

LOS TRIBUTOS AMBIENTALES Y EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA*

Abstract: Nowadays nobody dares to question the international importance of environmental protection concerns, the significant contribution that ecological taxes imply for the cause and the need to study these taxes from a legal point of view, which logically includes its guiding principles. In this paper we will focus on the fiscal principle of taxable capacity and the objectives to follow are, on the one hand, to give substance to that principle and, on the other, to determine if this rule is applicable, and in which extent, to the ecological taxes. All this leads us, ultimately, to consider whether it is possible to regulate an environmental tax which chargeable event reaches ecological behaviors or goods but not evidencing any manifestation of wealth. We anticipate that the answer to this question is negative. While the work is essentially framed in Argentine legislation and case law its conclusions are also valid for those countries that share with Argentina the same tax tradition and roots, as in the cases of Spain and Italy.

Abstract: Actualmente nadie se atreve a cuestionar la trascendencia internacional que reviste la protección ambiental, el significativo aporte que los gravámenes ambientales implican para la causa y la necesidad de estudiar estos tributos desde un punto de vista jurídico, lo que incluye lógicamente a sus principios rectores. En el presente trabajo nos avocaremos al principio fiscal de capacidad contributiva y los objetivos a seguir son, por un lado, dotar de contenido a dicho principio y, por el otro, determinar si resulta aplicable, y en qué medida, a los gravámenes ecológicos. Todo ello nos lleva, en última instancia, a considerar si es posible legislar un tributo ambiental cuyo hecho imponible grave conductas o bienes ecológicamente relevantes pero que no evidencien manifestación de riqueza alguna. Desde ya adelantamos que la respuesta a este interrogante es negativa. Si bien el trabajo se enmarca esencialmente en la normativa y jurisprudencia argentinas, sus conclusiones también son válidas para aquellos países que comparten la misma tradición y raíces tributarias, como son los casos de España e Italia.

SOMMARIO: 1. Introducción y planteo del problema – 2. Origen, noción y contenido del principio de capacidad contributiva – 2.1. La doctrina – 2.2. Nuestra postura – 3. Recepción del principio de capacidad contributiva en el ordenamiento jurídico argentino – 4. El principio de capacidad contributiva y los tributos ambientales – 5. El principio de capacidad contributiva y los incentivos fiscales ambientales – 6. Conclusiones

* Este trabajo se enmarca dentro del Proyecto de Investigación: *La proyección ambiental a través del sistema fiscal: una mirada jurídica interdisciplinaria de los tributos ambientales en el marco de la normativa argentina*, Secyt (2014-2015).

1. – *Introducción y planteo del problema*

El avance del deterioro ambiental ha movilizó a los Estados a instaurar las más variadas medidas para detener, o al menos reducir, las consecuencias de este devastador fenómeno de alcance planetario. Dentro del amplio espectro de posibles acciones y mecanismos los tributos ambientales se vienen erigiendo como uno de los más importantes y utilizados. De hecho, en los últimos dos decenios la mayoría de Estados miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), con los países nórdicos a la cabeza, ha dado promovido intensos procesos de reforma fiscal verde.

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

Los tributos ecológicos son una de las tantas medidas que poseen los gobiernos para proteger el medio ambiente y pueden ser definidos como aquellos gravámenes que, sin despojarse de su finalidad recaudatoria, tienen como principal objetivo direccionar la conducta de los administrados para desincentivar la realización de actividades perniciosas para el medio ambiente, sin perjuicio del destino de los fondos recaudados¹.

No hace falta ahondar demasiado en estos tributos para darnos cuenta que estamos ante una cuestión sumamente transversal ya que su regulación involucra diversos campos científicos, tanto jurídicos como extra-jurídicos².

En lo que respecta al ámbito estrictamente jurídico, si bien es cierto que se trata de auténticos gravámenes también ostentan importantes notas e influencia de otras áreas jurídicas, entre las cuales se destaca el Derecho ambiental y sus principios.

En el presente trabajo nos avocaremos en el principio de capacidad contributiva, el cual se erige como una de las directrices más importantes del Derecho tributario. Los objetivos a seguir son, por un lado, dotar de contenido a dicho principio y, por el otro, determinar si resulta aplicable, y en qué medida, a los tributos ecológicos. Todo ello nos lleva, en última instancia, a considerar si es posible legislar un tributo ambiental cuyo hecho imponible grave conductas o bienes ecológicamente relevantes pero que no evidencien manifestación de riqueza alguna.

¹ R. Salassa Boix, *La finalidad extrafiscal de los tributos. Algunas notas sobre los tributos medioambientales*, en *Estudios de Derecho Tributario*, Córdoba, 2013. 186 ss..

² El medio ambiente es un bien complejo, pues está integrado por diversos elementos interrelacionados en un todo unitario (Herrera Molina, 2000, 23-188).

Es importante destacar que si bien el trabajo se enmarca esencialmente en la normativa y jurisprudencia argentinas, sus conclusiones también son válidas para aquellos países que comparten la misma tradición y raíces tributarias, como son los casos de España e Italia. De hecho a lo largo del trabajo se recurre en repetidas ocasiones a la doctrina, normativa y jurisprudencia de estos dos países.

A los fines de abordar el tema e interrogante planteados estructuramos el trabajo en cinco partes. En primer lugar, repasamos el origen, la noción y el contenido del principio de capacidad contributiva; esto nos dará ciertas pautas útiles a la hora de entender cómo funciona (o debería funcionar) dicho principio. En segundo lugar, nos enfocamos en la recepción normativa de dicho principio en el ordenamiento jurídico argentino. En tercer lugar, entramos de lleno en nuestro gran interrogante atento que veremos cuál es la relevancia del principio de capacidad contributiva en los gravámenes ecológicos. En cuarto lugar, examinaremos la relación del mentado principio y los beneficios fiscales ecológicos. En último lugar, exponemos las conclusiones finales del trabajo.

2. – Origen, noción y contenido del principio de capacidad contributiva

2.1. – La doctrina

El principio de capacidad contributiva, que opera como un criterio propio del Derecho tributario, se encuentra consagrado en la mayoría de las constituciones de los países occidentales. En algunos casos el reconocimiento constitucional del principio es expreso³, definido como el deber de contribuir con el sostenimiento del Estado de acuerdo con la capacidad contributiva o económica del sujeto pasivo, y en otros ordenamientos jurídicos es implícito, como es el caso de Argentina, cuando se habla de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente establezca el Congreso de la Nación o se prohíbe la confiscación⁴.

Algunos autores coinciden en afirmar que el origen de la formulación de este principio se debe a Guicciardi, que ya a principio del siglo XVI afirmaba que “dado que somos todos ciudadanos de un mismo Estado y que somos

³ Alemania (artículo 28.3); Bolivia (artículo 8.d); Brasil (artículo 145.III.1); España (artículo 31.1); Italia (artículo 53); Panamá (artículo 261); Paraguay (artículo 181); Suiza (artículo 127.2); Venezuela (artículo 316), entre otras.

⁴ M. García Etchegoyen, *El principio de capacidad contributiva*, 2004, 207 ss..

todos iguales, sólo puede haber verdadera justicia o verdadera igualdad si los impuestos nos devuelven a todos al mismo nivel económico.

Es necesario que nos tornemos tan iguales como la razón quiere que seamos”⁵. Aunque también se suele hablar de John Stuart Mill como el formulador de este principio⁶, de todas maneras éste no es el tema que ahora nos ocupa.

Más allá de quién fue el primer autor en formularlo, este principio parte de la idea fundamental de que los eventuales contribuyentes tienen medios limitados para hacer frente a sus necesidades públicas y privadas. Con lo cual, la financiación de las cargas públicas debe repartirse entre los miembros de la comunidad según los medios que disponen⁷. El Derecho tributario anglosajón se enuncia como “principio de equidad y uniformidad” (*equality and uniformity tax principle*), según el cual el Estado debe exigir a los administrados una proporción razonable de su riqueza, y no más⁸, o “principio de igualdad de sacrificio” (*equity of sacrifices principle*), a partir del cual los contribuyentes deben contribuir con el Estado según su capacidad contributiva (*ability to pay*), entendiéndose que a igual capacidad contributiva corresponde, en principio, igual gravamen⁹.

Algunos autores han entendido a este principio no tanto como un principio sino más bien como un criterio o prisma para entender los principios de igualdad y generalidad¹⁰. Esto sería así, según estos autores, ya que todos (generalidad) aquellos que reflejen idéntica (igualdad) capacidad contributiva están llamados a contribuir a las arcas del Estado. Visto así, la capacidad contributiva estaría en un plano secundario, a merced de los otros dos principios. Esta posición merece ciertos reparos ya que de esta forma no se explican aquellos casos en los que existe igual capacidad contributiva pero por otras razones o principios constitucionales existen diferentes cargas (v.g. promoción industrial).

