



Consejo Económico y Social

Distr. general
8 de agosto de 2017
Español
Original: inglés

Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación

15º período de sesiones

Ginebra, 17 a 20 de octubre de 2017

Tema 5 c) viii) del programa provisional*

**Cuestiones de tributación ambiental de interés
para los países en desarrollo**

Información actualizada sobre tributación ambiental

Nota de la Secretaría

I. Antecedentes

1. El Comité de Expertos de las Naciones Unidas sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación consideró por primera vez el tema de la tributación ambiental de una manera general en su 12º período de sesiones, en octubre de 2016. En aquella ocasión Ingela Willfors, de Suecia, (como miembro del Comité de Expertos) inició el debate sobre este tema indicando que en el proyecto del Grupo de los 20 y la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios se había señalado que los países menos adelantados, a pesar de ser los más afectados por los cambios en el medio ambiente, eran los menos proclives a aplicar impuestos ambientales por falta de capacidad, de recursos y de conocimientos sobre la aplicación de impuestos indirectos. Destacó que Suecia llevaba más de 25 años aplicando impuestos sobre las emisiones de carbono y había sentado un ejemplo que tal vez serviría a otros países. El impuesto sobre las emisiones de carbono había sido la política elegida por Suecia (frente a otras modalidades de tributación ambiental como los gravámenes similares al impuesto sobre el valor añadido (IVA), los impuestos sobre el consumo de energía, los impuestos especiales sobre la energía y los mecanismos de comercio de derechos de emisión) debido a su sencillez administrativa y su bajo costo.

2. Una representante del Ministerio de Energía de Suecia, Susanne Åkerfeldt, expuso a continuación la experiencia sueca en detalle. La Sra. Åkerfeldt presentó una ponencia sobre la importancia de la tributación ambiental para el desarrollo económico de los países en desarrollo. Su exposición analizó el modo en que un país podía diseñar su sistema tributario para recaudar ingresos utilizando al

* E/C.18/2017/4.



mismo tiempo impuestos indirectos y otras políticas adecuadas desde el punto de vista ecológico.

3. La Sra. Åkerfeldt señaló que una de las ventajas de aplicar un impuesto sobre las emisiones de carbono es que el costo es bajo. Los impuestos sobre las emisiones de carbono se pueden añadir a los impuestos al combustible ya existentes, sin costo administrativo adicional el impuesto sobre las emisiones de carbono se expresa en unidades comerciales por peso o por volumen de forma similar a un impuesto especial; por tanto, los países ya tienen implantados los mecanismos para aplicarlo. El país también puede elegir el punto de imposición más beneficioso para la administración fiscal, aplicando el gravamen en los ámbitos que afectan a menos contribuyentes (en Suecia, el impuesto se aplica en el nivel de los distribuidores y grandes consumidores). Durante el 13^{er} período de sesiones del Comité de Expertos, en diciembre de 2016, la Sra. Åkerfeldt realizó una presentación sobre la experiencia sueca¹.

4. Thornton Matheson, de la secretaría del Fondo Monetario Internacional (FMI), realizó una presentación en el 12^o período de sesiones y subrayó que tanto los países desarrollados como los países en desarrollo pueden beneficiarse de la aplicación de una política sólida sobre las emisiones de carbono². Mientras que, en el caso de los países en desarrollo, pesa más la necesidad inmediata de recaudar ingresos, dado que tienen un sector informal de la economía grande y, por lo tanto, una base más reducida para aplicar impuestos directos, los países desarrollados también se pueden beneficiar de la aplicación de impuestos sobre las emisiones de carbono, ya que sus impuestos tienden a causar grandes distorsiones en ciertos sectores de la economía.

