

# La Tributación Internacional y su relación con el Medio Ambiente (una posible solución al tema de las papeleras)

*Por Bruno M. Tondini.*

## **I.- Introducción.-**

Siguiendo a Martín Mateo<sup>1</sup>, podemos definir el medio ambiente como el conjunto de «aquellos elementos naturales de titularidad común y de características dinámicas en definitiva, el agua y el aire, vehículos básicos de transmisión, soporte y factores esenciales para la existencia del hombre sobre la tierra», donde deben regir los principios de ubicuidad, sostenibilidad, globalidad, subsidiariedad y solidaridad y se mantengan las propiedades del suelo, el aire y el agua, así como la fauna y la flora y las condiciones ambientales de estas especies, de tal forma que el sistema ecológico se mantenga con sus sistemas subordinados y no sufra alteraciones perjudiciales.

El Derecho Financiero, es la rama que contiene las normas que regulan la actividad financiera del sector público; con dichas normas podrá, como primera función, aplicar la política de ingresos y de gastos en relación con el medio ambiente en la medida que estime oportuno, acudiendo a sus institutos jurídicos propios a través del Derecho Presupuestario<sup>2</sup>. Por lo que respecta a los ingresos públicos, en especial los de carácter tributario, que serán de los que nos ocupemos en este trabajo, constituyen medios no sólo de obtener los recursos dinerarios para hacer frente a la citada programación de gasto, sino también y esa es la segunda función que puede cumplir el Derecho Tributario en relación a la protección ambiental, como mecanismos para incentivar la realización de conductas más respetuosas con el entorno natural.

El establecimiento de tributos medioambientales ha adquirido en los últimos años una gran importancia, la necesidad de una tutela efectiva e inmediata del medioambiente debido al perjuicio constante que la actividad del hombre le está produciendo requiere limitar al uso racional los recursos naturales siendo un medio

---

<sup>1</sup> Altava Lavall Manuel Guillermo "Las sanciones administrativas en defensa del medio ambiente" [www.hispamar.com/PAG\\_HISPAMAR/MEDIOAMBIENTE.doc](http://www.hispamar.com/PAG_HISPAMAR/MEDIOAMBIENTE.doc)

<sup>2</sup> Vid. abundante bibliografía al respecto en Vaquera García, A.: Fiscalidad y Medio ambiente, Lex Nova, Valladolid, 1999, pág. 44, nota 64.

idóneo y eficaz el establecimiento de este tipo de figuras tributarias en aras de satisfacer un doble interés, el uso racional de los bienes ambientales y la recaudación de ingresos tributarios.

En materia ambiental, todos los expertos coinciden en la necesidad de primar la prevención sobre la represión, puesto que en la mayoría de las ocasiones el daño causado resulta irreparable, al menos a corto y medio plazo, dada la lentitud de los procesos naturales. Ello parece provocar un cierto rechazo de los instrumentos fundamentalmente represivos, como lo son los tributos ambientales. Sin embargo, no debemos olvidar que este tipo de medidas también puede cumplir una función preventiva de las infracciones contra el medio ambiente, mediante la disuasión que la amenaza de su imposición genera en los sujetos.

La utilización del medioambiente no debe ejercerse sin tener en cuenta las obligaciones de los usuarios ante las generaciones futuras, ante las que somos deudores, como fuimos antes acreedores de nuestros antepasados. La idea es restituir el bien ambiental como mínimo, en el mismo estado en que se recibe.

Es claro que existe en la actualidad una conciencia del coste ambiental que está produciendo la actividad productiva del hombre, así como que es posible su cuantificación y valoración en aras de introducir en estructuras nuevas o aplicar en las estructuras tributarias existentes, elementos que estimulen o incentiven la moderación de los inevitables perjuicios que esta actividad produce sobre el ambiente.<sup>3</sup>

Teniendo en cuenta la capacidad de desarrollo unida a los beneficios económicos y a la posición estratégica que ocupa la región se potencia la necesidad de integración<sup>4</sup>.

El desarrollo de todos los sectores económicos es necesario. Las transformaciones no deben ser detenidas sino estimuladas y facilitadas; deben ser racionales y ordenadas pero previendo, anticipando y compensando todo trastorno del equilibrio biológico y alteración ecológica que produzcan.

---

<sup>3</sup> Gabriela González García, Las posibilidades de la implementación de tasas medioambientales en el ámbito local. [www.tributariolocal.com.ar/sitl2002/ponencia-ggonzalezgarcia.htm](http://www.tributariolocal.com.ar/sitl2002/ponencia-ggonzalezgarcia.htm)

<sup>4</sup> Ameriso, Claudia Cristina, Ecología Y Tributacion en el Mercosur: La Actividad Minera Argentina [fcecon.unr.edu.ar/investigacion/jornadas/archivos/amerisoecologia.PDF](http://fcecon.unr.edu.ar/investigacion/jornadas/archivos/amerisoecologia.PDF)

El tema del medio ambiente es parte de la política tanto de la interna como de la internacional, de los Estados como nuestra. Analizaremos en primera medida la intervención de los mismos.

La protección del ambiente no debe aplicarse en forma limitada, conforme las fronteras y territorios de un país. Es por ello que en este trabajo abordaremos la internacionalidad del tema tanto sea desde la naturaleza de los instrumentos tributarios ambientales, como desde sus efectos, vale como ejemplo, que el art. 45.3 in fine CE señala en torno a la restitución o reparación del daño causado, de modo que los efectos nocivos de la acción del infractor resulten minimizados, lo cual se convierte en el principal interés para el medio ambiente una vez se ha producido el daño.

Durante la última década, en el ámbito internacional ha ganado aceptación la alternativa de comenzar a incorporar instrumentos económicos <sup>5</sup> a la gestión ambiental para así complementar los esquemas tradicionales de regulación directa. Esto se debe, fundamentalmente, a que estos instrumentos ofrecen la oportunidad de introducir una mayor flexibilidad mediante incentivos basados en precios/costos, así como también de obtener recaudos para financiar la gestión y las inversiones ambientales a través de fondos específicamente asignados. La flexibilidad que posibilitan estos instrumentos permite a los agentes minimizar el costo de cumplir con la normativa, con la consiguiente reducción del gasto total en que la sociedad debe incurrir para lograr sus metas de calidad ambiental.

Resulta prioritario desarrollar el concepto de "Medio Ambiente Compartido", no sólo a nivel mundial, sino también regional, zonal, como en el caso del Mercosur, razón por la cual le dedicaremos un acápite a este último. Este concepto también es válido en su aplicación en los recursos que son compartidos por dos o más estados, esta es la raíz por la cual lo vincularemos a una posible solución de la problemática surgida entre Argentina y Uruguay por la instalación de plantas procesadoras de pasta de celulosa en el Río Uruguay.

Compartimos una tierra finita y frágil. La preservación del ambiente no debe ceñirse a fronteras territoriales artificiales. Los ecosistemas son interdependientes y están interconectados. Su cuidado no es responsabilidad exclusiva de los gobiernos,

---

<sup>5</sup> Instrumentos económicos son todos aquellos que inciden en los costos y beneficios imputables a cursos de acción alternativos por los que pueden optar los agentes; pueden hacer variar, por ejemplo, la rentabilidad de procesos o tecnologías alternativos, o el precio relativo de un producto y, consecuentemente, las decisiones de productores y consumidores (CEPAL/PNUMA, 1997).

se logra a través de la sumatoria de las actitudes individuales. Un cambio en la conciencia individual, forzará el cambio de la conciencia colectiva.

## **II.- La intervención del Estado sobre el medio ambiente.-**

En principio podríamos decir que el Estado generalmente se lo relaciona en su intervención sobre los diferentes actores que despliega su actividad en el medio ambiente a través de la conjunción de sus potestades regulatorias y sancionatorias.

No alcanza con sancionar más normas como se pretende generalmente ante los diferentes problemas ambientales. En general, los aspectos regulatorios no están ausentes en nuestros países, pero no son acompañados con la infraestructura necesaria para tornarlos viables. Generalmente ya hemos observado que también la dimensión represiva y sancionatoria, tampoco se desarrolla como se debería por diferentes problemáticas que luego abordaremos.

En principio para brindar mayor claridad a la cuestión, El Estado<sup>6</sup> puede desarrollar una política de protección del ambiente través de la utilización de:

- 1) Regulaciones: Controles directos por parte de las autoridades públicas.
- 2) Tributos:
  - a- Tasas: se suelen utilizar para cubrir el costo del tratamiento público por derrames, vertidos, emisiones o residuos.
  - b- Impuestos: gravando los productos que se obtienen a través de un proceso contaminante; los insumos de ese proceso; los desperdicios o desechos o emisiones contaminantes.
- 3) Subsidios: compartiendo total o parcialmente los costos con los operadores privados (erogación estatal) a fin de inducirlos a disminuir la contaminación.
- 4) Otros Medios: como desgravaciones, exenciones, sistemas de amortización acelerada y otros, que pueden introducirse en tributos ya existentes, a fin de lograr el objetivo de la reducción de la contaminación o evitarla mediante la utilización de "tecnología limpia".

El Estado que adopta legislaciones impositivas de protección medioambiental, lo hace bajo la premisa de que todos tienen el derecho de disfrutar de un ambiente adecuado para el desarrollo de su persona, así como el deber de conservarlo.

