Buenos Aires, jueves 25 de septiembre de 2014 • ISSN 1666-8987 • Nº 13.575 • AÑO LII • ED 259

EL DERECHO

Diario de Doctrina y Jurisprudencia

Director:
Guillermo F. Peyrano
Consejo de Redacción:
Gabriel Fernando Limodio
Daniel Alejandro Herrera
Nelson G. A. Cossari
Luis Alfredo Anaya

TRIBUTARIO

SERIE ESPECIAL

DIRECTOR:
ALBERTO TARSITANO
SECRETARIA DE REDACCIÓN:
SILVIA STELLA
COORDINADOR:
HÉCTOR N. CALVENTE
CONSEJO ASESOR:
JUAN EDUARDO LEONETTI
VALERIA D'ALESSANDRO
JUAN PABLO BAYLE

Aspectos jurídicos de la imposición ambiental

por ALBERTO TARSITANO

Sumario: 1. REFLEXIONES SOBRE LA TRIBUTACIÓN MEDIOAMBIENTAL EN AMÉRICA LATINA. – 2. FINES EXTRAFISCALES DEL IMPUESTO. – 3. EL DEBER DE CONTRIBUIR, LA CONTAMINACIÓN Y EL DAÑO AMBIENTAL. – 4. DEFINICIÓN DE MEDIO AMBIENTE. – 5. MEDIDAS PARA LA PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE. – 6. NATURALEZA DE LOS INGRESOS PROVENIENTES DE LA EXPLOTACIÓN DE LOS RECURSOS NATURALES Y DEL USO DEL DOMINIO PÚBLICO. – 7. LOS TRIBUTOS MEDIOAMBIENTALES. *7.1. CONCEPTO. 7.2. FUNDAMENTO Y JUSTIFICACIÓN. EL PRINCIPIO "QUIEN CONTAMINA PAGA".* – 8. DE LA CAPACIDAD "CONTAMINATIVA" A LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. *8.1. LA FUNCIÓN DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. 8.2. LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN LOS IMPUESTOS AMBIENTALES.* – 9. FUENTES BIBLIOGRÁFICAS.

1
Reflexiones sobre la tributación medioambiental en América Latina

El título de nuestro trabajo anticipa el alcance ceñido a la problemática jurídica, aunque es inevitable la permeabilidad de las figuras tributarias a consideraciones políticas, económicas, administrativas y hasta éticas, y la vigencia del enfoque integrador, no ya bajo la visión de disputas metodológicas superadas, sino para escalar desde los enunciados normativos a un ordenamiento jurídico con sentido y sustancia[1]. Nunca hubo un mejor ejemplo para resignificar el aporte de la Escuela de Pavía que los impuestos ambientales.

La naturaleza instrumental del derecho financiero brota de la Constitución, y sus institutos confluyen en la Ley de Presupuesto, cuya función es conjugar –dentro del esquema institucional de la división de poderes– la previsión de gastos y recursos con el plan de gobierno. La unidad de las finanzas públicas se refleja en este instrumento articulador de medios y fines. Los recursos están destinados a cumplir las metas de estabilidad, desarrollo y redistribución dentro de una realidad económica social que, para los países latinoamericanos, se vuelve cada vez más compleja y urgente, con el desafío adicional de adecuar la política fiscal a una misión ajena a su rol instrumental: la protección del medio ambiente.

La relación entre el medio ambiente y los tributos es compleja y controvertida. Compleja, en tanto las dos dimensiones (el medio ambiente y los tributos) poseen elementos que se vinculan jurídicamente de muy diferentes maneras; y esa relación interroga a la dogmática del derecho financiero sobre una serie de cuestiones que el jurista debe resolver. Controvertida, pues, asumida la necesidad de proteger el ambiente como propósito extrafiscal, surgen el tema de la eficacia de los instrumentos y la comprobación de que en este terreno conviven, junto a tributos cuyo objeto es internalizar los costes de la contaminación, otras herramientas en las que el aspecto ambiental es incidental o constituye una mera excusa para aumentar la recaudación con menor resistencia de la opinión pública[2].

Desde ya que la política tributaria debería estar al servicio de la política ambiental. Pero cuando el orden se invierte o, peor aún, cuando la última abandona el estatus de política de Estado para convertirse en política partidaria cortoplacista –carente de estrategia y planificación– son previsibles medidas destinadas a engrosar la tesorería antes que a cuidar el agua, el aire o los glaciares. No es necesario decir que el legislador siempre puede encontrar, en la aceptación social de los impuestos ecológicos, una excusa para novedosas incursiones fiscales.

La definición y la composición de los elementos del medio ambiente son determinantes como factores de conexión jurídica con los tributos, y replantean su noción misma bajo el esquema tradicional. Así como el derecho ambiental se ocupa de ordenar las conductas, en procura de preservar o reparar los bienes ambientales, le corresponde al derecho tributario fijar el alcance de sus instrumentos sobre esos mismos bienes, cuidando que el propósito ultrafiscal no despoje a los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales de los rasgos que les confieren identidad tributaria.

Estas certezas colisionan con los enfoques de la tributación ambiental allí donde ella ha alcanzado mayor y mejor expresión (Unión Europea, Estados Unidos, Japón, Australia), alentada por ciertos organismos internacionales (en especial, OCDE, EUROSTAT, y la Agencia Europea de Medio Ambiente –AEMA–), mucho más concentrados en que los instrumentos económicos produzcan el *doble dividendo* que en salvar inconsistencias dogmáticas. Llama la atención, por ejemplo, que bajo el paraguas común de *ecotax* se da cabida a figuras no tributarias, como son las prestaciones patrimoniales de fuente convencional, tales como los precios fijados para la explotación de los recursos naturales. Así pues, la definición amplia de los "tributos verdes" sobrepasa la concepción clásica del hecho imponible y, en consecuencia, los impuestos no se limitan a gravar las "emisiones" sino, además, consumos de hogares (transporte, energía) o activos no industriales (automóviles).

Desde esta perspectiva, la clave de bóveda de la imposición ambiental es definir el papel del principio "quien contamina paga". Es decir, si el principio, además de servir como factor de atribución de responsabilidades penales, civiles y administrativas, puede informar, legítimamente, un tributo sobre la base de la internalización de los costos sociales de la contaminación[3]. Porque, aun admitiendo la constitucionalidad de los fines extrafiscales del impuesto (incluido el efecto redistributivo de los ecológicos), todavía resta resolver cómo se concilia este postulado con la capacidad contributiva.

Es una tarea pendiente y nada fácil encontrar un equilibrio entre "desarrollo económico" y "desarrollo sustentable", porque tan irrenunciable es legar a las generaciones futuras un medio ambiente apto para su desarrollo como urgente la necesidad de cancelar la deuda social actual con

NOTA DE REDACCIÓN: Sobre el tema ver, además, los siguientes trabajos publicados en EL DERECHO: *El derecho agrario para el comienzo del nuevo milenio: entre el desarrollo sustentable y la globalización de la economía*, por MARÍA ADRIANA VICTORIA, ED, 185-1503; *Los biocombustibles: contexto internacional, regulación nacional y experiencias comparadas*, por MARÍA FOS BELTRÁN, EDA, 2007-551; *El Estado como legitimado pasivo en las demandas concernientes a los derechos de incidencia colectiva*, por PABLO IVÁN DONO, ED, 236-834; *Las haciendas locales ante el cambio climático. A propósito de la aplicación de tributos "verdes" en las municipalidades de España y la Argentina*, por DIEGO N. FRAGA y CÉSAR J. GALARZA, ED, 235-936; *La reforma fiscal verde*, por EDGARDO HÉCTOR FERRÉ OLIVE, ED, 251-832. Todos los artículos citados pueden consultarse en www.elderecho.com.ar.

(1) PLAZAS VEGA, siguiendo la Escuela Napolitana de derecho financiero actualizada por AMATUCCI, postula la unidad del orden jurídico de la Hacienda Pública, con la convicción de que el derecho no se agota en las normas jurídicas, ni que la labor de los juristas se puede sustentar simplemente en raciocinios lógicos amparados en un sistema normativo que parta de la base de negar cualquier tipo de aproximación a la realidad, al amparo del hermetismo del sistema de normas (PLAZAS VEGA, MAURICIO, en el Prólogo al libro *El ordenamiento jurídico de la Hacienda Pública*, de AMATUCCI, ANDREA, Bogotá, Temis, 2008, págs. XX y XXI).

(2) PERRONE CAPANO, RAFAELE, *La imposición y el ambiente*, en AA.VV., *Tratado de Derecho Tributario*, Andrea Amatucci (dir.), Bogotá, Temis, 2001, pág. 464.

(3) SERRANO ANTÓN, FERNANDO, *La tributación medioambiental en la Unión Europea*, en AA.VV., *Tratado de Tributación Medioambiental*, Fernando Becker, Luis M. Cazorla y Julián Martínez Simancas (dirs.), Navarra, Thomson Aranzadi e Iberdrola, 2008, vol. II, pág. 817.

CONTENIDO

DOCTRINA

Aspectos jurídicos de la imposición ambiental, **por Alberto Tarsitano** 1

JURISPRUDENCIA

PROVINCIA DE BUENOS AIRES

Impuestos: Ingresos brutos: agente de percepción; omisión de pago; responsables solidarios; nulidad por falta de congruencia **(Tribunal Fiscal de Apelación de La Plata, sala II, mayo 13-2014)** 8

Impuestos: Ingresos brutos: prescripción; cómputo; actos interruptivos; reconocimiento de deuda **(Tribunal Fiscal de Apelación de La Plata, sala II, mayo 29-2014)** 10

COLUMNA DE NOVEDADES LEGISLATIVAS 16

FRANQUEO A PAGAR
CUENTA Nº 13.547
CORREO ARGENTINO
CASA CENTRAL
Buenos Aires, tel: 5981-8000 fax: 5981-8000 consultas@pjcu.com.ar

la pobreza[4]. En 1987, la Comisión Mundial sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo emitió un informe titulado "Nuestro futuro común" (*Informe de Brundtland*), en el que se incorporaba el término "desarrollo sostenible". El informe señalaba a la pobreza como una de las causas más importantes de la degradación ambiental y sostenía que un mayor crecimiento económico, estimulado, en parte, por un aumento del comercio internacional, podía generar los recursos necesarios para combatir lo que se había llegado a designar como la "contaminación de la pobreza".

Dicho equilibrio demanda medios de gestión eficientes y seguridad jurídica capaz de bajar a tierra los evanescentes principios consagrados en las leyes medioambientales de la región: responsabilidad, información, gradualismo, prevención, precaución y desarrollo sostenible[5].

Con pragmatismo debería ser admitida la necesidad de una sumatoria de medidas diferentes sobre la contaminación y el daño ambiental. Una vez que el daño se ha consumado, rara vez es reversible, y la indemnización sustituta, sea a las personas afectadas o a la sociedad que encarna el interés colectivo de los bienes ambientes, es solamente un remedio parcial[6]. La combinación de políticas para el crecimiento sostenible y económico debe sumar como aporte central la responsabilidad social empresaria y la conciencia individual. De poco sirve asignar precios a los bienes ambientales si alguien está dispuesto a pagarlo para seguir contaminando[7].

En América Latina la experiencia con tributos medioambientales es pobre[8]. La CEPAL[9] informó que, para el quinquenio 2008-2012, cobraron cierta importancia los impuestos selectivos a los consumos de incidencia ambiental. En especial los aplicables a cigarrillos y bebidas alcohólicas (ambiente como calidad de vida), así como a vehículos y combustibles (en estos casos se constata cierta orientación favorable a la sostenibilidad ambiental). Varios países, como Chile, El Salvador, el Estado Plurinacional de Bolivia, Guatemala, Honduras y la República Dominicana, aumentaron los gravámenes en el caso de bebidas alcohólicas y cigarrillos (mediante tasas o modificaciones de la base imponible), al tiempo que también se incrementaron los impuestos a los vehículos, a menudo con un criterio ambiental (El Salvador, Guatemala, Honduras y el Uruguay). Estos criterios fueron más explícitos en el caso de Ecuador, en el cual se redujeron los gravámenes aplicables a vehículos híbridos o eléctricos, se introdujo un nuevo impuesto ambiental a la contaminación vehicular y se aumentaron los impuestos en el caso de las botellas de plástico. En el Perú se comenzó a aplicar un impuesto a los combustibles tomando en cuenta su nocividad y se redujo el impuesto al gas natural. Mientras que, en Panamá, se aplica una sobretasa ("ecotasa") a los vehículos usados.

Nuestra limitada experiencia regional contrasta con la europea, en la cual varios países han desarrollado, en los últimos años, reformas orgánicas o medidas extendidas. En los países de la OCDE, los ingresos provenientes de tributos ambientales representan en promedio unos 2,3 puntos porcentuales del PIB y cerca del 7% del total de los recursos tributarios[10]. El 95,5% de los ingresos generados por los impuestos ambientales en Europa proviene de la energía y el transporte, y menos del 5%, de impuestos sobre las emisiones, las sustancias químicas, los productos, los residuos y los recursos naturales. La ampliación de la base impositiva refleja una extensión del principio "quien contamina paga" al más amplio de "quien usa paga".