Otros autores ven esta cuestión diferente y afirman que “el criterio de igualdad, en esencia, se construye a lomos del de capacidad económica: que

⁵ M. Duverger, *Finances Publiques*, París, 1975, 28.

⁶ D. Jarach, *Finanzas públicas y derecho tributario*, 1989, 11 y 256 ss..

⁷ J.L. Pérez de Ayala, *Fundamentos de derecho...*, op. cit., 74.

⁸ T. McIntyre Cooley, *A treatise on the Law of Taxation: including the law of Local Assessments*, 124.

⁹ S. Adams, *The Wealth of Nations*, Everyman's Library Ltd, Londres, 1910.

¹⁰ D. Jarach, *En torno al principio de la capacidad contributiva en la Economía Financiera y el Derecho Tributario*, en revista *La Información*, 1987, LVI, Noviembre, 884; J.J. Ferreiro Lapatza, *Curso de derecho financiero español. Instituciones*, 2006, 282.

todos contribuyan en función de su capacidad para ello”¹¹, dándole una cierta preeminencia al principio bajo análisis.

No obstante, más allá de su estrecha (y necesaria) vinculación con otros principios, es evidente que la capacidad contributiva es un criterio tributario con autonomía propia que tiñe a todo el sistema tributario, lo importante es desentrañar cuál es su alcance.

Con el paso de los años la doctrina mayoritaria ha ido configurando este principio a partir de una doble significación según nos situemos en su función legitimadora o en su función delimitadora. Por un lado, se lo relaciona con el deber de solidaridad, en el sentido que la justificación constitucional del deber tributario no reside en una relación conmutativa entre el individuo y el Estado¹² sino en la solidaridad¹³ que posee cada miembro de la comunidad, por el solo hecho de pertenecer a ella¹⁴. En este sentido, Fedele afirma que “la justificación de la contribución al gasto público, no puede ser encontrada a partir de una concepción privatista, en una ventaja obtenida por el individuo de la actividad del ente público; en el fenómeno tributario se manifiesta un aspecto de la inserción del sujeto en la colectividad, para cuya subsistencia tiene el deber de aportar”¹⁵.

Así las cosas, el principio de capacidad contributiva se erige como uno de los fundamentos éticos del tributo. En este sentido, Damarco¹⁶ sostiene que una conducta de colaboración es éticamente correcta desde que está dirigida a mantener algo que se estima necesario para la vida de todos. El mismo autor agrega que el único modo en que racional y éticamente puede establecerse un vínculo entre los administrados y el Estado moderno es a través de la aptitud del individuo, expresada en sus posibilidades económicas, de contribuir al sostenimiento del Estado.

Por otro lado, su función delimitadora se refiere tanto a los administrados, y a su deber de contribuir, como al poder legislativo al momento de establecer e imponer tributos. Esto quiere decir que se garantiza a los contribuyentes que su deber de contribuir sólo le será exigido en razón de un hecho

¹¹ J.A., Rozas Valdés, *Las razones del fisco. Ética y justicia en los tributos* (autor: F. Gallo), nota preliminar, Marcial Pons, Madrid-Barcelona-Buenos Aires, 2011, 18.

¹² F. Moschetti, *Profili generali*, in *Trattato di Diritto Tributario*, 1994, V. I-1, 225-226.

¹³ Sentencias de la Corte Constitucional italiana N° 6/1978 y N° 212/1986.

¹⁴ F. Moschetti, F., *op. cit.*, 239 ss.

¹⁵ A. Fedele, *Corrispettivi di pubblici servizi, prestazioni imposte e tributi*, in *Rivista di Diritto Finanziario*, 1971, II, 27.

¹⁶ J. Damarco, *La responsabilidad del Estado en materia impositiva*, 2010.

indicativo de capacidad contributiva¹⁷. Así las cosas, el principio de capacidad económica funciona como un límite para el Congreso a la hora de configurar los tributos. El legislador sólo puede tomar como hecho imponible aquellos presupuestos reveladores de riqueza; aunque veremos que esta premisa tiene sus excepciones. También se puede entender como una guía para el legislador, quien debe procurar que el sistema tributario sea, en su conjunto, un reflejo de la capacidad económica global de los sujetos¹⁸.

Más allá que la coincidencia es generalizada, existen autores que ponen sus reparos a la hora de limitar las facultades del legislador a partir del principio de capacidad contributiva, replanteando su presupuesto delimitador.

Concretamente se afirma que los tributos “no pueden ser valorados en el plano moral teniendo en cuenta únicamente el criterio subjetivo de la pertenencia, y por tanto su impacto sobre la propiedad privada, concebida ésta como algo que tiene existencia originaria y una validez propia, independiente de la ley”¹⁹. Yendo incluso más allá, esta postura plantea que el principio de capacidad contributiva sólo puede imponer al legislador un límite inferior o primer límite (mínimo vital de cada persona) pero nunca superior o segundo límite, ya que “se daría lugar a una tutela absoluta y legislativamente insuperable de los derechos de propiedad y... un límite inaceptable... al desarrollo del poder normativo de imposición”²⁰. Hablamos de “primer” y “segundo” límite ya que primeramente habrá que ver si el sujeto tiene capacidad contributiva para aportar a las arcas del Estado, ya que sin ésta ni siquiera se debería aplicar el tributo, y en segundo término, si tal capacidad existe, habrá que evaluar hasta dónde podría gravarse una vez asegurado el mínimo vital del contribuyente.

Antes de concluir con este punto, que no pretende ser exhaustivo sino meramente introductorio, es pertinente distinguir entre capacidad contributiva y capacidad económica. La primera requiere una valoración de la capacidad

¹⁷ F. Tesaurò, *Istituzioni di diritto tributario*, 200, V. 1, Parte generale, 59.

¹⁸ F. Pérez Royo, *Derecho financiero y tributario. Parte general*, 2009, 58.

¹⁹ F. Gallo, *Las razones del fisco. Ética y justicia en los tributos*, 2011, 91 ss.. El autor sostiene que si no diferenciamos a la capacidad contributiva de elementos patrimoniales se restringe excesivamente la esfera de intervención del legislador y se carga al principio de contenidos propios de las ideologías liberales fundadas sobre la identidad estructural persona-propiedad, el primado absoluto de los valores patrimoniales del mercado y la dependencia de las opciones del legislador entre aquéllas del propio mercado (F. Gallo, *op. cit.*, 128). De esta manera, el autor pretende depurar al principio de rasgos egoístas y que pueden llevar a interpretar la capacidad contributiva personal como una garantía absoluta de la persona sometida a tributación y de la propiedad como connatural a la persona.

²⁰ F. Gallo, *op. cit.*, 138, 139.

económica a que posee el individuo para aportar a los gastos del Estado²¹, es decir que la capacidad contributiva es la capacidad económica idónea para contribuir con los gastos públicos a la luz de los valores constitucionales²².

Existe una relación de género especie del primero con respecto al segundo, ya que la capacidad económica alude a la participación en la financiación de los costos de toda la maquinaria económica del Estado (incluyendo obviamente a la recaudación tributaria), mientras que la segunda no es más que la capacidad económica referida concretamente al sector fiscal²³.

La diferencia entre ambas denominaciones pasa más bien por el hecho que la capacidad económica puede entenderse del todo ajeno al terreno normativo y sólo puede designar a un presupuesto de hecho de la norma en cambio, la capacidad contributiva tiene un componente jurídico y debe considerarse como una expresión que designa un concepto técnico-jurídico²⁴.

A raíz de ello entendemos que en el marco jurídico, dentro del cual se circunscribe este trabajo, es técnicamente más apropiado hablar de principio de capacidad contributiva que de capacidad económica.

2.2. – Nuestra postura

Por nuestra parte coincidimos plenamente con la doble función coetánea del principio de capacidad contributiva: legitimadora a la vez que limitadora.

Esto es así ya que este principio, junto al hecho de vivir en sociedad, legitima y justifica el pago de tributos por parte de los ciudadanos, por un lado, y opera como un límite a los derechos de los contribuyentes (en cuanto que no podrán evadir su obligación de tributar si cuentan con capacidad contributiva) y a las facultades legislativas fiscales del Estado (en cuanto que no podrán legislarse y aplicarse gravámenes que sujeten a quienes no cuenten con dicha capacidad), por el otro.

²¹ I. Manzoni, *Il principio di capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, 1965, 73 ss..

²² G. Gaffuri, *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1967, 88 ss..

²³ *La capacidad contributiva primera requiere una valoración de la capacidad económica a que posee el individuo para aportar a los gastos del Estado. Es decir que la capacidad contributiva es la capacidad económica idónea para contribuir con los gastos públicos a la luz de los valores constitucionales* (I. Manzoni, *op. cit.*, 73 ss. y G. Gaffuri, *op. cit.*, 88 ss.).