---

<sup>6</sup> Ameriso, Claudia Cristina, Ecología Y Tributacion en ell Mercosur: La Actividad Minera Argentina fcecon.unr.edu.ar/investigacion/jornadas/archivos/amerisoecologia.PDF

De allí la importancia de la "responsabilidad fiscal ambiental", incipiente concepto que se sustenta en preceptos constitucionales y que surge de la descomposición e interpretación integral de los tres conceptos que la componen: responsabilidad, fiscal y ambiental <sup>7</sup>.

En estos casos, la utilización de la ecotributación no aparece solamente como medio de allegar recursos al Estado sino como un instrumento de ordenación de conductas, pensado para moderar aquéllas que escapan a los estándares administrativos fijados por la Autoridad como tolerables en cuanto a la contaminación. El tributo es útil entonces, no sólo a políticas de ingresos sino también a la de gastos.

El Estado debe asegurar 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. Para ello debe elaborar y coordinar las políticas cuidadosamente, de modo de evitar que el progreso de un sector signifique el deterioro de otro.

El Estado debe afianzar la utilización racional de los recursos naturales, impidiendo su aprovechamiento irracional. Ello propicia la aplicación de incentivos económicos para su logro o la reglamentación directa.

El Dr. Tulio Rosembuj<sup>8</sup> considera que el uso de instrumentos económicos en la política ambiental requiere de ciertas orientaciones previas:

1º) La gestión eficiente de los recursos ambientales reclama la internalización de los costos de prevención, control y daños derivados de la contaminación.

"Internalizar las externalidades" significa OBLIGAR A LOS AGENTES ECONOMICOS A PAGAR SUS FACTURAS O CESAR LA CONTAMINACIÓN.

2º) La internalización puede lograrse por dos vías no necesariamente antagónicas, sino diferentes, aunque complementarias, a saber:

\* La "reglamentación administrativa del sector público": implica la disciplina y fijación de los límites superiores de cantidad y calidad de afluentes o vertidos en el

---

<sup>7</sup> Responsabilidad Fiscal Ambiental en Costa Rica. Lic. María del Carmen Vallejos Cabezas.

<sup>8</sup> Ver Rosembuj, Tulio - "Los tributos y la protección del medio ambiente" - Marcial Pons. Ediciones Jurídicas SA - Madrid - 1995 "Los incentivos económicos y el deber del Estado de velar por la utilización racional de los recursos naturales" pag 47 y siguientes.

ambiente. La principal crítica que se le formula se refiere a que los objetivos de protección ambiental no pueden ser alcanzados por los agentes económicos al menor costo para ellos y con la mayor eficiencia.

\* Otros "instrumentos basados en mecanismos de mercado": implica instrumentos que comprenden la tributación de las emisiones, los derechos de contaminación, los sistemas de depósitos reembolsables, las subvenciones.

Por su parte, el Dr. Luis. O. Pereyra considera que la degradación del medio ambiente produce externalidades que la teoría económica aconseja "internalizar", de modo que cada agente pague sus costos.

Califica a las externalidades como:

- Positivas: cuando alguien recibe beneficios sin pagar por ellos, y
- Negativas: como en los casos de contaminación ambiental.

Considera que las externalidades son "recíprocas" en el sentido de que afectan a ambas partes involucradas: sostiene que el problema de la contaminación no es sólo impedir que un productor contamine, sino también analizar los daños que provoca a ese productor no contaminar. Requiere no sólo que quién las produce internalice el costo respectivo, sino que quienes se perjudiquen con la misma, se liberen de las cargas que ellas implican.

Propone como soluciones:

I) Proceso de Negociación: que permite mediante indemnizaciones adecuadas, que se pactan entre las partes, solucionar el problema. No necesita la intervención del Estado, pero su aplicación está restringida a muy pocos casos.

II) Intervención del Estado, mediante :

- 1- Controles directos: establecimiento de reglamentaciones, de límites a la contaminación, restricción de ciertas actividades en determinadas zonas, etc.
- 2- Instrumentos económicos: a través de los cuales se intenta influenciar las decisiones de los agentes del mercado, induciendo a ciertas conductas, en el sentido de reducir la contaminación o encarecer su producción.

Existen varias clases:

- a-) Subsidios y Créditos a Tasa Blanda;
- b-) Permisos Negociables;
- c-) Tributos Ecológicos: Tasas e Impuestos sobre productos; insumos; vertidos; "ventajas fiscales" como desgravaciones, exenciones, sistemas de amortización

acelerada y otros, que pueden introducirse en cualquier tributo existente, con el fin de disminuir la contaminación.

### **III.- Extrafiscalidad y Medioambiente.**

La utilización del sistema tributario para la protección del medio ambiente se enfrenta a los problemas de la extrafiscalidad<sup>9</sup>, es decir, al empleo del tributo para fines distintos del recaudatorio, cuestión que ha sido siempre muy debatida en la doctrina.

Al hablar de tributación ambiental tenemos que referirnos a lo que se conoce como "extrafiscalidad", o "fines de ordenamiento". La utilización del impuesto con fines de ordenamiento y, en general, con objetivos distintos a los estrictamente recaudatorios, es tan antigua como el impuesto mismo <sup>10</sup>.

Como señala Casado Ollero, la extrafiscalidad es un término vago que nada significa en sí mismo, pero con el que por contraposición, pretende designarse todo aquello que se aleja del fin financiero o recaudatorio propio de la imposición. Cuando en el ámbito jurídico este tipo de términos se aparejan a otros de contenido más firme, acaban contagiándoles su propia indeterminación y vaguedad<sup>11</sup>. Esto es lo que ha ocurrido con los conceptos de medidas tributarias extrafiscales o de tributos extrafiscales.

Es cuestión clásicamente controvertida en la doctrina la de si los tributos pueden clasificarse en fiscales y no fiscales en función de los objetivos perseguidos por los mismos. Serían así tributos no fiscales o de ordenamiento, los que pretenden conseguir objetivos de política económica <sup>12</sup>, los que sin perder su condición de

---

<sup>9</sup> González García Gabriela, Las posibilidades de la implementación de tasas medioambientales en el ámbito local, [www.tributariolocal.com.ar/sit12002/ponencia-ggonzalezgarcia.htm](http://www.tributariolocal.com.ar/sit12002/ponencia-ggonzalezgarcia.htm)

<sup>10</sup> Así lo pone de manifiesto Gerloff, W.: "Los impuestos. Doctrina general de los impuestos", en Gerloff, W., y Neumark, F.: Tratado de finanzas, Biblioteca de Ciencias Económicas, Buenos Aires, 1967, página 220, quien se hace eco de remotos testimonios que evidencian cómo los impuestos con fines de ordenamiento están ya presentes en las primeras manifestaciones del fenómeno tributario.

<sup>11</sup> Así, Casado Ollero, G.: "Extrafiscalidad e incentivos fiscales a la inversión en la C.E.E.", en HPE, núm. 96, 1985, página 334, señala que "se echa en falta un estudio general en el que se perfile el fundamento, los requisitos, las consecuencias y los límites de la extrafiscalidad y, al mismo tiempo, se logre ofrecer una construcción unitaria a la que puedan sistemáticamente reconducirse las diferentes manifestaciones de aquella función de los tributos".

<sup>12</sup> Vid. Albiñana García-Quintana, C.: "Los impuestos de ordenamiento económico", H.P.E. núm. 71, 1981, páginas 17-29; Casado Ollero, G.: "Los fines no fiscales de los tributos en el ordenamiento español", Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma

tributos, añaden a su función fiscal o recaudatoria una función extrafiscal, como puede ser la medioambiental<sup>13</sup>. Es importante recordar que siempre es una función añadida a la recaudatoria, porque sin esta última no puede haber tributo<sup>14</sup>.

Sin embargo, creemos que se puede aludir a tributos primordialmente extrafiscales o primordialmente no fiscales atendiendo a cual sea la función predominante en los mismos, pero sin perder nunca de vista que fiscalidad y extrafiscalidad son, como se ha apuntado en la doctrina, las dos caras del fenómeno tributario<sup>15</sup>.

La doble función de los tributos se diferencia fundamentalmente por el fin que persiguen. Así, tenemos por un lado el tributo como instituto jurídico financiero cuyo fin primordial es procurar recursos al Estado para el sostenimiento de las necesidades públicas y, por el otro, el tributo como instrumento político para llevar a cabo diversos fines de interés general.

---

(homenaje a Don Fernando Saínz de Bujanda), I, IEF, Madrid, 1991, páginas 103 y siguientes; Fichera, F.: *Imposizione ed Extrafiscalità nel sistema costituzionale*, Ed. Scientifiche Italiane, Napoli, 1.973, páginas 61-88. Lejeune Varcárcel, E.: "Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria", en *Seis estudios sobre Derecho Constitucional e internacional tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1980, página 171, pone de relieve "la dificultad de pronunciarse sobre la naturaleza de un tributo por razón de los fines que persigue".

<sup>13</sup> Sobre este tema opina Fernández Junquera, M.: "¿Un impuesto municipal sobre empresas contaminantes?" en AA.VV.: *Organización territorial del Estado (Administración Local)*, vol. II, I.E.F., 1985, página 1255, señalando que "no se trata ya de estos impuestos se impongan exclusivamente para perseguir una determinada conducta del sujeto pasivo, tanto negativa, -no contaminar-, como positiva -poner los medios que eviten esos efectos nocivos-, sino que hay que considerar que existe efectivamente un gasto, y esta situación no se da con otros impuestos no fiscales. Estaríamos entonces frente a unos impuestos de naturaleza mixta".