Una consideración breve, pero impostergable, está referida a los aspectos internacionales y temporales de algunos problemas de contaminación (entre otros, cambio climático, disminución de la capa de ozono, deforestación, lluvia ácida) producidos en espacios supranacionales y con una notoria responsabilidad de los países más desarrollados. Sería deseable, al menos a nivel regional, una mayor coordinación y cooperación entre los países, a fin de mejorar el control del nivel de contaminación de cada país y adoptar un estándar mínimo común que evitara el conflicto entre aquellos que deben aplicar las medidas restrictivas y los otros que pueden beneficiarse con los efectos de estas[11].

Por otra parte, no debe olvidarse, como lo recuerda Díaz, que los gravámenes que operan sobre las manifestaciones de consumo alteran los precios relativos de los bienes incididos, con la consiguiente pérdida de competitividad a nivel internacional, por lo que se vuelve necesaria la armonización de esta clase de imposición indirecta[12].

Desde que algunos tributos medioambientales pueden ser creados por los gobiernos subnacionales –y no nos referimos solamente a las tasas, sino además, a ciertos impuestos sobre emisiones, depósitos o instalaciones–, dos condiciones son necesarias para legitimarlos: en primer lugar, la idoneidad para cumplir la finalidad ecológica que se les adjudica; en segundo término, que no exista una doble imposición sobre un mismo hecho (prohibida, por ejemplo, en España, por el art. 6.3 de la Ley Orgánica sobre el Financiamiento de las Comunidades Autónomas –LOFCA–); lo cual reclama la coordinación de las finanzas entre los distintos niveles de gobierno como forma de evitar la duplicidad de hechos imponibles, situación sobre la que advierten varios casos fallados por el Tribunal Constitucional español[13].

En general, la regulación ambiental es una materia compartida entre los gobiernos centrales y subnacionales. En la Argentina, por ejemplo, el gobierno federal, en cumplimiento de un mandato derivado de la Constitución, tuvo a su cargo el dictado de la Ley General del Ambiente (ley 25.675), cuyo art. 8°, punto 6, enuncia los instrumentos económicos como presupuestos mínimos de protección del ambiente. A diferencia de lo que sucede con otras leyes similares, no se contemplan los tributos medioambientales. Pero de esta atribución del poder de policía ambiental no debe derivar extensión alguna del reparto de la potestad tributaria que tiene su fuente en la Constitución Nacional ni la existencia de un conflicto que quede al margen de los mecanismos vigentes de resolución[14].

El proyecto Daly-Correa propicia el cobro de un impuesto al barril del petróleo para terminar con la pobreza del mundo[15]. La Unión Europea se debate entre el comercio de los permisos de emisión y el antiguo impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono de errática implementación[16]. Todos los países imponen regalías a la explotación de petróleo y minerales, cobran un precio por el uso del agua y fijan una exacción a los generadores de basura en las ciudades. De manera pintoresca, la Comunidad Autónoma de Aragón inventó el impuesto sobre el daño medioambiental causado por la instalación de transportes por cable, con el que se gravan los teleféricos y sillas de esquí[17]. El Govern catalán espera sancionar, en 2014, un impuesto a la aviación comercial aplicable en el aeropuerto del Prat –con prohibición de traslado a la tarifa–[18]. ¿Qué poseen en común estas medidas? Pues que se refieren a actividades de incidencia ambiental, aunque ello no significa que todas sean tributos medioambientales[19]. La expresión *tributo* debería, en nuestra opinión, quedar reservada a aquello que estructuralmente es un tributo según sus rasgos característicos: coercitividad, capacidad contributiva y efecto recaudatorio. Estas notas pueden ser disminuidas. Lo importante es que no desaparezcan como factor de conexión con el derecho financiero y tributario, y es nuestro deber de especialistas, hacia los gobiernos y la sociedad, cuidar que los principios no se desnaturalicen ni se confundan, con lo cual es necesario diferenciar la naturaleza y el alcance de las medidas que se adopten para mejorar o proteger el medio ambiente.

2
Fines extrafiscales del impuesto

El empleo de impuestos para estimular conductas protectoras del medio ambiente ha reeditado la vieja disputa doctrinal sobre el uso de los instrumentos extrafiscales, es decir, aquellos impuestos cuyo propósito, expreso o primordial, es la consecución de un fin ajeno a la actividad instrumental del derecho financiero pero que, sin embargo, no se encuentran desvinculados de otras mandas constitucionales[20].

Pero tan cierto es que los impuestos "fiscales" siempre provocan un efecto económico o social ajeno al ingreso, que los impuestos extrafiscales o ultrafiscales no podrían eliminar el efecto recaudatorio. Martínez Lago señala: "...cualquier tributo que se establece por el legislador, aparte de perseguir la obtención de ingresos para el ente público provoca siempre, ya sea directa o indirectamente, otros efectos que no corresponden al puro fin fiscal o recaudatorio"[21].

La conexión de la finalidad extrafiscal con el hecho imponible exige la presencia de capacidad contributiva. Es cierto que ella aparece disminuida cuando la protección

(4) La explotación petrolera en el Parque Nacional de Yasuní (Ecuador), en plena selva del Amazonas –declarado por la Unesco reserva mundial de la biósfera–, plantea con crudeza ese dilema. Ante el fracaso de un fondo de preservación aportado por los países contaminantes para compensar al país, el presidente Rafael Correa defendió la explotación anunciando que únicamente sería afectado el 1% del total de la reserva, y que el dinero obtenido del petróleo –estimado en 18.000 millones de dólares– sería usado para luchar contra la miseria.

(5) Desarrollo sostenible es el desarrollo que satisface las necesidades de la generación presente sin comprometer la capacidad de las generaciones futuras.

(6) Ninguna indemnización compensará el elevado nivel de plomo en sangre de los niños de La Oroya que, según un informe de la Agencia del Gobierno de los Estados Unidos para el Desarrollo Internacional (USAID) –Misión Perú (2005)– alcanzaba, en el 99,1% de los casos, niveles mayores de 10 ug/dl. Sobre el caso emblemático: Viera Cervera, César, *La tributación ambiental y la ética como medios de control social*, Revista Análisis Tributario, marzo 2012. El autor considera que la tributación ambiental y la ética en los negocios son medios de control social complementarios que apuntan a un mismo fin: que las organizaciones sean más proclives a interiorizar los principios éticos y a actuar con responsabilidad social.

(7) Las Líneas Directrices de la OCDE para empresas multinacionales las alienta a aumentar el nivel de sus resultados a través de la mejora de la gestión medioambiental y de una mejor planificación de contingencias (www.oecd.org/daf/investments/guidelines, consultado el 30-3-14).

(8) Sobre la situación de esta clase de tributos en Perú, remitimos a Córdova, Alex, *El concepto de tributo. El principio de capacidad contributiva y el mito de los tributos medioambientales*; Bravo Cucci, Jorge, *Intervenciones de la norma tributaria en la economía. Los fines extrafiscales de los tributos*, ambos en AA.VV., *Del derecho de la hacienda pública al derecho tributario - Estudios en homenaje a Andrea Amatucci*, Bogotá-Napoli, Temis-Jóvenes Editores, 2011, vol. II, Pte. IV; Raygada Sotomayor, Jorge L., *Tributos ambientales*, 12-7-02, blog.pucp.edu.pe/item/16284/tributos-medioambientales; Yacolda Estares, Daniel, *Tributos medioambientales: una necesidad en el Perú y el mundo*, febrero 2006, en http://palestra.pucp.edu.pe; consultado el 30-3-14.

(9) CEPAL, *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe*, Santiago, 2013.

(10) Estadística elaborada en conjunto por la OCDE y la AEMA, www.oecd.org/env/tax-database, consultado el 30-3-14.

(11) Gómez Sabaíni, Juan C. - Morán, Dalmiro, *Política tributaria y protección del medio ambiente*, CEPAL, Serie Macroeconomía del Desarrollo N° 141, pág. 10.

(12) Díaz, Vicente O., *El carácter extrafiscal de la tributación y la imposición medioambiental*, en *Tratado de Tributación*, Buenos Aires, Astrea, 2004, t. II, vol. I, pág. 616.

(13) TC Sentencia 60/2013; TC Sentencia 196/2012; TC Sentencia 289/2000.

(14) Sobre el tema, ver Iriarte Yanicelli, Adolfo - Petraca, Miguel - Sotordeur, Ezequiel, *La regulación de la tributación ambiental en la Constitución: ¿Hacia un derecho constitucional tributario ambiental?*, en AA.VV., *Cambio climático y régimen económico financiero de los recursos naturales*, Tucumán, Universidad de San Pablo-T, 2012, pág. 135. Los autores plantean la necesidad de compatibilizar el reparto de la potestad tributaria derivado de un supuesto conflicto entre los arts. 41 y 75 de la Constitución Nacional, y proponen superarlo con una futura reforma a la Ley de Coparticipación Federal (ley 23.548).

(15) Se propuso que la OPEP creara un impuesto a las exportaciones de petróleo y, por lo tanto, a las emisiones de carbono (Daly-Correa OPEP *eco-tax*). Este impuesto debía ser administrado por un *fondo mundial para el desarrollo sostenible*. El impuesto tendría como objeto frenar las emisiones de dióxido de carbono y, al mismo tiempo, financiar la reducción de la pobreza y la transición energética. También podría servir para compensar a los gobiernos y a las comunidades locales por sus esfuerzos de conservación de los ecosistemas de extrema biodiversidad que operan como sumideros naturales de carbono, como son los bosques tropicales. El impuesto apoyaría iniciativas que estimulan el uso de energías alternativas y tecnologías a fin de evitar la dependencia de los combustibles fósiles.

(16) En Francia, la *contribution carbone* (un proyecto impulsado por el presidente Sarkozy para luchar contra el cambio climático) fue anulada por el Consejo Constitucional porque las exenciones que contemplaba afectaban el principio de igualdad y diluía la función ultrafiscal (Decisión 2009-599).

(17) Lozano Cutanda, Blanca - Vázquez Cobos, Carlos, *Impuestos verdes: no todo vale (sentencia del Tribunal Constitucional del 31 de octubre de 2012)*, Boletín & Análisis, Gómez-Acebo & Pombo, diciembre 2012.

(18) www.lavanguardia.com/.../govern-tres-impuestos-medioambientales-recaud.11/2/2014, consultado el 30-3-14.

(19) La diversidad de instrumentos utilizados en la región plantea una serie de problemas de medición, como se señala en el informe de OCDE/CEPAL/CIAT (2011), a la hora de identificar la parte de los ingresos tributarios totales que cabe atribuir a los recursos naturales, sean o no renovables. Algunas medidas recaudatorias toman explícitamente la explotación de los recursos no renovables como base de la imposición, y resulta sencillo asociarlas al sector de recursos, aunque no todas se clasifiquen como impuestos. En ciertas ocasiones, la aplicación de los criterios para distinguir un impuesto puede resultar particularmente problemática. El caso más representativo es el de los derechos sobre la producción de hidrocarburos en México, donde no existe el consenso general acerca de su clasificación como tributo.

(20) Por todos, puede citarse la clásica postura de Franco Fichera, al declarar que la función de allegar medios financieros para hacer frente a los gastos –función recaudatoria– no es la única que deben perseguir los impuestos, pues estos, al mismo tiempo, tienen que intentar alcanzar, directa y autónomamente, en concurso con otros instrumentos, la realización de los fines del ordenamiento constitucional (*Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale*, Napoli, Edizioni Scientifiche Italiane, 1973, pág. 84).

(21) Martínez Lago, Miguel Á., *Función motivadora de la norma tributaria y prohibición de confiscatoriedad*, Revista Española de Derecho Financiero N° 60, Madrid, 1988, pág. 607.

de otros intereses conduce a crear impuestos especiales en los que la estructura puede verse influida por la finalidad extrafiscal, como por ejemplo, el uso del impuesto como instrumento disuasivo. O, en sentido contrario, con su empleo como estímulo o promoción mediante el otorgamiento de deducciones, bonificaciones o exenciones.

Creemos encontrarnos en una cuestión de grado o intensidad (como solía decir el Maestro EUSEBIO). Entre los extremos "tributo o no tributo" se comprueba un punto de encuentro referido a admitir que el impuesto podría servir a la tutela de otros intereses en la medida en que no se eliminaran sus rasgos constitucionales.

Desde ya que la recepción de definiciones normativas, incorporando la posibilidad de perseguir otros fines, ayuda a su aceptación, bien que con la advertencia de que esos otros fines deberían ser previstos para situaciones excepcionales, en los que la política fiscal puede actuar con eficiencia en un campo ajeno a su misión instrumental.

En tributos ecológicos, cualquiera sea la motivación que inspire su dictado, siempre provocará un ingreso, pues es precisamente esta onerosidad la que inducirá el comportamiento sustituto al que se pretende desalentar. A menos que se caiga en un impuesto con un efecto prohibitivo sobre ciertas actividades, siempre habrá ingreso, ya que es utópico decir que incluso el más eficiente de los impuestos extrafiscales provoque recaudación cero. De igual manera, el impuesto siempre provoca "otros efectos" económicos ajenos a la función fiscal. Y en mayor o menor medida, influirá en los comportamientos de los agentes económicos como toda variable que afecta el precio de los bienes y servicios.

