

# DOCUMENTOS

## MODELO DE CÓDIGO TRIBUTARIO AMBIENTAL PARA AMÉRICA LATINA

Directores: *Miguel Buñuel González*  
*Pedro M. Herrera Molina*  
Universidad Complutense de Madrid

DOC. N.º 18/03

*Coordinadora:* Gabriela González García (Costa Rica)

*Colaboradores:* Hugo Delgado (España)  
Inés Díez Frutos (España)  
Marisa Fabiana De Angelis (Argentina)  
Silvina Erica Coronello (Argentina)  
Juan Manuel Álvarez Echagüe (Argentina)  
Luciana Angeiras Ferreira (Brasil)  
Iris Vargas Delgado (Chile)  
Natacha Mariú Alvear Aragón (Colombia)  
César Augusto Domínguez Crespo (México)  
Gabriela Ríos Granados (México)  
Giovanna Itzel Estribí Peña (Panamá)  
Harley James Mitchell Morán (Panamá)



INSTITUTO DE  
ESTUDIOS  
FISCALES

N.B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad de los autores, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

## ÍNDICE

MÉTODO Y PLAN.....	5
CUADRO SINÓPTICO .....	6
CAPÍTULO PRIMERO: ESPAÑA (TEXTO BASE) .....	9
CAPÍTULO SEGUNDO: REPÚBLICA DE ARGENTINA .....	13
CAPÍTULO TERCERO: BRASIL .....	19
CAPÍTULO CUARTO: CHILE.....	25
CAPÍTULO QUINTO: COLOMBIA .....	39
CAPÍTULO SEXTO: COSTA RICA.....	53
CAPÍTULO SÉPTIMO: MÉXICO .....	63
CAPÍTULO OCTAVO: REPÚBLICA DE PANAMÁ .....	69
CAPÍTULO NOVENO: MODELO DE CÓDIGO TRIBUTARIO PARA AMÉRICA LATINA .....	73
CAPÍTULO DÉCIMO: MODELO DE CÓDIGO TRIBUTARIO DEL CIAT.....	75



## MÉTODO Y PLAN

Miguel Buñuel González  
Pedro M. Herrera Molina  
(Universidad Complutense de Madrid)<sup>1</sup>

Hoy en día, los sistemas tributarios presentan un gran número de figuras tributarias relacionadas de manera directa o indirecta con el medio ambiente. En los países de América Latina existe una tendencia, que sólo puede acentuarse en el futuro, a aumentar el número de estas figuras. La situación actual se caracteriza por un elevado grado de confusión, cuando no de verdadero caos, pues en muchos casos se duda hasta de la naturaleza jurídica de algunas de estas figuras y se utilizan denominaciones tan poco afortunadas como *ecotasa* o *canon* para referirse a tributos totalmente distintos. A la confusión reinante contribuye asimismo la proliferación de tributos pretendidamente medioambientales con fines meramente recaudatorios, que no incentiva la protección del entorno natural.

Algunos tributos medioambientales responden con claridad a las definiciones legales de tasas o impuestos; por consiguiente –en los países que admiten la división tripartita de los tributos– los gravámenes medioambientales no constituyen una *cuarta categoría tributaria* que se añada a las demás. Sin embargo, es cierto que la clasificación tradicional de los tributos se adapta mal a las peculiaridades de los gravámenes extrafiscales en general y de la fiscalidad medioambiental en particular. Esta situación genera distorsiones importantes en el régimen jurídico de los tributos medioambientales, puesto que su régimen jurídico varía en función de la categoría tributaria en que se encuadren (pensemos en el alcance de la reserva de ley o en el régimen de distribución de competencias entre los diversos niveles territoriales).

Frente a la situación actual, parece razonable realizar un esfuerzo doctrinal desde el ámbito universitario que aporte conceptos claros para los países latinos. Así, parece sensato que los diversos Códigos Fiscales –como marco general de sus sistemas tributarios– contemplen de forma expresa la figura de los tributos medioambientales, estableciendo sus características básicas y elementos comunes. Con ello, se podrían evitar muchos de los problemas que suscita la confusión en el panorama tributario medioambiental; se establecerían criterios que sirvieran de guía para el legislador (en los diversos niveles de gobierno), y se evitaría que, al final, estos criterios tengan que ser señalados de forma fragmentaria por las cortes constitucionales u otros tribunales superiores, cuando el legislador podría haberlos fijado de forma más completa y menos traumática.

Para realizar esta labor son posibles diversos enfoques que enumeramos a continuación:

- a) Examinar una posible integración de los preceptos generales sobre fiscalidad ambiental en alguno de los *modelos de código tributario para Latinoamérica* (el MCTAL o el MCT-CIAT), ofreciendo así una solución común para los países cuya legislación se inspira en dicho código.
- b) Proponer un modelo común de preceptos generales completado con otros modelos específicos que faciliten su posible integración en los Códigos Tributarios de los países latinos.
- c) Elaborar un modelo de Código Tributario Ambiental que contenga tanto la regulación de preceptos generales como de tributos ambientales específicos. Esta solución podría comentarse mediante comentarios que permitiesen tener en cuenta la realidad peculiar de los diversos países o grupos de países latinos.

La tercera solución es tan ambiciosa que no parece prudente afrontarla en la primera fase de nuestro estudio. Las dos primeras pueden integrarse de modo fructífero: se trata de elaborar unos

---

<sup>1</sup> La aportación de Pedro Herrera se enmarca en el proyecto de investigación BJU 2001-1209, del Ministerio de Ciencia y Tecnología sobre Fiscalidad de la Energía, dirigido por el Profesor Falcón y Tella.



preceptos susceptibles de integrarse en los modelos de código tributario para Latinoamérica, teniendo en cuenta la terminología de estos textos, y completarlos con redacciones específicas para diversos países, explicando su posible integración en el respectivo código fiscal. Para ello se ha partido de un texto base relativo a una posible reforma de la legislación general española. La propuesta se refiere a la Ley General Tributaria de 1963, pero sería aplicable también al Borrador de Proyecto de Ley General Tributaria (BOCG, Congreso, Serie A, núm. 155, de 6 de junio de 2003), que no recoge preceptos similares.

El trabajo se completa con algunas referencias a la incidencia de la norma general sobre diversos tributos ambientales vigentes en los respectivos países. De este modo se evita caer en una construcción excesivamente teórica y podrá contarse con alguna de las ventajas de la solución c) sin incurrir en sus inconvenientes. En todos los casos se ha procurado atender a las peculiaridades impuestas por la Constitución. Además, en algunos supuestos deberán incluirse propuestas específicas para el ámbito regional o local, si existen códigos tributarios separados en tales esferas de poder.

En líneas generales, se propone integrar en el Código Tributario el concepto de tributo medioambiental, como centro de atribución de un régimen jurídico especial adecuado a las peculiaridades de las figuras que lo integran. No se trataría de definir una *cuarta categoría tributaria* situada *junto* a los impuestos, tasas y contribuciones especiales, sino de una modalidad especial de tributo que puede abarcar impuestos, tasas, contribuciones especiales u otras figuras de carácter híbrido que presentan unas características comunes en algunos aspectos de su régimen jurídico, con independencia de la categoría tributaria *tradicional* a la que pertenezcan, que resultaría irrelevante. Si se opta por esta solución, no bastaría con una definición legal de los tributos medioambientales; la norma debería precisar también en qué medida tales figuras quedan sometidas a un régimen jurídico especial (por ejemplo, la distribución de competencias o los criterios de cuantificación).

Los redactores de cada capítulo son doctorandos de la Universidad Complutense de Madrid y otros jóvenes investigadores de diversos países latinoamericanos. Deseamos destacar el enorme esfuerzo que cada uno de ellos ha realizado, así como la extraordinaria labor de coordinación desarrollada por la licenciada Gabriela González, a quien auguramos una brillante carrera universitaria.

## CUADRO SINÓPTICO

A continuación se recoge un cuadro sinóptico, elaborado por la totalidad de los autores de este trabajo, en el que se pretende describir la situación actual de cada uno de los países analizados. También se incluyen sendas referencias al Modelo de Código Tributario para América Latina y al Modelo de Código Tributario del CIAT.

Claves:

1. *Constitucionalidad*: A) Se admiten tributos ambientales pese a la inexistencia de normas específicas; B) Normas específicas sobre protección ambiental; C) Normas específicas sobre tributos ambientales; D) Posible inconstitucionalidad de los tributos ambientales pese a la inexistencia de una prohibición específica.
2. *Entidades competentes*: A) Federación, Estados/Regiones y Entes Locales; B) Federación y Estados/Regiones; C) Sólo la Federación, D) Sólo los Estados/Regiones, E) Sólo los entes locales. F) Estados y Entes Locales (Municipios)
3. *Potestad tributaria de los entes regionales*: A) Pueden establecer tributos y regular sus elementos esenciales dentro del marco constitucional; B) Pueden establecer tributos y regular sus elementos esenciales dentro del marco de las leyes federales; C) Sólo pueden establecer tributos y regular ciertos elementos mediante una específica habilitación por ley federal, D) Carecen de poder tributario para establecer y regular tributos aunque pueden gestionarlos. E) No existen Entes Regionales con competencias tributarias.
4. *Potestad tributaria de los entes locales*: A) Pueden establecer tributos y regular sus elementos esenciales dentro del marco constitucional; B) Pueden establecer tributos y regular sus elementos esenciales dentro del marco de las leyes federales; C) Pueden establecer tributos y regular sus elementos esenciales dentro del marco de las leyes Estatales/Regionales; D) Sólo pueden establecer tributos y regular ciertos elementos mediante una específica habilitación por ley federal; E) Sólo pueden establecer tributos y regular ciertos elementos mediante una específica habilitación por ley Estatal/Regional, D) Carecen de poder tributario para establecer y regular tributos, aunque pueden gestionarlos. F) Carecen de poder tributario para establecer y regular tributos, aunque pueden gestionarlos.
5. *Código tributario federal*: A) No existe; B) Regula aspectos sustantivos y procedimentales de la parte general; C) Sólo regula aspectos procedimentales de la parte general; D) Regula la parte general y el sistema tributario; E) Sólo regula la parte especial del sistema tributario.

Instituto de Estudios Fiscales

6. *Códigos tributarios estatales y regionales*: A) No existen; B) Regulan aspectos sustantivos y procedimentales de la parte general; C) Sólo regulan aspectos procedimentales de la parte general; D) Regulan la parte general y el sistema tributario; E) Sólo regulan la parte especial del sistema tributario.

7. *Códigos tributarios locales*: A) No existen; B) Regulan aspectos sustantivos y procedimentales de la parte general; C) Sólo regulan aspectos procedimentales de la parte general; D) Regulan la parte general y el sistema tributario; E) Sólo regulan la parte especial del sistema tributario.

8. *Preceptos ambientales en el código tributario*: A) No existen; B) Existen algunas previsiones específicas.

9. *Tributos ambientales*: A) No existen; B) Existen algunas previsiones específicas.

10. *Beneficios fiscales ambientales*: A) No existen; B) Existen algunas previsiones específicas.

Cuadro Sinóptico	Argentina	Brasil	Colombia	Costa Rica	Chile	España	México	Panamá	MCTAL	MCIAT
1. Constitucionalidad	A-B	B	A-B	A	B	B	B	A	—	—
2. Entidades competentes	A	A	C* <sup>2</sup>	F	C <sup>3</sup>	A	A	F	4	—
3. Potestad tributaria de los entes regionales	A	A	A** <sup>5</sup>	E	D	B	A	E	6	—
4. Potestad tributaria de los entes locales	A	A	A** <sup>2</sup>	E	F	D	F	A	—	—
5. Código Tributario Federal	A	D	B* <sup>1</sup>	A	C	B	B	A	—	—
6. Códigos Tributarios Estatales/Regionales	D	E	A*** <sup>7</sup>	B	A	A	B	A	B	B
7. Códigos Tributarios Locales	D	E	B <sup>8</sup>	A <sup>9</sup>	A <sup>10</sup>	E	B	A	—	—
8. Preceptos ambientales en el CT	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A
9. Tributos ambientales	A	B	B	A	A	B	B	B	—	—
10. Beneficios fisc. ambientales	A	B	B	B	A	B	B	A	—	—

<sup>2</sup> Colombia no es un Estado federal, "es un Estado social de derecho organizado en forma de República unitaria, descentralizada, con autonomía de sus entidades territoriales, democrática, participativa y pluralista, fundada en el respeto de la dignidad humana, en el trabajo y la solidaridad de las personas que la integran y en la prevalencia del interés general" (Art. 1.º C.P).

<sup>3</sup> Sólo el Estado Central a través del Congreso Nacional.

<sup>4</sup> En relación a las entidades competentes, podemos referirnos a los niveles de Gobierno a los que les es aplicable el MCTAL y en este sentido, los comentarios al artículo 1 sobre el "ámbito de aplicación" (Sección I "Norma Tributaria", Capítulo I "Disposiciones Generales", Título I "Disposiciones Preliminares), señalan que dependerá de la estructura constitucional de gobierno adoptada por los diferentes países y el reparto de atribuciones para legislar asignadas a los distintos niveles en materia tributaria. Por tanto, será aplicable a las entidades de los distintos niveles de gobierno que gocen de potestad y/o competencia tributaria.

<sup>5</sup> Para imponer tasas retributivas y compensatorias ambientales carecen de esta facultad; en este tema tienen el poder para establecer el porcentaje, dentro de los límites, del impuesto predial que se destinará a la recuperación del medio ambiente (art. 317 de la Constitución Política).

<sup>6</sup> En el artículo 4 se establece el Principio de legalidad tributaria, que es relativo, especificándose la obligatoriedad de regular por ley el hecho generador y sujeto pasivo, permitiéndose la delegación de facultades para la determinación de la base de cálculo y alícuota o el límite máximo y mínimo de este y el devengo. Esta situación podría ser aplicable tanto a Entes regionales o locales, dependerá de la estructura de cada Estado y de las competencias atribuidas a cada uno de los diferentes niveles de Gobierno.

<sup>7</sup> En caso de existir, se llamaría de tributos territoriales.

<sup>8</sup> Muchos municipios lo tienen, (Bogotá D.C., Medellín, Cali, Barranquilla, entre otros) sin embargo, para los que no lo poseen la parte procedimental se rige por el Estatuto Tributario (nacional, Decreto 624 de 1989).

<sup>9</sup> El Código Municipal en su Título IV, Hacienda Pública, Capítulo II, Los ingresos municipales, regula normativa general y normativa específica de los tributos locales.

<sup>10</sup> Existe una Ley de Rentas Municipales que contempla figuras tributarias locales.





