

# LA PROTECCIÓN AMBIENTAL A TRAVÉS DE LOS TRIBUTOS EN EL MARCO DE LA RELACIÓN ENTRE EL DEBER DE CONTRIBUIR Y EL DEBER DE PRESERVAR EL MEDIO AMBIENTE

Dr. Rodolfo Salassa Boix<sup>1</sup>

Departamento de Derecho Público, Universidad Nacional de Córdoba, Argentina  
Consejo Nacional de Investigaciones Científicas y Técnicas, Argentina

**Resumen:** La protección del medio ambiente a través de los tributos deriva en una compleja relación de deberes constitucionales, en especial el deber de contribuir para el sostenimiento de los servicios públicos y el deber y mandato de preservar el medio ambiente, vinculados al Derecho tributario y el Derecho ambiental respectivamente. A partir de ello, el objeto de este trabajo consiste en determinar la relación que existe entre estos deberes tributarios y ambientales a la hora de proteger el medio ambiente a través de gravámenes. Ello nos lleva a responder el siguiente interrogante: ¿es compatible el deber de contribuir al sostenimiento del Estado con los tributos ambientales que aquél puede regular como instrumento de política y gestión ambiental para la preservación ecológica? Si bien es cierto que este trabajo se focaliza fundamentalmente en el Derecho argentino, sus conclusiones pueden trasladarse válidamente a otros ordenamientos jurídicos en los que se reconoce constitucionalmente el deber de contribuir con los gastos del Estado y el deber de conservar el medio ambiente.

**Palabras clave:** deberes constitucionales, deber de contribuir, deber de preservar el medio ambiente, extrafiscalidad y tributos ambientales.

## 1. Introducción

La protección del medio ambiente a través de los tributos deriva en una compleja relación de deberes constitucionales, en especial el deber de contribuir para el sostenimiento de los servicios públicos y el deber y mandato de preservar el medio ambiente, vinculados al Derecho tributario y el Derecho ambiental respectivamente. En el caso de la República Argentina estos deberes fueron expresamente incorporados en la última reforma de la Constitución Nacional producida en el año 1994.

Por un lado, la mencionada reforma fue de gran trascendencia para el Derecho tributario argentino, ya que hasta ese año el deber de contribuir no estaba recogido expresamente en la CN sino que surgía de manera implícita a partir de una interpretación sistemática de alguno de sus artículos referidos a la materia tributaria. Entre estas normas destacamos al

---

<sup>1</sup> Abogado por la Universidad Nacional de Córdoba, Argentina (UNC). Magister en Derecho de la empresa y la contratación y Doctor en Derecho –mención europea- por la Universidad Rovira i Virgili de Tarragona, España (URV). Profesor de grado y posgrado en Derecho tributario en dichas universidades. Investigador del Consejo Nacional de Investigaciones Científicas y Técnicas de Argentina (Conicet). Pro-Secretario de Ciencia y Técnica y Director de la Editorial Ciencia, Derecho y Sociedad de la Facultad de Derecho (UNC). Director del proyecto de investigación titulado “La Fiscalidad Ambiental en el ordenamiento jurídico argentino a partir del marco de la Constitución Nacional” (2016-17), aprobado y financiado por la Secretaría de Ciencia y Tecnología de la Universidad Nacional de Córdoba, Argentina (Secyt-UNC). Correo electrónico: rodolfoboix@hotmail.com.

artículo 4, cuando habla “...de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General”; el artículo 17, al afirmar que “...sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el artículo 4”; el artículo 45 (actual art. 52), cuando reconoce que “a la Cámara de Diputados corresponde exclusivamente la iniciativa de las leyes sobre contribuciones y reclutamiento de tropas” y el artículo 67, incisos 1 y 2 (actual art. 75, inc. 1 y 2), en cuanto a la distribución de competencias fiscales entre los diferentes niveles de gobierno.

De esta forma, el deber de contribuir sólo se infería de aquellas normas constitucionales que consagraban expresamente la potestad tributaria del Estado y la manera de distribuirla entre los diferentes niveles de gobierno del sistema federal. Al consagrarse explícitamente esta potestad en favor del Estado subyacía implícitamente la otra cara de la misma moneda: el deber de los administrados de acatar dicha potestad y, por ende, de contribuir a las arcas del Estado para su existencia y sostenimiento.

Hubo que esperar hasta la reforma constitucional del año 1994 para que el deber de contribuir sea consagrado expresamente en nuestra Ley Suprema. Dicha consagración se plasmó a través del artículo 75, inciso 22 que otorga rango constitucional a los tratados internacionales de derechos humanos mencionados expresamente. Entre dichos tratados se encuentra la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre de 1948 (DADDH), cuyo artículo 36 establece que “toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la Ley para el sostenimiento de los servicios públicos”<sup>2</sup>.

Por otro lado, la reforma constitucional de 1994 también constituyó un hito histórico para el Derecho ambiental argentino, ya que fue justamente en dicho año cuando se reconoció en la CN al medio ambiente como bien jurídicamente protegido. Mediante la última reforma constitucional, dentro del Capítulo Segundo de la Primera Parte titulado “nuevos derechos y garantías”, se tuteló expresamente el derecho a un ambiente sano, y se establecieron normas ambientales tanto de fondo (arts. 41 y 124, último párr., CN) como de forma (art. 43 CN).

Respecto a las cuestiones de fondo, el nuevo texto constitucional dispone expresamente que “todos los habitantes gozan del derecho a un ambiente sano, equilibrado, apto para el desarrollo humano y para que las actividades productivas satisfagan las necesidades presentes sin comprometer las de las generaciones futuras; y tienen el deber de preservarlo” (art. 41, 1º párr., CN). De manera que este precepto acuña las dos caras de una misma moneda: por un lado, el derecho de todos los habitantes del país a un ambiente adecuado y, por el otro, el simultáneo deber de preservarlo por parte de aquéllos.

---

<sup>2</sup> En lo que se refiere a las constituciones de nuestros vecinos de América del Sur podemos hacer una distinción en dos grandes grupos. Por un lado, tenemos aquellos países que cuentan con un reconocimiento constitucional expreso del deber de contribuir (Argentina, art. 75, inc. 22; Bolivia, art. 8.4; Colombia, art. 95.9; Ecuador, art. 83.15; Guatemala, art. 135.4 y Venezuela, art. 133) y, por el otro, aquellos en los que si bien no existe un reconocimiento explícito dicho deber se puede inferir del articulado constitucional, como ocurría en el caso de Argentina antes de 1994 (Chile; Brasil; Ecuador; Paraguay; Perú; Uruguay).

Pero el deber que consagra este artículo no sólo se refiere a los habitantes del suelo argentino sino también a las autoridades de los diferentes niveles de gobierno del país. Por una parte, se las constriñe a desarrollar una política pública que provea “a la protección de este derecho, a la utilización racional de los recursos naturales, a la preservación del patrimonio natural y cultural y de la diversidad biológica y a la información y educación ambientales a través del ordenamiento jurídico” (art. 41, 2º párr., CN). Y por la otra, se distribuyen los títulos competenciales en materia ambiental entre los diferentes niveles de gobierno, correspondiéndole “a la Nación dictar las normas que contengan los presupuestos mínimos de protección, y a las provincias, las necesarias para complementarlas, sin que aquéllas alteren las jurisdicciones locales” (art. 41, 3º párr., CN).

Fue en el ámbito de tales presupuestos mínimos de protección ambiental que se dictó la Ley 25675 de 2002 donde se consagró al régimen económico de promoción del desarrollo sustentable como uno de los instrumentos de la política y la gestión ambiental del país<sup>3</sup>. Evidentemente, los tributos ambientales forman parte de dicha tipología de instrumentos.

En virtud de lo expuesto podemos afirmar que hoy en día la CN expresamente contempla, por un lado, el deber de contribuir con el sostenimiento del Estado y su correlativa potestad tributaria para establecer tributos, como un basamento clave del sistema tributario argentino, y por el otro un mandato, tanto para los habitantes como para las autoridades, de proteger el medio ambiente, como un precepto esencial para el nuevo paradigma ambiental de nuestro país. Asimismo, dentro del marco legal que regula los presupuestos ambientales mínimos se prevé la posibilidad de recurrir a las medidas tributarias como un instrumento de política y gestión ambiental.

A partir de ello, el objeto de este trabajo consiste en determinar la relación que existe entre estos nuevos deberes constitucionales tributarios y ambientales a la hora de proteger el medio ambiente a través de gravámenes. Ello nos lleva a responder el siguiente interrogante: ¿es compatible el deber de contribuir al sostenimiento del Estado con los tributos ambientales que aquél puede regular como instrumento de política y gestión ambiental para la preservación ecológica? Si bien la Tributación Ambiental incluye tanto a los tributos ambientales como los beneficios tributarios ambientales (Salassa Boix 2015), en esta ocasión nos enfocaremos únicamente en los primeros.