²⁴ J.M. Aizega Zubillaga, *La utilización extra-fiscal de los tributos y los principio de justicia tributaria*, 2001, 122.

No obstante, respecto a la función delimitadora, entendemos que el cerco a las facultades legislativas sólo se produce en el límite económico inferior o primer límite de la riqueza de un sujeto, pero no en el límite superior o segundo límite. Es decir que al aparo del principio analizado los tributos nunca podrán afectar el mínimo vital de una persona o los recursos que ésta precisa para llevar adelante sus necesidades básicas. Otra cuestión, a resolverse por otros medios, es el límite superior del gravamen una vez que el contribuyente tiene asegurado sus recursos mínimos de subsistencia. Es por ello que, en definitiva, entendemos a la capacidad contributiva como aquella manifestación económica que supera los recursos que precisa el sujeto pasivo para cubrir sus necesidades básicas.

El problema que se deriva de lo anterior, y que no pretendemos abordar en esta oportunidad, estriba en determinar cuál es el mínimo vital o las necesidades básicas de una persona. Sólo adelantamos que estamos ante una cuestión de política legislativa que requiere de un análisis socio-cultural enmarcado en unas condiciones de tiempo y lugar determinadas. No es lo mismo hablar de la Argentina actual que la de hace 50 años atrás ni es factible asimilar las necesidades básicas de un habitante de nuestro país con las de uno de Canadá o de Uganda, por nombrar algunos ejemplos. Todo este análisis legislativo debe realizarse, claro está, en el marco de los derechos y las garantías constitucionales del contribuyente.

Después del párrafo anterior es comprensible que nos preguntemos ¿hasta dónde puede llegar nuestra obligación de contribuir a las arcas del Estado una vez cubiertas mis necesidades básicas? ¿Existe realmente algún límite en ese sentido? Sin ánimo de explayarnos en el tema, pero comprometiéndonos a su tratamiento en un trabajo posterior, podemos adelantar que, a nuestro criterio, el límite superior (o segundo límite) está marcado por el principio de razonabilidad de la leyes, y no por el principio de no confiscación.

La confiscación se trata de un instrumento sancionatorio, propio del Derecho penal, que conduce a la muerte civil del infractor. Bajo esta noción es que el artículo 17 de la Constitución Nacional de Argentina establece que la confiscación queda eliminada para siempre del Código Penal. La confiscación con instrumento sancionatorio poco tiene que ver con los tributos, los cuales nunca pueden ser considerados como infracción ni como sanción, ni la confiscación puede entenderse como una sanción por no tributar.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación argentina (CSJN) supo marcar la distinción entre confiscación y tributos diciendo que “las confiscaciones prohibidas por la Constitución son medidas de carácter personal y de fines personales, por las que se desapodera a un ciudadano de

sus bienes; es la confiscación del Código Penal, y en el sentido amplio del art. 17 el apoderamiento de los bienes de otro, sin sentencia fundada en ley o por medio de requisiciones militares, pero de ninguna manera lo que en forma de contribuciones para fines públicos puedan imponer el Congreso los gobiernos locales”²⁵.

La CSJN supo adoptar en no pocas oportunidades al principio de no confiscación para demarcar el límite superior de los tributos. Una de las primeras formulaciones del principio en la jurisprudencia de la Corte se dijo que “el impuesto degenera en exacción o confiscación cuando alcanza una parte sustancial de la propiedad o la renta de varios años del capital gravado, porque en tales casos se restringen en condiciones excesivas los derechos de propiedad y de testar que la Constitución consagra”²⁶. Ahora bien, ¿no era más fácil y prolijo decir que el mentado impuesto implicaba una carga excesiva para el sujeto pasivo y que, por ello, el tributo violaba el principio de razonabilidad?

A partir de esta formulación genérica del principio el Alto Tribunal tuvo que determinar cuáles iban a ser los parámetros de las alícuotas a partir de los cuales considerar que un impuesto tenía efectos confiscatorios. Sobre este punto la Corte fue avanzando mediante tanteos y aproximaciones, desechando unos porcentajes y aprobando otros sin aferrarse a ninguno en particular ni haciendo uso de demasiada fundamentación:

- 1911: hasta el 50% no era confiscatorio²⁷;
- 1928: hasta el 22% no era confiscatorio²⁸;
- 1933: hasta el 34,25% no era confiscatorio²⁹;
- 1948: hasta el 33% no era confiscatorio³⁰.

Volvemos a preguntarnos, ¿no era más sencillo y útil dejar de lado cualquier intento de poner un límite concreto y plantear un juicio de razonabilidad en cada caso en particular? (siembre hablando del límite superior de los gravámenes). Incluso posicionándonos desde la propia confiscación acabamos preguntándonos si es razonable darle alcances confiscatorios a un tributo que alcanza, por ejemplo, el 50% de un determinada manifestación de riquezas.

²⁵ CSJN, “Manuel Fariñam c/ Municipalidad de La Plata”, de 23/08/1906 (*Fallos*: 105:70).

²⁶ CSJN, “Gallino Andrés”, de 27/4/1931 (*Fallos*: 160:247).

²⁷ CSJN, “Melo de Cané, Doña Rosa”, de 16/12/1911 (*Fallos*: 115:111).

²⁸ CSJN, “Etchessahar, Doña Graciana”, de 26/10/1928 (*Fallos*: 153:46).

²⁹ CSJN, “Gallino, Andrés”, de 27/4/1931 (*Fallos*: 160:247).

³⁰ CSJN, “Pereyra Iraola, Leonardo”, de 15/11/1946 (*Fallos*: 206:214).

Entendiendo a la prohibición de confiscación como una garantía más propia del Derecho penal, afirmamos que el límite económico superior de las facultades legislativas estaría en el principio de razonabilidad o prohibición de arbitrariedad, también de raigambre constitucional.

Bidart Campos sostiene que el principio de razonabilidad subyace de los artículos 28 y 33, en conjunción con los artículos 17 y 19 de la Constitución Nacional y comporta la exclusión de toda arbitrariedad o irrazonabilidad en el ejercicio de las prerrogativas de los poderes públicos. Esto implica que existe un criterio que obliga a dar a la ley un contenido razonable, justo y valioso³¹. También se ha dicho que la alteración de un derecho o garantía constitucional por la vía reglamentaria constituye un ejercicio irrazonable de las facultades legislativas³².

Más allá de los artículos señalados, el principio de razonabilidad también se reconoce en el artículo 75, inc. 22, de la Constitución Nacional.

Concretamente nos referimos a la Declaración universal de los derechos humanos, que declara que “nadie será privado arbitrariamente de su propiedad” (art. 17.2) y de la Convención Americana de los Derechos Humanos que sostiene que “los derechos de cada persona están limitados por los derechos de los demás, por la seguridad de todos y por las justas exigencias del bien común en una sociedad democrática” (art. 32.2).

Por su parte, sobre este principio la CSJN expresó que las leyes son susceptibles de cuestionamiento constitucional cuando resultan irrazonables, o sea, cuando los medios que arbitran no se adecuan a los fines cuya realización procura o cuando consagran una manifiesta iniquidad³³.

Para finalizar entendemos que buscar en el principio de no confiscación una limitación a las facultades legislativas fiscales es técnicamente inadecuado, sumamente engorroso y absolutamente innecesario. Es técnicamente inadecuado porque el principio de no confiscación pertenece más bien al ámbito del Derecho penal; es engorroso porque, como se ha demostrado con algunos precedentes de la Corte, no tiene sentido tratar de fijar un parámetro concreto y aplicable a todos los casos y es innecesario porque la Constitución Nacional reconoce al principio de razonabilidad de las leyes,

³¹ G. Bidart Campos, *Derecho constitucional*, T. II, Ediar, 118-119.

³² D. Sabsay, J.M. Onaindia, *La Constitución de los argentinos*, 1998, 32. En un sentido similar Padilla afirma que los derechos se limitan como consecuencia necesaria para poder vivir en sociedad y las restricciones no deben exceder de lo indispensable para ese fin. Mientras se atienda este criterio la limitación es justa y razonable (M. Padilla, *Derechos humanos y garantías*, 1996, 23).

³³ CSJN, “Flores, María Leonor y otros c/ Argentina Televisora Color L.S. 82 Canal 7 S.A.”, de 01/01/1985 (*Fallos*: 307:906).

que funciona como un tamiz que saca a la luz, en cada supuesto en particular, si existe o no arbitrariedad por parte del Congreso.