## CAPÍTULO PRIMERO: ESPAÑA (TEXTO BASE)

Miguel Buñuel González  
Pedro M. Herrera Molina  
(Universidad Complutense de Madrid)

Atendiendo a las consideraciones anteriores podrían proponerse ciertas modificaciones legislativas precisando el concepto positivo de tributo medioambiental, su cuantificación y los criterios de distribución de competencias. En concreto, podría proponerse la introducción de un nuevo artículo 26 bis en la Ley General Tributaria (artículo 2 bis en el Proyecto de 2003) con la siguiente redacción:

- 1. Tributos medioambientales son aquellos impuestos, tasas y contribuciones especiales cuyo objeto imponible esté constituido por actos o hechos que inciden negativamente sobre el medio ambiente o que provocan una actuación pública de tutela medioambiental. También tendrán la consideración de tributos medioambientales aquellas prestaciones pecuniarias coactivas de carácter público que presenten rasgos comunes a varias de las categorías tributarias definidas en el artículo 26, párrafo primero, de esta Ley.*
- 2. El hecho imponible de los tributos medioambientales deberá tipificar los actos o hechos que inciden negativamente sobre el medio ambiente o que provocan la actuación pública de tutela medioambiental. No podrán gravarse conductas dañosas para el medio ambiente que se encuentren radicalmente prohibidas, sin perjuicio del deber del infractor de indemnizar los daños causados con arreglo a lo que establezca la correspondiente normativa. La legislación de cada figura tributaria preverá como supuestos de no sujeción los casos en que los actos o hechos que inciden negativamente sobre el medio ambiente o que provocan la actuación pública de tutela medioambiental se produzcan de manera fortuita o en caso de fuerza mayor.*
- 3. 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, concurren a precisar la cuantía del tributo medioambiental.*
- 4. La determinación de la cuota tributaria deberá atender a la intensidad de la incidencia medioambiental objeto de gravamen y estará basada en las conclusiones de la memoria económico-medioambiental prevista en el punto anterior. En general, la recaudación del tributo medioambiental no deberá exceder, en su conjunto, de la mayor de las cantidades siguientes, que serán calculadas en la memoria económico-medioambiental 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, o el coste de las actividades públicas de tutela medioambiental. Cualquier desviación de este criterio o la imposibilidad de aplicarlo deberá ser justificada en la memoria económico-medioambiental. La cuantificación individual del tributo deberá atender a la incidencia individual de la contaminación, si bien podrán utilizarse criterios de progresividad medioambiental.*
- 5. El establecimiento del tributo medioambiental deberá acompañarse de medidas que garanticen el mínimo existencial individual y familiar de las personas físicas afectadas directa o indirectamente por la carga tributaria, cuando éste se pueda ver comprometido.”*



Este artículo podría incluirse entre los preceptos básicos de la Ley General Tributaria que son de aplicación a las Comunidades Autónomas (si es que se utilizara dicha técnica en una futura reforma de la ley, aunque el Proyecto de 2003 no los especifica). No obstante, esta vía presenta el riesgo de incurrir en inconstitucionalidad por incidir en la regulación de la LOFCA (Ley Orgánica). Además el Tribunal Constitucional siempre podría revisar la calificación de “norma básica” atribuida por el legislador estatal a aquel precepto. Frente a este riesgo, podría introducirse un artículo 9 bis en la LOFCA que estableciera unas exigencias mínimas sobre los tributos medioambientales autonómicos de modo coherente con los criterios previstos en el ámbito estatal. Este precepto debería dejar un amplio margen de actuación a las Comunidades Autónomas, si bien tendría la consideración de legislación básica sobre el medio ambiente. La propuesta limitaría la creación de *falsos* tributos medioambientales y potenciaría la creación de tasas y contribuciones especiales medioambientales de carácter autonómico (por tolerancia y control de actividades con incidencia medioambiental y por el establecimiento de servicios que reducen el riesgo de dichas actividades). La norma podría tener el siguiente tenor:

1. *Las Comunidades Autónomas podrán establecer impuestos, tasas y contribuciones especiales de carácter medioambiental en la medida en que sus Estatutos les atribuyan competencias sobre la materia medioambiental objeto de protección. Tales tributos quedan sometidos a las reglas previstas en los artículos anteriores de esta ley con las siguientes especialidades:*
  - a) *El hecho imponible de los impuestos, tasas o contribuciones especiales medioambientales deberá tipificar los actos o hechos que inciden negativamente sobre el medio ambiente o que provocan la actuación pública de tutela medioambiental. No podrán gravarse conductas dañosas para el medio ambiente que se encuentren radicalmente prohibidas, sin perjuicio del deber del infractor de indemnizar los daños causados con arreglo a lo que establezca la correspondiente normativa. La legislación de cada figura tributaria preverá como supuestos de no sujeción los casos en que los actos o hechos que inciden negativamente sobre el medio ambiente o que provocan la actuación pública de tutela medioambiental se produzcan de manera fortuita o en caso de fuerza mayor.*
  - b) *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, concurren a precisar la cuantía del tributo medioambiental.*
  - c) *La determinación de la cuota tributaria deberá atender a la intensidad de la incidencia medioambiental objeto de gravamen y estará basada en las conclusiones de la memoria económico-medioambiental prevista en la letra anterior. En general, 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-medioambiental 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, o el coste de las actividades públicas de tutela medioambiental. Cualquier desviación de este criterio o la imposibilidad de aplicarlo deberá ser justificada en la memoria económico-medioambiental. La cuantificación individual del tributo deberá atender a la incidencia individual de la contaminación, si bien podrán utilizarse criterios de progresividad medioambiental.*
  - d) *Será deducible el importe correspondiente a otros tributos que recaigan sobre la misma actividad contaminante con el límite de los costes soportados por la Comunidad Autónoma. En su caso deberán aplicarse las medidas de compensación o coordinación previstas en el artículo 6, párrafo cuarto de esta ley.*

- e) *El establecimiento del tributo medioambiental deberá acompañarse de medidas que garanticen el mínimo existencial individual y familiar de las personas físicas afectadas directa o indirectamente por la carga tributaria, cuando éste se pueda ver comprometido.*
2. *El número anterior tendrá el carácter de legislación básica sobre la protección del medio ambiente.*

También sería posible introducir un nuevo inciso en el artículo 11 de la LOFCA que previera la cesión de “*los tributos medioambientales*”. De este modo, el Estado podría tomar la iniciativa en la regulación de tributos de carácter verdaderamente medioambiental y cederlos a las Comunidades Autónomas. Naturalmente esto exigiría una negociación previa con las Comunidades, en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera, precisando también las competencias normativas que serían objeto de cesión.

En el ámbito local no parece precisa una definición específica de los tributos ambientales, pero sí de las tasas y contribuciones especiales de carácter ambiental. En concreto, podría ser conveniente añadir una letra C) al art. 20.1 LHL, relativo a las tasas, en los siguientes términos:

*La autorización de actividades que supongan una incidencia ambiental negativa, siempre que dicha autorización sea de competencia local.*

También podría añadirse un nuevo párrafo 2 bis al art. 24 LHL, redactado en los siguientes términos:

a) *La determinación de la cuota tributaria deberá atender a la intensidad de la incidencia medioambiental objeto de gravamen y estará basada en las conclusiones de la memoria económico-medioambiental. La recaudación del tributo medioambiental no deberá exceder, en su conjunto, de la mayor de las cantidades siguientes, que serán calculadas en la memoria económico-medioambiental: la previsión económica de los daños ocasionados al medio ambiente, el coste agregado previsible que deberían afrontar los contribuyentes para evitar el daño, o el coste de las actividades públicas de tutela medioambiental relacionadas con la actividad contaminante. Cualquier desviación de este criterio requerirá una específica previsión legal. La cuantificación individualizada del tributo deberá orientarse a la incidencia individual de la contaminación, si bien podrán utilizarse criterios de progresividad medioambiental.*

b) *De la cuota íntegra será deducible el importe correspondiente a los tributos autonómicos que estuviesen en vigor con anterioridad al establecimiento de la tasa y que recaigan sobre la misma actividad contaminante. Dicha deducción no podrá superar el importe de la cuota íntegra. El importe individualizado de la tasa deberá atender a la incidencia de la contaminación gravada, si bien en la cuantificación del tributo podrán utilizarse criterios de progresividad ambiental.*

c) *Toda propuesta de establecimiento de una nueva tasa ambiental o de modificación específica de las cuantías de una preexistente deberá incluir, entre los antecedentes y estudios previos para su elaboración la memoria económico-financiera a que se refiere la letra a). Salvo precepto legal en contrario, la falta de este requisito determinará la nulidad de pleno derecho de las ordenanzas fiscales que determinen la cuantía de las tasas.*

En cuanto a las contribuciones especiales, podría añadirse un párrafo segundo al artículo 28 LHL, con la siguiente redacción:

*También constituye el hecho imponible de las contribuciones especiales la incidencia ambiental negativa del contribuyente que provoque la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos ambientales de carácter local, por las Entidades respectivas.*



## CAPÍTULO SEGUNDO: REPÚBLICA ARGENTINA<sup>11</sup>

Marisa Fabiana De Angelis<sup>12</sup>

Silvina Erica Coronello<sup>13</sup>

I. Antecedentes.–II. Marco Constitucional.–1. Encuadre tributario.–1.1. El sistema de coordinación financiera establecida por la Constitución Nacional. –1.2. Los Principios Constitucionales Tributarios.–2. Encuadre medioambiental.–2.1. La distribución de competencias establecidas por la Constitución Nacional.–2.2. Los principios constitucionales medioambientales.–2.3. La Ley de Política Ambiental Nacional (Ley de Presupuestos Mínimos).–III. Propuesta de regulación de tributos medioambientales en nuestra legislación.–1. Ley Federal de Presupuestos Mínimos.–2. Normas locales complementarias.–2.1. Normas provinciales.–2.2. Normas municipales. IV.–Conclusiones.

### I. ANTECEDENTES

La legislación Argentina carece de disposiciones referidas a tributos medioambientales tanto a nivel nacional, como provincial y municipal. No obstante ello, en algunos casos la normativa municipal hace referencia al cuidado del medioambiente entre los servicios prestados por el municipio y solventados por los tributos vigentes, sin que ello importe la existencia de tributos medioambientales en términos estrictos.

En tal entendimiento, resulta necesario incorporar el tratamiento del instituto de los tributos medioambientales, encuadrando los mismos de una manera apropiada dentro del denominado sistema económico y rentístico establecido por la Constitución Nacional, y teniendo en cuenta la distribución de competencias medioambientales dispuesta por nuestra Carta Magna.

### II. MARCO CONSTITUCIONAL

En el marco constitucional encontramos los siguientes principios tributarios y medioambientales:

---

<sup>11</sup> La elaboración del documento fue realizada por las Licenciadas Marisa De Angelis y Silvina Coronello. El Doctorando Juan Manuel Álvarez Echagüe participó como coordinador del Proyecto.

El coordinador Juan Manuel Álvarez Echagüe es Abogado (UBA). Doctorando en Derecho Tributario y Financiero (UBA). Premio Asociación Argentina de Estudios Fiscales, año 2.000 (Rubro Artículo). Autor de varios artículos de la materia y del libro "La clausura en materia tributaria", Editorial Ad-Hoc, febrero 2.002. Profesor Titular de la materia "Política Económica y Tributaria" de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional de Lomas de Zamora.

<sup>12</sup> Abogada (UBA) Alumna de la Carrera de Especialización en Derecho Ambiental de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires. Docente Auxiliar en la materia "Régimen jurídico de los Recursos Naturales" Cátedra Dr. Eduardo A. Pigretti de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires.

Alumna del Postgrado en Derecho Ambiental de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires

<sup>13</sup> Abogada (UBA). Especialista en Derecho Tributario (Carrera de Especialización de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires). Docente Auxiliar en las materias "Teoría General del Derecho Tributario" y "Procedimientos y Recursos en materia tributaria" Cátedra Dr. José O. Casás de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires.



## 1. Encuadre tributario

### 1.1. *El sistema de coordinación financiera establecido por la Constitución Nacional*

La distribución de competencias tributarias entre los distintos niveles de gobierno está regulada en los artículos 5<sup>14</sup>; 75 incisos 1, 2, 3 y 18; 121<sup>15</sup>; 123<sup>16</sup> y 129 de la Constitución Nacional, y establecen:

- (i) Competencia del gobierno federal:
  - Exclusiva para imponer tributos indirectos externos (derechos aduaneros) y
  - Concurrente para imponer tributos indirectos internos.
  - Concurrente y excepcional para imponer contribuciones directas.
- (ii) Competencia de los gobiernos provinciales
  - Exclusiva en aquellas cuestiones no delegadas.
  - Exclusiva para imponer en forma ordinaria contribuciones directas externas.
  - Concurrente con el gobierno federal a efectos de imponer contribuciones indirectas internas.
- (iii) Competencia tributaria municipal con los límites y alcances que determine cada una de las provincias.

### 1.2. *Los Principios Constitucionales Tributarios*

1. Principio de legalidad: se encuentra consagrado en los artículos 4; 19; 52; 75 incisos 1 y 2; 76; 99 incisos 2 y 3 de la Constitución Nacional.
2. Principio de igualdad: está consagrado en los artículos 4, 15, 16 y 75 inciso 23 CN.
3. Principio de generalidad: se halla consagrado en el artículo 75 incisos 18 y 19 CN.
4. Principio de proporcionalidad: está previsto por los artículos 4 y 75 inciso 2 CN.
5. Principio de no confiscatoriedad: se encuentra implícito en los artículos 14, 17, 28 y 33 CN.
6. Principio de equidad: está previsto por los artículos 4 y 75 inciso 2 CN.
7. Principio de capacidad contributiva: se encuentra implícito en los artículos 4, 16 y 17 CN.

## 2. Encuadre medioambiental

### 2.1. *La distribución de competencias establecida por la Constitución Nacional*

El artículo 41 de la Constitución Nacional<sup>17</sup> fue introducido en la reforma constitucional de 1994, reconociendo expresamente la defensa del medio ambiente y de los recursos naturales, que

<sup>14</sup> El artículo 5 de la Constitución Nacional establece: “Cada provincia dictará para sí una Constitución bajo el sistema representativo, republicano, de acuerdo a los principios, declaraciones y garantías de la Constitución Nacional, y que asegure su administración de justicia, su régimen municipal, y la educación primaria...”.

<sup>15</sup> El artículo 121 dispone: “Las provincias conservan todo el poder no delegado por esta Constitución al Gobierno federal, y el que expresamente se hayan reservado por pactos especiales al tiempo de su incorporación.”

<sup>16</sup> El artículo 123 de la Carta Magna dispone: “Cada provincia dicta su propia constitución, conforme a lo dispuesto por el artículo 5 asegurando la autonomía municipal y reglando el alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero.”