La invocación de la finalidad primordial como justificación a la creación del impuesto no determina, por sí sola, el carácter fiscal o extrafiscal del tributo[22], y es común que pasado el momento inicial esa invocación caiga en el olvido. Ya nadie recuerda, por ejemplo, frente a la importante recaudación arrojada por el impuesto al consumo de cigarrillos o bebidas alcohólicas, las supuestas razones que llevaron a establecerlo. Lo normal es que convivan y se confundan fines y efectos, fiscales y extrafiscales. La explicitación del objetivo para crear un impuesto debería ser irrelevante, si la figura creada respetara los atributos que la legislación y la jurisprudencia de un país le ha conferido para merecer el nombre de tal.

Lo que no puede existir es un impuesto que, bajo la cobertura del fin extrafiscal, borre sus rasgos tradicionales. Principalmente, que se desentienda de la capacidad contributiva.

Por otra parte, puede existir un sistema basado en objetivos extrafiscales con aptitud para financiar el presupuesto, como lo demostró la experiencia de Suecia, con su propuesta de reforma fiscal basada en la imposición a las fuentes de energía.

También corresponde mencionar que la afectación específica de la recaudación no es un elemento para influir en la extrafiscalidad, aunque puede coadyuvar al fin extrafiscal. Por ejemplo, cuando el destino de un impuesto a los juegos de azar se destina a financiar el sistema de salud pública. O contrariarlo, como sucedería si el impuesto a las naftas –en el caso de que se asumiera como fin el desalentar el uso de transportes contaminantes– se destinara a la ampliación de la red vial.

En definitiva, como señala CASADO OLLERO, fiscalidad y extrafiscalidad son fenómenos inseparables, las dos caras de una misma realidad[23], aunque, como bien advierte NAVEYRA DE CASANOVA, una cosa es la idoneidad funcional del tributo para conseguir fines económicos y sociales, y otra diferente, la reconversión del instituto tributario en una prestación coactiva polivalente, con la cual cumplir cualquiera de las tareas promocionales que competen al Estado[24].

La función extrafiscal del sistema tributario no surge expresa de los textos constitucionales. A excepción de la Constitución de Ecuador, que dispone en su art. 300, inc. 2º: "La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y las conductas ecológicas sociales y económicas responsables".

Sobre los impuestos extrafiscales, ha sostenido el Tribunal Constitucional del Perú[25]:

"1. Los beneficios tributarios constituyen un trato excepcional y no discrecional.

"2. Se traducen en estímulos a actividades o personas que el Estado considera valioso promover.

"3. No es contrario a la Constitución el hecho que el legislador establezca una finalidad extrafiscal de los tributos acorde con los principios rectores de la política social, económica o cultural".

Y luego agregó que, al ser la función principal del tributo la recaudadora –entendida no como fin en sí mismo, sino, antes bien, como medio para financiar necesidades sociales–, puede admitirse que, en circunstancias excepcionales, esta figura sea utilizada con un fin extrafiscal, cuestión que, indiscutiblemente, no debe ser óbice para quedar exenta de la observancia de los principios constitucionales que rigen la potestad tributaria[26].

Por su parte, la Corte Suprema argentina tempranamente admitió los fines extrafiscales. Una numerosa familia de fallos sostiene que el poder impositivo constituye un valioso instrumento de regulación, complemento necesario del principio constitucional que prevé atender al bien general, al que accede la finalidad, ciertamente extrafiscal, de impulsar la expansión de las fuerzas económicas (Fallos: 151:359; 243:98; 307:360; 314:1293, entre otros).

A nivel normativo, algunas leyes han aceptado la finalidad extrafiscal[27]. Al respecto, las XXI Jornadas del ILADT, celebradas en Génova (Italia), concluyeron: "Todo impuesto cumple simultáneamente fines fiscales y extrafiscales siempre fácilmente ilimitables, porque cualquier conclusión sobre la materia debe huir de rigideces o apriorismos, ya que estamos ante variaciones que se mueven en el ámbito de las 'cuestiones de grado'", tan difíciles de resolver en derecho.

Ya antes, con su visión de avanzada, el Modelo de Código Tributario para América Latina había definido: "Los tributos son prestaciones en dinero que el Estado exige (...) en razón de una determinada manifestación de capacidad económica (...) con el objeto de obtener recursos con que financiar el gasto público o por el cumplimiento de otros fines de interés general".

En suma, la concreción de todos los intereses protegidos por la Constitución justifica los fines extrafiscales perseguidos por medios impositivos. Hoy ya nadie discute que el impuesto puede poseer un fin extrafiscal preponderante que coexista con el fin fiscal. La coexistencia de fines fiscales y extrafiscales se manifiesta, particularmente, en los impuestos que persiguen propósitos de ordenamiento económico social, en los derechos de importación y exportación, en el otorgamiento de franquicias y exenciones, y en los denominados impuestos "verdes".

3
El deber de contribuir, la contaminación y el daño ambiental

El constitucionalismo moderno ha incorporado el derecho a un ambiente sano y a la preservación del medio ambiente para las generaciones futuras[28]. Todas las leyes generales del medio ambiente de los países que reglamentan este derecho ratifican, con alguna matización, el mandato jurídico genérico expresado en dos niveles: no contaminar y no dañar.

La consideración de los textos constitucionales plantea la compatibilidad entre la protección del medio ambiente y el deber de contribuir. En esa dirección, el régimen argentino, y muchos similares en la región, establece que la producción de un daño ambiental origina dos cargas: (i) la obligación de volver las cosas a su estado anterior, si fuera posible; (ii) el pago de una indemnización destinada a un fondo para obras de mejoramiento del medio ambiente.

De lo anterior se desprende la necesidad de conjugar la responsabilidad por daño ambiental con el alcance funcional de la ley tributaria sobre el contaminador.

Una primera observación conduce a sostener que no existe en la Ley General del Ambiente (ley 25.675) impedimento alguno para el uso de mecanismos económicos de gestión ambiental diferentes de los previstos en su texto, el que no contempla –a diferencia de otras legislaciones (Uruguay)[29]– los instrumentos tributarios[30].

Una segunda observación es que, admitida la finalidad extrafiscal, se hace necesario distinguir los ámbitos de actuación correspondientes al derecho ambiental y fiscal, delimitados –según lo entendemos– por la noción de daño ambiental colectivo.

La ley arriba citada, en su art. 27, define el daño ambiental colectivo como toda *alteración relevante*[31] que modifique negativamente el ambiente, sus recursos, el equilibrio de los ecosistemas, o los bienes o valores colectivos[32].

Puede entenderse, como bien lo hace CASSAGNE, que el daño ambiental colectivo es un concepto jurídico indeterminado: la "alteración ambiental negativa relevante". La noción debe ser integrada con reglas técnicas[33] y no como una elección entre opciones discrecionales, lo cual conduce al establecimiento de pautas para establecer los riesgos ambientales, soportables o mínimos[34]. El factor de atribución de responsabilidad por daño ambiental colectivo es el incumplimiento, por acción u omisión, del deber de preservar

(22) STC 179/2006, sentencia del 13 de junio.

(23) CASADO OLLERO, GABRIEL, *Los fines no fiscales de los tributos, art. 4 de la ley general tributaria*, en *Comentarios a la ley general tributaria y líneas para su reforma*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1991, pág. 103 y sigs.

(24) NAVEIRA DE CASANOVA, GUSTAVO J., *Acerca de los fines extrafiscales de la tributación*, Revista Derecho Tributario, t. XII, 1996, pág. 155

(25) Sentencia S 0042-2004-AI/T.

(26) Sentencia S 6626-2006-PA/TC.

(27) Así, por ejemplo, la Ley Tributaria española, en su art. 4º, sostiene: "Los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumentos de política económica general, atender a las exigencias de estabilidad, progreso social y procurar una mejor distribución de la renta nacional". En el mismo sentido, la Ordenanza Fiscal alemana dice en el art. 3.1: "La obtención de recursos pueden construir un fin secundario". Aunque hay jurisdicciones que no lo aceptaron. GODOY recuerda que las constituciones de once estados de los Estados Unidos de América no admiten tributos regulatorios (GODOY, JUAN P., *Los fines extrafiscales de los tributos*, en AA.VV., *Del derecho de la hacienda pública...*, cit., pág. 356).

(28) La Constitución de la Argentina dispone en el art. 41: "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. El daño ambiental generará prioritariamente la obligación de recomponer, según lo establezca la ley". Mientras que la Constitución del Perú asegura el derecho a "...gozar de un ambiente equilibrado y adecuado al desarrollo de su vida". La Constitución de Colombia prescribe en el art. 49: "...todas las personas tienen derecho a gozar de un ambiente sano". La Constitución de Chile, en el art. 19, numeral 8, asegura: "...el derecho a vivir en un medio ambiente libre de contaminación". Y la Constitución del Uruguay declara en el art. 47: "La protección del medio ambiente es de interés general".

(29) Ley uruguaya 17.283, art. 7º, inc. I.

Por su parte, la ley peruana (ley 28.611) no menciona a los tributos entre los instrumentos de gestión ambiental, pero sí a los "instrumentos económicos", al agregar: "...en general, *todos aquellos* orientados al cumplimiento de los objetivos señalados en los artículos precedentes" (el destacado es propio).

(30) En el *Modelo de Código Tributario Ambiental para la América Latina*, elaborado por el Instituto de Estudios Fiscales (Universidad Complutense de Madrid, Doc. Nº 18/03), se propone incorporar en el articulado de la ley 25.675 la creación de tributos medioambientales.

(31) CAFFERATA recuerda que la definición de la ley argentina aparece en muchísimas leyes orgánicas del medio ambiente de América Latina: "...daño ambiental es la lesión, es el menoscabo significativo relevante inferido al ambiente o algunos de los elementos que lo integran" (CAFFERATA, NÉSTOR A., *Los principios y reglas del derecho ambiental*, en *Programa Regional de Capacitación en Derecho y Políticas Ambientales*, http://www.pnma.org/deramb/novedades.php, consultado el 30-3-14).

(32) En Perú, la Ley General del Ambiente (ley 28.611) parece disminuir la intensidad al definir el daño ambiental como "...todo menoscabo material que sufre el ambiente y/o alguno de sus componentes, que puede ser causado contraviniendo o no disposición jurídica, y que genera efectos negativos actuales o potenciales" (art. 142.2).

Por su parte, el art. 142.1 prescribe que todo aquel que pueda producir un daño al ambiente "...está obligado a asumir los costos que se deriven de las medidas de prevención y mitigación del daño, así como los relativos a la vigilancia y monitoreo de la actividad de las medidas de prevención y mitigación adoptadas".

Por último, el art. 147 dispone: "...la reparación del daño ambiental consiste en el restablecimiento de la situación anterior al hecho lesivo al ambiente o sus componentes, y de la indemnización económica del mismo. De no ser técnica ni materialmente posible el establecimiento, el juez deberá prever la realización de otras tareas de recomposición o mejoramiento del ambiente o de los elementos afectados. La indemnización tendrá por destino la realización de las acciones que compensen el interés afectado o que contribuyan a cumplir los objetivos constitucionales respecto del ambiente y los recursos naturales".

De manera similar a la ley argentina, el art. IX sienta el principio de responsabilidad ambiental al declarar: "...el causante de la degradación del ambiente y de sus componentes está obligado a adoptar inexcusablemente las medidas para su restauración, rehabilitación o reparación según corresponda o, cuando lo anterior no fuera posible, a compensar en términos ambientales los daños generados, sin perjuicio de otras responsabilidades administrativas, civiles o penales a que hubiera lugar".

(33) En el ya citado *Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina* se establece: "...toda propuesta de establecimiento de un nuevo tributo medioambiental o de modificación específica de las cuantías de uno preexistente deberá incluir, entre los antecedentes y estudios previos para su elaboración, una memoria económico-medioambiental que justifique los criterios de cuantificación utilizados. Salvo precepto legal en contrario, la falta de este requisito determinará la nulidad de pleno derecho de las disposiciones reglamentarias que, en su caso, concurran a precisar la cuantía del tributo medioambiental".

(34) CASSAGNE, JUAN C., *El daño ambiental colectivo*, Gerencia Ambiental, año 11, nº 115, abril 2005, pág. 178.

y/o recomponer el ambiente, que posee base constitucional. De manera consistente, la ley indica que la responsabilidad civil o penal es independiente de la administrativa.

De lo anterior se desprende que la contaminación a la cual aparecen dirigidos los instrumentos fiscales está referida a las conductas permitidas o al menos toleradas, o no prohibidas, y de ahí que el impuesto cumpla su función disuasiva sin perjuicio de que, en caso de producirse daño, pueda ser exigible, además, la obligación de reparar[35]. Es cierto que la ley argentina y la peruana imponen la obligación de reparar o indemnizar, aun en el caso de conductas lícitas[36], lo que puede implicar cierta inconsistencia pero, lo diga o no la norma, siempre será necesario el juicio de relevancia de la conducta contaminadora, a través de un sistema técnico que permita fijar el umbral de tolerancia y un factor de atribución subjetiva individualizado. Fuera de estos casos, las obligaciones fiscales y ambientales se mueven en terrenos distintos y son concurrentes[37].