5. La Sra. Matheson expuso las ventajas que ofrece un impuesto sobre las emisiones de carbono frente a otras formas de fijación del precio de la energía, destacando que los primeros son más eficientes desde el punto de vista económico, ejercen un efecto más favorable sobre el medio ambiente y constituyen un buen método de recaudación de ingresos. Para los países en desarrollo, el hecho de que se trata de un impuesto fácil de administrar supone un argumento de peso. Por el contrario, la aplicación de otras medidas, como los impuestos sobre la energía y los regímenes de comercio de derechos de emisión, probablemente plantearía más problemas a los países en desarrollo, dado que su administración entraña una mayor complejidad. En este contexto, se señaló a China como un estudio de caso pertinente. Durante el 13^{er} período de sesiones del Comité, la Sra. Matheson contribuyó también con una exposición sobre la reforma ambiental en los países en desarrollo, que se centró en la necesidad de eliminar los subsidios fiscales relacionados con los combustibles³.

6. Tras las presentaciones, varios representantes del mundo empresarial expresaron su apoyo a los impuestos sobre las emisiones de carbono frente a otras modalidades tributarias ambientales. También se mostró interés por características específicas del régimen de Suecia, al tiempo que se reconoció la necesidad de respetar las diferencias y realidades de los países en desarrollo.

7. En el 14^o período de sesiones del Comité de Expertos, celebrado en abril de 2017, se presentó un documento más⁴ que contextualizaba la tributación ambiental

¹ La presentación se puede consultar en http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2016/12/13STM_Presentation_Akerfeldt_5Dec16.pdf.

² Véase el documento E/C.18/2016/CRP.6, disponible en <http://www.un.org/esa/ffd/events/event/twelfth-session-tax.html>.

³ Véase www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2016/12/13STM_Presentation_Matheson_5Dec16.pdf.

⁴ Véase el documento E/C.18/2017/CRP.6, disponible en http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/03/14STM_CRP6_carbon-tax.pdf.

con el Acuerdo de París⁵ y con otros compromisos contraídos en virtud de la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático⁶. La Sra. Willfors, de Suecia, con la asistencia de la Secretaría, ofreció un amplio panorama de las consideraciones en materia de políticas que deben explorar los países desarrollados y los países en desarrollo si desean introducir impuestos ambientales.

8. En ese documento, se señaló que muchos países en desarrollo se enfrentan a unos bajos ingresos públicos, por diversas razones. El proyecto del Grupo de los 20 y la OCDE ha arrojado luz sobre hasta qué punto pueden ser perjudiciales estos dos fenómenos, en particular para los países en desarrollo que carecen de recursos para controlar y fiscalizar las transacciones extraterritoriales, aunque la creación de valor o el desarrollo de la actividad económica principal se hayan producido en sus territorios. Las estrategias de elusión de impuestos, así como el fracaso a la hora de captar las rentas derivadas de las actividades que se desarrollan en el territorio de un país son cuestiones inherentes a los sistemas de impuestos directos, en los que la aplicación del impuesto dependerá de la capacidad del país para atribuir los ingresos a una actividad que tiene lugar en su territorio. Además, los bajos precios del petróleo, el gas y los productos básicos han creado una presión a la baja sobre los ingresos para los países ricos en recursos. En muchos países en desarrollo, una gran parte de la actividad económica se produce en la economía informal, lo que impide obtener ingresos procedentes de los impuestos generales sobre trabajo, capital y consumo. En cambio, los ingresos pueden derivarse de los impuestos indirectos aplicados sobre los combustibles fósiles utilizados por la economía informal, es decir, mediante la imposición de gravámenes a los combustibles fósiles antes de que lleguen al sector informal como consumidor final. De este modo se captaría la renta asociada a ese sector económico que a menudo queda excluido.

9. Por lo tanto, los impuestos indirectos ofrecen a los países en desarrollo una oportunidad para gravar los ingresos sobre el consumo de un bien o servicio, justamente en el punto en que resulta más conveniente para que la administración tributaria aplique el impuesto. Dado que los impuestos indirectos tienden a carecer de la dimensión transnacional, pueden constituir una alternativa menos compleja mediante la cual los países en desarrollo acumulen unos ingresos sustanciales sin tener que invertir en la contratación de mano de obra adicional ni en adquirir nuevos recursos tecnológicos.

