

# LOS TRIBUTOS ECOLÓGICOS Y EL PRINCIPIO QUIEN CONTAMINA PAGA\*

Rodolfo Salassa Boix\*\*

**RESUMEN:** La preocupación por el deterioro ecológico ha instado a los Estados a programar e implementar las más variadas medidas para detener, o al menos reducir, el menoscabo ambiental. Dentro del amplio espectro de eventuales medidas los tributos ambientales últimamente vienen adquiriendo un gran protagonismo erigiéndose en una temática sumamente transversal, ya que su regulación involucra diversos campos científicos, tanto jurídicos como no jurídicos. En lo que respecta al ámbito estrictamente jurídico, si bien se trata de auténticos gravámenes también presentan importantes notas e influencia de otras áreas jurídicas, entre las cuales se destaca el Derecho ambiental y sus principios. Teniendo en cuenta ello, el trabajo se focaliza en el principio quien contamina paga e intenta, por un lado, dotarlo de contenido y, por el otro, determinar si resulta aplicable, y en qué medida, a los tributos ambientales. Las conclusiones revelan que el principio quien contamina paga no sólo tiene influencia sobre los tributos ecológicos, desde su dimensión preventiva (subdimensión disuasoria), sino que resulta incluso determinante para su configuración. Tal es la ligazón con este principio que si un tributo ecológico deja de lado dicho principio sencillamente pierde su carácter ambiental y, por lo tanto, su esencia como tal.

**PALABRAS CLAVE:** Extrafiscalidad. Fiscalidad ambiental. Tributos ecológicos. Principio quien contamina paga.

## Introducción y planteo del problema

Durante los últimos cincuenta años la protección ambiental se ha convertido en una de las problemáticas más importantes y urgentes de la agenda internacional. La premura de esta cuestión estriba no sólo en el hecho que se ven afectados todos los países del mundo, sea cual sea su desarrollo económico o aporte contaminante, sino que sus consecuencias también afectan a las generaciones venideras. A ello hay que agregar que, aún cuando se logren ciertos avances, las repercusiones de este devastador fenómeno son prácticamente irreversibles, lo cual dota al problema de una dimensión aún mayor.

La preocupación por el deterioro ecológico ha instado a los Estados a programar y llevar adelante las más variadas medidas para detener, o al menos reducir al mínimo, el deterioro ambiental. Dentro del amplio espectro de posibles medidas los tributos ambientales vienen cobrando, durante los últimos años, un protagonismo cada vez mayor. De hecho, en los últimos dos decenios la mayoría de Estados miembros de la OCDE, con los países nórdicos a la cabeza, ha lanzado un arduo proceso de reforma fiscal verde. Durante los años '70 los instrumentos económicos se utilizaban de manera ocasional, siendo los casos más significativos los sistemas de gestión del agua en Francia y Holanda.

\* Enviado em 22/1, aprobado e aceptado en 7/4/2014.

\*\* Doctor en Derecho (mención europea) y Magister en Derecho de la Empresa y la Contratación - Universidad Rovira i Virgili de Tarragona, España; Profesor de Derecho Tributario - Universidad Nacional de Córdoba, Argentina; Investigador del Consejo Nacional de Investigaciones Científicas y Técnicas de Argentina (CONICET); abogado. Buenos Aires, Argentina. E-mail: rodolfoboix@hotmail.com.

Los informes de la OCDE señalan que en el año 1987 existían más de 150 casos de instrumentos económicos ambientales entre sus miembros, de los cuales 80 eran de índole fiscal. Desde entonces, los gravámenes ecológicos han crecido en número e importancia, fundamentalmente en el período que va entre 1987 y 1993, en el cual creció un 50% el uso de estos instrumentos en los países nórdicos. En 1990 Finlandia fue el primer país en establecer un tributo sobre la emisión de CO<sub>2</sub>, luego le siguieron Noruega (1991), Suecia (1991) y Dinamarca (1992). Actualmente, ya en pleno siglo XXI, la gran mayoría países recoge algún tributo ambiental dentro de su sistema fiscal.

Hoy en día nadie se atreve a dudar sobre la trascendencia internacional que reviste la protección ambiental, el significativo aporte que los gravámenes ambientales implican para la causa y la necesidad de estudiar estos tributos desde un punto de vista jurídico, lo que incluye lógicamente a sus principios rectores.

Los tributos ecológicos son una de las tantas medidas que poseen los gobiernos para proteger el medio ambiente y pueden ser definidos como aquellos gravámenes que, sin despojarse de su finalidad recaudatoria, tienen como principal objetivo direccionar la conducta de los administrados para desincentivar la realización de actividades perniciosas para el medio ambiente, sin perjuicio del destino de los fondos recaudados (SALASSA BOIX, 2013, p. 186).

No hace falta ahondar demasiado en estos tributos para darnos cuenta que estamos ante una cuestión sumamente transversal ya que su regulación involucra diversos campos científicos, tanto jurídicos como extrajurídicos.<sup>1</sup> En lo que respecta al ámbito estrictamente jurídico, si bien es cierto que se trata de auténticos gravámenes también ostentan importantes notas e influencia de otras áreas jurídicas, entre las cuales se destaca el Derecho ambiental y sus principios.

En el presente trabajo nos avocaremos al principio quien contamina paga, también conocido como principio contaminador-pagador, el cual se erige como una de las directrices más importantes del Derecho ambiental durante las últimas décadas. Esto nos lleva a un análisis multidisciplinar en el que nos dedicaremos a tratar no sólo el contenido de este principio ambiental sino también su aplicación concreta en un instrumento netamente tributario, como es el caso de los tributos ecológicos.

En definitiva el trabajo intenta, por un lado, dotar de contenido al principio contaminador-pagador y, por el otro, determinar si resulta aplicable, y en qué medida, a los tributos ecológicos. A partir de ello vemos necesario responder una pregunta central: ¿qué relevancia tiene el principio contaminador-pagador para los tributos ambientales?

A los fines de abordar el tema e interrogante planteados estructuramos el trabajo en seis partes. En primer lugar, repasamos el origen y la recepción normativa del principio quien contamina paga; esto nos dará ciertas pautas útiles a la hora de entender cómo funciona (o debería funcionar) dicho principio. En segundo lugar, nos enfocamos en la noción y el contenido de esta directriz ambiental, ya que sería imposible determinar si se aplica a los tributos ambientales sino entendemos previamente cómo opera realmente. En tercer lugar, entramos de lleno en nuestro gran interrogante atento

que veremos cuál es la relevancia del principio quien contamina paga en los gravámenes ecológicos. En cuarto lugar, analizamos algunos aspectos sobre los límites cuantitativos que surgen del principio de ciernes. En quinto lugar, examinaremos la relación del principio contaminador-pagador y los incentivos fiscales, ya sean ecológicos o no. En último lugar, se expondrán las conclusiones finales del trabajo.

## 1 Origen y recepción normativa

El principio quien contamina paga, originado en el ámbito de las ciencias económicas y adoptado luego por el Derecho ambiental, es la directriz que orienta a muchos de los instrumentos de protección ecológica. Según el idioma que se trate advertimos algunas similitudes y diferencias en su denominación: “quien contamina paga”, en español; “polluer-payeur” (contaminador pagador), en francés; “polluter should pay” (el contaminador debería pagar) o “pay polluter” (contaminador-pagador); “chi inquinata paga” (quien contamina paga), en italiano; en inglés y “poluidor-pagador”, en portugués. De allí que en español también se lo suela enunciar como “principio contaminador-pagador”, denominación a la cual también acudiremos a lo largo del trabajo. La enunciación en alemán es una de las más particulares ya que, con una versión sumamente amplia, habla de “Verursacherprinzip” y se refiere al principio de causante (del daño).

Una de las primeras apariciones normativas de este principio se remonta a la Enmienda japonesa de 1970, según la cual las empresas contaminantes eran económicamente responsables por los daños producidos a la comunidad (KARAN, 2005, p. 359). No obstante, su proyección internacional se debe fundamentalmente a dos recomendaciones de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE); la primera más bien teórica y la segunda con un acento más pragmático y aplicativo. En una primera instancia tenemos la Recomendación de la OCDE de 26/5/1972, que decía lo siguiente:

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

Con un marcado carácter económico, y una estrecha vinculación con las teorías de los costos sociales y las imperfecciones de la competencia, este principio se ha entendido como un medio para integrar los gastos de la protección ambiental en el mecanismo de mercado.

No mucho tiempo después, el 21/11/1974, dicho organismo emitió una nueva Recomendación reafirmando los términos de su antecesora y dando algunas pautas prácticas sobre su implementación. Entre otras cuestiones, la nueva recomendación

establecía que estamos ante un “principio fundamental para asignar los costos de las medidas de prevención y control de la contaminación, introducidas por las autoridades públicas de los países miembros”. Asimismo, se recalcó: “La necesidad de aplicar uniformemente este principio a través de la adopción de una base común para las políticas ambientales de los países miembros lo cual aumentaría el uso racional y la mejor asignación de recursos ambientales escasos, y prevendría la aparición de distorsiones en el comercio y la inversión internacionales”.