<sup>14</sup> Vid. Casado Ollero, G.: *Los fines no fiscales de los tributos...*, ob.cit., página 455, quien señala que "la extrafiscalidad es una expresión vaga que apenas significa algo en sí misma, y con la que -por contraposición- pretende designarse todo aquello que se aleja de la función financiera, del fin recaudatorio (fiscal) propio de la imposición"; Simón Acosta, E.: *El Derecho Financiero y la Ciencia Jurídica*, Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 1985, página 151, recuerda que "en todos estos casos no se excluye el carácter principal de la finalidad recaudatoria del tributo, sino que esos otros fines, que son admisibles en el tributo, son siempre complementarios o secundarios en relación con la finalidad justificadora de la imposición".

<sup>15</sup> Vid. Griziotti, B.: "Il principio della capacità contributiva e le sue applicazioni", *Saggi sul rinnovamento degli studi di Scienza delle finanze e di Diritto finanziario*, Giuffré, Milano 1.953; Id.: "In torno al concetto di causa nel diritto finanziario", en R.D.F.S.F., 1939, I, páginas 380 y siguientes, quien ponía de manifiesto la importancia del aspecto extrafiscal de la imposición como una faceta inescindible del fenómeno tributario; Lasarte Álvarez, J.: *El sistema tributario actual y la situación financiera del sector público: discurso leído el día 18 de abril de 1993*, Real Academia Sevillana de Legislación y Jurisprudencia, Sevilla, 1993, páginas 21-30; Casado Ollero, G.: *Los fines no fiscales de los tributos...*, ob.cit., página 456; Pérez Arraiz, J.: "La extrafiscalidad y el medio ambiente", en R.H.L., núm. 78, 1996, página 681.

La doctrina ha diferenciado distintos planos de extrafiscalidad<sup>16</sup>. La primera categoría de extrafiscalidad corresponde a las consecuencias o efectos no fiscales de los tributos que pueden tener lugar con la implementación de una medida tributaria, y la segunda categoría, son los tributos con fin no fiscal, que lejos de ser instrumentos meramente tributarios constituyen tributos que además de perseguir fines recaudatorios buscan la obtención de fines extrafiscales, es decir, de ordenamiento. Los tributos con fines extrafiscales plantean como problema básico la pretensión de buscar una finalidad económica o social digna de protección, de tal forma que la función fiscal o recaudatoria se convierta en secundaria.

En el ámbito de los tributos medioambientales, éstos lejos de ser instrumentos meramente tributarios constituyen tributos que además de perseguir fines recaudatorios buscan la obtención de fines extrafiscales, es decir, de ordenamiento.

De conformidad con lo anterior, los tributos ambientales se sitúan en la categoría de tributos con fin no fiscal ya que, si bien es cierto que persiguen una finalidad extrafiscal como es la protección del medio ambiente, también hay que tener en cuenta que dichos tributos no carecen de intención recaudatoria.

Sin embargo, estos tributos encuentran ciertos límites que sirven de referencia al legislador, estos son:

- Que el ente público que los establezca posea doble titularidad competencial, es decir, que tenga tanto competencia financiera como material.
- Que esa doble competencia se ejercite legalmente y no en fraude de Constitución, y
- Que el tributo en cuestión sea un tributo propiamente dicho, es decir una detracción patrimonial coactiva con el fin de satisfacer las necesidades públicas.

Es claro que si bien su fin principal no será el recaudatorio, no se desvirtúa por ello su naturaleza tributaria, ni tampoco se deja de lado la persecución de fines recaudatorios para el sostenimiento de los gastos públicos.

Las principales críticas a los tributos medioambientales desde el punto de vista de su extrafiscalidad se refieren a la función que desempeñan (no recaudatoria), a su

---

<sup>16</sup> Casado Ollero, Gabriel, "Los Fines No fiscales de los Tributos", en la obra colectiva "Comentarios a la LGT y líneas para su reforma" Libro homenaje al Prof. Fernando Sainz de Bujanda, Ministerio de Economía y Hacienda, IEF, Madrid, 1991, Págs. 113 y ss.

aparente carácter sancionador y a la pretendida transgresión del principio de capacidad económica.

Contra la primera de las críticas, la función no recaudatoria, ésta se encuentra ausente en los tributos medioambientales, pues es contrario a su naturaleza la carencia de fines recaudatorios.

Contra la segunda de las críticas, su carácter penalizador, con base en el cual un sector de la doctrina alega que se estarían imponiendo sanciones tipo multa bajo el velo del tributo, debe alegarse que no se está ante actos ilícitos que deban ser sancionados, pues para ello existe la legislación sancionadora respectiva. Se trata de establecer tributos sobre actividades lícitas que producen daños medioambientales, actividades que han sido soportadas por la sociedad y son de carácter ordinario, pero no por ello debe seguirse una política de desinterés sobre los efectos perjudiciales que éstas producen.

Contra la última de las críticas, su supuesta transgresión al principio de capacidad económica. Si bien, los tributos propiamente fiscales son aquellos en los que el hecho que origina la obligación de pago como el modo de cuantificación de ese pago han considerado la capacidad económica del contribuyente, es conocido que el acatamiento real de estos elementos en sentido estricto, los podemos encontrar únicamente en el ámbito de los impuestos directos. No obstante, en el ámbito de los impuestos indirectos, estos pueden no reflejar verdaderamente la capacidad económica gravada, ejemplo de ello lo tenemos en el impuesto sobre el valor añadido (IVA) en cuyo caso se considera que la expresión de capacidad económica es indirecta y se presenta como consecuencia de la posibilidad de adquirir determinados bienes y servicios. Ahora bien, en los tributos medioambientales, en la medida en que un sujeto perjudica el medio ambiente o produce mayores costes sociales como consecuencia de esta conducta, está demostrando, también indirectamente una manifestación de capacidad económica susceptible de ser objeto de gravamen mediante estos tributos, siendo así que si desea realizar una actividad productiva que perjudica el medio ambiente debe asumir los costes medioambientales que produzca.

También hemos de recordar que estos tributos extrafiscales no pueden ignorar los principios de igualdad y de capacidad económica <sup>17</sup> , aunque no sean sus criterios principales <sup>18</sup> .

Tomando en cuenta todo lo dicho, ¿Por que resistir o rechazar la implementación de tributos medioambientales?, es claro que estas figuras sí respetan el principio de capacidad económica y aún cuando sean extrafiscales los fines perseguidos con su creación, hay que entender que su capacidad recaudatoria no tiene por que ser nula. Adicionalmente, estos tributos cuentan en la mayoría de las legislaciones de los Estados con un respaldo constitucional pues por lo general la protección del medio ambiente se encuentra contemplado en este nivel superior de los ordenamientos jurídicos.

#### **IV.- Definición, Categorías, Criterios Y Principios Propios de la Fiscalidad Ambiental.**

##### **IV.1. Definición** <sup>19</sup>

El impuesto ambiental<sup>20</sup>, según Kogels (Internacional Fiscal Association 1995) se refiere a los instrumentos impositivos destinados a mejorar el medio ambiente a través de la influencia de las decisiones económicas de los seres humanos. El término "impuesto ecológico" (como sinónimo de impuesto medioambiental) se utiliza a menudo de forma poco técnica para todo el conjunto de tributos medioambientales debido al desarrollo primario en el que se encuentra la fiscalidad ambiental <sup>21</sup> .

Podemos decir que son tributos medioambientales en sentido amplio "todas las prestaciones pecuniarias de Derecho Público (impuestos, tasas, contribuciones especiales y los tributos especiales) que sirven directa o indirectamente para

---

<sup>17</sup> Vid. Palao Taboada, C.: "En torno a la jurisprudencia reciente del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria", en C.R.E.D.F., núm. 59, 1988, páginas 445-447, donde incluye una síntesis de los amplios debates doctrinales a que ha dado lugar la relación entre los tributos extrafiscales y el principio de capacidad económica o contributiva.

<sup>18</sup> En este sentido, Alonso González, L.M. : Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal, Marcial Pons, Madrid, 1.995, páginas 33-43; García Martín, J.A.: "La Constitución y los criterios rectores de la distribución de los tributos", Hacienda y Derecho, I.E.F., Madrid, 1.979, páginas 361-406.

<sup>19</sup> La Fiscalidad Medioambiental: Repercusiones en el Mercado Inmobiliario. Sonia Contreras . [www.ua.es/aedire/medamb7.htm](http://www.ua.es/aedire/medamb7.htm)

<sup>20</sup> Cfr. [www.ua.es/aedire/medamb7.htm](http://www.ua.es/aedire/medamb7.htm), La fiscalidad medioambiental: repercusiones en el mercado inmobiliario, pág. 2, consulta del 04/06/04

<sup>21</sup> Así lo ponen de relieve, Pérez Arraiz, J.: "La extrafiscalidad y el medio ambiente", Revista de Hacienda Local, núm. 78, 1996, página 677; Careaga, A.M.: "Compatibilidad de los impuestos medioambientales en el Mercado Único", Impuestos, núm. 1, 1999, página 99.

realizar objetivos de política ambiental. En este ámbito hay que incluir también los beneficios fiscales y otras medidas desgravatorias de carácter fiscal" <sup>22</sup> .

En este mismo sentido Pérez Arraiz define los impuestos ecológicos como "aquellas figuras tributarias cuya finalidad más que recaudar es influir en la actuación del sujeto pasivo para dirigir su conducta hacia comportamientos deseados por el legislador y que son beneficiosos para el medio ambiente. Se encuadran dentro de lo que se conoce con el nombre de extrafiscalidad"<sup>23</sup>.

