
(IN) VIABILIDAD DE LA REFORMA FISCAL VERDE EN BRASIL

Felipe Garcia Lisboa Borges

Graduado en Derecho por el Centro Universitario de Pará (CESUPA). Posgrado en Derecho Tributario por la Fundación Getúlio Vargas (FGV). Maestría en Derecho, Políticas Públicas y Desarrollo Regional por el Centro Universitario de Pará (CESUPA). Profesor de Derecho de la Facultad Metropolitana de la Amazonia (FAMAZ) y Abogado.
E-mail: felipegarcialisboaborges@hotmail.com

Lise Vieira da Costa Tupiassu Merlin

Doctora en Derecho Público por la Université Toulouse 1 - Capitole. Maestro en Derecho Tributario por la Université Paris I - Panthéon-Sorbonne. Maestría en Instituciones jurídico-políticas por la Universidad Federal de Pará. Maestría en Derecho Público por la Université de Toulouse 1 - Capitole. De la Fiscalía Federal.
E-mail: lise@cesupa.br

RESUMEN

¿La reforma fiscal verde sería una reforma viable en Brasil? Ante esta cuestión, este artículo discute los elementos en que se funda la fiscalidad ambiental, mencionando a continuación las experiencias en curso en otros países, y las eventuales críticas a dicho modelo de reforma. A partir de estos parámetros, la reforma fiscal verde es analizada dentro del contexto brasileño, considerando esencialmente la considerable regresividad del sistema tributario actualmente existente. Se concluye por la importancia de las discusiones acerca de la reforma fiscal verde en Brasil, con el cuidado de la tributación no comprometer el mínimo de bienes materiales que toda persona debe haber garantizado.

PALABRAS CLAVE: Reforma Fiscal Verde; Tributación Ambiental; Sistema Tributario Nacional; extra-tributación; Medio ambiente.

THE (IN) VIABILITY OF GREEN TAX REFORM IN BRAZIL

ABSTRACT

The green tax reform would be a viable reform in Brazil? Faced with this question, this article discusses the elements on which it based environmental taxation, citing then ongoing experiences of other countries, and any criticism of such a reform model. From these parameters, the green tax reform is analyzed within the Brazilian context, considering essentially the considerable regressivity of the currently existing tax system. The results confirmed the importance of discussions about the green tax reform in Brazil, with care for taxation not compromise the minimum of material goods that every person must be guaranteed.

KEYWORDS: *Green Tax Reform; Environmental taxation; National Tax System; Extrafiscality; Environment.*

INTRODUCCIÓN

Los tributos ejercen influencias en la coyuntura económica y social. Así, al lado de su función precoz de recaudar fondos para la consecución de los fines Estatales -la típica finalidad fiscal-, los tributos pueden ser utilizados para dirigir la conducta de los contribuyentes, siendo dotados, por lo tanto, de fines extrafiscales.

En el escenario brasileño mucho se oye hablar de reforma fiscal y, algunas veces, en reforma fiscal verde. Esta última se inserta en la búsqueda de la compatibilización y realización de forma conjunta de esas dos finalidades del tributo: la recaudación y el direccionamiento de la acción de los contribuyentes y del medio económico en general teniendo la sostenibilidad social y ambiental como foco.

Una reforma fiscal verde, sin embargo, no equivale a una reforma tributaria cualquiera. Corresponde a una significativa inflexión de la carga tributaria en general, haciéndola recaer sobre elementos nocivos al medio ambiente. En general, se opera una sustitución de buena parte de la tributación incidente sobre trabajo y empleo por una que se refiere a la contaminación y la explotación de recursos naturales, por ejemplo.

Algunos países europeos -como se verá a continuación- han experimentado resultados muy positivos mediante la aplicación de reformas fiscales verdes.

Tal perspectiva de ecologización del sistema tributario viene siendo considerada en Brasil, en que pese no encuentre guarida en los principales Proyectos de Enmienda Constitucional que tratan de la Reforma Tributaria en trámite en nuestras casas legislativas.

Sin embargo, considerando la perspectiva de nuevos acuerdos firmados mundialmente para frenar los cambios climáticos, así como la expectativa de efectiva votación de una reforma tributaria a corto o mediano plazo por el Congreso Nacional, es importante analizar de modo un poco más esmerado la verdadera posibilidad, compatibilidad y/o adecuación de la sustitución de una «tributación ordinaria» por una tributación ambiental (o verde o ecológica) en el contexto económico y constitucional brasileño.

Esto porque, aunque sea portadora de innumerables ventajas, la implementación de una reforma fiscal verde presenta algunas fragilidades político-económicas y también jurídicas que pueden dificultar e incluso inviabilizar su concreción en la actual realidad brasileña.

En este sentido, este artículo pretende discutir, inicialmente, los

elementos en que se funda la fiscalidad ambiental, base para una reforma fiscal verde, mencionando a continuación las experiencias en curso en otros países, y las eventuales críticas a tal modelo de reforma. Por último, la reforma fiscal verde será analizada dentro del contexto económico y fiscal brasileño, considerando esencialmente la considerable regresividad del sistema tributario actualmente existente.

1 ORIGEN DE LA TRIBUTACIÓN AMBIENTAL

Hace tiempo ha sido difundida la idea de que los problemas ambientales pueden ser mitigados a través del uso de instrumentos económicos y fiscales que vendrían a complementar las políticas de mando y control tradicionalmente utilizadas en el ámbito de la regulación ambiental (BARDE, 1994; OCDE, 1994) límites, autorisations \u00b0Pts positifs: +structure d'autres domaines (sant\u00e9, s\u00e9curite, etc.

En realidad, la utilización de instrumentos tributarios en la gestión ambiental tiene como uno de sus fundamentos principales la idea de que el tributo puede y debe ser empleado en la corrección de las externalidades ambientales negativas, comprendidas como fallas de mercado.

Esta noción surge inicialmente, en el ámbito doctrinal de la fiscalidad correctiva o *pigouviana*. Arthur Cecil Pigou, en su obra *The Economics of Welfare*, ha concebido que las divergencias entre el producto neto privado y el producto neto social no se pueden mitigar simplemente mediante una modificación de la relación contractual entre las partes contratantes, porque las divergencias surgen de un servicio o un deservicio prestado a terceros, ajenos al contrato, por lo que se conocen como externalidades (PIGOU, 1924, p. 192).

Una externalidad ocurre, por lo tanto, “cuando una persona se dedica a una acción que provoca impacto en el bienestar de un tercero que no participa de esa acción, sin pagar ni recibir ninguna compensación por ese impacto” (MANKIW, 2005, p. 204). Si el impacto es adverso, se llama *externalidad negativa*; si el impacto es benéfico, se llama *externalidad positiva*.

Por regla general, los mercados son capaces de asignar bienes de manera eficiente cuando los efectos positivos de un producto son obtenidos por el que paga su precio y los negativos son soportados por el que los produce. Sin embargo, cuando existen externalidades, quien recibe los impactos benéficos del producto no es sólo aquel que lo adquiere, y quien

arca con los costes de la producción no es sólo quien produce. Por eso las externalidades se consideran, en tesis, como fallas de mercado

Según la teoría de Pigou, sin embargo, es posible para el Estado, si así lo decide, eliminar tales divergencias mediante “incentivos extraordinarios” o “restricciones extraordinarias”. Las formas más obvias que estos incentivos o restricciones pueden asumir son las de subsidios y tributos, respectivamente. Los tributos *pigouvianos* consisten, de esta forma, en medio de internalización de las externalidades. Esta idea está muy bien reflejada en las tasas, por ejemplo, por ser especies tributarias que funcionan bajo la óptica del principio de equivalencia, es decir, la fijación de su valor está íntimamente ligada al costo del servicio público prestado por el Estado al particular, beneficio que le fue creado en función de una actuación estatal.

Lo que se busca evitar es que el individuo sea beneficiado individualmente a expensas de los recursos públicos, pues, intencionalmente o no, la acción del Estado dirigida al particular causa una diferenciación entre éste y el resto de la comunidad, diferencia que necesita ser corregida para restaurar la igualdad.