10. Por consiguiente, los impuestos ambientales pueden considerarse una forma de tributación indirecta que sería fácil de administrar y garantizaría un flujo de ingresos constante, al tiempo que no exigiría que las administraciones tributarias aportasen demasiados recursos. En las deliberaciones sobre cómo pueden los países en desarrollo alcanzar unos ingresos (tributarios) sostenibles a la vista de todos los problemas anteriormente mencionados, convendría no pasar por alto los impuestos ambientales en general y los impuestos sobre las emisiones de carbono en particular, ya sea como elementos que se sumarían al conjunto total de impuestos o que sustituirían impuestos vigentes ineficaces.

II. El marco del cambio climático

11. El Acuerdo de París de 2015 exige que todas las partes en la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático sumen sus mejores esfuerzos a través de contribuciones determinadas a nivel nacional para frenar las emisiones de gases de efecto invernadero e intensifiquen esos esfuerzos en los

⁵Véase el documento [FCCC/CP/2015/10/Add.1](#), decisión 1/CP.21, anexo.

⁶Naciones Unidas, *Treaty Series*, vol. 1771, núm. 30822.

próximos años. A diferencia del Protocolo de Kioto de la Convención⁷, que tenía preferencia por los mecanismos de fijación de precios del carbono, más concretamente por los sistemas de comercio y límites máximos, el Acuerdo de París no promueve un único método determinado para que los países afronten sus emisiones excesivas de gases de efecto invernadero. Al ampliar la gama de instrumentos fiscales y financieros a disposición de los países para hacer frente al cambio climático, el Acuerdo de París arrojó nueva luz sobre los recursos alternativos menos costosos que están a disposición de los países a la hora de diseñar políticas relativas al cambio climático. Tras la presentación del Acuerdo de París, los impuestos ambientales y sobre las emisiones de carbono han pasado a ser una alternativa cada vez más pertinente a los mecanismos de fijación de precios del carbono, así como un método igual de eficaz para que los países cumplan los objetivos que les corresponden en virtud del Acuerdo de París.

12. El Acuerdo de París demuestra que el cambio climático es una cuestión internacional y que la mejor manera de abordarla es mediante acciones locales coordinadas en un marco mundial. Ahora los países tienen una oportunidad única de aprovechar el Acuerdo de París para admitir un impuesto mínimo sobre la contaminación en general o sobre las emisiones de carbono en particular. Si el impuesto incide sobre una sustancia muy contaminante, como el petróleo, el gas, el carbón o el coque, adoptar un nuevo impuesto ambiental puede ser beneficioso para el medio ambiente y servir para recaudar ingresos de forma eficaz. Si el impuesto es proporcional al potencial contaminante del objeto gravable y si el precio final de tal objeto no sufre ninguna distorsión, dicho impuesto tendrá el efecto de atribuir un precio superior a las sustancias más contaminantes y un precio inferior a las sustancias menos contaminantes. Esto proporcionaría a los consumidores un incentivo para comprar el combustible más barato y menos contaminante que tengan a su disposición. Con el tiempo, el impuesto puede contribuir a cambiar el comportamiento y los hábitos de los consumidores⁸.

III. Práctica nacional

13. La presente sección describe brevemente cuál ha sido la práctica nacional con respecto al uso de impuestos sobre las emisiones de carbono en todo el mundo. Como se puede observar con claridad en el cuadro que figura a continuación, la mayoría de los países que han implantado una tributación ambiental en general e impuestos sobre las emisiones de carbono en particular pertenecen al mundo desarrollado. Con el cuadro se pretende poner de relieve algunas de las características de los regímenes existentes y propuestos, y de ese modo aportar argumentos para debatir sobre la idoneidad de formular nuevas orientaciones para los países que deseen hacer frente a las externalidades negativas mediante la incorporación de impuestos ambientales.