Altamirano señala<sup>24</sup> que los mismos reposan en dos teorías: la teoría de la compensación, esto es, que paga quien hace necesario que el gobierno despliegue una actividad de depuración y en consecuencia se lo grava con un tributo en función del costo que ocasiona a la administración. La otra, es la teoría del valor por la que paga quien se beneficia por el hecho contaminante y se le impone un tributo en función de las utilidades que obtiene por dicha actividad

#### IV.2. Categorías

- a) Según su finalidad: impuestos fiscales e impuestos extrafiscales.
- b) Según el componente espacial del problema ambiental: impuestos sobre problemas ambientales globales, regionales e internos.
- c) Según la materia gravada.
- d) Según el método de evaluación elegido: métodos directos de evaluación, métodos indirectos u objetivos de evaluación.
- e) Impuestos sobre emisiones, procesos y productos.
- f) Según el tipo impositivo: tipos únicos, tipos variables según el nivel de deterioro ambiental, tipos crecientes en tarifa progresiva, tipos crecientes en tarifa regresiva.
- g) Según el destino de su recaudación: impuestos ambientales afectados e impuestos ambientales no afectados.

#### IV.3. Criterios de selección entre figuras tributarias ambientales

---

<sup>22</sup> Así lo entiende, Kluth, W.: "Protección del medio ambiente mediante tributos ecológicos en la República Federal Alemana", R. revista Española de Derecho Financiero, núm. 93, 1997. Igualmente analiza este tipo de medidas Herrera Molina, P.M.: "Desgravaciones tributarias y protección del medio ambiente. Análisis a la luz de los principios constitucionales y del Derecho europeo", en Impuestos, núm. 15/16, 1996, páginas 108-127.

<sup>23</sup> Vid. Pérez Arraiz, J.: La extrafiscalidad y el medio ambiente..., ob.cit., página 679.

<sup>24</sup> Altamirano, Alejandro C., El derecho Constitucional a un Ambiente Sano, Derechos Humanos y su vinculación con el Derecho Tributario en Casás, José O., Derechos Humanos y Tributación, Revista Jurídica de Buenos Aires, Bs. As., Lexis Nexis - Abeledo Perrot, 2001, pág. 38.

1°. Eficacia ambiental, y en éste dos subgrupos: efectividad ambiental, incentivación a la introducción y desarrollo de tecnologías limpias.

2°. Eficiencia económica: corrección óptima del fallo del mercado, minimización de los costes totales de la política ambiental.

3°. Incidencia distributiva, que tiene dos subgrupos: equidad en la distribución de la carga fiscal y compatibilidad con el principio de quien contamina paga.

4°. Viabilidad práctica, que podemos dividir en cuatro sub-criterios: integración administrativa en el sistema fiscal, elevada capacidad recaudatoria, aceptación social, compatibilidad con las tendencias de reforma fiscal.

#### IV.4. Los Principios Tributarios Ambientales de carácter especial<sup>25</sup>.

Los principios que informan los tributos medioambientales no contradicen ni entran en conflicto con los principios tributarios generales que ya hemos señalado (legalidad, igualdad y de capacidad económica) , sino que por el contrario, se complementan y potencian recíprocamente. A su vez, evidencian la importancia que revisten los tributos ambientales como instrumentos de protección del medioambiente. Estos principios son:

##### *IV. 4. a. Principio de un nivel de protección elevado.*

Este principio está dirigido a evitar, según la doctrina, problemas de armonización ambiental en el ámbito de la Unión Europea (UE), basado en el establecimiento de valores mínimos que orienten a los Estados miembros a adoptar medidas de protección ambiental más eficaces en virtud de las exigencias regionales y locales. El artículo 174 del Tratado de la Comunidad Europea (TCE) señala como objetivo de la política ambiental "alcanzar un nivel de protección elevado", tomando en cuenta las diferentes realidades en cada uno de los Estados miembros.

##### *IV. 4. b. Cautela y Acción Preventiva.*

Este principio lo que pretende es evitar los riesgos de daños ambientales e impedir el agotamiento de los recursos naturales. Así, se dice que la mera sospecha de daños futuros exige la adopción de medidas cautelares. Dicho principio está contenido en el artículo 174.2 TCE que establece la obligación a los poderes públicos, de velar por " la utilización racional de los recursos naturales".

---

<sup>25</sup> González García Gabriela, Las posibilidades de la implementación de tasas medioambientales en el ambito local, [www.tributariolocal.com.ar/sitl2002/ponencia-ggonzalezgarcia.htm](http://www.tributariolocal.com.ar/sitl2002/ponencia-ggonzalezgarcia.htm)

Se pretende con su aplicación evitar futuros daños al medioambiente de carácter irreversible.

#### *IV. 4. c. Actuación en la Fuente.*

También llamado de corrección en la fuente, busca evitar que la lesión ambiental se produzca y contiene la matriz de reforma en las actividades portadoras de daño potencial. Se considera como uno de los mecanismos más eficaces para prevenir los daños al medioambiente, atacando en el origen los núcleos de contaminación o daño medioambiental, con el objetivo de atender oportunamente las causas que puedan producir perjuicio<sup>26</sup>.

#### *IV. 4. d. Quien Contamina Paga.*

Propugna la creación de instrumentos tributarios que cumplan con una doble finalidad: disuadir y recaudar. Por aplicación de la carga tributaria se reducen los daños ambientales y también se generan recursos que podrán aplicarse a programas de protección del medio ambiente o, eventualmente, incorporarse a rentas generales<sup>27</sup>.

Este principio demanda<sup>28</sup> que sea el contaminador quien soporte el coste de las medidas de reducción de la contaminación, impuestas por la Administración para conseguir niveles aceptables de calidad ambiental. Como manifestación del principio de solidaridad supone la concreción de la tendencia de internalización de los costes sociales inducidos por la degradación ambiental. Así se establece el deber de cada sujeto contaminante de asumir su responsabilidad sobre los costes ambientales que haya producido con su actuación contaminante.

La recomendación de la OCDE de 1974 establecía que, en términos generales, los países no deberían apoyar a los contaminadores con subvenciones, beneficios fiscales o cualquier otra medida económica, sin embargo desde un primer momento se prevé la posibilidad de establecer ayudas con lo que primariamente se establece una excepción a dicho principio. No se trata solo de identificar a quien contamina para hacer que pague, sino que, coincidiendo con la vía tributaria, la distribución de

---

<sup>26</sup> La jurisprudencia comunitaria reconoce el citado principio (STCE 9 de julio de 1992), refiriéndose a la circulación entre países de residuos, donde establece la conveniencia de reducirlos o eliminarlos, donde se originan.

<sup>27</sup> La responsabilidad fiscal ambiental, agenda que viene, publicado en Ambito Financiero Martes 22 de febrero del 2005

<sup>28</sup> González García Gabriela, Las posibilidades de la implementación de tasas medioambientales en el ambito local, [www.tributariolocal.com.ar/sitl2002/ponencia-ggonzalezgarcia.htm](http://www.tributariolocal.com.ar/sitl2002/ponencia-ggonzalezgarcia.htm)

los costes ambientales se realice entre los que usan, disfrutan o explotan los recursos naturales.

Con respecto a este principio, la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires, ha manifestado que:

"...Cualquier actividad susceptible de empobrecer sustancialmente la calidad de vida, en el caso por la contaminación ambiental, de cualquier persona o comunidad deber ser en primer lugar prevenida o disuadida y si ya hubiere comenzado a generar el daño, habrá de cesar, sin perjuicio de la reparación integral del agravio irrogado, de acuerdo al principio de que quien perjudica el medio ambiente debe resarcir, pero quien resarce no por ello puede seguir produciendo el perjuicio porque en ello no sólo va comprometida la salud y el bienestar de quienes sufren actualmente la ofensa, sino también de las generaciones futuras a las que no puede de ningún modo conculcárseles sus posibilidades vitales." <sup>29</sup>

El principio "quien contamina paga" al incluir los costes ambientales en el precio de los bienes y servicios generados, es sin duda, el que mayormente alienta la creación de los tributos ambientales.

Altamirano sostiene<sup>30</sup> que el principio contaminador-pagador se encuentra en el art. 41 de la Constitución Argentina que establece "...El daño Ambiental generará prioritariamente la obligación de recomponer, según lo establezca la ley..."

El principio "contaminador-pagador" en síntesis significa:

\* Desde el punto de vista jurídico: responsabilizar económicamente a los agentes contaminantes de la adopción de medidas por los entes públicos tendientes a disminuir o evitar la contaminación.

\* Desde un enfoque económico: supone trasladar al precio de los productos contaminantes los costos sociales derivados del deterioro medioambiental.

Presenta una doble faceta:

- 1- Preventiva: en aras de crear estímulos o incentivos para evitar el deterioro.
- 2- Resarcitoria: indemnizando el daño causado al medio.

#### *IV. 4. e. El principio o teoría de los "Costos de transacción" <sup>31</sup>*

---

<sup>29</sup> SCBA, "Almada, Hugo N. C/Copetro S.A. y otro", "Irazu, Margarita c/Copetro S.A. y otro", "Klaus, Juan J. C/Copetro S.A. y otro. LLBA, 1998, 1314, con nota de Susana Cayuso - RCyS, 1999-530.

<sup>30</sup> Altamirano, Alejandro C., El derecho Constitucional a un Ambiente Sano, Derechos Humanos y su vinculación con el Derecho Tributario en Casás, José O., Derechos Humanos y Tributación, Revista Jurídica de Buenos Aires, Bs. As., Lexis Nexis - Abeledo Perrot, 2001, pág. 39.