Desde que la OCDE lo enunció, y ratificó, el principio no demoró en convertirse en uno de los pilares del Derecho ambiental internacional y en ser receptado por diferentes ámbitos normativos. La Comunidad Europea lo adoptó como principio básico de su política ambiental a través de la Recomendación del Consejo nº 75/436, de 3/3/1975, iniciando una marcada tendencia hacia su “juridificación”. También podemos mencionar los siguientes ejemplos: el Convenio para la Protección del Mar Mediterráneo (1976); el Acuerdo de Kuala Lumpur sobre Conservación de la Naturaleza y los Recursos Naturales (1985); el Convenio de Salzburgo sobre la Protección de los Alpes (1991); el Convenio de Helsinki sobre la Protección y Aprovechamiento de los cursos de agua transfronterizos y lagos internacionales (1992); la Convención de Helsinki sobre los Efectos de los Accidentes Industriales Transfronterizos (1992); la Convención de París para la Protección del Ambiente Marino del Noreste Atlántico (1992); la Convención de Helsinki para la Protección del Ambiente Marino del Área Báltica (1992).

Su consagración internacional definitiva se plasmó en el conocido Principio 16 de la Declaración de Río,<sup>2</sup> en el cual se expresa lo siguiente:

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

## 2 Noción y contenido

Llegados a este punto debemos advertir al lector que fijar el contenido y alcance del principio bajo análisis resulta una tarea de gran complejidad. Autores como García López (2001, p. 63) sostienen que “el significado jurídico del principio quien contamina paga sigue sin estar definido” y que “todavía presenta márgenes de indefinición jurídica, tanto a nivel nacional, como comunitario e internacional”, por tanto, agrega la autora, que no queda claro si estamos ante un “objetivo a alcanzar”<sup>3</sup> o “un principio jurídico autónomo” en materia ambiental.<sup>4</sup>

A la citada autora se le plantea una cuestión de la que no escapa la gran mayoría de principios jurídicos y en la que, en honor al tiempo, no profundizaremos en esta oportunidad. Simplemente mencionar que dentro del positivismo jurídico se suelen manejar dos concepciones sobre los principios, no necesariamente excluyentes. Por un lado, entendidos como “pautas de segundo nivel... que indican cómo deben entenderse,

aplicarse y, a veces, complementarse las reglas de primer grado” y, por el otro, como “los propósitos, objetivos, metas o *policies* de una regla o conjunto de reglas del sistema” (CARRIÓ, 1990, p. 214). Es decir que los principios, incluido el que estamos tratando, tendrían un doble propósito: orientar a los operadores jurídicos a la hora de aplicar e interpretar la normativa ambiental y marcar los objetivos y las metas a alcanzar. De esta manera, y volviendo a las dudas con que finalizamos el párrafo anterior, nada impide ver al principio quien contamina paga desde esta doble perspectiva, considerándolo tanto un principio autónomo como un objetivo a lograr.

Esto ha generado que más allá de su extendida aplicación pocos autores le otorguen al principio de ciernes un verdadero significado y alcance concreto, lo que deriva, a su vez, en que se haya difundido mucho más su denominación que su contenido (FUENTES OLIVARES, 1999). Todo ello confirma las complicaciones que aún sigue acarreado la configuración de este principio y cuyo esclarecimiento no es fácil de encontrar entre los autores actuales.

Muchos juristas se han visto tentados a explicar el principio a través de una visión literal y sumamente simplista que parte de la mera unión de los verbos involucrados en su enunciado. De esta manera, tomando las expresiones “contaminar” y “pagar”, se lo ha entendido como aquella máxima por medio de la cual quien haya realizado un acto contaminante debe asumir su costo. Es muy común que se identifique únicamente al principio con la idea de que aquel que ocasiona la contaminación debe pagar un monto de dinero por ella. Esta idea no es errónea pero se enmarca en una interpretación restrictiva y demasiado simplista del principio, a tal punto que no alcanza a reflejar todo su alcance, máxime cuando de tributos ambientales se trata.

Es prácticamente imposible definir y otorgarle contenido al principio quien contamina paga basándose exclusivamente en este postulado inicial. Las limitaciones de este básico análisis saltan a la vista cuando nos preguntamos en qué consiste cada uno de sus términos, en especial el primero de ellos (contamina). A partir de allí se nos plantea el interrogante sobre qué significa realmente “contaminar” y cuáles son las conductas que están dentro de su esfera definitoria y cuáles no.

A falta de una definición normativa para precisar el término “contaminar” nos vemos obligados a recurrir al Diccionario de la Real Academia Española. Dicho término significa “alterar nocivamente la pureza o las condiciones normales de una cosa o un medio por agentes químicos o físicos”. Si la contaminación se refiere al medio ambiente podemos decir que se trata de cualquier modificación, de carácter negativo, de las condiciones normales o naturales del medio ambiente. Luego se agregan los medios a través de los cuales se puede materializar dicha modificación, es decir los agentes químicos o físicos.

Las condiciones normales del medio ambiente serían aquellas que se desarrollan cuando no existe ningún tipo de interferencia humana, es decir, el estado natural y propio del ecosistema que nos rodea. Pero no toda alteración en este sentido es negativa, y acá es donde estriba la clave del concepto ya que queda fuera de su definición toda

modificación positiva para el entorno natural. Más allá de esto vemos que la definición nada dice sobre la relevancia o magnitud de la alteración, erigiéndose así en una noción sumamente amplia y abarcadora.

De esta definición se sigue entonces que no habrá contaminación cuando no se alteren las condiciones normales del medio ambiente (*v.g.* simplemente caminando) o cuando la alteración de dichas condiciones sea de carácter positivo (*v.g.* reforestando un descampado).

A partir de allí se advierte que la gran mayoría de las actividades humanas genera, de una forma u otra, de manera más o menos significativa, algún efecto contaminante. Por lo tanto, y siguiendo al pie de la letra el enunciado del principio, se podría pensar que prácticamente todo obrar humano debería pagar por la contaminación que genera, pero esto no es lógico ni es tampoco lo que quiere decir realmente el principio quien contamina paga. El lector estará advirtiendo que poco a poco nos vamos distanciando de la interpretación literal de la directriz bajo análisis para acercarnos a una interpretación teleológica e integral.

En este punto también entra en juego el principio del desarrollo sostenible, el cual considera que el crecimiento económico es valioso y debe promoverse siempre que pueda ser mantenido en el tiempo sin menguar los recursos y las oportunidades de las generaciones futuras. Cuando conjugamos el principio de desarrollo sostenible con el principio contaminador-pagador advertimos que no se pretende erradicar todo tipo de contaminación, ya que se truncaría casi cualquier posibilidad de crecimiento económico, sino aquélla que impida llevar adelante un avance económico insostenible.

Esto nos lleva a hablar de diferentes niveles de contaminación. Entre todos esos niveles habrá un punto en el que la contaminación pasará de ser tolerable a no serlo, y ése será el límite a partir del cual la actividad contaminante debería eliminarse. Como se puede advertir, en este planteo adquiere vital importancia el concepto de relevancia y tolerancia de la contaminación. Así como se habla de un estado aceptable o inaceptable del medio ambiente se puede hablar, como contrapartida, de un estado aceptable o inaceptable de la contaminación. Pero ¿cuál es entonces el criterio para determinar la tolerancia o no de un acto contaminante y, por ende, su aceptación? Creemos que la respuesta se encuentra en el principio de desarrollo sostenible. Así las cosas, será tolerable la contaminación que no ponga en juego la equidad inter-generacional de los recursos naturales. Para ello se requiere de un profundo y minucioso análisis del impacto ambiental de cada actividad que escapa a las ciencias jurídicas.

Si hurgamos un poco en los conceptos analizados advertimos que no toda contaminación, en el sentido antes expuesto, generaría estrictamente la obligación de pagar por ella. Esto no quiere decir que el principio no sirva o que no se aplique sino que hay que realizar un estudio más profundo para entender cuál es su alcance real. A su vez, si vemos la definición del principio en la Declaración de Río de 1992 nos dice que “quien contamina debe, en principio, cargar los costos de la contaminación”. Al decir “en principio” está indicando que en ciertas ocasiones las actividades contaminantes

no tendrán la consecuencia señalada (pagar); la cuestión radica en determinar qué actividades o en qué casos ocurrirá tal cosa. Entendemos, nuevamente, que la respuesta está en la relevancia o significancia de la contaminación, que marca no sólo la existencia de un daño ambiental, como sostiene la mentada Declaración, sino también el paso de una contaminación tolerable a una contaminación intolerable.

