducción de emisiones de gases por fuentes²⁴⁶, captura y almacenamiento de dióxido de carbono²⁴⁷ y desarrollo de un mercado de carbono nacional con la participación activa en los mercados internacionales²⁴⁸.

- Adaptación al cambio climático

*“La adaptación es el ajuste en los sistemas naturales y humanos como respuesta a estímulo climáticos actuales y esperados o sus efectos, los cuales moderan los daños o sacan ventaja de las oportunidades”.*²⁴⁹

En otras palabras, el objetivo de esta adaptación es reducir la vulnerabilidad de los sectores socio productivos, con la finalidad de disminuir los posibles impactos y consecuencias negativos del cambio climático y aprovechar cualquier oportunidad que de este se derive.

- Sistema de métricas precisas, confiable y medibles

Está visualizada para la generación de información apta para el establecimiento de indicadores medibles, reportables y verificables respecto a los demás ejes de la estrategia que funcionen para conocer la realidad actual del país y evaluar las acciones implementadas.

- Desarrollo de capacidades y transferencia de tecnología

El objetivo principal de este eje resulta el desarrollo de procesos de fortalecimiento y mejoramiento de las capacidades en instituciones, organizaciones y recursos humanos para llevar a cabo, con mayor

²⁴⁶ El planteamiento de trabajo tiene como objetivo reducir la cantidad de emisiones en los sectores de energía, transporte, agropecuario, industria, manejo de residuos sólidos, turismo, hídrico y cambio en el uso de suelos.

²⁴⁷ Se complementa de cuatro acciones estratégicas que hacen referencia al estímulo: reforestación, deforestación evitada, regeneración tanto natural antropogénica (regeneración natural con base en acciones antropogénicas) y sistemas agroforestales (combinación de especies arbóreas, arbustivas o herbáceas, generalmente cultivadas).

²⁴⁸ Hace referencia al pago por servicios ambientales, la marca C-Neutralidad, los mercados voluntarios (reducciones verificables de emisiones) y mercados oficiales (mercados de desarrollo limpio y certificados de reducción de emisiones).

²⁴⁹ Grupo Intergubernamental de Expertos sobre Cambio Climático, 2007.

facilidad, los planes y las políticas de mitigación y la adaptación al cambio climático. De igual manera, incorporar e identificar las tecnologías respectivas²⁵⁰.

- **Financiamiento**

Se refiere a que los fondos públicos que estén dirigidos a la estrategia, efectivamente cumplan con las expectativas para los cuales fueron asignados.

- **Sensibilización pública, creación de cultura y educación**

Este eje busca moldear ciudadanos comprometidos y educados acerca de la ejecución de proyectos, prevención, mitigación y adaptación al cambio climático. Se pretende tener una sociedad con unos patrones de consumo modificados a las disposiciones del cambio climático²⁵¹.

Se establece que, en el decimonoveno informe del Estado de la Nación en Desarrollo Humano Sostenible, algunos de los avances para implementar esta estrategia se reflejen en diferentes mecanismos nacionales que a continuación se presentarán.²⁵²

El Acuerdo 36-2012 MINAET del 21 de mayo de 2012 en donde se oficializó el Programa País de Carbono Neutralidad, este programa es una iniciativa por parte del gobierno cuyo objetivo es desarrollar capacidades nacionales, asegurando la calidad de información a partir de informes e inventarios. Tiene como base la norma “Sistema de Gestión para Demostrar el Carbono Neutralidad”, el cual está guiada bajo normas internacionales respecto verificadores y validadores de huella de carbono e inventarios y es la única reconocida por el gobierno costarricense para demostrar el carbono neutralidad.

Un tema muy abordado en los convenios acerca de las emisiones de carbono es producir información, colaborar en su creación e intercambio de la misma. El tener un sistema que busca la calidad de ella posiciona a Costa Rica como un país que toma en cuenta las recomendaciones e iniciativas contenidas en estos tratados para afrontar la problemática.

²⁵⁰ Consta de cuatro ejes de acción: capacidades humanas, institucionales, financieras y tecnológicas.

²⁵¹ Compuesta por acciones planteadas dentro de educación, formación, sensibilización, participación pública, acceso a la información y cooperación internacional.

²⁵² Alejandra Granados Solís. *Decimonoveno informe Estado de la nación en Desarrollo Humano Sostenible. Carbono Neutralidad: Avances y Desafíos de cada al año 2021.*

Existen varios sectores productores y de servicio acreditados mediante este programa y otros que ni siquiera han ingresado solicitud de acreditación a los organismos verificadores/validadores refrendados por Ente Costarricenses de Acreditación, los cuales hoy son únicamente dos: INTECO y EARTH.²⁵³

Entre los acreditados cabe mencionar el Sector General y el Industrial por ambos validadores. Por el INTECO se resalta el sector energía y por EARTH el uso de Tierra y Protección animal. Se destaca que el sector transporte es uno de los tantos que no ha ingresado solicitud de aprobación²⁵⁴.

El programa ofrece una certificación a las organizaciones de carbono neutralidad, de acuerdo con la información y reportes presentados y la entrega de una marca C-Neutral obtenida bajo la norma nacional de carbono neutralidad Norma INTE12-01-06:2011 “MDC de Gestión para Demostrar la C-neutralidad”²⁵⁵.

También el programa establece un proceso de compensación por medio de Unidades Costarricenses de Compensación²⁵⁶ por medio de lo que se ha estipulado por el Mercado Local o Doméstico de Carbono. A través del “Reglamento de regulación y operación del mercado doméstico de carbono”²⁵⁷, este mecanismo de compensación funciona para las organizaciones que han realizado acciones para reducir las emisiones de gases de efecto invernadero, pero no han logrado compensar la totalidad de estas y lo obtienen por medio de dichas unidades de compensación. Es un mecanismo voluntario que contribuirá a conseguir los resultados de carbono neutralidad que, al estar basado en la voluntad de las personas ya sean físicas o jurídicas que tengan interés en el mecanismo, se expedirá únicamente esas UCC y no derechos de emisión de gases de efecto invernadero.

Otro avance es la formulación de Medidas Nacionales Apropiadas de Mitigación, las cuales se acordaron en la decimosexta Conferencia de Estados Partes de la Convención de las Naciones Unidas

²⁵³ Organismos acreditados de acuerdo con el Transitorio I del acuerdo 36-2012-MINAET.

²⁵⁴ “Programa País”. Dirección de Cambio Climático. Disponible en: <http://cambioclimaticocr.com/2012-05-22-19-47-24/programas/programa-pais> Consultado el 21 de junio de 2017 a las 18:01.

²⁵⁵ Acuerdo MINAET N° 70-2011 del 20 de setiembre de 2011.

²⁵⁶ En adelante UCC.

²⁵⁷ Reglamento de regulación y operación del mercado doméstico de carbono. Decreto Ejecutivo No.37926-MINAE. Publicado en La Gaceta 217 el 11 de noviembre de 2013.

Posteriormente se refuerza con la “*oficialización de formatos, lineamientos y requerimientos para presentación de gestiones dentro del mercado doméstico de carbono y su acceso digital*”, Decreto Ejecutivo No.39099-MINAE del 5 de mayo de 2015.

sobre Cambio Climático, para que los países en desarrollo adoptaran medidas nacionales de mitigación de acuerdo con su realidad.

Y, por último, se menciona la participación del sector privado en el cumplimiento de la meta carbono neutral mediante acciones del Programa Bandera Azul para enfrentar el cambio climático, con el fin de brindar las primeras herramientas para fortalecer capacidades y enseñar a las empresas a medir su impacto ambiental.

d. Plan Nacional de Energía 2015-2030

Cabe mencionar otros documentos que se hallan dentro de la esfera proteccionista ante la contaminación atmosférica y el cambio climático, como el Proyecto de Ley Marco de Cambio Climático y el Plan Nacional de Energía 2015-2030.

En cuanto a la primera, a pesar de no haber sido aprobada aún por la Asamblea Legislativa, refleja una iniciativa preocupada e interesada. Si bien tiene muchos aspectos que mejorar, podría servir de base para la presentación de otros proyectos de ley que busquen regularizar de mejor manera la temática.

Por otro lado, el Plan Nacional de Energía ofrece ejes específicos en cuanto al transporte y los combustibles, separándose en orientar la política para una flota vehicular más amigable ambientalmente, un transporte público sostenible y combustibles más limpios.

Dentro del eje acerca de la flota más amigable con el ambiente se resalta el objetivo de fortalecer el financiamiento de acciones para reducir las emisiones por medio de un canon anual por emisiones derivadas del proceso de combustión²⁵⁸, para ello se propone crear reglamentos para la implementación y aplicación del canon por emisiones, uno para fuentes móviles y otro para fijas.

²⁵⁸ Plan Nacional de Energía, Eje 5, objetivo específico 5.1.4.

Además se pretende elaborar y ejecutar una estrategia con el fin de implementar incentivos fiscales de otra naturaleza para la compra de vehículos eficientes²⁵⁹, así como la elaboración e implementación de una estrategia para el desarrollo de infraestructura de recarga, normativa e incentivos para fomentar la incorporación de vehículos eléctricos²⁶⁰ y un Reglamento de exoneraciones que incorpore la inclusión de nuevas tecnologías automotrices.

Con respecto a esto, se resalta la iniciativa y cómo Costa Rica toma en cuenta la utilización de los incentivos y los mecanismos fiscales para reducir emisiones; sin embargo, en la práctica aún no se han incorporado en la normativa formalmente.

e. Otras medidas de implementación

Lo que sí es rescatable es el Reglamento para el Control e Inspección vehicular de las Emisiones de gases y Partículas producidas por los vehículos de motor de combustión interna²⁶¹, cuyo objetivo es *“Establecer los lineamientos para el control de ingreso de circulación de los vehículos equipados con motor de combustión interna para su autopropulsión con base a las emisiones contaminantes”*.

Todas estas acciones planificadas concuerdan con el Protocolo de Kioto; pues este recomienda como política o medida para la promoción del desarrollo sostenible con la reducción progresiva o gradual de las deficiencias del mercado, los incentivos fiscales, las exenciones tributarias y arancelarias y las subvenciones que contradigan lo estipulado en la Convención de Naciones Unidas. Así como el fomento de reformas, con el fin de promover políticas y medidas que limiten o reduzcan las emisiones de gases de efecto invernadero que no se encuentran controlados en el Protocolo de Montreal.

Según lo anterior, se puede decir que la Resolución 004 del 11 de febrero de 2014 de la Dirección General de Hacienda, aplica una de estas recomendaciones, a través de esta se concede autorización

²⁵⁹ Plan Nacional de Energía, Eje 5, objetivo específico 5.2.1.

²⁶⁰ Plan Nacional de Energía, Eje 5, objetivo específico 5.2.3.

²⁶¹ Reglamento para el control de las emisiones contaminantes producidas por los vehículos automotores con motor de combustión interna. Decreto Ejecutivo No.39724-MOPT-MINAE-S. Publicado en La Gaceta 103 del 30 de mayo de 2016. Alcance 87.

genérica para que el programa Fomento de la Estrategia de neutralidad climática de Costa Rica, como modelo de desarrollo bajo en emisiones de carbono, adquiera bienes y servicios exentos de Impuesto de Ventas o consumo. Programa resultado de la cooperación entre el gobierno costarricense y alemán para contribuir a la protección del clima y al desarrollo sostenible en Costa Rica, a través del fomento de una economía de bajo impacto climático y la reducción de gases de efecto invernadero²⁶².

Con este acuerdo de cooperación se fortalecen e implementan las necesidades continuamente mencionadas en los instrumentos internacionales acerca del impulso de la cooperación internacional.

Si bien Costa Rica, no es Estado industrial reconocido en el Protocolo de Montreal, al haber ratificado el Protocolo se compromete indirectamente a asumir las obligaciones acerca de estos contaminantes, a esto el Decreto No. 30221-S²⁶³ regula los contaminantes categorizados como los contaminantes criterio, parámetros que el Plan Nacional de Energía tiene como objetivo estratégico actualizar.

Hay otros los instrumentos normativos existentes en la esfera legal costarricense, relacionados con las emisiones de carbono. Algunos más que cabe mencionar son el Decreto Ejecutivo No. 39482-MA, donde se declara de interés público la Estrategia para la Ganadería baja en Carbono en Costa Rica 2015-2034 y el Decreto Ejecutivo No. 38349-MINAE que resulta ser la declaratoria de interés público del Proyecto Everest Carbono Neutro 2018 y el Decreto Ejecutivo No. 25067-MINAE, del 22 de abril de 1996, “Fondo Específico Nacional para la Conservación y el Desarrollo de Sumideros y Depósitos Específicos de Gases de Efecto Invernadero”, el cual establece un fondo para buscar que los socios inversionistas ingresen a un fondo específico bajo un fideicomiso, para ejecutar los términos de los proyectos nacionales en cuanto a la reducción de emisiones de los gases de efecto invernadero. Este se define como un mecanismo eficaz en el manejo de los recursos de la inversión de capital aportado por socios extranjeros a proyectos de implementación conjunta.

Por el momento estos son todos los instrumentos legales con los cuales cuenta el país para el trato de las emisiones derivadas de obligaciones internacionales, los cuales se pueden ligar directamente con el uso

²⁶² Promulga Acuerdo derivado del Convenio de Cooperación Técnica bajo la modalidad de Canje de Notas sobre el fomento de la estrategia de neutralidad climática de Costa Rica como modelo de desarrollo bajo en emisiones de carbono. Decreto Ejecutivo No.37639-RE Publicado en La Gaceta 77 del 23 de abril de 2013.

²⁶³ Contaminantes primarios, secundarios y terciarios. Dentro de los contaminantes monitoreados se encuentra el Material Particulado y Óxidos de Nitrógeno. Para definiciones técnicas consultar: https://www.ministeriodesalud.go.cr/images/stories/docs/DPAH/2016/DPAH_VI_informe_anual_calidad_aire_GAM_2013_2014.pdf Consultado el 21 junio de 2017 a las 18:02.

de energía alternativa a los combustibles fósiles en vehículos particulares, pero como se observará más adelante existen dos proyectos de ley que se encuentran en revisión en la Asamblea Legislativa, lo cual vendría a fortalecer aún más el marco jurídico costarricense en materia fiscal ambiental y posicionaría al país todavía mejor en sus esfuerzos por hacer valer las iniciativas mundiales por el control de las emisiones y el mejoramiento de la capa de ozono.

Con respecto a ello, cabe recalcar que no solo debe enfocarse hacia el carbono neutralidad a la que Costa Rica tanto aboga, sino que debe implementarse una perspectiva dirigida al cambio climático.

5.3 Posibles mecanismos jurídicos derivados de las obligaciones ambientales a la luz del proceso de adhesión de Costa Rica a la OCDE

Costa Rica no solo ha contraído compromisos en el campo ambiental internacional; sino la posible adhesión a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) que, si bien *per se* no es una obligación ambiental, indirectamente implica una serie de reformas y políticas necesarias para la aceptación de Costa Rica dentro de este selecto grupo de estados parte de la organización.

a. Costa Rica hacia la OCDE

Costa Rica inició su solicitud para vincularse a dicha organización hace varios años. En el 2012 requirió formalmente ingresar y desde entonces se ha encontrado en un proceso de validación y estudio para determinar su aprobación como estado parte. En el 2015 fue cuando los estados miembros de la organización acordaron abrir las discusiones y las revisiones acerca de la membresía de Costa Rica²⁶⁴.

Para alcanzar dicha validación, se debe contar con la aprobación y el visto bueno de los 22 comités técnicos definidos en la Hoja de Ruta acerca de las políticas relacionadas de acuerdo con las temáticas que atiende cada uno de ellos. Entre estos y en concordancia e interés de la presente investigación, cabe mencionar el comité de Asuntos Fiscales, Política Ambiental, Salud y Política Científica y Tecnológica.

²⁶⁴ Junto a con Costa Rica, se aceptó iniciar discusiones con respecto a Lituania.

Dentro de la organización existen catorce direcciones especializadas²⁶⁵ que tratan distintos asuntos de acuerdo con su *expertise*. Son las encargadas de establecer las pautas que las políticas de los estados miembros deben seguir. Y de igual manera, se deben resaltar tres direcciones concernientes al uso de energías alternativas al combustible fósil en el sector transporte en el marco de la problemática: la Dirección de Medio Ambiente, la Dirección de Energía²⁶⁶ y la Dirección de Asuntos Fiscales²⁶⁷.

La aceptación de Costa Rica en la organización en cuestión, está planeada para mayo de 2018 por parte del gobierno. Una vez adentro, algunos de los beneficios que se podrían disfrutar de acuerdo con el Ministro de Comercio Exterior, Alexander Mora son²⁶⁸:

- Mejoras en la transparencia, aumento en la rendición de cuentas y lucha contra la corrupción.
- Credibilidad del gobierno ante inversionistas internacionales en áreas corporativas, de inversión, competencia, mercados financieros, servicios públicos, educación, ambiente y administración pública.
- Promoción de existencia de mercados más competitivos en beneficio de consumidores.
- Vínculos con países ricos, red de contactos con los cuales tratar temas relevantes para el país, entre ellos asuntos fiscales y ambientales.
- Participación en decisiones globales.

“[...] La organización podrá contribuir a que el país impulse un mayor crecimiento económico, una mayor inclusión social, mejores estándares ambientales, el fomento de

²⁶⁵ “El trabajo de la OECD”. OCDE. Disponible en: <http://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/eltrabajodelaocde.htm>
Consultado el 21 de junio de 2017 a las 18:04.

²⁶⁶ esta se desagrega en dos departamentos:

- Agencia internacional de energía: órgano autónomo que depende administrativamente del Secretariado de la OCDE a través del cual se busca mejorar el suministro de energía y favorecer una utilización razonable de esta, integrar las políticas energéticas y medioambientales y establecer el diálogo entre países miembros como no miembros.
- Agencia de la Energía Nuclear: órgano semiautónomo que tiene como misión promover la cooperación entre los gobiernos de sus miembros para desarrollar energía nuclear como fuente de energía amigable medioambientalmente.

²⁶⁷ Trabaja en el desarrollo de normas fiscales internacionales y brinda marco para tratar cuestiones de política y administración fiscal.

²⁶⁸ Alexander Mora, ministro del Comercio Exterior 2014-2018. Citado en Juan Pablo Arias *¿Qué es la OCDE y qué gana Costa Rica con ingresar al organismo?* (2015). Disponible en: <http://www.crhoy.com/archivo/que-es-la-ocde-y-que-gana-costa-rica-con-ingresar-al-organismo/economia/> Consultado el 21 de junio de 2017 a las 18:05.

*la competitividad, la transparencia y un desarrollo sostenible innovador, sobre la base de una función pública ética y eficiente”.*²⁶⁹

b. Desarrollo Sostenible y preocupación ambiental dentro de la OCDE

En la actualidad, el desarrollo sostenible es un tema esencial para la comunidad internacional y no se puede hablar de crecimiento económico sin tomar en cuenta otros factores como el social y el ambiental. Y para la entidad en cuestión, una gran parte de sus disposiciones son de índole ambiental; pues la misma ha sido líder en el desarrollo de mecanismos e instrumentos prácticos para implementar políticas ambientales vinculantes con las necesidades y el desarrollo nacional de cada país, con el fin de alcanzar un crecimiento económico en armonía con el ambiente.

Según Peña Chacón, el incorporar a Costa Rica a la OCDE implica el aceptar las regulaciones específicas ambientales contenidas en las Decisiones y Recomendaciones emitidas por el consejo, dentro de las cuales se puede destacar la prevención y el control integrado de la contaminación, la aplicación del principio de contaminador-pagador a la contaminación accidental, carbón y medio ambiente, entre otros.

En otras palabras, así como se esperan ventajas de esta adhesión, también surgen obligaciones que se desprenden de dicha incorporación al organismo internacional y, en este caso en específico, en materia ambiental, lo cual implica el apego a través de las disposiciones nacionales de la Política Ambiental de la Organización, así como las decisiones y recomendaciones emanadas por el Consejo.

Dicha política se conoce como “Perspectiva Ambiental para el año 2030”, como parte de las acciones esenciales recomendadas por el documento, cabe destacar el recurrir a una combinación de políticas complementarias para afrontar los problemas de mayor índole y complejidad, enfatizando en instrumentos de mercado como los impuestos y los permisos comercializables con el objetivo de reducir los costes de las acciones contaminantes. También menciona la priorización de las acciones en los ámbitos con mayor impacto negativo en el medio ambiente, como por ejemplo la energía y el transporte.

Como parte de la política de la OCDE se identifica la asignación de un valor o precio a los recursos naturales; es decir, la valuación económica de estos, así como en el uso de incentivos e instrumentos

²⁶⁹ “Términos de Referencia de la Asistencia Técnica para Fortalecer la Evaluación Ambiental Integrada en Costa Rica en el marco del proceso de adhesión a la OCDE”. Disponible en: <http://www.aecid.otc.cr/wp-content/uploads/2017/02/TERMINOS-DE-REFERENCIA-OCDE-MINAE-20-de-febrero-2017.pdf> Consultado el 21 de junio de 2017 a las 18:06

basados en el mercado. Es dentro de estas disposiciones que instrumentos como incentivos fiscales caben de manera concordante con lo establecido por la organización.

De igual manera, la política realiza análisis acerca de las consecuencias que el mundo podría afrontar en caso de no implementarse las acciones necesarias para evitar el daño ambiental. Algunos sectores son considerados fundamentales de tomar acciones al respecto.

Con respecto al sector energía se señala que resulta indispensable un marco de políticas que incentiven el uso de energía renovable y procesos alternativos, así como combustibles de bajo contenido de carbono; pues el uso de combustibles fósiles es la principal fuente de efecto invernadero causante de la mayor preocupación actual: el cambio climático.

En cuanto al transporte, el precio del transporte debería reflejar los costes del daño ambiental y repercusiones en la salud en su totalidad. Y un método recomendado es mediante impuestos a los combustibles, esto incluye la eliminación de exenciones fiscales y la asignación de precio a los medios de transporte.

Anteriormente se señaló que Costa Rica posee ya una serie de disposiciones relativas al transporte y la energía en su relación directa con las emisiones de gases de efecto invernadero; sin embargo, se observa que muchas de las recomendaciones de la OCDE están estipuladas en el Plan de Energía aún sin ser realmente implementadas. Asuntos que debe priorizar y enfatizar el Estado costarricense, puesto que ya como parte de este compromiso todos los países miembros de la OCDE disponen de impuestos sobre la energía con resultados e incidencia ambiental muy positiva, a pesar de que en un principio no fueron concebidos para tal fin²⁷⁰ y el país no se puede rezagar.

La asignación de un precio a la contaminación que puede ser a través de impuestos al carbono o regímenes de comercio de derechos de emisión resulta esencial. Con este mecanismo se tiende a minimizar costos de la concreción de un objetivo medioambiental determinado e incentivar la eficacia adicional y la innovación, pues con ellos se promueve los patrones de producción y consumo más sostenibles²⁷¹.

²⁷⁰ *Environment and Management* para la Fundación Ambiental, *Fiscalidad ambiental e instrumentos de financiación de la economía verde*, (2014): 5. Disponible en: http://www.forumambiental.org/pdf/fiscalidad_ambiental.pdf Consultado el 21 de junio de 2017 a las 18:06

²⁷¹ Contribución de la OCDE a Río +20, *Crecimiento verde incluyente para el futuro que deseamos* (2012):12. Disponible en: <https://www.oecd.org/greengrowth/Rio-brochure-Spanish-part-1.pdf> Consultado el 22 de junio de 2017 a las 19:32.

*“Los instrumentos de asignación de precios también pueden generar ingresos fiscales adicionales para mitigar las restricciones presupuestarias de los gobiernos y contribuir a financiar sectores prioritarios críticos como la salud, la educación o el desarrollo de infraestructuras”.*²⁷²

Con respecto a esto, existen algunos países que han iniciado procesos de reformas para la constitución de impuestos ambientales y han reducido los impuestos al trabajo. Si se observa de esta manera, esta podría llegar a ser una estrategia que colaboraría con el aumento del empleo alentando el crecimiento económico sostenible.