3. – Recepción del principio de capacidad contributiva en el ordenamiento jurídico argentino

En nuestra Constitución, a diferencia de otros países, no existe un reconocimiento expreso de este principio, pero en general se coincide en afirmar que existe un reconocimiento implícito en el artículo 4, cuando habla de “las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente” establezca el Congreso de la Nación. Asimismo, la doctrina mayoritaria también incluye el artículo 17, en cuya parte final prohíbe todo tipo de confiscación, como contracara del principio del principio de capacidad contributiva.

A ello debemos agregar el artículo 75, inciso 22, de la Constitución en el que se reconoce jerarquía constitucional al Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, con jerarquía constitucional. El artículo 11.1 de este Tratado dispone lo siguiente:

“Los Estados Partes en el presente Pacto reconocen el derecho de toda persona a un nivel de vida adecuado para sí y su familia, incluso alimentación, vestido y vivienda adecuados, y a una mejora continua de las condiciones de existencia. Los Estados Partes tomarán medidas apropiadas para asegurar la efectividad de este derecho...”.

El reconocimiento del derecho a un nivel de vida adecuado supone, entre otras cuestiones, no fijar cargas tributarias por encima de dicho límite. La fijación de este límite es uno de los temas que más ha desvelado a los estudiosos del Derecho tributario y que por razones de espacio y tiempo no veremos en esta oportunidad.

Volviendo al reconocimiento normativo del principio de ciernes, otras constituciones realizan una declaración expresa de este principio. Por ejemplo, el artículo 53 de la Constitución italiana dice que “Todos están obligados a contribuir a los gastos públicos en proporción a su capacidad contributiva”. Por su parte, el artículo 31.1 de la Constitución española sostiene que “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”.

Más allá del reconocimiento implícito que se realiza en nuestro país, la gran mayoría de la doctrina nacional reconoce la eficacia y concreción de este principio y su reconocimiento constitucional. Asimismo, la CSJN hace

tiempo que adoptó este principio como una garantía constitucional para los contribuyentes, estrechamente vinculada al principio de igualdad y la prohibición de regular impuestos confiscatorios.

En las causas “Massoti de Busso” y “Gaviña”³⁴, la Corte señaló que la igualdad no se puede juzgar adecuadamente si ante todo no se considera la condición económica de las personas que lo soportan. Finalmente dice que a igual capacidad tributaria con respecto a la misma especie de riqueza el impuesto debe ser, en las mismas circunstancias, igual para todos los contribuyentes.

En la causa “López López” el Tribunal Supremo dijo que “...el mayor o menor deber de contribuir que corresponde a cada uno según su condición y la función de sus riquezas en la vida social, apreciado todo ello desde el punto de vista de las exigencias del bien común, en el cual todo bien particular tiene su fundamento y requisito”³⁵.

Uno de los fallos más trascendentes lo constituye, sin lugar a dudas, la causa “Navarro Viola”³⁶. En lo que al principio de capacidad contributiva se refiere, y dejando de lado cuestiones de irretroactividad de la norma tributaria, la Corte dijo que dicha capacidad es indispensable como requisito de validez de todo gravamen. A su vez agrega que la afectación del derecho de propiedad resulta palmaria cuando la ley toma como hecho generador una exteriorización de riqueza agotada antes de su sanción. De esta manera se fijan como caracteres de la capacidad contributiva que ella deber ser real, efectiva y actual (no pasada).

³⁴ CSJN, “Massoti de Busso c/ Provincia de Bs. As.” (*Fallos*: 207:270) y “Gaviña Mario c/ Provincia de Bs. As.” (*Fallos* 209:431).

³⁵ CSJN, “López López, Luis y otro c/ Provincia de Stgo. Del Estero”, sentencia de 15/10/1991 (*Fallos*: 210:284).

³⁶ CSJN, “Navarro Viola de Herrera Vegas, Marta”, sentencia de 19/12/1989 (*Fallos*: 312:2467).

4. – *El principio de capacidad contributiva y los tributos ambientales*

La convivencia de la ultra-fiscalidad (o extra-fiscalidad)³⁷ con los principios constitucionales que rigen el sistema tributario es un tema que no ha pasado inadvertido para la doctrina y jurisprudencia. Pero más allá de su complejidad, la cuestión se simplifica cuando concebimos a los gravámenes ultra-fiscales (incluidos los ambientales) como verdaderos tributos que se encuentran sujetos a los principios constitucionales que rigen toda carga fiscal, aunque con algunas matizaciones propias de su especialidad. A decir verdad, hoy en día ya prácticamente ningún autor defiende que los tributos

³⁷ “Haciendo uso de un marcado rigor científico, hay que señalar que los tributos extrafiscales, en sí mismos, no existen; en todo caso habrá que hablar de tributos con fines o efectos que van más allá de la estricta recaudación. El prefijo ‘extra’ proviene del latín y significa ‘fuera de’, con lo cual, un tributo extrafiscal, como su nombre indica, simplemente dejaría de ser un tributo ya que el aditivo ‘extra’ lo despoja de su propia naturaleza, que es la de recaudar (ya sea como fin principal o secundario). Es una contradicción terminológica que carece de sentido y puede llevar a muchas confusiones. Si entendemos a la ‘extrafiscalidad’ como ‘no recaudación’, también se evidencia el desacierto conceptual ya que, como hemos adelantado, ningún tributo, por más extrafiscales que sean su fines, procura una recaudación cero. Algunos autores han querido corregir estas desviaciones a través del término ‘extrarrecaudatoriedad’, pero tampoco es demasiado útil ya que básicamente padece las mismas deficiencias que el término ‘extrafiscalidad’. Tenemos, por un lado el aditivo ‘extra’ (‘fuera de’) y, por el otro, la terminación ‘recaudatoriedad’, que podríamos identificar con ‘fiscalidad’. Más allá que el autor defiende su postura señalando que el término busca resaltar la finalidad principal del tributo, entendemos que se ha de usar una terminología que sea más precisa y que no requiera de explicaciones previas. A estos fines, si lo que se quiere es calificar al gravamen lo más apropiado sería hablar de tributos ultrafiscales. El prefijo ‘ultra’ significa ‘más allá de’ y la terminación ‘fiscal’ viene de la palabra ‘fisco’ que significa ‘Tesoro público’, es por ello que siempre va ligada a la recaudación. De manera que en este caso estamos ante tributos que van más allá de lo exclusivamente recaudatorio. Las precisiones vertidas en los párrafos anteriores no significan que el término ‘extrafiscal’ deba ser desechado sin más, ya que bien puede servir para denominar tanto a los fines como a los efectos que van más allá de la estricta obtención de recursos, pero no a los tributos. Ello es así ya que es factible encontrar fines (v.g.: protección ambiental) y efectos (v.g.: desempleo) que estén despojados de toda recaudatoriedad, más nunca un gravamen. En definitiva, creemos que lo técnicamente adecuado es referirse a tributos ultrafiscales, a tributos con fines extrafiscales y a tributos con efectos extrafiscales” (R. Salassa Boix, *Clarificando algunas cuestiones sobre la extrafiscalidad de los tributos*, en *Actualidad Tributaria*, 2012, 91, Octubre 9 y 10).

con fines ultra-fiscales no se hallan dentro de la categoría de “tributo” y que no se rigen por los mismos principios³⁸.

Si bien es cierto que con la ultra-fiscalidad se puede ir más allá de lo estrictamente tributario, ello no implica prescindir de los principios que se imponen al sistema fiscal. “Los tributos pueden ser vehículos o medios para otros fines, pero sin desconocer los principios de ordenación que los conforman”. Es por ello que los tributos con finalidad ultra-fiscal “no pueden dejar de basarse en la capacidad económica, la justicia, la generalidad, la igualdad, la progresividad, la equitativa distribución de la carga tributaria y la no confiscatoriedad”³⁹.

Por su parte, el Tribunal Constitucional español hace ya tiempo que dio por zanjada la cuestión sosteniendo que el establecimiento de impuestos de carácter primordialmente ultra-fiscal debe realizarse respetando las exigencias y los principios derivados directamente de la Constitución⁴⁰. En Argentina la CSJN también ha avalado la necesidad de que los tributos ultra-fiscales no atenten contra los principios constitucionales⁴¹.

³⁸ En defensa de esta postura se destaca C. Albiñana García Quintana, *Los impuestos de ordenamiento económico*, en *Revista de Hacienda Pública Española*, 1981, 71, 24 y D. Vicente, Arche, *Consideraciones sobre el hecho imponible*, en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, 1960, 39, 566.