Esta matización del principio quien contamina paga también se advierte en otros principios, como por ejemplo el de igualdad ante la ley, ya que la literalidad de su enunciado, sin más, parecería decirnos que la ley no puede hacer distinciones, y nada más lejos que ello. Hoy por hoy nadie discutiría que dentro del alcance del principio de igualdad ante la ley se encuentra la posibilidad de realizar discriminaciones legales positivas para igualar a las situaciones disímiles de los individuos. La diferencia entre dicho principio y el principio quien contamina paga radica en la juventud de este último y en el escaso camino recorrido en aras de su definición. Nuestro humilde aporte intenta dar algunos pequeños, pero firmes, pasos en este extenso camino.

Volviendo al análisis literal del principio, las confusiones también se ven alimentadas, aunque en menor medida, cuando tomamos el segundo verbo de su enunciado (pagar). Según la explicación de la Declaración de Río de 1992 el pago es la consecuencia que conlleva la realización de actividades contaminantes, ya que quien contamina “debe [...] cargar con los costos de la contaminación”. Determinar a qué se refiere esta norma con “los costos de la contaminación” es adentrarnos en un terreno espinoso y poco diáfano. En primer lugar, si nos ceñimos al enunciado del principio, no sabemos si sólo se refiere a una reparación económica o si incluye, en caso de ser posible, la recomposición de la naturaleza al estado anterior a la contaminación. Asimismo, podríamos preguntarnos si una sanción no económica (*v.g.* prisión) quedaría fuera de este principio o si en realidad el término “pagar” es utilizado en una acepción más amplia.

Las limitaciones del lenguaje y la complejidad que encarna determinar el contenido de los principios jurídicos, genera que sea prácticamente imposible inferir la noción y el contenido del principio quien contamina paga únicamente a través de su postulación literal. Su denominación es meramente orientativa y necesitamos de una explicación minuciosa y profunda para determinar su verdadero alcance.

Más allá de todo lo expuesto podemos estar de acuerdo en que, sea cual sea su contenido, el principio quien contamina paga es una pauta que debe guiar a el quehacer jurídico de jueces y legisladores y, a la misma vez, un objetivo y una meta a alcanzar.

En una primera aproximación este principio hace referencia a la reparación de los daños ocasionados. Como sostiene algún autor “se produce una simbiosis entre el nuevo principio (cuyos contornos jurídicos son aún difusos) y otras figuras de gran raigambre jurídica... en particular con la responsabilidad civil por daños ambientales” (HERRERA MOLINA, 2000, p. 41).<sup>5</sup> Pero su contenido va mucho más allá de la mera responsabilidad y su función resarcitoria, ya que implica la integración de los costos ambientales y económicos de los procesos productivos, a efectos que sean asumidos los costos de la generación, prevención y control de la contaminación. De todas maneras, y como

se verá más adelante, la teoría de la responsabilidad por daños resulta muy útil para explicar gran parte del contenido y alcance del mentado principio.

## 2.1 Dimensiones del principio contaminador-pagador

Ante el amplio espectro de posibilidades que presenta este principio es preciso, a los fines de comprender su contenido e identificar su relación con los tributos ecológicos, analizarlo desde una triple dimensión: preventiva, reparadora/resarcitoria y sancionatoria. La importancia de este esquema estriba en organizar mejor su contenido y así evitar los problemas en los que muchos juristas han caído al definir este principio sólo desde una de sus dimensiones.

### 2.1.1 Dimensión preventiva

Esta dimensión se desprende de los orígenes del principio, ya que la mencionada Resolución de la OCDE de 21/11/1974 aclara que estamos ante un “principio fundamental para asignar los costos de las medidas de prevención y control de la contaminación, introducidas por las autoridades públicas de los países miembros”. Tan o más importante es prevenir que recomponer, resarcir o sancionar la realización de daños ambientales.<sup>6</sup>

Como su nombre lo indica, en su dimensión preventiva el principio contaminador-pagador incentiva conductas para evitar la producción de daños ambientales a la vez que desincentiva la realización de conductas antiecológicas. A partir de tal definición advertimos que esta dimensión cuenta, a su vez, con dos subdimensiones bien diferenciadas: la persuasoria y la disuasoria.

La dimensión preventiva se trata, en realidad, de una variante de otro principio ambiental: el principio de precaución. Es notorio que prácticamente todas las actividades humanas van agrediendo en mayor o menor medida al medio ambiente, a raíz de lo cual se produce una reacción jurídica para intentar prevenir o moderar los daños ecológicos. Resulta mucho más efectivo ecológica y económicamente hablando prevenir los perjuicios ambientales que repararlos o resarcir a la comunidad, máxime cuando son irreversibles. El principio de precaución fue reconocido en la Convención Marco de Naciones Unidas sobre el Cambio Climático e implica que cuando exista amenaza de daño grave o irreversible no corresponde utilizar la falta de total certidumbre científica como razón para posponer tales medidas<sup>7</sup>.

La subdimensión persuasoria consiste en estimular medidas que promuevan el cuidado y la preservación ambiental, como podría ser el caso de exenciones fiscales para ciertas actividades o bienes que benefician al medio ambiente.

La subdimensión disuasoria, que la doctrina también coincide en ubicar dentro la faceta preventiva de la responsabilidad por daños, también promueve la prevención del daño pero a través del desaliento de conductas perniciosas (ESPINOZA ESPINOZA, 2007, p. 54).<sup>8</sup> La disuasión está enfocada lógicamente en las actividades antiecológicas.



Desde esta perspectiva el principio promueve la utilización de medidas legales que desmotiven el uso inapropiado del medio ambiente, logrando que el costo real por tal uso sea asumido por quienes se benefician con la realización de actividades contaminantes.

### 2.1.2 Dimensión reparadora/resarcitoria

Las consecuencias de la contaminación en muchos casos resultan irreversibles, de ahí la importancia y preferencia de las acciones preventivas. Una vez acaecido el daño ambiental ya hemos traspasado la barrera de la prevención y sólo resta, en primer término, retornar las cosas al estado anterior como si nada hubiera ocurrido o, en segundo término, indemnizar a la comunidad por los daños irreparables causados. Es aquí donde entra en juego esta dimensión del principio contaminador-pagador ya que el daño ambiental debe ser reparado o, de no ser posible, el causante debe resarcir a la sociedad.

Hasta aquí cuando hablamos de resarcimiento lo hicimos desde lo que se conoce como "resarcimiento sancionatorio", que tradicionalmente ha sido concebido por la tesis clásica de la responsabilidad y está ligado indisolublemente a la noción de antijuricidad. En nuestro caso, la antijuricidad se refiere al hecho que el daño ambiental, o la actividad que lo causa, hayan estado prohibidos por la normativa.

La vertiente más moderna de la teoría de la responsabilidad por daños ha sumado al resarcimiento sancionatorio la noción de "resarcimiento distributivo". Esa nueva perspectiva del resarcimiento se refiere a la responsabilidad por los daños que provienen de conductas lícitas, cuando el ordenamiento jurídico, por diferentes razones, los pone a cargo de un tercero o decide solidarizar los riesgos y daños poniéndolos a cargo de toda o gran parte de la sociedad (PIZARRO; VALLESPINOS, 1999, p. 462).

En definitiva, la dimensión reparadora/resarcitoria del principio contaminador-pagador consiste en volver las cosas al estado anterior, como primera y prioritaria medida, y sancionar o distribuir los daños, como medida subsidiaria.

### 2.1.3 Dimensión punitiva

Finalmente, el principio contaminador-pagador en su dimensión punitiva implica aplicar sanciones, administrativas o penales, a quienes hayan realizado un daño ambiental. En el caso de las penas económicas ya no se trata tanto de resarcir a la comunidad por el perjuicio ecológico causado sino de castigar al infractor o delincuente a la misma vez que se desalienta al resto de la sociedad a la producción de tales conductas.

## 2.2 Las dimensiones del principio contaminador-pagador y los tributos ecológicos

En virtud de todo lo hasta aquí expuesto podemos adelantar que los tributos ambientales no operan dentro de la dimensión punitiva y reparadora/resarcitoria del

principio quien contamina paga, sino que por definición se mueven más bien en la órbita de la dimensión preventiva.

Respecto a la dimensión punitiva vale decir que las sanciones presuponen haber cometido previamente una infracción, en cambio los tributos presuponen haber realizado un hecho generador, que nunca puede ser tomado como infracción. Los tributos no persiguen una finalidad sancionatoria debido a la diversa función que tienen respecto de las sanciones. Éstas no pretenden repartir las cargas públicas sino simplemente prevenir o reprimir un comportamiento negativamente valorado por el ordenamiento jurídico (FANTOZZI, 1998, p. 41).<sup>9</sup> En definitiva, podemos decir que “el binomio infracción-sanción no se muestra adecuado para regular tales situaciones” (VARENA ALAVERN, 2010, p. 12).

En cuanto a la dimensión reparadora/resarcitoria es preciso diseccionarla y hacer algunas aclaraciones según la sub-dimensión que se trate.

En primer lugar, los tributos ambientales no persiguen retornar el *status quo ante* (reparación) sino desmotivar la realización de conductas anti-ecológicas.