*“Si las economías avanzadas aplicaran impuestos o derechos subastables para lograr la reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero a las que se comprometieron en los Acuerdos de Cancún, hacia 2020 podrían recaudar 250.000 millones de dólares por año”.*²⁷³

En contraposición con los objetivos esperados de este crecimiento verde, los subsidios a contaminantes como el combustible fósil, favorecen las emisiones de gases de efecto invernadero y, por ende, la contaminación atmosférica causante del calentamiento global, alentando el consumo excesivo de este tipo de energía. De tal manera, se limitan las posibles acciones que puedan llevar a cabo los gobiernos en pro de políticas a largo plazo.

*“La contribución a la consolidación fiscal mediante el aumento de los ingresos con impuestos ambientales y la eliminación de los subsidios a actividades perjudiciales para el medioambiente. Estas medidas también pueden ayudar a generar o liberar recursos para programas de lucha contra la pobreza en áreas como el abastecimiento de agua y el saneamiento, o para otras inversiones a favor de los pobres”.*²⁷⁴

Los subsidios al combustible fósil disminuyen la competitividad con respecto a los costos de las fuentes de energía renovable y tecnologías innovadoras y limpias. Es importante señalar que el dinero gastado en subsidios a nivel mundial no tiene alguna clase de beneficio sobre la pobreza, dejando por fuera un elemento clave del desarrollo sostenible.

Por ello, la OCDE recomienda la eliminación unilateral de estos subsidios y asigna los recursos de una manera más eficiente en todos los ámbitos. Así se liberarían recursos para distribuirlos a otras áreas como para combatir el cambio climático.

²⁷² Contribución de la OCDE a Río +20, *op. cit.*, 12.

²⁷³ *Idem.*

²⁷⁴ Contribución de la OCDE a Río +20, *op. cit.*, 9.

*“Las ganancias en ingresos reales derivadas de la eliminación unilateral de los subsidios al consumo de combustibles fósiles podrían llegar al 4% en algunos países. Al mismo tiempo, las emisiones globales de gases de efecto invernadero descenderían el 6% hacia 2050, en comparación con lo que sucedería si se siguiera como hasta ahora”.*²⁷⁵

Otro mecanismo que se puede desprender de la política medioambiental de la OCDE, el cual puede llegar a implementar Costa Rica en respuesta de las obligaciones que obtendrá una vez dentro de la organización, es el aumento a gravámenes a la circulación para combatir la densidad y la congestión vehicular.

Con todas estas prácticas e incluso con beneficios ambientales, los demás sectores como el social y el económico se verán beneficiando, alcanzando armonía entre los pilares del desarrollo sostenible.

Aparte de esta perspectiva, la OCDE cuenta con una estrategia o propuesta paradigmática para el crecimiento verde, a través de la Declaración de la OCDE sobre Crecimiento Verde de junio de 2009, la cual suscribió Costa Rica en setiembre de 2012 sin ser miembro de la organización.

*“Esta decisión de Costa Rica refleja el sólido compromiso del país de contar con los más altos estándares con respecto a las políticas ambientales, su clara intención de convertirse en una economía de bajas emisiones de carbono y de seguir contribuyendo a la conservación de la biodiversidad”.*²⁷⁶

La misma proporciona un marco de referencia claro sobre cómo los diferentes estados pueden llegar a alcanzar el crecimiento económico y el desarrollo, al mismo tiempo que impiden la degradación ambiental, combaten el cambio climático y el uso ineficiente de recursos naturales²⁷⁷. Es decir, asegurar este crecimiento de una manera ambientalmente sostenible.

La política de crecimiento verde forma parte integral de las reformas estructurales necesarias para promover un crecimiento fuerte, más sostenible e incluyente²⁷⁸, el cual comprende y aborda diferentes aspectos, por ejemplo: economía ambiental e integración de políticas públicas, así como una reestructuración industrial hacia tecnologías verdes. Para Peña Chacón, entre los desafíos principales

²⁷⁵ Contribución de la OCDE a Río +20, *op. cit.*, 27.

²⁷⁶ René Castro. Ministro de Ambiente y Energía 2010-2014. Citado en “Costa Rica suscribe la Declaración de la OCDE sobre crecimiento verde”, Revista Summa (2012). Disponible en: <http://www.revistasumma.com/30314/> Consultado el 21 de junio de 2017 a las 18:11.

²⁷⁷ Agel Gurría. Secretario General de la OCDE. Mensaje del secretario General: Crecimiento verde incluyente para una economía más fuerte, más justa y más limpia en Contribución de la OCDE a Río +20, *op. cit.*, 1.

²⁷⁸ Contribución de la OCDE a Río +20, *op. cit.*, 8.

abordados en la estrategia se halla la reducción de emisiones de gases de efecto invernadero y la contaminación.

A manera de conclusión, una vez que Costa Rica sea parte de la Organización deberá asumir más responsabilidad en el tema del cambio climático y una manera de hacerlo es a través de mecanismos fiscales, para asegurar la eficiencia del proceso para alcanzar la meta de reducir las emisiones de gases de efecto invernadero. Si bien aún queda camino por recorrer, a nivel mundial existen muchos ejemplos que se podrían implementar a nivel interno, ajustando cada mecanismo a la realidad nacional. Al estar el país tan comprometido con la protección y la preservación de los recursos, se observa que el proceso no empezará desde cero. Resulta necesario adecuar los instrumentos y los mecanismos ya existentes y reformarlos, así como fortalecerlos con nuevos métodos y figuras. De aplicar una nueva política es recomendable hacerlo de manera gradual para ir adaptándose al cambio

Para cerrar el capítulo en cuestión y como se explicó en un primer momento de este estudio, debe tenerse muy claro que la contaminación atmosférica no es un tema aislado que afecta a determinado Estado; por ello, se ha elevado su protección a nivel del derecho internacional público con un conjunto de instrumentos que procuren el compromiso de toda la comunidad mundial en confrontar este problema en aras de conseguir un desarrollo responsable y un comportamiento ambientalmente consciente por parte de todos los Estados. A través de instrumentos como la Convención de Viena, el Protocolo de Montreal y la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático, entre otros, es que se ha establecido las responsabilidades nacionales en cuanto a las cuotas de emisiones de gases de efecto invernadero en función del desarrollo sostenible, en especial en los países desarrollados; esto no significa que quienes se encuentran en desarrollo deban omitir puesto que como se mencionó supra, es una preocupación común.

En Costa Rica, desde antes de la creación de estos instrumentos, ya se incluían disposiciones normativas en cuanto a la contaminación provocada por las emisiones de gases contaminantes y conforme han pasado los años se han ido incorporando más figuras que promueven la protección al ambiente, abordada desde el tema de las emisiones como es el caso del Pago por Servicios Ambientales, el compromiso de carbono neutralidad y otras políticas incluidas en el Plan Nacional de Energía 2015-2030 directamente unidas con el uso de energías alternativas al combustible fósil en los vehículos particulares.

Si bien no todas las obligaciones adquiridas por Costa Rica frente a la comunidad internacional son ambientales, gracias a la magnitud de los problemas ambientales sufridos por un desarrollo desequilibrado,

muchas de ellas se complementan o son vistas desde un enfoque íntegro del desarrollo sostenible, como tal es el caso de los compromisos económicos como lo es la adhesión a la OCDE que pretende el país, lo cual significa reformas importantes en cuanto a la aplicación de políticas que incentiven el uso de energía renovable y alternativa al combustible fósil a nivel nacional, con el fin de alcanzar los requisitos esperados como miembro, que hagan valer las decisiones y las recomendaciones del consejo de la organización y repercutan en su impacto mundial como Estado.

TÍTULO III. ¿SON LOS INCENTIVOS FISCALES UNA SOLUCIÓN JURÍDICAMENTE VIABLE PARA LA PROMOCIÓN DEL USO DE ENERGÍAS ALTERNAS AL COMBUSTIBLE FÓSIL EN VEHÍCULOS PARTICULARES?

Capítulo 6. Experiencias en el uso de incentivos fiscales de carácter ambiental en el sector transporte para la reducción de emisiones de gases de efecto invernadero

6.1. Implementación de reformas verdes: estudio y presentación de las experiencias internacionales de primer mundo, en cuanto a incorporar figuras tributarias para incentivar el uso de energía alternativa al combustible fósil en vehículos particulares

Como se mencionó, muchos de los países de la OCDE ya han incorporado impuestos y figuras tributarias para incentivar la disminución de las emisiones de gases de efecto invernadero, países que son considerados de primer mundo por su economía.

Con respecto a la experiencia internacional en tributos acerca de la contaminación vehicular, existen diversos países en Europa y Asia adelantados en la implementación a nivel nacional con distintos tipos de figuras tributarias realizadas. Estas van desde impuestos y tasas hasta subsidios, con lo cual se demuestra el compromiso y la anuencia por afrontar el cambio climático y cumplir de la mejor manera con las obligaciones internacionales al efectuar esfuerzos.

a. Impuestos ambientales

Para Almeida²⁷⁹ y de acuerdo con la Agencia Europea del Medio Ambiente de los países de la OCDE, los principales impuestos ambientales utilizados en Europa son a productos energéticos, por emisiones a la atmósfera, a vehículos, por contaminación al agua, por la generación de residuos sólidos y manejo de la biodiversidad y vida silvestre. Entre los países que cuentan con impuestos y tasas en la temática se pueden identificar: Alemania, Austria, Australia Bélgica, Canadá, Chile, Corea, Croacia, Dinamarca, Holanda, Noruega, Portugal, entre otros²⁸⁰.

²⁷⁹ María Dolores Almeida, *Política fiscal en favor del medio ambiente en el Ecuador: Estimaciones preliminares* (Santiago de Chile: Naciones Unidas, 2014): 9-10. Disponible en: http://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/37433/S1420714_es.pdf Consultado el 21 de junio de 2017 a las 18:12.

²⁸⁰ María Dolores Almeida, *op. cit.*

Dentro de los países de la OCDE cabe identificar tres tipos de impuestos de interés para la presente investigación: los impuestos ambientales a productos energéticos, a las emisiones al aire y los impuestos a vehículos.

Se procederá a profundizar un poco más acerca de estos²⁸¹; el primero es de los más importantes aplicados en el ámbito ambiental en estos países, principalmente a la gasolina. Al principio, se crearon por razones fiscales, sin embargo, no puede dejarse de lado el impacto medioambiental que tienen de forma paralela como resultado.

Los impuestos al aire están presentes en un sinnúmero de países, por ejemplo: Australia, Corea, Suecia y Hungría. En estos casos, la tasa se calcula de acuerdo con las emisiones que pueden variar según el tipo de contaminante, el nivel de contaminación y la ubicación de la fuente emisora.

Por otro lado, los impuestos a los vehículos se pueden dividir en tres principales por: la adquisición de autos nuevos, el derecho a utilizar el vehículo por año y el cobro de derechos por el uso de camino o carreteras y, al mismo tiempo, pueden ser variados, de manera que se incorpore elemento ambiente. Estos pueden cambiarse de acuerdo con el tamaño de la máquina o poder, peso y las emisiones del vehículo y tipo de certificación. Algunos ejemplos de ellos son los siguientes²⁸²:

- Albania posee un impuesto al carbono en donde la base impositiva es el tipo de combustible y el monto a cobrar se determina por el tipo de combustible y se aplica a los importadores y los subproductores de petróleo.

- Desde 1997, Dinamarca tiene en su normativa un impuesto verde a los vehículos de pasajeros, donde el monto se calcula de acuerdo con el consumo y el tipo de gasolina por vehículo.

²⁸¹ Compilación realizada por Graciela Moreno Arellano, Paola Mendoza Sánchez y Sara Ávila Forcada. *Impuestos ambientales: lecciones en países de la OCDE y experiencias en México*: 46-47. Disponible en: https://books.google.co.cr/books?id=IVPXR-bHeNQC&pg=PA78&lpg=PA78&dq=impuestos+ambientales+albania&source=bl&ots=7yFO-zeYnf&sig=21KRhnf24ZJJej3AemikKOxRTgE&hl=es&sa=X&redir_esc=y#v=onepage&q&f=false Consultado el 21 de junio de 2017 a las 18:14

²⁸² María Dolores Almeida, *op. cit.* 19-25.

- España desde 1992 cobra un impuesto a la matriculación o registro según el tipo de vehículo y el nivel de emisiones de dióxido de carbono, de igual manera Portugal que desde el 2007 incluye un impuesto al registro del vehículo, de acuerdo con las características propias del mismo, se incluye las emisiones.

A nivel estatal, España reformó través de la Ley 51/2007 el impuesto especial sobre determinados medios de transporte, en donde ahora el tipo impositivo depende de las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos²⁸³.

Similar a este se encuentra el impuesto a los vehículos de pasajeros y motocicletas de Holanda, donde el monto depende de dos componentes específicos, por cada gramo de dióxido de carbono emitidos sobre un límite permitido y un porcentaje del precio de mercado donde se penaliza con un monto a los vehículos que utilizan diésel y no contienen un filtro de partículas (2010). Y también Francia que tiene el impuesto a los vehículos motorizados con grandes emisiones de dióxido de carbono, donde la base impositiva es los vehículos con emisiones más altas de dióxido de carbono al límite establecido en las disposiciones.

Si bien son muchas las medidas aplicadas en los diferentes lugares del mundo, según cada una de las realidades, por el momento se enfatizará en países que se hallan más adelante en la implementación de las reformas tributarias e instrumentos fiscales relacionados principalmente con incentivar la conducta de la población hacia el uso de combustibles, muchas veces se basan en incentivos que promocionan automóviles eléctricos o híbridos.

Para Naciones Unidas, los vehículos eléctricos como solución al uso de energía alternativa al combustible fósil, ofrecen varias ventajas de la movilidad eléctrica. Entre ellas cabe mencionar los beneficios a la salud en las zonas urbanas, en donde se presentan problemas serios en cuanto a la contaminación atmosférica, consecuencia de las emisiones del sector transporte. A esto, la organización le adiciona el potencial importante de generar desarrollo económico al reducir los costos del transporte, como ya se estudió el elemento clave del desarrollo sostenible por el cual se aboga.

La electrificación del transporte incluye una serie de beneficios como el favorecimiento a las reducciones de emisiones, que tanto se les exige a los fabricantes como parte de los compromisos adquiridos por casi todos los gobiernos mundiales, a mejorar la calidad del aire, reducir una dependencia

²⁸³ Agencia Tributaria. *Impuesto espacial sobre determinados medios de transporte*. 2012. Capítulo 7: 7,5.

energética a los combustibles fósiles, aporta mayor eficiencia energética en el transporte, atraer actividad industrial y fomentar nuevos modelos de negocios, entre otros ²⁸⁴.

b. Incentivos fiscales de carácter ambiental

La Asociación Europea de Constructores de Automóviles²⁸⁵ realizó un estudio acerca de los incentivos existentes en Europa, en relación con los automóviles eléctricos, en donde aproximadamente un tercio de los países de esa región no poseen ningún tipo de incentivo en esta materia, tal como es el caso de Chipre, Eslovenia, Polonia, entre otros.

De acuerdo con la misma organización, los incentivos por lo general consisten en reducciones o exenciones de impuestos, como por ejemplo en Alemania, Portugal o los Países Bajos, así como también pagos al momento de la adquisición para los compradores como en España y Luxemburgo.

Por otro lado, en Asia resulta que países como China y Japón están implementando este tipo de medidas e incentivos también, pero por cuestiones de idioma y sistema, es más complejo el análisis dentro de esta investigación. Sin embargo, se mencionará el esfuerzo anticipado de Hong Kong, en donde desde el 2007 se introdujo un incentivo tributario basado en la eficiencia en cuanto al consumo de combustible²⁸⁶.

La industria automovilística en Europa apoya la introducción de estos incentivos fiscales; pues resultan ser una importante herramienta para el consumidor y reducir la contaminación. Además de que colaboran con la creación de tecnologías innovadoras.²⁸⁷

A pesar del precio que conlleva la compra de un auto híbrido o eléctrico, en países como Noruega y Holanda se ha establecido incentivos y beneficios que los ha llevado a ser vistos como modelo para la promoción de estos vehículos, cuyo resultado es la modificación de conducta por parte del consumidor y se debilita la dependencia a los combustibles fósiles en esos países.

²⁸⁴ Mario Armero, “Vehículo eléctrico (vehículo alternativo): mercado e industria”, (presentado en Santander, 26 de agosto de 2014). Disponible en www.anfac.com/prensa/openPublicPdf.action?idDoc=9049 Consultado el 21 de junio de 2017 a las 18:15.

²⁸⁵ ACEA de acuerdo con sus cifras en inglés.

²⁸⁶ “Historias Exitosas de Eficiencia en vehículos”. Center of Clean Air Policy. Disponible en: http://ccap.org/assets/Historias-Exitosas-de-Eficiencia-en-Vehiculos_CCAP.pdf Consultado el 21 de junio de 2017 a las 21:58

²⁸⁷ “Incentives for electrically-chargeable vehicles are now applied in all western European countries”. European Automobile Manufacturers Association. Disponible en: <http://www.acea.be/news/article/incentives-for-buying-electric-vehicles> Consultado el 21 de junio de 2017 a las 22:00

Noruega lleva el liderazgo en la región europea en cuanto a automóviles eléctricos y ostenta la mayor cantidad de unidades por habitantes del mundo. Además, posee más postes de recarga en todo el territorio que gasolineras, en donde su consumo es gratuito y los consumidores no tienen que hacer pago de peajes, ferries o parqueos. A esto debe sumársele el hecho de que, en su mayoría, la electricidad de Noruega se genera de manera limpia²⁸⁸.

*“La razón principal de las elevadas ventas de vehículos eléctricos en Noruega está en los incentivos fiscales del Gobierno, que permiten que los coches eléctricos tengan precios más competitivos que los de la gasolina y gasóleo”.*²⁸⁹

Los incentivos en cuanto a cero emisiones incluyen: exención de impuesto de compra o importación, exoneración de un 25% del impuesto del valor agregado, un impuesto de circulación anual bajo, dispensa del pago de peajes y ferries, parqueo municipal gratis, acceso a los carriles de auto bus, una reducción de 50% impuesto al automóvil y una exención del 25% del impuesto de valor agregado en el *leasing*²⁹⁰. Iniciativas y beneficios que se mantendrán por lo menos hasta el 2018.

De acuerdo con varias notas periodísticas, el año pasado Alemania, quien es el mayor mercado automotor de Europa²⁹¹, aprobó incentivos y exenciones fiscales para vehículos eléctricos con el objetivo de impulsar la compra de automóviles que no emiten dióxido de carbono.

Un aspecto admirable en cuanto al costo de los incentivos, es que estos se compartirán entre el gobierno y los fabricantes; es decir, existe una responsabilidad y un compromiso compartido, no solo estatal sino también por parte de la empresa privada existente en el territorio, situación que reafirma el cambio climático y las emisiones como problema de la colectividad en su totalidad. El mayor opositor en cuanto al programa fue el Ministerio de Hacienda y por ello se llegó a la solución de que 600.000 euros (la mitad del presupuesto) los aportarían los fabricantes.

²⁸⁸ Marcos Baeza, “Noruega, un mundo eléctrico ideal,” *El país as cinco días*. 25 de enero de 2016. Disponible en: <http://motor.elpais.com/electricos/noruega-un-mundo-electrico-ideal/> Consultado el 21 de junio de 2017 a las 22:10

²⁸⁹ Christina Bu, secretaria general de la asociación noruega del vehículo eléctrico citado en Marcos Baeza, “Noruega, un mundo eléctrico ideal Noruega, un mundo eléctrico ideal”.

²⁹⁰ “*Norwegian EV policy*”. The Norwegian Electric Vehicle Association. Disponible en: <http://elbil.no/english/norwegian-ev-policy/> Consultado el 21 de junio de 2017 a las 22:08

²⁹¹ Reporte adicional de Edward Taylor en Fráncfort. Traducido por la redacción de Madrid/Mesa Santiago. Editado por Patricio Abusleme vía Mesa Santiago. “Alemania incentivará uso de autos eléctricos con descuentos por 1000 mln euros”. 27 de abril de 2016. Disponible en: <http://lta.reuters.com/article/businessNews/idLTAKCN0XO1O3> Consultado el 21 de junio de 2017 a las 22:09.

Con estas medidas se planea alcanzar alrededor de 1.000.000 de vehículos eléctricos circulando por el país para la fecha límite del plan: 2020²⁹². Objetivo ya reiterado varias veces por el gobierno desde 2010²⁹³.

Los autos eléctricos, bajo esta premisa, no deberán pagar el impuesto de circulación por un período de diez años, con efecto retroactivo desde el primero de enero de 2016. A esto se le suma, además, que quienes utilicen el vehículo por motivos laborales tendrán reducción impositiva del 25%, lo cual incluye también un incentivo de 4000 euros por unidad en el caso de los eléctricos y 3000 por auto híbrido enchufable. La subvención se otorgará a los autos que no sobrepasen los 60.000 euros. Junto a esto, el gobierno contempla 300.000.000 de euros para la expansión de infraestructura de recarga, con la instalación de 15.000 puntos de carga entre 2017 y 2020.

Si bien no resulta un beneficio fiscal *per se*, no se puede pasar por alto también programas que promuevan la compra de este tipo de vehículos, los cuales resultan de suma importancia en la implementación de políticas relacionadas, como es el caso del Programa de Incentivos al Vehículo Eficiente (PIVE) de España, cuyo objetivo es modernizar vehículos antiguos por las mismas unidades con modelos de alta eficiencia energética y menor consumo de combustibles y emisiones de dióxido de carbono²⁹⁴.

Estas subvenciones se realizarán a vehículos clasificados como de categoría M1²⁹⁵ y N1²⁹⁶. En el primer caso, el vehículo debe tener los siguientes requisitos: convencionales, híbridos enchufables y eléctricos de autonomía extendida; es decir, propulsado total o parcialmente por motores de combustión interna de gasolina y eléctricos; eléctricos puros o propulsados por motores de combustión interna que puedan utilizar combustibles fósiles alternativos y acrediten contar con un límite de emisiones de dióxido

²⁹² “Europa Press, “Alemania impulsará el coche eléctrico través de un plan incentivos fiscales de 1000 millones de euros”. *ABC Economía*. 18 de mayo de 2016. Disponible en: http://www.abc.es/economia/abci-alemania-impulsara-coche-electrico-traves-plan-incentivos-fiscales-1000-millones-euros-201605181443_noticia.html Consultado el 22 de junio de 2017 a las 19:40.

²⁹³ “Alemania pone en marcha las ayudas a los vehículos eléctricos”. *Movilidad eléctrica*. 28 de abril de 2016. Disponible en: <http://movilidadelectrica.com/alemania-pone-marcha-las-ayudas-los-vehiculos-electricos/> consultado el 21 de junio de 2017 a las 22:10.

²⁹⁴ Real Decreto 380/2015 de 14 de mayo, por el que se regula la concesión directa de subvenciones del “Programa de Incentivos al Vehículo Eficiente” (PIVE-8)

²⁹⁵ Vehículos de motor con por lo menos cuatro ruedas diseñados para el transporte de pasajeros, con máximo ocho plazas y asiento de conductor.

²⁹⁶ Vehículos de máximo 3,5 toneladas para el transporte de mercancías.

de carbono. Por otra parte, los vehículos N1 deben ser también convencionales, híbridos, híbridos enchufables y eléctricos de autonomía extendida que acrediten el límite de emisiones o eléctricos puros.

Existe límites a la subvención, según el precio y el tipo del vehículo; además, el solicitante debe estar al día con sus obligaciones tributarias y garantizar, mediante certificado de achataamiento o destrucción, que el vehículo a modernizar será dado de baja definitiva de circulación, el cual debe tener ya sea diez o siete años de antigüedad, según su categoría y la subvención será de un único vehículo por beneficiario.

Deben matricularse en España y no pueden superar el precio de venta de 20.000 euros antes de aplicar el Impuesto de Valor Agregado (IVA), salvo excepción a mencionar donde será los 30.000 euros sin IVA. En casos de vehículos híbridos, híbridos enchufables, eléctricos de autonomía extendida y eléctricos puros el límite es de 40.000 euros.