A los fines de responder el interrogante propuesto, la exposición se estructura en tres partes. En primer lugar, se desarrollará el contenido y los aspectos esenciales del deber de contribuir. Ello nos permitirá determinar el alcance de dicho deber y, en última instancia, su relación con los tributos ambientales. En segundo lugar, se verá el deber de preservar el medio ambiente y, en ese marco, se clasificarán los diferentes mecanismos estatales de protección ambiental que tiene el Estado para dar cumplimiento a dicho mandato constitucional. Ello posibilitará identificar a dónde se encuentran situados los tributos ambientales dentro del amplio espectro de alternativas jurídicas que el Estado tiene a disposición. En tercer lugar, se analizarán los tributos ambientales a los fines de determinar

---

<sup>3</sup> Los otros instrumentos son el ordenamiento ambiental del territorio, la evaluación de impacto ambiental, el sistema de control sobre el desarrollo de las actividades antrópicas, la educación ambiental y el sistema de diagnóstico e información ambiental (art. 8, Ley 25675).

sus particularidades y poder diferenciarlos de aquéllos que no los son. El capítulo culmina con la presentación de las conclusiones finales y la respuesta al interrogante planteado.

El trabajo se construye en base a una visión esencialmente dogmática del Derecho, con un especial enfoque en el Derecho tributario, ambiental y constitucional. De esta manera el objeto de conocimiento y la meta a alcanzar es comprender primero, en base al material recolectado, y explicar después el significado de las normas positivas vigentes sobre los tributos ambientales, ordenándolas según principios y teniendo a la vista su aplicación. Para ello es necesario llevar adelante un riguroso trabajo de interpretación organizado en dos etapas, la primera de carácter heurístico para recopilar y clasificar la documentación relevante sobre el tema y la segunda etapa de carácter hermenéutico para abordar la información recopilada a través de las herramientas que ofrece la teoría de la argumentación y de los métodos de interpretación literal, sistemático y teleológico.

Si bien es cierto que este trabajo se focaliza fundamentalmente en el Derecho argentino, especialmente en la Constitución Nacional, también es cierto que sus conclusiones pueden trasladarse válidamente a otros ordenamientos jurídicos en los que se reconoce constitucionalmente el deber de contribuir con los gastos del Estado y el deber de conservar el medio ambiente. Tal sería el caso, por ejemplo, de la Constitución Española, ya que se reconoce ambos deberes en sus artículos 31.1 y 45.

## **2. Deber de contribuir. Aspectos esenciales**

Cuando hablamos del deber de contribuir automáticamente se lo suele relacionar con el Derecho tributario pero, atento que sobre él circundan diversas normas constitucionales, es evidente que también presenta una estrecha vinculación con el Derecho constitucional. A raíz de ello, podemos afirmar que el deber de contribuir a las arcas del Estado se erige como uno de los deberes constitucionales básicos de una sociedad, ya que, como veremos con el devenir de las próximas páginas, hace a su propia constitución y conformación.

A pesar de ello, nos llama la atención que la doctrina, especialmente en Argentina, no haya prestado demasiada atención al estudio de los deberes constitucionales en general ni del deber de contribuir en particular, cuando sustenta no sólo a todo el sistema tributario sino también la propia existencia del Estado como tal. La escasez de trabajos académicos en este sentido puede obedecer a muchas razones, aunque generalmente se explica por el mayor interés que ha suscitado el estudio de los derechos constitucionales, debido a su constante necesidad de ser afirmados, en desmedro de los deberes constitucionales, que parecen tratarse de la contracara de la misma moneda, lo cual tornaría innecesaria su afirmación específica. En este sentido, Pauner Chulvi (2000, 11) sugiere que la explicación puede estar en el hecho que la mayoría de las constituciones en general no suele poner demasiado énfasis en los deberes constitucionales, dedicándose más a reconocer derechos que a imponer deberes, los cuales se entienden presupuestos.

Adherimos plenamente a esta última observación, la cual se hace aún más evidente en nuestra *Carta Magna* donde el protagonismo exclusivo se lo llevan las “declaraciones, derechos y garantías”, como se titulan los primeros capítulos de la primera parte de la Constitución, y no los deberes. Pero el hecho que el deber de contribuir no haya sido

prácticamente tratado por la doctrina nacional no implica que no deba ser estudiado, sino todo lo contrario, y ésta es parte de la motivación de nuestro trabajo. Mucho más si tenemos en cuenta que "el deber de tributación para el sostenimiento de los gastos públicos es una obligación generalizada en todos los Estados modernos" (García Dorado 2002, 6).

### **a) Aspecto existencial**

La fundamentación y razón de ser del deber de contribuir implica necesariamente adoptar una determinada concepción sobre el Estado, lo cual ha derivado en la confección de diferentes teorías que podemos concentrar en dos grandes grupos. Por un lado, tenemos las teorías que fundamentan este deber en el poder sancionador estatal y, por el otro, aquéllas que se remontan a la idea misma del Pacto Social entre las personas y el Estado a partir del cual surgen límites a sus derechos y libertades a la vez que cargas derivadas de la vida en común. Nuestra idea no es profundizar en estas cuestiones más bien propias de la Teoría Política sino simplemente resumir los principales fundamentos de estas dos teorías y adoptar una de ellas para continuar con nuestro análisis.

La primera postura defiende que las normas que configuran dicho deber pueden interpretarse como un conjunto de directivas a los poderes públicos para que éstos impongan las sanciones que hagan eficaz esa exigencia meta-jurídica de conductas privadas (Varela Díaz 1982, 87). De esta manera, la vinculación o exigencia jurídica de una conducta siempre implica en primer término la mediación de un poder sancionador.

La segunda postura tiene su piedra angular en los contractualistas clásicos (Puffendorf, Hobbes, Locke, Rousseau, Kant) y afirma que los deberes constitucionales tienen su génesis en el sistema político moderno basado en la idea de un Pacto Social del que nacen compromisos, tanto para los poderes públicos como para los ciudadanos. Bajo este prisma, el poder del Estado es aceptado y consentido por las personas para la seguridad de todos, la salvaguardia y el desarrollo de la comunidad y la protección de los derechos de la persona (Peces-Barba Martínez 1987, 337). Con esta finalidad los hombres se unen en una sociedad y se sitúan bajo la protección estatal aceptando limitar sus libertades en forma de deberes fundamentales, ya que "las ventajas de vivir en sociedad tienen como contrapartida ciertos deberes mínimos" (Farrel 1984, 38). "El hombre por su naturaleza social, no puede alcanzar sus fines sino en el seno de la vida social: pero ésta no es posible sin sujetarse a un orden justo, imperativo y externo, es decir, sin sujetarse a un ordenamiento jurídico. Cada comunidad social... crea su propio ordenamiento tendiendo al bien común. De aquí se deriva la necesidad de realizar y cumplir este ordenamiento jurídico positivo por todos y cada uno de los miembros de la comunidad, lo que se traduce para ellos en un deber jurídico condicionante de todo su obrar y su convivir" (Peidró-Paster, I. y Rodríguez-Arias Bustamante 1948, 275).

Junto con gran parte de la doctrina tributaria adherimos a la última postura y coincidimos en definir a ese Pacto Social como "un acuerdo entre los ciudadanos para constituir una entidad estatal que promueva nuestro bienestar, de modo que establezca necesariamente limitaciones razonables a nuestros derechos y libertades, y a su vez, cargas derivadas de la vida en común" (Durán Rojo 2006, 61).

Al adoptar esta tesis ya podemos ir vislumbrando gran parte de la razón de ser del deber de contribuir, la cual se sustenta en ese acuerdo implícito de voluntades entre los administrados, sobre los que pesa ese deber, y el Estado, titular de la potestad tributaria. De esta manera, queda evidenciada la estrecha relación que existe entre el deber de contribuir y la potestad tributaria, entendida como aquella facultad o posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan dentro de su jurisdicción (Giuliani Fonrouge 2004, 261)<sup>4</sup>. Esa estrecha relación implica también ciertas características comunes entre el deber de contribuir y la potestad tributaria que permiten comprender mejor su existencia. En ambos casos son abstractos, ya que existen independientemente de su ejercicio efectivo; permanentes, porque persisten mientras exista el Estado sin estar limitadas en el tiempo, y generales, ya que abarcan a toda la materia tributaria.

Es entendible que uno se vea tentado a afirmar que el deber de tributar se fundamenta en la capacidad contributiva, ya que nunca puede contribuir quien no tenga alguna manifestación positiva de riqueza. Si bien es cierto que esta afirmación parece bastante coherente también es cierto que no nos podemos quedar en esta instancia, ya que aún quedan muchas preguntas por responder para agotar el tema de la razón de ser de este deber. Tal vez queda subsanado por qué se debe afrontar tal o cual tributo en particular, pero no por qué pesa sobre los miembros de la sociedad el deber de contribuir con los gastos del Estado. Para entender este punto es importante distinguir la deuda tributaria que pesa sobre el sujeto pasivo en una relación jurídica tributaria (un gravamen en particular) del deber general de contribuir con los gastos del Estado en general que corresponde a todos los que están bajo el amparo de la CN.

En esta misma línea, tampoco es lo mismo hablar del derecho de acreencia que posee el sujeto activo de una obligación tributaria concreta que de la potestad tributaria del Estado. Esta diferencia hace que el fundamento último del deber constitucional de contribuir, y de la correlativa potestad tributaria, no sea el mismo que el de la obligación tributaria, ya que ésta consiste en la plasmación legislativa concreta que se justifica en la potestad tributaria abstracta que tiene el Estado.

A partir de ello podemos afirmar que la capacidad contributiva será el fundamento último de la obligación tributaria, pero no del deber de contribuir, y que además aquella funcionará como uno de los límites al ejercicio de la potestad tributaria del Estado (aspecto delimitador), es decir que necesariamente deberá tenerse en cuenta a la hora de legislar un gravamen. En este sentido Spisso (2007, 351) afirma que "...la razón última por la cual la ley toma un hecho de la vida como presupuesto de la obligación tributaria reside en la existencia de capacidad contributiva puesta de manifiesto por ese hecho". El autor se está refiriendo concretamente a la justificación de la obligación tributaria que surge de la actividad legislativa del Estado.