En segundo lugar, tampoco son encuadrables dentro del “resarcimiento sancionatorio” ya que éste consiste en la reacción ante un hecho ilícito que, al generarse un daño, busca indemnizar a los afectados. Un tributo ambiental nunca presupone la comisión de un hecho ilícito sino, como gravamen que es, la realización un hecho generador. De hecho, “la noción de equivalencia indemnizatoria [...] es en principio ajena a las obligaciones impositivas” (ROZO GUTIÉRREZ, 2003, p. 279).<sup>10</sup>

En tercer y último lugar, entendemos que la tributación ecológica tampoco gira en torno a la sub-dimensión “resarcitoria distributiva” ya que los riesgos y daños ambientales no se ponen a cargo de terceros ajenos a éstos ni sobre la sociedad en general. Los tributos ambientales, por definición, son aquellos gravámenes cuyo hecho imponible está directamente relacionado con la desmotivación de conductas antiambientales, de manera que un tributo cuyo hecho imponible no tenga esta finalidad dejará de ser un gravamen ecológico. El resarcimiento distributivo pondría la carga tributaria sobre terceros ajenos al daño o sobre la sociedad en su conjunto, sin importar si existe una relación directa con la conducta anti-ecológica. Esto no quiere decir que un tributo sujeto a dicha sub-dimensión sea indiferente a la protección del medio ambiente, ya que un tributo que se imponga para recaudar fondos para una finalidad ecológica será ambiental en cuanto al destino de sus fondos pero no en cuanto a su hecho imponible. Pero de ser así, nos estaríamos moviendo en el ámbito del Derecho financiero y no del Derecho tributario, ya que la aquél es el área que se encarga de regular los ingresos y los gastos mientras que éste se ocupa únicamente de ciertos ingresos de Derecho público.

En virtud de lo expuesto estamos en condiciones que afirmar que los tributos ambientales se mueven exclusivamente dentro de la dimensión preventiva (disuasoria) del principio contaminador-pagador. Este tema será analizado con mayor profundidad a continuación.

### 3 El principio quien contamina paga y los tributos ambientales

Hasta el momento hemos visto que el principio contaminador-pagador se aplica a los tributos ambientales dentro de la dimensión preventiva, sub-dimensión disuasoria. A continuación nos enfocaremos en la noción de los tributos ambientales y su relación con dicha subdimensión.

El principio contaminador-pagador “persigue reflejar en el precio de las actividades y productos contaminantes las deseconomías externas causadas por el deterioro del medio ambiente” (HERRERAMOLINA, 2000, p. 40) o, dicho de otra manera, se lleva al contaminador a internalizar los costos asociados a la producción o el consumo. Se pretende asegurar la eficiencia económica por medio de la integración de dichos costos en los precios, buscando así disminuir la cantidad de contaminación (VANDEKERCKHOVE, 1993, p. 204).

Según la teoría económica, una externalidad es una situación en la cual “la decisión de un agente económico produce efectos en otros agentes, siempre que esa decisión no genere un precio de mercado como compensación” (MOREL, 2010, p. 56) o, en términos más sencillos, también podemos definirla como toda situación en la que se obtiene una ganancia sin pagar la correspondiente retribución.

El concepto de “externalidad” se ilustra mejor si hablamos de “efectos externos”, entendidos como aquellos beneficios o costos que son recibidos por las personas que no están implicadas en la realización de una determinada actividad (CÁMARA DE LA FUENTE, 1993, p. 260). De esta definición se desprenden dos cuestiones, en primer lugar que su nombre obedece al hecho que los beneficios o costos no son inherentes a la actividad que los genera (de allí que sean “externos”) y, en segundo lugar, que los efectos externos pueden ser de carácter positivo o negativo.

Los efectos externos positivos (o externalidades positivas) son aquellos que producen un beneficio social o aumentan el bienestar de otros agentes sin que su generador reciba retribución alguna. Dentro de la temática ambiental podemos mencionar, como ejemplos, la transformación de un basural en un parque público o la reforestación de un descampado.

Los efectos externos negativos (o externalidades negativas) son aquellos que producen un perjuicio social o reducen el bienestar de otros agentes sin que estos últimos reciban compensación alguna. Al tomar decisiones y llevar adelante ciertas actividades perjudiciales para el medio ambiente los agentes económicos consideran los costos privados y los beneficios que recibirán, pero rara vez se detienen a calcular el costo social de la contaminación que generarán (MOREL, 2010, p. 57). Entre los muchos ejemplos que se pueden dar encontramos la contaminación acústica o el *smog* que producen los automóviles en una ciudad.

Los efectos externos negativos también reciben la denominación de “deseconomías externas”<sup>11</sup> y éstas son las que interesan desde el punto de vista fiscal, ya que los tributos ambientales intentan solucionar estas fallas económicas. Concretamente, gravando ciertas conductas y actividades contaminantes se busca que sus generadores

“internalicen” los costos sociales que producen las externalidades negativas que soporta la sociedad.

En definitiva, al elevar (internalizar) los costos que implican ciertas actividades y el uso de bienes comunes, los tributos ambientales permiten disminuir su realización y utilización o promover la aplicación de procesos ecológicamente más eficientes. De esta forma se lleva adelante una función disuasoria del principio quien contamina paga.

El Estado cuenta con una amplia gama de medidas para proteger el medio ambiente pero la elección de éstas debe ser razonable y adecuada al objetivo propuesto. El dilema estriba básicamente en preguntarse qué tipos de medidas se han de adoptar sobre determinadas conductas, actividades o circunstancias. Se puede optar por medidas restrictivas, que buscan la erradicación total de una determinada conducta, o por medidas permisivas, que sin buscar la eliminación total de una conducta pretenden desalentar su realización. En virtud de ello, el primer paso será determinar si es imprescindible que la conducta cuestionada no se lleve a cabo o si, por el contrario, es tolerable para la sociedad pero dentro de ciertos niveles y, por lo tanto, habría que morigerarla. Estamos ante un tema de política legislativa en donde habrá que analizar cuál es el resultado deseado para luego utilizar el mecanismo adecuado para alcanzar dicho propósito.

Es evidente que si lo que se pretende es eliminar por completo una determinada actividad, conducta o circunstancia, lo más razonable será optar por una norma restrictiva que sencillamente prohíba su realización. Para ello es imprescindible fijar paralelamente un conjunto de sanciones (*v.g.* multas) que castiguen a los infractores. Un ejemplo de ello puede encontrarse en el ámbito de la regulación del tránsito, ya que sería irrazonable e inadecuado crear un tributo para desalentar las conductas incorrectas en la conducción de vehículos cuando lo que se persigue es la ausencia total de tales maniobras (*v.g.* adelantarse con doble línea amarilla). Del mismo modo, y yendo un poco más lejos, también sería un despropósito legislar un gravamen cuyo hecho imponible sea asesinar a otro, ya que son conductas totalmente intolerables en la sociedad. En el ámbito ecológico nadie discutiría que sería irrazonable imponer un gravamen a quienes se dediquen a cazar especies en serio peligro de extinción; lo lógico es prohibir dicha actividades.

Por el contrario, si estamos ante actividades, conductas o circunstancias que son tolerables pero que en un momento dado resulta conveniente su desaliento, es razonable y adecuado adoptar por medidas permisivas que, sin prohibirlas, desmotive su realización.<sup>12</sup> Entre tipo de medidas se destacan los tributos. Sería el caso de gravámenes ecológicos que, por ejemplo, desincentiven el consumo desmesurado del agua potable o la compra de automóviles extremadamente contaminantes.

Visto así podría pensarse que la aplicación de tributos ambientales implica, en última instancia, que quien paga estaría legalmente justificado para contaminar, ya que son medidas permisivas que permiten la contaminación a quienes afronten el correspondiente gravamen, es decir a quienes paguen.<sup>13</sup> No se trata de una vía libre para contaminar sino más bien una licencia para contaminar dentro de ciertos niveles (tolerables). No debe perderse

de vista, en la actividad legislativa, que los tributos ambientales se han de aplicar sobre aquellas actividades o conductas ambientales que, si bien se quieren morigerar, son en principio tolerables por la sociedad. Si no lo fueran habría que implementar medidas restrictivas para erradicarlas.<sup>14</sup>

A efectos de comprender lo que venimos diciendo es importante recordar que un acto contaminante no siempre implica la realización de un daño ambiental y para ello debemos detenernos en el significado de los términos en juego. En líneas generales la expresión “contaminar”, como hemos comentado, significa “alterar nocivamente la pureza o las condiciones normales de una cosa o un medio por agentes químicos o físicos”.<sup>15</sup> De manera que la contaminación ambiental implica la existencia de una alteración de las condiciones normales de la naturaleza que a la vez sea nociva para ésta. Por su lado, el término “daño ambiental” es más específico y normalmente encarna la idea de alteración negativa y relevante del medio ambiente.<sup>16</sup> La comparación de estas dos nociones nos dice, por un lado, que casi cualquier actividad humana resulta contaminante para el medio ambiente ya que, de una forma u otra, alteramos negativamente sus condiciones naturales y, por el otro, que el daño ecológico es una actividad contaminante relevante, es decir que se torna intolerable para la sociedad. En definitiva, no cualquier acto contaminante conllevará la realización de un daño ambiental y, por ende, su consecuente responsabilidad.