La excepción de precio y también de límite de emisiones que deben acreditar los automóviles mencionados, se materializa si es el caso de si el beneficiario es una persona física, con familia numerosa o discapacitado con movilidad reducida y cuyo vehículo sea adaptado para ello. En estos casos, las emisiones podrán ser mayores a las establecidas²⁹⁷.

El financiamiento de estas subvenciones proviene de presupuesto de la Secretaría del Estado de Energía del Ministerio de energía, turismo y Agenda Digital destinado al programa.

También, el Plan de Impulso a la Movilidad con Vehículos de Energías Alternativas (MOVEA²⁹⁸) español, es parte de la Estrategia de Impulso del Vehículo con Energías Alternativas 2014-2020 y combina dos programas anteriores desinados a la renovación de vehículos comerciales y a la ayuda de compra de autos eléctricos y el desarrollo de infraestructura de recarga. En ella se contempla ayudas para la compra de autos eléctricos y cuenta con una serie de ventajas para los vehículos eléctricos, en donde estos no pagan impuestos de registro, así como rebajas en cuanto al impuesto de circulación, de acuerdo con cada comunidad autónoma.

Las ayudas de este plan se destinan a las adquisiciones directas o a través de *leasing* o alquiler a largo plazo de un auto de seis meses de antigüedad o nuevos que utilicen fuentes de energía alternativas

²⁹⁷ El límite solicitado es de 160 g/km de dióxido de carbono. En el caso de la excepción mencionada se incrementa a 180 g/km.

²⁹⁸ Con el fin de unificar otros programas y planes dirigidos al apoyo de la adquisición de vehículos.

(electricidad, gas, hidrógeno)²⁹⁹ e incluye otros tipos de vehículos como las motocicletas, bicicletas, autobús, entre otros.

Estos dos planes descritos son programas de ayuda con los que cuenta España para la compra de carros limpios y seguros, eficientes para la reducción en la dependencia del petróleo y diversificar las fuentes de energía en el sector transporte. La traba que presenta es que deben actualizarse cada año y esto depende directamente del presupuesto disponible para llevarlo a cabo.

De manera resumida y con información de la Asociación Europea de constructores de automóviles, los incentivos para 2016 de los países europeos se detallan así³⁰⁰:

Incentivo	Países
Exención del impuesto sobre el consumo de combustible	Austria (VE)
Exención del impuesto mensual vehicular	Austria (VE)
Exención del Impuesto de circulación	Bulgaria (VE), República Checa (VE, VH y V alternativos al combustible. IMPUESTO PARA CARROS USADOS CON OBJETIVO DE NEGOCIOS.), Grecia (VE, VH), Hungría (VE), Italia (algunas regiones VE por un periodo de cinco años desde su primer registro, después aplica una reducción), Países Bajos (con un máximo de emisiones), Portugal (VE), Rumania (VE), Eslovaquia (VE), Suecia (VE, VH enchufables, cinco años), Reino Unido (VE).
Reducción del impuesto de circulación	Bélgica (VE), Irlanda (VE al mínimo), Luxemburgo (VE el mínimo), Eslovaquia (VH

²⁹⁹“ Movea y PIVE 8, dos planes para incentivar los coches limpios y seguros”. EFE. 27 de noviembre de 2015. Disponible en: <http://www.efc.com/efe/espana/economia/movea-y-pive-8-dos-planes-para-incentivar-los-coches-limpios-seguos/10003-2775420> Consultado el 21 de junio de 2017 a las 22:12.

³⁰⁰“*Overview of Purchase and Tax Incentives for Electric Vehicles in the EU in 2016*”. European Automobile Manufacturers Association. Disponible en: http://www.acea.be/uploads/publications/Electric_vehicles_overview_2016.pdf Consultado el 21 de junio de 2017 a las 22:13.

	50%), España (EV) Reino Unido (otros combustibles alternativos).
Exención del impuesto de matrícula o registro	Bélgica (VE, VH enchufables), Dinamarca (VE. V con hidrógeno hasta 2018), Grecia (VE, VH), Hungría (VE), Letonia (VE), Países Bajos (VE), Portugal (VE), Rumania (VE, VH).

Incentivo	Países
Reducción de impuesto de matrícula o registro	Finlandia (VE), Francia (50% o total según la región VE, VH, alternativos), Portugal (VH).
Incentivos por la compra de vehículos (<i>bonus</i>)	Bélgica, <i>bonus</i> de cero emisiones (VE, V con hidrógeno), Francia (VE, VH), Irlanda (VE, VH enchufables), Suecia (VE, VH)
Exención de impuestos de carros de compañía	Francia (VE, VH por los dos primeros años), Hungría (VE), Reino Unido (VE).
Reducción de impuestos de carros de compañía	Letonia (VE), Suecia (VE, VH enchufables),
Exención a Impuesto de lujo y a Vida Lujosa	Grecia (VE, VH).

VE= Vehículos eléctricos³⁰¹

VH= Vehículos híbridos³⁰²

VH enchufables= vehículos híbridos enchufables³⁰³

Sin olvidar a una de las mayores potencias económicas mundiales y de acuerdo con la Agencia Internacional de Energía³⁰⁴, los Estados Unidos, quien según la Revista Forbes lidera a escala mundial el

³⁰¹ Su propulsión está basada en la electricidad.

³⁰² Automóviles que combinan dos sistemas de propulsión: uno con energía fósil y otro con batería, cuya recarga depende de la capacidad de la batería. El sistema de frenado incluye sistema de capacidad regenerativa de la electricidad también.

³⁰³ La batería de estos se recarga conectándola al sistema eléctrico. En caso del agotamiento de la electricidad, tiene reserva de combustible fósil.

³⁰⁴ “United States-Policies and Legislation”. International Energy Agency. Disponible en: <http://www.ieahev.org/by-country/united-states-policy-and-legislation> Consultado el 21 de junio de 2017 a las 22:14

mayor número de vehículos eléctricos en circulación³⁰⁵, para 2010 tenía 47 estados que contaban con varias regulaciones para promover la compra de vehículos híbridos eléctricos en donde 40 de estos proveía beneficios fiscales o rebajas a las compras de estos tipos de vehículos.

Aparentemente, atrasos en la evolución del mercado eléctrico se deben a la poca o la falta de ayudas ofrecidas para la compra de estos vehículos eléctricos o verdes³⁰⁶; por ello, países como los antes descritos llevan el liderazgo en cuanto al mercado de este tipo de vehículos, gracias a la implementación de incentivos de este tipo que colaboran al cambio en el patrón de pensamiento de los ciudadanos que realizan las compras de medios de transporte particular.

Aunque la realidad económica resulta muy distinta a la costarricense, se deben tomar todas estas experiencias como ejemplo, tratar de “tropicalizar” los mecanismos que ya han tenido resultados positivos en otros países del mundo e incluirlos de manera formal a la legislación y las políticas nacionales para que sean temas normativizados claramente y vinculantes.

6.2. Una mirada a las experiencias latinoamericanas: más cerca de la realidad costarricense

No solo se abordarán países miembros de la OCDE o Europa; sino también algunos mecanismos implementados en la región latinoamericana, de manera que se logre contextualizar necesidades y dificultades similares a las se enfrenta Costa Rica.

Esto para ejemplificar que no solo en países “desarrollados” o de primer mundo se pueden aplicar e incorporar estas medidas en las políticas y las legislaciones, se deja de lado que no resulta discutible que en estos es donde la compra, venta y uso de los vehículos eléctricos tiene más auge.

El único requisito indispensable es la voluntad política y la consciencia ambiental, a pesar de que la región presenta ciertas dificultades, como la presencia de subsidios a los combustibles fósiles y un suministro de electricidad de menor calidad, así como regulación que apenas está naciendo en cuanto a la temática de la eficiencia energética en materia automotriz.

³⁰⁵ “Los vehículos eléctricos requieren arrancar en América Latina”. *Revista líderes*. 7 de febrero de 2016. Disponible en: <http://www.revistalideres.ec/lideres/ventas-vehiculoselectricos-americalatina-ecuador-informe.html> Consultado el 21 de junio de 2017 a las 22:15.

³⁰⁶ “Alemania pone en marcha las ayudas a los vehículos eléctricos”. *Movilidad eléctrica*.

En primer lugar y con respecto a los diferentes impuestos vinculados a las emisiones de carbono provenientes el sector transporte, según Lorenzo son pocas las experiencias en la región. Hay países que aplican el impuesto proporcional de acuerdo con el modelo del vehículo, sin que las proporciones estén definidas a partir de criterios relacionados con las emisiones o la eficiencia energética. Mayoritariamente se aplica una carga impositiva sobre los vehículos más caros.³⁰⁷

*“Latinoamérica presenta las mejores condiciones para que los vehículos eléctricos entreguen sus mayores beneficios en términos de cambio climático, ya que la electricidad tiene un alto potencial para ser generada en gran medida con energías renovables, tanto tradicionales como no convencionales”.*³⁰⁸

En coherencia con esta misma línea, el Banco Interamericano de Desarrollo afirma que América Latina debido a su contribución con la hidroelectricidad tiene un alto porcentaje de fuentes renovables.

Según Solheim³⁰⁹ un despliegue de automóviles eléctricos en la región llegaría a disminuir 1.4 Giga toneladas de las emisiones de dióxido de carbono, llevando también a un ahorro de alrededor de 8.5 millones de dólares en combustibles entre 2016 y 2050.

Si se estudia la región latinoamericana y se enfatiza en los incentivos fiscales que pueden ir desde mayores impuestos a los combustibles, tarifas diferenciadas, tarifas de registro, descuentos basados en el consumo de combustible, entre otros, se hallan algunas iniciativas que valen la pena resaltar.

a. Colombia

Al igual que Costa Rica, en el marco del Acuerdo de París, Colombia se ha comprometido a nivel internacional respecto a mejorar la calidad del aire a través de la reducción en un 20% para el 2030 de gases de efecto invernadero.

En el 2012, a través de las resoluciones 186 del Ministerio de Minas y Energía y del Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible, 563 de la Unidad de planeación Minero Energético, 778 y 779 del

³⁰⁷ Fernando Lorenzo, *Inventario de instrumentos fiscales verdes en América Latina: experiencias, efectos y alcances*. (Santiago: Naciones Unidas, 2016). Disponible en: http://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/40833/1/S1601174_es.pdf Consultado el 21 de junio de 2017 a las 22:16.

³⁰⁸ Gianni López y Sebastián Galarza. *Movilidad eléctrica: oportunidades para Latinoamérica*. (PNUMA:2016): 9. Disponible en: http://www.pnuma.org/cambio_climatico/publicaciones/informe_movilidad_electrica.pdf Consultado el 21 de junio de 2017 a las 22:17.

³⁰⁹ Erik Solheim, Director Ejecutivo de ONU Ambiente en Gianni López y Sebastián Galarza. *Movilidad eléctrica: oportunidades para Latinoamérica*, prólogo.

Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible se reglamentó el otorgamiento de incentivos fiscales como la exclusión del Impuesto de Valor Agregado y la deducción de renta líquida a vehículos de tecnologías limpias.

La reforma verde aplicada en Colombia se adecua a las necesidades del país y prevé un impuesto que representa una tarifa de 15 pesos por tonelada equivalente de dióxido de carbono que se emita, la cual espera financiar proyectos ambientales. Además, países como México y Chile han implementado este impuesto.

Murillo Urrutia, señaló que *“la reforma es muy importante para el desarrollo sostenible, es muy novedosa y conveniente para nuestro sector”*³¹⁰, de igual manera que *“En Colombia, por primera vez, se establecen los impuestos verdes. Empezando por el impuesto nacional al carbono, que es una tarifa que se le va a cobrar a los combustibles fósiles para disminuir nuestras emisiones de Gases Efecto Invernadero (GEI), sobre todo dióxido de carbono”*.

En el caso colombiano, el paquete de tributos verdes establecido en la reforma mencionada se complementa con incentivos tributarios en el campo de la generación de energía con fuentes no convencionales, así como beneficios para proyectos de inversión en energías renovables. De igual manera que beneficios del IVA del 5% para carros eléctricos, los cuales buscan estimular el uso de estos.

Asimismo, entre las ventajas señaladas por Murillo Urrutia, se encuentran un impacto en la atracción de inversiones para el sector ambiente, mayores áreas reforestadas y recuperadas, así como más inversión en infraestructura ambiental.

Otra iniciativa del gobierno colombiano, lastimosamente sin éxito, fue el decreto 2909 del Ministerio de Industria y Comercio, el cual estableció una ventaja arancelaria a la importación de 750 vehículos eléctricos y 750 híbridos, anuales durante tres años. Para los vehículos eléctricos el gravamen bajó a cero, mientras que en los híbridos se redujo a 5%. En relación con los incentivos Mario Correa³¹¹ afirmó que

³¹⁰Luis Gilberto. Ministro de Ambiente y Desarrollo Sostenible. Citado en “Los tributos verdes de la reforma tributaria, nos ayudan a cumplir con las metas ambientales del país”. *Minambiente*. Disponible en: <http://www.minambiente.gov.co/index.php/noticias/122-noticias-minambiente/2602-los-tributos-verdes-de-la-reforma-tributaria-nos-ayudan-a-cumplir-con-las-metas-ambientales-del-pais-minambiente> Consultado el 21 de junio de 2017 a las 22:18.

³¹¹ Citado en Carlos Arturo Aguilar. “Estímulos en países latinoamericanos para adquirir autos eléctricos”. 30 de mayo de 2016. Disponible en: <http://motorbit.com/36947-2/?pais> Consultado el 21 de junio de 2017 a las 22:20.

“deberían ser tributarios, no solo en arancel e IVA sino en una fuerte reducción al impuesto de rodamiento”.

b. México³¹²

México es otro país que ofrece algunos incentivos fiscales para estimular la compra de vehículos que no utilicen el combustible fósil. De acuerdo con la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017³¹³, se adiciona al artículo 8 de la Ley Federal de Impuesto sobre Automóviles nuevos, disposición en donde otro supuesto de exención del impuesto establecido en la ley mencionada:

*“En la enajenación o importación definitiva de automóviles cuya propulsión sea a través de baterías eléctricas recargables, así como de automóviles eléctricos que además cuenten con motor de combustión interna o con motor accionado por hidrógeno”.*³¹⁴

Además, se incluye la reforma al artículo 28, inciso XIII de la Ley de Impuestos sobre la Renta, en donde se estipula que, en cuanto a automóviles, solo serán deducibles del impuesto los pagos efectuados por el uso o goce temporal de automóviles hasta por un monto de 200 o 285 pesos diarios por automóvil con las mismas características descritas en la reforma anterior. De manera similar, se incluye la reforma del inciso II del artículo 36, en donde se establece que las inversiones en automóviles serán deducibles por un monto de 250.000 pesos para este tipo de autos, 75.000 pesos más que para los vehículos de combustión interna.

Por otro lado, en la ley anteriormente mencionada, artículo 204, se instaure un estímulo fiscal a los contribuyentes del impuesto sobre la renta. Este consiste en aplicar un crédito fiscal del 30% del monto de las inversiones, que realicen equipos de alimentación para vehículos eléctricos, conectados y sujetos de manera fija en lugares públicos.

³¹² Experiencia desarrollada tomando como base la noticia *Más autos verdes con incentivo fiscal*, disponible en <http://www.informador.com.mx/economia/2016/690790/6/mas-autos-verdes-con-incentivo-fiscal.htm> Consultado el 21 de junio de 2017 a las 22:20.

³¹³ Dictamen publicado anualmente en México con las disposiciones de carácter general aplicables a impuestos, productos, aprovechamiento, contribuciones de mejoras y derechos federales, excepto a relacionados con comercio exterior, para facilitar su conocimiento por parte de los contribuyentes.

³¹⁴ Ley Federal del impuesto sobre automóviles nuevos. Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 1996. México. Párrafo IV, art. 8.

Además, en algunos estados de México como Ciudad de México, Puebla, Tlaxcala e Hidalgo, los vehículos eléctricos no pagan el impuesto a la tenencia o uso de vehículos³¹⁵, lo que representa que no solo a nivel nacional se han creado este tipo de incentivos.

c. Ecuador³¹⁶

La reforma ecuatoriana de 2012, incluye algunas medidas como la aplicación de un impuesto ambiental a la contaminación vehicular, mejora en la calidad de los combustibles, fomento a la importación de vehículos híbridos de bajo cilindraje, a través de la diferenciación de la tasa del IVA, renovación a una flota de transporte público menos contaminante, entre otros elementos.

Como en Ecuador no existe la manufactura o ensamblaje de automóviles eléctricos, las importaciones se encuentran exentas de ciertos tributos. Cualquier vehículo de menor precio a los \$40.000 que sea eléctrico o híbrido está exento de todo tipo de arancel que varían del 15% y 35% del valor del vehículo y si el precio es menor a los \$35.000 tampoco pagará Impuesto sobre el Valor Agregado e Impuesto a Consumos Especiales (ICE). De igual manera, si los vehículos sobrepasan los \$35.000, aunque deba pagarlos, los tributos se reducen para el ICE y pagan un 12% del IVA.

Por último, en cuanto al impuesto ambiental a la contaminación vehicular, Ecuador hace un descuento del 20% para los híbridos y no lo aplica en su totalidad para los eléctricos.

d. Argentina

A pesar de no poseer algún incentivo formal para impulsar el uso de automóviles eléctricos, en Argentina sí ha habido proyectos e iniciativas para tratar de incorporar incentivos fiscales. Aunque sin ver el éxito, en el 2014 entró a discusión una ley sobre vehículos eléctricos donde se proponía reducir los aranceles de importación de vehículos y componentes de un 25%, así como una exención de los impuestos de ganancia e IVA para los fabricantes de vehículos que utilizaran por lo menos la mitad de los componentes locales, por un periodo de quince años.

³¹⁵ Francisco Brito. “Beneficios fiscales para automóviles ecológico”. Primero de julio de 2016. Disponible en: <http://www.idconline.com.mx/fiscal/2016/07/01/beneficios-fiscales-para-automviles-ecologicos> Consultado el 21 de junio de 2017 a las 22:21.

³¹⁶Las experiencias de Ecuador, Argentina, Uruguay y Brasil, se encuentran basadas en lo expuesto en el documento *Movilidad eléctrica: oportunidades para Latinoamérica*. 37-38.

e. Uruguay

En su objetivo por disminuir la dependencia del petróleo y fomento a las energías renovables, de acuerdo con la Política Energética de 2030, Uruguay aprobó en el 2010 una reducción del Impuesto Específico Interno aplicable a vehículos híbridos y en el 2012 se actualizan las tasas para que se determinen de acuerdo con el cilindraje, así como la exoneración del impuesto sobre la Renta de las Actividades, tasas y tributos a la importación de vehículos eléctricos a través del Decreto Reglamentario No. 02/012 de la Ley de Promoción y Protección de Inversiones.

“Art. 19: [...] Las empresas cuyos proyectos de inversión hayan sido declarados promovidos al amparo de la presente reglamentación, gozarán de una exoneración de tasas y tributos a la importación, incluidos el IVA [...]”.

Por otro lado, mediante decreto No. 34/015 se modificó a cero la Tasa Global Arancelaria por un plazo de dos años para los autos con motor de propulsión eléctrica exclusivamente.

f. Brasil

Por último, se menciona a Brasil en donde en los últimos años se ha implementado una serie de incentivos para promover la compra de este tipo de vehículos y fortalecer el mercado y en donde se venden autos eléctricos de última generación. En la actualidad, existe una exención del impuesto sobre el valor agregado y excepción del permiso de circulación. En este caso, los incentivos se aplican a nivel estatal y no federal.³¹⁷

g. Costa Rica

En Costa Rica, como se expondrá más adelante, además de la tarifa diferenciada en el impuesto selectivo de consumo para los vehículos que utilicen tecnologías menos contaminantes y más eficientes como los carros eléctricos, híbridos o de hidrógeno, se han presentado proyectos de ley para crear mayores incentivos sobre estos vehículos. Esto coloca al país cada vez más cerca de la implementación de

³¹⁷ Gianni López y Sebastián Galarza. *Movilidad eléctrica: oportunidades para Latinoamérica.*: 37.

mecanismos que incentiven a los consumidores al cambio de vehículos convencionales que funcionan a partir de combustibles por unos amigables con el ambiente.

Resulta aplaudible estas iniciativas incipientes de la región en aras de disminuir las emisiones de gases de efecto invernadero, las cuales hacen frente a los retos alegados para la región como por ejemplo los señalados por el Banco Interamericano de Desarrollo con respecto a los costos, la infraestructura de carga, el desempeño ambiental y la conciencia social entre otros.

La misma organización internacional se refiere a las dos maneras con que se puede afrontar el asunto de los costos: el ofrecimiento de devoluciones y las reducciones en los impuestos. Con respecto a la segunda, señala que *“las alternativas más comunes son las de valor añadido e impuestos a la importación, los cuales generalmente son una parte importante de la estructura tributaria”*.³¹⁸

Una recomendación ofrecida por esta resulta ser que los incentivos, más que beneficiar en los costes anuales a través de las reducciones o exenciones de impuestos, tengan incidencia sobre el costo inicial; pues muchas veces es más valorado este que la inversión efectuada a largo plazo.

Algunas recomendaciones de Naciones Unidas para promover la demanda y la fabricación de estos tipos de vehículos a través de incentivos de compra en la región, son:

- La generación de condiciones normativas y políticas fiscales en los mercados de vehículos nuevo, para que los convencionales internalicen costos ambientales y energéticos.
- La corrección de mercados de combustibles para la expresión de precios reales (calidad y subsidios).
- Creación de suministros para redes de recarga.
- Abordaje de aspectos normativos propios de vehículos eléctricos (vida útil, seguridad, carga, accidentes, baterías, entre otros).

³¹⁸Julián Gómez-Gélvez, et al. *La incorporación de los vehículos eléctricos en América Latina*, (Banco Interamericano de Desarrollo: 2016): 25. Disponible en: <https://publications.iadb.org/bitstream/handle/11319/7854/La-incorporacion-de-los-vehiculos-electricos-en-America.pdf> Consultado el 21 de junio de 2017 a las 10:24.

Si bien no fue un tema abordado en esta investigación, no se puede omitir la importancia de implementar esta tecnología en el transporte público, con el fin de garantizar una baja en las emisiones aún más notoria y un desarrollo económico más fuerte que consolide el desarrollo sostenible.

Para consolidar este tipo de incentivos en la región es requisito que sea un proceso integral de decisión, en donde participen tanto los generadores de energía, importadoras y gobierno central como los posibles interesados.

Y un aspecto que no puede quedar rezagado, esencial para el impulso del mercado de vehículos ambientalmente amigables, es la generación de energía para el suministro del mismo. Todos los incentivos fiscales y mecanismos económicos implementados a nivel nacional para impulsar el uso alternativo de energía al combustible fósil a través de vehículos eléctricos, híbridos e híbridos enchufables, deben estar acompañados de políticas y reglamentación anuentes a la generación de energía limpia; pues resultaría inútil la promoción de vehículos eléctricos/híbridos si la utilización de estos se alimentaran de electricidad proveniente de la quema de combustibles fósiles.

Solo así se puede garantizar una disminución importante en las emisiones generadas por un país, que a fin de cuenta tendrá consecuencias y repercusiones sobre todo el planeta y tomar en cuenta los modelos de los países que van un paso más adelante en la temática, adaptándolos a las realidades de la región.

A manera de conclusión del capítulo, cabe señalar que el uso de figuras fiscales para la promoción de vehículos que utilicen energía alternativa al combustible fósil, ha venido a ser una práctica común dentro de las normativas nacionales en países desarrollados y a nivel latinoamericano se ha ido implementando poco a poco. Puesto que el eje central de esta investigación son los incentivos fiscales de carácter ambiental, en las experiencias comparadas se encuentran identificadas varias exenciones a impuestos para los vehículos eléctricos o híbridos, los cuales representan el uso alternativo de energías limpias en el sector transporte frente al combustible. Dentro de los más implementados se hallan la exención al impuesto de circulación y al impuesto de matrícula de estos automóviles, o bien si no es una exención, muchos países aplican una reducción a los mismos.

