

## La principal teoría del tributo ambiental y los principios a los que está sujeto

Anayibe Ome Barahona

*Especialista en Gerencia Tributaria y Contadora Pública de la Universidad de la Amazonia*

Recibido 02 de septiembre de 2011; Aceptado 08 de noviembre 2011

### Resumen

El artículo aborda la teoría del doble dividendo, una de las principales características que lleva inmerso el tributo ambiental, aunque favorable para incrementar el recaudo de ingresos y optimizar los sistemas fiscales, pone en riesgo la finalidad primordial del instrumento económico, relacionada con la preservación y restauración del medio natural.

El tributo ambiental, pese a sentar sus cimientos en las ciencias económicas, por tratarse la figura tributaria de un instituto jurídico, no está exento del cumplimiento de los principios rectores del sistema tributario, propugnados por la Carta Magna; sujeción a la que se ha sumado el principio contaminador pagador, proferido por la Organización para la Cooperación del Desarrollo Económico-OCDE, criterio al que le debe su inspiración, por el mensaje que transmite.

**Palabras claves:** Extrafiscalidad, doble dividendo, principios rectores, quien contamina paga.

### Abstract

This article approaches the theory of the double dividend, one of the principal characteristics that takes immersed the environmental tax, though favorable to increase the collection of income and to optimize the fiscal systems, it puts in risk the basic purpose of the economic instrument, related to the preservation and restoration of the natural environment.

The environmental tax, in spite of sitting its foundations in the economic sciences, for treating itself the tributary figure of a juridical institute, is not exempt from the fulfillment of the normative principles of the tributary system, supported by the Magna Carta; subordination to which there has been added the contaminating payer principle pronounced by the Organisation for Economic Co-operation and Development -OECD, criterion to the one that owes its inspiration, for the message that transmits.

**Key words:** Extra tax system, double dividend, governing principles, polluter pays principle.

### Introducción

Varias ciencias del saber atañen a las ciencias económicas la responsabilidad de la contaminación ambiental, que en su afán de generar riqueza y proporcionar desarrollo social, expuso los recursos naturales a degradación y sobre-explotación. Quizás por eso mismo, en su ámbito se han formulado sendos instrumentos de protección ambiental y cursado importantes estudios sobre el instituto jurídico del tributo, que concluyeron demostrando su idoneidad en la corrección de las difusiones surgidas en la economía, materializadas en afectación del medio natural.

La figura tributaria, ante la capacidad demostrada de intervenir en la salvaguarda del medio ambiente, tiene aval constitucional para ser utilizada como instrumento económico de prevención, restauración y promoción de la política pública ambiental — que se resume en innovación y competitividad, mejora del empleo y

del sistema fiscal —, a partir de sus particularidades inherentes, siempre que no pase por alto los principios rectores del sistema tributario y se someta al cumplimiento del criterio “quien contamina, paga”, catalogado como su principio inspirador.

Desde ese contexto, y partiendo del análisis teórico de la literatura doctrinal existente en la materia, a fin de despejar la incógnita de qué razones dieron lugar a la institución del tributo ambiental, el presente artículo tiene por objetivo desarrollar el origen de la teoría del doble dividendo, que suscitó con la instauración de la figura tributaria ambiental; demostrar que la aparición del tributo ambiental es una consecuencia de la extrafiscalidad del instituto jurídico del tributo aplicado en la preservación del medio ambiente; dar a conocer que la habilitación del tributo como instrumento protector de los recursos naturales no lo exime del cumplimiento de los principios rectores de justicia tributaria que proclama la Constitución en los Estados de

Derecho para regir los sistemas fiscales; y finalmente, presentar el principio universal de "quien contamina, paga", considerado el criterio que ha inspirado la institución del tributo ambiental, temática de la que se extrae algunas consideraciones.

### *El doble dividendo en la tributación ambiental*

#### *Una consecuencia de su función extrafiscal*

Con el transcurrir del tiempo, el tributo- un concepto constitucional que agrupa la clasificación impositiva tripartita del ordenamiento fiscal- dejó de ser un simple medio para el Estado obtener recursos financieros a fin de sostener los gastos públicos encomendados por la Constitución, ahora ostenta, de manera complementaria, el carácter de instrumento de política económica y ambiental, para coadyuvar con la materialización de los principios y fines constitucionales, gracias a su función extrafiscal. Comprende uno de los avatares de la Ley 58/2003, General Tributaria-LGT (Art. 2) de España, que sirvió a los poderes públicos españoles para hacer efectiva la defensa y restauración del medio ambiente, como se los ordena su Constitución a través del Art. 45.2.