Lo dicho hasta aquí nos lleva a reafirmar que el tributo ambiental, al ser un mecanismo permisivo que apunta a una contaminación tolerable (no relevante), implica que quien realiza el hecho imponible está autorizado a contaminar según los términos antes expuestos. Es evidente que en estos supuestos no se está dando vía libre a la contaminación ni se está produciendo un daño ambiental, ya que la contaminación no denota la relevancia necesaria. Aquí es cuando entra en juego otro principio ambiental: el principio de desarrollo sostenible. Este principio no pretende impedir o acotar el crecimiento económico sino promover un crecimiento ecológicamente estable. Implica satisfacer las necesidades actuales sin poner en peligro la satisfacción de las necesidades de las generaciones futuras;<sup>17</sup> es decir, un desarrollo económico que pueda ser mantenido en el tiempo sin repercusiones medioambientales negativas. De ahí que ciertos autores o la propia legislación<sup>18</sup> hablen de “equidad intergeneracional”, es decir, que nuestra descendencia goce de las mismas posibilidades ecológicas con las que contamos nosotros hoy en día. La Convención Marco de Naciones Unidas sobre el Cambio Climático sostiene que “las Partes deberían proteger el sistema climático en beneficio de las generaciones presentes y futuras”<sup>19</sup> (perspectiva intergeneracional) y que éstas “tienen derecho al desarrollo sostenible” (perspectiva socioeconómica).<sup>20</sup>

Por todo lo expuesto no podemos culminar este acápite sin antes hacer un llamado de conciencia a los legisladores cuando tienen que optar por una medida ecológica restrictiva o permisiva. Esta elección implica llevar adelante un minucioso análisis sobre el impacto ambiental de las conductas involucradas para evitar dar vía libre, a través de medidas permisivas, a ciertas actividades contaminantes que efectivamente

generan daños ambientales. Se trata de una cuestión de política legislativa de indudable trascendencia ya que optar por una medida ecológica inadecuada, principalmente cuando la elección correcta exigía adoptar instrumentos restrictivos, puede implicar serias e irreversibles consecuencias para el medio ambiente.

#### 4 Elementos cuantitativos de los tributos ambientales

Uno de los debates que gira en torno al tema de los tributos ambientales estriba en determinar cómo debería llevarse a cabo la cuantificación del gravamen en base al principio quien contamina paga. Visto de otro modo, y en forma de interrogante, cabría preguntarse si el principio contaminador-pagador impone alguna especie de límite económico a la hora de regular un gravamen ecológico.

Algunos autores entienden que según dicho principio un tributo ambiental nunca debería superar alguno de los siguientes límites: los daños producidos, la utilidad del uso de los bienes ambientales y el costo de evitar la contaminación. En este sentido se afirma que cualquier desviación de este criterio o la imposibilidad de aplicarlo tendrán que ser justificadas. La cuantificación individual del tributo deberá atender a la incidencia individual de la contaminación, si bien podrán utilizarse criterios de progresividad medioambiental (RODRÍGUEZ MUÑOZ, 2004). Es por ello que, pese a la teórica libertad de configuración del legislador, el principio de proporcionalidad exigirá que no se supere el importe del daño ambiental o, alternativamente, el del costo de evitar la contaminación (HERRERA MOLINA, 2000, p. 48).

Por nuestra parte entendemos que el principio contaminador-pagador no tiene por qué limitar la cuantía del tributo y mucho menos en base a los parámetros indicados. Esta función en todo caso le corresponderá al principio de capacidad contributiva, de carácter eminentemente fiscal. El sustento de nuestra postura parte fundamentalmente de la ubicación de los tributos ambientales dentro de las diferentes dimensiones del principio de ciernes.

En primer lugar, hablar de los daños producidos implica en cierta forma reconocer que la realización del hecho imponible de un gravamen ecológico produce un daño ambiental, consideración que no suscribimos. El daño ambiental es normalmente definido como aquella incidencia negativa y relevante sobre las condiciones normales de la naturaleza, siendo justamente la relevancia el elemento que diferencia los daños ambientales de la mera contaminación ecológica. Esta última involucra casi cualquier actividad humana ya que, de una forma u otra, generalmente altera negativamente las condiciones normales de la naturaleza pero que, al no ser significativa, se considera tolerable. Visto así podría decirse que la relevancia de la agresión ambiental va de la mano con la intolerancia. En virtud de lo expuesto podemos decir que todo daño ambiental encarna necesariamente un acto de contaminación ecológica, pero no toda contaminación implica indefectiblemente el acaecimiento de un daño ambiental.

El tributo ambiental es una herramienta que se aplica a ciertas actividades o bienes cuya realización o utilización en sí misma es tolerable pero hasta ciertos niveles. Una vez

superados tales niveles la contaminación deja de ser tolerable, pasa a ser relevante y por lo tanto produce un daño ambiental. Los tributos ambientales no intentan erradicar la realización o utilización de las conductas o bienes contaminantes, para lo cual se necesitarían otro tipo de medidas, sino más bien morigerarla a los fines de mantener los niveles tolerables y evitar así daños ambientales.

En conclusión, atento que no corresponde técnicamente hablar de daño ambiental en el caso de los tributos ambientales, mal pueden tomarse como límite del gravamen los costos de un daño que en realidad no existe. Insistimos en el hecho que estos tributos persiguen que la contaminación se mantenga dentro de ciertos límites irrelevantes.

En segundo lugar, es realmente complicado, por no decir imposible, determinar el valor económico de la utilidad del uso de los bienes ambientales, razón por la cual no lo percibimos como un parámetro del todo adecuado.

En tercer y último lugar, entendemos que tampoco es útil ceñirse a los costos de evitar la contaminación como un criterio máximo de imposición. Ello es así ya que el tributo ambiental es un instrumento de disuasión de conductas y una forma de lograr este objetivo es justamente que al agente contaminante le resulte más oneroso realizar la actividad contaminante, pagando el gravamen, que invertir en mecanismos que permitan realizar la misma actividad pero evitando los resultados contaminantes y, por ende, la imposición. En consecuencia, entendemos que la medida desalentadora será más eficiente cuando el costo del tributo sea superior al costo de evitar la contaminación.

## 5 El principio quien contamina paga y los incentivos fiscales

Desarrollar las connotaciones tributarias del principio quien contamina paga y no relacionarlo con los incentivos fiscales sería dejar inconcluso el trabajo y haber desaprovechado una excelente oportunidad para su tratamiento. Para abordar este acápite es imprescindible distinguir los incentivos fiscales ambientales de los no ambientales, ya que cada tipología tendrá una vinculación diferente con el principio contaminador-pagador.

### 5.1 Incentivos fiscales ambientales

Como primera medida es necesario que diferenciamos a los tributos ambientales de los incentivos fiscales ambientales. En primer lugar sabemos que ambos pertenecen a la categoría de instrumentos permisivos porque conceden a los particulares un amplio margen de actuación en la planificación de su estrategia empresarial. La divergencia está en que, dentro de este tipo de mecanismos, los tributos ambientales son medidas negativas (disuasorias) mientras que los incentivos fiscales ambientales son de carácter positivo (persuasorias).

Los tributos ambientales, como medidas negativas, persiguen desincentivar el deterioro ecológico mediante la utilización de cargas o incrementos de precio por la

utilización de los recursos ambientales. Aquí, como ya hemos comentado, el principio quien contamina paga se aplica claramente con una función disuasoria del daño ecológico.

Por su parte, los incentivos fiscales, como medidas positivas, procuran estimular al agente contaminante para que, a través de una ayuda económica o financiera, evite o disminuya la producción de los daños ambientales que acarrea su actividad. Se trata de ayudas que afectan a los ingresos públicos ya que, a diferencia de las subvenciones, no hay un desprendimiento económico por parte del Estado sino que éste resigna parte de su recaudación en beneficio de actividades o productos pro-ambientales.

Estos tipos de instrumentos se materializan a través de una serie de beneficios fiscales, entre los cuales destacamos los siguientes:

#### a) Exenciones tributarias

En líneas generales se puede decir que la exención tributaria se da "...cuando alguna actividad o persona no soporta realmente la carga económica que, por aplicación estricta de las normas impositivas, habría de corresponderles" (SAINZ DE BUJANDA, 1993, p. 211). Estas medidas han sido explicadas mediante la concurrencia de dos normas contrapuestas: la primera es aquella norma que define el hecho imponible y le asocia al nacimiento de la obligación tributaria principal, la segunda es la norma de exención que enerva los efectos de la anterior disponiendo que no se desarrollen respecto a determinados sujetos que realicen el hecho imponible (exención subjetiva) o impidiendo que se apliquen a determinados supuestos incluidos en éste (exenciones objetivas) (QUERALT; LOZANO SERRANO; TEJERIZO LÓPEZ y CASADO OLLERO, 2010, p. 237).