Mientras países como Noruega y Holanda llevan el liderazgo en la utilización de este tipo de transporte particular y la aplicación de incentivos dentro de su territorio, poco a poco diferentes países latinoamericanos han ido siguiendo su ejemplo, aspecto importante para la reducción de las emisiones de

dióxido de carbono que afectan la atmósfera. Países como Colombia, México y Ecuador se encuentran en la vanguardia regional en cuanto a esta temática se refiere. Costa Rica tiene intenciones de dirigirse a una implementación formal de esos instrumentos, a través de proyectos de ley en estos momentos en discusión en la Asamblea Legislativa.

Debe tenerse presente que es un mercado relativamente nuevo y difícil de promover, por el precio que conlleva su compra. Por ello debe tomarse muy en consideración este tipo de incentivos para lograr un cambio en el comportamiento de los consumidores y perseguir el objetivo de disminuir la contaminación provocada por la quema del combustible de los vehículos y mitigar el cambio climático.

Capítulo 7. Implementación de incentivos fiscales de carácter ambiental para promover el transporte verde

7.1. Análisis de los proyectos de ley que pretenden crear incentivos para la promoción del uso de energías alternas al combustible fósil en vehículos particulares

Como ya se mencionó en capítulos anteriores, según el artículo 121, inciso 13), de la Constitución Política de Costa Rica, es atribución de la Asamblea Legislativa establecer los impuestos y las contribuciones nacionales, y también, autorizar los municipales. Además, esta manifestación del principio de reserva de ley se desarrolla en el artículo 5 del CNPT, el cual señala que solo mediante ley se pueden crear, modificar o suprimir los tributos; definir el hecho generador de la relación tributaria, otorgar exenciones, reducciones o beneficios, establecer privilegios, preferencias o garantías y regular los modos de extinción de los créditos tributarios.

Por lo anterior, en apego al principio de legalidad que rige en la normativa costarricense, se han presentado varios proyectos de ley ante la Asamblea Legislativa, con el fin de establecer reformas que vayan a alterar los elementos esenciales de determinados tributos para crear incentivos fiscales de carácter ambiental y promover energías alternas al uso de combustibles fósiles en el sector transporte.

El siguiente cuadro muestra un resumen general de los proyectos de ley: Incentivo a la importación y uso de vehículos eléctricos cero emisiones nuevos al país, Incentivo a la importación y uso de vehículos eléctricos nuevos y Ley de incentivos y promoción para el transporte eléctrico, que han ingresado a la Asamblea Legislativa con el fin establecer incentivos fiscales para el transporte eléctrico:

Proyectos de ley presentados ante la Asamblea Legislativa

Nombre del Proyecto	Incentivo a la importación y uso de vehículos eléctricos cero emisiones nuevos al país.	Incentivo a la importación y uso de vehículos eléctricos nuevos.	Ley de incentivos y promoción para el transporte eléctrico.
----------------------------	---	--	---

Número de Expediente	17.692	19.495	19.744
Fecha de inicio	29/4/10	10/03/2015	19/10/15
Diputados que promueven	Orlando Hernández Murillo	Natalia Díaz Quintana y Otto Guevara Guth	Franklin Collera Vargas y Marcela Guerrero Campos
Partido Político	Acción Ciudadana	Movimiento Libertario	Acción Ciudadana

Proyectos de ley presentados ante la Asamblea Legislativa

Incentivos Fiscales	<p>Para los vehículos eléctricos cero emisiones nuevos al país:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Tarifa del 0% en el impuesto selectivo de consumo. • Tarifa del 0% en el impuesto de ventas. • Se elimina el impuesto del 1% sobre el valor aduanero de las mercancías importadas. 	<p>Para los vehículos híbridos o eléctricos nuevos importados:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Exención del 100% del impuesto selectivo de consumo. • Exención del 100% del impuesto de ventas. • Se elimina el impuesto del 1% sobre el valor aduanero de las mercancías importadas. 	<p>Para cada vehículo híbrido recargable o eléctrico nuevo:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Exención del total del impuesto selectivo de consumo. • Exención del total del impuesto de ventas. • Exención del impuesto del 1% sobre el valor aduanero de las mercancías importadas. • Exoneración del pago total del impuesto de ventas e impuestos arancelarios a los repuestos. • Exoneración del impuesto de ventas de las partes para el
----------------------------	--	---	--

			ensamblaje y producción. • Exención del pago total al impuesto a la propiedad de vehículos contenido en el derecho de circulación.
--	--	--	---

Proyectos de ley presentados ante la Asamblea Legislativa			
Otros incentivos	•Ninguna restricción vehicular establecida vía decreto por el Poder Ejecutivo.	No	•Restricción vehicular. •Exoneración pago parquímetros. •Uso de parqueos azules para vehículos de transporte eléctrico.
Estado	Expediente archivado por Dictamen Unánime Negativo (Art.81 BIS) el 26/06/2012.	Ingreso en la orden del día y debate en la Comisión Permanente de Asuntos Económicos el 20/07/2015	Dictamen unánime afirmativo por la Comisión Permanente de Gobierno y Administración el 27/04/2016.

El análisis de los proyectos se abordará de la siguiente manera: en la presente sección se hará referencia a los tres proyectos y sus particularidades. Posteriormente, en la siguiente sección, a cada uno de los beneficios fiscales que se promueven en los proyectos tramitados bajos los expedientes 19.495 y 19.744, pues estos dos son los únicos que aún se encuentran en la corriente legislativa en análisis y finalmente, en la última sección, se mencionarán a las consideraciones tanto fiscales como económicas, ambientales y otras, sobre la implementación de dichos beneficios fiscales.

a. 17.692- Incentivo a la importación y uso de vehículos eléctricos cero emisiones nuevos al país

Si bien este expediente ya se encuentra archivado por dictamen unánime negativo desde el 2012, conviene observar qué se propuso y las razones por las cuales no fue admitido.

El proyecto consta de cuatro artículos, en donde se propone para los vehículos eléctricos cero emisiones nuevos al país, establecer una tarifa de 0% en el impuesto selectivo de consumo y el impuesto

de ventas, la eliminación del impuesto del 1% sobre el valor aduanero de las mercancías importadas y la eliminación de cualquier restricción vehicular que sea establecida vía decreto.

En la motivación del proyecto, se explica qué se entiende por “*vehículos eléctricos cero emisiones nuevos*” y son los vehículos que funcionan por medio de la energía eléctrica liberada por baterías, por lo tanto, el principio básico para que un vehículo eléctrico esté en movimiento es el sistema de generación y acumulación de la energía eléctrica. Así, el carro eléctrico tiene cero emisiones de dióxido de carbono, no produce ruido y no produce desechos como aceite y filtros. Estos incentivos aplicarían únicamente para los vehículos catalogados como nuevos, los cuales se importen al país.

El informe ST.223-2010 emitido por el Departamento de Servicios Técnicos en relación con el presente proyecto de ley, sirvió como base para desestimar el proyecto mediante el Informe Negativo de la Subcomisión y el Dictamen Negativo Unánime de la Comisión Permanente de Asuntos Hacendarios del 5 de agosto de 2008. Las razones que motivan tal desestimación, causantes del archivo del expediente son:

- La confusión en virtud con el alcance del proyecto; pues en la justificación del mismo se hacía referencia a los vehículos eléctricos e híbridos, pero en el título y el articulado solo se mencionan los eléctricos.
- Si bien la mayoría de los entes a los cuales se les consultó sobre el proyecto, establecieron en su criterio estar de acuerdo con el propósito de la iniciativa en pro del ambiente, los mismos plantean una serie de cuestionamientos e inquietudes, tanto en el tema fiscal como también en el de la restricción vehicular, entre los que se destacan:
 - La restricción vehicular es una práctica implementada no solo para reducir la contaminación, sino para descongestionar el casco central.
 - Se debe procurar la producción de energía renovable para la aplicación del proyecto, lo cual implica que es necesario contar con la infraestructura requerida y esto no se menciona en el proyecto.
 - Los repuestos también deberían estar exonerados de ciertos impuestos para crear incentivos extras.
 - Un mal manejo en el desecho de las baterías podría favorecer a la contaminación.

- La Comisión Permanente de Asuntos Económicos dictaminó afirmativamente el proyecto tramitado bajo el expediente 17.104- Modificación de la ley No. 7293 del 31 de marzo de 1992, ley reguladora de todas las exoneraciones vigentes, su derogatoria y sus excepciones.³¹⁹

b. 19.495- Incentivo a la importación y uso de vehículos eléctricos nuevos

El proyecto de ley presentado ante la Asamblea Legislativa el 9 de marzo de 2015, se motiva en encaminar las políticas ambientales del país al fortalecimiento del uso de instrumentos que pretendan ir eliminando la dependencia actual al uso de combustibles fósiles. Se destaca el hecho de que la gasolina y el diésel son los principales carburantes usados en el país para el transporte, estos son los más contaminantes.

Entre las ventajas señaladas del uso de energías limpias se encuentra que estas no producen emisiones de dióxido de carbono ni otros gases contaminantes; por lo tanto, contribuyen con la disminución del efecto invernadero. Además, no generan residuos de difícil tratamiento y ayudan a evitar la dependencia a los combustibles, cuyo costo día al día va en aumento.

Entre los datos de interés que se mencionan en el proyecto se hallan los siguientes:

- Aproximadamente el 95% del transporte mundial consume derivados del petróleo.
- En Costa Rica, según apuntó el periódico El Financiero en junio de 2014, en el primer trimestre de ese año se quemaron 124 millones de litros de búnker, lo cual corresponde a un 26% más de lo que se quemó en el mismo periodo para el 2013.
- De acuerdo con información suministrada por RECOPE, la cantidad importada de barriles aumentó en 5% al pasar de 10.400.809 en el primer semestre de 2013 a 10.921.459 en los primeros seis meses de 2014.

³¹⁹ Al momento de emitir el dictamen, este proyecto abarcaba todas las exenciones propuestas. Actualmente ha sufrido modificaciones y se encuentra en Plenario desde el 11 de mayo de 2015.

- Según datos del MOPT, el transporte automotor contribuye con unas tres cuartas partes de las emisiones de los contaminantes totales, mientras que a la industria y la producción de energía se les atribuye un aporte del 23% de las emisiones.

Como se observa, el proyecto de ley apunta a señalar que actualmente la dependencia a los combustibles fósiles del sector transporte, constituye uno de los principales responsables de las emisiones de contaminantes a la atmosfera, las cuales generan el calentamiento global. Tal situación además es una de las principales causas que hace lento que Costa Rica sea carbono neutral.

Con respecto a los vehículos eléctricos, el proyecto señala que estos corresponden a automotores de propulsión alternativa, impulsados por un motor eléctrico alimentado por unas baterías. Establece también que entre las principales ventajas de los autos eléctricos se encuentran las siguientes:

- En general rinden 400 kilómetros aproximadamente.
- Son agradables con el ambiente porque no emiten gases contaminantes.
- No emiten ruido.
- No generan desechos periódicamente porque no requieren cambios de aceites ni de filtros.

Por último, se menciona que en Costa Rica los vehículos que funcionan con base en tecnologías limpias, como el caso de los eléctricos y los autos híbridos, enfrentan dos obstáculos principalmente: el primero, es que en virtud de ser tecnologías muy modernas, tienen un costo más elevado que el del resto de los vehículos que utilizan combustibles fósiles y, el segundo de los problemas, es que el pago de impuestos hace que dicho costo aumente aún más.

Se pretende entonces tratar de resolver el segundo problema mediante el establecimiento de incentivos fiscales, los cuales reduzcan las cargas impositivas de estos tipos de vehículos y posicionarlos en la competencia.

El proyecto consta de tres artículos mediante los cuales se propone: la exoneración del 100% del pago del impuesto selectivo de consumo y el impuesto de ventas y la eliminación del impuesto del 1% sobre el valor aduanero de las mercancías importadas, a los vehículos híbridos y eléctricos nuevos importados,

sean estos vehículos automotores, de transporte público, transporte de mercancías y las motocicletas eléctricas importadas al país.

Este cuenta con el informe AL-DEST-IIN-227-2015 del Departamento estudios, referencias y servicios técnicos de la Asamblea Legislativa, con fecha del 5 de agosto de 2015. Ingresó en la orden del día y debate en la Comisión Permanente de Asuntos Económicos el 20 de julio de 2015; sin embargo, aún no se ha dictaminado.

c. 19.744- Ley de incentivos y promoción para el transporte eléctrico

Este corresponde al más reciente y más amplio de los proyectos presentados ante la Asamblea Legislativa en temas de incentivos fiscales para promover el uso de energías limpias en el sector transporte. Este proyecto, al ofrecer un amplio marco jurídico que regule la promoción del transporte eléctrico en el país e integre el fortalecimiento de las políticas públicas para incentivar su uso tanto particular como en el sector público, debe ser analizado más rigurosamente.

Los diputados proponentes de este proyecto han manifestado:

*“Estamos planteando una política de Estado en materia de transporte eléctrico con un proyecto de ley integral, que incluye incentivos económicos e incentivos no económicos, y que además estructura la red de centros de recarga para que la población tenga todas las facilidades para escoger esta tecnología”.*³²⁰

Mediante este proyecto se pretende regular no solo los incentivos, sino también la organización administrativa pública vinculada al transporte eléctrico. En este sentido, se definen las obligaciones de la administración pública, así como las competencias del MINAE y el MOPT como principales entes encargados de la materia.

³²⁰ Diputado Franklin Corella Vargas citado PAC Fracción Legislativa, “Expediente No. 19744: Dictaminado proyecto de Incentivos y Promoción para el Transporte Eléctrico”. PAC. 27 de abril de 2016. disponible en: <https://pac.cr/expediente-n19744-dictaminado-proyecto-de-incentivos-y-promocion-para-el-transporte-electrico/> Consultado el 21 de junio de 2017 a las 22:25.

Los incentivos de carácter económico y las facilidades de uso en circulación, acceso al crédito y otros que se pretenden establecer con este proyecto de ley, se aplicarían una vez para cada vehículo híbrido recargable o eléctrico a solicitud de las personas físicas o jurídicas. Cabe señalar además que se incluyen todos los vehículos privados y públicos, en su versión de automóviles, motocicletas, microbuses, buses, trenes y cualquier otro que posteriormente sea referido vía reglamento.

La Comisión de Gobierno y Administración dictaminó de forma unánime este proyecto el 26 de abril de 2016. Con base es este dictamen, se formula un texto sustitutivo donde se incorporan las observaciones realizadas en los criterios recibidos por parte de las instituciones competentes, así como en las audiencias llevadas a cabo.

Posteriormente, el 07 de febrero de 2017 se emite el Primer Informe de Mociones Vía Artículo 137 por parte de la Comisión Permanente de Gobierno, mediante el cual se analizaron 192 mociones presentadas en el primer texto sustitutivo, de ella se aprobaron nueve que se pretenden incorporar en un nuevo texto sustitutivo. Se analizará a continuación el último texto con las mociones incluidas, mismo que se compone por nueve capítulos, con un total de 39 artículos, en relación con las mociones que se pretenden incorporar.

En el primer capítulo se señalan las disposiciones generales: objeto, definiciones y declaratoria de interés público. Lo más importante de este es que se delimita el alcance de los incentivos al definir “vehículo eléctrico” en el artículo 2, b) como *“todo bien mueble impulsado con energía cien por ciento eléctrica con capacidad de almacenarla en paquetes de baterías recargables. Todos los vehículos privados y públicos, en su versión de automóviles, motocicletas, bicicletas³²¹, microbuses, buses, trenes y cualquier otro definido en el reglamento de esta ley”* y “vehículo híbrido” en el 2, c) como: *“todo bien mueble impulsado con energía eléctrica y adicionalmente con otra fuente de energía; debe tener la característica de cargar las baterías mediante un conector externo, mientras se impulsa con la otra energía u otra tecnología definida en el reglamento de esta ley. Se refiere a los vehículos privados y públicos, en su versión de automóviles, motocicletas, microbuses, buses, trenes y cualquier otro definido en el reglamento de esta ley”*.

³²¹ Mediante moción 5-137 se incluyen las bicicletas dentro de los vehículos eléctricos.

En el segundo capítulo se establecen las competencias institucionales del MINAE, como instancia rectora para aplicar esta Ley con potestades de dirección, monitoreo, evaluación y control y del MOPT. Así como la coordinación institucional para formular la política, el plan y los reglamentos técnicos en transporte eléctrico.

Los incentivos fiscales se hallan establecidos en el capítulo III, el cual plantea la exoneración del pago total del impuesto selectivo de consumo, el impuesto sobre las ventas y el impuesto del 1% sobre el valor aduanero. Además, se establece la exoneración del pago total del impuesto de ventas e impuestos arancelarios a los repuestos, la exoneración del impuesto de ventas de las partes para el ensamblaje y producción y la exención del pago total al impuesto a la propiedad de vehículos contenido en el derecho de circulación.

Las exenciones al impuesto selectivo de consumo, ventas, valor aduanero y la propiedad, tendrán una validez de cinco años³²² a partir de la publicación de la ley, plazo que perderá su vigencia en el caso de que antes de su cumplimiento se alcanzara la meta de 100.000 vehículos híbridos recargables y eléctricos, y no podrán exceder el monto de \$18.000³²³ en total por vehículo. Para las exoneraciones aplicables a los repuestos y partes se establece un plazo de diez años³²⁴.

Adicionalmente, se establece otro tipo de incentivos para el uso de los vehículos eléctricos o híbridos, como lo son que no estarán sujetos a la restricción vehicular de circulación en el área metropolitana, se les exonera del pago de parquímetros y el uso de parqueos azules.

En el cuarto capítulo el texto continúa señalando las obligaciones de la Administración Pública, entre las cuales se encuentra el otorgamiento de todas las facilidades necesarias para el uso y la circulación de los vehículos eléctricos y los híbridos, el reemplazo del 10% de las flotas vehiculares institucionales por vehículos eléctricos, la realización de la inversión necesaria en infraestructura y la promulgación de

³²² El MINAE considera que se debe analizar el sustento técnico para proponer un período de cinco años de vigencia de la ley o bien la meta de 100 mil vehículos eléctricos, así como el establecimiento de una meta de 10% de renovación de la flota del Estado.

³²³ Se establece mediante moción 11-137.

³²⁴ Mediante mociones 158-137 y 162-137, se pretende reformar el plazo a diez años para las exoneraciones de los repuestos y las partes.

campañas de educación sobre los beneficios del transporte eléctrico y otras modalidades de transporte eficiente.

El artículo V señala las obligaciones a las cuales se encontrarían sujetos los importadores de este tipo de vehículos. Por ejemplo, deberán ofrecer los modelos más recientes y actualizados del mercado, brindar el servicio de reparación y revisión de los vehículos, gestionar ante el MINAE la emisión de los distintivos y efectuar campañas de información en apego al derecho de los consumidores a recibir información adecuada y veraz establecido en el artículo 46 de la Constitución Política.

El capítulo sexto se refiere al transporte públicos en sus diferentes modalidades se servicio de trenes, autobuses, taxis y servicios de transporte escolar y turístico.

El sétimo, regula lo vinculado con los centros de recarga. Establece que la construcción y puesta en funcionamiento de los centros de recarga en el país, les corresponde a las distribuidoras de electricidad y solo podrán vender electricidad en los centros de recarga, las distribuidoras que cuenten con su respectiva concesión de servicio público de acuerdo con la Ley 7593, Ley Reguladora de los Servicios Públicos. Adicionalmente, el artículo 34 establece un beneficio fiscal adicional; pues en este se exonera del pago total del impuesto selectivo de consumo y el impuesto del 1% sobre el valor aduanero, a las partes necesarias para la instalación de los centros de recarga.

En el capítulo VIII se instauran las pautas para el financiamiento para la compra de estos vehículos, mediante la implementación de facilidades con respecto a plazos, tasas de interés, garantías y trámites.

En el último capítulo se propone una reforma a la Ley No. 7717, Ley Reguladora de los Estacionamientos Públicos para que se adicione el artículo 5 bis vinculado con la creación de los parqueos azules.

Así, a grandes rasgos se observa como el proyecto de ley propone crear una regulación amplia, en la cual se contemplen múltiples situaciones que deben ser reguladas en torno a la promoción del transporte eléctrico.

Este cuenta con el informe AL-DEST-IJU-035- 2016 del Departamento estudios, referencias y servicios técnicos de la Asamblea Legislativa del 11 de febrero de 2016, en el cual se considera de suma relevancia tener en consideración los criterios que emitan al respecto los órganos rectores.

En este sentido, en el Dictamen emitido por la Comisión de Gobierno y Administración, se recopilan los criterios de 45 instituciones que pueden estar involucradas en los temas de la promoción de energías limpias y transportes, de los cuales se puede concluir que mayoritariamente todos los criterios fueron positivos en el tanto el proyecto promueve beneficios ambientales para el país. De manera adicional, estos criterios se tomaron como base para promulgar un texto sustitutivo, con el cual se corrigieron algunos de los temas tanto de forma como de fondo que se mencionaban.

Se halló entonces criterios realizados por diferentes ministerios como por ejemplo el Ministerio de Ambiente y Energía, el Ministerio de Obras Públicas y Transportes, Hacienda, Presidencia, de diferentes municipalidades, de la Contraloría General de la República, la Cámara de Comercio, la Defensoría de los Habitantes, de algunas instituciones como el Instituto Costarricense de Electricidad, Compañía Nacional de Fuerza y Luz, Autoridad Reguladora de Servicios Públicos, Acueductos y Alcantarillados, Caja Costarricense del Seguro Social, Patronato Nacional de la Infancia, Consejo Nacional de Producción y el Instituto Nacional de Seguros, de bancos como Banco Nacional de Costa Rica y el Banco de Costa Rica, entre muchas otras instancias.

Entre las sugerencias realizadas, se rescata una efectuada por el Ministerio de Hacienda. Este ministerio indica que el proyecto únicamente pretendía exonerar de impuestos a los vehículos eléctricos y los híbridos recargables y no se tomaba en cuenta el uso de otras tecnologías como por ejemplo los vehículos de hidrogeno. Para solucionar esto, se incluyó el artículo 39 mediante el cual se faculta al MINAE para incluir otras tecnologías eficientes en sus planes, proyectos y políticas para promover el uso de transportes amigables con el medio ambiente.

Así, se entiende que los incentivos fiscales podrían destinarse no solo a vehículos eléctricos e híbridos, sino también a otros que utilicen energías verdes. En opinión de las autoras de este estudio investigativo, tal inclusión de otras tecnologías alternas al combustible fósil es totalmente necesaria; pues estas cumplen con los mismos propósitos de protección ambiental que los vehículos eléctricos.

En conclusión, las anteriores propuestas legislativas coinciden en imponer exoneraciones para los vehículos que utilicen tecnologías limpias. En este sentido, se plantea que se exonere en su totalidad el pago del impuesto selectivo de consumo, así como el impuesto de ventas y el impuesto del 1% sobre el valor aduanero de las mercancías importadas. El proyecto de ley tramitado bajo el expediente No. 19.744,

establece adicionalmente distintas exoneraciones, como por ejemplo a los repuestos, así como distintos beneficios de índole no tributaria.

Cada proyecto tiene un alcance diferente que debe ser tomado en consideración a la hora de analizar estos incentivos propuestos. Se procederá entonces a profundizar en qué sentido se incorporarían tales incentivos dentro del ordenamiento jurídico costarricense.

7.2. Los incentivos fiscales establecidos en las propuestas legislativas y otros beneficios

a. Exención del total del impuesto selectivo de consumo

Desde el 2006, Costa Rica cuenta con un programa de incentivos al uso de vehículos híbridos y eléctricos, según el cual se redujeron las tarifas del impuesto selectivo de consumo para estos vehículos, puesto que son aplicables en algunos casos tarifas del 0%, del 10% y en otros con una reducción del 20% de acuerdo con el Decreto No. 33096.

Ante esta situación, lo que se pretende hacer con las leyes propuestas es exonerar el 100% de este impuesto y no solo reducirlo. Sin embargo, cada proyecto de ley limita la aplicación de manera diferente.