4
Definición de medio ambiente

El medio ambiente es un espacio compuesto por un conjunto de elementos muy variados que relacionan al hombre con el ecosistema. Las definiciones pueden poseer mayor o menor alcance, pues ellas se construyen desde dimensiones distintas (elementos naturales, culturales, axiológicos) y varían de país a país o de comunidad a comunidad, pero hay un consenso con respecto a que la noción abarca los recursos naturales, el agua, el suelo y el subsuelo, la flora, la fauna, el aire, y algunas versiones más amplias incluyen el urbanismo, el paisaje y el patrimonio cultural[38]. A ello se le suma una dimensión temporal vinculada al desarrollo sostenible, pues como lo consigna la Declaración sobre el Medio Humano de Naciones Unidas (Estocolmo, 1972): "...los recursos naturales de la tierra incluidos el aire, el agua, la tierra, la flora y la fauna y especialmente las muestras representativas de los ecosistemas naturales, deben preservarse en beneficio de las generaciones presentes y futuras mediante una cuidadosa planificación u ordenación según convenga".

Una definición jurídica amplia es proporcionada por la sentencia dictada por el Tribunal Constitucional español –sobre la que volveremos más adelante– en la causa 48/2004-PI-TC, en la cual el medio ambiente se define como: "...el conjunto de elementos sociales, culturales, bióticos y abióticos que interactúan en un espacio y tiempo determinado; lo cual podría graficarse como la sumatoria de la naturaleza y las manifestaciones humanas en un lugar y tiempo concretos".

La referencia a la definición es un punto de partida necesario porque su extensión influye el tipo de vínculo jurídico del Estado por el uso, la explotación o la contaminación de sus bienes, y da paso a relaciones de carácter coactivo o convencional, generando así recursos públicos originarios o derivados.

La otra reflexión importante es que la noción de medio ambiente determina la calidad de vida, dignidad o bienestar de las personas, y el acceso a un ambiente sano como derecho humano[39]; y tiene, como eje de la política medioambiental, la asignación de un valor y un precio adecuado a los recursos naturales[40], a la biodiversidad, y a los servicios y bienes ambientales, capaz de influir, de manera positiva y sostenible, sobre el uso de esos bienes y servicios por los agentes económicos[41].

5
Medidas para la protección del medio ambiente

Hay coincidencia en agrupar los instrumentos para reducir la contaminación (externalidades negativas desde la visión económica) en mecanismos administrativos (políticas de comando y control), instrumentos económicos (incluidos los fiscales) y transacciones privadas o mecanismos financieros.

Los instrumentos económicos son aquellos que modifican los precios relativos de los bienes y servicios relativos observables en el mercado[42].

Según Labandeira, el efecto de las medidas económicas es eficiente pues los precios generan un incentivo continuo para mejorar el comportamiento ambiental a través de la adopción de tecnologías limpias (eficiencia dinámica de las medidas)[43]. Al menos desde 1986, la OCDE considera la eficiencia dinámica como una de las principales ventajas de los impuestos ambientales, y la AEMA los considera –por la misma razón– superiores a las regulaciones administrativas, dado que estas últimas, una vez logrado el estándar regulatorio, pierden su efecto desincentivador, sin contar con los costos de gestión y fiscalización[44].

Al mismo tiempo –también para la AEMA–, debido a que los productores y los consumidores probablemente no abandonen la actividad que está siendo gravada, los impuestos y las cargas terminan impactando en la suba de precios[45].

Esto puede ser usado de diferentes formas:

1) para aumentar el presupuesto general del gobierno;

2) para reducir otros impuestos, por ejemplo, al trabajo o al capital;

3) para proveer fondos para objetivos particulares:

a) En relación con la base del impuesto (por ejemplo, para financiar el servicio público ambiental, para compensar a aquellos que están pagando impuestos a través del "reciclaje" de las ganancias, o para reducir el impuesto para actividades específicamente amigables con el ambiente);

b) para otros propósitos específicos (por ejemplo, esquemas de subsidios ambientales).

A su vez, la OCDE clasifica en siete las medidas económicas[46]:

i) Impuestos y tasas (*charges*) sobre emisiones.

ii) Tasas por servicios públicos relativos al medio ambiente (*user charges*).

iii) Tasas e impuestos sobre el consumo de bienes determinados (aplicables a los precios de los productos que crean contaminación en la etapa de manufactura, consumo o disposición).

iv) Tasas por servicios ambientales.

v) Mercado de permisos de emisiones (basado en el principio de que todo incremento en las emisiones debe ser compensado con un decrecimiento equivalente).

vi) Sistemas de depósito reintegrables, particularmente aplicable a los envases de bebidas.

vii) Subsidios.

Para la EUROSTAD, los instrumentos económicos dirigidos al control de la contaminación y la administración de los recursos naturales son parte de una política muy clara y progresiva de los países de la Unión Europea y de la OCDE[47]. Las categorías de instrumentos incluyen, principalmente, a los impuestos ambientales, cargos y tasas, permisos transferibles, sistemas de depósitos reembolsables y subsidios. La Unión Europea ha venido aumentando favorablemente tales instrumentos por la comprobación de su eficacia en el cumplimiento de las metas ambientales y por los otros efectos beneficiosos en la economía (recaudación y eliminación de impuestos distorsivos)[48].

La denominación de instrumentos económico-financieros posee un alcance amplio en el campo ambiental, pues comprende, por una parte, instrumentos incentivadores (créditos, exenciones, diferimientos) y, por otra, gravámenes específicos que actúan como precios bajo las reglas de mercado, derechos de emisión transables y depósitos reintegrables[49].

En lo referido a los tributos, la regulación 691/2011 de la Unión Europea uniformó la contabilidad de las cuentas nacionales y regionales para aplicar criterios compatibles de análisis y estadística. Aunque estos criterios contables pueden contradecir la perspectiva legal de las categorías tributarias –y, de hecho, las contradicen en los recursos naturales–, su repaso brinda un repertorio actualizado de las medidas adoptadas en la región. El listado comprend

- Tributos sobre la energía (incluye los combustibles para transporte) y el gravamen sobre emisiones de carbono. Reúne naftas, gas, carbón y electricidad. Son los de mayor rendimiento fiscal.
- Tributos sobre el transporte (excluidos los combustibles) referidos a la propiedad y al uso de automotores.
- Tributos sobre emisiones al aire, agua, disposición de residuos y ruido.
- Tributos relativos a la extracción o uso de los recursos naturales (excluida la renta generada por dichas actividades).

Por nuestra parte, básicamente distinguimos:

- Instrumentos regulatorios basados en el poder de policía del Estado (prohibiciones, reparaciones, sanciones administrativas, civiles y penales).
- Derechos de emisión (*emissions trading*)[50].
- Incentivos.
- Tasas y contribuciones especiales vinculadas a servicios y obras medioambientales.
- Impuestos a las emisiones, cuyo hecho imponible es la liberación de sustancias, gases o frecuencias de impa ambiental negativo.
- Impuestos sobre productos con efectos negativos (actuando sobre insumos, productos intermedios o finales).
- Depósitos en garantía.

Las medidas precedentes obedecen a distintas motivaciones y causas, y todas pueden jugar un rol positivo influyendo sobre las conductas perniciosas dentro de la agenda ambiental a largo plazo de los países. Su adopción y su compatibilidad con el desarrollo económico, las distintas modalidades y su viabilidad, así como su eficacia y adecuada administración, constituyen materia de debate político. Este último requiere más racionalidad que emotividad o especulación, un necesario consenso interno entre los distintos niveles de gobierno y acuerdos regionales e

(35) Cfr. Salassa Boix, para quien el tributo ambiental es un mecanismo persuasivo que apunta a una contaminación tolerable (no relevante) y que no es necesario la producción de daño ambiental (alteración relevante del medio ambiente) (Salassa Boix, Rodolfo, *Los tributos ecológicos y el principio quien contamina paga*, Revista SJRJ, "Execução Fiscal, Direito Tributário e Direito Financeiro", Río de Janeiro, 2014, vol. 21, nº 39, págs. 143-166).

(36) Cassagne, Juan C., *El daño...*, cit.

(37) Así lo confirma el art. 4º de la ley 28.611, que dispone: "El diseño del marco tributario nacional considera los objetivos de la Política Nacional Ambiental promoviendo particularmente conductas ambientalmente responsables, modalidades de producción y consumo responsable de bienes y servicios, la conservación, aprovechamiento sostenible y recuperación de los recursos naturales, así como el desarrollo y uso de tecnologías apropiadas y de prácticas de producción limpia en general".

(38) Nora B. Lifschitz recuerda que el Modelo de Estocolmo de Crecimiento Integral está receptado en el Convenio 169 de la OIT sobre Derecho de los Pueblos Originarios, al contemplar el concepto de antropología económica, basando el desarrollo humano o social en el medio ambiente natural y cultural (en *El derecho tributario ambiental y los principios constitucionales a la luz del constitucionalismo latinoamericano*, en AA.VV., *Lecciones de derecho tributario inspiradas por un maestro. Liber Amicorum en homenaje a Eusebio González García*, Ed. Universidad del Rosario, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2010, t. I, pág. 236.

(39) Amatucci, Andrea, *Qualità della vita, interessi diffusi e capacità contributiva*, Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze, Italia, 1975, fasc. 1, pág. 353.

(40) La Ley General del Ambiente peruana define en su art. 84: "Se consideran recursos naturales a todos los componentes de la naturaleza, susceptibles de ser aprovechados por el ser humano para la satisfacción de sus necesidades y que tengan un valor actual o potencial en el mercado, conforme lo dispone la ley".

(41) OCDE, *Crecimiento verde incluyente para el futuro que deseamos. Contribución de la OCDE a Río+20*, 2012.

(42) Barde, Jean-Philippe, *Reformas fiscales ambientales: una revisión de la experiencia en países OCDE*, en *Impuestos ambientales, Lecciones en países de la OCDE y experiencias en México*, México, Ine-Semarnat, 2002, pág. 13.

(43) Labandeira, Xavier, *Impuestos ambientales locales*, en *Imposición ambiental*, Economics for Energy, WP 7/2010.

(44) AEMA –o su sigla equivalente en idioma inglés, EEA (European Environment Agency)–, *Environmental taxes: Recent developments in tools for integration*, noviembre 2002.

Por otra parte, un trabajo del Centro de Investigaciones Tributarias de la Universidad de Buenos Aires (Facultad de Ciencias Económicas) añade que las regulaciones suelen ser afectadas por la acción de los *lobbies* empresarios, por trabas burocráticas y corrupción (*La reforma fiscal verde y los tributos argentinos*, Luis O. Fernández [dir.]; Daniel G. Pérez [invest.], Buenos Aires, Ed. de la Facultad de Ciencias Económicas UBA, 2009).

(45) AEMA, *The Case for Environmental Taxes*, Environmental Issues Series, Nº 18, noviembre 2000, pág. 16 (traducción propia).

(46) Barde, Jean-Philippe, *Economic Instruments in Environmental Policy: Lessons from OECD Experience and their relevance to Developing Economies*, OECD Development Centre, Doc. Nº 92, enero 1994.

(47) EUROSTAD, *Enviromental Taxes. A statistical guide*, 2013.

(48) La propuesta de la Comisión europea para el programa de acción ambiental hasta el 2020 llama a insistir en los impuestos ambientales con una progresiva disminución de los impuestos sobre el trabajo.

(49) Perrone Capano, Raffaele, *La imposición y el ambiente*, cit., pág. 459.

(50) El Protocolo de Kyoto ha instituido un sistema de *emissions trading*, que obliga a las empresas de los países a reducir las emisiones nocivas en la medida de las obligaciones internacionales asumidas. Las empresas reciben los "créditos o certificados por emisiones" (cada uno equivale a la emisión de una tonelada de los gases involucrados). El art. 17 del Protocolo contempla la posibilidad de que los sujetos poseedores de los certificados los cedan a otros sujetos en el ámbito del *International Emissions Trading System*. Para las empresas, el mecanismo de asignación e intercambio de "unidades de reducción" les permite respetar los niveles de emisión fijados por las autoridades. De esta forma, se ha creado una nueva categoría de *commodity* que, según estimaciones del Banco Mundial, encuentra su mercado más difuso dentro de la Unión Europea (sobre el tema, De'Capitani Di Vimercate, Paolo - Billardi, Cristián, *Aspectos fiscales y contables del Emission Trading. El sistema europeo y su recepción en Italia*, en AA.VV., *Cambio climático y régimen económico financiero de los recursos naturales*, cit., pág. 247).

internacionales sobre las fuentes de contaminación y los esfuerzos para reducirlos.

6
Naturaleza de los ingresos provenientes de la explotación de los recursos naturales y del uso del dominio público

Las clasificaciones expuestas en el punto anterior permiten introducir precisiones sobre el carácter tributario o no de las contraprestaciones exigidas por el uso o explotación de bienes integrantes del dominio público.

No se trata de una mera cuestión terminológica, pues la naturaleza del ingreso público proyecta consecuencias fundamentales sobre las obligaciones y garantías del contribuyente o el agente pagador, en particular, en lo referido a los principios de no confiscatoriedad, proporcionalidad, capacidad contributiva y –en ciertos ordenamientos– también, en el Principio de Reserva Legal (menos estricto en los precios públicos).

No aburriremos al lector especializado con cuestiones elementales sobre los rasgos distintivos de los ingresos públicos. Solo nos detendremos en la controversia relativa a ciertas actividades o situaciones que involucran los bienes públicos: las tasas y los precios públicos.