En el contexto de las externalidades ambientales negativas, fallas de mercado resultantes de la práctica de actividades económicas contaminantes, que afectan la calidad de las aguas, del aire, de los alimentos y, con ello, causan perjuicios a la comunidad, la respuesta de Pigou fue la intervención del Estado por a través de la imputación al agente contaminante de los costes ambientales, obligan a la internalización de los efectos externos nocivos, haciendo que los daños ambientales sean soportados como verdaderos costos de producción. Dentro de esa lógica se da el surgimiento de la tributación ambiental¹.

¿Y lo que la tributación ambiental puede ofrecer en términos de protección efectiva al medio ambiente?

El proceso de industrialización representó un marco, en el mundo, de la dicotomía entre naturaleza y sociedad. La producción y el consumo pasaron a alcanzar gran escala, generando consecuentemente, elevado consumo de recursos naturales y generación de residuos sólidos. “Desde entonces, el hombre pasó a concebir el desarrollo y la protección ambiental como conceptos que se contraponen” (BORGES et al., 2015, p. 587).

¹ Molina y Vasco (2005, p. 158) argumentan que “*los tributos y gastos fiscales forman parte de los instrumentos económicos de política ambiental (economic instruments in environmental policy). Se trata de utilizar diversos mecanismos para suplir las discapacidades de mercado, de modo que los agentes económicos y los consumidores perciban el coste real de las actividades contaminantes*”.

En las décadas del 70 y 80, tras catástrofes como la de Bhopal (India), Chernobil (Ucrania), que afectaron tanto al medio ambiente como al hombre, la economía o política, se notó la introducción de la cuestión ambiental en los asuntos públicos. Segundo Beck (2010, p. 99), al tratar de la “sociedad de riesgo”, ya no hay esa dicotomía hombre-naturaleza, pues, “problemas ambientales no son problemas del medio ambiente, sino problemas completamente - en el origen y en los resultados - sociales, problemas del ser humano”. Incluso, el derecho al medio ambiente equilibrado pasó a ser un derecho fundamental del hombre, reconocido expresamente en constituciones, como la brasileña, de 1988².

La efectiva utilización de políticas públicas de mando y control o de instrumentos económicos y tributarios para la medición e internalización de las externalidades ambientales negativas deriva de ese cambio de pensamiento, que pasó a comprender el problema ambiental no sólo en el aspecto físico del ambiente, sino como un problema complejo que impacta en las más variadas actividades humanas.

En este contexto, lo que los instrumentos económicos y la fiscalidad ambiental pueden ofrecer, además de la valorización del recurso natural, por su valoración y por la internalización de los costos de las externalidades ambientales, es un estímulo al cambio comportamental, en el sentido de privilegiar la prevención y la precaución. La lógica de imputación de costos a los contaminadores hace la actividad perjudicial al ambiente, bajo una óptica económica, cada vez menos ventajosa. (BORGES, 2014, p. 35). Esta lógica se nombra de principio quien contamina paga (ARAGÃO, 1997; OCDE, 1992; TUPIASSU, 2003)

Cuando se habla de estímulo al cambio comportamental, se debe hacer, aquí, otro destaque, en lo que se refiere a la fiscalidad ambiental. Se trata del carácter extrafiscal del tributo, que permite al Estado intervenir en el dominio económico y social. La extrafiscalidad, al lado del carácter fiscal (o carácter recaudatorio), está presente, en mayor o menor grado, en cada especie tributaria, pudiendo ser encontrada en todo sistema tributario. Esto es una consecuencia natural y lógica del propio acto de tributar: cuando se afecta una actividad con un tributo, tiende a ser más onerosa y, por lo tanto, menos estimulada. El contrario ocurre cuando la actividad es subsidiada o, al menos, libre de tributos.

En el caso de la protección ambiental, de hecho, esta posibilidad

2 Art. 225. Todos tienen derecho al medio ambiente ecológicamente equilibrado, bien de uso común del pueblo y esencial a la sana calidad de vida, imponiéndose al Poder Público ya la colectividad el deber de defenderlo y preservarlo para las presentes y futuras generaciones.

de inducción de comportamientos es una poderosa herramienta en las manos del ente tributario para hacer eficiente una política de tributación ambiental.

2 VENTAJAS DEL EMPLEO DE LA TRIBUTACIÓN AMBIENTAL EN UNA REFORMA FISCAL VERDE

La configuración de una reforma fiscal verde se debe principalmente a la introducción de instrumentos fiscales medioambientales, acompañados de una gran revisión de los instrumentos tributarios típicos ya existentes en el sistema (GAGO RODRIGUEZ; LABANDEIRA VILLOT, 1999; RODRIGUEZ MUÑOZ, 2004).

Los instrumentos de tributación ambiental están representados principalmente por impuestos, tasas y contribuciones que incorporan elementos ecológicos en sus bases imponibles o que varían sus alícuotas en función de un criterio ecológico, para hacer valer el principio de quien contamina paga, posibilitando internalización de costes ambientales (TUPIASSU, 2006a).

Las reformas fiscales verdes utilizan, evidentemente, los tributos como instrumentos de política ambiental, aprovechando los signos que emiten al mercado y su poder de intervención en el comportamiento de los particulares (TUPIASSU, 2006b). Pero no se trata únicamente de la introducción aislada de impuestos y tasas ambientales. La verdadera reforma fiscal verde utiliza los elementos ecológicos como parámetros básicos para la definición de la carga tributaria general de un país. El tributo ambiental no es visto como un instrumento puntual de una política extrafiscal, sino como el elemento clave de toda la política fiscal del Estado.

De esta manera, en la definición formulada por la OCDE, la reforma fiscal verde representa un conjunto de medidas fiscales que permite la obtención de ingresos presupuestarios, contribuyendo al mismo tiempo a la realización de objetivos ambientales (OCDE, 2005).

El principio básico de una reforma fiscal verde es la toma de conciencia sobre el hecho de que un tributo ambiental produce un ingreso fiscal sustancial que puede alimentar de forma duradera el presupuesto público y ser afectada a los más diversos usos (TUPIASSU, 2009)³.

³ "...les recettes des taxes d'environnement peuvent être affectées à divers usages : diminution des prélèvements fiscaux provoquant des distorsions ; réduction des déficits publics, augmentation des dépenses publiques et/ou affectation à des objectifs d'environnement spécifiques...". OCDE, *Écotaxes et réforme fiscale verte*, p. 9.

A este respecto, la OCDE menciona la posibilidad de utilización de los ingresos obtenidos con la tributación ambiental para la reducción de los tributos que provocan distorsiones en el sistema económico, así como para la reducción del déficit público o afectación a políticas públicas específicas (OCDE, 1997, p. 9) y puede, incluso, servir para la financiación de los gastos generales del Estado. Todo depende de la configuración que será conferida a los tributos ambientales (INSTITUT FRANCAIS DE L'ENVIRONNEMENT, 2003; TUPIASSU-MERLIN, 2009).

La fiscalidad ambiental se inserta, pues, en el sistema fiscal como un mecanismo de compensación frente a la reducción de las alícuotas o la supresión de ciertos tributos tradicionales. Este desplazamiento de la carga tributaria para las actividades dañinas al medio ambiente trae, finalmente, una reducción de las distorsiones del sistema fiscal actual sin comprometer el nivel de los ingresos de que dispone el ente público. Ocurre, en el decir de algunos, un verdadero “green tax shift” (ORTIZ CALLE, 2009; THEIN DURNING; BAUMAN, 1998).

Así, la adopción de una reforma fiscal verde permite la multiplicación de las fuentes de ingresos, teniendo en vista la variación de los hechos imposables ambientales de que podrá disponer el fisco, los cuales siempre presentarán como ventaja suplementaria, la acción de regulación ambiental.

Se observa, entonces, dos aspectos principales de la implementación de una reforma fiscal verde: (i) el desplazamiento de la carga tributaria incidente sobre la renta y sobre la nómina para hipótesis de incidencia productoras de daños ambientales; (ii) la sustitución de los tributos ordinarios por tributos ambientales, cuyos ingresos servirían tanto a las finalidades de políticas ambientales en cuanto al mantenimiento de los ingresos fiscales, garantizando el funcionamiento de las acciones estatales como un todo. En esta perspectiva, la sustitución de una tributación ordinaria por una tributación ambiental culmina por permitir el alcance de una multiplicidad de objetivos, tanto desde el punto de vista fiscal como del social.