³⁹ J.M. Aizega Zubillaga, *op. cit.*, 2001, 56-57. En sentido similar C. Roza C. Gutiérrez, *op. cit.*, 175; A. Fedele, *Art. 23*, in *Commentario della Costituzione*, Bologna, 1978; A. Amatucci, *La riserva di legge*, in *Trattato di Diritto Tributario*, 1994, V, 157 ss.; P. Capano, *L'imposizione e l'ambiente*, in *Trattato di Diritto Tributario*, 1994, V, 453; R. Falcón y Tella, *Las medidas tributarias medio ambientales*, en *Derecho del medio ambiente y Administración local* (Coordinador José Esteve Pardo), Madrid, 1995, 671; M.C. García Bueno, *El principio de capacidad contributiva a la luz de las principales aportaciones doctrinales en Italia, España y México*, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, 2000, Col. Estudios Jurídicos, T. XVII, 118 ss..

⁴⁰ STC 37/1987, de 26 de marzo y 186/1993, de 7 de junio.

⁴¹ En la causa “Díaz Vélez, Eugenio”, en un examen sobre la posible violación de los principios constitucionales, la Corte señala que la carga soportada por el impuesto en cuestión (con fines *extra-fiscales*) “no asume los caracteres de una confiscación”.

Seguidamente, afirma que tampoco se contradicen “las reglas de igualdad, proporcionalidad y equidad que para las contribuciones exige la carta fundamental de la Nación” (“Díaz Vélez, Eugenio c/ Provincia de Buenos Aires”, sentencia de 20/07/1928, *Fallos*: 151:359). Asimismo, en la causa “Dolores Cobo de Macchi” el Máximo Tribunal sostiene que es necesario determinar si el gravamen ultra-fiscal agravia “otros principios fundamentales de la organización política nacional que esta Corte Suprema ha salvaguardado celosamente, en su función de soberana intérprete de la Constitución” (“Dolores Cobo de Macchi di Cellere c/ Provincia de Córdoba”, sentencia de 21 de julio de 1941, *Fallos*: 190:231).

Hasta aquí hemos hablado de la ultra-fiscalidad y los principios tributarios constitucionales en general, pero dentro de estos principios el que más dolores de cabeza ha causado fue el principio de capacidad contributiva⁴². De todas maneras, una vez más la doctrina⁴³ y la jurisprudencia extranjera⁴⁴ y nacional⁴⁵ coinciden en afirmar que este principio debe informar todo el sistema tributario, incluyendo lógicamente a los gravámenes con fines ultra-fiscales. En mayor o menor medida el principio de capacidad contributiva siempre ha de guiar el espíritu de los tributos con fines ultra-fiscales ya que “la equitativa distribución de la carga fiscal no puede sacrificarse para el logro de estos fines por muy elevados y atrayentes que éstos sean”⁴⁶. Es verdad que el principio normalmente se reflejará de un modo más atemperado de lo normal⁴⁷, pero dicha situación se fundamenta en la promoción de otros principios o derechos reconocidos por la *Carta Magna*.

Situándonos en el ámbito de los tributos ambientales, como una subespecie de los tributos ultra-fiscales, los autores también han defendido casi al unísono que es inconcebible prescindir totalmente del principio de

⁴² Sobre este punto es interesante el planteo que ofrece E. Lejeune Valcarcel, *Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria*, en *Seis Estudios de Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Edersa, Madrid, 1980, 122 ss..

⁴³ X.F. Cors Meya, *Las tasas en el marco de un sistema tributario justo*, en *Revista Española de Derecho Financiero*, 1986, 51, 332-334; F. Sáinz de Bujanda, *Reflexiones sobre un sistema de derecho tributario español*, 1963, T. III., 262; R. Calvo Ortega, *Las tasas de las Haciendas Locales: aspectos problemáticos*, en *Revista Crónica Tributaria*, 1973, 6, 22; E. Lejeune Valcárcel, *op. cit.*, 118; R. Falcón y Tella, *La finalidad financiera en la gestión del patrimonio*, en *Revista Española de Derecho Financiero*, 1982, 35, 383; J.L. Pérez de Ayala, *Fundamentos de derecho tributario*, 2004, 78; J.M. Queralt, C. Lozano Serrano, G. Casado Ollero, J.J. Tejerizo López, *Curso de derecho financiero y tributario*, Madrid, 2010, 115; F. Pérez Royo, 2009, Parte general 60; J.J. Ferreiro Lapatza, *op. cit.*, 283; entre otros.

⁴⁴ Sentencias del Tribunal Constitucional español 19/1987; 221/1992; 164/1995; 44/1996; 141/1996; 182/1997; 194/2000; entre otras.

⁴⁵ En la ya mencionada causa “Díaz Vélez”, el Tribunal Supremo de nuestro país deja sentado que al legislar sobre tributos ultra-fiscales habrán de apreciarse “las facultades de los contribuyentes para soportar las cargas sociales”, haciendo una clara referencia a la capacidad contributiva de los administrados (“Díaz Vélez, Eugenio c/ Provincia de Buenos Aires”, sentencia de 20 de junio de 1928, *Fallos*: 151:359).

⁴⁶ F. Sainz de Bujanda, *Teoría jurídica de la exención tributaria. Hacienda y Derecho*, Madrid, 1963, III, 420.

⁴⁷ “La admisión de fines extrafiscales en la imposición no supone desconocer absolutamente las exigencias de la capacidad económica, sino únicamente limitarlas o matizarlas en función de otras finalidades (R. Falcón y Tella *Las medidas tributarias...*”, *op. cit.*, 674).

ciernes⁴⁸. Pérez Royo afirma que “el presupuesto del tributo... debe incorporar siempre un índice de capacidad económica, una aptitud para contribuir, aunque el tributo sirva, además, a otras finalidades”. El mismo autor agrega que “los fines extra-fiscales del tributo... deben ser compatibles con la finalidad contributiva y responder a una exigencia o criterio razonable y amparado por el sistema de valores propios de la constitución (política de desarrollo económico, sanitaria, de vivienda, de protección del medio ambiente, etc.)”⁴⁹.

Pensémoslo de esta forma: si el ideal de los tributos con fines ultra-fiscales fuese lograr una recaudación nula o inexistente, podría pensarse que la capacidad contributiva poco tiene que hacer en estos gravámenes. Si no importa la recaudación, porque interesa justamente no recaudar, de poco sirven los límites para obtenerla. Pero estos gravámenes no funcionan así, de hecho ninguno lo hace; ningún tributo, por más ultra-fiscales que sean sus fines, persigue una recaudación nula. Los gravámenes siempre gozan, en mayor o menor medida, de una finalidad recaudatoria y es por ello que la obligación de aportar a las arcas del Estado se exige en todo momento a partir de una manifestación económica de los contribuyentes.

Una vez clara la aplicación del principio de ciernes en estos tributos, se nos plantea una nueva inquietud sobre cómo determinar la capacidad contributiva que subyace de los gravámenes ecológicos. Este interrogante no es sencillo de resolver e implica llevar a la práctica la aplicación del mentado principio para ver con qué grado, o hasta qué punto, ha de volcarse a tributos signados por una intencionalidad ambiental. Esta dosis de realidad dificulta la cuestión ya que no resulta fácil encontrar reglas o criterios que resistan y se ajusten a la interminable casuística de estos tipos de gravamen, pero ello no impedirá que intentemos, aunque más no sea, dar una serie de pautas generales.

A los fines de brindar algo de luz sobre esta temática nos detendremos en dos cuestiones medulares: por un lado, veremos la relación que existe entre el principio de capacidad contributiva y la contaminación, fijando los

⁴⁸ “Sin embargo, esta reinterpretación del principio de capacidad económica no ha estado exenta de críticas doctrinales, basadas todas ellas en que el fundamento de este tipo de figuras, la protección del medio ambiente, es un concepto ajeno a la capacidad económica como manifestación de riqueza que sujeta a gravamen las figuras tributarias tradicionales” (J.J. Martos García, *Tributación medioambiental y extrafiscalidad irregular. Análisis constitucional a propósito de la nueva redacción del art. 6.3 LOFCA y de la propuesta comunitaria de transformación del IVTM en un impuesto medioambiental*, en *Quincena Fiscal Aranzadi*, 2011, 10 21.

⁴⁹ F. Pérez Royo, *op. cit.*, 59.

límites mínimos infranqueables de aquél, y, por el otro, marcaremos los riesgos que existen de caer en una aplicación excluyente del principio.

En cuanto a la primera cuestión, es evidente que el legislador siempre debe procurar que los tributos ambientales sean concebidos respetando la capacidad contributiva de los sujetos pasivos; y desde ya adelantamos que es posible vincular dicha capacidad con la contaminación, la cuestión es cómo.

Los indicios de capacidad contributiva de un tributo ecológico no se evidencian con la posesión o el intercambio de riqueza, sino que existen ciertas actividades y bienes ligados con el aprovechamiento ambiental que también pueden manifestar ciertos indicios de capacidad económica en el sujeto que las lleva a cabo⁵⁰.