Como síntesis a la vastísima doctrina sobre el tema, y con la advertencia de que las posturas no pueden prescindir del derecho positivo de cada país o de su tradición jurisprudencial, es oportuno repasar las conclusiones de las *XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, lebradas en Caracas (Venezuela), en 1991, que al tratar el Tema I "Tasas y precios", concluyeron: "...el elemento de distinción fundamental del precio con la tasa –así como las otras especies tributarias– es la fuente jurídica de la obligación, que en el caso del precio es el acuerdo de voluntades entre el Estado y el particular, y en el caso de los tributos, la voluntad unilateral y coactiva de la ley"[51].

No parece existir dificultad en advertir la diferencia en abstracto. Pero, en los hechos, se complica cuando el Estado, en lugar de desarrollar una actividad, entrega un bien –y más aún cuando la regulación del vínculo se encuentra gobernada por el derecho público–, como corresponde a la que une a los particulares y al Estado cuando se trata del dominio público. Bajo la clásica clasificación tripartita de los tributos, cada uno se tipifica por su hecho imponible: la capacidad contributiva en los impuestos, la prestación de una actividad que atañe al obligado en las tasas y la existencia de una particular actividad u obra que beneficia al contribuyente en las contribuciones especiales.

En el uso del dominio público como en la explotación de los recursos naturales, la relación que se establece es de turaleza contractual y, como tal, voluntaria. El Estado no obliga a ocupar las aceras con las mesitas de un café, cuyo uso precario confiere la Administración mediante un permiso. Ni tampoco, en una dimensión mucho más importante, exige presentarse a una licitación para adjudicar la explotación de yacimientos de petróleo.

En el uso y la explotación de un bien público, el sujeto privado compensa o paga la riqueza que le proporciona el Estado, le retribuye el agotamiento o uso de los recursos no renovables o renovables. En este caso, la riqueza está del lado del Estado. A requerirla concurre libremente la empresa para desarrollar su negocio (a diferencia de lo que sucede con los tributos ambientales).

La explotación de los recursos naturales a través de precios públicos, pactados en forma de regalía o algún otro sistema, tiene como presupuesto la compensación por el uso de bienes públicos que les proporcionan un beneficio a quienes los explotan. Son de demanda voluntaria, originarios y, normalmente, la relación es una relación de derecho público, por la condición del Estado como titular del derecho y por la naturaleza de los bienes.

Sobre la base de estas consideraciones coincidimos con ALEX CÓRDOVA, quien señala: "...tratándose del uso o aprovechamiento de bienes públicos, la 'contraprestación' que percibe el Estado no guarda relación con el costo de su actuación, pues precisamente esta no existe. En tales supuestos, el importe de la obligación normalmente se fija en función del valor de los bienes públicos explotados, de los ingresos o beneficios que obtiene el particular por su aprovechamiento u otros criterios económicos típicos de las relaciones convencionales que ponen de manifiesto que este tipo de obligaciones carecen de naturaleza tributaria"[52].

La cuestión de la retribución por la ocupación del espacio público ha sido una materia controvertida[53]. En la Argentina, dentro del reparto de las facultades tributarias, se trata de un recurso propio de los municipios de provincia, y en la mayoría de ellos se lo denomina "derecho".

Siguiendo los rasgos clásicos, autores como LUQUI[54] o GARCÍA BELSUNCE[55] calificaron como precios la ocupación diferencial del espacio público[56].

Por nuestra parte, compartimos la postura, aunque creemos que la regla se encuentra excepcionada en aquellos casos en que la ocupación del espacio público deriva de la prestación de un servicio público otorgado en concesión privada, pues allí se pierde toda voluntariedad dado que el cumplimiento del objeto del contrato conlleva la ocupación del espacio aéreo, del suelo o subsuelo (es el caso de la provisión de servicios de electricidad, gas o telefonía fija).

En Perú, según ALEX CÓRDOVA, cierta inconsistencia del Código Tributario, al considerar como una subespecie del género tasa el pago por el uso de bienes del dominio público, llevó a que el Tribunal Fiscal les adjudicara naturaleza tributaria. Pero agrega que, a su criterio, la cuestión en el Perú quedó zanjada por el Tribunal Constitucional (fallo 48-2004-PI/TC sobre regalías mineras) al declarar que el uso y el aprovechamiento de bienes públicos escapan al ámbito tributario[57]. En dicha causa, el Alto Tribunal formuló ricas consideraciones sobre el régimen jurídico de las concesiones mineras, que pueden sintetizarse en las siguientes:

- La regalía es la contraprestación del titular de la concesión minera a los Gobiernos Regionales y Locales por la explotación de recursos naturales no renovables (...) es una reducción económica contraprestativa o compensatoria por el usufructo de lo que se extrae (parág. 53).

- Existe la obligación de retribuir mediante el pago de las regalías mineras, por la obtención de un beneficio patrimonial producto de la explotación de los recursos minerales no renovables de los cuales es soberano el Estado (parág. 71).

- "Las regalías están sometidas a ciertos principios: de idoneidad o adecuación" (con los fines constitucionalmente tutelados) y "con el principio de necesidad, razonabilidad o proporcionalidad".

- Los recursos naturales renovables y no renovables, al ser bienes que integran el dominio público cuyo titular es la Nación –no son objeto de un derecho real de propiedad en un sentido civilista–, configuran una propiedad "especial". Esta se caracteriza por estar sometida a una normativa específica de derecho público que consagra su indisponibilidad, dada su naturaleza de inalienable e imprescriptible, a tenor del art. 73 de la Constitución Política del Perú, y queda, en consecuencia, excluida del régimen jurídico sobre la propiedad civil.

La Corte Suprema argentina, en la causa "Neuquén, Provincia del c. Capex S.A. s/cobro de regalías" (Fallos: 330:5144), declaró, por una ajustada mayoría de cuatro a tres votos, que las regalías no poseen naturaleza tributaria y que son una compensación por el uso de recursos no renovables[58].

Para así resolver, la mayoría que decidió la cuestión consideró:

- Las regalías están reguladas de manera autónoma en la Ley de Hidrocarburos (ley 17.319).

- La Ley de Hidrocarburos considera las regalías como una "participación" en el producido de la actividad, pagadera en moneda o en especie.

- La ley delega en el Poder Ejecutivo la facultad para reducir el porcentaje de las regalías teniendo en cuenta ciertas condiciones.

- La falta de pago de las regalías es causal de caducidad de los permisos o las concesiones.

- El concesionario puede solicitar la reducción de las regalías por razones de baja productividad.

Cabe, por último, introducir otra distinción. La explotación de los recursos origina una prestación voluntaria, retributiva e independiente de los hechos imponibles que genera la actividad (renta, venta, derechos de exportación). Cabe preguntarse qué sucede cuando dicha actividad, además, contamina. ¿Hay espacio para un impuesto ambiental? Pues, en la medida en que se verifique el hecho imponible autónomo (unidad de impacto negativo ambiental), dicha posibilidad existe, aunque por tratarse de una figura tributaria, sometida –como veremos de inmediato– a la capacidad contributiva, resultarían aplicables las garantías del derecho del contribuyente en punto a la no confiscatoriedad por la presión global sobre una misma manifestación de riqueza.

7
Los tributos medioambientales

7.1. Concepto

El adjetivo "medioambiental" y sus numerosas variantes (verdes, ecológicos, ambientales) nos alerta, como en ningún otro caso, sobre el nexo de la figura con la finalidad extrafiscal. De ahí que una aproximación al concepto de tributo debería ser indicativa de toda prestación coactiva cuyo resultado fuera destinado a cubrir el gasto público, en tanto asuma como hecho imponible la incidencia negativa sobre el medio ambiente por parte de una persona que manifieste cierta capacidad contributiva[59], y siempre que haya sido establecido con la intención de modificar, desalentar o disminuir la conducta perniciosa.

Por ello, la estructura del hecho imponible –y su idoneidad para conseguir el propósito tutelar– constituye la nota característica del tributo, privilegiando el uso de los impuestos en la política del medio ambiente, pues en ellos se aprecia, con mayor precisión, el objetivo desincentivador.

En el proyecto de Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina, DE ANGELIS y CORONELLO definen a los tributos medioambientales diciendo que "son aquellos impuestos, tasas y contribuciones especiales cuyo hecho imponible está constituido por actos o hechos que inciden negativamente sobre el medio ambiente o que provocan una actuación pública de tutela medioambiental"[60].

La cantidad de tributos que puede quedar alcanzada por hechos de incidencia negativa medioambiental puede ser amplia y variada. Entre dichos tributos puede diferenciarse la intensidad (y la intención) del fin extrafiscal considerado por el legislador. Es habitual incorporar a los impuestos ambientales el consumo de productos con efecto nocivo sobre el medio ambiente. En la clasificación de la

(51) La cuestión de la conflictiva frontera entre las tasas y los precios públicos ha sido ampliamente tratada. Remitimos, por ejemplo, al documentado relato general elaborado por el Dr. JOSÉ L. SHAW, publicado en las *Memorias de las XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (ILADT)*, Caracas, 1991. Del mismo autor también puede verse *Las tasas y su diferenciación de otros ingresos estatales*, en AA.VV., *Tasas municipales*, Enrique Bulit Goñi (dir.), Buenos Aires, LexisNexis, 2007, pág. 3 y sigs. De FERREIRO LAPATZA, JOSÉ J., *Tasas y precios públicos: la nueva parafiscalidad*, Revista Civitas Nº 64, octubre/diciembre 1989, págs. 485/518, así como el comentario a dicho trabajo realizado por ENRIQUE BULIT GOÑI en AA.VV., *La derrota del derecho, homenaje a Ferreiro Lapatza*, Madrid, Marcial Pons, 2012, págs. 347/352. De este último, ver también *Tasas y precios públicos*, Derecho tributario, t. IV, Nº 19, pág. 1, entre otras fuentes.

(52) CÓRDOVA, ALEX, *El concepto...*, cit., pág. 86.

(53) Cabe advertir que en la Argentina no existe una definición normativa de tasa y precio público, como sucede en España o en el Perú. En España, la Ley General Tributaria (ley 58/2003, del 17 de diciembre) en su art. 2º, en lo pertinente dice: "a) Tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado".

(54) LUQUI, JUAN C., *La obligación tributaria*, Buenos Aires, Depalma, 1989, pág. 162.

(55) GARCÍA BELSUNCE, HORACIO, *Las retribuciones que perciben los municipios bonaerenses por el uso del dominio público municipal no son tributos*, Revista Impuestos Nº 5, Buenos Aires, La Ley, 2006.

(56) En la doctrina argentina más reciente, se inclinan por asignar el carácter de tasa a la ocupación o utilización diferenciada del dominio público. Ver, en tal sentido, TESÓN, MIGUEL A. M. - VALLS, MARÍA CELINA, *La ocupación del espacio público y privado. Su encuadre en la doctrina, la legislación y la jurisprudencia*, en AA.VV., *Tasas municipales*, Enrique Bulit Goñi (dir.), LexisNexis, 2007, t. II, págs. 831/863.

(57) CÓRDOVA, ALEX, *El concepto...*, cit., pág. 88.

(58) Los jueces que formaron la minoría, luego de referirse a la ubicación de la regalía en la ley bajo la condición de gravamen, entendieron que "la regalía se comporta, en los hechos, de manera similar a un impuesto pues tiene una forma de cálculo semejante, ya que su monto se determina –al igual que los impuestos variables– con relación a una manifestación de riqueza del contribuyente, que depende de la magnitud de su actividad en función del volumen y valor del producto extraído".

(59) Desde hace mucho tiempo, hemos tomado partido por aquella doctrina que considera a la capacidad contributiva como un dato presente en las tres especies tributarias.

(60) DE ANGELIS, MARISA F. - CORONELLO, SILVINA E., *Capítulo Segundo: República Argentina*, en el ya citado *Modelo de Código Tributario Ambiental...*, pág. 16.

EUROSTAD –referida más arriba– se ubican, entre otros, el consumo de energía eléctrica o gas en hogares, o combustibles para automóviles particulares.

En nuestra región no es la finalidad ambiental la que inspira esta imposición, sino su rendimiento u otros fines extrafiscales más cercanos y más tangibles (por ejemplo, equilibrar el balance de pagos eliminando la importación). A la vez, adoptan el hecho imponible y la base de los impuestos selectivos al consumo. En cambio, existen los impuestos ambientales en "sentido estricto", que gravan la conducta contaminante por su efecto, la miden por unidades de impacto, y es muy directa la conexión entre el medio y el fin. Una consideración similar merecen las tasas que se ciñen estrictamente a brindar un servicio con "objeto" ecológico (v.gr., barrido y limpieza; recolección de residuos) sin agregar un plus desincentivador.

A partir de la noción base, y como bien advierte PÁEZ MEDINA, no existe una única clasificación de las figuras tributario-ambientales, como tampoco una sola visión científica acerca de sus elementos, sus alcances jurídicos e, incluso, sus posibilidades de eficiencia como herramientas coadyuvantes de políticas públicas sobre el medio ambiente[61].