En ese sentido, el proyecto No. 19.495 deja por fuera la exoneración a los vehículos impulsados por hidrógeno o aire comprimido, los mismos están incorporados vía Decreto, además si bien se refiere únicamente a los vehículos nuevos, no indica si las motocicletas eléctricas deben ser nuevas o no y en el Decreto si se establece con claridad que la exención al impuesto selectivo de consumo aplicaría solo a vehículos y motocicletas nuevas.

Por su parte, el proyecto No. 19.744 contempla que las exoneraciones aplicarían a los vehículos eléctricos o híbridos definidos en su artículo número tres, pero deja la posibilidad de que el MINAE incluya otros tipos de tecnologías eficientes; por lo tanto, se comprende que queda abierta la posibilidad de extender las exoneraciones a estas tecnologías. Sobre esto, las autoras opinan que los incentivos deben aplicarse de manera uniforme para la promoción de todas las tecnologías verdes y no solo del transporte eléctrico o híbrido.

Otro aspecto importante es que la exoneración total del impuesto selectivo de consumo para este tipo de vehículos, conllevaría a una derogación parcial del artículo 12 de la Ley del Impuesto Selectivo de Consumo, el cual indica: *“El Poder Ejecutivo, por medio del Ministerio de Hacienda, está facultado solo*

para reducir total o parcialmente, las tarifas ad valorem a las mercancías indicadas en el artículo 4 de esta Ley. Solamente podrá aumentar de manera temporal las tarifas referidas en el anexo a esta Ley, en situaciones de extrema urgencia fiscal, y con la salvedad de que el aumento no podrá superar en 20 puntos porcentuales la tarifa correspondiente a cada mercancía descrita en el anexo indicado; tampoco ninguna tarifa podrá superar, en ningún momento, el cien por ciento (100%) [...]”.

b. Exención del total del impuesto de ventas

Los proyectos de ley pretenden exonerar la totalidad del pago del impuesto establecido en la Ley de Impuesto General sobre las Ventas No. 6826 del 8 de noviembre de 1982. Dicha Ley establece un impuesto sobre el valor agregado en la importación y venta de mercancías, entre las cuales se encuentran los vehículos y en la prestación de ciertos servicios señalados en su artículo primero.

Así, de acuerdo con el artículo 2 de la Ley en mención se entiende por venta:

- a) La transferencia del dominio de mercaderías.
- b) La importación o internación de mercancías en el territorio nacional.
- c) La venta en consignación, el apartado de mercancías, así como el arrendamiento de mercancías con opción de compra.

Según el artículo 10 de esta ley, la tarifa del impuesto de ventas es del 13%. Actualmente, no existen tarifas diferenciadas en este impuesto para los vehículos que utilizan tecnologías limpias.

En cuanto a la base imponible en ventas de mercancías, esta se determina sobre el precio neto de venta, el cual incluye el monto del impuesto selectivo de consumo, cuando las mercancías de que se trate estén afectas a este impuesto. Asimismo, la base imponible en la importación o la internación de mercancías, el valor sobre el cual se determina el impuesto se establece adicionando al valor CIF³²⁵, lo que

³²⁵ Término Incoterm que proviene de las siglas: *Cost, Insurance and Freight*. Por lo tanto, estaría haciendo referencia al valor en el cual se incluye el costo, seguro y flete.

se pagó por derechos de importación, impuesto selectivo de consumo o específicos y cualquier otro tributo que incida sobre la importación o la internación.³²⁶

En este sentido, en caso de exonerarse los vehículos eléctricos del impuesto selectivo de consumo o los derechos de importación, estos impuestos no podrían ser tomados en cuenta para el cálculo del impuesto de ventas.

Con respecto a esta exención, el informe técnico emitido para el proyecto de ley No. 19.495, recomienda al legislador reformar el artículo 9 de la Ley de Impuesto General sobre las Ventas, en el tanto este artículo es el que establece las exenciones al impuesto. Se señala que se debe *“considerar que el modo técnico de afectar el impuesto de ventas en beneficio de un tipo de mercancía (vehículos que se mueven con energías limpias) es ajustando el artículo 9 de la Ley que trata el tema de exenciones y no por separado y sin conexión como lo propone la iniciativa de ley. En otras palabras, debería hacerse el ajuste donde corresponde, es decir, añadiéndose un párrafo al artículo noveno citado”*. Esta recomendación no se efectúa en el informe técnico del otro proyecto en análisis.

Al respecto no necesariamente los incentivos deben establecerse en la misma ley que constituya el impuesto; pues según lo que ya se ha visto en capítulos anteriores, si bien existe un requisito básico de legalidad para el establecimiento de las mismas, este no implica que solo se puedan crear en la propia ley del impuesto que afectan.

c. Exención del impuesto del 1% sobre el valor aduanero de las mercancías importadas

Se estableció un impuesto del 1% sobre el valor aduanero de las mercancías importadas, el cual se deberá pagar en el momento de liquidarse la póliza correspondiente, según el artículo 3 de la Ley No. 6879 del 21 de julio de 1983.

El proyecto de ley tramitado bajo el expediente 19.495, propone “eliminar” el impuesto del 1% sobre el valor aduanero de las mercancías importadas; mientras el proyecto No. 19.744 lo que define es una “exención” del mismo. Se considera que en ambos casos se pretende hacer una exención y no una eliminación del impuesto.

³²⁶ Ley de Impuesto General sobre las Ventas No.6826. 1982. Semestre 2. Tomo 1, página 263, arts. 11 y 13.

Con respecto a este incentivo, mediante el informe técnico del proyecto No. 19.495, se realiza la misma observación que se efectuó para la exención del impuesto de ventas, la cual constituye en recomendar la reforma al apartado correspondiente a las exenciones en la ley que crea cada tributo. En este caso, esto correspondería a una reforma al artículo 4 de la Ley No. 6879, en donde se establecen algunas exenciones al impuesto. Reiteramos nuestro criterio al respecto al considerar esto como innecesario.

d. Exoneración del pago total del impuesto de ventas e impuestos arancelarios a los repuestos y exoneración del impuesto de ventas de las partes para el ensamblaje y producción

Para el establecimiento de estos beneficios fiscales, de acuerdo con lo que se establece en el artículo 11 y 12 del proyecto de ley No. 19.744, se señala que el MINAE en coordinación con el Ministerio de Hacienda, emitirá un reglamento que determine cuáles serán los repuestos y uno en el cual se definan las partes para ensamblaje y producción de los vehículos híbridos y los eléctricos sujetos a las exenciones mencionadas. Tal lista, además de que es claro que debe realizarse bajo un criterio técnico, debe ser actualizada con frecuencia para que responda a los avances tecnológicos.

e. Exención del pago total al impuesto a la propiedad de vehículos contenido en el derecho de circulación

Al igual que las exenciones a los repuestos y las partes, la exención del pago total al impuesto sobre la propiedad de vehículos contenido en el derecho de circulación, es uno de los beneficios fiscales incluidos en el proyecto No. 19.744.

De conformidad con el numeral 9 de la Ley Reajuste Tributario y Resolución 18ª Consejo Arancelario y Aduanero CA, No. 7088, se establece un impuesto anual sobre la propiedad de vehículos automotores, embarcaciones y aeronaves debidamente inscritos en el Registro. El hecho generador será la propiedad de los vehículos automotores, aeronaves o embarcaciones que ocurre en forma inicial en el momento de su adquisición y se mantiene hasta cancelar la inscripción.

Sobre la tarifa de este impuesto es progresiva; pues el impuesto se pagará sobre el valor que tengan los vehículos en enero de cada año, según decreto emitido por el Poder Ejecutivo. Actualmente, no existe ninguna exoneración en el pago del impuesto a la propiedad de vehículos que utilicen fuentes de energía limpias.

Esta es la única exención que recae en forma exclusiva en el propietario del bien, puede darse el caso que las demás exenciones beneficien a las compañías comercializadoras de vehículos al momento del internamiento de estos y no necesariamente que estas se reflejen en el valor final; por lo tanto, es uno de los beneficios que mayor peso pueden tener para impulsar el uso de energías limpias en el sector transporte.

f. Depreciación de los vehículos eléctricos

El transitorio II del proyecto de ley No. 17.744 establece que para efectos del pago de la renta, las empresas privadas que decidan sustituir su flota de transporte al menos en un 10% anual, con un mínimo de tres vehículos, por vehículos híbridos recargables o eléctricos, podrán depreciar el valor de estos vehículos en el plazo de tres años; por lo tanto, se estaría autorizando aplicar un método de depreciación acelerado³²⁷.

Sobre la depreciación de los bienes, el artículo 8, f) de la Ley del Impuesto sobre la Renta No. 7092, establece que son deducibles de la renta bruta *“las depreciaciones para compensar el desgaste, el deterioro o la obsolescencia económica, funcional o tecnológica de los bienes tangibles productores de rentas gravadas, propiedad del contribuyente, así como la depreciación de las mejoras con carácter permanente. La Administración Tributaria, a solicitud del contribuyente, podrá aceptar métodos especiales de depreciación técnicamente aceptable, para casos debidamente justificados por el contribuyente. Asimismo, la Administración Tributaria podrá autorizar, por resolución general, métodos de depreciación acelerada sobre activos nuevos, adquiridos por empresas dedicadas a actividades económicas que requieran constante modernización tecnológica, mayor capacidad instalada de producción y procesos de reconversión productiva, a efecto de mantener y fortalecer sus ventajas competitivas”*.

Tal como señala el transitorio mencionado, este beneficio solo aplicaría a las empresas privadas que voluntariamente quieran sustituir su flota vehicular en los porcentajes indicados, dejando por fuera las

³²⁷ Mediante la depreciación acelerada, el costo del activo se cancela más rápido durante los primeros años de vida de dicho activo, ya que el gasto por depreciación aumentaría en estos años, provocando una disminución en el impuesto sobre la renta a pagar.

empresas públicas a las cuales el mismo proyecto pretende obligar a implementar tal renovación de vehículos.

7.3. Consideraciones sobre el empleo de incentivos fiscales ambientales como mecanismos jurídicos a la luz de la política pública ambiental costarricense

En esta sección se enfocará en hacer un repaso por las principales implicaciones derivadas del empleo de incentivos fiscales en la promoción del transporte limpio, así como de las consideraciones que deben contemplarse para implementar los incentivos fiscales y la aprobación de las propuestas normativas según la política pública ambiental costarricense.

En este sentido, se considera oportuno en primero lugar puntualizar el norte de las políticas públicas en temas ambientales relacionados con el transporte.

Mediante la Sentencia No. 6873-05, la Sala Constitucional señaló que es obligación del Poder Ejecutivo, MINAE, MOPT, Ministerio de Hacienda y Ministerio de Salud, el ejecutar políticas en el sector transporte destinadas a minimizar los efectos de la contaminación que produce la flota vehicular. Desde ese momento, se empiezan a implementar acciones para alcanzar los fines propuestos.

Más recientemente, en el 2014 a través del MINAEM, el Estado costarricense inició un proceso de diálogo y deliberación con la participación de representantes de diversos sectores, con el fin de establecer un diagnóstico de los principales retos que tiene el país en materia de energía. Asimismo, para establecer posibles soluciones a mediano y largo plazo en las áreas de transporte y combustible.

En abril de 2015 dio inicio la “Mesa Nacional de Diálogo sobre Transporte y Combustible: Rumbo al VII Plan Nacional de Energía, 2015-2030”, cuyo eje principal es la promoción del transporte limpio y la eficiencia energética para el mejoramiento de las condiciones en materia de salud y protección ambiental.

El resultado de los diagnósticos efectuados sobre la problemática ambiental que ocupa la presente tesis, fue la delimitación de las orientaciones de política de transporte y combustible. Como ya se observó en el Capítulo 5, tales políticas se publicaron en el VII Plan Nacional de Energía 2015-2030 del MINAE y se encuentran dirigidas a tres ejes de acción: hacia una flota vehicular más amigable con el ambiente, con miras a un transporte público sostenible, en la ruta hacia combustibles más limpios.

Para efectos de esta investigación, interesa ampliar sobre el eje primero y tercero, en el tanto la misma se limita a lo referente al sector del transporte particular, sin abordar la otra gran problemática que gira en torno al transporte público. Se hará referencia entonces a estos dos ejes y los objetivos que fueron propuestos en el Plan.

En el eje *“Hacia una flota vehicular más amigable con el ambiente”*, el primer objetivo principal pretende ejecutar acciones para reducir las emisiones contaminantes en el sector transporte, para lo cual se deberán implementar acciones que respondan a los siguientes objetivos específicos:

- Conocer el estado de la calidad del aire y fortalecer la Red de Monitoreo de la Calidad del Aire para elaborar políticas públicas en materia de transporte limpio.
- Fortalecer el control de las emisiones vehiculares.
- Fortalecer el marco institucional para la gestión de las acciones en materia de reducción de emisiones.
- Fortalecer las acciones para la reducción de emisiones por medio de un canon anual por emisiones derivadas del proceso de combustión.

El segundo objetivo se encuentra dirigido a la modernización de la flota vehicular, para lo que se establecen los siguientes objetivos específicos:

- Incentivar el aprovechamiento de la tecnología vehicular eficiente disponible en el mercado.
- Incentivar el descarte de vehículos que hayan cumplido con su vida útil para promover la renovación de la flota vehicular.
- Crear las condiciones técnicas y normativas para la diversificación tecnológica del parque vehicular.
- Regular la importación de vehículos nuevos y usados.

Por último, el tercer objetivo va encaminado a la implementación de medidas para promocionar la eficiencia energética en el sector transporte. Se establece el siguiente objetivo específico:

- Sensibilizar a la población sobre los impactos del consumo energético y las medidas de mitigación asociadas. Esto se llevaría a cabo mediante programas de educación y campañas de información.

Por su parte, el eje denominado “*En la ruta hacia combustibles más limpios*”, se establece como primer objetivo estratégico, asegurar el abastecimiento a granel de los combustibles en condiciones competitivas a nivel nacional, para lo cual se propone:

- Desarrollar y mantener la infraestructura para asegurar el abastecimiento de combustibles en condiciones competitivas (importación, refinación, trasiego, almacenamiento y distribución) de acuerdo con el Plan Estratégico de RECOPE.
- Garantizar que el precio de los combustibles sea eficiente y coadyuve a la competitividad del país.

El segundo objetivo principal que se establece, va dirigido a impulsar la transición hacia combustibles de alta calidad que le permitan al país iniciar la transición a vehículos más eficientes y menos contaminantes del aire. Para lograr esto se propone:

- Contar con la Normativa de Calidad de Combustibles necesaria para regular el mercado de la importación de vehículos.
- Mejorar la trazabilidad de la cadena de suministro de los combustibles para asegurar la calidad al consumidor final.

Como tercer y último objetivo estratégico se instituye la necesidad de impulsar la diversificación de la matriz energética por medio de la incorporación paulatina de energías alternativas o bajas en emisiones. Para los que se define:

- Crear las condiciones legales, técnicas e institucionales para incorporar biocombustibles a la matriz energética.
- Ampliar la participación del gas licuado de petróleo en la matriz energética.
- Determinar la viabilidad de introducir el gas natural como sustituto de derivados del petróleo.

- Fomentar la producción y uso de biogás (gas de síntesis) como sustituto de fuentes de energía fósiles.
- Fomentar la investigación sobre producción y uso de combustibles alternativos (hidrógeno y otros).

Basados en la orientación de las políticas públicas en la materia que compete este análisis, se considera entonces que las acciones del Estado deben ir encaminadas a la innovación tecnológica, mediante reformas a las regulaciones existentes, con el fin de lograr así evolucionar hacia una flota vehicular impulsada por tecnologías verdes.

Se discurre entonces que entre dichas reformas se deben incluir aspectos relacionados con la creación de incentivos fiscales, los cuales hagan más competitiva la compra de vehículos cero emisiones y con la importación de vehículos nuevos y usados, con el fin de promover las nuevas tecnologías.

Asimismo, resulta necesario que los esfuerzos en materia de transporte se orienten al control de emisiones, la eficiencia energética, la reducción del riesgo energético y la incorporación del transporte eléctrico, los biocombustibles y otras energías alternas a los combustibles fósiles, para lo cual se deberá invertir en el correcto diseño de la infraestructura requerida.

Dado que, como se anotó supra, el proyecto de ley tramitado bajo el expediente No. 19.744 contempla no solo los incentivos también propuestos en los otros proyectos, sino que contempla todo un marco jurídico para la regulación del transporte híbrido y eléctrico, se procederá a efectuar una referencia principalmente sobre impacto que este puede tener.

De acuerdo con en el Dictamen Unánime Afirmativo emitido por la Comisión Permanente de Gobierno y Administración, al cual ya se ha hecho referencia con anterioridad, se señalan las siguientes consideraciones, tanto fiscales como ambientales que deben tomarse en cuenta en relación con la admisibilidad de la propuesta.

- Según la meta de importar 100 mil vehículos entre híbridos y eléctricos en cinco años, en el supuesto de que se importen 20 mil vehículos por año con un costo de \$25 mil, un tipo de cambio de ¢540 por dólar y una carga tributaria promedio del 23%³²⁸, el Ministerio de Hacienda estima

³²⁸ Actualmente los vehículos híbridos tienen una carga tributaria del 29% y los eléctricos del 17%.

que el Gobierno Central dejaría de percibir un monto aproximado de ¢62.100 millones por año. Adicionalmente, para la estimación del impacto en las finanzas públicas, deberán considerarse otros aspectos, por ejemplo: los efectos por la reducción de los ingresos fiscales, al disminuir la importación de combustible fósil. Sobre este punto cabe mencionar que aunque se proyectan pérdidas en los ingresos nacionales, el Ministerio de Hacienda señaló en su criterio, obtenido del expediente legislativo, que no encuentra objeciones en la aprobación del mismo; pues el principal objetivo de este es fortalecer y promocionar el transporte eléctrico, tanto público como privado. Se observa entonces una clara manifestación de los fines extra fiscales a los cuales también debe ir orientado el sistema tributario.

- Según lo estipulado en el Dictamen, con respecto a la sustitución del 10% de las flotas vehiculares por vehículos eléctricos en un plazo de cinco años, el Gobierno debería sustituir: al menos 662 vehículos, lo cual significa sustituir anualmente 132 vehículos y 438 motocicletas; es decir, 87 motocicletas por año. El costo total anual por concepto de sustitución de la flotilla de vehículos rondaría los ¢2,403.00 millones y el de la sustitución de las motocicletas se estima en ¢176 millones.
- El costo de los vehículos eléctricos es muy alto. En algunos casos, el precio de estos puede triplicar al de un vehículo convencional. Al respecto se puede agregar que, si bien el Gobierno costarricense no puede influir en el costo de fabricación, puede influir en el tramo correspondiente a la carga tributaria, con lo cual se afectaría el costo final del producto.
- No solo el costo inicial del vehículo es muy alto, sino también el costo de las baterías y demás componentes de estos vehículos; por lo tanto, no solo deben existir incentivos a la compra de las nuevas tecnologías, sino también a los repuestos. Además, deben existir profesionales o técnicos capacitados para obtener el mayor rendimiento de los mismos.
- El tiempo promedio que tardan las baterías que utilizan los carros eléctricos rinden por más de 400 km en recargarse es de unas nueve horas; por lo tanto, se estima necesario que las estaciones de servicio puedan cambiar las baterías descargadas por otras con carga de manera inmediata y así darle continuidad a la circulación de vehículo. En este sentido, debe diseñarse una plataforma que permita no solo la recarga de las baterías y la opción al consumidor de cambiar su batería por una cargada de manera inmediata, sino también una plataforma que cumpla con lineamientos de

protección ambiental para el desecho de las baterías que ya no funcionan.

- La electricidad utilizada para recargar las baterías podría producirse mediante materias primas contaminantes; por lo tanto, se requiere ponerle atención a este punto o de lo contrario se seguiría contaminando.
- Existe actualmente poca accesibilidad a centros de recargas; sin embargo, en el Dictamen se señala que la experiencia en países desarrollados indica que dicha situación se soluciona con el tiempo.
- Entre las principales ventajas de estos vehículos se halla que no producen contaminación atmosférica ni sonora y su uso permite prescindir de combustible fósil y así permite el ahorro de petróleo como materia prima limitada. Asimismo, el costo de su mantenimiento es mucho menor al de uno convencional y es más eficiente a partir de 0 revoluciones y la ausencia total de marchas.
- Con respecto al consumo, el Dictamen señala que *“los vehículos eléctricos destacan por su alto rendimiento en la transformación de la energía eléctrica de la batería en la energía mecánica con la que se moverá el vehículo (60- 85%), frente al rendimiento de la transformación de la energía del depósito de gasolina en la energía mecánica que mueve un vehículo de gasolina (15-20%)”*.
- Según informes técnicos indicados en el Dictamen, el proyecto no considera cuáles serán las fuentes para obtener la energía necesaria para abastecer una flota de 100.000 vehículos, cifra que por mes llegaría a los 78.330.000 kwh.
- Se debe tomar en cuenta que la recarga masiva de vehículos eléctricos generará una demanda importante sobre el sistema eléctrico; por lo tanto, se requerirá cierta flexibilidad en los modos de recarga, además de la disponibilidad de generación de energía renovable suficiente para abastecer tal demanda.
- Paralelamente, al tema de la introducción al país de vehículos que operen con energías limpias, se debe tomar en cuenta el tema de desecho de los vehículos que operan con base en combustibles fósiles si se quiere lograr una verdadera renovación de la flota vehicular nacional. Por estas razones, se estima conveniente crear infraestructura para el prensado y venta de los desechos metálicos de vehículos.

Conclusiones

A manera de conclusión, después de un análisis y estudio respecto a las teorías jurídicas, así como definiciones teóricas y prácticas presentadas a lo largo de la presente investigación, se pueden efectuar las siguientes afirmaciones:

- Los alcances y los límites de la incorporación de incentivos fiscales de carácter ambiental dentro del ordenamiento tributario costarricense, como mecanismo jurídico cuyo fin es impulsar el uso de energías alternativas en los medios de transporte vehicular particular que opera con combustible fósil, se encuentran dentro de las disposiciones tanto del Derecho Ambiental como Tributario y responden a los principios y los fines de ambas ramas del derecho.
- Cabe señalar que el alcance planteado de los incentivos propuestos en el proyecto No. 19.744, se centra en los vehículos eléctricos e híbridos recargables, se hace la salvedad de que se podrían incluir otras tecnologías previa valoración. Dichas regulaciones son coherentes con las políticas públicas, tanto ambientales como energéticas actuales de Costa Rica.
- El país sí ha positivizado, dentro del ordenamiento jurídico costarricense, disposiciones que resguarden lo comprometido a nivel internacional en materia ambiental respecto al cambio climático, desarrollo sostenible y emisiones. Sin embargo, al efectuar una ponderación entre la cantidad de instrumentos ratificados y el marco normativo costarricense, el repertorio no es tan amplio en cuanto a la emisión de gases de efecto invernadero y casi nula en cuanto al sector transporte se refiere.
- Desde el punto de vista de derecho comparado, el uso de incentivos fiscales ambientales para la disminución del uso de combustibles fósiles en vehículos particulares, se ha implementado más que nada en el continente europeo, en especial Noruega y Holanda y en países desarrollados como los Estados Unidos, China y Japón, sobre todo enfocados en la promoción del uso de vehículos híbridos o eléctricos. Sin embargo, cada vez más estas figuras han ido encontrando su lugar dentro de la normativa latinoamericana. Algunos países como Colombia y Ecuador se ubican a la delantera en la temática y Costa Rica ha efectuado esfuerzos por irlos implementando poco a poco.
- En los artículos 50 y 46 de la Constitución Política, ya se establecen las bases a partir de las cuales se puede fundamentar la utilización de energías sostenibles, como alternativa al uso de combustibles fósiles en vehículos particulares. Y de estos se desprende una serie de regulaciones

ambientales y tributarias dentro del ordenamiento jurídico costarricense que también tienen incidencia en ello y vienen a reforzar esa obligación. Adicionalmente, la política pública actual de Costa Rica dispone de una utilización de energía más sostenible como alternativa al uso de combustibles fósiles. De allí, tanto como de las obligaciones internacionales asumidas por nuestro país, es que se materializan las bases para una reforma fiscal verde en Costa Rica.