<sup>17</sup> El artículo 41 de la Constitución Nacional dispone: “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. Las autoridades proveerán a la protección de este derecho, a la utilización racional de los recursos naturales, a la preservación del patrimonio natural y cultural y de la diversidad biológica, y a la información y educación ambientales. Corresponde a la Nación dictar las normas que contengan los presupuestos mínimos de protección, y a las provincias, las necesarias para complementarlas, sin que aquéllas alteren las jurisdicciones locales. Se prohíbe el ingreso al territorio de residuos actual o potencialmente peligrosos, y de los radiactivos.”

anteriormente se encontraba entre los derechos y garantías implícitos en el artículo 33 de la Constitución Nacional.

A través de esta norma se introduce el concepto de *leyes de presupuestos mínimos de protección ambiental*, disponiendo que sea el Congreso el encargado de dictar dichas leyes federales o de fondo, válidas para todo el territorio nacional, correspondiendo a las provincias el dictado de normas complementarias, necesarias para hacer efectivos los presupuestos mínimos, en función de las necesidades ambientales locales.

En tal entendimiento, la competencia para el dictado de normas ambientales, ha sido parcialmente transferida a la Nación para el dictado de los presupuestos mínimos, reservándose las provincias la competencia legislativa para dictar las normas complementarias y la totalidad de la competencia jurisdiccional (administrativa y judicial).

## 2.2. *Los Principios Constitucionales Medioambientales*

El principio contaminador – pagador: se encuentra consagrado en el artículo 41 de nuestra Carta Magna, y en el artículo 16 de la Declaración de Río sobre el Medioambiente y el Desarrollo de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Ambiente y Desarrollo de Río de Janeiro (1992)<sup>18</sup>, incorporada a nuestro ordenamiento normativo por el artículo 75 inciso 22 de la Constitución Nacional.

## 2.3. *La Ley de Política Ambiental Nacional (Ley de Presupuestos Mínimos)*

En cumplimiento de la delegación constitucional en fecha 27/11/02 ha sido promulgada la Ley N° 25.675 de Política Ambiental Nacional, que establece los presupuestos mínimos para el logro de una gestión sustentable y adecuada del ambiente, la preservación y protección de la diversidad biológica y la implementación del desarrollo sustentable; definiendo como presupuesto mínimo “...toda norma que concede una tutela ambiental uniforme o común para todo el territorio nacional y tiene por objeto imponer condiciones necesarias para asegurar la protección ambiental...”.

En la norma citada se fijan los siguientes principios de política ambiental: principio de congruencia de la legislación provincial y municipal con la ley de presupuestos mínimos; principio de prevención de efectos negativos sobre el ambiente; principio precautorio para impedir la degradación del medioambiente; principio de equidad intergeneracional; principio de progresividad; principio de responsabilidad del generador de efectos degradantes del ambiente; principio de subsidiariedad que implica la actuación subsidiaria del Estado con relación a la acción de los particulares; principio de sustentabilidad; principio de solidaridad entre la Nación y las Provincias; principio de cooperación en relación a los recursos naturales y sistemas ecológicos compartidos.

Asimismo, se establecen los siguientes instrumentos de política y gestión: ordenamiento ambiental; evaluación de impacto ambiental; educación e información; participación ciudadana; seguro ambiental y fondo de restauración; sistema federal ambiental; ratificación de acuerdos federales; autogestión; daño ambiental y fondo de compensación ambiental.

En relación al sistema federal ambiental que se instituye mediante la ley en comentario, debe tenerse presente que se dispone que el objetivo del mismo es el desarrollo de la coordinación de la política ambiental tendiente al logro del desarrollo sustentable entre el gobierno nacional, los gobiernos provinciales y el gobierno de la Ciudad de Buenos Aires a cargo del Consejo Federal de Medio Ambiente<sup>19</sup>.

---

<sup>18</sup> El citado artículo dispone: “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 debe, 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”.

<sup>19</sup> El Consejo Federal del Medio Ambiente es un organismo permanente para la concertación y elaboración de una política ambiental coordinada entre los Estados miembros.



Con respecto a las medidas de autogestión se dispone que las autoridades competentes establecerán medidas tendientes a: a) La instrumentación de sistemas de protección de la calidad ambiental que estén elaborados por los responsables de actividades productivas riesgosas; b) La implementación de compromisos voluntarios y la autorregulación que se ejecuta a través de políticas y programas de gestión ambiental; c) La adopción de medidas de promoción e incentivos. Además, se deberán tener en cuenta los mecanismos de certificación realizados por organismos independientes, debidamente acreditados y autorizados.

### III. PROPUESTA DE REGULACIÓN DE TRIBUTOS MEDIOAMBIENTALES EN NUESTRA LEGISLACIÓN

#### 3.1. Ley Federal de Presupuestos Mínimos

En concordancia con el marco constitucional y legal detallado precedentemente, la propuesta del Texto Base, podría introducirse en nuestra legislación mediante la incorporación del texto de la propuesta a la Ley de Política Ambiental Nacional N° 25.675 comentada precedentemente o bien, mediante la sanción de una Ley Federal de Tributos Medioambientales. En cualquiera de los casos el fin es disponer los lineamientos básicos necesarios para la implementación de los tributos medioambientales.

Cabe aclarar que los tributos medioambientales no constituirían una nueva categoría tributaria, sino que podrían identificarse con cualquiera de las especies tributarias tradicionales –impuestos, tasas y contribuciones–.

En este orden de ideas, la modificación que se propone, receptaría:

- (i) Por un lado, la distribución de competencias tributarias establecida en los artículos 4, 75, 121, 123 de nuestra Constitución Nacional; y
- (ii) Por otro lado, los presupuestos mínimos exigidos por el artículo 41 de nuestra Carta Magna, que tiene en cuenta nuestra idiosincrasia, establecida por nuestra Ley Fundamental.

*Para el caso de introducirse la regulación de los tributos medioambientales mediante una modificación a la Ley de Política Ambiental N° 25.675, resultaría necesario incorporar entre los objetivos de la política ambiental nacional previstos en el artículo 2° de la ley, el siguiente inciso: "...inciso l) Establecer tributos medioambientales tendientes a desalentar hechos o actos que puedan afectar el derecho a un medioambiente sano, equilibrado y apto para el desarrollo humano y las actividades productivas". También resultaría necesario incorporar expresamente al texto del artículo 4° de la ley que enumera los principios medioambientales aplicables, "...el principio contaminador – pagador..."*

Finalmente, el texto propuesto se incorporaría a la ley como artículo 35, de la siguiente manera:

*Se establece la creación de Tributos Medioambientales tendientes a desalentar hechos o actos que puedan afectar el derecho a un medioambiente sano, equilibrado y apto para el desarrollo humano y las actividades productivas, de acuerdo a los siguientes lineamientos:*

*Inciso 1.º: Concepto. Tributos medioambientales son aquellos impuestos, tasas y contribuciones especiales cuyo hecho imponible esté constituido por actos o hechos que inciden negativamente sobre el medio ambiente o que provocan una actuación pública de tutela medioambiental.*



Inciso 2.º: *Hecho imponible. El hecho imponible de los tributos medioambientales deberá tipificar los actos o hechos que inciden negativamente sobre el medio ambiente o que provocan la actuación pública de tutela medioambiental.*

Inciso 3.º: *Obligación de recomponer. El cumplimiento con el pago de tributos medioambientales, no es óbice para la obligación de recomponer el medioambiente e indemnizar los daños causados como consecuencia del hecho imponible.*

Inciso 4.º: *Supuestos de prohibición absoluta. No podrán gravarse conductas dañosas para el medio ambiente que se encuentren radicalmente prohibidas, sin perjuicio del deber prioritario del infractor de recomponer el medioambiente a su estado anterior, e indemnizar los daños causados con arreglo a lo que establezca la correspondiente normativa.*

Inciso 5.º: *Supuestos de no sujeción. La legislación de cada figura tributaria preverá como supuestos de no sujeción los casos en que los actos o hechos que inciden negativamente sobre el medio ambiente o que provocan la actuación pública de tutela medioambiental se produzcan de manera fortuita o en caso de fuerza mayor.*

Inciso 6.º: *Requisitos para la creación de tributos medioambientales. Todo proyecto de establecimiento de tributos medioambientales deberá incluir, entre los antecedentes y estudios previos para su elaboración, un estudio técnico económico medioambiental que justifique los criterios de cuantificación utilizados. Salvo ley en contrario, la falta de este requisito determinará la nulidad de pleno derecho de las disposiciones que precisen la cuantía del tributo medioambiental.*

*La determinación del tributo medioambiental deberá atender a la intensidad de la incidencia medioambiental objeto de gravamen y estará basada en las conclusiones del estudio técnico económico medioambiental que justifique los criterios de cuantificación utilizados. Salvo ley en contrario, la falta de este requisito determinará la nulidad de pleno derecho de las disposiciones que precisen la cuantía del tributo medioambiental.*

Inciso 7.º: *Parámetros de cuantificación. La recaudación del tributo medioambiental no podrá exceder, en su conjunto, la mayor de las cantidades siguientes, que serán calculadas en el estudio técnico económico – medioambiental 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, o el coste de las actividades públicas de tutela medioambiental. Cualquier desviación de este criterio o la imposibilidad de aplicarlo deberá atender a la incidencia individual de la contaminación, si bien podrán utilizarse criterios de progresividad medioambiental.*

Inciso 8.º: *Principio de congruencia: Los tributos medioambientales a establecer por los distintos niveles de gobierno deben respetar el principio de congruencia tributaria. La falta de este requisito determinará la nulidad de pleno derecho de las disposiciones que precisen la cuantía del tributo medioambiental.*

Inciso 9.º: *Ratificación por las Provincias. Se invita a las provincias a adherir al régimen por sí y por los municipios que las componen a través de la sanción de los tributos previstos, de conformidad con sus respectivas Constituciones.*

Para el caso de introducirse la regulación de los tributos medioambientales mediante la sanción de una Ley Federal de Tributos Medioambientales, la norma estaría integrada por el texto de la propuesta de la manera indicada precedentemente, resultando cada uno de los incisos los distintos artículos que la integrarían.

### **3.2. Normas locales complementarias**

Ahora bien, introducidos en la legislación los lineamientos básicos necesarios para la implementación de los tributos medioambientales, los gobiernos locales –provinciales y municipales– deberían sancionar en sus propias legislaciones los tributos medioambientales específicos.



### 3.2.1. Normas provinciales

En tal entendimiento, las normas complementarias deberían ser dictadas por cada una de las jurisdicciones provinciales<sup>20</sup>, que deberían incorporar los tributos medioambientales específicos a sus respectivas legislaciones.

A modo de ejemplo señalamos el caso de la Provincia de Buenos Aires. En la citada provincia la determinación, fiscalización y percepción de todos los tributos se encuentra regida por el Código Fiscal (Ley N.º 10.397 y modificatorias), que se divide en dos libros: el Primero referido a la Parte General y el Segundo referido a la Parte Especial (caracterización de los distintos tipos de tributos). Dentro de este último libro del Código Fiscal y como Título VI “*Tributos Medioambientales*”, deberían introducirse las normas complementarias a la ley federal de presupuestos mínimos.

### 3.2.2. Normas municipales.

Por otra parte, se señala que cada municipio podría incluir la regulación de los tributos medioambientales en su Ordenanza Impositiva o Fiscal, de conformidad con las disposiciones provinciales que resulten aplicables<sup>21</sup>.

A modo de ejemplo señalamos el caso del municipio de Moreno, ubicado en la Provincia de Buenos Aires.

En el citado municipio, y conforme lo previsto por la Ley Orgánica de las Municipalidades de la Provincia de Buenos Aires (Ley N.º 6.769/58 y modificatorias), las cuestiones tributarias de determinación, percepción y fiscalización municipal se encuentran regidas por la Ordenanza Fiscal. Dicha Ordenanza se encuentra integrada por el Libro 1.º que regula la Parte General y el Libro 2.º que regula la Parte Específica. En éste último libro se introduciría como Capítulo XIV la regulación de los Tributos Medioambientales específicos.

## IV. CONCLUSIONES

En orden al carácter federal del gobierno de la República Argentina, los tributos medioambientales podrían ser dictados tanto por el Estado Nacional, como por las Provincias y los Municipios, de conformidad con la distribución de competencias entre los diferentes niveles de gobierno que establece la Constitución Nacional.

En el presente trabajo se propone la sanción de una norma federal con vigencia en todo el territorio nacional, que contendría los lineamientos básicos, y que posteriormente sería complementada por normas locales (provinciales y/o municipales) que regularían los tributos ambientales específicos.

<sup>20</sup> Actualmente las provincias argentinas ascienden a veinticuatro.

<sup>21</sup> De conformidad con lo dispuesto por el artículo 123 de la Constitución Nacional transcrito en la nota N° 15 a la cual nos remitimos.

## CAPÍTULO TERCERO: BRASIL

Luciana Angeiras Ferreira<sup>22</sup>

I. Aspectos relevantes do Sistema Tributario Brasileiro.–II. Propostas.–II. Conclusiones.

### I. ASPETOS RELEVANTES DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

O presente projeto, tem por escopo contribuir com os países da América Latina na construção de conceitos e critérios claros no que se refere à tributação do meio ambiente, uma vez que há, nos dias de hoje, tendência mundial de os sistemas jurídicos dotarem um grande número de figuras tributárias relacionadas, direta ou indiretamente, com a questão da preservação do meio ambiente.

Contudo, antes de passarmos à proposta de “*Texto Base*”, entendemos útil fazer algumas ponderações acerca do Sistema Constitucional Brasileiro.

É importante deixar claro que a Constituição Brasileira dedica um capítulo inteiro ao meio ambiente (Título VIII, Capítulo VI). Dentre os diversos dispositivos, o que mais se destaca é o artigo 225, que expressamente assegura a todos o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, e impõe ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo em nome das gerações atuais e futuras, no que muito se assemelha ao disposto na Constituição Espanhola.

A Carta Constitucional do Brasil também reservou um outro capítulo (Título VI, Capítulo I) para tratar do “*Sistema Tributário Nacional*”, em que expressamente consagrou os princípios tributários e repartiu rigidamente as competências entre a União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios. Eis que em matéria tributária a nossa Constituição é, seguramente, a mais rígida e exaustiva que se tem conhecimento.

Não há dúvidas que a tributação figura como eficiente instrumento na intervenção econômica e social, de forma que pode ser usada à serviço do meio ambiente. Neste sentido, é expressa a Constituição Federal, em seu artigo 170, inciso VI, ao estabelecer a *defesa do meio ambiente* como um dos princípios gerais da atividade econômica.