Siendo un poco más concretos, Baena Aguilar señala que es posible crear tributos por la realización de actividades contaminantes sobre la renta obtenida a través de ella o por la posesión de un patrimonio contaminante, ya que en todos estos casos se manifiesta, en principio, una cierta capacidad económica susceptible de imposición⁵¹. No obstante, como veremos más adelante, hay que tener en cuidado de no caer en excesos y sólo centrarse en la capacidad contributiva dejando de lado el carácter ultra-fiscal del gravamen ambiental.

Para hablar de un verdadero tributo ambiental su estructura debe responder necesariamente al criterio de la capacidad contaminante del sujeto pasivo, para conseguir la prevención ecológica. De esta forma es posible crear un tributo ambiental sobre la realización de una actividad productiva contaminante, sobre la renta obtenida en un proceso de producción industrial, sobre el consumo, o por la circulación de productos contaminantes pues, todas ellas, en principio, devendrán en utilidades⁵².

⁵⁰ F. Picciaredda, P. Selicato, *I tributi e l'ambiente. Profili ricostruttivi*, Milano, 1996, 115-116.

⁵¹ Baena Aguilar, *Protección impositiva del medio natural*, en *CISS Noticias de la Unión Europea*, 1995, 122, 13. Por su parte, Rosembuj señala que “el hecho imponible tomará en cuenta la capacidad económica de la riqueza imponible en términos de aptitud real o potencial de contaminación y su fundamento es la relación de correspondencia, en razón de los efectos recíprocos entre el sujeto pasivo y obligado tributario... y el sector público, en razón de la protección del bien ambiental” T. Rosembuj, *Tributos ambientales*, en *Fiscalidad Ambiental*, 1998, abril, 14).

⁵² Luchena Mozo, *Las líneas actuales de gravamen en la tributación medioambiental*, en *Quincena Fiscal Aranzadi*, 2005, 18 (*Doctrina*), 4-17.

A partir de ello podemos afirmar que los gravámenes ecológicos, por su naturaleza fiscal y ambiental, están llamados a respetar una doble capacidad en el sujeto pasivo: la capacidad contributiva y la capacidad contaminante⁵³.

Si se omite la primera ya no estamos ante un tributo y si se resigna la segunda ya no se trata de un gravamen con finalidad ultra-fiscal sino puramente recaudatoria.

La protección ambiental no se limita simplemente a un valor constitucional ultra-fiscal al que aspirar sino que la manera en que el hombre se relaciona con el medio ambiente suele reflejar, directa o indirectamente, verdaderos índices de capacidad contributiva. Ello es así ya que su valoración económica puede ser tomada por el legislador como límite, parámetro o justificación del tributo⁵⁴. Pero lo cierto es que no siempre es posible detectar con claridad la capacidad contributiva que subyace de la realización de actividades o utilización de bienes contaminantes; y es allí cuando habrá que caer en la casuística de someter cada tributo a un control exhaustivo para ver si atenta contra el principio bajo análisis. Lo que no está en duda es que dicha vinculación debe estar presente.

En la actualidad existe un acuerdo generalizado sobre la estrecha relación que hay entre los tributos con fines ultra-fiscales (incluidos los ecológicos) y el principio de capacidad económica⁵⁵, pero no sobre la manera de articular el principio de capacidad contributiva cuando la manifestación de riqueza no es tan diáfana. Pero también se concuerda que estos supuestos el principio no desaparece por completo aunque se presenta de una manera diferente⁵⁶.

⁵³ La capacidad del sujeto para ser sometido a la imposición, debe resultar de la verificación de datos objetivos, como es el caso de la fuerza económica, entre otras; circunstancias que, trasladadas al fenómeno de la imposición ambiental, suponen que debe tenerse en cuenta la capacidad de contaminación (A. Amatucci, *El ordenamiento jurídico financiero*, 2002, 428).

⁵⁴ F. Picciaredda, P. Selicato, *op. cit.*, 116-117.

⁵⁵ “Y es que la doctrina más generalizada no se ha atrevido nunca a negar la virtualidad, en el tema de la extrafiscalidad, de la capacidad contributiva, pero admitiendo que precisamente por ser un tributo extrafiscal, la capacidad contributiva... podía ser tenida en cuenta en forma diferenciada en razón de los concretos efectos económicos o de otro tipo perseguidos. Pero no se han señalado, ni en la doctrina ni en el derecho positivo, aquellos límites concretos que en la utilización de la extra-fiscalidad no se podían rebasar.” (J.M. Aizega, *op. cit.*, 4).

⁵⁶ Baena Aguilar, *op. cit.*, 12-13. Son también interesantes las reflexiones de Rosembuj al señalar que:

“La capacidad económica admite una formulación triple: primero, supone una valoración del poder de disposición de bienes y servicios de los sujetos, justificatorios de

Ningún tributo ecológico, en su afán de proteger el medio ambiente, puede albergar un hecho imponible ajeno a todo tipo de manifestación económica del sujeto pasivo. De forma tal que, a riesgo de ser tachado de inconstitucional, el principio de capacidad contributiva siempre deberá estar presente, aunque más no sea para garantizar el límite inferior que marca el mínimo vital de cada administrado. Es rechazable la sujeción de baremos negativos de riqueza, de manera que un tributo ambiental nunca debe alcanzar un hecho económicamente negativo o manifestaciones meramente potenciales y futuras de capacidad contributiva⁵⁷.

En definitiva, en lo que a esta cuestión se refiere, lo importante es que el gravamen esté justificado por los fines de interés público y constitucional que se pretendan perseguir (protección del medio ambiente) y que exista algún indicio de capacidad contributiva actual (no potencial)⁵⁸. Una vez

la imposición. De este modo, las manifestaciones de capacidad económica-renta, patrimonio, consumo- asumen en sentido estricto el poder económico institucionalizado de cada uno en el mercado, o sea, el valor económico que el mercado concede al propietario o poseedor de renta, patrimonio o consumo y que, en modo objetivo condiciona la libertad de elección de los hechos imponibles del legislador... Segundo, supone una valoración del poder de disposición económico que se evidencia en determinados supuestos de hecho, que no está vinculada estrictamente a la disposición de bienes o servicios en el mercado-renta, patrimonio, consumo-, sino al poder de mando sobre cualquier organización, capacidad de influir sobre el mercado. El poder de mando es poder de disposición para influir significativamente sobre otros que denota un valor que no es consecuencia de relaciones de propiedad, posesión o tenencia ni de la capacidad adquisitiva, en suma, que está fuera de las relaciones de intercambio del mercado... La organización productiva, por ejemplo, puede indicar capacidad económica de su titular, pese a que no comporte referencia señalada a su beneficio o patrimonio... Tercero, la valoración del bien ambiental, cuya sostenibilidad es irrenunciable para los poderes públicos, la sociedad civil y el mercado, no puede sustraerse al criterio de la capacidad económica aunque no esté en el mercado, puntualizando su carácter colectivo merecedor de tutela jurídica en su conservación y continuidad. El impuesto sobre el CO₂... expresa la función de daño social de determinados comportamientos respecto a las emisiones perjudiciales que sólo puede justificarse en la versión amplia de la capacidad económica, como por otra parte, es la característica propia de la fiscalidad ambiental. El valor sostenible queda perfectamente construido, por ejemplo, cuando se conforma en base a las unidades de carbono producidas que se califican como fuentes de emisiones de gases de efecto invernadero, haciendo recurso a la valoración autónoma del legislador de la capacidad económica que no es de mercado, para su justificación y cuantía. Así el tipo de gravamen por tonelada de CO₂ puede oscilar entre 16,5 a 40 o más dólares" (T. Rosembuj, *El impuesto...*, *op. cit.*, 141 ss.).

⁵⁷ A. Vaquera García, *Fiscalidad y medio ambiente*, 1999, 104.

⁵⁸ Al respecto son muy interesantes las reflexiones de M.T. Soler Roch, *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*, 1983, 47; P.M. Herrera Molina, *Capacidad económica*

claro esto, su determinación queda al criterio del legislador dentro del ámbito de la política legislativa⁵⁹.

La segunda cuestión planteada se enfoca en los riesgos que existen de caer en una errónea aplicación del principio de capacidad contributiva. Más allá de la necesaria presencia del mentado principio en los tributos ambientales también hay que cuidarse de no realizar una aplicación exagerada de éste que nos lleve a olvidar la finalidad ultra-fiscal, en este caso ambiental.

Esta advertencia obedece a que ciertos tributos, supuestamente ambientales, intentaron gravar actividades productivas aduciendo un cierto daño medioambiental pero que del análisis de su hecho imponible se observaba la ausencia de una verdadera finalidad medioambiental. Uno de los casos más emblemáticos al respecto lo encontramos en España con el Impuesto balear sobre Instalaciones que Inciden en el Medio Ambiente (IBIIMA), que fuera aprobado por la Ley 12/1991, de 20 de diciembre.