---

<sup>4</sup> También se suele hablar de "...una expresión omnicomprendiva de la competencia legislativa o fuente del derecho, de una serie de potestades normativas, de aplicación o ejecución y de las vías administrativas o jurisdiccionales de revisión de los actos administrativos de contenido tributario" (Spisso 2003, 2).

Una vez comprendido que la capacidad contributiva es el fundamento último de la obligación tributaria, la siguiente pregunta lógica sería por qué deben contribuir aquellos que manifiestan algún grado de capacidad contributiva, aquí la respuesta se encuentra en la necesidad que tiene el Estado de proveerse de ingresos. Y finalmente nos podríamos preguntar por qué el Estado necesita ingresos, porque sencillamente de otra manera no podría funcionar como tal y, por ende, se truncaría cualquier posibilidad de vivir en sociedad. Si ubicamos el fundamento en la capacidad contributiva nos situamos exclusivamente dentro del Derecho tributario; si lo ubicamos en la necesidad de obtener ingresos para financiar los gastos públicos nos situamos en el Derecho financiero y si lo hacemos en la limitación de derecho que implica la vida en sociedad nos situamos en el Derecho constitucional.

Quedarse con la capacidad contributiva como el fundamento último del deber de contribuir implicaría también afirmar que el deber de armarse en defensa de la patria<sup>5</sup> encuentra su fundamento último en la capacidad física y mental de los ciudadanos. Es evidente que éste será un requisito clave para exigir la ejecución de dicho deber pero no el fundamento último, ya que bien podríamos preguntarnos por qué debe armarse en defensa de la patria todo aquel que tenga capacidad física y mental. La respuesta radica en la necesidad que tiene el Estado de defenderse ante eventuales ataques que pongan en juego su soberanía. Para ello, cuando sea conveniente, se podrá hacer uso de este deber constitucional y de la correlativa potestad estatal para reclutar ciudadanos a través de la ley. Desde el año 1994 (Ley 24429) en nuestro país el servicio militar, salvo algunas excepciones, es prácticamente voluntario.

Acá es cuando vemos claramente la abstracción que caracteriza a este tipo de deberes (armarse en defensa de la patria o contribuir a los gastos del Estado), ya que si bien están siempre latentes puede ocurrir que en ciertas ocasiones el Estado decida no hacer uso efectivo de aquellos mediante su concreción legislativa. Pero ello no implica que tales deberes pierdan su categoría de deber constitucional, hayan desaparecido, ni mucho menos. Dicho de otra forma, todos tenemos un deber abstracto o latente de defender nuestra patria, aunque el servicio militar sea voluntario en un momento dado, y de contribuir con los gastos del Estado, aunque no se legisle ningún gravamen o ninguno de los vigentes nos alcance. De la misma manera podemos decir que el Estado siempre tiene una potestad abstracta para crear tributos, aunque de hecho no la haga efectiva.

Nadie discute que para funcionar como tal el Estado necesita de ingresos para sufragar sus gastos y así cumplir los objetivos para los cuales, en definitiva, fue creado. Este binomio ingresos-gastos se engloba dentro de la actividad financiera del Estado, que es regulada por el Derecho financiero. Los ingresos, a su vez, pueden ser de Derecho privado o público, según la rama jurídica que los regule, y los tributos son una de las variedades de esta última sub-categoría. Es por ello que se encuentran regulados por el Derecho tributario que opera, a su vez, como una rama del Derecho financiero.

---

<sup>5</sup> En Argentina, el artículo 21 de la Constitución establece que “todo ciudadano argentino está obligado a armarse en defensa de la patria y de esta Constitución, conforme a las leyes que al efecto dicte el Congreso y a los decretos del Ejecutivo nacional. Los ciudadanos por naturalización son libres de prestar o no este servicio por el término de diez años contados desde el día en que obtengan su carta de ciudadanía”.

A partir de ello podemos observar que los tributos no son los únicos ingresos del Estado y que éste podría financiarse con otro tipo de ingresos para el cumplimiento de sus fines. No obstante, hoy en día prácticamente ningún Estado prescinde totalmente de estos ingresos<sup>6</sup>. Así como el hecho que prácticamente ningún Estado se financie sin tributos no invalida la opción de hacerlo de esa manera, el hecho que exista la posibilidad de prescindir de los tributos no invalida la existencia de un deber constitucional abstracto que manda a contribuir con los gastos del Estado.

En definitiva, como cualquier deber constitucional, el fundamento último y mediato del deber de contribuir estaría en el hecho de vivir organizados como sociedad y en el Pacto Social por medio del cual los particulares renuncian o limitan ciertos derechos en pos de los beneficios que implica la vida en sociedad<sup>7</sup>. En pocas palabras, podemos decir que el tributo es “...el precio que hay que pagar para vivir en sociedad, lo que cual exige sufragar los gastos del gobierno encargado de cumplir y hacer cumplir la Constitución...” (Spisso 2007, 208)<sup>8</sup>.

## **b) Aspecto teleológico**

Una vez resuelto el fundamento y la razón de ser del deber de contribuir pasamos a su finalidad. El propio reconocimiento en la Constitución argentina nos da una pauta, ya que su formulación expresamente nos revela que la contribución busca solventar los gastos del Estado, los cuales se erigen como una consecuencia necesaria e ineludible de su propia existencia. “La necesidad de tributar está conectada con la existencia previa de garantizar unos bienes públicos mediante los recursos correspondientes” (García Dorado 2002, 7). Con lo cual, “no es necesario insistir en el hecho... de que toda realidad social y/o política requiere de unos medios económicos para subsistir y alcanzar los fines que se propone” (Pauner Chulvi 2000, 118).

La Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN) también ha insistido en ciertas ocasiones en la necesidad que tiene el Estado de proveerse de recursos económicos a través de los tributos. Uno de los precedentes más remotos se encuentra allá por el año 1927 cuando la Corte dijo que el deber de contribuir está directamente ligado con el sostenimiento del gobierno (Fallos 150:112). En el año 1983 el Tribunal también dijo que el gravamen no tiene naturaleza sancionatoria sino que deriva del deber de contribuir para el “...sostenimiento de la administración de las necesidades e intereses de la comunidad” (Fallos 305:635). Finalmente, en un cercano precedente de 2009 ha señalado que “...resulta

---

<sup>6</sup> Ni siquiera el conocido caso del Principado de Mónaco, caracterizado por una presión fiscal mínima, se financia totalmente sin recurrir a este tipo de ingresos.

<sup>7</sup> En buena cuenta estamos ante el establecimiento de la limitación económica al hecho de contribuir, sobre la base de la idea de que “la causa primera o remota del tributo está constituida por las ventajas que los ciudadanos obtienen por los servicios que el Estado presta, mientras que la causa última e inmediata radica en la capacidad contributiva de los obligados a satisfacer los tributos” (Tejerizo López 1980, 205).

<sup>8</sup> En el mismo sentido podemos decir que “El deber de tributación para el sostenimiento de los gastos públicos nace de la propia existencia del Estado como colectividad necesitada de unos medios para poder cumplir con las funciones que se le encomiendan. El problema se suscita en el momento en que hay que decidir qué funciones y con qué intensidad deben ser cumplidas por el Estado, además de evaluar cuántos recursos son necesarios y qué cuota le corresponde aportar a cada ciudadano” (García Dorado 2002, 2).



evidente que ningún Estado puede ser viable si no cuenta con los recursos necesarios para llevar adelante sus cometidos. Dentro de ellos, los tributos establecidos por el Poder Legislativo adquieren primordial relevancia y tienen como lógico correlato el deber de los individuos de contribuir al sostenimiento estatal, tal como surge del artículo XXXVI de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre -que por expresa previsión tiene jerarquía constitucional...” (Fallos: 332:1571).

Si bien es evidente la necesidad del Estado de proveerse recursos y la de que sean todos sus integrantes los que contribuyan a obtenerlos, hay ciertas cuestiones terminológicas, relacionadas con el aspecto teleológico, que pueden suscitar ciertas dudas. Técnica y lingüísticamente no es lo mismo hablar del deber de contribuir que del deber de tributar, a pesar de la estrecha vinculación gramatical entre ellos.

El deber de contribuir es mucho más amplio y difuso que el de tributar, ya que los contribuyentes podrían contribuir de diferentes maneras con la sociedad (v.g. trabajo social) y una de ellas son los tributos, es decir aportaciones dinerarias obligatorias que surgen por la realización del hecho imponible descrito en la ley. Normalmente el deber de contribuir se relaciona con los gravámenes porque constituyen la manera más asidua con que la mayoría de las administraciones del mundo financian sus gastos, pero no la única<sup>9</sup>.

Si vamos al plano normativo habrá que revisar en cada Constitución cuál es la opción elegida, siempre y cuando exista una consagración expresa de dicho deber<sup>10</sup>. En el caso de la Constitución argentina los legisladores constituyentes se decantaron por la opción más acotada, el deber de tributar, ya que expresamente se consagra el "...deber de pagar los impuestos establecidos por la Ley” (art. XXXVI, DADDH). De esta forma comprobamos que, a la hora de plasmar este deber constitucional, nuestra *Carta Magna* prefirió dejar de lado la amplia y difusa expresión de "deber de contribuir" para centrarse exclusivamente en los tributos. Así las cosas queda resuelto cualquier interrogante sobre cómo debe ejecutarse el deber bajo análisis. Aunque si somos puntillosos advertiremos que en realidad, tal como está redactada la norma, parece adoptarse una posición extremadamente restringida al mencionar sólo a los impuestos. No obstante, existe una coincidencia generalizada en que el deber que consagra esta Convención no sólo se refiere a los impuestos sino a todo el espectro de figuras tributarias: impuestos, tasas y contribuciones especiales.