En realidad, como explican Durning y Bauman (1998, p. 5), el sistema fiscal actual no tiene en cuenta el principio de base del sistema económico según el cual la tributación de una cosa tiende a reducir su demanda. Actualmente los elementos económicos de los que más necesitamos, tales como los salarios (empleo) y el capital (inversiones) son justamente los que son más tributados. Tributamos aquello que nos gustaría

tener más y dejamos libres de tributos cosas que quisiéramos reducir, tales como la contaminación o la destrucción de los recursos naturales.

El efecto de la fiscalidad elevada sobre algunos bienes, como el trabajo, hace con las empresas, en lugar de aumentar la oferta de empleos, sustituir el trabajo humano por otros factores de producción con un aumento de la automatización y el uso de energía (GEE, 1994).

El trabajo y el capital, esenciales para el pleno empleo y el desarrollo de un país, son cada vez más caros justamente en función de la carga tributaria que incide sobre ellos. Paradójicamente, los elementos más malos para la calidad de vida de los individuos -como la contaminación y la explotación excesiva de los recursos naturales, por ejemplo- no son o son muy poco- gravados⁴ y se animan también a la concesión de incentivos fiscales. Además de distorsiones y dificultades en lo que se refiere al desarrollo económico, este contexto genera distorsiones ambientales y sociales (BARDE, 1998). Esto quiere decir que la economía responde a las señales enviadas por las políticas fiscales, de modo que a una reducción del nivel de empleo - trabajo muy gravado - y un aumento de la explotación y deterioro de los recursos naturales - poco gravado.

Esta constatación demuestra la importancia del desplazamiento de la carga tributaria al que hemos hecho referencia anteriormente. En realidad, el desplazamiento debe representar una reducción de la tributación de los «bienes» - como el trabajo - y un aumento de la tributación de los «males» - como la contaminación. Aquí está el punto de interés principal de las reformas fiscales verdes.

Cuando se opera un desplazamiento de la carga tributaria incidente sobre el trabajo para la contaminación, se hace al mismo tiempo una optimización del aspecto incitativo de la tributación, haciendo más cara la explotación de los recursos naturales y/o la emisión de contaminación, barateando la oferta de trabajo.

Así, como afirma Rodriguez Mendes (2005, p. 7), una reforma fiscal verde servía a varios objetivos:

4 A este respecto, Según la investigación de Gee (1997, p. 87) “Since 1960, the burden of taxation on employment (mainly income tax and Social Security Contributions) has increased from 28 per cent of tax revenues, on average in Europe, to 50 per cent. Meanwhile, taxes on the environment (the use of energy resources and the creation of pollution and wastes) have been small and stable at around 7-9 per cent of revenues...”».

“El primer objetivo de una reforma fiscal verde es la regulación del medio ambiente, contribuyendo a una reducción en las emisiones de sustancias contaminantes o de cualquier otro efecto externo negativo. Pero, además, una reforma fiscal verde también persigue objetivos económico-fiscales cuando los ingresos generados por el impuesto ambiental son utilizados para reducir otros impuestos distorsionantes. Finalmente, las reformas fiscales verdes también han sido propuestas para la consecución de objetivos económico-laborales cuando la recaudación obtenida por el impuesto ambiental es utilizada para reducir las cotizaciones a la seguridad social, o la imposición sobre las rentas del trabajo en general, favoreciendo de este modo la creación de empleo”.

Es a partir de esas múltiples finalidades de las reformas fiscales ecológicas que se demuestra la noción de «doble dividendo». El doble dividendo o doble beneficio es así una noción desarrollada por los economistas para indicar la multiplicidad de objetivos que pueden ser perseguidos por la introducción de una tributación ambiental en el marco de una reforma mucho más extensa del sistema fiscal (BRECARD, 2005; CHIROLEU-ASSOULINE, 2001; DE MOOIJ, 2000; FULLERTON; METCALF, 1998).

Esta nueva perspectiva político-económica que consiste en incluir la tributación ambiental en el marco de un proyecto de reducción del desempleo gana una importancia cada vez mayor en la actualidad. Pero en realidad, los «dividendos sociales» de la reforma fiscal verde no se limitan a la reducción del desempleo. La tributación ambiental, cuando se incluye en un proyecto general de reforma tributaria puede servir realmente a luchar contra las malas condiciones de vida y contra la pobreza, trayendo numerosos beneficios.

Al contrario de lo que ocurre en Europa - donde el desempleo representa uno de los mayores y principales problemas sociales - en los países menos desarrollados, el desempleo es sólo otro problema, entre varios otros que merecen la atención del poder público.

Incluso en la perspectiva de los países más pobres, la reforma fiscal ecológica sigue siendo interesante. Esto es porque los ingresos obtenidos con el nuevo sistema tributario creado con la reforma fiscal verde no se destinan únicamente a la sustitución de los ingresos obtenidos con las contribuciones sobre los salarios. Se sirve para estimular las acciones favorables al medio ambiente y la reformulación de las políticas públicas ambientales y económicas en general, que pueden fijarse sobre objetivos de mejora del bienestar social.

Es lo que explica la OCDE (2005, p. 3;53). De acuerdo con este organismo:

“Le développement durable consiste au fond à parvenir à des solutions triplement avantageuses sur les plans environnemental, économique et social (...).La RFE peut directement contribuer à réduire la pauvreté en aidant à faire face aux problèmes d’environnement (tels que la contamination de l’eau et la pollution de l’air) dont sont victimes les pauvres. Elle peut également y contribuer indirectement, en générant ou en libérant des ressources qui permettent de financer des programmes de lutte contre la pauvreté dans des domaines comme la distribution d’eau et l’assainissement, ou d’autres investissements utiles aux défavorisés dans des domaines tels que la santé et l’éducation. La RFE est un important élément de la panoplie d’instruments de la politique de développement. Les mesures de RFE complètent et renforcent les approches réglementaires et autres de la gestion du budget et de l’environnement. (...)La RFE peut donc jouer un rôle important dans la réalisation des objectifs du millénaire pour le développement visant à éradiquer l’extrême pauvreté et la faim et à assurer un environnement durable »..

La tributación ambiental trae beneficios sociales extremadamente optimizados cuando se incluyen en un cuadro más extenso de reforma tributaria. El aspecto fiscal de este tipo de imposición será acoplado al aspecto extrafiscal para alcanzar objetivos ambientales, así como objetivos socioeconómicos. La reforma fiscal ecológica puede entonces transformarse en el elemento clave de toda una política tributaria y social para lograr un desarrollo sostenible y la aplicación de mejoras en la calidad de vida de los ciudadanos. No sólo los ingresos obtenidos con el desplazamiento de la carga, sino también los recursos ahorrados con tal sistema pueden ser optimizados y aplicados esencialmente en políticas vinculadas al bienestar social.

En ese sentido, Alsem Görres (2001) comenta no sólo el doble dividendo de la reforma fiscal verde, sino sus diez dividendos. Una reforma del sistema fiscal basada en la introducción de tributos ambientales traerá así múltiples ventajas y, por lo tanto, se ha difundido en varios países.

3 REFORMA FISCAL VERDE EN LA PRÁCTICA

La reforma fiscal verde no es una novedad en algunos países europeos. Especialmente en los países situados en el norte de Europa, como Dinamarca, Noruega y Suecia, la reforma fiscal verde se tiene como

éxito y ejemplo para el resto del mundo.

A partir de 1991, Suecia realizó una reducción en la incidencia fiscal sobre altos ingresos, compensados por una serie de imposiciones de carácter ecológico, principalmente sobre energía y transportes.