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

Nadie puede negar que el legislador se preocupó por respetar el principio de capacidad contributiva, ya que claramente buscó gravar una manifestación económica actual. Hasta aquí nada que reprocharle. El problema fue que, en ese afán de salvaguardar el mencionado principio, dejó de lado la finalidad ultra-fiscal que debe caracterizar a todo gravamen que

y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán, 1998, 80; F. Forte, *op. cit.*, 75 ss.; G.A. Micheli, *Profili critici in tema di potestà di imposizione*, in *Rivista di Diritto Finanziario*, 1964, I, 27; I. Manzoni, *op. cit.*, 84 ss.; F. Maffezzoni, *op. cit.*, 1023; A. Fedele, *op. cit.*, 3 ss.; F. Fichera, *Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale*, Edizioni scientifiche italiane, Napoli, 1973.

⁵⁹ E. De Mita, *op. cit.*, 97.

pretenda ser “ambiental” y de la que tanto se jacta la exposición de motivos de la norma⁶⁰.

Sobre este impuesto el Tribunal Constitucional⁶¹ afirmó que se configura con una aparente finalidad protectora del medio ambiente aunque sin adoptar medidas que persigan un efecto disuasorio de actividades contaminantes o estimuladoras para la protección ecológica. A tales efectos, la sentencia indica que la verdadera finalidad medioambiental de todo gravamen ecológico supone la insoslayable vinculación de la tributación soportada a la consecución de la finalidad pretendida, vinculación que no se daba en el caso de ciernes. En definitiva, el Tribunal declaró la inconstitucionalidad del impuesto que tildó de “hipotético tributo ambiental”.

A continuación transcribimos el fragmento más claro y enriquecedor de la sentencia:

“En efecto, el tributo cuestionado no se dirige, en sentido negativo, a disuadir el incumplimiento de ninguna obligación, pero tampoco busca, en sentido positivo, estimular actuaciones protectoras del medio ambiente... desvinculándose así de la verdadera aptitud de cada sujeto para incidir en el medio en el que se desenvuelve (es decir, de la capacidad para afectar como modalidad del principio de capacidad económica previsto en el art. 31.1 CE).

En consecuencia, no cabe considerar que el referido impuesto grave efectivamente la actividad contaminante cuando desconoce el impacto ambiental en que incurren los sujetos llamados a soportarlo, o lo que es lo mismo, la medida concreta en la que cada uno afecta al medio ambiente (sea

⁶⁰ A continuación reproducimos algunos fragmentos de la mencionada Exposición de Motivos: “El cuidado del medio ambiente se ha convertido en acción preferente para los países de nuestro entorno comunitario, que intentan despertar la conciencia ciudadana para que el medio de vida sea respetado y se preserve de actuaciones contaminantes y perturbadoras de su natural equilibrio... Por ello, en el ánimo de todos está la idea de que la acción pública en materia de medio ambiente debe suponer la implantación y desarrollo de medidas de policía administrativa, destinadas a controlar las posibles actuaciones perturbadoras contra el mismo, ámbito éste en el que la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares ha asumido ya sus responsabilidades. Más no debe quedar en el olvido, por ello, la posibilidad de que dichas medidas vayan asociadas a otras de carácter económico, en particular de naturaleza tributaria. Que en ejercicio de competencias también atribuidas constitucionalmente a las Comunidades Autónomas, contribuyan alcanzar los mismos objetivos de preservación del medio ambiente. Esa es la filosofía que inspira la presente Ley que establece un impuesto dirigido a compensar mediante la internalización de los costes derivados de determinadas actuaciones contaminantes o distorsionadoras del medio ambiente en el territorio de la Comunidad de las Islas Baleares...”.

⁶¹ STC 289/2000, de 30 de noviembre (RTC 2000, 289).

persona física o jurídica). Si lo efectivamente gravado fuese la actividad contaminante se habrían sometido a imposición todas aquellas instalaciones, cualquiera que fuese la clase de actividad a la que se hallasen afectas, que de alguna manera pudiesen atentar contra ese medio ambiente, buscando un efecto disuasorio o estimulante de la realización de conductas dañinas o protectoras del entorno ecológico en el que se desenvuelve la actividad. Ello implicaría, entonces, de un lado, la insoslayable vinculación de la tributación soportada a la consecución de la finalidad pretendida... y, de otra parte, el sometimiento al gravamen de todas aquellas instalaciones que fuesen potencialmente dañinas para el medio ambiente, con independencia de la naturaleza de la actividad a la que estuviesen afectadas o de la persona..." (F 5).

Concluimos diciendo que "los fines no fiscales son plenamente admisibles con la estructura de los tributos, siempre y cuando respeten los mínimos necesarios exigidos por el principio de capacidad económica... al gravar auténticas manifestaciones de poder económico, así como hechos lícitos, sin caer en posiciones extremas que alteran su propia razón de ser"⁶².

5. – *El principio de capacidad contributiva y los incentivos fiscales ambientales*

Antes de abordar este punto es importante recordar que los tributos ambientales no son asimilables a los incentivos fiscales ecológicos. Si bien tienen muchos puntos en común, ya que ambos pertenecen al área del Derecho tributario y buscan proteger al medio ambiente, también tienen sus diferencias. Mientras que los tributos ambientales persiguen desalentar la realización o utilización de actividades o bienes que degradan el ambiente (medidas disuasorias), los incentivos fiscales ambientales buscan alentar aquellas actividades o bienes que ayudan a reducir la contaminación (medidas persuasorias). Los primeros llevan adelante su finalidad a través de la configuración ultra-fiscal de su hecho imponible y los segundos son mecanismos que modifican el hecho imponible del gravamen que afectan y, en general, estos incentivos se encuentran incorporados a tributos con fines recaudatorios y no ultra-fiscales.

Aclarada esta cuestión previa, pero no por ello menos importante, pasamos inmediatamente a abocarnos a las eventuales problemáticas que pueden surgir de la relación de estos incentivos con el principio de capacidad

⁶² A. Vaquera García, *op. cit.*, 103.

contributiva, el cual se estructura, como vimos, en base a doble función: legitimadora y delimitadora.

En primer lugar, se puede decir que la contribución a las arcas del Estado mediante el pago de tributos está justificada por el hecho de vivir en sociedad y porque sus integrantes cuentan con una determinada capacidad contributiva, entendida ésta como aquella manifestación económica que supera los recursos que el contribuyente precisa para cubrir sus necesidades básicas (función legitimadora).

En segundo lugar, si bien es cierto que el principio de capacidad contributiva funciona como un límite a las facultades legislativas tributarias, en cuanto a no gravar más allá del mínimo vital (función limitadora), esto no significa que siempre que se manifieste una determinada capacidad contributiva ésta deba ser irremediamente gravada.

De lo dicho hasta aquí sacamos en limpio que el legislador, por un lado, está obligado a no gravar manifestaciones económicas negativas y a gravar de igual manera a revelaciones de capacidad contributiva similares, salvo que otras razones, que veremos más adelante, habiliten hacer excepciones en este último caso. Por otro lado, el legislador no está obligado a someter fiscalmente todas las manifestaciones de capacidad contributiva que demuestren sus administrados.

Es evidente que los beneficios fiscales ecológicos no se enfocan en gravar manifestaciones económicas negativas sino todo lo contrario ya que, en pos del medio ambiente, se excluye o morigera la carga tributaria de un gravamen. Donde sí pueden plantearse problemas es en el trato fiscal diferencial que se dispensa a capacidades contributivas similares. Ahora toca determinar cuáles son los requisitos y las razones que justifican esta decisión, ya que a simple vista se advierte un ataque contra los principios constitucionales de generalidad, igualdad y capacidad contributiva.

Veámoslo con un ejemplo concreto. En la Ley 20.628, que regula el Impuesto a las Ganancias en Argentina, se exime del pago del impuesto a “las ganancias derivadas de la disposición de residuos, y en general todo tipo de actividades vinculadas al saneamiento y preservación del medio ambiente... a condición de su reinversión en dichas finalidades”. Es muy probable que este tipo de sujetos tenga igual o incluso una mayor capacidad contributiva que otros sujetos que no están eximidos del pago del impuesto.

También puede ocurrir que estos últimos sujetos (no exentos) se dediquen a realizar actividades vinculadas a la preservación ambiental pero que no reinviertan sus ganancias en dichas finalidades.