Más allá que hablemos del deber de contribuir o de tributar, es indiscutible que los Estados se valen principalmente de los tributos para solventar sus gastos, lo discutible serán las condiciones concretas en que se ha de exigir el cumplimiento de dicho deber al momento de plasmarlo en una ley (García Dorado 2002, 7). Sobre este punto la CSJN dijo en 1991 que el Estado necesita "...establecer los tributos que razonablemente requiere el sostenimiento de sus actividades y repartir su carga de un modo que también, razonablemente, estime adecuado...” (Fallos: 314:595) y en 1940 que "...la facultad de

---

<sup>9</sup> “Las imposiciones fiscales acompañan al Estado desde su nacimiento y lo que varían son los fines a que se destinan esos ingresos” (Pauner Chulvi 2000, 118).

<sup>10</sup> Si revisamos las constituciones sudamericanas que consagran expresamente el deber vemos que la constituciones de Bolivia (art. 8.4), Colombia (art. 95.9) y Guatemala (art. 135.4) se decantan por utilizar la expresión amplia de "deber de contribuir", mientras que Argentina (art. 75, inc. 22), Ecuador (art. 83.15) y Venezuela (art. 133) se vuelcan por el deber de tributar.

establecer impuestos es esencial e indispensable para la existencia del Gobierno, pero ese poder, cuando es ilimitado... envuelve necesariamente la posibilidad de destruir que lleva en su entraña, desde que existe un límite más allá del cual ninguna cosa, persona o institución tolerará el peso de un determinado tributo” (Fallos: 186:170).

En definitiva, la organización constitucional de cada pueblo puede variar de la manera que en cada caso se crea más conveniente, lo que nunca va a variar es la necesidad que tiene toda sociedad de proveerse los recursos pertinentes para funcionar como tal y cumplir con los objetivos constitucionales acordados. La Constitución argentina eligió la forma de gobierno representativa, republicana y federal y optó por las aportaciones tributarias como principal instrumento para el sostenimiento de los servicios del Estado. Es evidente que el hecho de vivir en sociedad reporta una serie de gastos a los cuales todos sus integrantes están llamados a contribuir y que esta contribución puede realizarse de diferentes maneras y una de ellas, la más común de hecho, son los tributos.

### **c) Aspecto delimitador**

Existen diferentes maneras de limitar el alcance del deber de contribuir, entre las cuales destacamos dos, a las que llamaremos limitación de primer y segundo grado. Aunque en este punto nos enfocaremos en esta última, atento que la primera ya se trató anteriormente.

Por un lado, este deber se puede restringir concretando cuáles serán las contribuciones a las que estarán obligados los administrados (limitación de primer grado), ya que puede referirse específicamente a los tributos o incluso ir más allá (v.g. trabajo social). Como vimos en el punto anterior, al brindarle rango constitucional a la DADDH, la Argentina restringió este deber constitucional al ámbito de los tributos.

Por otro lado, una vez en claro que la contribución se limita a aportaciones dinerarias de carácter fiscal, se vislumbra una nueva manera de restringir a este deber, y allí podemos pasar al segundo grado de limitación. Nos referimos concretamente a aquellos preceptos, también de rango constitucional, que dan un marco legal a los compromisos que surgen del deber de tributar y que, en definitiva, limitan la potestad tributaria del Estado cuando decide concretarla legalmente. Estamos hablando de ese cúmulo de derechos y garantías constitucionales que protegen al contribuyente frente a la avidez de recursos tributarios del Estado y se conocen como “Estatuto del contribuyente” (Ferreiro Lapatza 1995, 643-656 y Casás 1997, 57-96).

De esta forma podemos decir que las restricciones que limitan al deber de tributar les otorga a los contribuyentes el derecho que los gravámenes se exijan de acuerdo a dichas limitaciones. Partimos de la base que los miembros de una sociedad deciden, a través de un acuerdo social, resignar o limitar ciertos derechos individuales en pos de los beneficios que les reporta la vida social, pero no a cualquier precio<sup>11</sup>.

---

<sup>11</sup> En este sentido Pauner Chulvi (2000, 165) entiende que en general “...se reputa constitucional la posibilidad de limitar derechos amparándose en la necesidad de preservar otros bienes, valores o derechos constitucionalmente protegidos, entre ellos, los intereses que se tutelan tras los deberes constitucionales. Pero

Sobre esta cuestión se ha expedido la Corte argentina en numerosas ocasiones, entre las cuales vale la pena señalar dos precedentes que fueron citados en la causa *Candy* del año 2009. En dicha causa el Tribunal sostuvo, por una parte, que “...la facultad de establecer impuestos es esencial e indispensable para la existencia del Gobierno, pero ese poder, cuando es ilimitado... envuelve necesariamente la posibilidad de destruir que lleva en su entraña, desde que existe un límite más allá del cual ninguna cosa, persona o institución tolerará el peso de un determinado tributo” (Fallos 186:170). Por otra parte, también se dijo que “...el poder estatal de crear impuestos no es omnímodo e ilimitado, pues tiene un natural valladar en los preceptos constitucionales que requieren que las contribuciones sean razonables en cuanto no han de menoscabar con exceso el derecho de propiedad del contribuyente” (Fallos 235:883).

Dentro del aspecto delimitador de segundo grado existe un consenso generalizado en la doctrina a la hora de clasificar a los principios en formales y materiales (Villegas 2004, 254). El límite formal está dado por el principio de reserva de ley o principio de legalidad tributaria y es un requisito externo que debe observarse a la hora de estipular cualquier tributo, ya que se refiere exclusivamente al modo de recepción normativa. Los límites materiales son mucho más numerosos y se aplican al ámbito intrínseco de los gravámenes. Respecto a estos últimos destacamos los principios de igualdad, generalidad, capacidad contributiva y no confiscatoriedad ya que, por un lado, son los que mayor acogida han tenido en las constituciones occidentales y, por el otro, se caracterizan por su función distributiva de la carga tributaria (Ferreiro Lapatza 2006, 281).

En definitiva, el aspecto delimitador del deber de contribuir puede tener al menos dos grados y referirse tanto a la manera en que los administrados deben cumplir con su aportación para con el Estado como a los preceptos constitucionales formales y sustanciales que enmarcan la actuación estatal en el ejercicio de su potestad tributaria.

#### **d) Aspecto personal**

Este punto está destinado a determinar sobre quiénes pesa la exigencia constitucional de colaborar con el sostenimiento del Estado. Pero antes que nada es importante recordar que no estamos hablando de los sujetos pasivos de la obligación tributaria ni de los sujetos pasivos del hecho imponible. Los primeros son aquellos sujetos sobre los que recae la deuda tributaria mientras que los segundos son aquéllos que realizan el supuesto de hecho descrito en la norma (hecho imponible) y sobre los que puede recaer finalmente la deuda tributaria o no. De esta forma pueden encontrarse ciertos supuestos en los que los sujetos pasivos de la obligación tributaria que no lo serán del hecho imponible y viceversa, pero en ningún caso los podemos asimilar con el aspecto personal del deber de contribuir.

En los dos casos mencionados estamos ante gravámenes concretos creados por el legislador a partir de la potestad tributaria del Estado, es decir que presuponen la existencia de una obligación tributaria. Pero el espectro de sujetos sometidos al deber de contribuir va mucho

---

también en sentido contrario, el mismo ejercicio de los derechos determina unos límites que se imponen a la configuración del poder tributario cuando crea nuevas obligaciones económicas para los ciudadanos”.

más allá de la obligación tributaria debido a su carácter abstracto y previo a la instancia legislativa de cualquier gravamen en particular.

A estos fines resulta muy útil comprender las diferencias entre el deber de contribuir y la obligación tributaria, para lo cual recurrimos a una excelente síntesis elaborada por Pauner Chulvi (2000, 72-73). En primer lugar, mientras que el derecho de crédito de la obligación tributaria puede hacerse valer por parte del acreedor (Estado), el deber de contribuir no atribuye la tutela ejecutiva a la contraparte<sup>12</sup>; en segundo lugar, mientras la obligación tributaria tiene origen legal, el deber de contribuir tiene origen constitucional; en tercer lugar, mientras la obligación tributaria, como el resto de obligaciones legales, se extingue cuando se dan las condiciones necesarias y el sujeto queda liberado, el deber de contribuir, al igual que el resto de deberes constitucionales, es permanente y perenne; en cuarto lugar, mientras que el fundamento de la obligación tributaria estriba en la capacidad contributiva, el del deber de contribuir se encuentra en el sostenimiento económico del Estado para que éste pueda existir y funcionar como tal.

El aspecto personal del deber de contribuir se relaciona directamente con el principio de generalidad, ya que si vamos a su regulación normativa vemos que “toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la Ley...” (Art. XXXVI, DADDH). Pero hablar de “toda persona” suena demasiado difuso y ambicioso y, en definitiva, no alcanza para determinar concretamente quiénes son los sujetos comprendidos. Estas cuestiones se resuelven dentro de la órbita del Derecho internacional tributario.