É importante lembrar que em alteração recente ao Texto Constitucional, o legislador brasileiro deixou ainda mais explícitos os seus desígnios em prol do meio ambiente, quando, por meio de Emenda Constitucional n.º 33, de 11.12.2002, acresce ao artigo 177 da Constituição Federal mais um parágrafo, e estabelece que lei que instituir *contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE)* relativamente às atividades de importação ou comercialização de *petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível* deverá atender alguns requisitos, dentre os quais destinar parte dos recursos arrecadados para o *financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás*. (artigo 177, § 4º, II, b). Aliás, a própria figura tributária das *contribuições de intervenção no domínio econômico –CIDE–* tem como um dos seus princípios fundamentais a proteção ambiental, nos termos do referido artigo 170, VI.

Ainda que a matéria tributária como forma de incentivo à proteção ambiental não esteja tão desenvolvida no Brasil como nos Estados Unidos ou nos países da Europa, é inegável que

---

<sup>22</sup> Doutoranda em Direito Tributario. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.



também aqui se utiliza a tributação com este propósito. Podemos citar os incentivos que foram concedidos pela Lei do Imposto de Renda (Lei 5.106, 02.06.1966) para o florestamento ou reflorestamento ou conservação do solo e regime das águas. O ITR<sup>23</sup> tem também sua porção extrafiscal na proteção do meio ambiente, na medida em que a própria Constituição Federal prevê que sejam fixadas alíquotas de forma a garantir o cumprimento da função social da propriedade, função esta que encontra na preservação ambiental um dos seus requisitos (artigo 186, II). Recentemente foi prevista taxa cobrada pelo IBAMA (Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis) para o controle e fiscalização das atividades poluidoras e utilizadoras de recursos naturais, cujo fato gerador, nos termos da Lei N.º 10165, de 28.12.2000, é o exercício do *Poder de Polícia*<sup>24</sup>.

Os denominados impostos indiretos sobre a produção e o consumo (ICMS<sup>25</sup> e IPI<sup>26</sup>) também podem servir como importantes e eficientes instrumentos tributários na proteção ambiental mediante gradações de alíquotas e concessões de benefícios e isenções, a depender da natureza do produto ou mercadoria, como forma de induzir comportamentos menos poluentes.

Com efeito, utilizar a tributação como uma maneira de custear serviços públicos relacionados com a causa ambiental e como forma de induzir comportamentos em benefício do meio ambiente parece não encontrar qualquer obstáculo de ordem constitucional, ao contrário, foi até mesmo incentivada em alguns casos pelo constituinte.

Ressalte-se, todavia, que o objetivo deste estudo é estabelecer conceitos claros e precisos em matéria de tributação ambiental, tendo em vista ser este assunto ainda muito incipiente no Brasil. Não é nosso propósito aqui propor a criação de novos tributos para aumentar ainda mais a carga tributária brasileira. O que tem que ser feito é utilizar os instrumentos tributários hoje existentes como forma de orientar o comportamento do contribuinte na proteção do meio ambiente, sem que isto venha a acarretar uma sobrecarga tributária.

Pois bem. O desafio do nosso trabalho aqui é tentar compatibilizar a proposta de normativa infraconstitucional que regule especificamente a matéria de tributação ambiental diante do que estabelece a Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 05.10.1988, e o Código Tributário Nacional – CTN (Lei 5.172, de 25.10.1966). O CTN, que tem status de Lei Complementar, não pode ir além do que já está dito, expressa ou implicitamente, na Constituição Federal.

A Constituição Federal (artigo 146) estabelece que à Lei Complementar (uma das modalidades do processo legislativo que exige *quorum* qualificado, i.e., votação por maioria absoluta dos senadores e dos deputados) cabe dirimir conflitos de competência, disciplinar as limitações constitucionais ao poder de tributar e introduzir normas gerais de direito tributário<sup>27</sup> para, dentre outras funções, definir tributos e suas espécies, os fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

Assim, tendo em vista a competência do legislador complementar para instituir *normas gerais de direito tributário*, não vemos problema que se faça uma proposta no sentido de inserir no CTN dispositivos normativos que precisem o conceito de tributo ambiental e estabeleçam critérios para a sua quantificação.

Como esclarecem os Professores espanhóis, não se trata de definir uma outra categoria tributária, senão de incorporar uma modalidade especial de tributo que possa abarcar as figuras

---

<sup>23</sup> *Impuesto territorial rural.*

<sup>24</sup> Es importante aclarar que la Constitución Brasileña prescribe el cobro de tasas por la “utilización, efectiva o potencial de servicios públicos específicos y divisibles” o “en razón del ejercicio de poder de policía” (artigo 145, II). En relación con este último, no ha sido fácil llegar a un consenso en el análisis doctrinario de su hecho imponible, (que se suele llamar también, ejercicio de policía administrativa o fiscalización administrativa), en relación con su definición y límites, ni tampoco sobre los criterios para su cuantificación.

<sup>25</sup> Impuesto sobre la circulación de mercancía y servicios de transporte interestatal e intermunicipal y servicio de comunicación.

<sup>26</sup> Impuesto sobre productos industrializados.

<sup>27</sup> Es importante poner de manifiesto que el tema de las normas generales de derecho tributario no encuentra consenso doctrinario, siendo en verdad, uno de los más espinosos dentro de nuestra especialidad.

tributárias existentes em cada país. A propósito, convém explicar que a divisão tripartite dos tributos não é aceita pacificamente no Brasil. Em que pese à própria Constituição Federal de 1988, no artigo 145, estabelecer que a União, os Estados, Distrito Federal e Município podem instituir impostos, taxas e contribuição de melhoria, também incluiu as contribuições especiais<sup>28</sup> e o empréstimo compulsório dentro sistema tributário nacional.

A partir do texto básico proposto, passaremos a analisar a possibilidade de adequá-lo ao CTN (artigo 5.º), no intuito de incorporar o conceito de tributo ambiental como centro de atribuição de um regime jurídico especial, sem perder de vista os limites impostos pela nossa Constituição. Deste modo, faremos uma transcrição da proposta doutrinária que nos foi apresentada e em seguida adaptaremos o texto a fim de compatibilizar a inserção do conceito geral de tributo ambiental à realidade brasileira.

## II. PROPOSTAS

### *CTN. Artigo 5º.*

I. *Tributos ambientais são aqueles impostos, taxas e contribuições que apresentam como hipótese de incidência fatos que repercutem negativamente no meio ambiente ou que provocam uma atuação pública de tutela ambiental*<sup>29</sup>.

II. *O fato gerador*<sup>30</sup> *dos tributos ambientais deverá corresponder a situações que repercutam negativamente sobre o meio ambiente ou que provoquem a atuação pública de tutela ambiental. Não poderá abarcar condutas danosas para o meio ambiente que se encontrem radicalmente proibidas, sem prejuízo de o infrator dever indenizar os danos causados ao meio ambiente, nos termos estabelecidos pela norma aplicável. A legislação de cada figura tributaria preverá como supostos de não sujeição os casos em que os atos ou fatos que incidem negativamente sobre o meio ambiente ou que provocam a atuação pública de tutela ambiental se produzam de maneira fortuita o em caso de força maior.*

III. *Toda proposta de estabelecimento de um novo tributo ambiental ou de modificação específica das quantias de tributo preexistente deverá incluir, entre os antecedentes e estudos prévios para sua elaboração, uma memória econômico-ambiental que justifique os critérios de quantificação utilizados. Salvo lei em contrário, a falta deste requisito determinará a nulidade de pleno direito das disposições que regulam a matéria de quantificação do tributo ambiental.*

IV. *A determinação do montante do tributo deverá atender à intensidade da incidência ambiental objeto do gravame, e deverá basear-se nas conclusões da memória econômico-ambiental prevista no inciso anterior. Em geral, a arrecadação do tributo ambiental não deverá exceder, em seu conjunto, o maior das seguintes quantias, que serão calculadas na memória na medida do que seja possível: o dano causado ou o suposto custo para que o conjunto dos contribuintes evitassem o dano causado, ou o custo das atividades públicas de tutela ambiental. Qualquer desvio deste critério ou a impossibilidade de aplicá-lo deverá ser justificada na memória econômico-ambiental. A quantificação individual do tributo deverá atender à incidência individual da contaminação, se bem que poderá se utilizar critérios de progressividade ambiental.*

---

<sup>28</sup> En España denominase “contribución especial” lo que llamamos “contribución de mejoría”. Cuando hablamos de “contribuciones especiales” queremos en verdad agrupar las diversas “contribuciones” previstas en nuestra Constitución: sociales, de costeo para la Seguridad Social, de intervención en el dominio económico y contribuciones corporativas.

<sup>29</sup> Omitimos la referencia a las prestaciones pecuniarias coactivas, debido a que la Constitución Brasileña (en cuyo texto están previstas diversas contribuciones “especiales”, como por ejemplo: las contribuciones de intervención en el dominio económico) no deja margen para este tipo de exacción.

<sup>30</sup> En Brasil, el Código Tributario Nacional (CTN) regula la expresión “hecho generador”. No obstante, gran parte de la doctrina crítica la expresión utilizada por el legislador, decantándose por la de “hecho imponible” o “hipótesis de incidencia”.



V. O estabelecimento do tributo ambiental deverá ser acompanhado de medidas que garantam o mínimo existencial individual e familiar das pessoas físicas afetadas direta ou indiretamente pela carga tributária, quando este vier a ser comprometido.

Na linha da proposta dos Professores, poder-se-ia acrescentar ao CTN (artigo 81) o seguinte dispositivo:

*Também constitui fato gerador das contribuições de melhoria a incidência ambiental negativa do contribuinte que provoque a realização de obras públicas ou de estabelecimento ou ampliação de serviços públicos ambientais de caráter local pelas respectivas entidades.*

De nossa parte, tendo em vista que a Constituição Brasileira, no artigo 145, III, ao dispor sobre a competência dos entes federativos, utilizou a expressão *contribuição de melhoria*, decorrente de obras públicas, quedamos com dúvidas acerca da constitucionalidade da cobrança de contribuição que tenha como hipótese de incidência a degradação do meio ambiente. Neste caso parece-nos que o contribuinte estaria pagando pela sua atuação depredatória do meio ambiente, e não parece ter sido este o sentido que o legislador pretendeu dar ao Texto Constitucional. Ao contrário, admite-se a cobrança de contribuição de melhoria quando forem realizadas obras públicas voltadas para a preservação ambiental, a exemplo da transformação de zonas abandonadas em áreas verdes para a comunidade.

Por fim, acrescentamos que a Constituição Federal Brasileira estabelece a competência comum da União, Estados, Distrito-Federal e Municípios para, dentre outros objetivos, proteger o meio ambiente e combater a poluição em qualquer de suas formas (artigo 28, VI da CF), evidenciando, uma vez mais, a fartura normativa do nosso Texto Constitucional no que se refere à preservação do meio ambiente e a segurança tributária.

E é neste sentido, visando a contribuir com a segurança jurídico-tributária em nosso país, que me filio aos interesses deste estudo doutrinário, uma vez que se por um lado a nossa Carta Constitucional consagra a proteção ambiental, na prática pode ocorrer que se prolifere a utilização do instrumento tributário sob pretexto ambiental, aumentando a carga tributária já tão elevada em países em desenvolvimento como o nosso, sem que, de fato, se verifique uma real e efetiva proteção do meio ambiente.

### III. CONCLUSIONES

Basta que se haga una reforma en el CTN (Código Tributario Nacional), mediante adición a la ley complementaria<sup>31</sup>, para que se pueda legislar en todos los niveles de la federación – Unión, Estados, DF y Municipios. El legislador complementario (*status legal* de nuestro CTN), es el que tiene competencia para establecer “*normas generales de derecho tributario*”. Así, el CTN legitimaría a la Unión, Estados, DF y Municipios para desarrollar los tributos medioambientales dentro de sus esferas de competencia.

En el ámbito de las tasas, considero que no es necesario incluir una norma específica, siendo suficiente establecer la regla general para los tributos en el CTN. En Brasil los órganos fede-

<sup>31</sup> La ley complementaria se distingue de la ley ordinaria especialmente por la materia (discriminada taxativamente en la CF) y por el quórum cualificado para su aprobación (mayoría absoluta del Senado y de la Cámara de los Diputados – en el ámbito federal). Es muy discutible la superioridad jerárquica de las leyes complementarias en relación con las leyes ordinarias. Todavía en materia de normas generales de derecho tributario, la cuestión es claramente de competencia: la Carta Constitucional prescribe que compete al legislador complementar (União) establecer normas generales de derecho tributario, especialmente sobre definición de tributos y sus especies, y también en relación a los hechos imponibles, sus bases de cálculo y contribuyentes de los tributos discriminados en la CF.

rales, estatales y municipales pueden cobrar tasas medioambientales (de servicios y poder de policía). Todo lo regulado en el CTN para los tributos en general, se aplica para las tasas y legitima su institución, mediante ley específica, en cualquiera de los diferentes niveles (Unión, Estados, DF y Municipios).

En la propuesta de los Profesores, ellos consideran que en el ámbito local sería preciso una definición de las tasas y contribuciones, al citar:

a) *La determinación de la cuota tributaria deberá atender a la intensidad de la incidencia medioambiental objeto de gravamen y estará basada en las conclusiones de la memoria económico-medioambiental. La recaudación del tributo medioambiental no deberá exceder, en su conjunto, de la mayor de las cantidades siguientes, que serán calculadas en la memoria económico-medioambiental: la previsión económica de los daños ocasionados al medio ambiente, el coste agregado previsible que deberían afrontar los contribuyentes para evitar el daño, o el coste de las actividades públicas de tutela medioambiental relacionadas con la actividad contaminante. Cualquier desviación de este criterio requerirá una específica previsión legal. La cuantificación individualizada del tributo deberá orientarse a la incidencia individual de la contaminación, si bien podrán utilizarse criterios de progresividad medioambiental.*

b) *De la cuota íntegra será deducible el importe correspondiente a los tributos autonómicos que estuviesen en vigor con anterioridad al establecimiento de la tasa y que recaigan sobre la misma actividad contaminante. Dicha deducción no podrá superar el importe de la cuota íntegra. El importe individualizado de la tasa deberá atender a la incidencia de la contaminación gravada, si bien en la cuantificación del tributo podrán utilizarse criterios de progresividad ambiental.*

c) *Toda propuesta de establecimiento de una nueva tasa ambiental o de modificación específica de las cuantías de una preexistente deberá incluir, entre los antecedentes y estudios previos para su elaboración la memoria económico-financiera a que se refiere la letra a). Salvo ley en contrario, la falta de este requisito determinará la nulidad de pleno derecho de las ordenanzas fiscales que determinen la cuantía de las tasas.*

El tenor de los incisos a) y b), están incluidos en la propuesta de modificación del CTN para todos los tributos ambientales.

Quizá pudiéramos incluir para reforzar la idea, la letra c), pero no lo considero necesario delante de lo que ya consta en la modificación del CTN, cuando trata de los tributos en general.