La introducción de exenciones y demás beneficios fiscales se encuentra constitucionalmente legitimada a pesar de desvirtuar, en cierta medida, la esencia de ciertos principios tributarios, como el de igualdad, generalidad o

capacidad contributiva⁶³. Decimos “en cierta medida” ya que el principio de generalidad e igualdad seguirán vigentes en el sentido que las ventajas tributarias deberán aplicarse a todos aquellos que se encuentren en la misma situación que justifica tales ventajas fiscales. Esta justificación se alcanza mediante otros fines también tutelados por el sistema constitucional, concretamente en este caso por la protección ambiental (art. 41, CN). Se trata de una cuestión de política legislativa que depende del bien jurídico que se pretenda tutelar en un momento dado, pero siempre al amparo de la *Carta Magna*.

De esta manera advertimos los beneficios fiscales ecológicos deben estar justificados por los fines de interés público y constitucional que se pretenden perseguir⁶⁴ y que se apliquen de igual manera a quienes se encuentren en circunstancias idénticas. Esta justificación se alcanza, insistimos, cuando el tratamiento fiscal diferenciado, aun existiendo similares capacidades contributivas, tiene por objeto tutelar un interés protegido por la Constitución⁶⁵. Pero además es también resulta esencial que las consecuencias jurídicas de las medidas desiguales sean adecuadas y proporcionadas al fin que se pretende alcanzar⁶⁶.

En definitiva, podemos afirmar que para que las desigualdades tributarias que plantean estos beneficios sean legítimas es necesario que exista una justificación basada en otro precepto constitucional (interés general, prosperidad y desarrollo, protección ambiental, etc.); un examen valorativo en base al texto de la norma y su finalidad (que dicha desigualdad sea necesaria, adecuada y proporcional⁶⁷) y una aplicación uniforme de dicha excepción.

⁶³ Sentencias de la Corte constitucional 108/1983; 44/1963; 81/1966; 52/1988; 410/1988 y 167/1991.

⁶⁴ M.T. Soler Roch, *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*, 1983, 47; P.M. Herrera Molina, *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, 1998, 80; entre otros.

⁶⁵ SSTC 180/1985; 19/1988; 209/1988; entre otras.

⁶⁶ SSTC 209/1988 y 45/1989.

⁶⁷ J.M. Aizega Zubillaga, *op. cit.*, 172-173. En igual sentido P.M. Herrera Molina, *Desgravaciones tributarias y protección del medio ambiente (análisis a la luz de los principios constitucionales y del derecho europeo)*, en *Fiscalidad Ambiental*, 1998, abril, 136 ss..

6. – Conclusiones

Al comenzar el trabajo destacamos que hoy en día nadie cuestiona la trascendencia internacional que reviste la protección ambiental, el significativo aporte que los gravámenes ecológicos implican para la causa y la necesidad de estudiar estos tributos desde un punto de vista jurídico, lo que incluye lógicamente a sus principios rectores.

También advertimos sobre la elevada interdisciplinariedad que caracteriza a los tributos ambientales y que, como consecuencia de ello, confluyen sobre ellos una serie de principios de diferentes áreas del Derecho.

Nuestra atención se posó en uno de los principios más importantes del Derecho tributario, el principio de capacidad contributiva, y en la necesidad de determinar cuál es su contenido y alcance, por un lado, y su relevancia respecto a los gravámenes ecológicos, por el otro.

Respecto a su noción y contenido podemos afirmar que el principio se construye en base una doble función: legitimadora y delimitadora. En primer lugar, el pago de tributos está justificado por el hecho de vivir en sociedad y porque sus integrantes cuentan con una determinada capacidad contributiva, entendida ésta como aquella manifestación económica que supera los recursos que el contribuyente precisa para cubrir sus necesidades básicas (función legitimadora). En segundo lugar, el principio de capacidad contributiva funciona como un límite o vallado a las facultades legislativas en materia tributaria, en cuanto que no pueden sujetar más allá del mínimo vital de los administrados (función limitadora). De esta forma, la función limitadora opera sólo como límite inferior o primer límite del tributo, en el sentido que no puede exigirse al contribuyente que aporte más recursos económicos de los que necesita para cubrir sus necesidades básicas, pero no como límite superior o segundo límite, es decir, como cota máxima que el gravamen puede alcanzar una vez satisfechas tales necesidades. No por ello defendemos la ausencia de un límite superior o segundo límite sino que, ante estos casos, entendemos que resulta más apropiado recurrir al principio de razonabilidad.

A diferencia de otros países que optan por una consagración constitucional expresa, entre los cuales se encuentran España e Italia, la Argentina reconoce de manera implícita la virtualidad de este principio en su Constitución Nacional. Ello surge básicamente de sus artículos 4 y 75, inciso 22, aunque gran parte de la doctrina también agrega el artículo 17, *in fine*.

Los gravámenes ambientales, también por definición, pertenecen al género “tributo”, como una sub-especie de los tributos ultra-fiscales. En virtud de ello se encuentran alcanzados por los principios tributarios que se aplican a todo gravamen, entre los cuales se encuentra el principio de

capacidad contributiva (tanto en su función legitimadora como delimitadora). Un tributo que no cumpla con los postulados mínimos del principio de capacidad contributiva sencillamente pierde su legitimidad.

Un excelente resumen de lo antedicho se vuelca en los argumentos del Tribunal Constitucional español al señalar que la configuración de un impuesto medioambiental exige gravar la capacidad económica que afecte negativamente al medio ambiente como “modalidad del principio de capacidad económica”, de manera que su verdadera finalidad implicaría “la insoslayable vinculación de la tributación soportada a la consecución de la finalidad pretendida”⁶⁸.

Ante este tipo de tributos muchas veces se ha pretendido suplantar el principio de capacidad contributiva por el principio quien contamina paga, llevando ello a un importante desatino conceptual. Se puede decir que si bien es útil y necesario para regular los tributos ambientales, el principio quien contamina paga “...no resulta el criterio adecuado de reparto de la carga fiscal, en reemplazo o como si fuera el de capacidad económica”⁶⁹. Ello es evidente ya que las funciones tributarias, entre las cuales se encuentra el reparto de la carga fiscal, no pueden quedar relegadas a un principio ambiental. Son principios que provienen de áreas jurídicas diferentes, que operan de modo disímil y que están destinados a convivir simultáneamente dentro de esta figura interdisciplinar como es el gravamen ecológico. Un tributo ambiental no puede, pues, prescindir de ninguno de ellos, ya que si excluye al principio quien contamina paga deja de ser un gravamen ecológico y si omite el principio de capacidad contributiva sencillamente deja de ser un tributo.

Debemos reconocer que hoy en día prácticamente ningún autor se atreve a cuestionar la trascendencia del principio de capacidad contributiva en los tributos ambientales. Es evidente que al momento en que fueron diseñados los sistemas fiscales los problemas ecológicos no tenían la trascendencia y urgencia que evidencian en la actualidad⁷⁰, de hecho en aquel entonces no se contemplaba a los tributos como herramientas de política intervencionista, entre las cuales se encuentra la protección ambiental. De allí que la aplicación de los principios tributarios constitucionales haya sufrido cambios con el correr de los años y que en algunos casos haya sido preciso reinterpretar su virtualidad y alcance para adaptarlos a las nuevas necesidades.

⁶⁸ STC 289/2000, de 30 de noviembre (RTC 2000, 289).

⁶⁹ T. Rosembuj, *Los impuestos ambientales...*, *op. cit.*, 5.

⁷⁰ P.M. Herrera Molina, F. Serrano Antón, *op. cit.*, 460.

En consecuencia de todo lo expuesto hasta aquí estamos en condiciones de responder de una manera adecuada y sencilla al interrogante planteado al comenzar el trabajo afirmando no es posible legislar un tributo ambiental cuyo hecho imponible grave conductas o bienes ecológicamente relevantes pero que no evidencien manifestación de riqueza alguna. Hemos dicho que todo gravamen, incluido el tributo ambiental, en virtud del principio de capacidad contributiva tiene vedado alcanzar índices negativos de riqueza. Si lo que se pretende es proteger el medio ambiente más allá de la capacidad contributiva de los administrados, pretensión totalmente legítima y legalmente viable, habrá que revisar la posibilidad de aplicar otro tipo de mecanismo ambiental que no tenga naturaleza fiscal. Lo que no se puede hacer es inventar instrumentos bajo el amparo del Derecho fiscal y pretender que funcionen como figuras ajenas a éste.

DOTT. RODOLFO SALASSA BOIX⁷¹

⁷¹ Doctor en Derecho (mención europea) y Magister en Derecho de la Empresa y la Contratación - Universidad Rovira i Virgili de Tarragona, España; Abogado-Universidad Nacional de Córdoba, Argentina; Profesor de Derecho Tributario-Universidad Nacional de Córdoba, Argentina; Investigador del Consejo Nacional de Investigaciones Científicas y Técnicas de Argentina (CONICET).