La función extrafiscal del tributo con finalidad ambiental, prácticamente la puso de manifiesto Pigou, a comienzos del Siglo XX (1920), con sus estudios sobre la efectividad de los impuestos en la corrección de las externalidades negativas-un agravante del deterioro ambiental- que origina la fabricación de bienes. Esta teoría- pigouviana- llevó a emplear el tributo como instrumento de conservación del medio natural, es decir, sirvió para instaurar el impuesto ambiental. A partir de la implementación de esta figura, en la década de los 60 y 70s, se empezó a indagar sobre sus cualidades adicionales, con miras a lograr la optimización de los sistemas fiscales. Investigación que se prolongó hasta 1980, cuando Terkla dio a conocer un documento donde se evidencia "la capacidad de los impuestos ambientales para mejorar la eficiencia del sistema fiscal cuando su recaudación es utilizada para financiar reducciones en otros tributos distorsionantes" (Rodríguez, 2001), constituyendo la primera hipótesis sobre la teoría del doble dividendo. Sin embargo, en palabras del precitado autor, la aparición de dicha presunción no puede situarse antes- como hubiese sido lo más normal-, sino desde los aportes del economista británico

David Pearce (1991), quien por primera vez anunció públicamente la teoría del doble dividendo.

El tributo ambiental o ecológico debe actuar en función de la protección del medio ambiente, corrigiendo las conductas irrespetuosas que desencadenan en contaminación; no es, precisamente, una estrategia fiscal para obtener más ingresos públicos. Por eso, el doble dividendo se posiciona en segundo plano en la tributación ambiental, aunque apunta a múltiples beneficios socio- económicos que pueden lograrse con la fijación de cargas tributarias ambientales.

#### *Breve análisis de la teoría del doble dividendo en la generación de más recaudos*

Como vimos, desde la literatura económica se afirma que los impuestos ecológicos plantean dos beneficios o dividendos. El primero de ellos, configurado en la mejora del medio ambiente luego de gravar la externalidad negativa- contaminación -Un beneficio corrector que se produce con la disminución del perjuicio para con el medio ambiente; que según la terminología económica se obtiene al presentarse una "reducción de la pérdida de la eficiencia [o de bienestar social] producida por la deseconomía externa" (Mena 2006).

Entre tanto, el segundo o doble dividendo, se consolida en los ingresos provenientes de los tributos ambientales, para emplearlos en la optimización del sistema fiscal, generalmente en la reducción de los tributos tradicionales, normalmente causantes de distorsiones en la economía nacional. No obstante, los tributos medioambientales pueden ocasionar distorsiones, por lo que es factible que éstas aumenten en el sistema, al darse el efecto de la interacción entre impuestos, que no es más que la superposición de distorsiones entre las generadas por los tributos ambientales y las de los tributos ya existentes (Buñuel, 2006).

Buena parte de la doctrina refuta sobre la efectividad del doble dividendo de los impuestos ambientales. Rodríguez (2001), por ejemplo, considera que la carga tributaria ambiental es un instrumento deficiente en la generación de ingresos fiscales, por cuanto "al reducirse la contaminación, como consecuencia del impuesto, también se reduce su base imponible y con ello la recaudación", por consiguiente, "un impuesto ambiental eficaz debería recaudar pocos ingresos

para las administraciones públicas”, pues, conforme se reducen las emisiones y daños ambientales, menor es la base gravable, en consecuencia la recaudación es mínima. Razonamiento coincidente con el de Pichot y Rapado (1994), quienes aluden que si “la fijación de un tipo más elevado del impuesto sobre la contaminación acrecienta los fondos aportados por éste, el coste marginal de reducción de la misma como consecuencia de dicho impuesto, es menor que el caso de la regulación, pero cuando el tipo impositivo sobrepasa el umbral de la maximización de los ingresos, el coste marginal de reducción de la contaminación es entonces más elevado”. De todas formas, la eficacia del doble dividendo no está limitada a la base imponible o al tipo impositivo (tarifa), su efectividad también depende de si la carga tributaria establecida es un impuesto, una tasa o una contribución especial (Ome, 2011), y de cuál es la materia imponible que soporta el gravamen; ésta juega, igualmente, un papel importante en su valoración.