Al principio, las alícuotas aplicadas a los tributos tradicionales (como el impuesto sobre la renta) se redujeron y compensaron por la introducción de tributos que inciden sobre el ingreso CO₂ e SO₂, así como por otros tributos específicos sobre productos contaminantes (pilas, pesticidas, etc.). En total, alrededor del 6% del PIB se redistribuyó mediante la imposición del medio ambiente. Suecia dispone de más de 70 instrumentos económicos y fiscales ambientales, siendo el país más avanzado del mundo en esa área. Los ingresos de la fiscalidad ambiental son de más de 7 mil millones de euros al año (BARDE, 1998; GOUVERNMENT OFFICES OF SWEDEN, 2005; OCDE, 2004).

Suecia adopta un modelo muy exitoso de reforma fiscal verde que combina la función extrafiscal ecológica de los tributos con su función recaudatoria en una política que integra a tributos ecológicos como uno de los elementos principales del sistema impositivo.

Tras la experiencia sueca, Dinamarca, en la década de 1990, realizó la progresiva transferencia de la carga sobre la renta y el trabajo para la explotación de recursos naturales y la contaminación. Con el “energy pack”, a principios de los años noventa, acompañado de medidas complementarias de tributación ambiental de 1994, Dinamarca realizó una transferencia progresiva de la carga tributaria incidente sobre alquileres y el trabajo para la explotación de los recursos naturales y la emisión de la contaminación⁵.

A comienzos de los años 2000, la fiscalidad en Dinamarca ya engloba aproximadamente 29 criterios medioambientales (DANISH GOVERNMENT, 2000), lo que representaba cerca del 9% de los ingresos tributarios del país (EUROPEAN ENVIRONMENT AGENCY, 2000, p. 33).

Noruega y Finlandia siguieron la tendencia de los otros dos países escandinavos en lo que se refiere a la aplicación de la reforma fiscal verde.

De acuerdo con Soares (2002, p. 16), el incremento en el uso de los impuestos ambientales se debe, también y en gran medida, a la crisis

⁵ Según Hoerner e Bosquet (2001, p. 12) “Over the period 1994-1998, labour taxes were to be reduced by 2.2% of GDP and the marginal tax rates on income were to be cut by 10%. As a counterpart, the capital tax base was broadened to supply additional revenue equal to 1% of GDP and a broad array of green taxes were raised to provide the extra 1.2%”.

fiscal del mercado, *welfare state* escandinavo, en el momento en que los tradicionales impuestos sobre la renta comenzaron a exceder el nivel del 50%, siendo necesarias nuevas y legítimas fuentes de tributación. Este dato refuerza la conclusión expuesta en el ítem anterior y, a diferencia de fragilizar el aspecto ambiental, lo coloca como uno de los objetivos y principal fuente de legitimación de la reforma fiscal verde.

A título ilustrativo, cabe señalar que la reforma fiscal verde sigue siendo aplicada en Europa, habiéndose aplicado, en mayor o menor grado, en los sistemas tributarios de países como Inglaterra, Holanda y Alemania.

En América del Sur, pese a que no se ha verificado una sustancial reforma fiscal verde en ninguno de los países, algunos vienen avanzando en la verificación del sistema tributario. Chile, en 2014, promulgó la Ley n° 20.780, que introdujo diversas modificaciones en su sistema tributario, entre ellas la creación de un impuesto anual, que incidirá sobre las emisiones en el aire de material particulado, óxidos de nitrógeno (NOx), dióxido de azufre (SO₂) y dióxido de carbono (CO₂)⁶. Se trata del primer tributo incidente sobre la emisión de CO₂ en el continente sudamericano (VIALLI, 2014, p. 10).

México y Costa Rica también han avanzado en la fiscalidad ambiental, con la creación de impuestos sobre combustibles fósiles (VIALLI, 2014, p. 11). Costa Rica, en particular, tiene una experiencia positiva con el destino de los ingresos procedentes del impuesto sobre el consumo de combustible y otros hidrocarburos al fondo de financiación del programa de pago por servicios medioambientales (PSA), que remunera a aquellos propietarios que mantienen bosques de pie (CHACÓN, 2013, p. 134).

La tendencia de utilización de los instrumentos económicos y tributarios en las políticas ambientales, a lo que todo indica, es irreversible. No obstante, en la que pesan los ejemplos victoriosos de los países del norte de Europa, la reforma fiscal verde introduce profundos cambios en la estructura tributaria de los países y no está exenta de fragilidades. Esto conduce a la formulación de una cierta cantidad de críticas contra tal política.

Un problema a ser enfrentado es la inestabilidad de los ingresos

6 Artículo 8°- Establécese un impuesto anual a beneficio fiscal que gravará las emisiones al aire de material particulado (MP), óxidos de nitrógeno (NOx), dióxido de azufre (SO₂) y dióxido de carbono (CO₂), producidas por establecimientos cuyas fuentes fijas, conformadas por calderas o turbinas, individualmente o en su conjunto sumen, una potencia térmica mayor o igual a 50 MWt (megavatios térmicos), considerando el límite superior del valor energético del combustible. (BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL DE CHILE, 2014)

obtenidos con los tributos ecológicos. Es cierto que la tendencia de la fiscalidad ambiental es reducir su recaudación en la medida en que los contribuyentes pasan a adoptar conductas ecológicamente correctas. Considerando, por lo tanto, la tendencia de reducción de los ingresos tributarios con las nuevas figuras impositivas, la supresión de los tributos tradicionales traería graves problemas para el presupuesto público.

En este contexto, a propósito, los países escandinavos admiten haber enfrentado los perjuicios en la aplicación de la reforma fiscal verde. Las autoridades suecas afirman, por ejemplo, que el país se vio obligado a lidiar con profundas dificultades presupuestarias, pero mantuvo y sigue manteniendo, sin arrepentimiento, una tributación ecológica a gran escala⁷.

Otro punto polémico consiste en la eventual creación de distorsiones competitivas por el propio tributo ambiental, hipótesis en que la optimización económica no se hace posible. La competitividad de las empresas quedaría, así, comprometida, impidiendo la contrapartida de la real mejora del costo de vida de la población (BRECARD, 2005, p. 56).

En muchos países, todavía permanece el temor de que, en el marco de las esferas de decisión, la reforma fiscal verde sea sólo una «excusa» para el aumento de la carga tributaria⁸ y/o para el desplazamiento de la tributación de los ricos a los pobres. Es decir, se piensa en una socialización de los costos ambientales creados por los ricos a recaer sobre toda la sociedad.

Estas críticas están siendo en la actualidad interpuestas contra la reforma fiscal verde que se implementan en Portugal. Entre las medidas principales propuestas están la creación de la tasa por emisión de CO₂, de la tasa sobre billetes aéreos y de la tasa sobre bolsas plásticas (GARCIA e CRISÓSTOMO, 2014, p. 1). Según Coelho (2014), se trata de un franco aumento de la carga tributaria, lo que causa distorsiones y pérdida de la competitividad. Considera, además, que se está realizando un intento de sustituir tributos progresivos por tributos regresivos, legitimados por la justificación ambientalista.

7 Informaciones muy favorables a este respecto nos fue suministrada personalmente por Jens Henriksen, Ministro de Finanzas sueco, a 3^e Université de printemps de Finances Publiques du Gerfip, 18 de mayo de 2006 en el ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, en Paris.

8 Según Blanchet y Oliveira (2014, p.164).”Por el análisis de la doctrina nacional y de los medios de información, de hecho, hay que constatar que existe una gran preocupación que una reformulación del sistema tributario nacional, con la inserción de nuevos elementos de carácter ambiental, sirva apenas como justificación para la recaudación de más impuestos. Las experiencias internacionales, sin embargo, podrían moldear el caso brasileño, pues tales experiencias apuntan al hecho de que las reformas tributarias verdes no significan necesario aumento de recaudación global en relación a lo que se produce económicamente en el país. Normalmente tales reformas vienen acompañadas de exoneraciones entre otros sectores, como el sector laboral, de renta u otros impuestos de las empresas, visando una neutralidad de la recaudación.”

Por lo tanto, cabe señalar que la reforma fiscal verde, en la práctica, es objeto de análisis extremadamente divergentes. Sin embargo, importantísimo destacar el peso y el efecto de los aspectos positivos y negativos antes mencionados ante la realidad del sistema constitucional y tributario brasileño.