<sup>31</sup> La responsabilidad fiscal ambiental, agenda que viene, publicado en Ambito Financiero Martes 22 de febrero del 2005

Se desprende del teorema de Coase por el que las partes se pondrán de acuerdo y encontrarán una solución eficiente, si los costos de transacción son suficientemente bajos.

El concepto coasiano es de difícil aplicación si la negociación no se desarrolla entre pares, como suele suceder en las relaciones entre los que producen y los que consumen.

La protección del medio ambiente no es gratis. Los estados no sólo necesitan normas regulatorias para lograr este objetivo, también necesitan recursos que le permitan articular políticas públicas encaminadas a procurar un desarrollo sostenible.

Los recursos utilizados en este sentido no deben ser considerados gasto.

### **V.- Estructura de los tributos ambientales.**<sup>32</sup>

A nuestro juicio, para calificar a un tributo hay que analizar su entera estructura, y no conformarse, como a menudo se hace, con las declaraciones de intenciones que el legislador plasma en su exposición de motivos, ya que uno de los problemas de los tributos extrafiscales es lo que Mateo Rodríguez llamó "la sinceridad de sus propósitos"<sup>33</sup>. El tributo extrafiscal, para merecer tal calificativo debe "asumir en sus elementos estructurales tales objetivos extrafiscales. Así, el hecho imponible, el sujeto pasivo, la base imponible, el tipo de gravamen, las exenciones totales o parciales, deben presentar una estructura lógica que atienda al propósito extrafiscal de que se trate"<sup>34</sup>. Es preciso, por tanto, que el tributo entero, y no sólo el elemento objetivo del hecho imponible en su aspecto material, esté estructurado coherentemente atendiendo al objetivo extrafiscal<sup>35</sup>.

Compartimos el razonamiento del profesor Lago Montero, al señalar que "el hecho imponible debe ser un hecho de la realidad social demostrativo de una conducta o situación merecedora de corrección o desincentivo, al amparo de los valores

---

<sup>32</sup> Guervós Maílló María Angeles, " Desarrollo Sostenible y Fiscalidad del Turismo (Las llamadas "ECOTASAS")"

<http://www.ilustrados.com/publicaciones/EpZpAEFVfKbszEgbty.php>

<sup>33</sup> Cfr. Mateo Rodríguez, L.: "Análisis y crítica de un impuesto de ordenamiento moral", en C.R.E.D.F., núm. 39, 1983, páginas 344-364.

<sup>34</sup> Vid. Lago Montero, J.M.: El Poder Tributario de las Comunidades Autónomas, Aranzadi, Pamplona, páginas 118-119.

<sup>35</sup> Vid. Checa González, C.: "Los impuestos con fines no fiscales: notas sobre las causas que los justifican y sobre su admisibilidad constitucional", en C.R.E.D.F., núm. 40, 1983, páginas 509 y siguientes.

constitucionalmente protegidos, amén de demostrativa, siquiera sea indirectamente, de riqueza gravable"<sup>36</sup>.

El sujeto pasivo principal debe ser el realizador del hecho imponible y no cualquier otra persona relacionada con el mismo, sin perjuicio de la utilización por el legislador, si lo estima oportuno, de figuras de sustitución o responsabilidad por razones de conveniencia en la gestión o de aseguramiento del cobro, respectivamente <sup>37</sup>.

La base imponible debe ser "la expresión cifrada del hecho imponible" <sup>38</sup>, al cual está lógica e irremisiblemente encadenada<sup>39</sup>, y no cualquier magnitud arbitrariamente escogida por el legislador <sup>40</sup>.

El tipo de gravamen, por último, debe responder a la orientación extrafiscal del tributo, de tal manera que refleje claramente el propósito no recaudatorio de éste <sup>41</sup>, y se articule de forma que grave menos onerosamente a quienes corrigen la conducta o situación que se pretende desincentivar o eliminar <sup>42</sup>. A tal efecto son

---

<sup>36</sup> De la función de las diversas figuras subjetivas tributarias, consultar, Lago Montero, J.M.: "Los sujetos pasivos de las prestaciones tributarias e inherentes a la aplicación de los tributos", en la obra colectiva: Sujetos pasivos y responsables, I.E.F.-Marcial Pons, Madrid, 1.997, páginas 55-122.

<sup>37</sup> Vid. Lago Montero, J.M.: El Poder Tributario de las Comunidades Autónomas..., ob.cit., página 121. En este sentido señalaba Palao Taboada, C.: En torno a la jurisprudencia reciente del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria..., ob.cit., página 450, que, respecto de los impuestos con finalidad extrafiscal, "dicha finalidad obliga a una especial configuración del hecho imponible que normalmente lo distinguirá con claridad de los correspondientes a los impuestos con fin fiscal que recaigan sobre el mismo objeto".

<sup>38</sup> Giannini, A.D.: I concetti fondamentali del diritto tributario, Editrice Torinese, Torino, 1956, páginas 153 y 158; Id.: Instituciones de Derecho Tributario (trad. SAINZ DE BUJANDA, F.), Ed. Derecho Financiero, Madrid, 1957, páginas 153-156.

<sup>39</sup> Ramallo Massanet, J.: "Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria", C.R.E.D.F. núm. 20, 1978, página 622-638.

<sup>40</sup> Vid. Jarach, D.: El hecho imponible, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1971, para quien debe estar vinculada "directamente"; Cortés Domínguez, M.: Ordenamiento Tributario Español, I, 4ª edición, Civitas, 1985, páginas 449-450, quien considera que "aunque el Derecho positivo conozca varios supuestos en que la base es una magnitud distinta del elemento material del hecho imponible, el concepto de base no puede construirse aceptando ese hecho y construyendo sobre el mismo, porque eso supondría la creación de una dogmática jurídica contraria a la lógica jurídica y a los principios que informan este sector del ordenamiento". En el mismo sentido, Lago Montero, J.M.: El Poder Tributario de las Comunidades Autónomas..., ob.cit., página 121.

<sup>41</sup> Vid. Lago Montero, J.M.: El Poder Tributario de las Comunidades Autónomas..., ob.cit., página 121-122.

<sup>42</sup> Como enseñara Albiñana García-Quintana, C.: Los impuestos de ordenamiento..., ob.cit., páginas 17-18; La doctrina del Tribunal Constitucional..., ob.cit., y Los tributos con fines no financieros..., ob.cit., es de la esencia de los tributos no fiscales la disminución del gravamen a medida que se consigue el fin perseguido por el tributo de forma que éste llegue a recaudar cero pesetas en el momento en que se logra plenamente el objetivo extrafiscal anhelado. En el mismo sentido y concretando en los denominados impuestos ecológicos, Pérez Arraiz, J.: La extrafiscalidad y el medio ambiente..., página 692, al señalar sobre los

de utilidad técnicas de minoración o incremento de la deuda -recargos o exenciones totales o parciales-, que gradúen ésta en función del comportamiento del sujeto pasivo y de su acomodo al fin pretendido por el tributo<sup>43</sup>.

En este sentido, la Agencia Europea de Medio Ambiente (A.E.M.A.) señala que el uso de los impuestos ambientales puede ampliarse de tres maneras principales y una de ellas es "creando nuevas bases fiscales, cada vez más basadas tanto en los materiales de producción como en las emisiones, y ampliadas a bases fiscales nuevas o aumentadas, como los recursos hídricos, minerales, sustancias químicas peligrosas, transporte (por aire y marítimo), el uso de la tierra y el turismo"<sup>44</sup>.

## **VI.- Aplicaciones prácticas sobre la imposición ambiental**

### **VI. a. Tendencias en los países de la OCDE.**

En los años 80 se observan las primeras aplicaciones serias de instrumentos y cuando aparecen los primeros informes de la OCDE señalando la preferencia por esta aproximación flexible, Recomendación del Consejo de 31 de enero de 1991. El muestreo de Opschoor y Vos para la OCDE en 1989, incluyéndose en el repertorio de figuras como impuestos sobre fertilizantes y pesticidas, sobre vertidos industriales, sobre el consumo de agua, sobre envases no retornables, sobre emisiones de SO<sub>2</sub><sup>45</sup>.

Los últimos informes de alcance de la OCDE de 1994 y 1995, que junto a una monografía de la IFA (Internacional Fiscal Association 1995) caracterizan la situación de la imposición ambiental en las economías desarrolladas con presencia en las siguientes figuras o áreas para el gravamen:

---

mismos que "en sentido estricto, en lo relativo a su finalidad, apuntan a su propia desaparición".

<sup>43</sup> Para un mayor detalle, Casado Ollero, G.: Los fines no fiscales de los tributos..., ob.cit., página 463; Herrera Molina, P.M.: La exención tributaria, Ed. Colex, Madrid, 1990; García Frías, M.A.: La financiación territorial mediante recargos: un análisis jurídico, Ediciones Universidad, Salamanca, 1994, y "Los fines extrafiscales en las tasas", en Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español, I.E.F.-Marcial Pons, Madrid, 1.991, páginas 171-183; Lago Montero, J.M.: El Poder Tributario de las Comunidades Autónomas..., ob.cit., página 122; Y Guervós Maíllo, M.A.: "Los recargos tributarios autonómicos como instrumento de protección ambiental", en Impuestos, núm. 9, 1.996, páginas 119-134; Id.: El Impuesto Balear sobre Instalaciones que Inciden en el Medio Ambiente, Marcial Pons, Madrid, 2000

<sup>44</sup> Cfr. Agencia Europea De Medio Ambiente: El tributo ambiental: aplicación y efectividad sobre el medio ambiente, Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas, Luxemburgo, 1997, página 9.