La efectividad del doble dividendo puede probarse con la implementación de una reforma fiscal verde, pues con ésta es factible lograr diversos objetivos de tipo fiscal y económico, además de los netamente ambientales. Por ejemplo, es posible reducir otros impuestos distorsionantes de la oferta de empleo (aquellos que gravan las rentas de trabajo), los factores de producción, la inversión y el ahorro. En palabras de Ainzúa (2009), “los impuestos generales tienen, desde el punto de vista teórico, impactos negativos en el funcionamiento de los sistemas económicos, porque distorsionan las decisiones de los agentes [económicos]”. Mientras que “los impuestos ambientales actúan en dos vías: Al corregir un comportamiento, también permiten subsanar las externalidades. Entonces, al aplicar un impuesto, definido a priori como distorsionador, puede corregir una distorsión en sentido inverso, su efecto sobre la economía es neutro, obviamente cuando son bien diseñados”. Y es que, para contrarrestar la problemática ambiental se persigue gravar con menos intensidad las actividades de trabajo y la renta, a cambio de la fijación de mayores cargas impositivas sobre las acciones causantes del daño ambiental. No obstante, la diversidad de tributos ambientales incide negativamente sobre la competitividad de las empresas internacionales e intrarregionales, su

efecto lleva a la deslocalización de algunas actividades productivas afectando el empleo y la riqueza (Ordoñez de Haro, C. y Rivas Sánchez, C. 2009), porque se presenta disminución en la producción de bienes y servicios y en la generación de renta, respectivamente.

Las propuestas de reforma fiscal verde son atractivas – por el doble dividendo que llevan inmerso – para ayudar a la recuperación del sistema de seguridad social en salud, un sector, prácticamente, insostenible en muchas latitudes, desde el punto de vista económico, al tener que hacer frente a la problemática sanitaria derivada de la contaminación ambiental. Si es factible transferir más recursos del presupuesto estatal a este sector –provenientes de la fiscalidad ambiental, fácilmente pueden reducirse las cotizaciones patronales de seguridad social, favoreciendo la creación de nuevas empresas y con ello, más puestos de trabajo; gracias a la reducción de los impuestos distorsionantes, que se tornan en demasía de gravámenes en la economía (Labandeira Villot, X. y López Nicolás, A; 2002)

Estudios han concluido que la propuesta empírica de reforma fiscal verde “requiere la utilización de impuestos ambientales sub-óptimos [nuevos o incrementando las tarifas de los existentes] que tengan en cuenta los efectos sobre la eficiencia no ambiental” (Gago., Labandeira, 1999), debido a su exigencia de recaudos suficientes. Así las cosas, la reforma fiscal verde difícilmente se conseguiría con niveles óptimos en la tributación ambiental, por la complejidad con los “problemas no uniformes” de afectación del medio natural, siempre que en la determinación del daño ambiental, se requiere la localización del contaminador y esto se dificulta en situaciones como la lluvia ácida y en fuentes contaminadoras difusas y móviles como los residuos sólidos, que tendría que contrarrestarse con fijación de tipos impositivos variables dado que un nivel óptimo busca igualar los daños marginales sociales de la contaminación (DMS) con los costes marginales de descontaminar (CDM) (Zárate, Vallés y Trueba; 2007).

Con la reforma fiscal verde se corre el riesgo de ubicar en segundo plano el primer dividendo de la imposición ambiental, es decir, el resguardo de los recursos naturales, tras la priorización o consecución del segundo dividendo: obtención de ingresos tributarios ambientales para atender

objetivos de carácter económico y social; dejando la figura del tributo ambiental con una finalidad fiscal, a expensas de aumentar la recaudación.

Bajo el anterior panorama, la teoría del doble dividendo contrasta altamente con la principal finalidad extrafiscal de los impuestos en materia ambiental: la salvaguarda del componente natural, que lleva a una menor recaudación de ingresos tributarios por la reducción de los perjuicios ambientales.

### *El encaje del tributo ambiental con los principios materiales de justicia tributaria y su sujeción al principio "quien contamina, paga"*

Los principios rectores del sistema tributario en la tributación ambiental

Ahora nos detendremos a analizar, brevemente, los principios informadores de los tributos y su relación con la tributación ambiental.