Refiriéndose ahora a los impuestos, la OCDE, la AEMA y la Comisión Europea coinciden en definirlos de manera amplia, como cualquier pago obligatorio y sin contraprestación a las administraciones públicas, aplicados sobre determinadas bases imponibles que se consideran de particular relevancia para el medio ambiente[62]. Según estos organismos internacionales, el hecho imponible es una unidad física (o una aproximación de esta) que ha demostrado un efecto específico negativo en el medio ambiente.

7.2. Fundamento y justificación. El principio "quien contamina paga"

La relación entre la economía y el medio ambiente marca que la asignación de un valor y un precio adecuado a los recursos naturales, a la biodiversidad y a los bienes públicos debería conducir a un uso más sostenible de los ecosistemas.

Desde la teoría económica, el fundamento de los impuestos ecológicos radica en la necesidad de restablecer el equilibrio del mercado adjudicando un precio equivalente al coste social que conlleva el impacto sobre el medio ambiente (externalidad negativa)[63], de manera tal que la intervención estatal corrija una típica "falla de mercado" en la asignación eficiente de recursos[64].

Fue PIGOU quien identificó el efecto compensador del impuesto sobre los agentes económicos que se veían perjudicados por quien introducía una externalidad negativa[65]. Bajo ciertas condiciones ideales, los impuestos "pigouvianos" cumplirían, entonces, la función de generar ingresos y desalentar, hasta cierto punto, los efectos negativos.

Con la misma orientación se les adjudica a los gravámenes ambientales la generación del *doble dividendo* derivado del fin extrafiscal y el efecto recaudatorio[66]. A ello se le agregaría un nuevo dividendo, como hemos visto, muy arraigado en las políticas de la Unión Europea: la suplantación de otros impuestos distorsivos, como los que gravan el capital o el trabajo[67]. Habría, entonces, un triple dividendo y no dos.

La justificación económica, que se concreta mediante la "internalización" de las externalidades negativas, y que ha encontrado cauce en el enunciado "quien contamina paga", no debe ser confundida con la verdadera causa remota de esta clase de tributos, que es evitar la contaminación actuando sobre sus agentes por la vía del gravamen.

El *principio contaminador pagador* fue elaborado por el subcomité de expertos en asuntos económicos del Comité de Medio Ambiente de la OCDE, en 1971, y desde allí, adoptado en distintos foros internacionales y, particularmente, en la Declaración de Río de 1992 (Segunda Conferencia de la ONU sobre Medio Ambiente y Desarrollo Sostenible).

El art. 16 de la Declaración de Río dice: "Las autoridades nacionales deberían procurar fomentar la internalización de los costos ambientales y el uso de instrumentos económicos, teniendo en cuenta el criterio de que el que contamina debería, en principio, cargar con los costos de la contaminación, teniendo debidamente en cuenta el interés público y sin distorsionar el comercio ni las inversiones internacionales".

Por la recepción de los tratados internacionales al derecho interno en la Región, el principio programático ha adquirido estatus normativo, bien que su operatividad dependa de las leyes que reglamenten su ejercicio; lo que se ha cumplido, en parte, con el dictado de leyes generales sobre el medio ambiente.

Pero ni el canon económico ni el presupuesto jurídico de atribución subjetiva de la declaración brindan sustento suficiente a los gravámenes ambientales, sentido que debe ser construido a partir de su estructura y finalidad. Eso no significa que su importancia pase inadvertida, pues el principio "quien contamina paga" rompe, para los impuestos, con la regla de la invisibilidad del servicio público (adaptada en el caso a los bienes públicos), la excepciona para establecer la atribución subjetiva de responsabilidad, es decir, un colectivo de contaminadores a quienes se les impondrá una carga por su efecto disuasivo, sin importar el destino de la recaudación.

El elemento fundamental por considerar es, en cambio, que el hecho imponible sea idóneo para desincentivar conductas negativas o estimular las positivas. La falta de conexión entre el medio con el fin puede obedecer a distintas circunstancias, hallarse en la construcción del hecho imponible o en los elementos que configuran la base, pero lo cierto es que, si esa relación se quiebra, el impuesto deviene falto de causa.

Con referencia a estos temas, el Tribunal Constitucional español aclaró que la finalidad "que se dice" perseguida no es más que uno de los varios indicios –y no precisamente el más importante– para tener en cuenta a la hora de calificar la verdadera naturaleza del tributo, y sobre tal inteligencia, como lo había hecho antes con el impuesto balear, declaró la inconstitucionalidad del impuesto extremeño sobre las instalaciones que incidan al medio ambiente, por considerar que se estaba en presencia de un tributo netamente fiscal o contributivo, en la medida en que no gravaba la actividad contaminante sino la mera titularidad de unas determinadas instalaciones. Ni arbitra ningún instrumento que se dirija a la consecución del fin pretendidamente extrafiscal[68].

Una de las cuestiones que ha despertado mayores inconvenientes –y marcados disensos– es la forma de cuantificar la actividad contaminante y, por derivación, cómo fijar la cuota contributiva. Las dificultades surgen de la intangibilidad de lo que debe medirse: la polución ambiental, en particular, si se comparte nuestra tesis, anexa al régimen jurídico argentino, de que el impuesto se refiere particularmente a la conducta que no alcanza a concretar un "daño" (como definición jurídica) cubierto por otras vías.

GARCÍA NOVOA[69], con quien coincidimos, concluye que el principio "quien contamina paga" no debe traducirse en que cada uno pague en función de lo que realmente contamina, sino en que paguen los que contaminan, pero en función de las necesidades de financiación pública para hacer frente a las políticas medioambientales.

En el estudio dirigido por BUÑUEL GONZÁLEZ y HERRERA MOLINA[70], sobre las bases de un Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina, se promueve que la determinación de la cuota tributaria "deberá atender a la intensidad de la incidencia medioambiental". Y que "la recaudación de cada impuesto, tasa o contribución especial medioambiental no deberá exceder, en su conjunto, de la mayor de las cantidades siguientes, que serán calculadas en la memoria económico-ambiental en la medida en que ello sea posible:

"- el daño causado,

"- el coste que hubiera supuesto para el conjunto de los contribuyentes evitar el daño causado,

"- el coste de las actividades públicas de tutela medioambiental".

En consistencia con la naturaleza tributaria de los impuestos medioambientales (incluida la exigencia de capacidad contributiva), nos parece que su monto debe seguir la regla general, solamente limitada por la no confiscatoriedad en los impuestos, la proporcionalidad en las tasas y el beneficio en las contribuciones especiales. Y esas reglas generales autorizan la progresividad desvinculada de la incidencia negativa atribuible al contaminador en la medida en que no se rompa la conexión entre medios y fines extrafiscales[71].

8
De la capacidad "contaminativa" a la capacidad contributiva

8.1. La función de la capacidad contributiva

Creemos oportuno formular de manera introductoria el rol que le adjudicamos a la capacidad contributiva como principio ordenador del derecho financiero y tributario, para luego sostener nuestra postura a favor del papel que también desempeña en los impuestos medioambientales.

En diversas oportunidades hemos analizado el alcance del principio de capacidad contributiva en el derecho financiero y tributario, con la intención de destacar su influencia en la dialéctica ingreso-gasto público y proyectar sus posibilidades como factor de conexión no solo político o económico, sino también jurídico y metodológico[72].

Concebida desde el derecho tributario, la capacidad contributiva es la aptitud de una persona de ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias en tanto es llamada a financiar el gasto público por la revelación de manifestaciones de riqueza (capacidad económica) que, ponderadas por la política legislativa, son elevadas al rango de categoría imponible.

Pero la capacidad contributiva actúa en los dos momentos de la actividad financiera: el ingreso y el gasto. En el primero, al conferir legitimidad a la norma tributaria que alcanza manifestaciones genuinas y actuales de riqueza; en el segundo, como deber impuesto a los habitantes de soportar el reparto de las cargas públicas, según los criterios de asignación y redistribución, y con la correlativa obligación del Estado de garantizar cierto nivel de cobertura de necesidades básicas de la población.

Así, entonces, la capacidad contributiva se convierte en la savia común que nutre la raíz de tributos y gastos públicos. Recursos y gastos se implican recíprocamente. Son las dos caras de una moneda llamada "tributo", que es emitida con el respaldo de la capacidad contributiva del obligado al pago. Es precisamente por este fundamento que la vinculación no es solo funcional, sino también ju-

(61) PÁEZ MEDINA, MARÍA ELENA, *La capacidad contributiva en los tributos medioambientales*, tesis doctoral, Salamanca, Universidad de Salamanca, Facultad de Derecho, Departamento de Derecho Administrativo, Financiero y Procesal, Área de Derecho Financiero y Tributario, 2012, pág. 65.

(62) Cfr. GÓMEZ SABAÍNI, JUAN C. - MORÁN, DALMIRO, *Política tributaria...*, cit.

(63) LABANDEIRA, XAVIER, *Imposición ambiental local*, en Economics for energy, WP 07/2010.

(64) Una asignación de recursos es eficiente cuando la producción y la distribución no pueden reorganizarse para aumentar la utilidad de uno o más individuos sin reducir la utilidad de los otros. Cfr. FERNÁNDEZ, LUIS O. y PÉREZ, DANIEL G., *La reforma fiscal verde...*, cit., pág. 7.

(65) PIGOU, ARTHUR C., *Hacienda Pública*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1962.

(66) La exposición de motivos de la Ley de las Cortes de Castilla-La Mancha 16/2005 (impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente) dice que con ella se pretende "por una parte, introducir un elemento disuasorio con el que contribuir a frenar el deterioro del medio ambiente al hacer más onerosa la práctica de actividades contaminantes, y por otra, obtener los recursos necesarios para compensar a los ciudadanos de una parte de los costes que soportan como consecuencia de dichas actividades". Sin embargo, el impuesto fue declarado inconstitucional.

(67) EUROSTAD, *Environmental Taxes...*, cit.

(68) STC 179/2006, sentencia del 13 de junio. El Tribunal Constitucional tuvo oportunidad de reiterar el concepto en la STC 60/2013, sentencia del 13 de marzo, al declarar inconstitucional un impuesto castellano manchego sobre la actividad de almacenamiento de residuos radiactivos "sin que exista dato alguno en su configuración que permita apreciar la pretendida finalidad extrafiscal o *intentio legis* de gravar la actividad contaminante y los riesgos para el ambiente". Por similares razones, se dejó sin efecto un gravamen sobre la producción de energía eléctrica termonuclear, con un precedente similar en la STC 196/2012.

(69) GARCÍA NOVOA, CÉSAR, *El concepto de tributo*, Buenos Aires, Marcial Pons, 2012, pág. 305.

(70) BUÑUEL GONZÁLEZ, MIGUEL - HERRERA MOLINA, PEDRO, *Modelo de Código Tributario Ambiental para la América Latina*, elaborado por el Instituto de Estudios Fiscales, Universidad Complutense de Madrid, Doc. Nº 18/03, pág. 9.

(71) Al respecto afirma SALASSA BOIX: "...el principio contaminador-pagador no tiene por qué limitar la cuantía del tributo pues de un lado no corresponde vincular a los tributos con la noción de daño ambiental y, por el otro, tampoco parece útil referirse a los costos de evitar la contaminación por cuanto uno de los fines del tributo es disuadir al agente de manera tal que le resulte más oneroso realizar la actividad contaminante" (SALASSA BOIX, RODOLFO, *Los tributos ecológicos...*, cit., pág. 157).

(72) Ver *El principio constitucional de capacidad contributiva*, en *Estudios de derecho constitucional tributario en homenaje al Prof. Dr. Juan Carlos Luqui*, Buenos Aires, Depalma, 1994, pág. 301 y sigs.; *El principio de capacidad contributiva: un enfoque dogmático*, en *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional. Homenaje latinoamericano a Victor Uckmar*, Buenos Aires, Ábaco de Rodolfo Depalma, 2005, pág. 407; *El principio de capacidad contributiva y el derecho constitucional presupuestario*, Revista Jurídica de Buenos Aires, t. I, Sección VIII, 2010; *La autonomía del derecho financiero y el principio de capacidad contributiva*, en *Del derecho de la hacienda pública al derecho tributario: Estudios en honor de Andrea Amatucci*, Buenos Aires, 2011 , vol. III, págs. 5-23.

rídica. En efecto, la capacidad contributiva es un principio jurídico y, como habrá de verse, jurídico-constitucional. En ella conviven la causa del impuesto y su interdependencia con el gasto. Como corolario, surge el obligado enfoque metodológico: la unidad del fenómeno financiero. Y, también, sirve a una mejor comprensión funcional del derecho tributario, que constituye una subespecie de aquel, con autonomía relativa.

En nuestra visión, el principio de la capacidad contributiva, concebida como principio jurídico, es el principio calificador del ordenamiento financiero público.

La capacidad contributiva que agazapa el principio de legalidad como fundamento jurídico del deber de contribuir le adscribe naturaleza tributaria. Desde que también otras prestaciones coactivas patrimoniales se originan en la ley, la capacidad contributiva reivindica para los impuestos un rasgo distintivo y particular.

El recorrido natural de este camino conduce a atribuir a la capacidad contributiva la doble función de servir como legitimación del poder tributario y como límite a dicho poder. Este rol transmite un equilibrio entre el Estado y los contribuyentes, ya que abarca: (i) el mandato político-constitucional que pesa sobre los habitantes a sostener los gastos del Estado y se traduce en el deber jurídico de contribuir; (ii) la protección del derecho del contribuyente a que la ley no rebase su capacidad contributiva; (iii) la satisfacción de las necesidades mínimas garantizadas por el Estado.