Las exenciones de carácter ambiental son generalmente objetivas y se concretan en relación a los tributos sobre la propiedad o la renta. A partir de ello, no se somete a gravamen la titularidad de ciertos bienes que contribuyen a salvaguardar la naturaleza, en el primer caso, o la riqueza que de ellos se derive, en el segundo. Un ejemplo muy típico del primer caso lo encontramos en aquellos tributos que gravan la propiedad del automotor, pero que eximen a los vehículos con determinadas características mecánicas favorables al medioambiente. A diferencia de otros beneficios fiscales, donde existe tan sólo una reducción del gravamen, aquí directamente se dispensa al contribuyente de la obligación de afrontarlo. En Argentina, por ejemplo, tenemos una exención en el Impuesto a las Ganancias que alcanza a las rentas derivadas de la disposición de residuos, y en general todo tipo de actividades vinculadas al saneamiento y preservación del medio ambiente.<sup>21</sup>

Las críticas que sufren este tipo de medidas se sustentan en la vulneración de principios constitucionales como el de igualdad o generalidad tributaria. Como en muchas otras temáticas, incluso las tributarias, aquí nos encontramos ante una confrontación de principios y normas constitucionales que se han de ponderar para ver cuál elegir ante una situación y un momento determinados. Se trata de una cuestión de política legislativa en donde la decisión final debe ser, en definitiva, conteste con la *Carta Magna*.



### **b) Deduções fiscales**

Consiste en beneficiar a los administrados permitiéndoles restar de la base imponible una serie de gastos que directa o indirectamente favorecen al medio ambiente. Dentro de esta especie se encuentran, por ejemplo, las deducciones aplicables por la adquisición o renovación de tecnología, maquinaria o instalaciones protectoras del medioambiente.

### **c) Alícuotas más ventajosas**

El tipo de gravamen o alícuota indica qué porción de la capacidad económica, medida por la base imponible, se reserva al ente público. De manera que su aplicación permitirá obtener la cantidad de dinero que deben ingresar los contribuyentes (QUERALT; LOZANO SERRANO; TEJERIZO LÓPEZ y CASADO OLLERO, 2010, p. 324). Se trata de uno de los elementos de cuantificación de la obligación tributaria cuya utilización sirve tanto para agravar como para aligerar la carga fiscal que pesará sobre los contribuyentes.

Desde el punto de vista ecológico la ventaja fiscal está dada por la disminución de la alícuota de los tributos que gravan el consumo de bienes pro-ambientales. Con estas medidas se promueve la producción y adquisición de esta clase de productos, desincentivando la de aquellos que atacan el ambiente o que simplemente no lo protegen.

### **d) Técnicas de amortización más favorables**

La amortización es un mecanismo contable por el cual se deduce de las ganancias el valor que van perdiendo los bienes con el transcurso del tiempo. Las amortizaciones fiscalmente favorables en realidad constituyen un beneficio más de carácter financiero que fiscal, ya que permiten una mayor dotación anual en la amortización de los bienes respetuosos con el medio ambiente. Este sistema de financiación propicia la apropiación y conservación de aquel tipo de bienes.

### **e) Estabilidad fiscal**

Es una herramienta tributaria mediante la cual los sujetos que desarrollen ciertas actividades (en este caso de carácter pro-ambiental) se ven favorecidos al no ver afectada su carga tributaria total durante un tiempo determinado. De todas maneras, y como veremos en el punto siguiente, lo más común es que encontremos este tipo de medidas en calidad de incentivos fiscales no ambientales.

En virtud de lo expuesto hasta el momento podemos decir que los beneficios fiscales ambientales siguen el espíritu del principio quien contamina paga aunque en su versión inversa o negativa: “quien no contamina, no paga” o “quien contamina menos paga menos”, según el beneficio sea total o parcial. Más allá de lo simplista de esta

formulación, crítica que siempre asechó al principio de ciernes, la formulación inversa o negativa implica que quienes realicen los esfuerzos necesarios para evitar o disminuir la contaminación (internalizar los costos) merecen quedar desobligados, total o parcialmente, del pago del tributo. Así las cosas, entendemos que los beneficios fiscales ambientales se encuentran también dentro de la dimensión preventiva del principio contaminador-pagador, pero ya no en la sub-dimensión disuasoria (tributos ecológicos) sino en la subdimensión persuasoria.

## 5.2 Incentivos fiscales no ambientales

Llamamos incentivos fiscales no ambientales a aquellos beneficios tributarios que, a diferencia de los anteriores, no están encaminados a proteger el medio ambiente. A pesar de no tener una función ecológica estos incentivos cuenta con las mismas variantes que las ya analizadas (exenciones, deducciones, alícuotas más ventajosas, amortizaciones favorables, estabilidad fiscal, etc.), razón por la cual no volveremos sobre ellas.

Dentro de esta clase de beneficios encontramos algunos que son ecológicamente indiferentes y otros que, por el contrario, perjudican directa o indirectamente al medio ambiente. Un ejemplo de los primeros en la normativa argentina, entre los tantos que hay, son las exenciones en el Impuesto a las Ganancias por las remuneraciones percibidas por las sociedades cooperativas o las entidades religiosas.<sup>22</sup> Como ejemplo de los segundos tenemos al régimen de estabilidad fiscal que consagra la Ley de Inversiones Mineras, a través del cual por un plazo de 33 años se mantiene intacta la situación fiscal de las empresas que se dediquen a la actividad minera.<sup>23</sup>

Hoy por hoy nadie discute que la actividad minera acarrea graves perjuicios para el medio ambiente, en razón de ello cualquier medida que conceda ventajas fiscales a quienes lleven adelante esta actividad es diametralmente opuesta al principio contaminador-pagador en cualquiera de sus dimensiones (preventiva, reparadora/resarcitoria y punitiva). Estos incentivos sencillamente permiten contaminar, e incluso perpetrar daños ambientales, sin pagar o pagando menos de lo que corresponde.

## Conclusiones

Al comenzar el trabajo advertimos al lector sobre la elevada interdisciplinariedad que caracteriza a los tributos ecológicos y que sobre ellos confluyen, en consecuencia, una serie de principios de diferentes áreas jurídicas, entre las cuales destacamos al Derecho ambiental.

A partir de allí, nuestra atención se posó sobre el principio quien contamina paga y su posible incidencia para el funcionamiento de los gravámenes ecológicos y vimos necesario responder al siguiente interrogante: ¿qué relevancia tiene el principio contaminador-pagador para los tributos ambientales? o, dicho en otras palabras, ¿en qué medida este principio es importante para dichos gravámenes?

El análisis desarrollado a lo largo del trabajo nos demuestra que el principio quien contamina paga tiene una marcada connotación para los tributos ecológicos y, de hecho, a tal punto resulta importante para éstos que su aplicación es imprescindible para ser considerado a los gravámenes ambientales como tales. Pero, como hemos visto, no todas las dimensiones del principio contaminador-pagador serán relevantes para la fiscalidad ambiental.

Los tributos ambientales, según su definición, tienen como principal objetivo desincentivar la realización de actividades o la utilización de bienes contaminantes, es decir que la finalidad ecológica forma parte de su esencia. Esta finalidad está directa y exclusivamente relacionada con la dimensión preventiva (sub-dimensión disuasoria) del principio de ciernes, dejando así de lado sus dimensiones punitiva y reparadora/resarcitoria. Al elevar (internalizar) los costos que implican ciertas actividades y el uso de bienes comunes, los tributos ambientales permiten disminuir su realización y utilización o promover la aplicación de procesos ecológicamente más eficientes. De esta forma se lleva adelante una función disuasoria del principio quien contamina paga.

La estrecha relación que existe entre el principio bajo análisis y los tributos ecológicos nos permite afirmar que no es posible legislar un tributo ambiental cuyo hecho imponible grave conductas o bienes ecológicamente irrelevantes. Esta advertencia fue realizada por el Tribunal Constitucional español en uno de los precedentes ambientales más emblemáticos que se plantearon en España, el cual recayó sobre el conocido Impuesto balear sobre Instalaciones que Inciden en el Medio Ambiente, aprobado por la Ley nº 12, de 20/12/1991. Estamos hablando concretamente de la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 289 de 30/11/2000 (RTC 2000, 289).

El mentado impuesto recaía sobre los titulares de elementos patrimoniales situados en el territorio de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares que se encuentran afectos a la realización de actividades que inciden sobre el medio ambiente (art. 2). Son elementos patrimoniales afectos a dichas actividades cualquier tipo de instalación y estructuras destinadas a las actividades de producción, almacenaje, transformación, transporte efectuado por elementos fijos y suministro de energía eléctrica y de carburantes y combustibles sólidos, líquidos o gaseosos, así como a las de comunicaciones telefónicas o telemáticas (art. 1.2). La base imponible está formada por el valor de los elementos patrimoniales afectos, el cual surge de la capitalización al tipo de 40% del promedio de los ingresos brutos de explotación procedentes de la facturación del sujeto pasivo (arts. 7 y 8).