Al respecto, y de entrada es importante anotar que, la doctrina en general es coincidente en afirmar que los tributos ambientales han de sujetarse a los principios materiales de justicia tributaria, pues su condición de extrafiscalidad no los exime de su cumplimiento, y con mayor veras cuando su implementación es condescendencia de la misma Constitución, que ordena expresamente al Estado "defender y restaurar el medio ambiente" (Art. 45, Constitución de España, en lo sucesivo CE); en consecuencia, no caben las arbitrariedades en su establecimiento, puesto que los principios tributarios son de rango constitucional y, desde todo punto de vista, las cartas constitucionales imparten justicia. Claro está, sin apartarse de sus propios principios, a saber: a) eficiencia económica, b) equidad, c) coste administrativo, d) estabilidad, e) flexibilidad, f) coordinación internacional, g) coherencia con el sistema fiscal vigente, h) transparencia, i) aceptabilidad social (López-Guzmán J. y Solana, ; 2002).

Los principios instauradores de justicia tributaria constituyen la columna vertebral del ordenamiento jurídico-tributario, por cuanto, son los que orientan y limitan las actuaciones de los poderes públicos, toda vez que es la organización administrativa la llamada a hacer cumplir las normas tributarias. Además, los principios tributarios reconocen los derechos y libertades individuales que conjuntamente (principios, derechos y libertades) "coadyuvan a ponderar el

ejercicio del poder constituido" (Serrano Antón, F; 2002). Por consiguiente, "si se toma el impuesto como mecanismo principal para la protección del medio ambiente su interrelación con todo el sistema tributario debe ser también total" (Gallego, 2003).

No todas las cartas constitucionales contemplan los mismos principios informadores de los tributos (igualdad, generalidad, capacidad económica, reserva de Ley, no confiscatoriedad), la Carta Política de Perú, por ejemplo, incorporó, genéricamente, como principio tributario de naturaleza jurídico-sustantivo, el "respeto de los derechos fundamentales de la persona" (Art. 74), de todos modos con criterio que guardan relación mutua y persiguen orientar la potestad tributaria del Estado.

De la gama de principios materiales de justicia tributaria, como criterios a tener en cuenta para el reparto de la carga impositiva, el que ha acaparado la atención y se ha hecho merecedor de estudios y análisis concienzudos por parte de la doctrina científica y jurisprudencial, es sin duda, el principio de capacidad económica o contributiva como también se le conoce; principalmente porque permite "medir el tratamiento en igualdad de los ciudadanos en las normas tributarias", y la "(...) igualdad se mide en función de la riqueza o capacidad económica" (Menéndez, 2008), de ahí se desprende la relación mutua entre estos dos principios tributarios.

Al principio de igualdad, a su vez, se le asigna un significado complementario: el de generalidad, cuando éste, no contemplado taxativamente en la mayoría de textos constitucionales, "propugna [implícitamente] que los tributos recaigan sin excepción sobre todos los ciudadanos" (Menéndez, 2005), cuando la Carta Magna ordena a todos a contribuir con el sostenimiento de las cargas públicas de acuerdo con su capacidad económica; como lo establece la Constitución de España en su Art. 31.1, y la Constitución de Colombia cuando preceptúa que "Toda persona está obligada a cumplir la Constitución y las leyes" (Art. 95), y una de esas obligaciones constitucionales es: "Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de concepto de justicia y equidad" (Art. 95.9, Ídem).

Pero en materia ambiental, el principio de igualdad o equidad puede afectar de manera distinta a los sujetos contaminantes, es decir, un

tributo medioambiental puede gravar con más intensidad a quienes hagan mayor uso (afecten) del medio ambiente.

El principio de igualdad en concreto “pretende que todos sean gravados con la misma intensidad, esto es, por igual” (Menéndez, 2008), sobre la base de la capacidad económica individual o particular de cada sujeto pasivo. Pero esa igualdad no puede ser entendida como uniformidad absoluta, como el deber de contribuir en igual medida o proporción; en el caso español, constituiría una asimetría al principio de autonomía que proporciona la Constitución (Art. 156.1) a las Comunidades Autónomas – una división geográfica del territorio español –, Entes dotados de autonomía legislativa y de competencias ejecutivas, que al igual que los municipios y las provincias, cuentan con facultades especiales para gestionar sus propios intereses (Art.137 CE).