En síntesis, con la reforma al CTN, podrá el legislador local, estatal o federal desarrollar las tasas medioambientales dentro de sus competencias, en virtud de que, lo que ha sido comentado genéricamente con respecto al CTN para todos los tributos, tiene los mismos efectos que lo que se ha mencionado para las tasas locales en la propuesta de los Profesores, o sea, conceder la competencia para desarrollar los tributos ambientales.





## CAPÍTULO CUARTO: CHILE

Iris Vargas Delgado<sup>32 33</sup>

I. Introducción.—II. Antecedentes, A. Principios y límites constitucionales, B. Figuras tributarias en Chile.—III. Adaptación al caso chileno, A. El estado de la cuestión tributaria ambiental en Chile, B. El Código Tributario Chileno.—IV. Textos.—V. Conclusiones.

### I. INTRODUCCIÓN

La protección del medio ambiente, en la medida que está ligada a la calidad de vida de las personas y a la actividad productiva de un país, es en la actualidad una prioridad de las políticas y regulaciones estatales de los diversos países, siendo la regla general su consagración constitucional, ya sea con el carácter de derecho subjetivo y/o como deber del Estado.

En cuanto deber del Estado la protección del medio ambiente, se traduce en una serie de regulaciones normativas o de intervenciones gubernamentales en la actividad económica, con miras a garantizar la protección que la Constitución ordena.

Aceptada la necesidad de complementar los estándares ambientales con instrumentos económicos —debido a las dificultades de implementación, control y eficacia que presentan los primeros—, los tributos ambientales aparecen como uno de los instrumentos de política fiscal más eficaces para hacer realidad la intervención Estatal en el mercado y, en concreto, en las actividades productivas de mayor incidencia en la contaminación ambiental.

Sin embargo, la fortaleza del tributo para incentivar la reducción de la contaminación, se ve debilitada por los altos costes administrativos que requiere el establecimiento de un tributo y por los costes que implica su supervisión o fiscalización. Además, para que el impuesto sea eficiente se requiere un alto nivel de información acerca del daño que se quiere evitar y el valor económico que ese mismo daño tiene para el contaminador, cuestiones que no son fáciles de determinar.

A tales dificultades, debe sumarse la repercusión del establecimiento de impuestos ambientales en el sector productivo, público o privado, del Estado en que se imponen. Tratándose de países en desarrollo, debe tenerse presente además la fuerte oposición del sector empresarial y la creencia, fundada o no, de que ellos constituyen un desincentivo para la inversión extranjera, al aumentar la carga impositiva.

Por ello, se hace necesario justificar teóricamente el establecimiento de tributos ambientales en Chile, a fin de completar el *Proyecto de Investigación sobre un Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina*, a la luz del marco constitucional y jurídico vigente en este país.

---

<sup>32</sup> Abogada, Licenciada en Ciencias Jurídicas por la Universidad Católica de Valparaíso, Magíster en Derecho Constitucional por la P. Universidad Católica de Chile, Doctoranda en Medio Ambiente de la Universidad Complutense de Madrid.

<sup>33</sup> La elaboración de este estudio ha contado con la gentil colaboración de don Eugenio Evans Espiñero, estimado y distinguido Profesor de Derecho procesal y de Tópicos de Orden Público Económico en la Pontificia Universidad Católica de Chile y de Derecho Político en la Universidad Gabriela Mistral, cuyos comentarios y sugerencias han sido una valiosa guía para su conclusión.



## II. ANTECEDENTES

### A. PRINCIPIOS Y LÍMITES CONSTITUCIONALES

Para analizar el estado de la temática sobre fiscalidad ambiental en Chile, hay que partir de la base que en la actualidad no existen impuestos ambientales propiamente tales vigentes en este país. Sin embargo, su establecimiento es un tema que sí se está discutiendo a nivel académico y de políticas públicas, con fuerte oposición del sector empresarial, manifestada en diversas intervenciones en los medios de prensa nacional<sup>34</sup>.

### 1. La Forma de Estado en Chile

La Constitución Política de la República de Chile de 1980<sup>35</sup> (CPR), actualmente vigente, contiene normas especiales tanto en materia de medio ambiente como de fiscalidad, las que no pueden analizarse sin una descripción breve del modelo constitucional concebido por esta Carta y que rige hoy en día en este país.

La Constitución referida consagra una república democrática con un modelo de Estado unitario (artículo 3.º). Ello implica que las funciones públicas se ejercen a nivel nacional y, básicamente, la Constitución sólo consagra como principio rector que la administración<sup>36</sup> sea funcional y territorialmente descentralizada, o desconcentrada, en su caso, de conformidad con la ley.

Es así como para efectos de administración, el territorio se divide en regiones, cuya administración corresponde al Intendente y Gobierno Regional, y en comunas, residiendo la administración local de cada comuna o agrupación de comunas en la Municipalidad dirigida por el Alcalde y el Consejo; autoridades todas que se encuentran, en mayor o menor grado, bajo el control del Presidente de la República.

De esta breve descripción de la forma de Estado y su organización administrativa es posible concluir que en Chile, los poderes o funciones públicas clásicas sólo se ejercen a nivel estatal, no existen órganos legislativos a nivel regional ni menos local, por lo que, como se verá a continuación, siendo los tributos materia de ley, ellos son establecidos por el Congreso para todo el territorio nacional, sin perjuicio de algunas figuras tributarias especiales existentes a nivel comunal, que en todo caso, aun cuando puedan ser de aplicación local, deben estar siempre contempladas en la ley.

### 2. La protección del medio ambiente en la Constitución Chilena

La Constitución chilena consagra la protección del medio ambiente en su Capítulo III, "De los Derechos y Deberes Constitucionales", y en concreto en el artículo 19 N.º 8, que reconoce a todas las personas el derecho a vivir en un medio ambiente libre de contaminación y permite establecer restricciones de derechos como medida de protección.

Esta garantía aparece vinculada con el derecho a la vida consagrado en el artículo 19 N.º 1, reforzada por lo dispuesto en el artículo 19 N.º 24 en lo que respecta a la función social de la propiedad y protegida por el recurso de protección consagrado en el artículo 20 inciso 2<sup>37</sup>.

<sup>34</sup> Vid. El Servicio de Impuestos Internos en la Prensa, en [www.sii.cl](http://www.sii.cl).

<sup>35</sup> El texto de la Constitución Política de la República de Chile fue sancionado por Decreto Ley N.º 3.464, de 11 de agosto de 1980, el que sometido a aprobación por la ciudadanía en el Plebiscito de 11 de septiembre de 1980, fue promulgado por Decreto N.º 1.150, del Ministerio del Interior, de 21 de octubre de 1980. Posteriormente, ha sufrido importantes modificaciones, especialmente después de restaurada la institucionalidad constitucional, siendo su modificación más reciente la introducida por la Ley 19.472, de 25 de agosto de 2001.

<sup>36</sup> La administración del Estado en Chile corresponde al Presidente de la República, quien como Jefe de Estado tiene a su cargo tanto el Gobierno como la Administración del mismo.

<sup>37</sup> CORDERO VEGA, Luis, *Institucionalidad Ambiental en el Derecho Chileno*, Ed. Jurídica Conosur, Ltda., pp. 29-59.

En concreto el artículo 19 N.º 8, junto con consagrar “*el derecho a vivir en un medio ambiente libre de contaminación*”, impone al Estado el deber de “*velar para que este derecho no sea afectado y tutelar la preservación de la naturaleza*”. Este deber no es más que una expresión de uno de los principios rectores de la Constitución consagrado en su artículo 1.º, según el cual “*El Estado está al servicio de la persona humana y su finalidad es promover el bien común ...*”

En cuanto derecho fundamental, la Constitución no sólo consagra un derecho subjetivo a vivir en un medio ambiente libre de contaminación, sino que además otorga una acción constitucional para la protección de este derecho para el caso que se vea afectado por un acto arbitrario e ilegal imputable a una autoridad o persona determinada<sup>38</sup>.

Este doble carácter de derecho y deber que se da al medio ambiente como bien jurídico constitucional, se ha visto reforzado por la jurisprudencia nacional, a la hora de ponderar su valor de cara a otros derechos constitucionales que puedan verse afectados, y en concreto, en la interpretación de normas que establecen “*restricciones específicas al ejercicio de determinados derechos o libertades para proteger el medio ambiente*”, (CPR artículo 19 N.º 8).

A la luz de la reseña anterior y sin entrar en mayores detalles en esta ocasión, cabe destacar que la protección del medio ambiente tiene en el ordenamiento nacional chileno una consagración al más alto nivel, y en cuanto deber del Estado, permite que puedan adoptarse, siempre con respeto del principio de legalidad y de los derechos fundamentales, todas aquellas medidas que tiendan al ejercicio de ese deber, dentro de las cuales se pueden incluir el establecimiento de tributos ambientales.

### 3. Principios y límites constitucionales en materia tributaria

Ahora bien, tratándose de límites constitucionales en materia tributaria, es necesario destacar que la Constitución consagra los principios básicos del régimen tributario nacional, los que están en armonía con los principios rectores de la misma Carta Fundamental.

En primer lugar, se encuentra el *principio de reserva legal* en materia tributaria, al que se hará referencia al tratar la competencia.

Otro principio de capital importancia es el principio de igualdad o generalidad, consagrado en el Capítulo III de la Constitución chilena, sobre derechos y deberes constitucionales, artículo 19 N.º 20, norma que consagra la regla de oro en materia de fiscalidad, cual es “*la igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas*”, principio que no es más que una concreción del principio general de igualdad ante la ley contemplado en el N.º 2 del mismo artículo.

Además, el artículo 19 N.º 20 en comento, señala la regla general en cuanto al destino o afectación de los impuestos, según la cual “*los tributos que se recauden, cualquiera sea su naturaleza, ingresarán al patrimonio de la Nación y no podrán estar afectos a un destino determinado*”. Excepcionalmente, la constitución contempla que la ley pueda autorizar que determinados tributos estén afectos a fines propios de la defensa nacional o que aquellos que gravan actividades o bienes que tengan una clara identificación regional o local puedan ser aplicados por las autoridades regionales o comunales, dentro de los márgenes que señale la ley respectiva, para el financiamiento de obras de desarrollo.

Otro principio fundamental es el *principio de equidad o justicia tributaria*, que se desprende del mismo N.º 20 en comento, cuando señala que “*en ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos*”. Conforme a este principio, el tributo debe establecerse en atención al contexto social al cual se va a aplicar y debe evitarse que pueda afectar y

---

<sup>38</sup> Esta acción constitucional, conocida como recurso de protección, está expresamente contemplada para el derecho de que se trata, en el artículo 20, inciso segundo, de la CPR de Chile de 1980.



causar mayor gravamen a unos sujetos que a otros, pudiendo usarse para su cumplimiento mecanismos como las exenciones, los créditos tributarios y los impuestos con tasa progresiva y tramo exento<sup>39</sup>.

En cuanto a los límites constitucionales en materia tributaria, deben destacarse los consagrados en los numerales 22 y 24 del artículo 19 de la Constitución.

El número 22 del artículo 19, consagra el principio de no discriminación arbitraria en el trato que deben dar el Estado y sus organismos en materia económica, en virtud del cual, según se indica, sólo en virtud de ley, y siempre que no signifique tal discriminación, podrán establecerse determinados beneficios directos o indirectos, o gravámenes especiales, a favor o que afecten a algún sector, actividad o zona geográfica. Es lo que la doctrina tributaria nacional ha reconocido como el *principio de neutralidad impositiva*<sup>40</sup>.

Por su parte, en virtud de lo dispuesto en el N.º 24 del artículo 19<sup>41</sup> y en armonía con la regla de proporcionalidad, equidad o justicia tributaria del comentado N.º 20 del mismo artículo, se reconoce al derecho de propiedad como límite a la potestad tributaria, toda vez que no podrán establecerse tributos que puedan tener el carácter de confiscatorios.

De este modo, se aprecia en primer término que no existe impedimento constitucional para el establecimiento de tributos ambientales en Chile, los que en todo caso, cualquiera sea la fórmula en que sean concebidos por la ley que los crea, deberán respetar el principio de igualdad citado y, los demás principios y límites constitucionales aludidos. Además, la recaudación obtenida por tales tributos no podrá estar afecta a fines ambientales, ya que la regla general es que ingresan al patrimonio de la Nación y no existe excepción a esta regla por razones ambientales, con lo cual el carácter ambiental del tributo deberá estar dado forzosamente en su estructura, en sus elementos básicos y nunca en su afectación. Entiéndase lo anterior, con la excepción constitucional de los tributos de clara identificación local, dentro de los cuales en el futuro podrían incluirse tributos medioambientales si se cumplen los supuestos constitucionales.

Otros límites a la potestad tributaria de carácter político, como podrían ser los contenidos en tratados sobre doble tributación, o los que se desprendan de otros tratados internacionales o de costumbres y usos, en virtud del principio de reciprocidad, no se analizan en esta oportunidad.

#### **4. Competencias ambientales y tributarias**

##### **4.1 Competencias ambientales<sup>42</sup>**

Conforme a lo dispuesto en el artículo 19 N.º 8 de la CPR de Chile y en armonía con lo dispuesto en el artículo 1.º de la misma, la protección del medio ambiente y la protección de la naturaleza corresponde al Estado, y en tanto deber del Estado, debe ser cumplido a través de sus diversas funciones constitucionalmente reconocidas, tanto por la función legislativa, como por las funciones judicial o administrativa, e incluso mediante el sistema nacional de control que corresponde a diversos órganos constitucionales.

En este orden de ideas, y mirado desde la perspectiva administrativa, el primer órgano encargado de la protección del medio ambiente es precisamente el Presidente de la República a quien corresponde el Gobierno y Administración del Estado conforme a lo dispuesto en el artículo 24 de la Carta Fundamental, alta autoridad que cumple esta labor con la cooperación de sus Ministros de

<sup>39</sup> ZAVALA ORTIZ, José Luis, *Manual de Derecho Tributario*, Ed. Jurídica Conosur Ltda., Santiago de Chile, 4.ª ed., 2001, p. 17.

<sup>40</sup> *Ibidem*, p. 18.

<sup>41</sup> El artículo 19 N.º 24 de la CPR consagra el derecho de propiedad en sus diversas especies sobre toda clase de bienes corporales o incorporeales.

<sup>42</sup> VARGAS DELGADO, I., *La toma de razón ambiental*, Ed. Jurídica Conosur Ltda., Santiago de Chile, 2001, pp. 80 yss.

Estado<sup>43</sup>. Estos tienen un importante rol ambiental, primero, en cuanto tienen a su cargo diversas competencias ambientales que se superponen a las competencias sectoriales de cada ministerio, y segundo, al integrar el Consejo Directivo de uno de los más importantes organismos administrativos ambientales, como es la Comisión Nacional del Medio Ambiente<sup>44</sup>.