La doctrina especializada del Derecho internacional tributario suele afirmar que “el poder que tiene un Estado para establecer sus tributos es consecuencia directa de su soberanía y de la potestad para crear gravámenes prevista en su Constitución, el cual se ejerce, en principio, según su propio criterio y conveniencia gravando aquello que entienden justo o prudente” (Martha 1989, 62-63). El tema es determinar cuándo es conveniente, justo o prudente el ejercicio de dicho poder.

A medida que se fueron consolidando las relaciones comerciales internacionales los Estados se han ido valiendo de diferentes métodos para hacer efectiva su potestad tributaria. Estos métodos se basan en los llamados “factores de vinculación”, es decir aquellos criterios por medio de los cuales una persona se encuentra compelida a contribuir al sostenimiento económico de un determinado Estado.

Inicialmente se utilizó el criterio personal, ya que el deber de contribuir pesaba sobre todos los ciudadanos que ostentaban la nacionalidad de un determinado país, sin importar el lugar de residencia, obtención de la renta, ubicación del patrimonio o lugar del consumo. El vínculo personal de la nacionalidad era la única justificación que sustentaba la sujeción a la normativa tributaria de un determinado Estado. A partir de ello, hablar de “toda persona” implicaba hablar de los ciudadanos de un país, dejando de lado a los extranjeros.

---

<sup>12</sup> Soler Roch (1980, 12) coincide con este planteo y defiende que la obligación tributaria contiene verdaderos derechos subjetivos mientras que el deber tributario simplemente implica una situación de sujeción.

Con el paso del tiempo el factor personal, considerado injusto y excesivamente amplio, se fue reemplazando por un criterio de vinculación real<sup>13</sup>. Los Estados comenzaron a reconocer que su potestad tributaria debe llegar hasta donde exista alguna relación su territorio, ya sea por el hecho de ser residentes, obtener rentas, tener radicado un patrimonio, realizar un determinado consumo o cualquier otro tipo de relación económica ligada a sus límites territoriales. El fundamento de esta nueva concepción estriba en el hecho que todas estas relaciones económicas provocan la realización y puesta en marcha de una serie de actividades públicas, a cuya financiación son llamados a contribuir los sujetos involucrados en base a la mentada conexión territorial.

En virtud de ello, podemos decir que la tendencia seguida por la mayoría de los Estados, incluido nuestro país, consiste en dejar de lado criterios personales y aplicar su potestad tributaria sólo cuando exista residencia, obtención de rentas, patrimonio o realización de cualquier otra actividad económica en dentro de su territorio. Bajo esta postura, mientras exista algún tipo de vínculo territorial entre un Estado y la capacidad contributiva de una persona, incluso los extranjeros se encuentran sometidos al deber de contribuir<sup>14</sup>. De otra manera se atentaría contra el principio de generalidad. El empleo de este término “toda persona” implica que este deber no se reduce a los nacionales sino que se trata de un deber generalizado a todos cuantos entran en relación con el ordenamiento jurídico del Estado incluyendo, por lo tanto, a los extranjeros así como a las personas físicas y jurídicas (Polo Maceira 2014, 10)<sup>15</sup>.

En definitiva, cuando la CN habla de “toda persona” entendemos que se refiere a todas las personas que tengan algún tipo de relación económica con el país, más allá de cuál sea su nacionalidad. Pensemos que si el fundamento último del deber de contribuir radica en las ventajas que reporta la vida en sociedad, resulta muy difícil aprovecharse de tales ventajas cuando no existe ningún tipo de relación territorial con un país y, por lo tanto, el ejercicio de la potestad tributaria de aquél estaría injustificado.

### **3. Deber de preservar el medio ambiente. Mecanismos estatales de protección ambiental**

Durante los últimos cincuenta años la contaminación ambiental se ha convertido en una de las problemáticas más importantes y urgentes de la comunidad internacional. La premura de esta cuestión estriba en que no sólo afecta a los habitantes de cualquier Estado del planeta Tierra, sea cual sea su ubicación geográfica, desarrollo económico o aporte

---

<sup>13</sup> El último Modelo de Convenio para evitar la doble imposición internacional de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (MCOCDE) aclara que “mientras los primeros convenios se aplicaban a los ‘ciudadanos’ de los Estados contratantes, los convenios más recientes se aplican normalmente a los ‘residentes’ de uno o de ambos Estados contratantes, independientemente de la nacionalidad” (Com. 1 al art. 1, MCOCDE 2010).

<sup>14</sup> La mayoría de las constituciones, como la Argentina, no realiza ninguna aclaración sobre la situación de los extranjeros ante el deber de contribuir, pero hay ciertas constituciones que lo señalan expresamente. Entre estas excepciones encontramos a la Constitución de Cuba que establece que “los extranjeros residentes en el territorio de la República se equiparan a los nacionales en la obligación de contribuir a los gastos públicos en la forma y cuantía que la ley establece” (art. 34).

<sup>15</sup> En este mismo sentido García Dorado entiende que cuando se habla de “todos” en la Constitución Española se refiere tanto a nacionales o extranjeros (García Dorado 2002, 29).

contaminante, sino que sus consecuencias también repercuten sobre las generaciones venideras (Salassa Boix 2015, 22). Esto último se relaciona con el principio de desarrollo sostenible, según el cual las generaciones presentes debemos satisfacer nuestras necesidades de tal manera que las generaciones futuras tengan las mismas posibilidades y oportunidades para satisfacer igualmente las suyas<sup>16</sup>. No se trata de restringir lisa y llanamente el desarrollo de la humanidad, sino de alcanzar la prosperidad económica pero de una manera que pueda ser mantenida ambientalmente en el tiempo.

La preocupación ambiental generó que prácticamente todos los países, sean desarrollados o en vías de desarrollo, se hayan visto obligados a adoptar diferentes políticas públicas y medidas para enfrentar esta problemática ambiental, las cuales llamaremos mecanismos estatales de protección ambiental (MEPA). Si bien en un primer momento esta protección surgió con una impronta privatista, es decir, ligada a los conflictos entre particulares, con el paso de los años se produjo el fenómeno de la *publicatio*, es decir, una revalorización de las normas públicas como armas esenciales para mitigar el daño ambiental (Junceda 1999, 19). La delicada situación ambiental por la que atraviesa nuestro planeta ha generado que hoy en día sea prácticamente imposible encontrar una ausencia absoluta de regulación ecológica (Vaquera García 1994, 45).

La República Argentina no es la excepción. Prueba de ello es que desde hace más de 20 años que el medio ambiente se incluyó en la Constitución Nacional como un bien jurídicamente protegido, en el marco de un proceso de “constitucionalización” de la protección del medio ambiente que se fue forjando durante la última parte del siglo XX (Palazzo 2000, 1). Tal fue la importancia del reconocimiento constitucional que a partir de ese momento se dio inicio a un proceso de regulación ambiental sin precedentes en la Argentina. De hecho, antes de la modificación de 1994 a nivel nacional prácticamente encontrábamos la Ley 24051 de 1992, sobre el tratamiento de residuos peligrosos, y a nivel local una serie de normas dispersas sobre el manejo de residuos industriales, patógenos y domiciliarios y algunos códigos de agua, dependiendo de la provincia. Esto ha llevado a afirmar que “hasta la reforma, la normativa vigente estaba signada por la fragmentación. A partir de la reforma el enfoque holístico del tema y el mandato proteccionista se han hecho nítidos” (Rossatti 2004, 25).

Respecto a las cuestiones de fondo, el nuevo texto constitucional dispone expresamente que “todos los habitantes gozan del derecho a un ambiente sano, equilibrado, apto para el desarrollo humano y para que las actividades productivas satisfagan las necesidades presentes sin comprometer las de las generaciones futuras; y tienen el deber de preservarlo” (art. 41, 1° párr., CN). De manera que este precepto acuña las dos caras de una misma moneda: por un lado, el derecho de todos los habitantes del país a un ambiente adecuado y, por el otro, el simultáneo deber de preservarlo por parte de aquéllos.

Pero el deber constitucional que consagra este artículo no sólo se refiere a los habitantes del suelo argentino sino también a las autoridades de los diferentes niveles de gobierno del país. Por una parte, se las constriñe a desarrollar una política pública que provea “a la

---

<sup>16</sup> Ello se desprende, entre otras normas, del Principio 3 de la Declaración de Río sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo de 1992 y el artículo 41 de la CN.

protección de este derecho, a la utilización racional de los recursos naturales, a la preservación del patrimonio natural y cultural y de la diversidad biológica y a la información y educación ambientales a través del ordenamiento jurídico” (art. 41, 2º párr., CN). Este precepto, en definitiva, resulta un mandato constitucional para que los poderes públicos regulen y apliquen diferentes MEPA en el ordenamiento jurídico argentino.

Asumida la intervención estatal para enfrentar la problemática ambiental, podemos decir que los MEPA serían todos aquellos instrumentos jurídicos que pueden adoptar las administraciones, dentro de su función pública, para preservar el medio ambiente. También han sido definidos como “toda la panoplia de técnicas de prestación, de limitación y de fomento que arbitra el ordenamiento jurídico” (Lozano Cutanda 2007, 100). Ello incluye prevenir potenciales daños, promocionar su cuidado, desincentivar su menoscabo o incluso sancionar a quienes incumplan la normativa.