Para García Dorado (2002), el principio de igualdad en sí significa que, todos “los miembros de la comunidad jurídica tienen los mismos derechos y las mismas obligaciones”. No obstante - alude el autor- pueden existir razones “que justifiquen o hagan necesario una actuación desigualitaria para llegar a esa situación básica de igualdad”. En consecuencia, la igualdad que busca el sistema jurídico no es otra cosa que “uniformidad de tratamiento a paridad de condiciones”.

La desigualdad que se extrae del principio de igualdad, amerita cuidado y trato apropiado, porque puede salir afectado el deber de contribuir y con ello el principio de reserva de Ley (García Dorado, F;2002), que asegura “el control democrático del establecimiento y regulación de los tributos” (Menéndez Moreno, A.:2008). Establecimiento y regulación que debe hacerse, como es sabido, con “la norma de mayor rango jerárquico emanada del órgano de máxima representación ciudadana” (Ibídem), esto es, por una ley.

Entre tanto, el principio de progresividad, determina la gradualidad en que son gravadas las rentas, de esta forma quien tiene mayor capacidad económica, su contribución será superior del que tiene menores rentas y patrimonio, dicho de otra manera, este principio coadyuva al sistema tributario a distribuir las cargas impositivas entre sus contribuyentes.

Finalmente, el principio de no confiscatoriedad

que prohíbe el alcance confiscatorio de los tributos, le proporciona seguridad y garantía a todo contribuyente sobre el libre establecimiento de empresa y la propiedad privada; le sirve al sujeto pasivo de “protección frente a la intervención estatal en la obtención de recursos para sus necesidades y el disfrute de sus bienes” (García, 2002), puesto que pone límites a la progresividad de los sistemas tributarios y reafirma la aplicación de una legislación impositiva justa, por eso este principio tiene amparo constitucional, porque la Carta Magna no tiene un objetivo diferente al de atender los fines del Estado democrático y social de derecho (Naveira de Casanova,1997). No obstante, el principio de capacidad económica actúa también como límite del poder legislativo en materia tributaria. Así lo manifestó el Tribunal Constitucional de España en la Sentencia 221/1992 (Fundamento Jurídico-en adelante F.J.-5º), toda vez que se respeta un límite máximo y un mínimo de capacidad contributiva.

Viene el interrogante de ¿cómo discurre el abanico de principios informadores de los tributos con fines fiscales, en los extrafiscales que persiguen proteger el medio ambiente?. Como puede observarse, cada uno de ellos está medido por el principio de capacidad económica o contributiva y, éste a su vez, se equipara con la capacidad de contaminar del sujeto, siempre que, como se ha demostrado, es la actividad económica la mayor generadora de contaminación, de ello se desprende que la carga tributaria ambiental recaiga sobre aquellas actividades contaminantes que no representen un ilícito, porque si lo representan, el tratamiento jurídico aplicable sería el de una sanción penal (Art. 45.3, CE).

Si la materia imponible de un tributo la puede constituir cualquier elemento de la actividad económica que el legislador crea conveniente gravar como lo puntualizó el Tribunal Constitucional, español, en Sentencia STC 37/1987, y si al mismo tiempo es la actividad económica la causante de la contaminación, significa que el tributo ambiental necesariamente debe estar ligado con el principio de capacidad económica, máxime cuando la materia imponible del tributo ambiental la constituye el medio ambiente.

En suma, el sujeto con capacidad económica es susceptible de generar contaminación, pero, ¿qué sucede con aquellos sujetos que afectan el medio ambiente en aras de tener una capacidad

económica, como pasa en los países donde predominan las economías sumergidas?. Si tal fuera la situación de un país desarrollado, cabe una acción sancionadora y no un tributo, dado que éste adolece de un carácter represivo; y como ya dijimos, el establecimiento de la carga tributaria está condicionado a la capacidad contributiva del sujeto pasivo, por lo que, en el caso de pretenderse proteger y restaurar el medio ambiente, legalmente no podrían fijarse cargas impositivas pensando sólo en reprimir comportamientos que van en contra vía de la preservación de los recursos naturales. En el ordenamiento jurídico español, es inconstitucional que el legislador erija tributos donde la capacidad económica gravada sea inexistente o ficticia, porque constituye una vulneración al principio en colación (STC 221/1992, F.J. No. 4º).