<sup>45</sup> La Fiscalidad Medioambiental: Repercusiones en el Mercado Inmobiliario. Sonia Contreras . [www.ua.es/aedire/medamb7.htm](http://www.ua.es/aedire/medamb7.htm)

- Impuestos sobre emisiones directa o indirecta.
- Impuestos que gravan la descarga de contaminación a la atmósfera.
- Ruido.
- Contaminación medios acuáticos.
- Depósito de basuras en vertederos o incineradoras.
- Diferencia impositiva de las gasolinas.
- Impuestos sobre ciertos productos con efectos negativos ambientales.

*Decisión* de la Comisión relativa a la *exención del impuesto sobre los residuos* en favor de algunos residuos *específicos* en beneficio de las *empresas del sector CECA*

VI. b. Algunos ejemplos representativos:

- Los impuestos contra la acidificación, la experiencia sueca (El Gobierno sueco decidió introducir un nuevo impuesto general sobre el vertido de residuos, que asciende a 250 SEK(27 euros) por tonelada y de eximir del pago de este impuesto a algunos residuos específicos para los que no existe actualmente ninguna posibilidad de reutilización o reciclaje efectivo, siendo el vertido la única alternativa y la mejor solución a nivel medioambiental con el fin de evitar la contaminación que generaría el almacenamiento sin control de estos residuos). El número de beneficiarios debería situarse en torno a trescientos y la exención total debería representar un importe anual entre 318,8 y 328,55 millones de SEK, mientras que los ingresos del impuesto, independientemente de esta exención, deberían ascender a 1 305 millones de SEK(145 millones de euros). La Comisión decidió no plantear objeciones a la aplicación de esta exención dado que, para estos residuos, se trata del mejor medio de conseguir la deseada protección del medio ambiente<sup>46</sup> además con fecha posterior la Comisión por vía de una Decisión autorizó, en marzo de 1999, la aplicación de esta exención del impuesto sobre los residuos en favor de algunos residuos específicos a los sectores sometidos al Tratado CE y decidió aprobarlo también en favor de las empresas del sector CECA<sup>47</sup>.
- La imposición sobre emisiones a las aguas, el caso holandés.
- Los impuestos sobre residuos sólidos, la experiencia danesa.
- Impuesto sobre las emisiones del CO<sub>2</sub>: las propuestas de la UE.

VI. c. El Avance de la cuestión en el MERCOSUR

VI. c. 1. Aspectos Generales

---

<sup>46</sup> <http://europa.eu/bulletin/es/9903/p103052.htm>

<sup>47</sup> <http://europa.eu/bulletin/es/9904/p103065.htm>

El aumento del comercio regional vuelve a las economías de los países socios más interdependientes<sup>48</sup>.

Esta interdependencia demanda la concertación de políticas, especialmente de aquéllas que influyen en los flujos de comercio, en los precios y la competitividad entre las economías de la región, a fin de evitar que éstas constituyan obstáculos para el logro de los objetivos propuestos.

La incidencia de la tributación nacional de cada Estado en la formación de los precios de los bienes y servicios que se comercializan en el mercado intercomunitario es conocida y reconocida por todos.

Generalmente los impuestos que inciden sobre bienes y servicios son cargados al costo de los productos; y a través de ellos se influencia la determinación de los precios a que posteriormente son intercambiados en el mercado comunitario. Ello supone, que el precio de dos bienes similares, originarios de países distintos, será diferente cuando la incidencia fiscal que cada país le haya fijado genere distorsiones en los precios que provoquen que a los adquirientes no les resulte indiferente, desde el punto de vista fiscal, comprar uno u otro.

Asimismo, cuando la distorsión fiscal incida en la retribución de los factores de la producción, a los propietarios de los mismos no les resultará indiferente ponerlos a producir en un país u otro del Mercosur, con lo cual se les estará fijando un tratamiento discriminatorio, según que la incidencia fiscal resulte más o menos benévola en un país que en otro, y por ende las condiciones de competencia serán diferentes. Entonces será necesario, a efectos de lograr una SOLA ECONOMIA CON JUSTICIA SOCIAL PARA TODOS LOS ACTORES, el establecimiento de POLITICAS TRIBUTARIAS COMUNITARIAS, que deriven en la libre circulación de bienes, servicios y factores productivos, a fin de lograr UN MERCADO COMUN SIN DISTORSIONES FISCALES. Para lograr estos fines, el artículo 7 del Tratado de Asunción establece el "principio de neutralidad o no discriminación",

Esta tarea armonizadora en materia fiscal resulta necesaria a efectos de lograr la "neutralidad de los tributos" en el intercambio de productos que compiten entre sí y en la radicación de factores productivos en el territorio único.

---

<sup>48</sup> Ameriso, Claudia Cristina, Ecología Y Tributacion en el Mercosur: La Actividad Minera Argentina [fcecon.unr.edu.ar/investigacion/jornadas/archivos/amerisoecologia.PDF](http://fcecon.unr.edu.ar/investigacion/jornadas/archivos/amerisoecologia.PDF)

Bastante compleja se presenta la tarea armonizadora de los sistemas tributarios de los Estados Partes si consideramos que la fiscalidad constituye un instrumento de política económica a través del cual los gobiernos desarrollan y equilibran sus economías a fin de dar contenido social a la tarea que les ha sido encomendada, además de que ciertos sectores políticos la consideran como una merma de soberanía. Si bien es necesaria y debe llevarse adelante, resulta insuficiente a la hora de evaluar el cumplimiento de los objetivos del proceso de integración.

El Preámbulo del Tratado de Asunción ; prevé, además de lo ya enunciado en cuanto a la preservación del medio ambiente:

"... CONVENCIDOS de la necesidad de promover el desarrollo científico y tecnológico de los Estados Partes y de modernizar sus economías para ampliar la calidad de los bienes y servicios disponibles A FIN DE MEJORAR LAS CONDICIONES DE VIDA DE SUS HABITANTES; ...".

La propuesta armonizadora debe garantizar también, la calidad del ambiente. La calidad del medio ambiente puede afectar a un país en forma significativa, tanto en lo social como en lo económico; por ejemplo:

- \* Los daños ambientales a los suelos pueden incidir seriamente el suministro de alimentos y agua, como también la salud de los residentes, afectando el desempeño de la economía.
- \* El agotamiento o el mal manejo de los recursos naturales erosiona el patrimonio intrínseco de un país en el largo plazo.

#### *VI. c. 2. Normativa del MERCOSUR*

Consideremos a continuación el programa de acción del Mercosur, conforme se plasmó en la Decisión 6/95 del Consejo Mercado Común.

Postula que su objetivo estratégico y central hacia el año 2000 será "la profundización de la integración a través de la consolidación y perfeccionamiento de la Unión Aduanera y su inserción regional e internacional".

En relación a los temas abordados, analicemos su desarrollo:

Medio Ambiente

En 1992 el Grupo Mercado Común resolvió crear la Reunión Especializada en Medio Ambiente (REMA).

Por Resolución 10/94 del Grupo Mercado Común se aprueban las "Directrices Básicas en materia de Política Ambiental"<sup>49</sup>. Allí se establece:

- 1 ) Armonización de la legislación ambiental de los estados-partes: se aclara que ello no implica el establecimiento de una legislación única.
- 2 ) Inclusión del estándar de costo ambiental (costos externos de producción), que deberán asegurar condiciones equitativas de competitividad entre los Estados Partes para la inclusión del "costo ambiental en el análisis de la estructura de costo total de cualquier proceso productivo.
- 3 ) Producción "limpia".
- 4 ) Principio del desarrollo sustentable.
- 5 ) Evaluación de impacto ambiental.
- 6 ) Tecnologías apropiadas.
- 7 ) Condiciones ambientales adecuadas en el intercambio.
- 8 ) Metodología común en la concertación de procedimientos.
- 9 ) Prioridades: se promoverá la coordinación de "criterios ambientales comunes".
- 10) Incentivo a la investigación ambiental.
- 11) Turismo ambiental.

Estas directrices constituyen el marco global ambiental del Mercosur. Vale la pena resaltar que ha sido considerada la incorporación de los "costos ambientales" en los costos de producción, así como su incidencia en la competitividad de los productos. Actualmente la actividad se desarrolla a través del Sub-Grupo de Trabajo N° 6, dependiente del Grupo Mercado Común; no habiéndose producido resoluciones vinculadas con los temas tratados a la fecha.

#### Asuntos Tributarios

A diferencia de los temas anteriores, en este caso no se ha constituido ningún Sub-grupo de Trabajo que se ocupe específicamente de esta temática. No obstante, a través del

---

<sup>49</sup> <http://www.unsa.edu.ar/sma/digesto/regional/node21.htm> y el anexo <http://www.unsa.edu.ar/sma/digesto/regional/node22.htm>

Comité Técnico N° 4 de "Políticas Públicas que distorsionan la Competitividad" y como consecuencia de la Decisión N° 20/94 que prevé la identificación de políticas de "naturaleza tributaria" que distorsionen las condiciones de competencia, se trabaja en la elaboración de informes de las legislaciones tributarias de los Estados Partes con el objeto de identificara simetrías. Resulta claro que no se ha avanzado demasiado, a pesar de su relevancia y repercusión.