- La teoría general de la fiscalidad ambiental no encuentra tanto espacio dentro del ordenamiento jurídico nacional, a través de instrumentos fiscales destinados a la protección medioambiental, especialmente en el tema de las emisiones de carbono provenientes del uso de combustible fósil en los vehículos particulares. Son pocos los instrumentos fiscales con el objetivo de reducir las emisiones de CO₂ y el uso de hidrocarburos en el sector transporte.
- La introducción de incentivos fiscales de carácter ambiental para la promoción de energías alternativas no ha tenido tanto desarrollo, a pesar de la viabilidad de su incorporación en el mismo en función de la política pública ambiental actual de Costa Rica.
- El proyecto bajo el expediente No. 19.744 tendría un mayor alcance en cuanto a impacto ambiental se refiere que al proyecto No. 19.435; pues deja abierta la posibilidad para ampliar incentivos a vehículos con otras tecnologías, además de eléctrica e híbrida y en el cambio del comportamiento de las compañías comercializadoras tal y como se han establecido a nivel mundial en países desarrollados.

Recomendaciones

- A nivel normativo, se recomienda formalmente incorporar las estipulaciones pautadas en las estrategias y políticas hacia la carbono neutralidad y energías renovables, en cuanto al uso de combustible alternativo ya sea a través de Decretos Ejecutivos o legislación, tanto en el ámbito ambiental como tributario y aprovechar de mejor manera las posibles figuras; como los incentivos fiscales para ir modificando las conductas del consumidor en cuanto al tipo de vehículos que decidan adquirir y lograr tener una incidencia real concordante con las obligaciones contraídas a nivel mundial.
- Para implementar las medidas tanto normativas como de política en cuanto al tema en cuestión se refiere, se debe tomar en cuenta que hay ciertas condiciones de la región como la cantidad de recursos naturales energéticos, los cuales podrían aprovecharse en el sector transporte tal y como ya han sido aprovechados en otros sectores como el energético, dentro de este Costa Rica

ha logrado sobrepasar por los últimos dos años consecutivos el 98% de la generación de energía eléctrica con fuentes renovables.

- Para una reforma fiscal verde exitosa que incluya incentivos dirigidos al sector transporte, se recomienda acompañarlo con campañas de sensibilización, comunicación con y entre la sociedad y autoridades, articulación entre las instituciones públicas y voluntad política para garantizar su éxito.
- Se debe alentar para que se priorice el cumplimiento de los objetivos propuestos en las políticas de fiscalidad ambiental presentes en las estrategias y las políticas relacionados con la eficiencia energética, en virtud con el desarrollo sostenible, el control de emisiones de gases contaminantes en el sector transporte, incentivos fiscales y de otros tipos, como subsidios económicos, entre otros. Y, asimismo, que las políticas futuras de fiscalidad ambiental en el sector transporte sean enfocadas en dos vertientes: la antigüedad y la renovación de la flota vehicular, para que así se promueva el uso de energías limpias en los vehículos, ya sea a través del uso de vehículos eléctricos o híbridos o de tecnologías más innovadoras.
- Es opinión de las autoras de esta tesis, que la implementación de incentivos fiscales, a partir de la política pública es más que posible, esencial como un intento por contrarrestar la problemática y podrían encontrarse incluidos ya sea dentro de la normativa que regula los tributos ambientales, en tributos generales a través de reformas o mediante el desarrollo de nuevas propuestas de ley como las que se encuentran en discusión en la actualidad, con el fin de garantizar el cumplimiento de los objetivos propuestos en las políticas ambientales.
- Se considera que una buena medida para alcanzar la meta de carbono neutralidad a implementar consiste en la creación de incentivos, cuyo propósito sea la reducción en el consumo de combustibles fósiles o la sustitución de su demanda por energías renovable. Además de incentivos que faciliten la adquisición de tecnologías bajas en emisiones de gases de efecto invernadero y su desarrollo, no solo desde el punto de vista ambiental sino también visto desde la seguridad energética, creación de empleos, apertura de mercado y creación de tecnologías innovadoras en pro del desarrollo sostenible.
- Podría seguirse el ejemplo de otros países e incentivar la compra con subsidios a vehículos amigables con el ambiente e incentivos que tengan repercusión en el valor final del automóvil para llamar la atención de los propietarios del bien, más que solo incentivos a las empresas

importadoras. Para nosotros, estas medidas *a posteriori* resultan más eficientes al prevenir la consecución de la acción contaminante y, por ende, el daño ambiental.

- Para que sean reformas y mecanismos fiscales ambientales integrales, debe tomarse en cuenta que el Estado, al resguardar sus obligaciones para con los ciudadanos, debe invertir en la creación de alternativas de transporte público eficiente, seguro y bajo en emisiones, de manera que se complemente con las acciones tomadas en el ámbito particular.
- Se considera también que sería interesante que en proyectos de ley futuros o los presentes, se introdujeran incentivos no solamente a vehículos nuevos tal y como está establecido; pues de esta manera se podría promover aún más la utilización de estas tecnologías, e incluir incentivos dirigidos propiamente al consumidor, dado que los que están propuestos están enfocados más a los sujetos o empresas encargadas de la importación, lo cual crea más oferta pero no tanta demanda. Es indispensable para que estos vehículos demuestren su utilidad, por ejemplo una reforma del actual impuesto sobre la propiedad de vehículos automotores, embarcaciones y aeronaves.
- Las autoras de esta tesis estiman de suma relevancia el desarrollo de una reforma fiscal verde, dentro de la cual se tome en cuenta la flota vehicular y se establezcan no solo incentivos fiscales que promuevan la importación y uso de vehículos eficientes, sino también crear medidas disuasivas en cuanto a vehículos usados y vehículos consumidores de combustibles fósiles, tales como la gasolina y el diésel, para que de esta forma se logre establecer un balance entre los incentivos fiscales y la obtención de los recursos necesarios para el Estado.
- Por último, antes de la aprobación del proyecto No. 19.744 debería ampliarse expresamente a todo tipo de nuevas tecnologías que sean consideradas como amigables con el medio ambiente y efectuar una revisión de los alcances de este; además de la inclusión de regulaciones a los aspectos relacionados con la antigüedad de la flota vehicular mencionados anteriormente. Esto para conseguir una propuesta completa que repercute en la oferta y la demanda de estas tecnologías. Con base en las recomendaciones establecidas, las autoras de esta tesis proponen modificaciones al proyecto No. 19744, mismas que se encuentran en el Anexo 1 de esta tesis.

Bibliografía

Libros

- Aguilar Rojas, Grethel e Iza, Alejandro. *Derecho Ambiental en Centroamérica. Tomo I*. Suiza: UICN, 2009.
- Aguilar Rojas, Grethel e Iza, Alejandro, *Manual del Derecho Ambiental en Centroamérica*. San José, Costa Rica: Unión Mundial para la Naturaleza, 2005.
- Aguilar Rojas, Grethel e Iza, Alejandro. *Principios del derecho ambiental: principio preventivo*. Costa Rica: centro de información Jurídica en Línea, 2012. Disponible en: http://ucsderecho.cimsacr.com/archivos/agrario/3343-PRINCIPIOS_DEL_DERECHO_AMBIENTAL.pdf
- Albert Palacios, Lilia A. “Contaminación Ambiental. Origen, clases, fuentes y efectos.” En *Introducción a la toxicología ambiental*, Editado por Lilia A. Albert Palacios. México, Metepec: ECO, 1997.
- Bokobo Moiche, Susana. *Gravámenes e incentivos fiscales ambientales*. España: Civitas Ediciones, 2000.
- Canter, L.W. *Environmental Impact Assessment*. New York: McGraw Hill, 1977.
- Fanelli, José María Fanelli, Jiménez, Juan Pablo y López Azcúnaga, Isabel. *La reforma fiscal ambiental en América Latina*. CEPAL.
- Gago Rodríguez, Alberto, Labandera, Xavier y Labeaga Azcona, José. *La Reforma Fiscal Verde: Consideraciones para el caso español*. España: Revista de Economía Pública, 1999.
- Gago Rodríguez, Alberto, Labandeira, Xavier y Rodríguez, Miguel. *Imposición ambiental y reforma fiscal verde: Tendencias recientes y análisis de propuestas*. Universidad de Vigo, España: Departamento de Economía Aplicada.
- González Ballar, Rafael. *Antología de Lecturas: Área Énfasis de Derecho Ambiental*. Costa Rica: Universidad de Costa Rica.

- Herrera Molina, Pedro M. *Derecho Tributario Ambiental. La introducción del interes ambiental en el ordenamiento tributario*. Marcial Pons, Madrid: 2000.
- Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano Serrano, Gabriel Casado Ollero y José Manuel Tejerizo López, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. España: Editorial Tecnos, 2001.
- López Sela, Pedro Luis y Ferro Negrete, Alejandro. *Derecho ambiental*. México: IURE Editores, 2006.
- Peña Chacón, Mario. *El principio de no regresión ambiental a la luz de la jurisprudencia constitucional costarricense*. Disponible en: <http://huespedes.cica.es/gimadus/24/07.html>
- Peña Chacón, Mario. *Tesis de derecho ambiental*. Costa Rica: Editorial Jurídica Continental, 2008.
- Peralta Montero, Carlos E. *Tributación y derechos fundamentales los principios constitucionales como límite al poder tributario. Reflexiones a partir de los ordenamientos jurídicos de Brasil y Costa Rica*. San José, Costa Rica: Revista de Ciencias Jurídicas No. 138, 2015
- Pérez Royo, Fernando, *Derecho Financiero y Tributario Parte General*. 10 ed. España: Universidad de Sevilla, 2010.
- Roxana Salazar Cambronero, Rodolfo Saborío Valverde y Jorge Cabrera Medaglia. *Manual sobre derechos humanos y ambiente*. 2da ed. San José, Costa Rica: Fundación Ambio, Academia Costarricense de Derecho Ambiental.
- Torrealba Navas, Adrián. *Derecho Tributario: Parte General. Tomo 1. Principios Generales y Derecho Tributario Material*. 2da ed. San José, Costa Rica.

Revistas

- Borrás Pentinant. Susana. “Análisis Jurídico del Principio de Responsabilidades comunes pero diferenciadas”. *Revista Sequência*, No. 49, 2004. Disponible en <https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/15227/13847>
- Caballero Margarita, Lozano Socorro y Ortega Beatriz. “Efecto invernadero, calentamiento global y cambio climático: una perspectiva desde las ciencias de la tierra”, *Revista Digital*

Universitaria, octubre 10, 2007. Disponible en:
http://www.revista.unam.mx/vol.8/num10/art78/oct_art78.pdf

- Castro, René. Citado en: “Costa Rica suscribe la declaración de la OCDE sobre crecimiento verde”. *Revista Summa*, 2012. Disponible en: <http://www.revistasumma.com/30314/>
- Cuadrado Quesada, Gabriel. “El reconocimiento del derecho a un ambiente sano en el derecho internacional y en Costa Rica.” *Revista CEJIL, Debate sobre derechos Humanos y sistema interamericano*. Disponible en: <http://www.corteidh.or.cr/tablas/r24270.pdf>
- Jiménez, Juan Pablo y Podestá, Andrea. “Inversión, incentivos fiscales y gastos tributarios en América Latina”. *Santiago de Chile: Revista CEPAL, Serie Macroeconomía del desarrollo No. 77*, 2009.
- López Díaz, Antonio. “Tributación medioambiental en España a nivel subcentral: CCAA Y CCLL.” *España, Universidad de Santiago de Compostela: Dereito Vol.22, No. ext.:225-244 (Novembro, 2013) · ISSN 1132-9947*, 2013.
- Peña Chacón, Mario. “El principio de no regresión ambiental a la luz de la jurisprudencia constitucional costarricense”. *Revista Judicial No. 104, 2012*. Disponible en https://www.poderjudicial.go.cr/escuelajudicial/archivos/documentos/revs_juds/revista%20104/PDFs/07-principio_no_regresion.pdf
- Sagot Rodríguez, Álvaro. “El principio de no regresión en materia ambiental: análisis de dos casos directrices transgresoras”. *Revista Judicial No. 109, 2013*. Disponible en: <http://www.corteidh.or.cr/tablas/r31076.pdf>
- Salassa Boix, Rodolfo. “Los tributos ecológicos y el principio quien contamina paga”. *Río de Janeiro: Execução Fiscal, Direito Tributário e Direito Financeiro. Rev. SJRJ, Río de Janeiro. V. 21. N. 39*, 2014.
- Sánchez Herrera, Ingrid. “Deficiencias jurisprudenciales del Tribunal Ambiental Administrativo en la aplicación de normativa y metodologías para la valoración del costo social producto del daño ambiental”. *Rhombus-Derecho. Trabajos de investigación de los estudiantes No. 01-2009*. Disponible en: http://www.ulacit.ac.cr/files/careers/51_snchezherrera.pdf

Leyes

- Código de Normas y Procedimientos Tributarios. No. 4755. Publicado en La Gaceta 117 del 4 de junio de 1971, alcance 56. 1971. Semestre 1. Tomo 2, página 782.
- Constitución Española del 27 de diciembre de 1978. Disponible en: <https://www.boe.es/legislacion/documentos/ConstitucionCASTELLANO.pdf>. Consultado el 20 de junio de 2017 a las 21:10.
- Constitución Política del Estado de Bolivia del 7 de febrero de 2009. Disponible en: https://www.oas.org/dil/esp/Constitucion_Bolivia.pdf Consultado el 20 de junio de 2017 a las 20:30.
- Constitución Política de Ecuador del 8 de octubre de 2008. Disponible en: http://www.oas.org/juridico/pdfs/mesicic4_ecu_const.PDF. Consultado el 20 de junio de 2017 a las 21:00.
- Constitución Política de la República de Costa Rica. 1949. Semestre 2. Tomo 2, página 724.
- Ley Federal del impuesto sobre automóviles nuevos. Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 1996. México.
- Ley del Impuesto sobre la Renta No.7092. Publicada en La Gaceta 96 del 19 de mayo de 1988. 1988. Semestre 1. Tomo 1.
- Ley de Impuesto General sobre las Ventas No.6826. 1982. Semestre 2. Tomo 1, página 263.
- Ley Forestal No.7575. Publicado en La Gaceta 72 del 16 de abril de 1996. Alcance 21.
- Ley General de la Administración Pública No.6227. 1978. Semestre 1. Tomo 4, página 1403
- Ley General de Salud. No 5395. Publicada en La Gaceta 222 del 24 de noviembre de 1973. Alcance 172. 1973. Semestre 2. Tomo 3, página 1122.
- Ley de la Jurisdicción Constitucional. No. 7135. Publicado en La Gaceta 198 del 19 de octubre de 1989. Alcance 34.
- Ley Orgánica del Ambiente No.7554. Publicado en La Gaceta 215 del 13 de noviembre de 1995.
- Ley de Reajuste Tributario y Resolución 18 Consejo Arancelario y Aduanero CA No.7088. 1987. Semestre 2. Tomo 1, página 98.
- Ley de Simplificación y Eficiencia Tributarias No.8114. Publicado en La Gaceta 131 del 9 de julio de 2001. Alcance 53.
- Real Decreto 380/2015 de 14 de mayo de 2015. España.

- Reforma Tributaria y Ley de Consolidación de Impuestos Selectivos de Consumo. Ley No. 4961. 1972. Semestre 1. Tomo 1, página 366.

Decretos Ejecutivos

- Declara de Interés Público la Estrategia para la Ganadería baja en Carbono en Costa Rica 2015-2034-MAG. Decreto Ejecutivo No.39482. Publicado en La Gaceta 81 del 28 de abril de 2016.
- Declara de interés público el Proyecto Everest Carbono Neutro 2018. Decreto Ejecutivo No.38349-MINAE. Publicado en La Gaceta 98 del 23 de mayo de 2014.
- Incentiva el uso de vehículos híbrido-eléctricos como parte del uso de tecnologías limpias. Decreto Ejecutivo No. 33096. Publicado en La Gaceta 96 del 19 de mayo de 2006.
- Oficialización de formatos, lineamientos y requerimientos para presentación de gestiones dentro del mercado doméstico de carbono y su acceso digital. Decreto Ejecutivo 39099-MINAE. Publicado en La Gaceta 177 del 10 de setiembre de 2015.
- Promulga Acuerdo derivado del Convenio de Cooperación Técnica bajo la modalidad de Canje de Notas sobre el fomento de la estrategia de neutralidad climática de Costa Rica como modelo de desarrollo bajo en emisiones de carbono. Decreto Ejecutivo No.37639-RE Publicado en La Gaceta 77 del 23 de abril de 2013.
- Reglamento de Racionalización de la carga tributaria a los vehículos automotores y sus accesorios. Decreto Ejecutivo No. 27464-H-MEIC. Publicado en La Gaceta 232 del 30 de noviembre de 1998. Alcance 86-A.
- Reforma decreto Ejecutivo No.33096 Incentiva el uso de vehículos híbrido-eléctricos como parte del uso de tecnologías limpias. Decreto Ejecutivo No. 37822-MINAE-MOPT-H. Publicado en La Gaceta 197 del 14 de octubre de 2013.
- Reforma Reglamento de racionalización de la carga tributaria a los vehículos automotores y sus accesorios. Decreto Ejecutivo No. 37855-MEIC-H. Publicado en La Gaceta 150 del 7 de agosto de 2013.
- Reglamento para el control de las emisiones contaminantes producidas por los vehículos automotores con motor de combustión interna. Decreto Ejecutivo No.39724-MOPT-MINAE-S. Publicado en La Gaceta 103 del 30 de mayo de 2016. Alcance 87.
- Reglamento a la Ley de Simplificación y Eficiencia Tributarias. Decreto Ejecutivo No.29643-H. Publicado en La Gaceta 138 del 18 de julio de 2001

- Reglamento de Procedimiento Tributario. Decreto Ejecutivo No.38277-H. Publicado en La Gaceta 65 del 2 de abril de 2014.
- Reglamento de regulación y operación del mercado doméstico de carbono. Decreto Ejecutivo No.37926-MINAE. Publicado en La Gaceta 217 el 11 de noviembre de 2013.

Acuerdos

- Oficializa la norma Sistema de Gestión para demostrar la C-neutralidad. Requisitos. Acuerdo No.70-2011-MINAET. Publicada en La Gaceta 199 del 18 de octubre de 2011.

Convenios internacionales

- Acuerdo de París, 12 de diciembre, 2015.
- Acuerdo de Marrakech, 18 de noviembre 2016.
- Agenda del 2030 del Desarrollo Sostenible
- Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático, 9 de mayo de 1992.
- Convención de Viena para la Protección de la Capa de Ozono, 22 de marzo de 1985.
- Convenio Centroamericano sobre Cambios Climáticos, 1993.
- Declaración de Estocolmo sobre el Medio Ambiente Humano, 16 de junio 1972.
- Declaración de Río sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo, 1992.
- Protocolo de Montreal relativo a las sustancias que agotan la Capa de Ozono, 16 de setiembre de 1987.
- Protocolo de Kioto, 1997.

Proyectos de ley

- Incentivo a la importación y uso de vehículos eléctricos cero emisiones nuevos al país, expediente No. 17.692
- Incentivo a la importación y uso de vehículos eléctricos nuevos, expediente No. 19.495.
- Ley de incentivos y promoción para el transporte eléctrico, expediente No. 19.744.
- Ley Marco de Cambio Climático, expediente No. 1886.

Tesis

- González Espinoza, José Pablo y Rodríguez Berrón, Laura, “*La reforma fiscal verde en Costa Rica*”, (Tesis de graduación para el grado de licenciatura en Derecho. Campus Rodrigo Facio: Universidad de Costa Rica, 2008).
- Robert Magnin y Falcón, Diane Marie y Carvajal Lizano, Andrea, *Análisis de las cargas sociales desde una perspectiva tributaria*” (Tesis de graduación para el grado de licenciatura en Derecho. Campus Rodrigo Facio: Universidad de Costa Rica, 2005), 38.

Informes

- “VI Informe anual de calidad del aire del área metropolitana de Costa Rica 2013-2015”, (San José, Costa Rica: Universidad Nacional, Ministerio de Ambiente y Energía, Ministerio de Salud, Ministerio de Obras Públicas y Transportes y Municipalidad de San José). Disponible en: https://www.ministeriodesalud.go.cr/images/stories/docs/DPAH/2016/DPAH_VI_informe_anual_calidad_aire_GAM_2013_2014.pdf
- “VII Plan Nacional de Energía 2015-2030”, (San José, Costa Rica: Ministerio de Ambiente y Energía MINAE; Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo, 2015). Disponible en: <http://www.minae.go.cr/recursos/2015/pdf/VII-PNE.pdf>
- Alejandra Granados Solís. *Decimonoveno informe Estado de la nación en Desarrollo Humano Sostenible: Carbono Neutralidad: Avances y Desafíos de cada al año 2021*. (Costa Rica: Estado de la Nación, 2013) disponible en: http://www.estadonacion.or.cr/files/biblioteca_virtual/019/granados_2013.pdf Consultada 21 de junio de 2017 a las 16:52.
- “Crecimiento verde incluyente para el futuro que deseamos”. (OCDE, Contribución de la OCDE a Río +20, 2012). Disponible en: <https://www.oecd.org/greengrowth/Rio-brochure-Spanish-part-1.pdf>
- “Decimonoveno informe Estado de la nación en Desarrollo Humano Sostenible. Carbono Neutralidad: Avances y Desafíos de cada al año 2021”, (Costa Rica: Estado de la Nación, 2013). Disponible en: http://www.estadonacion.or.cr/files/biblioteca_virtual/019/granados_2013.pdf
- “El trabajo de la OECD”, (OECD). Disponible en: <http://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/eltrabajodelaocde.htm>

- “Fiscalidad ambiental e instrumentos de financiación de la economía verde.” (Environment and Management para la Fundación Ambiental, 2014). Disponible en:
http://www.forumambiental.org/pdf/fiscalidad_ambiental.pdf
- *Informe de Calidad del Aire, área metropolitana de Costa Rica. 2013-2015.* (San José, Costa Rica: Universidad Nacional, Ministerio de Ambiente y Energía, Ministerio de Salud, Ministerio de obras Públicas y transportes, Municipalidad de san José) Disponible en:
www.ministeriodesalud.go.cr/images/stories/docs/DPAH/2016/DPAH_VI_informe_anual_calidad_aire_GAM_2013_2014.pdf Consultado el 21 de junio de 2017 a las 16:48.
- Informe de la Red Regional de Contaminación Atmosférica de América Latina y el Caribe (Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente, Oficina Regional para América Latina y el Caribe, 2010). Disponible en: <http://www.pnuma.org/forodeministros/17-panama/FORO%20DE%20MINISTROS%202010%20VERSIONES%20FINALES/EXPERTOS/REFERENCIA%20ESPANOL/UNEP-LAC-IGWG-XVII-Ref%206%20Informe%20de%20la%20Red%20de%20Contaminacion%20Atmosferica.pdf> Consultado el 21 de junio de 2017 a las 16:37.
- “Plan Ambiental de la Región Centroamericana”, (Managua, Nicaragua: 2005). Disponible en <http://era-mx.org/biblio/PARCA.pdf>
- Plan de Acción Regional de Cooperación Intergubernamental en materia de Contaminación Atmosférica para América Latina y el Caribe (Programa de Naciones Unidas para el Medio Ambiente, Oficina Regional para América Latina y el Caribe, 2014). Disponible en:
http://www.pnuma.org/forodeministros/19-mexico/documentos/decisiones/Contaminacion_Atmosferica/Decision_Contaminacion_atmosferica.pdf Consultado el 21 de junio de 2017 a las 16:33.
- Programa Estado de la Nación en Desarrollo Humano Sostenible, *Vigésimo primer Informe Estado de la Nación en Desarrollo Humano Sostenible* (San José, Costa Rica, 2015): 174. Disponible en:
<http://www.estadonacion.or.cr/21/assets/pen-21-2015-baja.pdf> Consultado 21 de junio de 2017 a las 17:05