Se han elaborado numerosas clasificaciones en torno a estos instrumentos, unas más abarcadoras, otras más simplistas, otras de tinte más económico, otras puramente jurídicas, pero todas ellas intentando sistematizar las medidas de protección medioambiental que puede adoptar el Estado<sup>17</sup>. Sin ánimo de profundizar sobre esta cuestión, a los fines de este trabajo clasificaremos a los MEPA en restrictivos y permisivos según el objetivo ambiental perseguido y el grado de autonomía que se concede a los destinatarios.

El Estado cuenta con una amplia gama de medidas de las que se puede valer para alcanzar los objetivos fijados por la Constitución, entre los cuales se encuentra la protección ambiental (art. 41), pero esta elección debe ser razonable y adecuada para lograr su consecución. Asumida pues la contaminación ocasionada por el actuar humano y la peligrosidad de sus consecuencias, el dilema para el Estado estriba básicamente en el siguiente plano: ¿qué medidas se deben adoptar respecto a determinadas conductas o actividades perjudiciales para el medio ambiente?

Ante este dilema, en resumidas cuentas se puede recurrir a medidas restrictivas y permisivas que respectivamente procuren erradicar o desalentar una determinada actividad o conducta perjudicial para el medio ambiente. A partir de ello, el primer paso será determinar si la realización de la conducta o actividad es ambientalmente tolerable o no. No obstante, es innegable que estamos ante un tema de política legislativa en donde habrá que analizarse cuál es el resultado deseado, para luego escogerse el mecanismo adecuado para alcanzarlo.

Si lo que se pretende es eliminar por completo determinadas conductas o actividades, lo más razonable sería optar por una medida restrictiva que sencillamente prohíba su realización u obligue a llevar adelante la conducta contraria. Para ello es imprescindible fijar paralelamente un conjunto de sanciones administrativas y penales que castiguen a los infractores ante situaciones de incumplimiento.

---

<sup>17</sup> Sobre esta particular cuestión se pueden consultar las siguientes obras: Pichot y Rapado (1994, 26-36); Buñuel González (1994, 89-102); Vaquera García (1999, 45-65); Hilson (2000); Del Brío González (2001, 79-97); Ortega Álvarez (2005, 123-133) y Lozano Cutanda (2007, 98-106).

Este sería el caso, por ejemplo, de la prohibición establecida en la Ley 25577 de 2002 de cazar la ballena franca austral en todo el territorio argentino (art. 1) o la obligación de someterse al proceso de evaluación de impacto ambiental previo a la realización de obras en plantas químicas integradas contemplada en la Ley 10208 de 2014 de la Provincia de Córdoba (art. 15). En el primer ejemplo la idea es evitar que se lleve adelante la caza de ciertos animales en serio peligro de extinción y en el segundo que se realicen determinadas obras contaminantes sin contar con una evaluación previa de su impacto ambiental. En caso de incumplimiento se aplican multas que van desde \$1.000.000 (art. 2, Ley 25577), para el primer supuesto, y se denegarán los permisos provinciales correspondientes para la ejecución de las obras, para el segundo.

Por el contrario, si lo que se pretende es desalentar determinadas actividades o conductas que si bien son ambientalmente tolerables conviene morigerarlas, sería razonable adoptar una medida que, sin prohibir u obligar, desmotive su realización (tributos ambientales)<sup>18</sup> u otra que motive actividades o conductas opuestas (beneficios fiscales ambientales o subsidios). Si bien no son las únicas<sup>19</sup>, las medidas tributarias ambientales, enmarcadas dentro de la Tributación Ambiental, se erigen los mecanismos permisivos por excelencia para alcanzar este tipo de fines.

Este sería, por ejemplo, el caso del Impuesto a la generación de residuos Sólidos urbanos húmedos no reciclables, regulado en el Código Tributario Ciudad Autónoma de Buenos Aires (art. 331) o la exención impositiva en el Impuesto a los Ingresos Brutos por el término de 10 años y estabilidad fiscal por igual término para las inversiones en generación de energías mediante fuentes renovables, reguladas en la Ley 8810 de 1999 de la Provincia de Córdoba, Argentina (art. 5). En el primer ejemplo se intenta disminuir la generación de ciertos residuos contaminantes y en el segundo aumentar la producción y el consumo de energías renovables en desmedro de la energía tradicional.

Dentro del amplio espectro de alternativas con que cuentan los Estados para combatir la contaminación ambiental, las medidas tributarias vienen cobrando un protagonismo cada vez mayor. Los informes de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) demuestran que en los últimos veinticinco años la mayoría de sus Estados miembros, con los países nórdicos a la cabeza, ha implementado un proceso de reforma fiscal ambiental que si bien se ha desacelerado con las últimas crisis económicas mundiales no ha dejado de avanzar (Barde, 1994; Schlegelmilch y Joas, 2015 y OCDE, 2016). Todo ello ha llevado a comprobar empíricamente lo que ya se venía sosteniendo teóricamente: que el Derecho tributario es un mecanismo jurídico eficaz para proteger el medio ambiente (Castello, 2006, p. 100).

---

<sup>18</sup> De la Cruz Rodríguez (1998, 9) avala, entre muchos otros, esta postura cuando explica los tributos ambientales. A tales fines sostiene que la preservación y mejora del medio ambiente “tiene un coste, notable, articulable fundamentalmente a través de tributos (tasas, eminentemente), que nos obliguen a todos a pagar más, por aquellos productos y servicios «limpios», que permitan que nadie contamine, o se minimice hasta límites tolerables el deterioro medioambiental que conllevan esas actividades.

<sup>19</sup> Recordemos que los subsidios, al estar vinculados con los gastos públicos, no pueden ser considerados medidas tributarias, ya que éstas son ingresos de Derecho público.



En virtud de lo expuesto podemos decir que resulta de vital importancia que el Estado tenga en claro cuáles son sus necesidades y objetivos ambientales para poder elegir el mecanismo jurídico que mejor responda a su efectiva y plena consecución, ya que cada grupo de medidas responde a una finalidad específica. Esta elección implica llevar adelante un minucioso análisis del impacto ambiental de las conductas involucradas para evitar perjudicar el medio ambiente dando vía libre, a través de medidas permisivas, a ciertas actividades contaminantes que efectivamente generan daños ambientales y deberían ser erradicadas o impedir el desarrollo económico restringiendo ciertas actividades que podrían haber sido simplemente desalentadas para obtener los resultados ambientales esperados. Se trata de una cuestión de política normativa de gran trascendencia que encarna una gran responsabilidad, dado que optar por una medida inadecuada, principalmente cuando la elección acertada exige adoptar instrumentos restrictivos, puede implicar serias e irreversibles consecuencias para el medio ambiente.

#### **4. Tributos ambientales**

Las medidas tributarias pueden relacionarse con el medio ambiente básicamente de tres maneras: perjudicándolo, área del Derecho tributario que a los fines del presente trabajo llamaremos “Tributación Anti-ambiental”; beneficiándolo, área que llamaremos “Tributación Ambiental”, o siendo indiferente, que llamaremos “Tributación Ambientalmente Neutra” (Salassa Boix 2015, 24).

A partir de ello podemos decir que la Tributación Ambiental comprende aquellos tributos y beneficios fiscales que respectivamente dirigen a los contribuyentes a evitar la realización de conductas contaminantes y realizar conductas ventajosas para el medio ambiente. En cambio, la Tributación Anti-ambiental incluye aquellos tributos y beneficios fiscales que perjudican directamente al medio ambiente, porque respectivamente desalientan actividades ecológicamente beneficiosas o alientan actividades desfavorables para el medio ambiente.

Nuestro trabajo se focaliza en la Tributación Ambiental y dentro de ella en los tributos ambientales, los cuales definimos como aquellos gravámenes que no tienen como finalidad esencial obtener recursos sino el desaliento de conductas contaminantes por parte de los contribuyentes (impuestos), y la prestación y realización de servicios y obras ambientales por parte de la Administración (tasas y contribuciones especiales), más allá de la asignación presupuestaria de los fondos recaudados (Salassa Boix 2013, 186).

Los tributos ambientales incluyen a las tres especies tributarias: los impuestos, las tasas y contribuciones especiales. Atento que la definición de tributos ambientales se basa en el hecho imponible, y su capacidad para modificar conductas, en el caso de los impuestos este hecho se basa en la conducta contaminante de los contribuyentes, mientras que en las tasas y contribuciones especiales se sustenta en la conducta de la Administración, en este caso municipal, ya sea prestando un servicio o realizando una obra favorable para el medio ambiente. Esto se relaciona con la clasificación de tributos vinculados -impuesto- y no vinculados -tasa y contribución especial- (Ataliba 2000, 130). A diferencia de los tributos no vinculados, los vinculados, cuyo pago está directamente relacionado con una actividad estatal, exigen una necesaria asignación específica de fondos para prestar un servicio público o llevar adelante una obra pública de carácter ambiental. Esta necesidad no obedece

a su carácter de “ambiental” sino más bien a su carácter de tributos “vinculados”. Es por ello que una definición genérica de tributos ambientales debe remarcar la irrelevancia del destino de los fondos. A continuación veremos los elementos definitorios que se desprenden de la definición de tributos ambientales que vimos *ut supra*.

#### **a) Pertenencia a la categoría de tributos**

Más allá que su finalidad principal sea de carácter intervencionista estos tributos pertenecen al género de tributos, es decir una relación obligacional impuesta por la ley que nace con la realización del hecho imponible. En virtud de ello, los tributos ambientales deben contar con todos los elementos que conforman el hecho imponible y están limitados por los mismos principios constitucionales de todo tipo de gravamen<sup>20</sup>.