Sobre este impuesto el Tribunal constitucional afirmó que se configura con una aparente finalidad protectora del medio ambiente aunque sin adoptar medidas que persigan un efecto disuasorio de actividades contaminantes o estimuladoras para la protección ecológica. A tales efectos, la sentencia indica que la verdadera finalidad medioambiental de todo gravamen ecológico supone la insoslayable vinculación de la tributación soportada a la consecución de la finalidad pretendida, vinculación que no se daba en el caso de ciernes. En definitiva, el Tribunal declaró la inconstitucionalidad del

impuesto que tildó de “hipotético tributo ambiental” y utilizando fragmentos como el que siguen a continuación:

[...] el tributo cuestionado no se dirige, en sentido negativo, a disuadir el incumplimiento de ninguna obligación, pero tampoco busca, en sentido positivo, estimular actuaciones protectoras del medio ambiente... desvinculándose así de la verdadera aptitud de cada sujeto para incidir en el medio en el que se desenvuelve... En consecuencia, no cabe considerar que el referido impuesto grave efectivamente la actividad contaminante cuando desconoce el impacto ambiental en que incurren los sujetos llamados a soportarlo, o lo que es lo mismo, la medida concreta en la que cada uno afecta al medio ambiente (sea persona física o jurídica). Si lo efectivamente gravado fuese la actividad contaminante se habrían sometido a imposición todas aquellas instalaciones, cualquiera que fuese la clase de actividad a la que se hallasen afectas, que de alguna manera pudiesen atentar contra ese medio ambiente, buscando un efecto disuasorio o estimulante de la realización de conductas dañinas o protectoras del entorno ecológico en el que se desenvuelve la actividad [...] (Sentencia N° 289, de 30/11/2000, fundamento 5°. (RTC 2000, 289)

En definitiva, la finalidad ambiental que define a los tributos ecológicos exige gravar actividades y bienes que sean perjudiciales para el medio ambiente, desmotivando así su realización y utilización. Esto implica, por consiguiente, que todo tributo ecológico debe respetar la dimensión preventiva (sub-dimensión disuasoria) del principio quien contamina paga ya que de no ser así simplemente nos encontraríamos ante un tributo con finalidad recaudatoria y, por ende, despojado de toda connotación ambiental.

## THE ECOLOGICAL TAXES AND THE POLLUTER PAYS PRINCIPLE

**ABSTRACT:** Concern about ecological damages has urged States to plan and implement the most varied measures to detain or at least minimize the environmental deterioration. Within the wide range of possible measures environmental taxes have recently gained prominence. These kind of taxes stand as a transversal theme, as their regulation involves different scientific fields both legal and non-legal. Regarding the legal scientific fields, these taxes are authentic fiscal charges that present important notes and influence of other legal areas, including environmental law and its principles. Considering that, this work focuses on the polluter pays principle and attempts, on the one hand, to provide it content and, on the other, determine if it is applicable to environmental taxes. Conclusions reveal that polluter pays principle not only has influence over ecological taxes, from its preventive dimension (deterrent sub-dimension), but it is even crucial for its configuration. Such is the linking with this principle that if an ecological tax neglects this principle will lose its environmental character and, therefore, its own essence.

**KEYWORDS:** Non-fiscal purposes taxes. Environmental taxation. Ecological taxes. Polluter pays principle.

### Referencias

CONVENCIÓN MARCO DE NACIONES UNIDAS PARA EL CAMBIO CLIMÁTICO, de 9 de mayo de 1992, Nueva York.

- GARCÍA LÓPEZ, Tania. Perspectiva jurídica del principio quien contamina paga. *Dereito*, Santiago de Compostela, v. 10, n. 1, p. 63, 2001.
- KARAN, Pradyumna. *Japan in the 21st Century*; Kentucky: University of Kentucky, 2005.
- ARGENTINA. *Ley nº 20.628/1973*. Boletín Oficial nº 22.821, 31/12/1973. p. 1.
- ARGENTINA. *Ley nº 24.196/1993*. Boletín Oficial nº 27.645, 24/5/1993. p. 1.
- ARGENTINA. *Ley nº 25.063/1998*. Boletín Oficial nº 29.053, 30/12/1998. p. 1.
- ARGENTINA. *Ley nº 25.675/2002*. Boletín Oficial nº 30.036, 28/12/2002. p. 2.
- CÁMARA DE LA FUENTE, Macario. Derechos de propiedad y contabilidad medioambiental. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Madrid, v. XXII, n. 75, p. 260, 1993.
- CARRIÓ, Genaro. *Notas sobre derecho y lenguaje*. 4. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1990.
- CHALMERS, Damian. Environmental protection and the single market: an unsustainable development. Does the EC treaty need a title on the environment? *Legal issues of European integration*, Amsterdam, n. 1, p. 78, 1995.
- DECLARACIÓN DE RÍO SOBRE MEDIO AMBIENTE Y DESARROLLO DE 1992. Rio de Janeiro, 1992.
- DICCIONARIO DE CASTELLANO. 22. ed. Madrid: Real Academia Española, 2001.
- ESPAÑA. *Ley nº 26/2007*. *Boletín Oficial del Estado* nº 255, 24/10/2007. p. 43.229.
- ESPAÑA. *Ley nº 12/1991*. *Boletín Oficial de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares* nº 165 Ext., 31/12/1991. p. 8.940.
- ESPAÑA. Tribunal Constitucional. *Sentencia nº 289*. 30/11/2000. (RTC 2000, 289).
- ESPINOZA ESPINOZA, Juan. *Derecho de la Responsabilidad Civil*. 5. ed. Lima: Gaceta Jurídica, 2007.
- FANTOZZI, Augusto. *Diritto Tributario*. 2. ed. Torino: Utet, 1998.
- FUENTES OLIVARES, Flavio. *Manual de Derecho Ambiental*. Valparaíso: Libromar, 1999.
- HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Derecho Tributario ambiental*. Barcelona; Madrid: Marcial Pons, 2000.
- HUTCHINSON, Tomas. Breve análisis de la responsabilidad ambiental desde el punto de vista del Derecho Público. In: DURÁN MARTÍNEZ, Augusto. *Estudios a la memoria de Héctor Frugone Schiavino*. Montevideo: Universidad Católica Damasco Larrañaga, 2000.
- INFORME BRUNDTLAND (COMMISSION BRUNDTLAND). *The World Commission on Environment and Development: Our common future*. New York, 1987.
- MOREL, Ricardo Daniel. *Tributación ambiental: Herramienta de protección del medio ambiente*. Buenos Aires: Osmar D. Buyatti, 2010. p. 56.
- MOSCHETTI, Francesco. El principio de la capacidad contributiva. In: AMATUCCI, Andrea. *Tratado de Derecho Tributario (Dir.)*. Bogotá: Temis, 2001.

PIZARRO, Ramón; VALLESPINOS, Carlos. *Instituciones de derecho privado: Obligaciones*. T. 2. Buenos Aires: Hammurabi, 1999.

QUERALT, Juan Martín.; LOZANO SERRANO, Carmelo; TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel y CASADO OLLERO, Gabriel. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. 21. ed. Madrid: Tecnos, 2010.

RODRÍGUEZ MUÑOZ, José Manuel. Los fines ultrafiscales de los tributos y su recepción en la nueva Ley General Tributaria. *Nueva Fiscalidad*, Madrid, n. 3, marzo 2004.

ROSEMBUJ, Tulio. *El impuesto ambiental*. Barcelona: el Fisco, 2009.

ROSEMBUJ, Tulio. Los impuestos ambientales en las comunidades autónomas. *Quincena Fiscal*, Pamplona, n. 9, 2007.

ROZO GUTIÉRREZ, Carolina. Las funciones extrafiscales del tributo a propósito de la tributación medioambiental en el ordenamiento jurídico colombiano. *Revista de Derecho*, Quito, n. 1, 2003.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Lecciones de derecho financiero*. 10. ed. Madrid: Universidad Complutense, 1993.

SALASSA BOIX, Rodolfo. Cuestiones elementales sobre los tributos ambientales. *Revista de Derecho de la Universidad Centroamericana de Managua*. Managua, n. 16, 2012.

SALASSA BOIX, Rodolfo. La finalidad extrafiscal de los tributos. Algunas notas sobre los tributos medioambientales. In: ARROYO, Eduardo (Dir.). *Estudios de Derecho Tributario*. Córdoba: Advocatus y Ciencia, Derecho y Sociedad (UNC), 2013.