No obstante, el sujeto contaminador poseedor de capacidad económica también puede ser objeto de una sanción administrativa o penal, si la contaminación que emite no está dentro de los límites reglamentarios, aunque, vale aclarar que en el contexto internacional no están definidos los parámetros que represente contaminar dentro de un rango normal. Lo planteado es una situación cuestionable, pues, por muy baja que sea la contaminación emitida, tras la constante acumulación de residuos y gases- por tiempo prolongado-, llega el momento en que la naturaleza, en corto tiempo, no puede llevar a cabo, por sí misma, el proceso de regeneración o autorrecuperación, haciéndose necesaria la intervención humana para que se produzca su reparación.

Lo anterior, a nivel de criterios que proclama el Derecho tributario internacional, sin embargo, en el ordenamiento español, la tributación ambiental se hace más compleja porque tiene que obedecer, en igual medida, a los principios rectores de política social y económica en relación con el medio ambiente (Art. 45 CE), los principios de financiación autonómica (Arts. 156 y 157 de la CE y los que contempla la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, para el caso de España), los principios en los que se basa la Unión Europea-EU (los recogidos por el Art. 130 del Tratado de la Unión), los que proceden de la Organización para la Cooperación del Desarrollo Económico-OCDE, y los que derivan de las conferencias internacionales sobre medio

ambiente que hoy en día hacen parte de los principios generales del Derecho ambiental. A todo ese abanico de principios la tributación medioambiental también debe sujeción.

2.2 El principio "quien contamina, paga" como criterio inspirador del tributo ambiental

Para iniciar, empecemos por recordar que el objetivo ulterior de los tributos medioambientales es corregir o desincentivar las conductas y acciones negativas de productores y consumidores, que afectan considerablemente el medio ambiente. Gracias a que tienen la capacidad de incorporar en los precios los costes de la contaminación, internalizar las externalidades negativas de la producción, como aquellos costes que derivan de un plan de gestión medioambiental y los de gestión de residuos, emisiones y vertidos, que a nivel contable hacen parte de los costes medioambientales recurrentes. El efecto se percibe en la elevación de los precios de los productos en el mercado, desincentivándose, así, su adquisición o inhibiendo su consumo y, por ende, su producción, de tal modo que al sujeto contaminador le resulte más módico no continuar con sus actividades económicas y bienes que produce; otorgándole efectividad y eficacia al tributo ambiental, puesto que es el "que permite valorar el coste social de cualquier actividad contaminante" (Serrano Antón, F; 2002). Desde ese contexto Rubio Guerrero (2008) afirma que "si el objetivo de un impuesto es reducir el consumo de determinado producto contaminante, los cambios de comportamiento serán mayores cuanto mayor sea la traslación a precios del impuesto y cuanto más elevada sea la elasticidad precio de la demanda".

Entre tanto, el principio contaminador, pagador, que naciese de la necesidad de responsabilizar a los sujetos que contaminan, de los costes ambientales que generan sus acciones; no permite que "el coste de la degradación ambiental [sea] asumido por aquel que la causa y no por la colectividad vía presupuestos generales del Estado" (Bokobo Moiche, S; 2000). Es decir, induce a que el generador de la contaminación resarza los daños ocasionados a los bienes demaniales — una responsabilidad que reconoce el Acta Única Europea (1986), al incorporar el principio "de corrección, preferentemente en la fuente misma, de los ataques al medio ambiente", en su Título VII, Art. 130 R.2, y al mismo tiempo, suspenda o

mitiga las acciones o actividades que dan lugar a ella, corrigiéndose, de esa manera, la conducta perjudicial. Sin embargo, las críticas de la doctrina no se han hecho esperar, expertos le atribuyen al principio una función motivadora y no sancionadora. Al permitir contaminar a cambio de un precio, toda vez que existen niveles máximos de contaminación permitidos y mínimos de calidad ambiental (Figueroa Neri, A.: 2005). Niveles que ha impedido a la norma jurídica precisar sobre lo que debe entenderse por el estado adecuado o sano del medio ambiente, de forma que se puedan materializar los preceptos constitucionales fácilmente la CE, por ejemplo, pregona "el derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado" (Art. 45), y la Constitución colombiana, el "derecho a gozar de un ambiente sano" (Art. 79)

El principio contaminador, pagador, ha servido, desde su promulgación, de fundamento dogmático para que el Órgano legislador establezca medidas directas coactivas en los diferentes ordenamientos jurídicos, y los poderes públicos utilicen mecanismos e instrumentos económicos, incluso de naturaleza tributaria, para proteger el medio ambiente, por lo que se concluye que el principio legitima y avala la implementación del tributo como instrumento de protección medioambiental.