De esta manera, la noción de capacidad contributiva se conecta a la visión constitucional del tributo: la prestación coactiva exigida por el Estado a personas que poseen capacidad contributiva para satisfacer los derechos fundamentales que dan contenido al interés público. Según lo entendemos, la capacidad contributiva confiere contenido a los principios de equidad, proporcionalidad y solidaridad, para erigirse en un principio autónomo del derecho financiero, que agrega un ámbito funcional diferenciado del que aportan los tres enunciados de mayor arraigo positivo y jurisprudencial: legalidad, igualdad y no confiscatoriedad.

La Constitución de la Argentina y la del Perú no mencionan la capacidad contributiva como principio informador de su estatuto financiero. Así, pues, el reconocimiento como principio constitucional implícito constituye el punto de partida para la construcción de una doctrina jurisprudencial que brinde contenido y eficacia a un concepto indeterminado[73]. Y que resuelva la tensión entre la reserva del legislador y la competencia de los jueces para juzgar su compatibilidad con el conjunto de los principios, derechos y garantías constitucionales.

Todos estos principios nos refieren a la capacidad contributiva, asumen su existencia como dato insoslayable, confluyen en ella, generan efectos derivados, pero constituyen expresiones diferentes que, aunque la contengan, no la agotan.

8.2. La capacidad contributiva en los impuestos ambientales

Una cuestión clave para elaborar una doctrina en diversos aspectos de la imposición ambiental es su compatibilidad con el principio de capacidad contributiva.

Una parte muy significativa de la doctrina considera que los tributos medioambientales constituyen una excepción a la regla del principio de capacidad contributiva[74].

Nos parece necesario advertir que ese pensamiento parece dirigido a los gravámenes que aquí consideramos tributos medioambientales en sentido estricto, es decir, los tributos sobre las emisiones contaminantes del ecosistema –medidas por unidades de contaminación u otro tipo de factor técnico específico– pero no a los que adoptan la forma de impuestos indirectos al consumo de bienes o servicios, pues en estos últimos la extrafiscalidad puede justificar adecuaciones o matización de la capacidad contributiva, pero en modo alguno, prescindir de ella[75].

En los gravámenes a las emisiones, reales o potenciales, no se oculta la dificultad de identificar los elementos que sirven de fundamento a cada figura tributaria.

Nuestra tesis podría formularse de la manera siguiente: no contamina quien quiere sino quien puede. Y quien puede es, entre otros casos, la persona que posee capacidad de consumo, o la empresa cuya actividad económica incide negativamente en el ambiente o que introduce un riesgo relativo a dicha actividad, o cualquier circunstancia que incremente la capacidad contributiva por el activo ambiental. Si los bienes ambientales poseen un valor, puede fijárseles un precio referenciado a la capacidad *contaminativa* individual.

Se desprende de la naturaleza tributaria una verdad de Perogrullo, que no está de más recordar: les cabe a los tributos medioambientales las mismas garantías constitucionales que a los demás.

Sin ninguna pretensión de originalidad –pues ideas similares han sido bien desarrolladas por la doctrina europea[76]–, creemos que siempre puede vincularse la capacidad *contaminativa* a cierto valor agregado ambiental, que la teoría clásica ha identificado con el coste de la externalidad negativa.

Hace bien PÁEZ MEDINA[77] en advertir que la capacidad contributiva reflejada en la comisión de actuaciones económicas contaminantes debe tener en cuenta el conjunto de los tributos soportados por un mismo sujeto contribuyente y ser complementada con los incentivos o beneficios que se reconozcan para la reconversión tecnológica hacia procedimientos más limpios, dentro del gradualismo que imponen las leyes generales de medio ambiente.

La capacidad *contaminativa* y la capacidad contributiva actúan en ámbitos diferenciados, pero poseen un punto de encuentro que depende de las características de cada figura en particular. Encontrar los elementos –y cuantificarlos– que conectan la potencia económica agregada con la incidencia negativa ambiental es una tarea que aún debe ser construida por la doctrina y la jurisprudencia.

9
Fuentes bibliográficas

AEMA, *The Case for Environmental Taxes*, Environmental Issues Series, Nº 18, noviembre 2000.

– *Environmental taxes: Recent developments in tools for integration*, noviembre 2002.

ALTAMIRANO, ALEJANDRO, *Las tasas ambientales en el marco de la reforma de las haciendas locales*, en AA.VV., *Cambio climático y régimen económico financiero de los recursos naturales*, Tucumán, Ed. Universidad de San Pablo-T, 2012.

AMATUCCI, ANDREA, *Qualità della vita, interessi diffusi e capacità contributiva*, Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze, fascicolo 1, Italia, 1975.

ASOREY, RUBÉN, *Elementos del tributo y técnicas tributarias para la tutela del medio ambiente en Latinoamérica*, Revista Impuestos, enero 2002.

BARDE, JEAN-PHILIPPE, *Reformas fiscales ambientales: una revisión de la experiencia en países OCDE*, en *Impuestos ambientales, Lecciones en países de la OCDE y experiencias en México*, México, Ed. Ine-Semarnat, 2002.

– *Economic Instruments in Environmental Policy: Lessons from OECD Experience and their relevance to Developing Economies*, OECD Development Centre, Doc. Nº 92, January 1994.

BORRERO MORO, CRISTÓBAL J., *La tributación ambiental en España*, Madrid, Tecnos, 1999.

BRAVO CUCCI, JORGE, *Intervenciones de la norma tributaria en la economía. Los fines extrafiscales de los tributos*, en AA.VV., *Del derecho de la hacienda pública al derecho tributario. Estudios en homenaje a Andrea Amatucci*, Bogotá-Napoli, Temis-Jóvenes Editores, 2011.

BULIT GOÑI, ENRIQUE, *Comentario*, en AA.VV., *La derrota del derecho. Homenaje a Ferreiro Lapatza*, Madrid, Marcial Pons, 2012.

BUÑUEL GONZÁLEZ, MIGUEL - HERRERA MOLINA, PEDRO, *Modelo de Código Tributario Ambiental para la América Latina*, elaborado por el Instituto de Estudios Fiscales, Universidad Complutense de Madrid, Doc. Nº 18/03.

CAFFERATA, NÉSTOR A., *Los principios y reglas del derecho ambiental*, en *Programa Regional de Capacitación en Derecho y Políticas Ambientales*, en http://www.pnma.org/deramb/novedades.php, consultado el 30-3-14.

CASADO OLLERO, GABRIEL, *Los fines no fiscales de los tributos, art. 4 de la ley general tributaria*, en *Comentarios a la ley general tributaria y líneas para su reforma*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1991.

CASSAGNE, JUAN C., *El daño ambiental colectivo*, Gerencia Ambiental, año 11, nº 115, abril 2005.

CEPAL, *Panorama fiscal de América Latina y el Caribe*, Santiago, 2013.

CÓRDOVA, ALEX, *El concepto de tributo. El principio de capacidad contributiva y el mito de los tributos medioambientales*, en AA.VV., *Del derecho de la hacienda pública al derecho tributario - Estudios en homenaje a Andrea Amatucci*, Bogotá-Napoli, Temis-Jóvenes Editores, 2011.

DE CAPITANI DI VIMERCATE, PAOLO - BILLARDI, CRISTIÁN, *Aspectos fiscales y contables del Emission Trading. El sistema europeo y su recepción en Italia*, en AA.VV., *Cambio climático y régimen económico financiero de los recursos naturales*, Tucumán, Universidad de San Pablo-T, 2012.

DE ANGELIS, MARISA F. - CORONELLO, SILVINA E., *Capítulo Segundo: República Argentina*, en *Modelo de Código Tributario Ambiental para la América Latina*, elaborado por el Instituto de Estudios Fiscales, Universidad Complutense de Madrid, Doc. Nº 18/03.

DÍAZ, VICENTE O., *El carácter extrafiscal de la tributación y la imposición medioambiental*, en *Tratado de Tributación*, Buenos Aires, Astrea, 2004, t. II, vol. I.

EUROSTAD, *Enviromental taxes. A statistical guide*, 2013.

FERNÁNDEZ, LUIS O. - PÉREZ, DANIEL G., *La reforma fiscal verde y los tributos argentinos*, Buenos Aires, Ed. de la Facultad de Ciencias Económicas UBA.

FERREIRO LAPATZA, JOSÉ J., *Tasas y precios públicos: la nueva parafiscalidad*, Revista Civitas Nº 64, octubre/diciembre 1989.

FICHERA, FRANCO, *Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale*, Napoli, Edizioni Scientifiche Italiane, 1973, pág. 84.

GARCÍA BELSUNCE, HORACIO, *Las retribuciones que perciben los municipios bonaerenses por el uso del dominio público municipal no son tributos*, Revista Impuestos Nº 5, Buenos Aires, La Ley, 2006.

GARCÍA NOVOA, CÉSAR, *El concepto de tributo*, Buenos Aires, Marcial Pons, 2012.

GODOY, JUAN P., *Los fines extrafiscales de los tributos*, en AA.VV., *Del derecho de la hacienda pública al derecho tributario. Estudios en homenaje a Andrea Amatucci*, Bogotá-Napoli, Temis-Jóvenes Editores, 2011, vol. II, parte IV.

GÓMEZ SABAÍNI, JUAN C. - MORÁN, DALMIRO, *Política tributaria y protección del medio ambiente*, CEPAL, Serie Macroeconomía del Desarrollo Nº 141.

ILADT, *XV Jornadas Tributarias*, Caracas, 1991.

IRIARTE YANICELLI, ADOLFO - PETRACA, MIGUEL - SOTORDEUR, EZEQUIEL, *La regulación de la tributación ambiental en la Constitución: ¿Hacia un derecho constitucional tributario ambiental?*, en AA.VV., *Cambio climático y régimen económico financiero de los recursos naturales*, Tucumán, Universidad de San Pablo T., 2012.

LABANDEIRA, XAVIER, *Imposición ambiental local*, en Economics for energy, WP 07/2010.

LIFSCHITZ, NORA B., *El derecho tributario ambiental y los principios constitucionales a la luz del constitucionalismo latinoamericano*, en AA.VV., *Lecciones de derecho tributario inspiradas por un maestro. Liber Amicorum en homenaje a Eusebio González García*, Universidad del Rosario, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2010, t. I.

LOZANO CUTANDA, BLANCA - VÁZQUES COBOS, CARLOS, *Impuestos verdes: no todo vale (sentencia del Tribunal Constitucional del 31 de octubre de 2012)*, Boletín & Análisis, Gomez-Acebo & Pombo, diciembre 2012.

(73) Ha dicho el Tribunal Constitucional del Perú: "...para que el principio de capacidad contributiva como principio tributario sea exigible, no es indispensable que se encuentre expresamente consagrado en el art. 74º de la Constitución, pues su fundamento y rango constitucional es implícito en la medida que constituye la base para la determinación de la cantidad individual con que cada sujeto puede/debe en mayor o menor medida, contribuir a financiar el gasto público" (sentencia 53-2004-PI/TC).

(74) GARCÍA NOVOA, CÉSAR, *El concepto...*, cit., pág. 296. Sin embargo, este autor refiere que la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español ha afirmado: "...lo que realmente se exige es que los tributos no desconozcan la capacidad económica, pudiendo no estar inspirados exclusivamente en la misma, por lo que la mera utilización del tributo con fines medioambientales no supone, por sí solo, una vulneración de las exigencias de capacidad económica mientras la misma esté presente como 'riqueza o renta real o potencial'" (STC 37/1987). En la Argentina, ASOREY, RUBÉN, *Elementos del tributo y técnicas tributarias para la tutela del medio ambiente en Latinoamérica*, Rev. Impuestos, enero 2002, págs. 125/137.

Desde la perspectiva peruana, ALEX CÓRDOVA sostiene que los tributos medioambientales que tienen como hecho imponible las emisiones corresponden ser tratados como precios públicos, ya que carecen en consecuencia de naturaleza tributaria (*El concepto...*, cit., pág. 97 y sigs.).

(75) Con referencia a los tributos que gravan las emisiones contaminantes, y siguiendo a ROSEMBUJ, PÁEZ MEDINA indica que la condición de todo tributo medioambiental es la capacidad contaminante del sujeto, de forma que se retrata una nueva funcionalidad de la capacidad contributiva en los gravámenes ambientales: la capacidad contributiva es el fundamento de la disminución de la capacidad de contaminar (PÁEZ MEDINA, MARÍA ELENA, *La capacidad...*, cit., pág. 412).

(76) Por todos, BORRERO MORO, CRISTÓBAL J., *La tributación ambiental en España*, Madrid, Tecnos, 1999.

(77) PÁEZ MEDINA, MARÍA ELENA, *La capacidad...*, cit., pág. 763.

LUQUI, JUAN C., *La obligación tributaria*, Buenos Aires, Depalma, 1989.

MARTÍNEZ LAGO, MIGUEL Á., *Función motivadora de la norma tributaria y prohibición de confiscatoriedad*, Revista Española de Derecho Financiero Nº 60, Madrid, 1988.