⁷ FCCC/CP/1997/7/Add.1, decisión 1/CP.3, anexo.

⁸ Tatiana Falcão, “BEPS and the Paris Agreement – Unthinkable Bonds”, *Intertax Law Journal* (próxima publicación, septiembre de 2017).

Políticas tributarias ambientales pasadas, presentes y futuras en determinados países^a

<i>Entidad</i>	<i>Impuesto</i>	<i>Objetos gravables</i>	<i>Contribuyente</i>	<i>Incentivos fiscales</i>	<i>Punto de aplicación</i>	<i>Otros impuestos e instrumentos</i>
Australia^b	Mecanismo de precios del carbono ^c	Emisiones de dióxido de carbono, metano, óxido nitroso e hidrocarburos perfluorados.	Instalaciones que producen emisiones directas de gases de efecto invernadero de 25.000 toneladas o más de dióxido de carbono equivalente al año.	Reciclaje de los ingresos tributarios ^d , asistencia de transición para las centrales eléctricas de carbón, distribución de permisos gratuita.	Niveles inferiores	--
Columbia Británica (Canadá)^e	Impuesto sobre el carbono	Carburantes y combustibles consumidos en el territorio de la Columbia Británica (gasolina, etanol, fuelóleo ligero, biodiésel y otros).	Comprador del combustible o carburante (distribuidor, proveedor o recolector).	Los combustibles exportados o no sometidos a combustión quedan exentos de la tributación, reciclaje de los ingresos ^f .	Niveles inferiores	Interés por unirse al sistema de comercio y límites máximos con la Western Climate Initiative, impuesto sobre los carburantes para motores.
Unión Europea (Propuesta Híbrida de 1991)^g	Impuesto combinado sobre el carbono y la energía	Carbón, lignito, turbera y sus productos derivados, aceites minerales, gas natural, etanol, metanol y electricidad.	La persona que manufactura, destila, importa o procesa los objetos gravables.	Quedaron exentas las industrias que hacen un uso intensivo de la energía; quedaron exentos también los combustibles y la electricidad exportados; reciclaje de los ingresos tributarios a nivel de cada Estado miembro.	Niveles inferiores	--
Unión Europea (Directiva de Energía)^h	Impuesto sobre la energía	Tasas mínimas de imposición para los productos energéticos como la electricidad, el gas natural, el carbón, los derivados del petróleo como los combustibles para motores, combustibles para motores de uso industrial o comercial, combustibles para calefacción y otros ⁱ .	Entidades caracterizadas por hacer un uso intensivo de esas materias y productos para fines no energéticos y entidades o personas que apliquen esas energías entrantes para fines no comerciales.	1. Quedan exentos de impuestos: a) Los productos energéticos y la electricidad que se utilizan para producir electricidad y la electricidad que se utiliza para mantener la capacidad de producir electricidad; b) Los productos energéticos suministrados para ser utilizados como combustibles para fines de la navegación aérea, salvo los vuelos privados por placer ^j ; c) Los productos energéticos suministrados para ser utilizados como combustibles para fines de la	Niveles inferiores	Se aplica conjuntamente con el Régimen de comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero de la Unión Europea, el cual es aplicable a las industrias de alto consumo energético.