Ahora bien, a fin de hacer efectiva la protección del medio ambiente a que alude la Constitución, la Ley 19.300 *sobre Bases Generales del Medio Ambiente* (LBGMA), fija los aspectos básicos o generales, sin agotar por sí misma la regulación sobre la materia, la cual se complementa con otros textos de rango legal y reglamentario.

La idea que subyace en la LBGMA es garantizar el desarrollo sustentable, para lo cual contempla diversos instrumentos de gestión ambiental a fin de hacer efectiva la protección del medio ambiente, ya sean instrumentos preventivos o instrumentos correctivos. Cabe aquí hacer la prevención de que este cuerpo legal contempla principalmente instrumentos de protección ambiental de carácter normativo y no se refiere en especial a los instrumentos económicos de carácter tributario o fiscal.

Además de las competencias señaladas, existen otras facultades en materia de medio ambiente reconocidas a las autoridades regionales y locales, entre las cuales se encuentran, por una parte, las contempladas en la Ley Orgánica Constitucional de Gobierno y Administración Regional, N.º 19.175, cuyo artículo 17, letra c), reconoce como función del Gobierno Regional, en materia de ordenamiento territorial, entre otras, *“fomentar y velar por la protección, conservación y mejoramiento del medio ambiente, adoptando las medidas adecuadas a la realidad de la región, con sujeción a las normas legales y decretos supremos reglamentarios que rijan la materia”*<sup>45</sup>.

En lo que respecta al orden local, la Ley Orgánica Constitucional de Municipalidades, N.º 18.695, otorga a estas entidades funciones relacionadas con la protección del medio ambiente en el ámbito de su territorio<sup>46</sup>. Es así como las municipalidades, además de regular mediante ordenanzas diversos aspectos ambientales a nivel local, pueden desarrollar directamente o con otros órganos de la Administración del Estado funciones relacionadas con la protección del medio ambiente y colaborar en la fiscalización y en el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias correspondientes a la protección del medio ambiente, dentro de los límites comunales, sin perjuicio de las potestades, funciones y atribuciones de otros organismos públicos.

#### 4.2. *Competencias tributarias: especial referencia al Principio de reserva legal en materia tributaria*

En materia de tributos, la Constitución chilena dispone en su artículo 19 N.º 20, antes citado, que el establecimiento de tributos es materia de ley. Ello significa que no pueden crearse tributos por otra autoridad que no sea el Congreso Nacional, único órgano con competencia para esta materia a nivel nacional. Cualquier otra autoridad, incluso regional o local, no puede asumir esta competencia sin contravenir el principio de legalidad, básico en un estado de derecho.

En cuanto a la iniciativa legislativa, cabe recordar que el Presidente de la República colabora con el Congreso Nacional como colegislador, existiendo materias que son de iniciativa exclusi-

---

<sup>43</sup> CPR Artículo 33.

<sup>44</sup> La Comisión Nacional del Medio Ambiente, creada por la Ley N.º 19.300 sobre Bases Generales del Medio Ambiente (LBGMA), es un servicio público funcionalmente descentralizado, con personalidad jurídica y patrimonio propio, sometido a la supervigilancia del Presidente de la República a través del Ministerio Secretaría General de la Presidencia, para el ejercicio de sus funciones se desconcentra territorialmente a través de las Comisiones Regionales del Medio Ambiente (COREMAS). Tiene un rol fundamental en la coordinación de las competencias ambientales que ejercen los diversos entes de la Administración del Estado y una de sus principales funciones es administrar el Sistema de Evaluación de Impacto Ambiental (SEIA), participando además en la preparación de los actos administrativos en que se expresan los instrumentos de gestión ambiental.

<sup>45</sup> Además, desde la perspectiva orgánica, cabe recordar que el Intendente que preside el Gobierno Regional, cumple un importante rol en materia de medio ambiente al integrar y presidir la COREMA, (LBGMA artículo 81), órgano en el cual también participan los Gobernadores de la Región, en quienes se desconcentran las funciones del Intendente, conforme a lo dispuesto en el artículo 3 de la Ley N.º 19175.

<sup>46</sup> Ley N.º 18.695 artículo 4, letra b) y artículo 5 inciso tercero.



va de uno u otro según lo expresa la Constitución. En este orden de ideas, el artículo 62 de la Carta Fundamental chilena, referido a la formación de la ley, dispone en su inciso segundo, que las leyes sobre tributos de cualquiera naturaleza que sean, sólo pueden tener su origen en la Cámara de Diputados. Por su parte, conforme al inciso cuarto de la misma norma, corresponde al Presidente de la República la iniciativa exclusiva para imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza y establecer exenciones o modificar las existentes y determinar su forma, proporcionalidad o progresión.

## B. FIGURAS TRIBUTARIAS EN CHILE

### 1. Ausencia de definiciones legales

Conviene señalar que en Chile, en la actualidad, no existe una expresa consagración de las categorías tributarias ni en el Código Tributario chileno ni en otras leyes, generales o especiales, relativas a la materia, con lo cual no existen definiciones ni clasificaciones legales de las tres categorías tributarias clásicas que la doctrina nacional ha reconocido, siguiendo la teoría general del derecho tributario, cuales son, impuestos, contribuciones y tasas.

Es del caso hacer presente además, que ninguna de las figuras tributarias aplicadas en Chile hoy en día tienen el carácter de impuesto ambiental propiamente tal. En general, los tributos tienen en este país fines recaudatorios, el legislador no ha tenido expresamente a la vista elementos ambientales en su estructura y tampoco puede decirse que haya concebido alguno con objetivos puramente ambientales, aun cuando podría incorporarse en ellos este aspecto, introduciendo las modificaciones necesarias para que constituyan un incentivo hacia conductas menos contaminantes.

Desde la perspectiva de las categorías tributarias, las principales figuras tributarias existentes en Chile y que se aplican a nivel nacional son impuestos. Por su parte, las contribuciones y los derechos o tasas por prestación de servicios u otorgamiento de permisos o licencias, operan –con diversa denominación– mayoritariamente a nivel regional y local, aunque siempre están contempladas por la ley, de acuerdo con la exigencia constitucional.

Es del caso advertir, que la expresión “ *tasa* ” es usada por el legislador Chileno en un sentido técnico distinto del que le dan el Modelo de Código Tributario para América Latina, la legislación comparada y, en concreto, la legislación española que sirve de base al proyecto que se desarrolla. En efecto, el legislador tributario en Chile usa habitual y repetidamente la expresión tasa para aludir con ella al  *monto del impuesto por unidad de base o a la magnitud exterior que, combinada con la base imponible, permite determinar el monto del impuesto* <sup>47</sup>.

### 2. Los tributos a nivel regional

Se ha señalado que los tributos creados por ley se establecen para todo el territorio nacional y, que en general, son administrados por un organismo especializado, que se desconcentra territorialmente para tales efectos, salvo los casos en que la ley permita su aplicación por autoridades regionales o locales. Como se ha visto, no están afectos a un fin determinado sino que ingresan al Patrimonio de la Nación, salvo las excepciones que la propia Constitución contempla y que deben asimismo contenerse en la ley respectiva.

Dentro de estas excepciones, interesa especialmente aquella según la cual se permite a la ley autorizar que determinados tributos que afecten a actividades o bienes de clara identificación regional o local, puedan ser aplicados por las autoridades regionales o comunales para el financiamiento de obras de desarrollo.

<sup>47</sup> ZAVALA ORTIZ, José Luis, *Manual de Derecho Tributario*, Ed. Jurídica Conosur Ltda., Santiago de Chile, 4.ª ed., 2001, p. 56.

En este orden de ideas, el artículo 20, letra i), de la Ley N.º 19.175, Orgánica Constitucional sobre Gobierno y Administración Regional<sup>48</sup>, contempla entre las atribuciones del Gobierno Regional la de “Aplicar, dentro de los marcos que señale la ley respectiva, tributos que graven actividades o bienes que tengan una clara identificación regional y se destinen al financiamiento de obras de desarrollo regional”.

Asimismo, forman parte del patrimonio del Gobierno Regional -entre otros rubros, y además de los ingresos que perciba por los tributos señalados en el párrafo precedente-, los ingresos que obtenga por los servicios que preste y por los permisos y concesiones que otorgue respecto de sus bienes, conforme a lo dispuesto en las letras d) del artículo 69 y f) del artículo 70 de la ley 19.175.

### 3. Las municipalidades y los tributos

La Ley Orgánica Constitucional de Municipalidades, N.º 18.695<sup>49</sup>, define a las municipalidades como corporaciones autónomas de derecho público, con personalidad jurídica y patrimonio propio (Artículo 1.º, inciso segundo).

Constituyen su patrimonio propio, entre otros rubros, los derechos que cobren por los servicios que presten y por los permisos y concesiones que otorguen, conforme a lo dispuesto en la letra d) del artículo 13 de la Ley 18.695, y los ingresos que recauden por los tributos que la ley permita aplicar a las autoridades comunales que graven actividades o bienes que tengan una clara identificación local.

En efecto, conforme al artículo 5.º, letra h, de la citada ley estas entidades tienen la atribución de “Aplicar tributos que graven actividades o bienes que tengan una clara identificación local y estén destinados a obras de desarrollo comunal, para cuyo efecto las autoridades comunales deberán actuar dentro de las normas que la ley establezca.” Según el artículo 13, letra f) de la ley 18.695 se comprenden dentro de esta categoría el impuesto territorial, el permiso de circulación de vehículos, las patentes municipales por actividad productiva o económica, las patentes municipales de profesiones liberales y las patentes de alcoholes<sup>50</sup>.

A su vez, la Ley de Rentas Municipales (LRM)<sup>51</sup>, regula los ingresos o rentas provenientes del producto de los bienes municipales, del producto de los establecimientos y explotaciones municipales, de los impuestos municipales, de las concesiones y otras rentas varias.

En lo que respecta a los impuestos municipales, la ley en comento, contempla en su Título IV diversas figuras tributarias, cuyos elementos define claramente, señalando las cuotas, las exenciones y otras cuestiones de interés para la administración del impuesto por la municipalidad.

Entre las referidas figuras tributarias locales se encuentran, el impuesto anual por permiso de circulación de vehículos (LRM Artículos 12 a 22); la contribución de patente municipal que grava el ejercicio de toda profesión, oficio, industria, comercio, arte o cualquier otra actividad lucrativa secundaria o terciaria y de las actividades primarias o extractivas que indica (LRM Artículos 23 a 31); la patente anual que afecta a las personas que ejerzan profesiones liberales (LRM Artículo 32); las patentes de los establecimientos de expendio de bebidas alcohólicas que se otorgan de conformidad

---

<sup>48</sup> El texto refundido de la Ley N.º 19.175, Orgánica Constitucional sobre Gobierno y Administración Regional fue fijado por Decreto N.º 291, de 1993, publicado el 20 de marzo de 1993, su última modificación fue por la Ley N.º 19.778, de 10 de diciembre de 2001.

<sup>49</sup> El texto refundido de la Ley N.º 18.695, Orgánica Constitucional de Municipalidades, fue fijado por Decreto con Fuerza de Ley 1/19.704, de 3 de mayo de 2002, su última modificación fue efectuada por la Ley N.º 19.778, de 10 de diciembre de 2001.

<sup>50</sup> A primera vista, pareciera que cualquiera sea la denominación que otorgue la ley a estas figuras, ya sea, impuesto, patentes u otra, ellas responden al concepto de impuesto, cuestión que podrá ser objeto de análisis detallado en la segunda fase del proyecto de investigación de que se trata.

<sup>51</sup> Decreto Ley N.º 3.063, de 1979, cuyo texto refundido fue fijado por Decreto del Ministerio del Interior N.º 2.385, de 1996, publicado en el Diario Oficial el 20 de noviembre de 1996.



a lo dispuesto en la ley respectiva (LRM Artículo 33 y Ley de Alcoholes, Bebidas Alcohólicas y Vinagres Artículo 140).

Además de estos impuestos municipales, la ley contempla otras figuras de interés como son la tarifa anual por servicio municipal de extracción de residuos sólidos domiciliarios y los derechos municipales por concesiones o permisos.

De especial interés sería analizar en concreto la naturaleza jurídica de tales derechos, a fin de determinar su verdadera naturaleza jurídica, cuestión que podrá abordarse con detalle en la segunda fase de este proyecto de investigación. Por el momento baste decir que la inadecuada técnica legislativa puesta de manifiesto por la falta de claridad y univocidad de los términos tributarios, especialmente a nivel local, devela la necesidad de establecer conceptos y definiciones claras en materia de tributos y extenderlas por cierto al ámbito de los tributos medioambientales, que son el objeto de este estudio.

### III. ADAPTACIÓN AL CASO CHILENO

#### A. EL ESTADO DE LA CUESTIÓN TRIBUTARIA AMBIENTAL EN CHILE

En primer término conviene reiterar aquí la realidad que sirve de punto de partida en Chile para el estudio del tema que interesa, cual es que hasta la fecha, la protección del medio ambiente se ha centrado mayoritariamente en el uso de instrumentos de regulación normativa y en menor medida en la implementación de instrumentos económicos, dentro de los cuales, los tributos ambientales aún no ocupan un lugar destacado, salvo a nivel de discusión doctrinaria o política.

En efecto, se ha discutido en Chile la conveniencia de utilizar instrumentos económicos y especialmente tributos ambientales en la protección ambiental, para lo cual tanto la Comisión Nacional del Medio Ambiente como el Servicio de Impuestos Internos han impulsado o apoyado algunas investigaciones a fin de documentar doctrinariamente esta decisión y evaluar los costes y beneficios económicos que ello acarrearía<sup>52</sup>.

En cuanto a las reformas fiscales que ello implica, hay que destacar que existen numerosos estudios<sup>53</sup>, ya sea dirigidos a mejorar la eficiencia del sistema tributario nacional vigente como para estudiar la implementación de nuevos impuestos, dentro de los cuales adquieren especial importancia los de carácter ambiental, pero no sólo en cuanto creación de nuevas figuras especiales, sino también en cuanto modificación de figuras existentes a las cuales puede incorporarse el elemento ambiental.

En cambio, el sector empresarial se ha hecho presente en los medios de comunicación alegando que aumentar la carga tributaria en este momento implicaría asumir para el sector productivo mayores costos que incidirían en la competitividad internacional de las empresas chilenas y por otro lado, podría implicar un desincentivo a la inversión extranjera, que actualmente ve en Chile un socio potencial y económicamente estable<sup>54</sup>.