Fuente electrónica

- Adrián Torrealba Navas, *Derecho Tributario: Parte General. Tomo 1. Principios Generales y Derecho Tributario Material*. 2 ed. (San José, Costa Rica), <http://servicios.impositus.com/MLXi2015-2/principal.aspx?item=20&Tipo=1> Consultado el 21 de junio de 2017 a las 17:07.
- Aguilar Rojas & Iza, *Principios del derecho ambiental: principio preventivo*, (Centro de información Jurídica en Línea, 2012). Disponible en: <http://ucsderecho.cimsacr.com/archivos/agrario/3343-PRINCIPIOS DEL DERECHO AMBIENTAL.pdf> Consultado el 21 de junio de 2017 a las 17:26.
- Alberto Méndez Rodríguez. “Experiencia de Costa Rica en el Pago de Servicios Ambientales”. (Presentado en el Taller Regional de Costos de Oportunidad e implementación en proyectos REDD+, Cali, Colombia, 2011). Disponible en: <http://forestcarbonpartnership.org/sites/fcp/files/Documents/tagged/19-Pago%20de%20Servicios%20Ambientales%20FONAFIFO%20Costa%20Rica%20-%20A.Mendez.pdf> Consultado el 21 de junio de 2017 a las 21 de junio de 2017 a las 18:00.
- “Alemania pone en marcha las ayudas a los vehículos eléctricos”. *Movilidad eléctrica*. 28 de abril de 2016. Disponible en: <http://movilidadelectrica.com/alemania-pone-marcha-las-ayudas-los-vehiculos-electricos/> consultado el 21 de junio de 2017 a las 22:10.
- “Alemania pone en marcha las ayudas a los vehículos eléctricos”. *Movilidad eléctrica*. 28 de abril de 2016. Disponible en: <http://movilidadelectrica.com/alemania-pone-marcha-las-ayudas-los-vehiculos-electricos/> Consultado el 21 de junio de 2017 a las 22:11.
- Alexander Mora, ministro del Comercio Exterior 2014-2018. Citado en Juan Pablo Arias *¿Qué es la OCDE y qué gana Costa Rica con ingresar al organismo?* (2015). Disponible en: <http://www.crhoy.com/archivo/que-es-la-ocde-y-que-gana-costa-rica-con-ingresar-al-organismo/economia/> Consultado el 21 de junio de 2017 a las 18:05.
- Álvaro Sagot Rodríguez, *El principio de no regresión en materia ambiental: análisis de dos casos directrices transgresoras* (Costa Rica, Revista Judicial No. 109, 2013) disponible en: <http://www.corteidh.or.cr/tablas/r31076.pdf> Consultado el 21 de junio de 2017 a las 17:25.
- “Cambio Climático”. Naciones Unidas. Disponible en <http://www.un.org/es/sections/issues-depth/climate-change/index.html> consultado el 23 de junio de 2017 a las 15:08

- Carlos Arturo Aguilar. “Estímulos en países latinoamericanos para adquirir autos eléctricos”. 30 de mayo de 2016. Disponible en: <http://motorbit.com/36947-2/?pais> Consultado el 21 de junio de 2017 a las 22:20.
- Compilación realizada por Graciela Moreno Arellano, Paola Mendoza Sánchez y Sara Ávila Forcada. *Impuestos ambientales: lecciones en países de la OCDE y experiencias en México*. Disponible en: https://books.google.co.cr/books?id=IVPXR-bHeNQC&pg=PA78&lpg=PA78&dq=impuestos+ambientales+albania&source=bl&ots=7yFOzYnf&sig=21KRhnf24ZJlej3AemikKOxRTgE&hl=es&sa=X&redir_esc=y#v=onepage&q&f=false Consultado el 21 de junio de 2017 a las 18:14
- “El trabajo de la OECD”. OCDE. Disponible en: <http://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/eltrabajodelaocde.htm> Consultado el 21 de junio de 2017 a las 18:04.
- *Environment and Management* para la Fundación Ambiental, *Fiscalidad ambiental e instrumentos de financiación de la economía verde*, (2014): 5. Disponible en: http://www.forumambiental.org/pdf/fiscalidad_ambiental.pdf Consultado el 21 de junio de 2017 a las 18:06
- “Europa Press, “Alemania impulsará el coche eléctrico través de un plan incentivos fiscales de 1000 millones de euros”. *ABC Economía*. 18 de mayo de 2016. Disponible en: http://www.abc.es/economia/abci-alemania-impulsara-coche-electrico-traves-plan-incentivos-fiscales-1000-millones-euros-201605181443_noticia.html Consultado el 22 de junio de 2017 a las 19:40.
- Fernando Lorenzo, *Inventario de instrumentos fiscales verdes en América Latina: experiencias, efectos y alcances*. (Santiago: Naciones Unidas, 2016). Disponible en: http://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/40833/1/S1601174_es.pdf Consultado el 21 de junio de 2017 a las 22:16.
- Florencia Ortúzar, *El Derecho Internacional Ambiental, historia e hitos*. disponible: <http://www.aida-americas.org/es/blog/el-derecho-internacional-ambiental-historia-e-hitos/> Consultado el 21 de junio de 2017 a las 17:12.

- Francisco Brito. “Beneficios fiscales para automóviles ecológico”. Primero de julio de 2016. Disponible en: <http://www.idconline.com.mx/fiscal/2016/07/01/beneficios-fiscales-para-automviles-ecologicos> Consultado el 22:21.
- Gabriel Cuadrado Quesada, “El reconocimiento del derecho a un ambiente sano en el derecho internacional y en Costa Rica”, *Revista CEJIL Debate sobre derechos Humanos y sistema interamericano*: 105. Disponible en: <http://www.corteidh.or.cr/tablas/r24270.pdf> Consultado el 21 de junio de 2017 a las 17:37.
- Gianni López y Sebastián Galarza. *Movilidad eléctrica: oportunidades para Latinoamérica*. (PNUMA:2016): 9. Disponible en: http://www.pnuma.org/cambio_climatico/publicaciones/informe_movilidad_electrica.pdf Consultado el 21 de junio de 2017 a las 22:17. “Historias Exitosas de Eficiencia en vehículos”. Center of Clean Air Policy. Disponible en: http://ccap.org/assets/Historias-Exitosas-de-Eficiencia-en-Vehiculos_CCAP.pdf Consultado el 21 de junio de 2017 a las 21:58
- “*Incentives for electrically-chargeable vehicles are now applied in all western European countries*”. European Automobile Manufacturers Association. Disponible en: <http://www.acea.be/news/article/incentives-for-buying-electric-vehicles> Consultado el 21 de junio de 2017 a las 22:00
- Ingrid Sánchez Herrera. “Deficiencias jurisprudenciales del Tribunal Ambiental Administrativo en la aplicación de normativa y metodologías para la valoración del costo social producto del daño ambiental”. *Rhombus-Derecho. Trabajos de investigación de los estudiantes. N°01-2009*. Disponible en: http://www.ulacit.ac.cr/files/careers/51_snchezherrera.pdf Consultado el 21 de junio de 2017 a las 17:30.
- Julián Gómez-Gélvez, et al. *La incorporación de los vehículos eléctricos en América Latina*, (Banco Interamericano de Desarrollo: 2016): 25. Disponible en: <https://publications.iadb.org/bitstream/handle/11319/7854/La-incorporacion-de-los-vehiculos-electricos-en-America.pdf> Consultado el 21 de junio de 2017 a las 10:24.
- “*Las naciones llevan adelante las acciones mundiales por el clima en la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático de 2016*” ONU Cambio Climático. Disponible en: <http://newsroom.unfccc.int/es/noticias/cop22-comunicado-de-prensa-final/> Consultado de 21 de junio de 2017 a las 17:49.

- “Los vehículos eléctricos requieren arrancar en América Latina”. *Revista líderes*. 7 de febrero de 2016. Disponible en: <http://www.revistalideres.ec/lideres/ventas-vehiculoselectricos-americalatina-ecuador-informe.html> Consultado el 21 de junio de 2017 a las 22:15.
- Luis Gilberto. Ministro de Ambiente y Desarrollo Sostenible. Citado en “Los tributos verdes de la reforma tributaria, nos ayudan a cumplir con las metas ambientales del país”. *Minambiente*. Disponible en: <http://www.minambiente.gov.co/index.php/noticias/122-noticias-minambiente/2602-los-tributos-verdes-de-la-reforma-tributaria-nos-ayudan-a-cumplir-con-las-metas-ambientales-del-pais-minambiente> Consultado el 21 de junio de 2017 a las 22:18.
- *Manual de juzgamientos de los delitos ambientales*. (Programa de USAID de excelencia ambiental y laboral para CAFTA-DR, 2010): 10, disponible en: <https://www.poder-judicial.go.cr/escuelajudicial/archivos/bibliotecaVirtual/derechoAmbiental/juzgamiento%20costa%20rica%20final.pdf> Consultado el 21 de junio de 2017 a las 17:35
- Margarita Caballero, Socorro Lozano, y Beatriz Ortega “Efecto invernadero, calentamiento global y cambio climático: una perspectiva desde las ciencias de la tierra”. *Revista Digital Universitaria*, octubre 10, 2007, 3. http://www.revista.unam.mx/vol.8/num10/art78/oct_art78.pdf Consultado el 21 de junio de 2017 a las 16:42.
- María Dolores Almeida, *Política fiscal en favor del medio ambiente en el Ecuador: Estimaciones preliminares* (Santiago de Chile: Naciones Unidas, 2014): 9-10. Disponible en: http://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/37433/S1420714_es.pdf Consultado el 21 de junio de 2017 a las 18:12.
- Marcos Baeza, “Noruega, un mundo eléctrico ideal”, *“El país as cinco días”*. 25 de enero de 2016. Disponible en: <http://motor.elpais.com/electricos/noruega-un-mundo-electrico-ideal/> Consultado el 21 de junio de 2017 a las 22:10
- Mario Armero, “Vehículo eléctrico (vehículo alternativo): mercado e industria”, (presentado en Santander, 26 de agosto de 2014). Disponible en www.anfac.com/prensa/openPublicPdf.action?idDoc=9049 Consultado el 21 de junio de 2017 a las 18:15.
- Mario Peña Chacón. “El principio de no regresión ambiental a la luz de la jurisprudencia constitucional costarricense” Disponible en: <http://huespedes.cica.es/gimadus/24/07.html/> Consultado el 21 de junio de 2017 a las 17:10

- *Más autos verdes con incentivo fiscal.* disponible en <http://www.informador.com.mx/economia/2016/690790/6/mas-autos-verdes-con-incentivo-fiscal.htm> Consultado el 21 de junio de 2017 a las 22:20.
- Michel Jorratt, “Incentivos Tributarios a la Inversión en América Latina”. (CEPAL, 2012). Disponible en: http://www.cepal.org/ofilac/noticias/paginas/3/43813/Jorratt_Incentivos_Tributarios_a_la_Inversi%C3%B3n_en_Am%C3%A9rica_Latina.pdf Consultado el 21 de junio de 2017 a las 17:46
- Movea y PIVE 8, dos planes para incentivar los coches limpios y seguros”. EFE. 27 de noviembre de 2015. Disponible en: <http://www.efe.com/efe/espana/economia/movea-y-pive-8-dos-planes-para-incentivar-los-coches-limpios-seguros/10003-2775420> Consultado el 21 de junio de 2017 a las 22:12.
- “*Norwegian EV policy*”. The Norwegian Electric Vehicle Association. Disponible en: <http://elbil.no/english/norwegian-ev-policy/> Consultado el 21 de junio de 2017 a las 22:08
- “*Overview of Purchase and Tax Incentives for Electric Vehicles in the EU in 2016*”. European Automobile Manufacturers Association. Disponible en: http://www.acea.be/uploads/publications/Electric_vehicles_overview_2016.pdf Consultado el 21 de junio de 2017 a las 22:13.
- PAC Fracción Legislativa, “Expediente No. 19744: Dictaminado proyecto de Incentivos y Promoción para el Transporte Eléctrico”. PAC. 27 de abril de 2016. disponible en: <https://pac.cr/expediente-n19744-dictaminado-proyecto-de-incentivos-y-promocion-para-el-transporte-electrico/> Consultado el 21 de junio de 2017 a las 22:25.
- “Pago de Servicios Ambientales”. Fondo Nacional de Financiamiento Forestal. Disponible en: <http://www.fonafifo.go.cr/psa/> Consultado el 21 de junio de 2017 a las 17:58.
- Poder Judicial, *Principios desarrollados en la jurisprudencia constitucional* (San José, Costa Rica: Poder Judicial. Departamento de Artes Gráficas, 2014). Disponible en: <https://www.poder-judicial.go.cr/escuelajudicial/archivos/bibliotecaVirtual/contencioso/Principios%20Desarrollados%20en%20la%20Jurisprudencia%20Constitucional.pdf> Consultado el 21 de junio de 2017 a las 17:05.
- *Principios del derecho ambiental: principio preventivo* (2012: Centro de información Jurídica en Línea.) Disponible en: http://ucsderecho.cimsacr.com/archivos/agrario/3343-PRINCIPIOS_DEL_DERECHO_AMBIENTAL.pdf Consultado el 21 de junio de 2017 a las 17:29.

- “Programa País”. Dirección de Cambio Climático. Disponible en: <http://cambioclimaticocr.com/2012-05-22-19-47-24/programas/programa-pais>
Consultado el 21 de junio de 2017 a las 18:01.
- “Qué es el calentamiento Global? National Geographic. 5 de setiembre de 2018. Disponible en: <http://www.nationalgeographic.es/medio-ambiente/que-es-el-calentamiento-global> consultado el 23 de junio de 2017 a las 14:50.
- “Qué cambiará con la Cumbre de Johannesburgo?”, Naciones Unidas, disponible en: http://www.un.org/spanish/conferences/wssd/feature_story41.htm/ Consultado el 21 de junio de 2017 a las 16:58.
- René Castro. Ministro de Ambiente y Energía 2010-2014. Citado en “Costa Rica suscribe la Declaración de la OCDE sobre crecimiento verde”, Revista Summa (2012). Disponible en: <http://www.revistasumma.com/30314/> Consultado el 21 de junio de 2017 a las 18:11.
- Reporte adicional de Edward Taylor en Fráncfort. Traducido por la redacción de Madrid/Mesa Santiago. Editado por Patricio Abusleme vía Mesa Santiago. “Alemania incentivará uso de autos eléctricos con descuentos por 1000 mln euros”. 27 de abril de 2016. Disponible en: <http://lta.reuters.com/article/businessNews/idLTAKCN0XO1O3> Consultado el 21 de junio de 2017 a las 22:09.
- Rodolfo Piza Escalante, Rodolfo, “La justicia Constitucional en Costa Rica” (Editorial Investigaciones Jurídicas, 2004) citado por Mario Peña Chacón, *El principio de no regresión ambiental a la luz de la jurisprudencia constitucional costarricense*, 139. Disponible en https://www.poder-judicial.go.cr/escuelajudicial/archivos/documentos/revs_juds/revista%20104/PDFs/07-principio_no_regresion.pdf Consultado el 21 de junio de 2017 a las 17:20.
- Susana Borrás Pentinant. “Análisis Jurídico del Principio de Responsabilidades comunes pero diferenciadas”. Revista Sequência, No.º49 (2004): 153-195. Disponible en <https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/15227/13847> Consultado el 21 de junio de 2017 a las 17:23.
- “Sustainable Development”, Naciones Unidas, disponible en: <https://sustainabledevelopment.un.org/resources/publications/> Consultado el 21 de junio de 2017 a las 16:54.

- “Términos de Referencia de la Asistencia Técnica para Fortalecer la Evaluación Ambiental Integrada en Costa Rica en el marco del proceso de adhesión a la OCDE”. Disponible en: <http://www.aecid.otc.cr/wp-content/uploads/2017/02/TERMINOS-DE-REFERENCIA-OCDE-MINAE-20-de-febrero-2017.pdf> Consultado el 21 de junio de 2017 a las 18:06
- “*United States-Policies and Legislation*”. *International Energy Agency*. Disponible en: <http://www.ieahev.org/by-country/united-states-policy-and-legislation> Consultado el 21 de junio de 2017 a las 22:14

Jurisprudencia nacional:

- Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica, resolución número 2233-93
- Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica, resolución número 3705-93
- Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica, resolución número 6240-93
- Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica, resolución número 5399-93
- Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica, resolución número 1394-94
- Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica, resolución número 4480-94
- Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica, resolución número 5668-94
- Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica, resolución número 4785-93
- Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica, resolución número 4261-00 del 17 de mayo de 2000.
- Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica, resolución número 17126-06
- Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica, resolución número 14293-05
- Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica, resolución número 18299-16 de las nueve horas cinco minutos del catorce de diciembre de dos mil dieciséis.
- Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica, resolución número 2197-92
- Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica, resolución número 15391-03
- Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica, resolución número 5593-12
- Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica, resolución número 0132-99
- Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica, resolución número 1250-99
- Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica, resolución número 1331.09
- Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica, resolución número 10749-10

- Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica, resolución número 3705-93
- Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica, resolución número 3705-93 de las quince horas del treinta de julio de 1993
- Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica, resolución número 4423-93 de las doce horas del 7 de setiembre de 1993.
- Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica, resolución número 00379-07
- Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica, resolución número 6873-05
- Procuraduría General de la República, dictamen N. C-147-2016
- Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica, resolución número 158-F-1991

ANEXO I

PROYECTO DE LEY

LEY DE INCENTIVOS Y PROMOCIÓN PARA EL

TRANSPORTE ELÉCTRICO

LEY DE INCENTIVOS PARA LA PROMOCIÓN DE ENERGÍAS ALTERNATIVAS Y LA MODERNIZACIÓN DE LA FLOTA VEHICULAR COSTARRICENSE

Expediente N° 19.744

ASAMBLEA LEGISLATIVA:

La presente iniciativa tiene como finalidad la modernización del parque vehicular costarricense mediante la incorporación de incentivos fiscales de carácter ambiental dentro del ordenamiento tributario costarricense orientados a la promoción del uso de vehículos particulares eficientes propulsados por energías alternativas, así como el establecimiento de un periodo de vida útil de los vehículos particulares como medida para reducir el consumo de combustible fósil del país, la contaminación ambiental, los daños en salud pública y el gasto de los usuarios en movilidad.

Costa Rica tiene un liderazgo en materia ambiental, sin embargo el sector transporte es responsable de las dos terceras partes del consumo de hidrocarburos y del 34% de las emisiones totales del país, según datos del Minae. El Gran Área Metropolitana representa el 4% del territorio nacional, donde se concentra el 75% de la flota vehicular, 70% de la industria nacional y 60% de la población del país, según datos del INEC.

Adicionalmente, la antigüedad de la flota vehicular y la escasa regulación en cuanto a la importación de vehículos usados al territorio nacional, representan factores que agravan la contaminación atmosférica y el ineficiente consumo de energía en el sector transporte.

Si bien existen instrumentos de fiscalidad ambiental, la cantidad no responde a la reputación ambientalista que tienen nuestro país y mucho menos en el tema de emisiones provenientes del sector transporte.

~~Esta iniciativa tiene por objeto estimular y fortalecer el uso del transporte eléctrico en Costa Rica como medida efectiva para reducir el consumo de combustible fósil del país, la contaminación ambiental, los daños en salud pública y el gasto de los usuarios en movilidad.~~

El sector energético emitió más de 7 millones de toneladas de CO₂ en el 2010. El impacto económico promedio en salud por contaminación del aire en nuestro país asciende a 210 mil millones de colones, los gastos en salud representan el 1.1% del PIB (2011) según el estudio Impacto Económico en la Salud por Contaminación del Aire en Costa Rica del Banco Mundial. Los costos asociados con mortalidad representan el 0.9% del PIB (aproximadamente 80% del total de costos).

Además, aproximadamente 350 muertes prematuras al año pueden ser atribuidas a la contaminación del aire (exposición material particulado). Los costos estimados están altamente concentrados en la GAM alrededor de San José.

Actualmente el sector transporte consume el 67% de hidrocarburos que importamos mediante la flota vehicular nacional, que en el año 2014 alcanzó la cifra de 1.399.082 unidades, de acuerdo con estimaciones de la Dirección Sectorial de Energía (DSE).

La matriz energética de nuestro país demuestra que la generación de energía eléctrica proviene de un 98% de energías renovables, lo cual nos coloca en la vanguardia a nivel mundial. Caso contrario sucede con la matriz de transporte y combustible, donde las estadísticas son a la inversa, ya que casi en un 100% de las fuentes provienen de combustible fósil no renovable y contaminador.

Se debe agregar que la factura petrolera que paga Costa Rica representó cerca del 4.2% del PIB en el 2014, en ese año el país consumió 2.105 millones de dólares en combustibles fósiles, debido a que debe ser importado en su totalidad ya que no contamos con fuentes de provisión y actualmente el producto que se compra debe ser en su etapa final de refinación lo que encarece su costo.

Consecuentemente con las tendencias ambientales que nos implican grandes desafíos e innovaciones, hoy con vehemencia, requerimos cambios inmediatos en nuestras costumbres, que no solo

nos acerquen a la armonía ambiental que tanto promulgamos, sino que también promuevan la lucha contra el flagelo de la contaminación, la incidencia negativa en la salud del consumo de residuos de combustibles fósiles y un ahorro en el bolsillo de los habitantes del país.

Hemos propuesto este proyecto de ley para incentivar y promocionar el transporte ~~eléctrico~~ sostenible como una necesidad del país para mejorar aspectos ambientales, de salud, económicos y otros. La oferta y la comercialización de los vehículos ~~eléctricos~~ que utilicen energías alternas al combustible fósil vehicular, son una realidad positiva, una alternativa innovadora y presentan una serie de ventajas sobre su desarrollo, tanto a nivel internacional, de colectividad y para muchos casos hasta individual.

Para un país como Costa Rica, sus beneficios adulan y tienen relación con la disminución por ahorro de la factura energética en importación de combustibles fósiles, mayor seguridad y uso eficiente de la energía eléctrica al motivar recargas nocturnas cuando se dispone de incentivos como la tarifa residencial horaria de la CNFL, más oportunidades y diversificación de empleo, mejora en la calidad del aire, de la salud, menor cantidad de gastos en mantenimiento, tanto a nivel de una flota vehicular de una empresa o del vehículo individual.

Por lo anterior, el presente proyecto propone que por el plazo de cinco años se establezcan una serie de incentivos y obligaciones por parte de la Administración Pública, las casas importadoras de vehículos y las empresas distribuidoras de electricidad, que permitan sustituir la flota vehicular actual, la cual como se indicó para el 2014 fue de 1.399.082 vehículos impulsados por combustibles no renovables, a otros movidos por energías ~~eléctrica la cual es casi 100% renovable~~ alternativas. Además, así alcanzar en ese plazo la meta nacional de al menos 100.000 vehículos ~~eléctricos o híbridos recargables~~ propulsados por este tipo de energías, entre las cuáles se incluyen vehículos de baterías eléctricas, vehículos híbridos recargables, vehículos eléctricos de celdas de combustible, vehículos impulsados por biocombustibles, entre otros. Esto sin olvidar que el texto pretende también promover que nuestro transporte público, sector al que debemos dirigirnos con prioridad, incursione en la energía ~~eléctrica~~ sostenible.

Este proyecto contiene ~~siete~~ ocho capítulos, el I de ellos establece los fines, las funciones, la responsabilidad de ejecución de esta ley, la declaratoria de interés público, la colaboración estatal y la vigencia. El II capítulo establece las exoneraciones, subsidios y exenciones de las que gozarán los vehículos eléctricos e híbridos recargables.

Los capítulos III y IV establecen las obligaciones de la Administración Pública y las casas importadoras de vehículos en garantizar, promover, informar, ofrecer, así como la supervisión del cumplimiento de las disposiciones contenidas en esta ley.

El capítulo V regula lo referente al transporte público en sus modalidades de ferrocarril, trenes, buses, taxis, seetaxis o cualquier otro medio público de movilización. El capítulo VI fomenta la instalación de los centros de recarga rápida y los centros de recarga lenta. ~~Por último~~ El capítulo VII establece las facilidades de financiamiento para el transporte eléctrico mediante el Programa de Banca de Desarrollo y de otros programas del Sistema Bancario Nacional. Por último, el capítulo VIII establece el periodo de vida útil de los vehículos, así como el bono de desintegración y la regulación a la importación de vehículos usados.