<i>Entidad</i>	<i>Impuesto</i>	<i>Objetos gravables</i>	<i>Contribuyente</i>	<i>Incentivos fiscales</i>	<i>Punto de aplicación</i>	<i>Otros impuestos e instrumentos</i>
				<p>navegación dentro de las aguas territoriales de la Unión Europea^k.</p> <p>2. Los países de la Unión Europea pueden aplicar exenciones parciales o totales y reducciones de los niveles impositivos por diversos motivos, entre otros para: a) los productos energéticos utilizados en proyectos experimentales para el desarrollo de productos más favorables al medio ambiente; b) los biocombustibles; c) las fuentes de energía solar, eólica, de las mareas, geotérmica, de biomasa o a partir de residuos; d) los productos energéticos y la electricidad utilizados en servicios de ferrocarriles, metro, tranvías y trolebuses; e) los productos energéticos suministrados para usarse como combustible para la navegación en vías navegables interiores; f) el gas natural y el gas de petróleo licuado utilizados como propulsores.</p> <p>3. La directiva establece medidas para aliviar la carga tributaria de las empresas que hacen un uso intensivo de la energía o empresas que se involucran para alcanzar los objetivos de protección del medio ambiente o mejoras de la eficiencia energética.</p> <p>4. Los países de la Unión Europea pueden reembolsar, total o parcialmente, los impuestos pagados por las empresas que han invertido en racionalizar su consumo de energía. Este reembolso puede ser de hasta el 100% en el caso de empresas que hacen un uso intensivo de la energía y hasta el 50% para otras empresas.</p>		

<i>Entidad</i>	<i>Impuesto</i>	<i>Objetos gravables</i>	<i>Contribuyente</i>	<i>Incentivos fiscales</i>	<i>Punto de aplicación</i>	<i>Otros impuestos e instrumentos</i>
Reino Unido (Gravamen sobre el Cambio Climático y Precios Mínimos del Carbono)^f	Gravamen sobre el Cambio Climático, impuesto sobre la energía; Precios Mínimos del Carbono, impuesto sobre el carbono	Los Precios Mínimos del Carbono ^m actúan como complemento del Gravamen sobre el Cambio Climático. Ambos impuestos se imponen sobre la electricidad, el gas suministrado por una empresa de servicios públicos, el gas de petróleo, el carbón, el lignito, el coque y semicoque (de carbón o lignito) y el coque de petróleo ⁿ .	El proveedor o minorista.	Las industrias de alto consumo energético expuestas a la competencia internacional pueden solicitar un Acuerdo sobre el Cambio Climático. Bajo la condición de aceptar unas metas concretas, se pueden beneficiar de reducciones de hasta el 80%.	Niveles inferiores	Impuesto sobre los hidrocarburos, Gravamen sobre el Cambio Climático, Régimen de comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero de la Unión Europea.
Dinamarca^o	Impuesto sobre la energía y las emisiones de dióxido de carbono	Combustibles fósiles y electricidad.	Todas las empresas registradas con un número de identificación fiscal (IVA) que utilizan productos energéticos que no están cubiertos por el Régimen de comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero de la Unión Europea.	Los biocombustibles quedan excluidos del impuesto.	Niveles inferiores	Impuesto sobre la energía, impuesto sobre el dióxido de azufre, Régimen de comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero de la Unión Europea.
Finlandia^p	Impuesto sobre el dióxido de carbono	Cualquier combustible utilizado para fines de transporte o la calefacción (entre otros, la gasolina, el gasóleo, el fuelóleo ligero o pesado, el keroseno, la gasolina para aviación, el carbón, el gas natural y los biosustitutos de todos los combustibles	Los minoristas.	Los biocombustibles pueden beneficiarse de una tasa reducida de entre el 50% y el 100%, siempre que se cumplan ciertas condiciones. Los combustibles destinados a producir electricidad están exentos. La turbera está sujeta a una tasa más baja. El gas natural está sujeto a un gasto tributario. La electricidad utilizada en la industria se beneficia de una reducción de la tasa	Niveles inferiores	Impuesto sobre la energía, tarifa adicional sobre existencias almacenadas y Régimen de comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero de la Unión Europea.