NAVEIRA DE CASANOVA, GUSTAVO J., *Acerca de los fines extrafiscales de la tributación*, Revista Derecho Tributario, t. XII, 1996.

OCDE, *Crecimiento verde incluyente para el futuro que deseamos. Contribución de la OCDE a Río+20*, 2012.

PÁEZ MEDINA, MARÍA E., *La capacidad contributiva en los tributos medioambientales*, tesis doctoral, Salamanca, Universidad de Salamanca, Facultad de Derecho, Departamento de Derecho Administrativo, Financiero y Procesal, Área de Derecho Financiero y Tributario, 2012.

PERRONE CAPANO, RAFAELE, *La imposición y el ambiente*, en AA.VV., *Tratado de Derecho Tributario*, Andrea Amatucci (dir.), Bogotá, Temis, 2001.

PIGOU, ARTHUR C., *Hacienda pública*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1962.

PLAZAS VEGA, MAURICIO, Prólogo al libro *El ordenamiento jurídico de la Hacienda Pública*, AMATUCCI, ANDREA, Bogotá, Temis, 2008.

RAYGADA SOTOMAYOR, JORGE L., *Tributos ambientales*, publicado el 12-7-02, en blog.pucp.edu.pe/item/16284/tributos-medioambientales.

ROSEMBUJ, TULIO, *El tributo ambiental. Primeras reflexiones en torno a los principios comunitarios y constitucionales*, Revista Impuestos Nº 4, año 10, Madrid, La Ley.

– *Medidas tributarias de protección: fundamento y naturaleza* en AA.VV., *Derecho del medio ambiente y administración local*, José Esteve Pardo (coord.), Madrid, Diputación de Barcelona-Civitas, 1996.

SALASSA BOIX, RODOLFO, *Los tributos ecológicos y el principio quien contamina paga*, Revista SJRJ, Execução Fiscal, Direito Tributário e Direito Financeiro, Río de Janeiro, 2014, vol. 21, nº 39.

SERRANO ANTÓN, FERNANDO, *La tributación medioambiental en la Unión Europea*, en AA.VV., *Tratado de Tributación Medioambiental*, Fernando Becker, Luis M. Cazorla y Julián Martínez Simancas (dirs.), Navarra, Thomson Aranzadi e Iberdrola, 2008, vol. II.

SHAW, JOSÉ L., en *Memorias de las XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (ILADT)*, Caracas, 1991.

– *Las tasas y su diferenciación de otros ingresos estatales* en AA.VV., *Tasas municipales*, Enrique Bulit Goñi (dir.), Buenos Aires, LexisNexis, 2007.

TESÓN, MIGUEL A. M. - VALLS, MARÍA C., *La ocupación del espacio público y privado, Su encuadre en la doctrina, la legislación y la jurisprudencia*, en AA.VV., *Tasas municipales*, Enrique Bulit Goñi (dir.), Buenos Aires, LexisNexis, 2007 , t. II.

VIERA CERVERA, CÉSAR, *La tributación ambiental y la ética como medios de control social*, Revista Análisis Tributario, marzo 2012.

YACOLDA ESTARES, DANIEL, *Tributos medioambientales: una necesidad en el Perú y el mundo*, publicado en febrero 2006, en http://palestra.pucp.edu.pe.

VOCES: IMPUESTOS - RECURSOS NATURALES - DERECHO AMBIENTAL - DERECHO COMPARADO - CONSTITUCIÓN NACIONAL - MEDIO AMBIENTE

JURISPRUDENCIA

Impuestos:

Ingresos brutos: agente de percepción; omisión de pago; responsables solidarios; nulidad por falta de congruencia.

Corresponde hacer lugar al recurso de apelación contra la resolución determinativa y sancionatoria que estableció diferencias por omisión en favor del ente provincial y declarar la nulidad del acto administrativo recurrido, en virtud de que la norma citada por la Autoridad de Aplicación, como sustento jurídico del ajuste efectuado, no resulta a la luz de la doctrina legal ni del criterio interpretativo expuesto en el Informe ARBA 208/06, como examinado; se observa que la parte resolutiva presenta total carencia de fundamento legal. H.N.C.

58.487 – Tribunal Fiscal de Apelación de La Plata, sala II, mayo 13-2014. – La Plata Cereal.

La Plata, 13 de mayo de 2014

Autos y *Vistos*: el expediente número 2306-0133904, año 2004, caratulado "La Plata Cereal S.A.".

Y *Resultando*:

Que a fs. 1006/1007; fs. 1008/1009; fs. 1010/1019; fs. 1091; fs. 1092 y fs. 1093, respectivamente, se presentan Ignacio Álvarez, Plácido Enrique Humanes, Eduardo Gastón Cervigni, en carácter de apoderado de Bunge Argentina S.A. (continuadora de La Plata Cereal S.A.), Raúl Alfredo Padilla, Daniel Pablo Orjales y Jorge Luis Frías, todos con el patrocinio letrado del Dr. Eduardo Gastón Cervigni e interponen sendos Recursos de Apelación contra la Resolución Determinativa y Sancionatoria Nº 1492/06 dictada por el Departamento Fiscalización Morón, dependiente de la Dirección Provincial de Rentas (hoy ARBA), con fecha 4 de diciembre de 2006.

Que mediante el citado acto la Autoridad de Aplicación establece que la firma "La Plata Cereal S.A." (absorbida por Bunge Argentina S.A.), con domicilio fiscal en la Av. Reconquista Nº 458 Piso 16 Of. 32, CABA, CUIT Nº 30-50079047-0, inscripta en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos bajo el Nº 901-919621-3, en su carácter de Agente de Recaudación (Régimen General de Percepción) del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por el ejercicio de su actividad de "Elaboración de aceites y grasas vegetales comestibles refinadas" (Código de actividad NAIIB-99 151421), por los períodos fiscales: 2003 (agosto y septiembre) (art. 3º), y estableció diferencias a favor de la Dirección por la omisión del contribuyente citado en el artículo precedente en su actuación como Agente de Percepción del impuesto de referencia, en los períodos fiscales 2003 (agosto y septiembre) ascendiendo las diferencias detectadas a la suma histórica total de Pesos ciento cincuenta y cuatro mil ochocientos cincuenta y cinco con 53/100 ($154.855,53), la que deberá abonarse con más el accesorio previsto en el artículo 86 y recargos establecidos en el art. 87 –de corresponder– del Código Fiscal, ley 10.397 (T.O. 2004 y concordantes de años anteriores) (art. 4º). Asimismo, aplicó una multa por omisión del Diez por ciento (10%) del impuesto omitido, por haberse constatado en los períodos involucrados la infracción prevista y penada en el art. 53 del mismo cuerpo legal (art. 5º). Además, estableció la responsabilidad solidaria de los señores Raúl Alfredo Padilla; Jorge Luis Frías; Ignacio Álvarez; Plácido Enrique Humanes y Daniel Pablo Orjales, en virtud de lo normado en los artículos 18, 21 y 55 del Código citado (art. 6º).

Que, a fs. 1096 se elevan las actuaciones a este Tribunal, conforme lo normado por el art. 110 del Código Fiscal (T.O. 2004).

Que, a fs. 1097 se adjudica la causa a la Vocalía de la Cuarta Nominación, a cargo de la Dra. Laura Cristina Ceniceros. Seguidamente se da impulso procesal y se ordena hacer saber a las partes, que conocerá en la misma la Sala II integrada por la mencionada Vocal, conjuntamente con el Vocal de la Quinta Nominación Dr. Carlos Ariel Lapine y la Vocal de la Sexta Nominación Dra. Silvia Inés Wolcan, providencia que notificada a las partes, conforme cédulas obrantes a fojas 1098/1100, se encuentra consentida.

Que a fojas 1101/1102, la Sala mediante Sentencia de fecha 8/5/08, resolvió rechazar por extemporáneos los recursos de apelación presentados a fojas 1092 por el Sr. Daniel Pablo Orjales y a fs. 1093 por el Sr. Jorge Luis Frías, contra la Resolución Nº 1492/06, emanada del Departamento Fiscalización Morón dependiente de la Dirección Adjunta de Fiscalización de la Dirección Provincial de Rentas.

Que como consta a fs. 11030/1119 (*sic*) se ha dado cumplimiento a los distintos pasos procesales previos al dictado de la sentencia, dispuestos por el Código Fiscal, Dec. Ley 7603/70 y Dec. Ley 6716 (t.o. Decreto 4771/95) arts. 12 inc. g) "in fine" y 13, y demás normas complementarias y/o supletorias que rigen la materia.

Que a fs. 1120/1125, la Representación Fiscal contesta en tiempo y forma los agravios vertidos por los apelantes.

Que encontrándose la causa en condiciones de ser resuelta, a fs. 1131 se dictan autos para sentencia y se notifica la nueva integración de la Sala con la Cra. Estefanía Blasco, Vocal de la 3ra. Nominación, en su carácter de Juez subrogante, en virtud de la renuncia presentada por la Cra. Silvia Inés Wolcan para acogerse a los beneficios de la jubilación, providencia que se encuentra consentida.

Y *Considerando*:

I. Que toda vez que los declarados responsables solidarios adhieren sustancialmente a los mismos agravios expuestos por la firma, se expondrán y tratarán en forma conjunta.

Que al tiempo de atacar la Resolución Determinativa y Sancionatoria Nº 1492/06, el apelante plantea, en primer término, la nulidad de la misma por omitir dar cumplimiento al principio de congruencia, ya que se prescindió del examen de cuestiones planteadas por la firma en lo concerniente a la situación de los sujetos que en su condición de intermediarios o acopiadores se encontraban excluidos de percepción. Esta circunstancia, entiende, compromete de modo manifiesto los requisitos establecidos por el art. 103 del Código Fiscal en orden a dotar de validez la actuación administrativa.

Asimismo, plantea la nulidad en torno a que se desestimó prueba conducente a la correcta resolución de la causa. Manifiesta que esta actitud del ente recaudador pone en riesgo el pleno ejercicio del derecho de defensa que le asiste.

A continuación, se queja respecto a la atribución de responsabilidad tributaria por deuda ajena. Respecto a ello, alega, que "*siendo que la imputación atribuida consiste en 'no haber percibido', resulta manifiesta la ilegitimidad del Acto Administrativo notificado, toda vez que no surge de las disposiciones aplicables norma alguna que permita atribución de responsabilidad por el gravamen 'dejado de percibir'*".

Señala, que el artículo 5º del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, además de preservar el principio de legalidad tributaria, agrega expresamente que "*...ni se considerará a ninguna persona como contribuyente o responsable del pago de una obligación fiscal sino en virtud de este código u otra ley*".

Pone de relieve, que el estudio de las normas fiscales permite corroborar que "*el Agente de Percepción que hubiese omitido actuar como tal, no encuadra en las categorías enunciadas, ya que es claro que no constituye un contribuyente, pero* ***también lo es que no está incluido en la enunciación de responsables contenida en el art. 18, cuyo inc. 4to. limita la responsabilidad de los agentes de recaudación a los tributos que hubiesen efectivamente percibido o retenido***" (*sic*).

Aclara, que la conducta de la firma en nada se asimila a la prevista por el art. 21 del Código de la materia, toda vez que su proceder no favoreció el incumplimiento fiscal, ya que la obligación se cumplió a través de su deudor directo.

Concluye que tal proceder, viola nítidamente el principio de reserva legal emergente del artículo 19 de la Constitución Nacional. Cita doctrina y jurisprudencia en apoyo de sus dichos.

Señala que, "*en definitiva las cuestiones oportunamente objetadas por la firma fueron dos: la inconstitucionalidad que deriva de una incorrecta delegación de facultades en el Organismo de Aplicación, por un lado y la extralimitación incurrida por el fisco provincial al asignarle a La Plata Cereal S.A. un marco de responsabilidad que no emerge de ley alguna, por el otro*".

Por otro lado, manifiesta, que las percepciones cuyo ingreso se reclama fueron depositadas por los contribuyentes a modo de anticipo y/o impuesto final. En tal sentido, entiende, que no podría exigírsele el pago de obligaciones que han sido ingresadas por el deudor directo, porque tal pretensión importaría una doble imposición carente de causa o sustento legal.

Señala, que la firma solicitó oportunamente la producción de prueba informativa consistente en oficiar al sector competente para que éste informase respecto del pago efectuado por los contribuyentes directos. Sin embargo al rechazar el Fisco dicha prueba, entiende que se deja en evidencia la contradicción que encierra la recurrencia a la verdad material, por un lado y el desconocimiento, simultáneamente, de la vía más directa para esclarecer dicha verdad en el caso concreto, por el otro. Así, reitera, la Dirección no le permitió a la firma demostrar que los sujetos obligados al pago, cumplieron con sus obligaciones en tiempo y forma.

Considera, que correspondiendo las percepciones en discusión a los meses de agosto y septiembre del año 2003, las mismas habrían sido imputadas por el contribuyente directo al anticipo correspondiente a esos mismos meses, perfeccionándose la obligación tributaria del ejercicio 2003, durante el transcurso del año 2004. Por ello, si la obligación por tales anticipos, hubiese sido ya ingresada por el contribuyente con anterioridad al dictado del acto administrativo, mal puede atribuírsele responsabilidad a la firma. Por lo expuesto, entiende, que corresponde deducir de la pretensión fiscal, los importes ya ingresados por los