4 REFORMA FISCAL VERDE Y EL PROBLEMA DE LA REGRESIVIDAD

En Brasil, si se adopta una concepción más blanda acerca de la reforma fiscal verde, es decir, aquella caracterizada por la mera creación aislada de tributos ambientales, sin que forme parte de una reforma en la base del sistema tributario nacional, se puede decir que la reforma fiscal verde ya ha comenzado a aplicarse, en la medida en que existen tasas de licenciamiento ambiental, tasas de fiscalización ambiental, e incluso impuestos con características ambientales, como es el caso del IPTU, ITR⁹ y del IPVA¹⁰.

La reforma fiscal verde, sin embargo, como se trata en este artículo, importa en algo más profundo que la mera implementación de algunos tributos aislados con características ambientales, como ya se hizo en Brasil. Es posible decir que el país ya comenzó a utilizar la tributación con el objetivo de proteger el medio ambiente, en especial por la extrafiscalidad. No se puede decir que el país cumple con el principal objetivo de la reforma fiscal verde, que es la sustitución de la tributación ordinaria por la tributación ambiental. Al final, la reforma fiscal verde no pretende afectar el desarrollo sólo aumentando la carga tributaria, sino estimular el desarrollo, dejando de gravar la inversión en bienes favorables a la población.

9 “Es lo que se verifica con el IPTU y el Impuesto Territorial Rural - ITR. Los impuestos territoriales son instrumentos de estímulo al uso adecuado y racional de los recursos naturales para la preservación ambiental, que, en última instancia, genera bienestar a los habitantes, conforme consta en los artículos 182 y 186 de la Constitución Federal de 1988. Para ITR existe la determinación constitucional de que sus tarifas se establecen “con el fin de desalentar el mantenimiento de las propiedades improductivas” (artículo 153, § 4, I y II del artículo 186), lo que resulta en el infra elección del valor de la “tierra desnuda” - la tierra sin producción - como base de cálculo y la delimitación de alícuotas crecientes a razón de la improductividad. Para el IPTU, hay la previsión del uso de sus alícuotas para influenciar la utilización y la ubicación del inmueble urbano (artículo 156, § 1º, II), viabilizando la concreción de la planificación urbana y del uso sostenible de la propiedad. (FORTES, 2010, p. 18)

10 “Con respecto al IPVA, tributo regulado por el artículo 155, III de la Constitución Federal, también posible verificar su direccionamiento a la defensa y preservación del medio ambiente, inclusive siendo constitucionalmente posible aplicar alícuotas diferenciadas en función del tipo y utilización del vehículo, como ya ocurre en el caso de los automóviles de alcohol (art. 155, § 6º, II CF).” (GVCES, 2013, p. 141).

Las dos principales propuestas de enmienda a la Constitución (PEC) en curso sobre la reforma tributaria son la PEC 233/2008 y la PEC 31/2007. Las propuestas en curso tienen como punto central, en resumen, la creación del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), cuyo objetivo declarado es la reducción de las inversiones, la mitigación de la competencia tributaria de los Estados en lo que se refiere al ICMS, pasando tal impuesto a ser de competencia conjunta de los entes. Algunos elementos vinculados al favorecimiento de la tributación ambiental pueden ser vislumbrados, según lo explicitado por Peralta (2015, p. 138), estando muy lejos de una verdadera ecologización del sistema tributario nacional. No se observa, por lo tanto, elementos que indiquen eventual interés político por una verdadera reforma fiscal verde en la actualidad brasileña.

A pesar de ello, la discusión académica debe proseguir con el fin de subsidiar el avance de la cuestión, que tiende a crecer y ser implementada de una manera más sistemática y organizada, con el propósito de propiciar una economía verde (PERALTA, 2015).

Al avanzar en la discusión sobre la reforma fiscal verde en Brasil, sin embargo, un punto problemático merece atención especial: se trata de la regresividad del sistema.

Como se ha visto, el núcleo de la reforma fiscal verde consiste en transportar la presión fiscal de las actividades de agregación de valor para las que supriman valor utilizando energía y recursos naturales, o generando residuos y contaminación (ROSEMBUJ, 2009, p. 60). La fiscalidad ambiental recaerá, por lo tanto, sobre los contaminantes y los explotadores de recursos naturales, en la medida de las externalidades ambientales negativas producidas por cada uno.

De acuerdo con las premisas del principio de “quien contamina paga” Aragão (1997), los contaminadores que generalmente arman con tal costo tributario son exactamente los proveedores de productos y servicios. Por supuesto, los productos y servicios de estos proveedores se harán más caros, debido al aumento del coste de la producción.

La reforma fiscal verde se opera esencialmente en el marco de la tributación sobre el consumo, es decir, de la tributación indirecta. Esta tributación indirecta implica, en general, una separación entre el contribuyente de hecho y el de derecho, de modo que el responsable legal (contribuyente de derecho) por el pago del tributo no es el mismo que realiza efectivamente el desembolso a él referente (contribuyente de él, de hecho). Esto ocurre en la tributación sobre el consumo, pues el proveedor

incluye el valor del tributo en el valor total del producto o servicio¹¹. Una característica fuerte de la tributación indirecta consiste, justamente, en su gran regresividad.

La tributación regresiva es aquella que incide de manera más onerosa sobre los menos favorecidos. Es decir, cuando el tributo incide sin observar el efectivo poder contributivo del individuo en arcar con la carga tributaria.

Así, la tributación sobre el consumo, en la medida en que no toma en consideración las características personales del contribuyente, sino sólo del bien involucrado en la operación, culmina por imponer una carga más significativa a los contribuyentes de bajos ingresos, acarreado una alta regresividad.

El problema de la regresividad queda patente cuando los consumidores, ricos o pobres, pasan a ser afectados por la tributación. Cuestión que se agrava cuando el producto objeto de consumo es esencial para la vida, como, por ejemplo, energía eléctrica, alimentos, agua. Considerando que el precio de tales bienes es igual para todos, por el hecho de ser consumidos universalmente, la proporción (precio sobre la renta) de lo que es gastado por el rico es menor que la gastada por el pobre. Así, acaba siendo económicamente más afectado aquél que menos detiene.

En este contexto, la sustitución de impuestos y contribuciones sobre los rendimientos del trabajo, que consideran la capacidad contributiva del individuo en su cálculo, por tributos que afectan a todos, independientemente de la capacidad contributiva, puede generar problemas bajo el aspecto de justicia social, que reduce la función de redistribución del sistema tributario. Esto, dicho sea de paso, es una de las principales críticas hechas por Coelho (2014), cuando se trata de la reforma fiscal verde en Portugal como “regalo envenenado”.

La implementación de una reforma fiscal verde, incrementando la tributación indirecta que recae sobre productos y servicios contaminantes, tiende entonces a contradecir el aspecto redistributivo del sistema fiscal calcado en la capacidad contributiva, y se presenta como un reto suplementario frente a la enorme desigualdad social existente en Brasil.

11 (...) esa especie de carga fiscal tiene como una de sus principales características su repercusión económica en la cadena de consumo, de modo que se opera la transferencia de la carga tributaria al consumidor final por intermedio de la incorporación del tributo en el precio del bien o servicio, como un costo adicional. Así, ocurre una escisión entre el llamado contribuyente de derecho, previsto en el ordenamiento como el responsable del hecho imponible y que ocupa, consecuentemente, el polo pasivo de la obligación tributaria, y aquel que arca económicamente con el encargo en sí, conocido por la doctrina y jurisprudencia por contribuyente de hecho.” (GASSEN et al., 2013, p. 215)

5 NECESIDAD DE MITIGACIÓN DE LA REGRESIVIDAD EN UNA REFORMA FISCAL VERDE EN BRASIL

La regresividad ya es un problema verificable en el sistema tributario brasileño. La alta carga tributaria (36,3% en relación al PIB)¹², compuesta en gran parte de contribuciones e impuestos incidentes sobre productos y servicios (tributos indirectos), es un indicio relevante de que el consumidor más pobre quizá tenga gran parte de su renta comprometida por tributos¹³.