<i>Entidad</i>	<i>Impuesto</i>	<i>Objetos gravables</i>	<i>Contribuyente</i>	<i>Incentivos fiscales</i>	<i>Punto de aplicación</i>	<i>Otros impuestos e instrumentos</i>
Noruega^q	Impuesto sobre el carbono	mencionados anteriormente). Gasolina, diésel para automoción, gas natural, aceite mineral y emisiones derivadas de las actividades petroleras mar adentro.	Empresas extractoras.	impositiva. Se aplica una exención para las industrias de alto consumo energético. Se disponen exenciones tributarias para la industria transformadora. Los biocombustibles tienen derecho a una reducción de la tasa impositiva. Las industrias que hacen un uso intensivo de la energía, los sectores industriales de alto consumo energético y los transportes ferroviarios que participan en un programa de fomento de la eficiencia energética tienen derecho a una reducción de las tasas impositivas.	Niveles superiores	Impuesto sobre el dióxido de azufre, impuesto sobre los nitratos, impuesto sobre la energía, Régimen de comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero de la Unión Europea.
Suecia^r	Impuesto sobre el dióxido de carbono	Los combustibles fósiles utilizados como carburantes para motores o calefacción.	Personas, hogares y pequeñas y medianas empresas.	Se aplica una exención para las industrias de alto consumo energético.	Niveles inferiores	Impuesto sobre el azufre, impuesto sobre la energía, impuesto sobre los vehículos y Régimen de comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero de la Unión Europea.

<i>Entidad</i>	<i>Impuesto</i>	<i>Objetos gravables</i>	<i>Contribuyente</i>	<i>Incentivos fiscales</i>	<i>Punto de aplicación</i>	<i>Otros impuestos e instrumentos</i>
Sudáfrica (aún en proceso de debate)⁶	Impuesto sobre el carbono	Aún por determinar (posiblemente combustibles).	Aún por determinar.	<p>En todos los sectores industriales, el primer 60% de las emisiones estaría exento del impuesto sobre el carbono.</p> <p>Se aplicaría un 10% de reducción a ciertos sectores en consideración por las limitaciones estructurales y técnicas (emisiones de procesos).</p> <p>Se aplicaría un 10% de reducción a las industrias de alto consumo energético.</p> <p>Descuentos para entidades que promuevan la captura y el secuestro del carbono.</p> <p>Tarifas reguladas para fomentar la explotación de recursos de energía renovable y limpia.</p>	Niveles superiores e intermedios	Aún por determinar.
Japón⁷	Impuesto sobre el carbono	Petróleo crudo y productos derivados del petróleo, hidrocarburos gaseosos y carbón.	Minoristas.	Se conceden exenciones y reducciones, aunque no se localizó una descripción detallada de dichos beneficios fiscales.	Niveles inferiores	Otros impuestos sobre los combustibles.

(Notas de pie de página correspondientes al cuadro)