<sup>52</sup> Entre tales investigaciones pueden citarse: BORREGAARD, N. – CLARO, E. – LARENAS, S., *Uso de Instrumentos económicos en la Política Ambiental, Análisis de casos para una gestión eficiente de la contaminación en Chile*, Comisión Nacional del Medio Ambiente, Santiago de Chile, 1995, 1.ª Edición; VARIOS AUTORES, *Seminario Política Tributaria e Impuestos Ecológicos*, organizado por CIPMA (Centro de Investigación y Planificación del Medio Ambiente) y la CONAMA (Comisión Nacional del Medio Ambiente), en *Revista Ambiente y Desarrollo*, Septiembre de 1997, Vol. XIII, N.º 3, pp. 6-46.

<sup>53</sup> SERRA, P.–TORO, J., *¿Es eficiente el sistema tributario chileno?*, en Cuadernos de Economía, Año 31, N.º 94, Diciembre de 1994, pp. 423-448; JORRAT, M., *Diagnóstico del sistema tributario chileno*, Departamento de Estudios del Servicio de Impuestos Internos, publicado en [www.sii.cl](http://www.sii.cl), sitio del Servicio de Impuestos Internos de Chile.

<sup>54</sup> Vid. El Servicio de Impuestos Internos en la Prensa, en [www.sii.cl](http://www.sii.cl).



## B. EL CÓDIGO TRIBUTARIO EN CHILE

Antes de intentar la adaptación del proyecto propuesto a la legislación chilena, es del caso señalar que el Código Tributario<sup>55</sup>, se ordena en un Título Preliminar, un Libro I *De la Administración, fiscalización y pago*, un Libro II *De los apremios y de las infracciones y sanciones*, un Libro III *De los tributos, de los procedimientos y de la prescripción* y, un Título Final.

Como se observa de su sistemática, se trata más bien de un cuerpo de normas procedimentales, careciendo el Título Preliminar de definiciones legales de tributos, de clasificaciones tributarias, de los principios que deben regirlas, así como de los conceptos de obligación tributaria, hecho imponible, sujetos activos y pasivos del tributo y otras cuestiones generales de capital importancia para tener un sustrato teórico legalizado que rijan en tan importante materia.

No obstante ello, y según lo ha reconocido la propia doctrina nacional<sup>56</sup>, de la legislación sustantiva especial que establece las diversas figuras tributarias vigentes en Chile es posible identificar las tres categorías tributarias clásicas, aunque algunas de ellas reciban una denominación diversa.

En efecto, es claramente identificable en la legislación tributaria nacional la figura tributaria del impuesto, que recibe la misma denominación, y que opera sobre la base de que el sujeto a quien afecta haya incurrido en un hecho gravado o hecho imponible, sin recibir una contraprestación del Estado. En cuanto a las contribuciones, cabe destacar que en Chile se denomina impropia contribución al impuesto territorial. Por su parte, las figuras que responden al concepto de tasas usado en el derecho comparado, en general son denominadas en Chile derechos o tarifas, usándose, en cambio, la expresión tasas, para referirse a la determinación de la cuantía o de la cuota del tributo. Esta diversidad de lenguaje tributario, se acentúa a nivel local, ya que se habla de derechos, tarifas, contribuciones e impuestos locales, para referirse a diversas figuras tributarias.

Esta primera peculiaridad de la legislación chilena nos advierte de las dificultades para introducir las modificaciones del proyecto de que se trata, porque necesariamente habría que partir por introducir algunas normas a modo de Disposiciones Generales en el actual Código Tributario en el cual, a lo menos, se reiteraran y desarrollaran los principios constitucionales en materia tributaria y, se definirían y clasificarían los tributos.

Sólo sobre esta base podríamos pensar en introducir regulaciones especiales en materia de tributos ambientales, ya que si lo que se pretende es dar uniformidad, difícilmente se logrará introduciendo modificaciones específicas referidas a tributos ambientales, si éstas no pueden insertarse en un conjunto de normas tributarias de carácter general. Además habrá que propender a un uso adecuado de los términos para no crear un escenario más complejo que el existente, en lo que a lenguaje tributario se refiere.

Haciendo la prevención anterior, y considerando que aun en ausencia de definiciones legales las categorías tributarias reconocidas en Chile son las mismas que se aplican en la mayoría de los ordenamientos español y latinoamericanos, cabe pasar a analizar la forma específica en que el proyecto propuesto puede introducirse en el Código Tributario de Chile, respetando los principios constitucionales de legalidad, igualdad y proporcionalidad y, las limitaciones constitucionales, en especial las referidas a la afectación del tributo a un destino o fin determinado.

Para las modificaciones generales de que se habla, sería necesario introducir en el actual Código Tributario chileno, normas de carácter general que, al menos y tomando como base los

---

<sup>55</sup> El texto del Código Tributario fue aprobado por el Decreto Ley N.º 830 de 1974, publicado en el Diario Oficial el 31 de diciembre de 1974, su última modificación fue efectuada por la Ley N.º 19.378, de 19 de junio de 2001.

<sup>56</sup> ZAVALA ORTIZ, José Luis, *Manual de Derecho Tributario*, Ed. Jurídica Conosur Ltda., Santiago de Chile, 4.ª ed., 2001, pp. 10 y 11.



artículos 9 a 12 del Modelo de Código Tributario del CIAT, definirían legalmente los tributos y establecerían su clasificación<sup>57</sup>.

Con tal objeto, se propone en una primera fase<sup>58</sup>, la introducción de un nuevo artículo 5 bis, en el Título Preliminar del Código Tributario Chileno, cuyo tenor podría ser el siguiente:

*“Artículo 5 bis: Los tributos son las prestaciones en dinero que el Estado exige, en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, con el objeto de obtener recursos para financiar el gasto público o para el cumplimiento de otros fines de interés general.*

*Los tributos se clasifican en impuestos, contribuciones y derechos:*

a) *Impuestos son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente;*

b) *Derechos, cualquiera sea la denominación que utilice la ley, ya sea tasas, tarifas u otras, son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la prestación, por el Estado al contribuyente, de un servicio o en la realización de actividades en régimen de derecho público, general o especial, o en la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público, y*

c) *Contribuciones Especiales, cualquiera sea la denominación que utilice la ley, son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el contribuyente de un beneficio especial o de un incremento en el valor de sus bienes, derivado de la realización de obras públicas o de otras actividades estatales.*

*Hecho imponible es el presupuesto, de naturaleza jurídica o económica, establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.”*

En líneas generales, y partiendo de la base de que previamente se hayan introducido las modificaciones antes aludidas, se propone integrar en el Código Tributario el concepto de tributo medioambiental, como centro de atribución de un régimen jurídico especial adecuado a las peculiaridades de las figuras que lo integran.

#### IV. TEXTOS

Atendiendo a las consideraciones anteriores y en lo que respecta a las modificaciones referidas a tributos ambientales y partiendo del Texto Base, habría que introducir en el actual Párrafo 1.º de *Disposiciones Generales*, del *Título Preliminar* del Código Tributario chileno, un nuevo artículo 5 Ter, a continuación del artículo 5 Bis antes aludido, cuyo tenor sería similar al propuesto en el Texto base para el artículo 26 bis de la Ley General Tributaria española, con las siguientes particularidades:

Estaría estructurado en párrafos sin numeración.

El primer párrafo correspondería al inciso 1.º de la norma propuesta supra citada, en este se haría referencia a “derechos” en lugar de “tasas”. Adicionalmente, en la remisión a la norma que

<sup>57</sup> Por cierto, que dada la ausencia de normas sustantivas generales en el Código Tributario de Chile, sería necesario introducir además normas relativas a la obligación tributaria y a los sujetos de dicha obligación, pero esta es una tarea que sobre pasa los objetivos del estudio propuesto.

<sup>58</sup> En una segunda fase, podrían introducirse en el mismo Título y Párrafo nuevos artículos o incisos que definirían los conceptos de obligación tributaria, sujetos pasivos y activos y otros de interés general, adaptando al lenguaje del legislador tributario chileno las normas del Modelo de Código Tributario del CIAT.

define las categorías tributarias (párrafo in fine del inciso 1º en cuestión), se remitiría al artículo 5 bis de este cuerpo legal (Código Tributario Chileno).

El párrafo cuarto, relacionado con la determinación de la cuota tributaria, adicionará a la primera frase el término “tasa”, por lo que se leerá; “La determinación de la tasa o cuota tributaria ...”.

Finalmente, el párrafo quinto expresaría: “*El establecimiento del tributo medioambiental deberá acompañarse de medidas que garanticen el respeto del principio de equidad o justicia tributaria, de modo que aquel no resulte manifiestamente desproporcionado o injusto para las personas físicas afectadas directa o indirectamente por la carga tributaria.*”

Se han introducido algunas modificaciones para adecuar la terminología del proyecto a la usada por el legislador chileno, usando la expresión derechos en lugar de tasas, y reemplazando la garantía del mínimo existencial por el principio de equidad o justicia tributaria.

Ahora bien, es del caso destacar aquí, que en Chile existe además del control posterior, un minucioso control previo de juridicidad de los actos administrativos llamado “*toma de razón*”, que básicamente consiste en un análisis y pronunciamiento previo de la constitucionalidad y legalidad de los decretos y resoluciones<sup>59</sup>. Este control que opera por regla general, salvo excepción expresa, como un trámite esencial para el nacimiento a la vida jurídica de los actos administrativos, compete a un órgano autónomo de rango constitucional, cual es la Contraloría General de la República.

De este modo, lo normal será que las disposiciones reglamentarias que precisen la cuantía del tributo medioambiental se sometan a este control previo, salvo que estén eximidas del mismo, pudiendo la Contraloría General de la República, producto del análisis efectuado, objetar el acto administrativo cuyas disposiciones no se basen en la referida memoria cuando la ley respectiva nada ha dicho en contrario. Tal control no obsta al ejercicio posterior de otros controles ni impide la aplicación de la sanción de nulidad de pleno derecho que se contempla en este proyecto<sup>60</sup>.

La ausencia de competencias legislativas para la creación de impuestos a nivel regional y local impide que hayan conflictos de competencias que prever, ya que existiendo tributo ambiental creado por ley este se administrara por regla general a nivel nacional, salvo que la propia ley entregue competencias de administración o recaudación a nivel regional o local, las que en ningún caso pueden apartarse de la ley respectiva, la que respetando las normas constitucionales del orden tributario, en ningún caso podrá contemplar el traspaso de la potestad tributaria al ente regional o local. Lo anterior, no obsta al ejercicio que estas autoridades hagan de su potestad reglamentaria, en conformidad a la ley.

De este modo, en el ámbito regional o local no parecen ser necesarias mayores modificaciones, dada la ausencia de potestad tributaria del Gobierno Regional y de las Municipalidades. En efecto, bastará con que el legislador respete los principios y límites constitucionales y cree las figuras tributarias concretas a la luz de los conceptos y clasificaciones de referencia.

Asimismo, no pareciera necesario modificar la normativa que permite a estas entidades aplicar tributos que graven actividades o bienes con clara identificación regional o local, toda vez que conforme a dicha normativa, esta facultad se debe ejercer dentro de los marcos que señale la ley respectiva. De modo que en Chile, bastará con que la norma legal que cree un tributo ambiental de clara identificación regional o local, determine claramente su ámbito y su marco de aplicación.

Sin perjuicio de ello, no estaría de más incluir algunas precisiones en las normas regionales y locales comentadas, de la forma que se indica a continuación.

<sup>59</sup> VARGAS DELGADO, I., *Toma de Razón Ambiental*, *op. cit.* pp. 13 ss.

<sup>60</sup> En torno a este tema, téngase presente que la propia Constitución chilena en su artículo 7.º contempla como sanción la llamada nulidad de derecho público de los actos que no respeten el principio de legalidad, existiendo una interesante discusión doctrinaria sobre si tal sanción opera o no de pleno derecho. En tal sentido vid. REYES RIVEROS, J., “Reflexiones y Bases acerca de la Existencia de la Nulidad de Derecho Público en Chile y si ella opera o no de Pleno Derecho”, en *Memoria Anual de la Contraloría General de la República*, 1996, pp. 211 y ss.; SOTO KLOSS, E., “La nulidad de derecho público en el derecho chileno”, en *Revista de Derecho Público*, Vol. 1990, Nos. 47-48, pp. 11-25; SOTO KLOSS, E., “La invalidación de los actos administrativos en el derecho chileno”, en *Revista de Derecho y Jurisprudencia*, T. LXXXV, N.º 3, 1988, pp. 157 yss.



En la ley N.º 19.175, Orgánica Constitucional sobre Gobierno y Administración Regional, en el *Título II De la Administración Regional*, artículo 20, letra i), podría introducirse la expresión que se indica subrayada, quedando la norma del modo que sigue:

Artículo 20. *Para el cumplimiento de sus funciones, el gobierno regional tendrá las siguientes atribuciones:*

i) *Aplicar, dentro de los marcos que señale la ley respectiva, tributos que graven actividades o bienes que tengan una clara identificación regional y se destinen al financiamiento de obras de desarrollo regional, incluidos los creados conforme a lo dispuesto en el artículo 5 ter del Código Tributario.*

En la misma ley, *Capítulo V, Del patrimonio y del sistema presupuestario regionales*, artículo 69 letra d), intercalar entre la expresión “*preste*” y antes de la letra “y” una frase que haga referencia a los servicios de carácter medioambiental y, en la letra f), agregar una referencia a los tributos regionales de carácter medioambiental que se creen conforme al artículo 5 Ter del Código Tributario, quedando la norma como se propone a continuación, donde lo subrayado constituye las modificaciones propuestas:

Artículo 69. *El patrimonio del gobierno regional estará compuesto por:*

d) *Los ingresos que obtenga por los servicios que preste, incluidos los creados conforme a lo dispuesto en el artículo 5 Ter del Código Tributario, y por los permisos y concesiones que otorgue respecto de los bienes a que se refiere la letra e) del artículo 70;*

f) *Los ingresos que perciba en conformidad al inciso final del número 20º del artículo 19 de la Constitución Política de la República, incluidos los creados conforme a lo dispuesto en el artículo 5 Ter del Código Tributario.*

En la ley N.º 18.695, Orgánica Constitucional de Municipalidades, en el *Título I De la Municipalidad*, Párrafo 1.º Naturaleza y constitución, artículo 5.º, letra h), podría introducirse la expresión que se indica, quedando la norma del modo que sigue, donde las palabras subrayadas señalan las modificaciones propuestas:

Artículo 5.º *Para el cumplimiento de sus funciones las municipalidades tendrán las siguientes atribuciones esenciales:*

h) *Aplicar tributos, incluidos los creados conforme a lo dispuesto en el artículo 5 Ter del Código Tributario, que graven actividades o bienes que tengan una clara identificación local y estén destinados a obras de desarrollo comunal, para cuyo efecto las autoridades comunales deberán actuar dentro de las normas que la ley establezca.*

Finalmente, podría ser de utilidad que a la hora de establecer figuras tributarias ambientales a nivel local, éstas sean incorporadas en la Ley de Rentas Municipales. Asimismo, será imprescindible realizar un estudio acabado a la luz de los conceptos y definiciones de carácter general que se contengan en el Código Tributario, de las figuras que la referida ley contempla, ya que además de hablar de impuestos locales –principal figura tributaria local–, consagra otras figuras denominadas derechos, permisos y concesiones, cuya conceptualización convendría precisar a la hora de adecuar este cuerpo legal a las definiciones que se introduzcan en el Código Tributario, para lo cual pueden proponerse algunas modificaciones.