#### **b) La protección ambiental como finalidad principal**

A diferencia de los tradicionales tributos recaudatorios, los tributos ambientales adoptan como finalidad principal el desaliento de conductas contaminantes y como finalidad secundaria la obtención de recursos económicos<sup>21</sup>. Es decir que no se los despoja de su finalidad recaudatoria, la cual es inherente a todo tributo (Milne 2011, 434), si no que ésta se ve eclipsada por el objetivo ambiental, ya que en el diseño de un tributo ambiental lo primero y fundamental es que se desaliente la realización de actividades contaminantes (Fullerton 1996, 36).

Esta finalidad principal no recaudatoria de los tributos ambientales fue introducida por Baumol y Oates (1971), siguiendo la estructura de los impuestos pigouvianos<sup>22</sup>, y a través de ella se busca internalizar las externalidades negativas en el costo de las decisiones económicas de los particulares (Milne 2013, 10409) y solucionar así las fallas del mercado. De esta manera se pretende asegurar la eficiencia económica por medio de la integración de dichos costes en los precios y disminuir así la cantidad de contaminación (Vandekerckhove 1993, 204)<sup>23</sup>.

---

<sup>20</sup> En este sentido Milne (2011, 428) afirma que “...como ocurre con cualquier otro tributo, el diseño de un tributo ambiental también está marcado por las consideraciones tradicionales del Derecho tributario como el impacto económico, la igualdad y la viabilidad administrativa y política, entre otras”.

<sup>21</sup> Exponiendo esta doble funcionalidad de los tributos ambientales Patterson (2000, 133) señala que estos están destinados “...a proteger el medio ambiente aunque también a recolectar recursos adicionales”. El mismo autor señala que para llevar adelante ese propósito ambiental el hecho imponible debe estar necesariamente ligado a una conducta contaminante, aunque no siempre es fácil encontrar dicha ligazón (Patterson 2000, 136-137), ello explica por qué muchos tributos ambientales no presentan una adecuada configuración (Milne 2011, 435).

<sup>22</sup> El problema de las externalidades ya había sido reconocido por Pigou en sus trabajos de 1932 (Mamlyuk 2009, 43).

<sup>23</sup> En este sentido también se ha dicho que “el término tributos ambientales describe tributos que son establecidos con un doble objetivo: por un lado, administrar los recursos naturales y, por el otro, la internacionalización de los costos externos de la contaminación ambiental” (De Souza y Snape 2000, 74).

Para que exista una verdadera finalidad ecológica el gravamen tiene que poseer una entidad tal que altere sensiblemente las alternativas de los posibles agentes contaminantes<sup>24</sup>. Es decir que no basta con la mera sujeción de una conducta contaminante sino que la presión tributaria tiene que ser de una cuantía tal que al contribuyente no le dé prácticamente lo mismo agredir el medio ambiente que no hacerlo (Salassa Boix 2015, 31)<sup>25</sup>. No existe una regla férrea en cuanto a la presión fiscal más adecuada para este tipo de gravámenes ni un valor a partir del cual podemos decir que existe la mentada disuasión. De hecho no es una tarea sencilla (De Souza y Snape 2000, 81). Habrá que realizar una evaluación casuística para determinar en cada caso en particular si la presión fiscal tiene carácter disuasorio o no. Igualmente, al instaurar un nuevo tributo ambiental es recomendable comenzar con una presión fiscal reducida para luego ir aumentándola hasta lograr una auténtica disuasión (Westin 1993, 357).

### **c) Ausencia de naturaleza sancionatoria**

Si afirmamos que un tributo ambiental siempre conserva en un segundo plano su finalidad recaudatoria y que se aplica sobre conductas tolerables por la sociedad pero es conveniente su morigeración, nunca puede tener naturaleza sancionatoria. De hecho ningún tributo la tiene. El rechazo hacia una situación que se tolera pero que se desea disminuir (no eliminar) encaja mejor en la noción de tributo que la de sanción. El binomio infracción-sanción no se muestra adecuado para regular tales situaciones. Para que exista la obligación de pagar un tributo primero debe haberse realizado el hecho imponible y para que se aplique una sanción primero debe haberse cometido una infracción y ésta nunca puede asimilarse jurídicamente a un tributo.

Los tributos nunca pueden perseguir una finalidad sancionatoria por la diversa función que tienen los tributos respecto de la sanción. En este último caso ya no se pretende repartir las cargas públicas sino simplemente prevenir o reprimir un comportamiento negativamente valorado por el ordenamiento jurídico (Fantozzi 1998, 41-43).

Sobre este punto son muy claros los argumentos del Tribunal Constitucional español (STC 276/2000). En primer lugar, sostuvo que pese a que la sanción pecuniaria proporciona recursos económicos al Estado, ésta no es la finalidad fundamental perseguida por aquélla; en segundo lugar, que la sanción no tiene como función el sostenimiento de los gastos públicos, porque el destino que se dispensa a los fondos por ella obtenidos no es un fin sino un resultado; y finalmente, que la función represiva que acompaña necesariamente a la sanción, que opera como un castigo al ilícito cometido, el cual no existe en el caso del gravamen con fin extra-fiscal.

### **d) Intrascendencia de la asignación específica de los fondos**

---

<sup>24</sup> Cuando la presión fiscal del supuesto tributo ambiental es demasiado reducida nos revela que en realidad su verdadera finalidad es generar una modesta recaudación más que modificar conductas (Huber 2001, 105).

<sup>25</sup> “Es el aumento de los costos el que conduce a un cambio en el comportamiento de los contribuyentes, de manera que una presión fiscal insignificante puede tornar el pago del tributo más ventajoso que invertir en prácticas ambientalmente adecuadas” (Pimenta y Lopes 2006, 73).

Los tributos ambientales no dependen, para considerarse tales, de la aplicación de los fondos obtenidos a la finalidad ecológica perseguida (Milne 2011, 421). Si bien esta decisión es recomendable, ya que trae beneficios para el medio ambiente (Da Silva 2012, 1054), no se trata de un requisito distintivo en este tipo de gravámenes.

El carácter ambiental del gravamen está en el desaliento de una conducta contaminante pero no en que los recursos sean destinados a objetivos ambientales<sup>26</sup>. Si confundimos esto se puede caer en el error de catalogar como ambientales a tributos que en realidad no lo son, ya que el hecho imponible no cumple con su función disuasoria<sup>27</sup>. No obstante, nada impide que clasifiquemos a los tributos según el destino de sus fondos, y allí podremos hablar de gravámenes cuya recaudación, más allá de su hecho imponible, tiene un destino ambiental o no.

El Derecho financiero tiene como objeto de estudio la actividad financiera del Estado y se integra de diferentes disciplinas jurídicas: Derecho tributario, Derecho presupuestario, Derecho de la deuda pública y Derecho del patrimonio público. El Derecho tributario tiene como objeto de estudio a los recursos tributarios, que constituyen una de las tipologías de ingresos de Derecho público. Si estamos situados dentro del Derecho tributario cualquier clasificación que propongamos tiene que versar sobre su objeto de estudio, es decir sobre los tributos como una clase de ingresos, y no sobre los gastos.

La utilidad de esta distinción radica en que nos permite diferenciar ante qué tipo de tributo estamos. Cuando hablamos de un tributo ambiental (clasificación tributaria) sabemos que lo importante es la función disuasoria de su hecho imponible y cuando hablamos de un gravamen cuyos fondos tienen un destino ecológico (clasificación extra-tributaria) sabemos que estamos ante un tributo que, más allá de su hecho imponible, aplica los recursos recaudados a una finalidad ambiental.

## **5. Conclusiones**

Los tributos ambientales son una especie del género tributo y el deber de contribuir se refiere a todo eventual gravamen que, dentro del marco constitucional, puede establecer el Estado argentino para el sostenimiento de los servicios públicos. De manera que la potestad tributaria que tiene el Estado para dictar gravámenes, ejercida a través del Poder Legislativo, también alcanza a aquéllos cuyo principal objetivo no es la recaudación sino la protección del medio ambiente. Ello implica que si un habitante realiza el hecho imponible de un tributo ambiental, constitucionalmente válido, se transforma automáticamente en el contribuyente y, por lo tanto, debe afrontar el pago del gravamen, salvo que exista un responsable sustituto o un beneficios fiscal que neutralice los efectos de dicho hecho.

---

<sup>26</sup> Un verdadero tributo ambiental depende más bien de la configuración ecológica de su hecho imponible (base imponible y alícuota) que del destino de su recaudación (Milne 2011, 439).

<sup>27</sup> “No debe perderse de vista que la importancia relativa en la recaudación no debe ser considerada como indicador de la importancia que un tributo tiene en la consecución de objetivos ambientales” (Lorenzo 2016, 14).

El hecho que los habitantes de un país tengamos el deber de contribuir para sostener los gastos públicos que conlleva la vida en sociedad, y que dicha contribución generalmente se traduzca en gravámenes recaudatorios, no impide que el Estado pueda sostener dichos gastos de otra manera. Existe otra manera de hacerlo que también involucra la aplicación de tributos, pero ya no para obtener los recursos económicos que puedan afrontar las erogaciones del Estado sino más bien para disminuirlas. Esa disminución se lleva adelante a través de la disuasión de ciertas conductas, en este caso actividades contaminantes, cuya realización conllevaría la erogación de gastos públicos para preservar el medio ambiente sano, apto y equilibrado y así cumplir con el mandato que dispone la Constitución.