Se ha llegado a afirmar que dentro de la política de medio ambiente, como tributo ambiental puede ser catalogado todo instrumento legítimo (beneficios fiscales como elemento adicional de la estructura de los impuestos tradicionales, inclusive los propuestos por la OCDE: permisos negociables y sistemas de consignación), que redunden en beneficio (conservación y restauración) del medio ambiente, prácticamente, como si se tratara de nuevas categorías tributarias (Carbajo, D. y Herrera Molina, P. M.;2003). Una afirmación objetable, si detallamos que una figura económica para merecer la catalogación de tributo, debe, ante todo, ajustarse al marco tributario que ordena la Constitución.

Pero, desde el ámbito del Derecho tributario, para que un tributo medioambiental sea considerado como tal, no basta que sea un instrumento económico idóneo en la protección de los recursos naturales y su recaudación se destine a alcanzar ese objetivo, es imprescindible, además, que cuente con la estructura que lo identifica como tributo y su fundamentación esté sedimentada en

los principios de justicia tributaria, en mayor relevancia el principio de capacidad económica y de reserva de Ley.

El principio de quien contamina, paga, en sí, busca que las actividades económicas se realicen de manera sustentable o sostenible con la naturaleza, que haya equilibrio entre el desarrollo económico y el entorno natural, pues apremia la necesidad de cesar el crecimiento desmedido de la economía, que conlleva al consumo excesivo de recursos naturales y la exploración inadecuada de los mismos. Y mitigar el impacto ambiental negativo que desatan los bienes materiales cuya biodegradación es tardía, y que difícilmente puede suspenderse su producción por la ocurrencia de las dos variables reguladoras del mercado: la oferta y la demanda, poniendo en juego la capacidad regenerativa de los ecosistemas.

Desafortunadamente, la tributación medio ambiental no surte efectos en corto ni mediano plazo, porque marcha al ritmo de los proyectos de inversión que generalmente son formulados para ejecutarlos en largo plazo.

En todo caso, el propósito final del principio pagador, contaminador que vertebra la tributación medioambiental, es evitar el deterioro ambiental y hacer que el sujeto que contamina asuma los costes de limpieza y reparación del medio, y con ello corrija su comportamiento dañino. Juntos aspiran que la defensa del medio ambiente transcurra en completa armonía con la solidaridad colectiva, como derecho y deber ciudadano de proteger el medio ambiente.

#### Consideraciones finales

Hace relativamente reciente, los países no industrializados del continente americano, dieron los primeros pasos en su incursión en la tributación ambiental, a raíz del incremento del gasto público ambiental en sus jurisdicciones. Los recursos tributarios, derivados de los gravámenes tradicionales, resultaron insuficientes para hacer frente a la problemática de deterioro que han alcanzado sus recursos naturales en las últimas décadas. Esperemos no hagan de la figura tributaria ambiental un instrumento más para aumentar el recaudo y ejercer presión fiscal, de modo que el primer dividendo- consistente en la protección del medio natural- se sitúe en segundo plano y sea el segundo dividendo la prioridad. No obstante, la fijación de tributos ambientales no es un proceso aleatorio, requiere de un estudio

minucioso y cuidadoso de las fuentes de contaminación y de la materia imponible que soporta la carga tributaria. Si se pretende fijar un tributo sobre una actividad económica contaminante, es imprescindible antes estudiar la actividad para evitar su desgaste, en ese sentido, debe analizarse primero qué es más conveniente, si un tributo o un instrumento de comando y control.

### Referencia bibliográfica

Ainzúa, S.: Los Impuestos Ambientales Como Instrumentos Contra El Cambio Climático: "experiencias Y Lecciones Para Su Aplicación", Publicaciones Fundación Terram, App No. 51, Cepal, 2009, Pág. 9.

Bokobo Moiche, S.: Gravámenes E Incentivos Fiscales Ambientales, 1ª. Edic., Civitas Ediciones, S. L., Madrid, 2000, Págs. 90-91.

Buñuel González, M.: Introducción: Marco De Referencia En Fiscalidad Medioambiental Y Municipios, Ponencia Presentada En El 8 Congreso Fiscal Como Herramienta De La Gestión Ambiental: El Caso De Los Residuos, La Energía Solar Y El Transporte, Madrid, 2006, Pág. 8.