- ^a El estudio en el que se basa este cuadro se llevó a cabo en 2013. La fecha límite para la adopción de posibles modificaciones en la legislación de los países abarcados por el estudio fue julio de 2013. El estudio completo está publicado en Tatiana Falcão, “A proposition for a multilateral carbon tax treaty”, tesis doctoral, Facultad de Administración de Empresas y Economía de la Universidad de Viena, 2016 (próxima publicación por IBFD) (véase <http://permalink.obvsg.at/wuw/AC13710313>).
- ^b Ley de Energía Limpia 2011, núm. 131, de 18 de noviembre de 2011, en su forma enmendada, incluidas las enmiendas hasta la Ley núm. 103, 2013, parte 1, arts. 3 a) a d), pág. 4. Esta legislación fue posteriormente derogada. La ley que deroga esta legislación está disponible en <https://www.legislation.gov.au/Details/C2014A00083>. Véase también R. Lyster, “Repealing the ‘carbon tax’: hidden costs and unanswered questions”, publicado por la Escuela de Derecho de Sídney, disponible en www.sydney.edu.au/news/law/436.html?newsstoryid=12498.
- ^c Comenzó como un mecanismo de precios fijos y posteriormente se avanzó hasta convertirlo en un sistema comercial de mercado libre y flexible.
- ^d Se utilizó para proteger actividades expuestas al comercio y con grandes emisiones, por medio de reembolsos en efectivo a la industria. También se utilizan los recursos de los ingresos para ayudar a los hogares por medio de reducciones tributarias en el impuesto sobre la renta, pagos a las familias y apoyo a los empleos.
- ^e Ley Tributaria del Carbono, SBC 2008, 29 de mayo de 2008, en el capítulo 40, parte 3, artículo 8 (sobre la imposición del impuesto sobre los carburantes) y artículo 12 (sobre la imposición del impuesto sobre los combustibles).
- ^f El reciclaje de los ingresos se produce mediante la reducción de las tasas de otros impuestos. El programa es neutral desde el punto de vista de los ingresos.
- ^g Comisión de las Comunidades Europeas, “Una estrategia comunitaria para limitar las emisiones de dióxido de carbono y mejorar la eficiencia energética”, SEC (91) 1744 final (14 de octubre de 1991). El impuesto propuesto sobre el carbono y la energía nunca entró en vigor. La propuesta fue archivada y en su lugar se adoptó un enfoque menos oneroso desde el punto de vista económico.
- ^h Directiva del Consejo 2003/96/CE de 27 de octubre de 2003 por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, L 283/51 (31 de octubre de 2003), disponible en <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2003:283:0051:0070:EN:PDF>.
- ⁱ Los productos energéticos y la electricidad solamente están sujetos a impuestos cuando se utilizan como combustibles para motores o calefacción, pero no cuando se utilizan como materias primas para reducciones químicas o en procesos electrolíticos o metalúrgicos.
- ^j Sin embargo, los países de la Unión Europea pueden someter esos productos a impuestos por razones de política ambiental.
- ^k Los países de la Unión Europea pueden limitar el alcance de las dos últimas exenciones al transporte internacional e interno de la Unión Europea. Por lo tanto, para todo el transporte aéreo o marítimo dentro de un país integrante de la Unión Europea o entre dos países de la Unión que hayan firmado un acuerdo bilateral a tal efecto, los países de la Unión pueden aplicar un nivel de imposición inferior al mínimo establecido por la directiva.
- ^l Con respecto al Gravamen sobre el Cambio Climático: Dirección de Aduanas y Rentas Públicas del Reino Unido, Ley de Finanzas 2000, cap. 17 (2000), arts. 4 1) y 33 2). Para informarse sobre los Precios Mínimos del Carbono, véase Dirección de Aduanas y Rentas Públicas, *Carbon Price Floor: Support and certainty for low-carbon investment* (Londres, diciembre de 2010). Para consultar orientación general sobre las políticas, L. Marshall, *Economic Instruments and Business Use of Energy - A Report by Lord Marshall* (Londres, Dirección de Aduanas y Rentas Públicas, noviembre de 1998).
- ^m Los Precios Mínimos del Carbono se imponen según el contenido medio en carbono de los productos básicos.
- ⁿ El Gravamen sobre el Cambio Climático solamente se aplica sobre los suministros destinados a uso industrial o comercial.
- ^o Agencia Internacional de la Energía (2013), *Energy Prices and Taxes Quarterly Statistics – First Quarter 2013* (París, 2013). Véase también: Gobierno de Dinamarca, *Energy Strategy 2050 – from coal, oil and gas to green energy*, núm. 2011:7 (febrero de 2011).
- ^p Ministerio de Finanzas de Finlandia, *Environmentally Related Taxes and Charges in Finland* (enero de 2012).
- ^q Ministerio de Finanzas de Noruega, *Green Taxes 2011* (enero de 2011). Véase también Ministerio de Finanzas de Noruega, *The History of Green Taxes in Norway* (marzo de 2007).

^r Ministerio de Medio Ambiente de Suecia, *Environmental Sweden in Brief - Economic Instruments* (8 de octubre de 2014), disponible en <http://wayback.archive.org/web/20141111160533/http://www.government.se/sb/d/5400/a/43594>. Véase también S. Åkerfeldt y H. Hammar, *CO₂ taxation in Sweden: 20 Years of Experience and Looking Ahead* (junio de 2010).