La actividad financiera del Estado tradicionalmente se relacionó con la recaudación tributaria pero ésta no se limita a la obtención de sumas de dinero para luego financiar gastos públicos, mediante tributos recaudatorios, sino que existen otras vías para alcanzar los mismos objetivos, a través de tributos regulatorios<sup>28</sup>. Los fines del Estado, entre los que se encuentra la protección del medio ambiente, se pueden conseguir, por un lado, mediante la realización de gastos imputando dinero para financiar actividades y servicios ambientales y, por el otro, a través de los ingresos desalentando la realización de ciertas conductas contaminantes que generan gastos para el Estado o alentando aquéllas que permiten disminuirlos (Salassa Boix 2015, 23).

En definitiva, no quedan dudas que los tributos ambientales están directamente relacionados con el deber y mandato constitucional de preservar el medio ambiente, dado que son mecanismos estatales útiles para la protección ambiental, y con el deber de contribuir, ya que a pesar que su finalidad principal no es recaudatoria también procuran el sostenimiento de los gastos que implica para el Estado la preservación del medio ambiente. De manera que el deber de contribuir al sostenimiento del Estado es perfectamente compatible con los tributos ambientales que aquél puede regular como instrumento de política y gestión ambiental para la preservación ecológica.

## 6. Bibliografía

Ataliba, Gerard. 2000. *Hipótese de incidência tributária*. San Pablo: Malheiros;

Baumol, William J. y Oates, Wallace O. 1971. The use of standards and prices for protection of the environment. *Swedish Journal of Economics* 73: 5-48;

Barde, Jean. 1994. Economic Instruments in Environmental Policy: Lessons from the OECD Experience and their Relevance to Developing Economies. *OECD Development Centre Working Papers* 92;

---

<sup>28</sup> “Esta difusa divergencia entre objetivos y efectos de las políticas fiscales se pone de manifiesto en la tendencia pérdida de consenso que ha caracterizado la acción de la finanza pública en las democracias occidentales en el último cuarto de siglo, por las crecientes dificultades que encuentran las políticas de reequilibrio y reclasificación del gasto público que emplean los tradicionales instrumentos de política fiscal” (Perrone 2001, 424).

- Buñuel González, Miguel. 1999. *El Uso de Instrumentos Económicos en la Política del Medio Ambiente*. Madrid: Consejo Económico y Social;
- Casás, José O. 1997. El principio de igualdad en “El estatuto del contribuyente”. *Revista latinoamericana de derecho tributario* 3: 57-96;
- Castello, Melissa G. 2006. Contribuição de intervenção no domínio económico sobre os combustíveis: um superfund brasileiro? *Revista de Direito Ambiental* 44 (octubre/diciembre): pp. 79-111;
- Da Silva, Daniely Andressa. 2012. Tributos verdes: proteção ambiental ou uma nova roupagem para antigas finalidades? *Revista Instituto de Derecho Brasileiro* 8: 5001-5019;
- De la Cruz Rodríguez, Baltasar. 1998. Notas sobre política y fiscalidad medioambiental. *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi III*: 1-9;
- De Souza, Jeremy y Snape, John. 2000. Environmental tax proposals: analysis and evaluation. *Environmental Law Review, Lewis & Clark Law School* 2: 74-101;
- Del Brío González, José Á. 2001. *Medio ambiente y empresa: de la confrontación a la oportunidad*. Madrid: Civitas Ediciones;
- Durán Rojo, Luis A. 2006. *La noción del deber constitucional de contribuir. Un estudio introductorio. Temas de Derecho tributario y de Derecho público. Libro homenaje a Armando Zolezzi Möller*, coord. Jorge Danós Ordóñez: 50-68. Lima: Palestra Editores;
- Fantozzi, Augusto. 1998. *Diritto tributario*. Torino: Utet;
- Farrel, Michel D. 1984. Superogación y deber. *Análisis Filosófico* IV, 1: 20-42;
- Ferreiro Lapatza, José J. 1995. El estatuto del contribuyente. *Revista española de derecho financiero* 88: 643-656;
- Ferreiro Lapatza, José J. 2006. *Curso de Derecho financiero español. Instituciones*. Madrid-Barcelona: Marcial Pons;
- Fullerton, Don. 1996. Why have separate environmental taxes? *Tax Policy and the Economy* 10: 33-70;
- García Dorado, Francisco. 2002. *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación*. Madrid: Dykinson;
- Giuliani Fonrouge, Carlos M. 2004. *Derecho financiero*. Buenos Aires: La Ley;

- Griziotti, Benvenuto. 1929. *Principi di Politica, Diritto e Scienza delle Finanze*. Padova: CEDAM;
- Hilson, Chris. 2000. *Regulating Pollution. A UK and EC Perspective*. Oregon: Hart Publishing;
- Huber, Bruce R. 2001. Transition policy in environmental law. *Harvard Environmental Law Review* 35: 91-131;
- Junceda, Javier. 1999. *Cuestiones medioambientales*. Madrid: Colex;
- Lorenzo, Fernando. 2016. *Inventario de instrumentos fiscales verdes en América Latina. Experiencias, efectos y alcances*. Santiago de Chile: Naciones Unidas-Cepal-Cooperación Alemana;
- Lozano Cutanda, Blanca. 2007. *Derecho ambiental administrativo*. Madrid: Dykinson;
- Mamlyuk, Boris. 2009. Analyzing the polluter pays principle through law and economics. *Southeastern Environmental Law Journal* 18: 39-78;
- Martha, Rutsel S. 1989. The jurisdiction to tax in international law. *Series on International Taxation* 9: 23-83;
- Ortega Álvarez, Luis. 2005. *Lecciones de derechos del medio ambiente*. Valladolid: Lex Nova;
- Palazzo, Eugenio L. 2000. Algunos aportes sobre los derechos ambientales. *El Derecho* (24/04/2000):1-4;
- Patterson, Charles D. 2000. Environmental taxes and subsidies: what is the appropriate fiscal policy for dealing with modern environmental problems? *William & Mary Environmental Law and Policy Review* 24: 121-159;
- Pauner Chulvi, Cristina. 2000. *El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*. Valencia: Universitat Jaume I;
- Peces-Barba Martínez, Gregocio. 1987. Los deberes constitucionales. *Doxa: cuadernos de filosofía* 4: 320-339;
- Peidró-Paster, Ismael y Rodríguez-Arias Bustamante, Lino. 1948. Teoría del deber jurídico y del derecho subjetivo. *Revista General de Legislación y Jurisprudencia. Segunda Época*, XI, 3: 265-282;
- Perrone, Raffaele. 2001. *La imposición y el ambiente. Tratado de derecho tributario*, dir. Andrea Amatucci: 415-435. Bogotá: Temis;

- Pichot, Françoise y Rapado, José R. 1994. *La fiscalidad y el medio ambiente. Políticas complementarias*. Madrid: Mundi-Prensa;
- Pimenta, Carlos R. y Lopes, Cidália M. 2006. “Os limites da tributação ambiental um estudo empírico do crédito fiscal à defesa e protecção ambiental em Portugal”. *Fiscalidade* 13, 25: 50-83;
- Polo Maceira, Elena. 2014. Del deber de contribuir a la fiscalidad participativa. *Derecho y Cambio Social* 37, XI: 1-12;
- Rosatti, Horacio D. 2004. *Derecho ambiental constitucional*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni;
- Salassa Boix, Rodolfo. 2015. “Fiscalidad ambiental: cuestiones preliminares”. *La protección ambiental a través del Derecho fiscal*, dir. Rodolfo Salassa Boix: 27-45. Córdoba: Advocatus y Ciencia, Derecho y Sociedad-UNC;
- Salassa Boix, Rodolfo. 2013. “Medidas tributarias medioambientales en el ordenamiento jurídico argentino”. *La finalidad extrafiscal de los tributos. Algunas notas sobre los tributos medioambientales*, dir. Eduardo Arroyo: 155-199. Córdoba: Advocatus y Ciencia, Derecho y Sociedad;
- Schlegelmilch, Kai & Joas, Amani. 2015. *Fiscal considerations in the design of green tax reforms*. Venecia: Green Growth Knowledge Platform GGKP;
- Soler Roch, María T. 1980. Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al IRPF. *Revista Española de Derecho Financiero* 25: 1-18;
- Spisso, Rodolfo. 2003. El poder tributario y su distribución. *Derecho tributario*, dir. Horacio García Belsunce. Buenos Aires: Astrea;
- Spisso, Rodolfo. 2007. *Derecho constitucional tributario*. Buenos Aires: Lexis Nexis;
- Tejerizo López, José M. 1980. La causa de los tributos. *Hacienda Pública Española* 64: 199-209;
- Vandekerckhove, Karen. 1993. The polluter pays principle in the European Community. *Yearbook of European Law* 13: 198-209;
- Vaquera García, Antonio. 1999. *Fiscalidad y medio ambiente*. Valladolid: Lex Nova;
- Varela Díaz, Santiago. 1982. La idea de deber constitucional. *Revista Española de Derecho Constitucional* 4: 69-96;



Villegas, Héctor B. 2004. *Curso de finanzas, Derecho financiero y tributario*. Buenos Aires: Astrea;

Westin, Richard. 1993. Understanding environmental taxes. *Tax Law* 46: 327-361.