Carbajo, D. Y Herrera Molina, P. M.: Marco Jurídico Constitucional Y Comunitario De La Fiscalidad Ambiental, Fundación Biodiversidad, Madrid, 2003, Pág. 9.

Figuroa Neri, A.: Tributos Ambientales En México. Una Revisión De Su Evolución Y Problemas, Boletín Mexicano De Derecho Comparado, Nueva Serie, Año Xxxviii, Número 114, Septiembre-diciembre De 2005, Pág. 995-996.

Gago Rodríguez, A., Labandeira Villot, X.: La Reforma Fiscal Verde: Teoría Y Práctica De Los Impuestos Ambientales, Ediciones Mundi Prensa, Madrid, 1999, Págs. 33-34.

Gallego Peragón, J. M.: Consecuencias De La Declaración De Inconstitucionalidad De Las Normas Tributarias, Revista De Estudios Jurídicos, Número 4- Año 2003, Universidad De Jaén, 1999, Pág. 68.

García Dorado, F.: Prohibición Constitucional De Confiscatoriedad Y Deber De Tributación, Dykinson, S. L., Madrid, 2002, Págs. 7, 131.

Labandeira Villot, X., López Nicolás, A.: La Imposición De Los Carburantes De Automoción En España: Algunas Observaciones Teóricas Y Empíricas, Revista De Economía Pública, 160-(1/2002), Pág. 182.

López-Guzmán Guzmán, T. J. Y Solana, J. L. (director): Fiscalidad Ambiental: Análisis Y Efectos Distributivos, Comares, S. L., Granada, 2002, Págs. 121-129.

Mena Romero, J. E.: Impuestos Ecológicos Y La Discusión Del Doble Dividendo, Trabajo De

Investigación Para Optar El Título De Ingeniero Comercial, Universidad De Chile, Santiago De Chile, 2006, Pág. 11.

Menéndez Moreno, A.: Los Tributos Como Instrumentos De Protección Medioambiental: Naturaleza Jurídica Y Clasificación, En "tratado De Tributación Medioambiental", Simancas, J. (director), Vol. I, 1ª. Ed., Aranzadi, S. A., Navarra, 2008, Págs. 388-390.

"el Marco Constitucional De La Financiación De Las Comunidades Autónomas", En La Obra Colectiva: La Reforma De Los Estatutos De Autonomía, Editores: Junta De Castilla Y León, Valladolid, 2005, Pág. 486.

Naveira De Casanova, G. J.: El Principio De No Confiscatoriedad: Estudio En España Y Argentina, 1ª. Edic. 1997, Madrid, 1997. Págs. 152-153.

Ome Barahona, A.: Confluencia De Las Categorías Tributarias En La Protección Del Medio Ambiente. Especial Referencia Al Caso Español. Revista Jurídicas, Universidad De Caldas, Vol. 8, No.1, Enero-junio, 2011, Págs. 121-148.

Ordoñez De Haro, C., Rivas Sánchez, C.: Tributación Medioambiental. La Experiencia Andaluza, Revista De Estudios Regionales, No. Extra 86 (viii), 2009 (ejemplar Dedicado A: Jornadas de Estudios Andaluces (15.2008.Sevilla), pág. 274.

Pichot F. Y Rapado, J. R.: La Fiscalidad Y El Medio Ambiente: Políticas Complementarias, París: Organización De Cooperación Y Desarrollo Económicos; Madrid: Mundi-prensa, 1994, Pág. 69.

Serrano Antón, F.: "justificación Técnico-jurídica De Los Impuestos Medio-ambientales", En La Obra Colectiva: Fiscalidad Ambiental (director: Alonso González, L. M.), Comares, S. L., Granada, 2002, Pág. 318.

Rodríguez Méndez, M. E.: El Doble Dividendo De La Imposición Ambiental. Una Puesta Al Día, Instituto De Estudios Fiscales, Madrid, 2001, Págs. 7 Y 9.

Rubio Guerrero, J. J.: "la Fiscalidad Medioambiental En Un Contexto De Reforma Tributaria Fundamental", En Tratado De Tributación Medioambiental, Vol. I Y II, 1ª. Edic., Aranzadi, S. A., Pamplona, 2008, Pág. 1171.

Zárate Marco, A., Vallés Giménez, J., Trueba Cortés, C. Descentralización Fiscal Y Tributación Ambiental. El Caso Del Agua En España, Págs. 12-14.