Por todo lo anterior y considerando los compromisos internacionales suscritos por nuestro país en materia de ambiente y según el Programa País Carbono Neutralidad Acuerdo-36-2012-Minaet, en el que el país ha ratificado la Convención de Naciones Unidas sobre el Cambio Climático (CMNUCC), el Protocolo de Kioto y las Contribuciones Nacionales y Acuerdos de la COP21, proponemos la aprobación del siguiente proyecto de ley.

LA ASAMBLEA LEGISLATIVA DE LA REPÚBLICA DE COSTA RICA DECRETA:

~~LEY DE INCENTIVOS Y PROMOCIÓN PARA EL~~

~~TRANSPORTE ELÉCTRICO~~

**LEY DE INCENTIVOS PARA LA PROMOCIÓN DE ENERGÍAS ALTERNATIVAS Y LA
MODERNIZACIÓN DE LA FLOTA VEHICULAR COSTARRICENSE**

CAPÍTULO I

DISPOSICIONES GENERALES

ARTÍCULO 1.- Fines

~~El fin primordial de la presente ley es el fortalecimiento y la promoción de la implementación del transporte eléctrico;~~ La presente ley tiene como objeto la modernización de la flota vehicular costarricense y el desarrollo del transporte sostenible, por medio de la creación de incentivos fiscales para la adquisición de vehículos que utilicen energías alternativas al combustible fósil, así como la regulación del periodo de vida útil de los vehículos y la importación de vehículos usados al territorio nacional, para lo cual contará con lo siguiente: los órganos reguladores, la estructura, los subsidios, los incentivos, las obligaciones de la administración, las obligaciones de las casas importadoras de vehículos, la implementación del transporte eléctrico público, los compromisos y las metas de cumplimiento en el tiempo.

Para tal efecto, esta ley ordenará las acciones, los programas y los proyectos para fomentar el fortalecimiento que permita el impulso del transporte ~~eléctrico~~ sostenible por medio de la sustitución en el tiempo de la flota vehicular actual, la creación del transporte eléctrico público y velar por el cumplimiento del marco jurídico regulatorio, el cual debe estar adecuado en consideración de ese interés público.

ARTÍCULO 2.- Vigencia

La presente ley tendrá una vigencia de cinco años a partir de la promulgación del reglamento a la misma. Este plazo perderá su vigencia en el caso de que antes de su cumplimiento se alcanzare la meta de circulación de los vehículos eléctricos, que se fija en cien mil.

ARTÍCULO 3.- Definiciones

Para los efectos del artículo anterior, se definen los siguientes conceptos: **Vehículos alternativos:** se entenderá por vehículo alternativo aquel bien mueble nuevo que sea propulsado por fuentes de energía alterna al combustible fósil vehicular y que sean considerados como sostenibles con el medio ambiente, entre los cuáles se incluye pero no se limita a vehículos eléctricos, híbridos recargables, de hidrógeno o que combinen alguna de estas tecnologías.

Le corresponderá al Ministerio de Ambiente y Energía delimitar las condiciones de los vehículos para ser catalogados como vehículos alternativos de conformidad con los estándares energéticos establecidos a nivel mundial, así como la configuración de una lista actualizada y categorizada por cada tipo de tecnología que sean ofrecidos en el país por las casas importadoras.

Vehículo eléctrico: todo bien mueble nuevo o usado, con no más de cinco años de antigüedad, impulsado con energía cien por ciento (100%) eléctrica con capacidad de almacenarla en paquetes de baterías recargables, conocido mundialmente como *Battery Electric Vehicle* (BEV). Se refiere a los vehículos privados y públicos, en su versión de automóviles, motocicletas, microbuses, buses, trenes, vehículos con placas especializadas y cualquier otro tipo de transporte similar.

Vehículo híbrido recargable: vehículo con capacidad para impulsarse con energía eléctrica y adicionalmente con otra fuente de energía; debe tener la característica de cargar las baterías mediante un conector externo, mientras se impulsa con la otra energía, se conocen como *PLUGIN Hybrid Electric Vehicle* (PHEV). Para los efectos de esta ley, todo vehículo híbrido recargable se considerará eléctrico.

Vehículo de celdas de combustible: vehículo impulsado por un motor eléctrico que obtiene la energía de una batería o celda de combustible alimentada por hidrógeno, que al combinarlo con oxígeno tomado del aire, genera energía eléctrica. Estos se conocen como *Fuel Cell Electric Vehicle* (FCEV). Para los efectos de esta ley, todo vehículo de celdas de combustible se considerará eléctrico.

Centro de recarga: estación de suministro y/o comercialización de energía eléctrica para la recarga de las baterías de los vehículos eléctricos o híbridos recargables que se clasifican en centros de carga rápida y centros de carga lenta.

Centros de recarga rápida: estación que suministra y/o comercializa electricidad para la recarga rápida de las baterías de los vehículos eléctricos o híbridos recargables, en los cuales la dispensa alcanza de un sesenta (60%) a un ochenta por ciento (80%) de la capacidad en un periodo de treinta minutos. Los equipos utilizados por los centros de carga se ajustan a los estándares internacionales y se definirán en el reglamento de esta ley.

Centro de recarga lenta: estación que suministra y/o comercializa electricidad para la recarga lenta de las baterías de los vehículos eléctricos o híbridos recargables. Este tipo de centro tiene como característica que sus dispensadores para carga pueden ser tipo poste, empotrado o parche. Su funcionamiento se rige por los estándares internacionales y el periodo de carga puede tardar hasta seis horas.

Ecotaxis: vehículos eléctricos o híbridos recargables destinados al servicio del transporte público en la modalidad de taxi. Entendidos como automóviles con una capacidad no mayor de cinco personas y vehículos de carga liviana.

Unitaxis: es un ecotaxi con una capacidad máxima de tres pasajeros.

ARTÍCULO 4.- El Ministerio de Ambiente y Energía tendrá a su cargo la ejecución de la presente legislación, con las siguientes funciones:

- a) Promover el desarrollo y la implementación del transporte ~~eléctrico~~ alternativo, tanto en su modalidad pública como privada. Para lo anterior, y con el concurso del Ministerio de Ambiente y Energía, elaborará el Plan Nacional de Transporte Eléctrico.
- b) Fomentar e incentivar la participación de la ciudadanía en la utilización y compra de las diferentes modalidades que ofrece el transporte eléctrico y otras tecnologías alternativas.
- c) Emitir las directrices para ejecutar las disposiciones de la presente ley.

d) Velar por el alcance de las metas, establecidas en esta ley, sobre la sustitución de la flota de transporte actual, pública y privada.

e) Vigilar que las empresas importadoras de vehículos ofrezcan los diferentes modelos en el mercado y con las últimas tecnologías.

f) Emitir las directrices en cuanto a la instalación de los centros de carga.

g) Coordinar con las instancias del gobierno correspondientes a la implementación de las disposiciones y a la ejecución de las obras contempladas en la presente ley.

h) Coordinar con las instancias de la administración la implementación de los incentivos contemplados en esta ley.

i) Coordinar con las instancias de la administración la implementación de las directrices en cuanto a la importación de los repuestos para vehículos ~~eléctricos o híbridos recargables~~ alternativos.

j) Ejecutar la implementación del transporte ~~eléctrico~~ alternativo por medio de la promoción de sus beneficios en: el ahorro energético, la disminución de los gases de efecto invernadero (GEI) y el ahorro económico para los usuarios al no consumir combustible.

k) Verificar por el acatamiento obligatorio en cuanto a la instalación, distancia y funcionamiento de los denominados centros de carga cantonales, en carreteras nacionales, para lo cual coordinará con las municipalidades correspondientes, parqueos y otros, así establecidos en esta ley.

l) Emitir el logo distintivo correspondiente a los vehículos de transporte ~~eléctrico~~ alternativo, que permita su fácil identificación para los efectos de los alcances de esta ley.

ARTÍCULO 5.- Responsabilidades del Ministerio de Obras Públicas y Transportes

El Ministerio de Obras Públicas y Transportes coadyuvará en la ejecución de esta ley, mediante el cumplimiento de las siguientes funciones:

a) Emitir las directrices para ejecutar las disposiciones de la presente ley.

b) Velar por el alcance de las metas, establecidas en esta ley, sobre la sustitución de la flota de transporte actual, pública y privada.

c) Coordinar con las instancias de la administración la implementación de los incentivos contemplados en esta ley.

d) Coordinar con las instancias de la administración la implementación de las disposiciones y la ejecución de las obras contempladas en la presente ley.

ARTÍCULO 6.- Interés público

Por la actividad que regula la presente ley, sus disposiciones se considerarán de interés público.

ARTÍCULO 7.- Colaboración estatal

Debido a que el fin primordial de la presente ley es fomentar el uso del transporte ~~eléctrico~~ alternativo, en acatamiento de los compromisos nacionales e internacionales suscritos por el país, el Estado, por medio de la Administración Pública, brindará toda su colaboración para la implementación de las disposiciones de la presente ley, dándole prioridad a la conclusión de sus programas, planes y metas.

CAPÍTULO II

LOS INCENTIVOS

ARTÍCULO 8.- Los incentivos de esta ley

Con el fin primordial de promover el uso del transporte ~~eléctrico~~ alternativo la presente ley establecerá una serie de incentivos de carácter económico y de facilidades de uso en circulación, acceso al crédito y otros.

ARTÍCULO 9.- El impuesto selectivo de consumo

Se exonera en un ciento por ciento (100%) del pago del impuesto selectivo de consumo a los vehículos ~~híbridos recargables y eléctricos~~ alternativos nuevos importados, sean estos vehículos automotores, de transporte público, transporte de mercancías y las motocicletas ~~híbridos recargables y eléctricas~~ que utilicen energías alternativas importadas al país.

ARTÍCULO 10.- El impuesto de ventas

Se exonera en un ciento por ciento (100%) del pago del impuesto de ventas, establecido en la Ley N.º 6826, Ley de Impuesto General sobre las Ventas, de 8 de noviembre de 1982, los vehículos ~~híbridos recargables y eléctricos~~ alternativos nuevos importados, sean estos vehículos automotores, de transporte público, transporte de mercancía y las motocicletas híbridas y eléctricas importadas al país.

ARTÍCULO 11.- El impuesto sobre el valor aduanero

Se elimina el impuesto del uno por ciento (1%) sobre el valor aduanero de las mercancías importadas, establecido en la Ley N.º 6879, de 21 de julio de 1983, a los vehículos ~~híbridos recargables y eléctricos~~ alternativos nuevos importados, sean estos vehículos automotores, de transporte público, transporte de mercancías y las motocicletas híbridas y eléctricas importadas al país.

ARTÍCULO 12.- Exoneración de las partes reemplazables y los repuestos de los vehículos eléctricos

A las partes reemplazables y los repuestos de los vehículos alternativos específicos de la tecnología, según lo disponga el reglamento de la presente ley, debidamente autorizados por el Ministerio de Ambiente y Energía, se le aplicarán las mismas exoneraciones y los alcances establecidos en los artículos 5, 6 y 7 de la presente ley.

ARTÍCULO 13.- Subsidio sobre el pago de los derechos de circulación de los vehículos eléctricos

Los vehículos ~~híbridos recargables y eléctricos~~ alternativos serán condonados en un ciento por ciento (100%) del pago de los derechos de circulación por los primeros cinco años desde su entrada al país. Se exceptúan de esta exoneración el canon correspondiente al seguro obligatorio de accidentes (SAO) y los montos por infracciones a la Ley de Tránsito. Cumplido el plazo de los cinco años, el propietario del vehículo podrá solicitar ante el Ministerio de Ambiente y Energía la ampliación de este subsidio por un periodo de cinco años más, siempre y cuando se compruebe que el vehículo aún cumple con los estándares de eficiencia energética.

ARTÍCULO 14.- Depreciación de los vehículos eléctricos para efectos del pago de la renta de empresas privadas

Las empresas privadas que a partir de la entrada en vigencia de la presente ley decidan sustituir su flota de transporte al menos en un diez por ciento (10%) anual, con un mínimo de tres vehículos, por vehículos ~~híbridos recargables y eléctricos~~ alternativos, podrán depreciar el valor de estos vehículos en el plazo de tres años para efectos de la declaración del impuesto de la renta. Los vehículos adquiridos en estas condiciones no se podrán traspasar durante los primeros tres años.

ARTÍCULO 15.- Exención de la restricción vehicular

De las restricciones vehiculares de circulación en áreas metropolitanas, actuales o futuras, se exceptúan los vehículos ~~híbridos recargables y eléctricos~~ alternativos, para lo cual el viceministerio de Transportes emitirá la directriz correspondiente que los distinga.

ARTÍCULO 16.- Exoneración del pago de parquímetros

Los vehículos ~~híbridos recargables y eléctricos~~ alternativos serán dotados de un distintivo que les permita el no pago del servicio de parquímetros, para lo cual las municipalidades que regulan esta actividad deberán girar las directrices correspondientes.

ARTÍCULO 17.- Uso de parqueos azules para vehículos de transporte eléctrico

Los vehículos híbridos ~~eléctricos e híbridos recargables~~ alternativos podrán parquear en los espacios designados como azules para el transporte eléctrico dentro de los parqueos públicos, así como de supermercados, centros comerciales y demás parqueos privados, según las disposiciones del reglamento de la presente ley.

Estos espacios preferenciales para el transporte eléctrico en ningún caso podrán sustituir o reemplazar los dispuestos para las personas con discapacidad, regulados en la correspondiente ley.

CAPÍTULO III

LAS OBLIGACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA

ARTÍCULO 18.- Facilidades para el transporte ~~eléctrico~~ alternativo

La Administración Pública facilitará el uso y la circulación de los vehículos ~~eléctricos e híbridos recargables~~ alternativos, para lo cual emitirá las directrices necesarias, de modo que sus conductores encuentren los estímulos que faciliten y promuevan el uso de este tipo de vehículos ~~eléctricos~~.

ARTÍCULO 19.- Flota vehicular institucional

El Gobierno central y las instituciones del Estado programarán la renovación o sustitución de sus flotas vehiculares, de modo que, en consideración a sus necesidades, estas se reemplacen en un diez por ciento (10%) con vehículos ~~eléctricos~~ alternativos, en un plazo no mayor de cinco años a partir de la vigencia de la presente ley.

ARTÍCULO 20.- Inversión en infraestructura

La Administración Pública tendrá como prioridad de inversión el financiamiento de aquellas obras de infraestructura dirigidas al fortalecimiento y la promoción del transporte ~~eléctrico~~ alternativo, tales como centros de carga, carriles exclusivos, parqueos preferenciales para vehículos eléctricos, redes ferroviarias y otras. Para estos efectos se autoriza a los fondos de inversión para que participen en el financiamiento de estos programas.

CAPÍTULO IV

LAS OBLIGACIONES DE LAS CASAS IMPORTADORAS

DE VEHÍCULOS

ARTÍCULO 21.- Oferta de vehículos ~~eléctricos e híbridos recargables~~ alternativos

Las casas importadoras de vehículos, cuyas marcas representadas tengan dentro de su inventario de ofertas a nivel mundial modelos de vehículos ~~eléctricos~~ alternativos, deberán cumplir con los trámites correspondientes para ofrecer esos modelos en el país, dentro de los 12 meses siguientes a la vigencia de

esta ley. El Ministerio de Ambiente y Energía mantendrá una lista de los modelos de vehículos eléctricos ofrecidos en el país por las casas importadoras y deberá verificar que estos se ajusten a los estándares mundiales.

ARTÍCULO 22.- Deber de mantener y ofrecer tecnología de punta

La oferta de vehículos ~~eléctricos~~ alternativos de las casas importadoras deberá ser actualizada y mantener los modelos más recientes del mercado, así como los accesorios y repuestos. El Ministerio de Ambiente y Energía velará por el cumplimiento de esta disposición, según lo disponga el reglamento de la presente ley.

ARTÍCULO 23.- Servicio de reparación y revisión

Las casas importadoras deberán ofrecer obligatoriamente el servicio de reparación y revisión de los vehículos ~~eléctricos e híbridos~~ alternativos, cumpliendo con las garantías que se contraten; asimismo, las casas importadoras serán responsables del reciclaje y el manejo de las baterías eléctricas que deban ser desechadas de los vehículos que vendan.

ARTÍCULO 24.- Promoción del uso de vehículos eléctricos e híbridos recargables

La Administración Pública, por medio de sus instituciones, y las casas importadoras deberán realizar campañas promocionales sobre los beneficios de transporte ~~eléctrico~~ alternativo, y coordinarán con las autoridades correspondientes la aplicación de los incentivos, exoneraciones y subsidios contemplados en esta legislación.

ARTÍCULO 25.- Supervisión y sanción sobre el incumplimiento de las disposiciones de la presente ley

El Ministerio de Ambiente y Energía, en coordinación con el Ministerio de Obras Públicas y Transportes, establecerán las instancias que velarán por el cumplimiento de las disposiciones de la presente ley.

CAPÍTULO V

TRANSPORTE PÚBLICO

ARTÍCULO 26.- Servicio público de transporte eléctrico

Se establece como prioridad nacional la utilización de la energía eléctrica en el transporte público nacional, tanto en las modalidades de ferrocarril, trenes, buses, taxis y seetaxis como cualquier otro medio público de movilización, el cual se ajustará a las posibilidades del país. Se promoverá la importación y la producción local de tecnologías tendentes al desarrollo de este tipo de transporte.

ARTÍCULO 27.- Servicio de trenes

Se promoverá el fortalecimiento y la construcción de los servicios de trenes eléctricos en todo el país. Para esos efectos, las iniciativas que tengan como objetivo financiar estas inversiones se considerarán prioritarias en los diferentes programas de la administración.

ARTÍCULO 28.- Concesiones de autobuses

Cuando la viabilidad financiera y las condiciones de las rutas de autobuses lo permitan la flota de estos deberá ser sustituida de forma paulatina, de modo que ajustándose al Plan Nacional de Transporte Eléctrico se logre la sustitución total en los próximos años.

ARTÍCULO 29.- Transporte escolar y turístico

Los permisos para el transporte escolar y turístico serán otorgados de forma preferencial a aquellos oferentes que ofrezcan este servicio en vehículos híbridos recargables y eléctricos. El gobierno y las casas importadoras ofrecerán las garantías y las facilidades requeridas para que los proveedores de este servicio puedan acceder a los vehículos de transporte eléctrico.

ARTÍCULO 30.- Concesiones ordinarias de taxis

Aquellos concesionarios del servicio de taxis ordinario que desean sustituir sus vehículos carburados por híbridos recargables y eléctricos podrán disfrutar de los beneficios que ofrece esta ley, además podrán usar el color distintivo de los ecotaxis. En el caso de que se inicien futuros procesos de concesión de taxis, el Consejo de Transporte Público deberá exigir que al menos el diez por ciento (10%) de concesiones se otorgue a vehículos híbridos recargables y eléctricos, atendiendo el procedimiento que se establecerá en el reglamento de esta ley.

ARTÍCULO 31.- Ecotaxis y unitaxis

El Consejo de Transporte Público establecerá y regulará el servicio de ecotaxis y unitaxis, el cual se brindará, de forma exclusiva, con vehículos híbridos recargables y eléctricos. Estos serán de color verde como distintivo.

CAPÍTULO VI

LOS CENTROS DE RECARGA

ARTÍCULO 32.- La implementación de los centros de recarga rápida

El Ministerio de Ambiente y Energía, tendrá la obligación de velar por la construcción y la puesta en funcionamiento de los centros de carga rápida en el país. De conformidad con los estándares internacionales, en carreteras nacionales deberá haber por lo menos un centro de carga cada ochenta kilómetros, en caminos cantonales la distancia mínima de separación será de ciento veinte kilómetros. Las distancias antes señaladas y en consideración a las variaciones futuras, podrán ser ajustadas por el reglamento a la presente ley.

ARTÍCULO 33.- Obligación de contar con puestos de recarga

La Administración Pública emitirá las directrices correspondientes, de modo que se disponga como obligatorio que se contemple en la construcción de nuevos parqueos públicos y centros comerciales que cuenten con puntos de recarga para vehículos eléctricos. Cuando se deba renovar patentes de estos negocios comerciales, también se aplicará esta disposición. El porcentaje de puestos de recarga se determinará según el tamaño de los parqueos y se regulará vía reglamento.

Los parqueos de las instituciones públicas deberán contar con puestos de recarga, según lo disponga el reglamento de esta ley.

ARTÍCULO 34.- Obligación de las instituciones o empresas distribuidoras de electricidad

Las instituciones o las empresas distribuidoras de electricidad deberán instalar al menos un centro de recarga rápido en cada cabecera de provincia y al menos un centro de recarga lenta en los siguientes lugares: Liberia, La Cruz, Nicoya, Cañas, Paquera, Upala, La Fortuna, La Virgen de Sarapiquí, Barranca de Puntarenas, Heredia centro, Cartago centro, Alajuela centro, San José centro, Garabito, Dominical de Osa, San Isidro de El General, Palmar Norte, Corredores, Golfito, La Trinidad de Dota, Guácimo, Limón centro, Turrialba y Puerto Viejo de Talamanca, la ubicación de los centros podrá ser modificada mediante el Plan Nacional de Transporte Eléctrico. La obligación de la instalación de estos centros corresponderá a la institución o empresa que cuente con más abonados en el lugar de instalación y contarán con un plazo de 12 meses impostergables para la instalación.

CAPÍTULO VII

FINANCIAMIENTO DEL TRANSPORTE PÚBLICO

ARTÍCULO 35.- Banca de Desarrollo

El financiamiento del transporte ~~eléctrico~~ alternativo en su modalidad de uso particular o comercial, ya sea individual o colectivo, formará parte de los proyectos de la Banca de Desarrollo, para esos efectos el Ministerio de Economía, Industria y Comercio girará las directrices correspondientes.

ARTÍCULO 36.- El Sistema Bancario Nacional

Se faculta al Sistema Bancario Nacional para que implemente las líneas de financiamiento del transporte ~~eléctrico~~ alternativo. Estas líneas incluirán facilidades en sus plazos, tasas de interés, garantías y trámites, siempre y cuando estas no representen situaciones riesgosas para las entidades.

CAPÍTULO VIII

ANTIGÜEDAD DE LA FLOTA VEHICULAR

ARTÍCULO 37.- Vida útil de los vehículos

Se establecen los siguientes periodos de vida útil de los vehículos de conformidad con su tipología:

<u>Tipo de vehículo</u>	<u>Vida útil</u>
<u>Automóviles particulares</u>	

<u>Carga liviana</u>	
<u>Carga pesada</u>	
<u>Motocicletas</u>	
<u>Autobuses particulares</u>	
<u>Equipo especial</u>	
<u>Otros transporte público</u>	

Una vez que el vehículo haya alcanzado su periodo de vida útil, quedará prohibida la circulación del mismo. El propietario deberá cumplir con los requisitos de desinscripción del vehículo ante el Registro nacional y la entrega del mismo al órgano encargado del procedimiento de desintegración. Se podrá solicitar la exclusión de la aplicación de la vida útil de los vehículos que, aun cuando cumplan con el periodo establecido, anualmente acrediten que cumplen con los estándares de emisiones vigentes previa Revisión Integral Técnica Vehicular.

ARTÍCULO 38.- Bono de desintegración

Se otorgará un bono correspondiente a un X% del valor fiscal establecido por el Ministerio de Hacienda a los propietarios de los vehículos que habiendo alcanzado el periodo de vida útil establecido en la presente ley, voluntariamente procedan a realizar la desinscripción y entrega del mismo.

ARTÍCULO 5.- Prohibición de importación de vehículos usados.

Se prohíbe la importación de vehículos usados al territorio nacional cuya antigüedad sea mayor a siete años. En casos determinados, se podrá solicitar ante el Ministerio de Obras Públicas y Transportes la importación de vehículos con una antigüedad mayor a 7 años y menor a 10 años, siempre y cuando se justifique que su uso se destinará a la pequeña o mediada producción. Rige a partir de su publicación.