### **VII.- Una posible solución al problema de las Papeleras desde los tributos ambientales su vinculación al problema de la CECA.**

Sin dudas que el conflicto que compromete el futuro de Argentina y Uruguay por la instalación de dos papeleras en la margen uruguaya del Río Uruguay perturba claramente las relaciones internacionales entre estos dos países, e incluso afecta el proceso integrador que a duras penas se inició en América del Sur en general y en el MERCOSUR en particular.

Creemos que es necesaria una salida negociada, es por ello que como ejemplo paradigmático señalaremos como reaccionaron a un problema de similares características, que incluso formo parte del "Casus belli" de las dos grandes guerras que afectaron a nuestra humanidad, como fue la explotación del Carbón y del Acero entre dos estados como Alemania y Francia en el marco también de integración y que incluso coadyuvó a su inicio como fue la creación de la CECA.

A todas luces el problema del Carbón y del Acero fue tomado a posteriori de la Segunda Guerra Mundial como un problema supranacional y con implicancias para el desarrollo de Europa. La idea fue poner en común la producción de acero y carbón de Francia y Alemania y de crear la Comunidad Europea del Carbón y del Acero. La lógica que inspiró tal decisión era política además de económica, ya que ambas materias primas eran fundamentales para la industria y la potencia de los dos países. El objetivo político subyacente era reforzar la solidaridad franco alemana, alejar el fantasma de la guerra y abrir la vía de la integración europea.

El Ministro de Asuntos Exteriores de la República Francesa, Robert Schuman, propuso , el 9 de mayo de 1950, en su famosa declaración , poner la producción francogermana de carbón y acero bajo una Alta Autoridad común en el marco de una organización abierta a la participación de otros países europeos. Francia,

Alemania, Italia, Bélgica, Luxemburgo y los Países Bajos aceptaron el reto y comenzaron a negociar un Tratado, en contra de la voluntad inicial de Jean Monnet, alto funcionario francés e inspirador de la idea, partidario de un mecanismo más simple y tecnócrata.

De cara al establecimiento del mercado común, el Tratado instauró la libre circulación de productos, sin derechos de aduana ni impuestos. Prohíbe las medidas o prácticas discriminatorias, las subvenciones, las ayudas o las cargas especiales del Estado y las prácticas restrictivas.

Tal vez lo más importante en el tema que abordamos, es que la CECA contenía una serie de disposiciones que le permitían intervenir en temas de regulación económica y de obtención de recursos. Disponía de medios de información y poderes de consulta y de comprobación. En caso de que las empresas no se sometían a esos poderes, la Alta Autoridad dispone de medios de sanción, como las multas (máximo del 1% de la cifra de negocios anual) y las multas coercitivas (5% del volumen de negocios diario medio por día de retraso)<sup>50</sup>.

La financiación de la CECA se hace a partir de exacciones sobre la producción de carbón y acero<sup>51</sup> (antecedentes de la Tributación ambiental) y contrayendo empréstitos. Las exacciones deben servir para cubrir los gastos administrativos, subvencionar la reconversión y financiar la investigación técnica y económica, que debe fomentarse. Los empréstitos<sup>52</sup> solo pueden utilizarse para conceder préstamos.

El balance de la CECA es positivo. La Comunidad supo hacer frente a las crisis, garantizando un desarrollo equilibrado de la producción y la distribución de los recursos y facilitando las reestructuraciones y reconversiones industriales necesarias. La producción de acero se cuadruplicó con relación a los años 50 y el acero es mejor, más barato y más limpio. Las cifras de producción de carbón, en cambio, se han reducido, al igual que las del empleo de este sector, aunque se han

---

<sup>50</sup> ver art. 47 3er. Párrafo del Tratado de Constitución de la CECA

<sup>51</sup> ver arts. 49 y 50 : "Artículo 50... 2. Las exacciones se calcularán anualmente, respecto de los distintos productos, en función del valor medio de éstos sin que el tipo pueda exceder del 1%, salvo autorización previa del Consejo, por mayoría de dos tercios. Una decisión general de la Alta Autoridad, tomada previa consulta al Consejo, determinará las modalidades de la base imponible y de percepción, evitando, en la medida de lo posible, la imposición acumulativa. 3. La Alta Autoridad podrá imponer a las empresas que no respetaren las decisiones tomadas por ella en aplicación del presente artículo recargos de un 5%; como máximo por trimestre de retraso." del Tratado de Constitución de la CECA

<sup>52</sup> ver art. 51 del Tratado de Constitución de la CECA.

alcanzado niveles elevados de desarrollo tecnológico, de seguridad y de calidad medioambiental.

El paralelo es mas que evidente, la problemática de explotación de recursos minerales es claramente territorial, y estos estados delegaron potestades por vía del acuerdo a la alta autoridad. Si bien el Estatuto del Río Uruguay reserva en materia de represión y resarcimiento por los efectos de la contaminación la jurisdicción a favor de cada uno de los Estados Partes<sup>53</sup>, abre a nuestro entender una clara posibilidad en materia de cooperación tributaria en relación con el prevención del daño y contaminación del medio ambiente en base a la reciprocidad e incluso podría llegarse a crear un tributo de características supranacionales.

Ello surge del análisis del artículo 56 que señala entre las facultades de la Comisión que podrá: " a) dictar, entre otras, las normas reglamentarias sobre: ... 4) Prevención de la contaminación; ...". Y si a ello sumamos que en el mismo art se expresa que también tiene las atribuciones de "...- l) Cumplir las otras funciones que le han sido asignadas por el Estatuto y aquellas que las Partes convengan en otorgarle por medio de canje de notas u otras formas de acuerdo...", resulta obvio que basta que los estados deleguen parte de su potestad tributaria a través de estas formas para que la Comisión cumpla con su facultad regulatoria y el cometido que mencionamos.

### **VIII. Conclusión.**

La actividad económica es, por consiguiente, la principal responsable de este deterioro ambiental. La deforestación, el agotamiento de yacimientos de recursos

---

<sup>53</sup> ver lo referido a partir del juego de los arts. 41, 42 y 43 del Estatuto del Río Uruguay. "ARTICULO 41 Sin perjuicio de las funciones asignadas a la Comisión en la materia, las Partes se obligan a: a) Proteger y preservar el medio acuático y, en particular, prevenir su contaminación, dictando las normas y adoptando las medidas apropiadas, de conformidad con los convenios internacionales aplicables y con adecuación, en lo pertinente, a las pautas y recomendaciones de los organismos técnicos internacionales. b) No disminuir en sus respectivos ordenamientos jurídicos: 1) Las exigencias técnicas en vigor para prevenir la contaminación de las aguas, y 2) La severidad de las sanciones establecidas para los casos de infracción. c) Informarse recíprocamente sobre toda norma que prevean dictar con relación a la contaminación de las aguas, con vistas a establecer normas equivalentes en sus respectivos ordenamientos jurídicos. ARTICULO 42 Cada Parte será responsable, frente a la otra, por los daños inferidos como consecuencia de la contaminación causada por sus propias actividades o por las que en su territorio realicen personas físicas o jurídicas. ARTICULO 43 La jurisdicción de cada Parte respecto de toda infracción cometida en materia de contaminación, se ejercerá sin perjuicio de los derechos de la otra Parte a resarcirse de los daños que haya sufrido, a su vez, como consecuencia de la misma infracción. A esos efectos, las Partes se prestarán mutua cooperación.

naturales, la contaminación de mares, ríos, aire, etc., son el resultado de un uso socialmente irracional de los recursos que aporta el medio natural<sup>54</sup>.

Desde la Cumbre de las Naciones Unidas de Estocolmo de 1972 y la Conferencia de Río de 1992 sobre medio ambiente, se extiende el concepto de desarrollo sostenible. Se manifestó la necesidad de recurrir en mayor medida a la fiscalidad ecológica de manera que el crecimiento económico y la protección del medio ambiente sean más compatibles. Otras declaraciones acordadas en el seno de la misma, sirven igualmente como fundamento para la fiscalidad ecológica:

- Los Estados deberán reducir o eliminar la producción y los patrones de consumo no sostenibles.
- Quien contamina habrá de pagar los costes resultantes de la contaminación.
- El principio de precaución deberá ser la orientación principal a la hora de adoptar medidas, incluso con relación a la imposición ambiental haciendo posible un ahorro eficaz de los recursos.

La fiscalidad ecológica tiene un futuro a corto plazo, y se coordinará la legislación de la Fiscalidad Ambiental en un capítulo general que supere los contextos territoriales, y que armonice y regule todas aquellas figuras tributarias de aplicación a los sectores que produzcan un impacto ambiental, entre los que debemos destacar las áreas o sectores siguientes:

- Agua
- Energía
- transporte (mercancías, turismo, aviación)
- embalaje
- construcción
- plaguicidas químicos
- abono y filtración de los mismos
- compuestos clorados en la producción industrial.

Cual es el sentido de lo expresado, superar las antinomias entre países contaminadores y no contaminadores, porque es necesario fijar reglas claras que permitan evitar que solo aquellos que tengan tecnologías verdes impongan el criterio de que es contaminante o no. Es por ello que para superar los problemas

---

<sup>54</sup> Vid. Castillo López, J.M.: La reforma fiscal ecológica, Ecorama, Comares, Granada, 1998, págs. 2-9, quien señala que "en el caso de los recursos renovables se ha sobrepasado de capacidad de autoregeneración y, en el de los no renovables, no se han valorado adecuadamente".

que generan las regulaciones directas, es que planteamos y desarrollamos la visión tributaria de la cuestión, ya que incluso lo recaudado por los mismos nos permitirá ir más allá del problema ambiental para atacar las raíces del mismo.