En Brasil, el sistema tributario está compuesto por importantes impuestos indirectos, como el ICMS o el IPI, además de relevantes contribuciones, como PIS y COFINS, que resbalan sobre el consumo. Estos tributos se insertan en prácticamente todos los productos o servicios, los cuales son pagados, sin distinción, por consumidores ricos o pobres. Según Zockun et al. (2007, p. 22), en el año de 2004, las familias con ingresos de hasta 2 salarios mínimos destinaron 48,8% de la renta al pago de impuestos, mientras que las familias con ingresos superiores a 30 salarios contribuyeron con cerca de 26,3% de la renta. Estos datos demuestran que un beneficiario del programa beca familiar puede estar pagando proporcionalmente más impuestos que un millonario, lo que refleja la perversidad del sistema tributario brasileño (AFONSO, 2013, p. 11).

De ahí surge la gran dificultad en propulsar en Brasil la idea de una reforma fiscal verde, la cual tiene como base, esencialmente, una tributación que recaerá indirectamente sobre todos los consumidores de bienes y servicios cuya producción y/o consumo tengan efectos nocivos al medio ambiente.

Algunas opciones, tales como la reducción de impuestos directos incidentes sobre las capas de población menos acomodadas, podrían compensar, en cierto modo, un aumento de la tributación indirecta sobre productos esenciales más gravados bajo el criterio ambiental.

12 Según el Instituto Brasileño de Planificación y Tributación, la carga tributaria brasileña en relación al PIB, en el año 2013, fue del 36,42% (AMARAL et al., 2013). La OCDE publicó en enero de 2014 un estudio en el que afirma que Brasil, con el 36,3% (ingreso tributario promedio en relación al PIB), en el ámbito de América Latina, sólo estaría detrás de Argentina, 37,3% (OCDE, 2014)

13 La suma de las alícuotas legales de los tributos indirectos (IPI, ICMS, ISS, PIS / Pasep y Cofins) debe estar, en promedio, alrededor del 68%. En 48 productos de consumo, 40 de ellos tienen una suma de las alícuotas legales (por fuera) superior al 50%, como demostró el levantamiento “Feirão de Impostos” realizado por innumerables asociaciones comerciales en muchas ciudades de Brasil. En 2004, la tributación indirecta alcanzó la cifra de R \$ 266,9 mil millones. Y se estima que el consumo de las familias a precios de mercado, en 2004, fue de R \$ 975,2 mil millones. (ZOCKUN, 2007, p. 3)

En realidad, si hay que convenir que el espíritu de la reforma fiscal verde es de verdad alterar drásticamente el orden de valores sobre los que se asienta el sistema tributario, para alterar la propia noción de regresividad en sí.

La operacionalización de una reforma fiscal verde da lugar a un verdadero cambio de paradigmas en lo que se refiere a la justicia fiscal. Esto es porque el principio de capacidad contributiva, principio básico de un sistema tributario, que pretende ser equitativo, cede al principio de quien contamina paga, que busca concretar la igualdad, en otros términos, la igualdad e intergeneracional en el acceso al medio ambiente equilibrado.

El cambio principiológico es imprescindible y se deriva del hecho de que la capacidad contributiva y el principio de que quien contamina paga se presentan a menudo parcialmente contradictorios entre sí, ya que el principio de que quien contamina paga grava el contaminador, independientemente de su condición económica (TORRES, 2005, p. 29). El contaminador pagador valora únicamente la internalización de las externalidades negativas, siendo la introducción de la situación económica del contribuyente irrelevante e incluso perjudicial si se entiende como esencial al sistema tributario.

Peralta (2015, p. 5), al tratar de fiscalidad ambiental *stricto sensu*¹⁴, defiende que el principio de que quien contamina paga será el fundamento de la tributación, y no el principio de capacidad contributiva. Según el autor:

El PPP caracteriza el tributo ambiental como un tributo de carácter selectivo que deberá incidir sobre hechos económicos que impactan de manera negativa el medio ambiente. El hecho generador y la graduación del tributo deberán ser delimitados por el PPP, de acuerdo con criterios de proporcionalidad y de equivalencia, y no con base en el principio de la capacidad contributiva, como ocurre en los tributos típicamente

¹⁴ Peralta (2015, p. 4) destaca que la doctrina subdivide la tributación ambiental en *lato sensu* (sentido inapropiado) y *stricto sensu* (sentido propio). Según el autor: “(a) *tributos ambientales lato sensu* - sentido inapropiado. Se trata de tributos ordinarios, con una finalidad predominantemente recaudadora, pero que en alguno de sus elementos se percibe un efecto extrafiscal con carácter ecológico. Este tipo de tributación comprende tanto el uso de incentivos y beneficios fiscales con el fin de estimular la protección ambiental, como también los tributos fiscales que de manera secundaria o indirecta contemplan problemas de carácter ambiental, como sería el caso, por ejemplo, de la vinculación de ingresos para fines ambientales. (B) *Tributos ambientales stricto sensu* - sentido propio. Los tributos ambientales *stricto sensu* (TASs) tienen una finalidad predominantemente extrafiscal. Este tipo de instrumentos pretenden orientar las conductas de los diversos agentes económicos de forma que su impacto en el medio ambiente sea realizado de forma sostenible. En este tipo de tributos deberá existir un vínculo entre la estructura del tributo y el impacto causado en el medio ambiente. En otras palabras, la figura tributaria deberá producir un desincentivo que permita satisfacer la finalidad ambiental pretendida “.

fiscales. De modo que, el criterio diferenciador será el tipo de relación del agente económico con el medio ambiente y no el índice de riqueza. (PERALTA, 2015, p. 5)

Conforme tratado en el ítem 1, cuando se planteó respecto a impuesto sobre el medio ambiente, el principio de que quien contamina paga es el principio de justicia tributaria por excelencia, siendo lo que más se identifica con la función de internalización de externalidades, ideada por Pigou al tratar de los tributos correctivos¹⁵. Con la adopción de una Reforma Fiscal Verde, es a partir del principio de quien contamina paga, por lo tanto, que se harán las interpretaciones en términos de justicia tributaria, no más la capacidad contributiva.

Siendo la capacidad contributiva sustituida por el contaminador pagador, la capacidad para pagar deja de ser el fundamento del tributo, pasando el fundamento a ser el tipo de relación que el contribuyente posee con el medio ambiente. La capacidad de contaminación sustituye la capacidad de pago.

De hecho, un sistema tributario pautado exclusivamente en el principio de quien contamina paga funcionaría perfectamente en un contexto de rentas uniformes entre los ciudadanos, pues la carga del contaminador trae la justicia cuando evita la socialización de los costos ambientales, asegurando un tratamiento más gravoso a los que imponen costos externos la sociedad. El principio de que quien contamina paga no considera el hecho de que en muchos lugares la igualdad de rentas está muy lejos. Hay contextos donde algunos grupos poseen una renta alta y otros exhiben una renta cada vez más cercana al estricto necesario al mantenimiento del mínimo existencial.

Brasil se encuentra en esta última situación y con el agravante de ya contener una tributación en gran parte basada en la tributación regresiva sobre el consumo. De este modo, el problema a resolver por la propuesta de reforma fiscal verde no está en garantizar una imposición progresiva, o en evitar una imposición regresiva. El problema está en conciliar la fiscalidad ambiental con los contextos de grave desigualdad social. Aunque

15 “El principio de que quien contamina paga se señala en el sentido de que los contaminantes potenciales deben asumir la responsabilidad del pago de los gastos estatales relacionados con la precaución y la prevención de los riesgos medioambientales. Es principio de justicia porque busca evitar que repercuta sobre la sociedad la obligación de soportar los costos de la sustentación del medio ambiente sano. El principio de que quien contamina paga está ligado a la idea de internalización de eventuales daños ambientales, sin la cual sería transferida a terceros la responsabilidad por la carga tributaria necesaria para garantizar los riesgos ambientales. El contaminante, que se apropia del beneficio obtenido en sus actividades contaminantes, no puede externalizar negativamente la contaminación que produce. (TORRES, 2005, p. 27)

la progresividad del sistema no es una exigencia a la reforma fiscal verde, ésta no puede negar la necesidad de buscar un reparto más equitativo de la carga fiscal.