URQUIZU CAVALLÉ, Ángel (Dir.); SALASSA BOIX, Rodolfo (Coord.); *Políticas de protección ambiental en el siglo XXI: medidas tributarias, contaminación ambiental y empresa*. Barcelona: Bosch, 2013.

VARENA ALABERN, Juan Enrique. Extrafiscalidad irregular e imposición inmobiliaria. *Quincena Fiscal Aranzadi*, Pamplona, n. 1, 2010.

VANDEKERCKHOVE, Karen. The polluter pays principle in the European Community. *Yearbook of European Law*, Oxford, n. 13, 1993.

## Notas

<sup>1</sup> El medio ambiente es un bien complejo, pues está integrado por diversos elementos interrelacionados en un todo unitario (HERRERA MOLINA, 2000, p. 23 y 188).

<sup>2</sup> Declaración de Río de Janeiro sobre el Medio Ambiente y Desarrollo (1992).

<sup>3</sup> Incluso algunos autores señalan que “si bien nos hallamos ante un principio que debería ser aplicado de manera estricta, la práctica reciente extiende toda suerte de dudas sobre el auténtico valor legal de mismo. Ello es así hasta el punto de que el principio empieza a ser percibido como carente de fuerza obligatoria y como mero elemento de expresión de la política económica” (CHALMERS, 1995, p. 78).

<sup>4</sup> La autora señala que evidentemente nos encontramos ante un objetivo a seguir que, de hecho, ha inspirado muchos instrumentos de protección ambiental (*marketable permits*). Pero si se tratase sólo de un objetivo los tribunales, entre otras cuestiones, no podrían anular decisiones contrarias a él, es por ello que debe entenderse como un principio jurídico autónomo, rector y orientador del Derecho ambiental. De todas formas reconoce, más allá de su ferviente convicción, que el status jurídico de este principio es todavía incierto (GARCÍA LÓPEZ, 2001, p. 64 et seq.).

<sup>5</sup> Es un criterio que revela su utilidad puntal en materia de responsabilidad del causante del perjuicio ambiental o de las sanciones (ROSEMBUJ, 2009, p. 52 y 53).

- <sup>6</sup> La función preventiva del principio también se refleja en muchos ordenamientos jurídicos internos. En el caso de España, la Ley 26/2007 “regula la responsabilidad de los operadores de prevenir, evitar y reparar los daños medioambientales, de conformidad con el artículo 45 de la Constitución y con los principios de prevención y de que ‘quien contamina paga’” (art. 1). En el caso de Argentina, la Ley 25.675 cuando habla del principio de responsabilidad (asimilable al principio contaminador-pagador) establece que “el generador de efectos degradantes del ambiente, actuales o futuros, es responsable de los costos de las acciones preventivas y correctivas de recomposición, sin perjuicio de la vigencia de los sistemas de responsabilidad ambiental que correspondan” (art. 4).
- <sup>7</sup> Artículo 3.3 de la CMNUCC y Principio 15 de la Declaración de Río sobre Medio Ambiente y Desarrollo (1992).
- <sup>8</sup> Al respecto también se ha dicho que la función preventiva del Derecho de daños es de corte disuasivo y “...se presenta como un complemento idóneo de las tradicionales vías resarcitorias... la prevención del daño es siempre preferible a su reparación” (PIZARRO; VALLESPINOS, 1999, p. 462).
- <sup>9</sup> Estas conclusiones son compartidas por MOSCHETTI quien defiende que el tributo extra-fiscal debe ser coherente y no debe ser utilizado como sanción (MOSCHETTI, 2001, p. 279).
- <sup>10</sup> También agrega que “[...] la responsabilidad por el daño [...] no puede ser identificada con los elementos del tributo, ni siquiera desde la perspectiva no recaudatoria... puesto que ello haría intrascendente la utilización de un instrumento fiscal frente a un mecanismo administrativo, como es el caso de las multas por actividades contaminantes [...]” (ROZO GUTIÉRREZ, 2003, p. 184).
- <sup>11</sup> “Cualquier actividad que provoca un daño ambiental crea una deseconomía externa, ya que impone a los terceros ajenos a la actividad lesiva algunos costos sociales de los que viene exonerado el sujeto agente del daño y que, en consecuencia, no los deberá contabilizar como propios al desarrollo de su actividad empresarial” (HUTCHINSON, 2000, p. 297-298).
- <sup>12</sup> En idéntico sentido Herrera Molina (2000, p. 53) afirma que “los tributos pueden actuar en la zona en que la contaminación resulta tolerada pero indeseable”.
- <sup>13</sup> La justificación está dada por el hecho que contaminar en tales circunstancias no es un tipo de conducta que el ordenamiento jurídico intenta impedir, como ocurriría con una medida restrictiva, sino que simplemente se está intentando disuadir (CARRIÓ, 1990, p. 265).
- <sup>14</sup> Respecto a este cuidado que debe tener el legislador a la hora de elegir las medidas ambientales a aplicar es interesante lo que afirma ROSEMBUJ (2007, p. 28): “La clave es la de proporcionar los recursos para el mantenimiento del valor sostenible del bien ambiental sin que sirva de justificación como si su satisfacción fuera el precio por el derecho a contaminar”.
- <sup>15</sup> Primera acepción del Diccionario de la Real Academia Española (22. ed., 2001).
- <sup>16</sup> La legislación argentina considera al daño ambiental como “toda alteración relevante que modifique negativamente el ambiente, sus recursos, el equilibrio de los ecosistemas, o los bienes o valores colectivos” (art. 27, Ley nº 25.675). La normativa española lo define como “cualquier daño que produzca efectos adversos significativos en la posibilidad de alcanzar o de mantener el estado favorable de conservación de esos hábitat o especies. El carácter significativo de esos efectos se evaluará en relación con el estado básico, teniendo en cuenta los criterios expuestos en el anexo I” (art. 1. a de la Ley 26 de 2007 sobre Responsabilidad medioambiental). En cuanto a los criterios que demarcan la significación de daño el Anexo I menciona “la posibilidad de alcanzar o de mantener el estado favorable de conservación de las especies o los hábitat se evaluará en relación con el estado de conservación que tuvieran al producirse el daño, con las prestaciones ofrecidas por las posibilidades recreativas que generan y con su capacidad de regeneración natural. Los cambios adversos significativos en el estado básico deberán determinarse mediante datos mensurables como: a) el número de individuos, su densidad o la extensión de su zona de presencia; b) la rareza de la especie o del hábitat dañado (evaluada en el plano local, regional y superior, incluido el plano comunitario), así como su grado de amenaza; c) el papel de los individuos concretos o de la zona dañada en relación con la especie o la conservación de su hábitat; d) la capacidad de propagación y la viabilidad de la especie (según la dinámica específica de la especie o población de que se trate) o la capacidad de regeneración natural del hábitat (según la dinámica específica de sus especies características o de sus poblaciones) dañados; e) la capacidad de la especie o del hábitat, después de haber sufrido los daños, de recuperar en breve plazo, sin más intervención que el incremento de

las medidas de protección, un estado que, tan sólo en virtud de la dinámica de la especie o del hábitat, dé lugar a un estado equivalente o superior al básico. Los daños con efectos demostrados en la salud humana deberán clasificarse como daños significativos. 2. No tendrán el carácter de daños significativos los siguientes: a) las variaciones negativas inferiores a las fluctuaciones naturales consideradas normales para la especie o el hábitat de que se trate; b) las variaciones negativas que obedecen a causas naturales o se derivan de intervenciones relacionadas con la gestión corriente de los espacios naturales protegidos o los lugares de la Red Natura 2000, según se definan en sus respectivos planes de gestión o instrumentos técnicos equivalentes y c) los daños a especies o hábitat con demostrada capacidad de recuperar, en breve plazo y sin intervención, el estado básico o bien un estado que, tan sólo en virtud de la dinámica de la especie o del hábitat, dé lugar a un estado equivalente o superior al básico” (Anexo I, Ley nº 26/2007).

<sup>17</sup> La definición legal de este principio debe su origen al llamado “Informe Brundtland” (Comission Brundtland, *The World Commission on Environment and Development, Our Common Future*, New York, 1987).

<sup>18</sup> “Los responsables de la protección ambiental deberán velar por el uso y goce apropiado del ambiente por parte de las generaciones presentes y futuras” (art. 4, Ley nº 25.675).

<sup>19</sup> Artículo 3.1 de la CMNUCC. El Principio 3 de la Declaración de Río sobre Medio Ambiente y Desarrollo (1992) dispone que “El derecho al desarrollo debe ejercerse en forma tal que responda equitativamente a las necesidades de desarrollo y ambientales de las generaciones presentes y futuras”.

<sup>20</sup> Artículo 3.4 de la CMNUCC.

<sup>21</sup> Artículo 20, inc. “y”, reformado por la Ley nº 25.063 de 1998.

<sup>22</sup> Artículo 20, incs. “d” y “e”, Ley nº 20.628.

<sup>23</sup> Artículos 8 y ss. de la Ley nº 24.196 de 1993.