Es por ello que no podemos dejar de mencionar las palabras de Indira Gandhi ante la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Humano en Estocolmo en 1972: "la pobreza es la peor forma de contaminación". Sin embargo, los pobres son los que más sufren los daños del medio ambiente, "padecen en proporción abrumadora las enfermedades y muertes causadas por la contaminación; son las mayores víctimas de la degradación de la naturaleza; viven cerca de fábricas contaminantes, de enclaves con residuos tóxicos; sufren de modo extremo la desertificación y la deforestación, y soportarán de forma desproporcionada los efectos del calentamiento mundial"<sup>55</sup>.

La Argentina ocupa el noveno lugar en el cuidado del medio ambiente entre 146 países según un ranking elaborado por la Universidad de Yale - que posiciona a EE.UU. en el puesto 44 y a España 76.

Además ya hemos hecho notar que dada la incidencia que la tributación tiene en la formación de los precios de los bienes y servicios que se negocian en el mercado comunitario resulta prioritaria la tarea armonizadora de las políticas macroeconómicas, entre ellas la fiscal a fin de que la Unión Aduanera se perfile definitivamente como el Mercado Común del Sur.

No sólo habrá que tener en cuenta las diferentes legislaciones tributarias generales de los Estados Partes sino que resultará necesario también, analizar las interrelaciones que las diferentes normativas (interiores y/o nacionales) tienen con sectores particulares de la actividad económica, con el objeto de verificar que las mismas no causen distorsiones que obstaculicen el proceso de integración. Asimismo deberán ser evaluadas las diferentes herramientas que cada uno de los Estados Partes haya seleccionado para la protección del medio ambiente.

La solución integral estará dada por el diseño de políticas comunitarias que tengan como meta el crecimiento sostenible para la región (territorio único), incorporando la problemática ambiental en su planificación, no como un aspecto adicional sino como un condicionante para la viabilidad del desarrollo sustentable, considerando su dimensión regional; o bien la coordinación de las políticas ya existentes pero

---

<sup>55</sup> Lean Geoffrey en "Our Planet" publicado por la UNEP

evaluando la incidencia de todas las variables en su conjunto en la dinámica comunitaria, conforme los objetivos plasmados en el Tratado del Mercosur: lograr un proceso de integración regional mediante el desarrollo económico sustentable con justicia social para todos los actores.

### **VIII. Bibliografía.**

Agencia Europea De Medio Ambiente: El tributo ambiental: aplicación y efectividad sobre el medio ambiente, Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas, Luxemburgo, 1997

Albiñana García-Quintana, C.: "Los impuestos de ordenamiento económico", H.P.E. núm. 71, 1981, páginas 17-29

Alonso González, L.M. : Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal, Marcial Pons, Madrid, 1.995

Altava Lavall Manuel Guillermo las sanciones administrativas en defensa del medio ambiente

Altamirano, Alejandro C., *"El derecho Constitucional a un Ambiente Sano, Derechos Humanos y su vinculación con el Derecho Tributario"*. En Casás, José O., Derechos Humanos y Tributación, Revista Jurídica de Buenos Aires, Bs. As., Lexis Nexis - Abeledo Perrot, 2001, pág. 38.

Ambito Financiero Martes 22 de febrero del 2005 "La responsabilidad fiscal ambiental, agenda que viene"

Ameriso, Claudia Cristina, Ecología Y Tributación en el Mercosur: La Actividad Minera  
Argentina,  
[fcecon.unr.edu.ar/investigacion/jornadas/archivos/amerisoecologia.PDF](http://fcecon.unr.edu.ar/investigacion/jornadas/archivos/amerisoecologia.PDF)

Careaga, A.M.: "Compatibilidad de los impuestos medioambientales en el Mercado Único", Impuestos, núm. 1, 1999

Casás, José O., Derechos Humanos y Tributación, Revista Jurídica de Buenos Aires, Bs. As., Lexis Nexis - Abeledo Perrot, 2001, pág. 38.

Casado Ollero, G.: "Extrafiscalidad e incentivos fiscales a la inversión en la C.E.E.", en HPE, núm. 96, 1985.

Casado Ollero, G.: "Los fines no fiscales de los tributos en el ordenamiento español", Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma (homenaje a Don Fernando Saínz de Bujanda), I, IEF, Madrid, 1991

Casado Ollero, Gabriel, "Los Fines No fiscales de los Tributos", en la obra colectiva "Comentarios a la LGT y líneas para su reforma" Libro homenaje al Prof. Fernando Sainz de Bujanda, Ministerio de Economía y Hacienda, IEF, Madrid, 1991

Castillo López, J.M.: La reforma fiscal ecológica, Ecorama, Comares, Granada, 1998

Checa González, C.: "Los impuestos con fines no fiscales: notas sobre las causas que los justifican y sobre su admisibilidad constitucional", en C.R.E.D.F., núm. 40, 1983

Contreras Sonia . La Fiscalidad Medioambiental: Repercusiones en el Mercado Inmobiliario. [www.ua.es/aedire/medamb7.htm](http://www.ua.es/aedire/medamb7.htm)

Cortés Domínguez, M.: Ordenamiento Tributario Español, I, 4ª edición, Civitas, 1985

Fernández Junquera, M.: "¿Un impuesto municipal sobre empresas contaminantes?" en AA.VV.: Organización territorial del Estado (Administración Local), vol. II, I.E.F.

Fichera, F.: Imposizione ed Extrafiscalità nel sistema costituzionale, Ed. Scientifiche Italiane, Napoli, 1.973

García Frías, M.A.: La financiación territorial mediante recargos: un análisis jurídico, Ediciones Universidad, Salamanca, 1994,

García Frías, M.A. "Los fines extrafiscales en las tasas", en Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español, I.E.F.-Marcial Pons, Madrid, 1.991

García Martín, J.A.: "La Constitución y los criterios rectores de la distribución de los tributos", Hacienda y Derecho, I.E.F., Madrid, 1.979

Gerloff, W., Y Neumark, F.: Tratado de finanzas, Biblioteca de Ciencias Económicas, Buenos Aires, 1967

Giannini, A.D.: I concetti fondamentali del diritto tributario, Editrice Torinese, Torino, 1956

Giannini, A.D.: Instituciones de Derecho Tributario (trad. SAINZ DE BUJANDA, F.), Ed. Derecho Financiero, Madrid, 1957

González García Gabriela, Las posibilidades de la implementación de tasas medioambientales en el ambito local,

Griziotti, B. : "Il principio della capacità contributiva e le sue applicazioni", Saggi sul rinnovamento degli studi di Scienza delle finanze e di Diritto finanziario, Giuffré, Milano 1.953

Guervós Maíllo, M.A.: "Los recargos tributarios autonómicos como instrumento de protección ambiental", en Impuestos, núm. 9, 1.996.

Guervós Maíllo, M.A.: El Impuesto Balear sobre Instalaciones que Inciden en el Medio Ambiente, Marcial Pons, Madrid, 2000.

Guervós Maíllo Maria A, "Desarrollo Sostenible y Fiscalidad del Turismo (Las llamadas ECOTASAS)"  
<http://www.ilustrados.com/publicaciones/EpZpAEFVfKbszEgby.php>

Herrera Molina, P.M.: "Desgravaciones tributarias y protección del medio ambiente. Análisis a la luz de los principios constitucionales y del Derecho europeo", en Impuestos, núm. 15/16, 1996.

Herrera Molina, P.M.: La exención tributaria, Ed. Colex, Madrid, 1990

Jarach, D.: El hecho imponible, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1971

Kluth, W.: "Protección del medio ambiente mediante tributos ecológicos en la República Federal Alemana", Revista Española de Derecho Financiero, núm. 93, 1997

Lasarte Álvarez, J.: El sistema tributario actual y la situación financiera del sector público: discurso leído el día 18 de abril de 1993, Real Academia Sevillana de Legislación y Jurisprudencia, Sevilla

Lago Montero, J.M.: El Poder Tributario de las Comunidades Autónomas, Aranzadi, Pamplona

Lago Montero, J.M.: "Los sujetos pasivos de las prestaciones tributarias e inherentes a la aplicación de los tributos", en la obra colectiva: Sujetos pasivos y responsables, I.E.F.-Marcial Pons, Madrid, 1.997

Lean Geoffrey en "Our Planet" publicado por la UNEP

Lejeune Varcárcel, E.: "Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria", en Seis estudios sobre Derecho Constitucional e internacional tributario, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1980.

Mateo Rodríguez, L.: "Análisis y crítica de un impuesto de ordenamiento moral", en C.R.E.D.F., núm. 39, 1983

Palao Taboada, C.: "En torno a la jurisprudencia reciente del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria", en C.R.E.D.F., núm. 59, 1988.-

Pérez Arraiz, J.: "La extrafiscalidad y el medio ambiente", Revista de Hacienda Local, núm. 78, 1996.

Ramallo Massanet, J.: "Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria", C.R.E.D.F. núm. 20, 1978.

Rosembuj, Tulio - "Los tributos y la protección del medio ambiente" - Marcial Pons. Ediciones Jurídicas SA - Madrid - 1995

Simón Acosta, E.: El Derecho Financiero y la Ciencia Jurídica, Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 1985

Vallejos Cabezas María del Carmen. Responsabilidad Fiscal Ambiental en Costa Rica.

Vaquera García, A.: *Fiscalidad y Medio ambiente*, Lex Nova, Valladolid, 1999.