Es cierto, ante el actual escenario de amplia regresividad, una reforma fiscal debe necesariamente traer, como mínimo, mayor transparencia y simplicidad a la tributación, propiciando al ciudadano una mejor inteligencia de la imposición a que está sujeto. Necesario, además, que se piense el sistema para efectivamente reducir la incidencia fiscal sobre los menos favorecidos.

D'Araújo (2015, p. 154) destaca que son comunes críticas en el sentido de que cualquier alteración que tenga por objeto combatir la regresividad del sistema tributario brasileño (fruto de opciones históricamente realizadas) “acabará por mostrarse inocua ante el poder de planificación de los agentes económicos en cuanto a la redistribución de la carga, llevándose a creer que la mala distribución del cargo económico del tributo sería irremediable”. Sin embargo, esos argumentos no pueden servir para el rechazo de todo y cualquier debate en torno a las estructuras de financiamiento del Estado brasileño. (D'ARAÚJO, 2015, p. 154)

La madurez de las reflexiones acerca de la implementación de una reforma fiscal en Brasil atraviesa, por lo tanto, no sólo por la verificación de la base tributaria y de la principiología que le es subyacente, sino por la valorización, en la práctica, de elementos que posibiliten una efectiva reducción desigualdad nefasta en lo que se refiere a la incidencia tributaria sobre los pobres.

CONCLUSIONES

No se pretende agotar el tema, porque muchas otras críticas y ponderaciones pueden ser planteadas en la discusión. Las presentes consideraciones apuntan a jugar un poco de luz sobre el tema mundialmente debatido. No se trata, también, de impedir la reforma fiscal verde, porque tiene beneficios concretos tanto para el hombre como para el medio ambiente. Lo que se pretende es problematizar la cuestión, para que eventual implementación sea conducida de forma responsable. Dicho esto, las conclusiones a las que llegó esta investigación son las siguientes:

1. Los instrumentos económicos y la fiscalidad ambiental pueden ofrecer, además de la valorización del recurso natural, por su especificación y la internalización de los costos de las externalidades ambientales, un

poderoso estímulo al cambio conductual, en el sentido de privilegiar la prevención y la precaución. La lógica de imputación de costos a los contaminadores, por un lado, desalienta la actividad perjudicial al ambiente y, por otro, estimula el desarrollo sostenible.

2. La reforma fiscal verde, en tesis, presenta múltiples ventajas, que van desde la afectación de los ingresos de los tributos ambientales con fines ecológicos, pasando por la utilización de los tributos con finalidad extrafiscal, hasta la reducción de los déficits públicos y el crecimiento económico. Esto acaba por convertir la propuesta de legitimación y corrección de las distorsiones del sistema tributario y de un incremento de la protección ambiental en un instrumento con gran potencial de aceptación en los más diversos contextos políticos, económicos y sociales, en la medida en que pueden proporcionar beneficios, al mismo tiempo, en todos estos campos.

3. En lo que se refiere a la crítica de la regresividad, se concluyó que el problema a ser resuelto por la propuesta de reforma fiscal verde no está en garantizar una imposición progresiva, o en evitar una imposición regresiva. El problema está en conciliar la fiscalidad ambiental con los contextos de grave desigualdad social. Aunque la progresividad del sistema no es una exigencia a la reforma fiscal verde, ésta no puede negar la necesidad de un reparto equitativo de la carga fiscal, no puede negar el derecho al mínimo existencial.

4. En Brasil, en especial por la realidad social extremadamente desigual, es imprescindible, en las discusiones sobre la reforma fiscal verde, el cuidado para la tributación no compromete el mínimo de bienes materiales que toda persona tiene que haber garantizado.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AFONSO, José Roberto R. *A Economia Política da Reforma Tributária: o caso Brasileiro*. Washington: Woodrow Wilson International Center for Scholars, 2013.

AMARAL, Gilberto Luiz do; OLENIKE, João Eloi; AMARAL, Leticia Mary Fernandes do. *Evolução da Carga Tributária Brasileira e Previsão para 2013*. Disponível em: <https://www.ibpt.org.br/img/uploads/novelty/estudo/1443/20131218asscomEstudoEvolucaoDacargatributariabrasileiraPrevisaopara2013.pdf>. Acesso em: 15 ago. 2015.

ARAGÃO, Maria Alexandra de Sousa. *O princípio do poluidor pagador: Pedra Angular da Política Comunitária do Meio Ambiente*. Coimbra: Coimbra Editora, 1997.

BARDE, J.-P., «*Les instruments économiques pour la protection de l'environnement: l'expérience des pays de l'OCDE*», *Droit et Pratique du Commerce International*, n. 1, 1994, p. 41-67.

BARDE, J.-P. **Écotaxes et réformes fiscales vertes dans les pays de l'OCDE : bilan et mise en oeuvre**. La jaune et la rouge, avril. 1998.

BECK, Ulrich. *Sociedade de Risco: Rumo a uma outra modernidade*. São Paulo: Editora 34, 2010.

BLANCHET, Luiz Alberto; OLIVEIRA, Edson Luciani de. *Tributação da Energia no Brasil: necessidade de uma preocupação constitucional extra-fiscal e ambiental*. Sequência (Florianópolis), n. 68, p. 159-187, jun. 2014.

BORGES, Felipe Garcia Lisboa. *A análise econômica ambiental: investigação da compatibilidade com a teoria de Richard Posner*. In: BARA-CHO, H.U.; POMPEU, G.V.M; GONÇALVES, E.N.. (Org.). *Direito e Economia I*. 1ed.Florianópolis: CONPEDI, 2014, p. 29-43.

BORGES, Felipe Garcia Lisboa; TUPIASSU-MERLIN, Lise Vieira da Costa. *Taxas: equivalência e igualdade*. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. v. 119. p. 33-48. São Paulo: Ed. RT, 2014.

BORGES, Felipe Garcia Lisboa; CARDOSO, Adriana Luna; SILVA, Danielle Fonseca. *Avaliação do Potencial Protetorista do Princípio do Protetor Recebedor na Política Nacional de Resíduos Sólidos*. In: 20º Congresso Brasileiro de Direito Ambiental, 2015, São Paulo. *Ambiente, Sociedade e Consumo Sustentável*. São Paulo: Instituto O Direito por um Planeta Verde, 2015. v. 2. p. 587-597.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Senado, 1988.

BRASIL. Câmara dos Deputados. *Proposta de Emenda à Constituição nº*

233 de 28 de fevereiro de 2008. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=384954>. Acesso em: 11 jul. 2015.

BRASIL. Câmara dos Deputados. *Proposta de Emenda à Constituição* nº 353 de 15 de abril de 2009. Estabelece diretrizes gerais para a Reforma Tributária Ambiental. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=430593>. Acesso em: 11 jul. 2015.

BRECARD, D., “*Les dividendes économiques de l’impôt écologique*”, *Revue Française de Finances Publiques*, v. 90, 2005, p. 45-58.

CALLE, Enrique Ortiz. *Ecología y Fiscalidad de la Energía en la Unión Europea*. In: SCAFF, Fernando Facury; ATHIAS, Jorge Alex (Coord.) *Direito Tributário e Econômico aplicado ao Meio Ambiente e à Mineração*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 22-72.

CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2012.

CHACÓN, Mario Peña. *El régimen económico y jurídico de los servicios ambientales en Costa Rica*. In: LAVRATTI, Paula; TEJEIRO Guilherme (Org.). *Pagamento por Serviços Ambientais, fundamentos e principais aspectos jurídicos*. São Paulo: Instituto O Direito por um Planeta Verde, 2013. p. 119-147.

CHILE. Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. *Ley 20.780 de 1º de outubro de 2014: Reforma Tributaria que modifica el Sistema de Tributación de la Renta e Introduce diversos ajustes en el Sistema Tributario*. Disponível em: <http://bcn.cl/1nfzd>. Acesso em: 11 jul. 2015.

CHIROLEU-ASSOULINE, M., “*Le double dividende - Les approches théoriques*”, *Revue française d’économie*, v. 16, n. 2, octobre, 2001, p. 119-147.