^s Sudáfrica no ha adoptado todavía una legislación tributaria específica sobre las emisiones de carbono. Para conocer los antecedentes de la propuesta legislativa, véase Tesoro Nacional de la República de Sudáfrica, *Reducing Greenhouse Gas Emissions: The Carbon Tax Option*, documento de debate para recabar observaciones del público (diciembre de 2010), así como Gobierno de la República de Sudáfrica, *National Climate Change Response – White Paper* (octubre de 2011).

^t Gobierno del Japón, Ministerio de Medio Ambiente, *Details on the Carbon Tax* (2012), disponible en http://www.env.go.jp/en/policy/tax/env-tax/20121001a_dct.pdf.

14. Como demuestra el cuadro anterior, la mayoría de los países que actualmente aplican impuestos ambientales son miembros de la Unión Europea. Los países nórdicos son particularmente activos en esta esfera y han tenido experiencias dilatadas con los impuestos sobre las emisiones de carbono. Los países diferirán entre los que opten por aplicar el impuesto en los niveles superiores de la cadena de producción y distribución⁹, en los niveles intermedios¹⁰ o en los niveles inferiores¹¹. El Comité debe analizar más a fondo los efectos de aplicar los impuestos en cada una de esos niveles.

15. La mayoría de los países que han introducido con éxito impuestos sobre el carbono que han perdurado durante largos períodos de tiempo comenzaron con tasas impositivas bajas, que posteriormente fueron aumentando con el paso del tiempo. Muchos de los regímenes existentes conceden exenciones a las pequeñas y medianas empresas. Como ha quedado demostrado anteriormente en este documento, parece evidente que los regímenes de comercio de derechos de emisión regionales son compatibles con los impuestos ambientales.

16. Si el Comité de Expertos considera oportuno formular orientaciones en el ámbito de la tributación ambiental, puede ser conveniente que analice cómo pueden interactuar los resultados de esa labor con el recién publicado manual sobre la tributación de las industrias extractivas, lo que quizás lleve a introducir en la siguiente versión revisada del manual un capítulo en el que se especifique dónde se podrían aplicar impuestos sobre las emisiones de carbono en las cadenas de producción del petróleo, el gas y el carbón.

17. Otra cuestión es si habrá esferas de sinergia entre esta labor y el trabajo de la Organización Mundial del Comercio en materia de comercio y medio ambiente.

IV. Conclusión

18. Las cuestiones de tributación ambiental se han considerado e incluido en el programa del Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación durante los tres últimos períodos de sesiones y los miembros del Comité, históricamente, han respaldado la colaboración en más actividades dentro de esa esfera. Se trata de un área de la legislación tributaria internacional importante

⁹ Las actividades de los niveles superiores comprenden, por ejemplo, la exploración y explotación de los combustibles fósiles en el caso de los países ricos en recursos, o bien la importación de combustibles fósiles para los países que no tienen reservas minerales.

¹⁰ Las actividades de los niveles intermedios incluyen, por ejemplo, el refinado y transporte de los combustibles fósiles.

¹¹ Los niveles inferiores comprenden todas las actividades relacionadas con la venta de los productos derivados refinados a los consumidores finales.

y con visión de futuro, que ha recibido la influencia positiva derivada de la adhesión de un número de países sin precedentes al Acuerdo de París.

19. El estudio ha demostrado que muchos países ya se benefician de la administración de políticas ambientales eficaces, recaudan las rentas atribuidas a los impuestos y cumplen las metas ambientales determinadas por los acuerdos de protección ambiental en el ámbito internacional.

20. El tema está maduro para someterlo al análisis de los miembros que componen actualmente el Comité, para que determinen cómo se podrían beneficiar los sistemas tributarios de países desarrollados, países en desarrollo y países menos adelantados de la administración de las políticas ambientales eficaces, tomando como base la labor de otros en esta esfera y trabajando con ellos, según proceda. Esto podría ser muy provechoso para todas las partes interesadas en los sistemas tributarios.