D’ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. *A regressividade da matriz tributária bra-*

sileira: debatendo a tributação a partir de nossa realidade econômica, política e social. 2015. 166 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Pós-Graduação em Direito. Universidade de Brasília, Brasília

DANISH GOVERNMENT. *Structural Monitoring - International Benchmarking of Denmark.* 2000.

DE MOOIJ, R. A., *Environmental taxation and the double dividend*, Amsterdam, Elsevier, 2000.

EUROPEAN ENVIRONMENT AGENCY. *Récents développements dans l'utilisation des écotaxes au sein de l'Union européenne.* Copenhagen: EEA. 2000.

FORTES, Fellipe Cianca. *O Regime Jurídico Tributário-Ambiental a partir da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.* 2010. Disponível em: <http://facnopar.com.br/revista/arquivos/2/OREGIMEJURIDICOTRIBUTARIOAMBIENTALAPARTIRDA.pdf>. Acesso em: 09 jul. 2015.

FULLERTON, D. et METCALF, G. E., “*Environmental Taxes and the Double Dividends Hypothesis: Did You Really Expect Something for Nothing?*” *Chicago-Kent Law Review*, v. 73, n. 1, 1998, p. 221-256.

GAGO RODRIGUEZ, A.; LABANDEIRA VILLOT, X., et al. *Características de una nueva propuesta de reforma fiscal: la reforma fiscal verde.* *Revista Valenciana de Hacienda Pública*, n. 30, p. 5-23. 1997.

GAGO RODRIGUEZ, A. e LABANDEIRA VILLOT, X. *La reforma fiscal verde.* Madrid: Mundi-Prensa. 1999.

GARCIA, Ricardo; CRISÓSTOMO, Pedro. *As principais propostas da reforma fiscal verde.* 2014. Disponível em: <http://www.publico.pt/economia/noticia/as-principais-medidas-da-reforma-fiscal-verde-1662267?page=2#follow>. Acesso em: 08 jul. 2015.

GASSEN, Valcir; D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; PAULINO, Sandra Regina da F.. *Tributação sobre Consumo: o esforço em onerar mais quem*

ganha menos. Seqüência (Florianópolis), n. 66, p. 213-234, jul. 2013.

GEE, D.. *Eco-nomic Tax Reform: The wiser use of nature and the wider use of labour?*, Economic and Social Research Council, 1994.

GVCES. *Política Fiscal Verde no Brasil*. 2013. Disponível em: https://s3-sa-east-1.amazonaws.com/arquivos.gvces.com.br/arquivos_gvces/arquivos/233/Relatorio_GFP_FINAL_19112013.pdf. Acesso em: 11 jul. 2015.

GORRES, A., “*Forget double dividend: ecotaxes have at least ten dividends to offer!*” Second Annual Global Conference on Environmental Taxation, Vancouver, April 1-3, 2001.

GOUVERNMENT OFFICES OF SWEDEN, *Economic instruments*, 2005.

HOERNER, J. A. e BOSQUET, B. *Environmental tax reform: the European experience*. Center for a Sustainable Economy. Washington, D.C. 2001.

INSTITUT FRANCAIS DE L'ENVIRONNEMENT. *La fiscalité liée à l'environnement*. 2003.

LOBATO, Anderson Orestes Cavalcante; ALMEIDA, Gilson César Borges de. *Tributação Ambiental: Uma Contribuição ao Desenvolvimento Sustentável*. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 624-640.

MANKIW, Gregory. *Introdução à Economia*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2005.

MOLINA, Pedro Manuel Herrera; VASCO, Domingo Carbajo. *Marco Conceptual, Constitucional y Comunitário de la Fiscalidad Ecológica*. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 157-234.

RODRIGUEZ MUÑOZ, J. M. *La alternativa fiscal verde*. Valladolid: Lex Nova. 2004.

OCDE. *Le Principe Pollueur-Payeur: analyses et recommandations*. Pa-

ris, OCDE, 1992.

OCDE. *La fiscalidad y el medio ambiente*. Madrid: Mundi Prensa, 1994.

OCDE. *Écotaxes et réforme fiscale verte*. Paris: OCDE. 1997.

OCDE. *Environmental taxes and green tax reform*. 1999. Disponível em: <http://www.oecd.org/sd-roundtable/papersandpublications/39372634.pdf>. Acesso em: 08 jul. 2015.

OCDE. *Examens environnementaux de l'OCDE - Suède*. Paris: OCDE. 2004.

OCDE. *La réforme fiscale écologique axée sur la réduction de la pauvreté*. Paris: OCDE. 2005.

OCDE. *Latin America: Tax revenues continue to rise, but are low and varied among countries, according to new OECD-ECLAC-CIAT report*. 2014. Disponível em: <http://www.oecd.org/brazil/latin-america-tax-revenues-continue-to-rise-but-are-lowand-varied-among-countries-according-to-new-oecd-eclac-ciat-report.htm>. Acesso em: 15 ago. 2015.

ORTIZ CALLE, E.. “*Ecología y fiscalidad de la energía en la Unión Europea*”. In: SCAFF, F. F. (org.), *Direito Tributário e Econômico aplicado ao Meio Ambiente e à Mineração*, São Paulo, Quartier Latin, 2009.

PERALTA, Carlos E. *Tributação Ambiental no Brasil: Reflexões para esverdear o sistema tributário brasileiro*. RFPTD, v. 3, n.3, 2015.

PIGOU, Arthur Cecil. *The Economics of Welfare*. New Brunswick: Transaction Publishers, 1924.

RODRIGUEZ MENDEZ, M. E., *El doble dividendo de la imposición ambiental: una puesta al día*, Instituto de Estudios Fiscales, 2005.

ROSEMBUJ, Tulio. *El Impuesto ambiental*. Barcelona: El fisco, 2009.

SOARES, Luísa Manuela Magalhães. *A Reforma Fiscal Verde*. 2002. Dis-

ponível em: <http://www.fep.up.pt/disciplinas/LEC514/trabalhos/A%20reforma%20fiscal%20verde.pdf>. Acesso em 08 jul. 2015.

THEIN DURNING, A. et BAUMAN, Y.. *Tax shift, Washington, Northwest Environment Watch*. 1998.

TORRES, Ricardo Lobo. *Valores e Princípios no Direito Tributário Ambiental*. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 21-54.

TÔRRES, Heleno Taveira. *Da Relação entre Competências Constitucionais Tributária e Ambiental – Os Limites dos Chamados “Tributos Ambientais”*. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 96-156.

TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. *O direito ambiental e seus princípios informativos*. *Revista de Direito Ambiental*, n. 30, p. 155-178. 2003.

TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. *Promoção e regulação das externalidades: breves considerações econômicas sobre o intervencionismo do Estado neoliberal*. *Revista do Ministério Público do Estado do Para*, v. 1, p. 151-163. 2006.

TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. *Tributação Ambiental: a utilização dos instrumentos econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente saudável*. Rio de Janeiro: Renovar. 2006.

TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. *A Reforma Fiscal Verde e o Duplo Dividendo*. In: SCAFF, Fernando Facury; ATHIAS, Jorge Alex (Coord.) *Direito Tributário e Econômico aplicado ao Meio Ambiente e à Mineração*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 92-112.

TUPIASSU-MERLIN, Lise Vieira da Costa. *Tributação, Direitos Humanos e Meio Ambiente: Fundamentação Jurídico-Filosófica*. In: *Direito, Políticas Públicas e Desenvolvimento*. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método; Belém: CESUPA, 2013. p. 191-213.

VIALLI, Andrea. *Política fiscal verde contra o aquecimento global*. *Revis-*

ta 22. ed. 90. 2014. p.10-15.

ZOCKUN, Maria Helena (coord.); ZYLBERSTAJN, Hélio; SILBER, Simão; RIZZIERI, Juarez; PORTELA, André; PELLIN, Eli; AFONSO, Luís Eduardo. *Simplificando o Brasil*. Texto para Discussão n. 3, São Paulo: FIPE, 2007. Disponível em: http://www.fipe.org.br/Content/downloads/publicacoes/textos/texto_03_2007.pdf. Acesso em: 17 ago. 2015.