En el artículo 1.º del Título I de la Ley de Rentas Municipales se propone introducir cinco nuevos incisos, a continuación del inciso único actual, con lo cual el artículo podría tener la redacción que sigue:

Artículo 1.º *Los ingresos o rentas municipales se regulan por las disposiciones de la presente ley, de la Ley Orgánica Constitucional de Municipalidades y las contenidas en leyes especiales.*

*Los tributos municipales de carácter local, incluidos los que se creen conforme a lo dispuesto en el artículo 5 Ter del Código Tributario, son ingresos o rentas municipales.*

*Los tributos municipales se clasifican en impuestos, tasas y contribuciones:*

*a) Impuestos Municipales, cualquiera sea el término con que se les denomine por las normas jurídicas, son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente. Sin que esta enumeración resulte taxativa, tienen este carácter el impuesto territorial, el impuesto anual por permiso de circulación de vehículos, las patentes municipales por actividad productiva o económica, las patentes municipales de profesiones liberales, las patentes de alcoholes, los impuestos medioambientales creados por ley;*

*b) Derechos Municipales, cualquiera sea el término con que se les denomine por las normas jurídicas, son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la prestación efectiva o potencial de un servicio o la realización de una actividad administrativa de competencia local por el municipio al contribuyente, o en la concesión o permiso que dicha administración local otorga al contribuyente para la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público y,*

*c) Contribuciones Especiales Municipales, cualquiera sea la denominación que utilicen las normas jurídicas, son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el contribuyente de un beneficio especial o de un incremento en el valor de sus bienes, derivado de la realización de obras públicas o de otras actividades municipales, como el establecimiento o ampliación de los servicios municipales.*

*Los impuestos, contribuciones especiales y derechos municipales de carácter medioambiental que se creen por ley conforme a lo dispuesto en el artículo 5 Ter del Código Tributario, se aplicarán por la autoridad competente conforme a las disposiciones que los creen y a las normas de esta ley que les sean aplicables.*

*Asimismo, los derechos y las contribuciones especiales de carácter medioambiental que las municipalidades establezcan conforme a las facultades que en la materia les reconoce la Ley Orgánica Constitucional de Municipalidades, deberán conformarse a lo dispuesto en el citado artículo 5 Ter del Código Tributario.*

*Tratándose de contribuciones especiales municipales de carácter medioambiental, constituirá también hecho imponible la incidencia ambiental negativa del contribuyente, que provoque la realización de obras públicas o el establecimiento o ampliación de servicios públicos ambientales de carácter local, por las Municipalidades.*

Finalmente, se propone una pequeña modificación al Título VII *De los Recursos Municipales por Concesiones, Permisos o Pagos de Servicios*, de la Ley de Rentas Municipales, a fin de agregar en su artículo 41, un nuevo número 9, cuyo texto podría ser el siguiente:

Artículo 41. *Entre otros servicios, concesiones o permisos por los cuales están facultadas las municipalidades para cobrar derechos se contemplan especialmente los siguientes:*

*9. Los permisos o autorizaciones de actividades que supongan una incidencia ambiental negativa y que sean de competencia local.*

## **V. CONCLUSIONES**

De la breve síntesis de las normas constitucionales y legales expuestas, que habrán de tenerse a la vista a la hora de establecer tributos ambientales en Chile, es posible extraer algunas conclusiones básicas.

La primera conclusión es que, si bien hasta la fecha en Chile no se han creado por el legislador tributos ambientales, no existe impedimento constitucional para su establecimiento, en la medida que se respeten los límites y principios constitucionales, y las competencias atribuidas al efecto, antes examinadas.



En segundo lugar, considerando que el uso de la fiscalidad como instrumento de protección ambiental ha resultado ser eficaz en el derecho comparado, resulta imprescindible analizar el coste beneficio de los tributos ambientales tanto desde el punto de vista de la carga impositiva como de las metas ambientales que con ellos se persigan, a fin de integrar este tipo de instrumento de protección con los de carácter normativo que prevalecen actualmente en Chile.

En tercer lugar, la creación de tributos ambientales en Chile, como se ha visto, es competencia exclusiva del Congreso Nacional conforme al principio de reserva legal en materia tributaria, con lo cual las figuras creadas tendrían aplicación general a nivel nacional. Sin perjuicio de ello, el legislador, en ejercicio de las facultades que le reconoce la propia Constitución, podría contemplar figuras tributarias ambientales a nivel regional o local para su aplicación por las autoridades respectivas, conforme a las normas que permiten administrar impuestos destinados al financiamiento regional o local.

En lo que respecta concretamente al nivel municipal, podrían obtenerse en forma más eficiente los objetivos ambientales deseados a nivel local, creando nuevas figuras tributarias ambientales incorporadas a la Ley de Rentas Municipales, con lo cual las municipalidades tendrían una nueva vía de recaudación de recursos cuya administración podría serles entregada por la ley en caso de ser procedente.

## CAPÍTULO QUINTO COLOMBIA

Natacha Mariú Alvear Aragón<sup>61</sup>

I. Antecedentes.–II. Marco Constitucional.–1. Principios constitucionales tributarios.–2. Principios constitucionales ambientales.–III. Marco Internacional.–IV. Principios legales.–V. Protección del medio ambiente.–VI. Legislación ambiental.–1. En el ámbito municipal.–VII. Modificaciones legislativas.–VIII. Conclusiones.–Anexos.

### I. ANTECEDENTES

Desde la promulgación de la Ley 23 de 1973, Ley que le concede facultades extraordinarias al presidente de la República para crear el Código de Recursos Naturales Renovables de Protección al Medio Ambiente, expedido mediante el Decreto-ley 2811 de 1974, se busca prevenir, controlar la contaminación del medio ambiente, el mejoramiento, conservación y restauración de los recursos naturales renovables para defender la salud y el bienestar de todos los habitantes del territorio nacional.

En Colombia el medio ambiente es un bien de patrimonio común y su mejoramiento y conservación son actividades de utilidad pública, en las que participa el Estado y los particulares. A partir de este Código, en Colombia se consideran bienes susceptibles de contaminación: el aire, el agua y el suelo.

Con la Constitución de 1991, este bien “medio ambiente<sup>62</sup>” se constitucionalizó, encontrándose “*ligado con los nuevos derechos colectivos y como un derecho humano fundamental*”<sup>63</sup>, unido a la necesidad de un cambio en el modelo de desarrollo.

Es de reseñar que en Colombia se puede decretar el “*Estado de emergencia Económica*” cuando sobrevengan cierta clase de hechos que perturben o amenacen perturbar en forma grave e inminente el orden económico, social y ecológico del país, o que constituyan grave calamidad pública.

Nuestra Constitución, consagra principios constitucionales ambientales que establecen obligaciones desde el Estado hacia el medio ambiente, como de los ciudadanos hacia él.

Como las normas del Decreto-Ley 2811 de 1974 en la práctica resultaron inaplicables, cedieron frente a las disposiciones actuales y vigentes: de un lado su consagración en la Ley del Ambiente (Ley 99/93). La Ley 99 de 1993 no creó nuevos, tributos –tasas– (en Colombia se ha definido tasa como una especie del género de tributo que tiene su origen en la prestación por parte del Estado en un servicio individualizado al contribuyente) sino que se ocupó de regular en el orden legal y dentro del marco de la Constitución Política de 1991, las creadas en el Código de 1974, dentro de la nueva normatividad constitucional como rentas –tributos– de inversión social y como tales son la excepción a la regla de que no pueden existir tributos nacionales con destinación específica.

---

<sup>61</sup> Abogada: Universidad Externado de Colombia. Profesora de los Cursos Tributario I y III en la Facultad de Contabilidad de la Universidad Santo Tomás de Aquino, Colombia. Profesora del Seminario de derecho tributario para financistas de la Facultad de Finanzas y Relaciones Internacionales, Universidad Externado de Colombia.

<sup>62</sup> Es un estado de excepción, se hace la consideración de que los factores económicos y sociales para algunos autores no deben entenderse desligados del orden ecológico.

<sup>63</sup> MACÍAS GÓMEZ, Luis, *Introducción al Derecho Tributario Ambiental*, Legis Editores S.A., Bogotá D.C. 1998, p. 77.



Buscando este Derecho en primera instancia, la prevención antes que la sanción, se busca orientar el interés del comportamiento de la sociedad hacia la protección ambiental.

Para lograr crear incentivos y estímulos económicos con el objetivo de fomentar programas e iniciativas encaminadas a la protección de medio ambiente, el gobierno nacional cuenta con instrumentos de carácter económicos, dentro de los cuales se encuentran los de carácter tributario. Éstos consisten en recaudos por el uso del recurso ambiental, con la posibilidad de concebir estímulos positivos para el control ambiental.

La fiscalidad ambiental se ha regulado a través de las tasas, valor por la utilización de un servicio público, como uno de los sistemas con los que contaría el Estado para financiar la política ambiental, es así como se crean las tasas retributivas y compensatorias, la tasa por utilización de aguas y la inversión obligatoria (Artículos 42, 43 y 46 de la Ley 99 de 1993).

En Colombia se ha reglamentado exclusivamente las tasas por la utilización de aguas (D. 901/97), el establecimiento de la tarifa mínima que señala el Ministerio del Medio Ambiente y sobre la cual las Corporaciones como administradoras de la tasa, efectuarán el recaudo, sin embargo el recaudo y el control es deficiente (Res. 372/98).

Se entiende por tasa retributiva aquella que se paga por la utilización directa o indirecta de la atmósfera, del agua y del suelo, para introducir o arrojar desechos o desperdicios agrícolas, mineros o industriales, aguas negras o servidas de cualquier origen, humos, vapores y sustancias nocivas que sean resultado de actividades antrópicas o propiciadas por el hombre, o actividades económicas o de servicio, sean o no lucrativas. Y por tasas compensatorias, las que se cancelan para mantener la renovabilidad de los recursos naturales no renovables. Estas tasas son de carácter racional, ya que son creadas por ley del congreso de la República.

Los anteriores instrumentos tributarios deben siempre cumplir con los requisitos establecidos en la Constitución para los tributos (sujeto pasivo, sujeto activo, hecho gravable y tarifa) y basarse en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. (Artículos 338 y 363 C.P.) y regularse según lo establecido en la Ley 99 de 1993<sup>64</sup>.

En Colombia existen otros instrumentos económicos asociados al uso o explotación de los recursos naturales: Los royalties sobre la producción petrolera, ingresos para el municipio donde se encuentra el petróleo.

También existe una tasa, muy baja, por la explotación reforestal, cuando la reforestación no compensa el agotamiento del recurso.

Existen estímulos fiscales, como la exención del IVA a las importaciones de maquinaria o equipo, siempre y cuando dicha maquinaria o equipo no se produzcan en el país, destinados a reciclar y procesar basuras o desperdicios (la maquinaria comprende lavado, separado, reciclado y extrusión), y los destinados a la depuración o tratamiento de aguas residuales, emisiones atmosféricas o residuos sólidos, para recuperación de los ríos o el saneamiento básico para lograr el mejoramiento del medio ambiente, siempre y cuando hagan parte de un programa que se apruebe por el Ministerio del Medio Ambiente. De igual manera no se cobrará el IVA sobre los equipos para el control y monitoreo ambiental, incluidos aquellos para cumplir con los compromisos del protocolo de Montreal.

Otro beneficio tributario es el consagrado con el artículo 78 de la Ley 788 de diciembre 27 de 2002, el cual modifica el estatuto tributario, Ley 624 de 1989 artículo 158-2, creando un nuevo incentivo fiscal para el impuesto de renta de las personas jurídicas que inviertan de manera directa en control y mejoramiento del medio ambiente, en el sentido de poder deducir anualmente, dentro de los límites de la renta líquida, de su renta el valor de las inversiones que por este concepto hayan realizado para el correspondiente año gravable, previa acreditación de la autoridad ambiental respectiva, para lo cual se estudiarán los beneficios ambientales obtenidos.

<sup>64</sup> Ley por la cual se crea el Ministerio del Medio Ambiente, se reordena el sector público encargado de la gestión y conservación del medio ambiente y los recursos naturales renovables, se organiza el Sistema Nacional Ambiental, SINA y se dictan otras disposiciones.



Este beneficio opera para las inversiones en que incurra el contribuyente de manera voluntaria y no por mandato de la autoridad ambiental.

Esta Ley 788 de 2002 en su artículo 115, complementa la regulación impositiva ambiental que traía la normatividad ambiental, Ley 93 de 1993, al crear otro tributo ambiental, la denominada “*sobretasa ambiental de cinco por ciento (5%) para las vías que afecten o se sitúen sobre parques naturales nacionales, parques naturales distritales, sitios Ramsar y/o reservas de biosfera*”.

Tributo de carácter nacional recaudado conjuntamente con el peaje; el total de lo recaudado tiene como fin la recuperación y preservación de las áreas afectadas por dichas vías.

Por otra parte, la Constitución Política de 1991, dentro de la política de protección al medio ambiente ordena que los recursos obtenidos a través de las regalías en caso de no ser asignados a los departamentos y municipios, se aplicarán a la preservación del ambiente, entre otros fines.

## II. MARCO CONSTITUCIONAL

### 1. Principios Constitucionales Tributarios

La Constitución Política Colombiana, regula ampliamente los principios que rigen los tributos en Colombia.

Los siguientes principios constitucionales rigen los tributos:

1. El deber de conceptos de justicia y equidad (artículo 95 C.P.<sup>65</sup>), contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro
2. El principio de legalidad. Se exige que las normas sean expedidas por la corporación competente, en tiempo de paz el Congreso de la República, las Asambleas Departamentales y los Consejos Municipales pueden imponer tributos, y que las normas de tributos contengan los elementos esenciales del tributo (artículos 150, 294, 362, 338 C.P.).
3. El principio de irretroactividad de la Ley tributaria. Es garantía de estabilidad jurídica y económica (artículo 338 C.P.).
4. Los principios de equidad y progresividad, los cuales se consagran íntimamente ligados con el principio de la capacidad económica (artículo 363 C.P.).
5. El principio de eficiencia (artículo 363 C.P.).
6. El principio de transparencia de los tributos frente al presupuesto público (artículo 345 C.P.).
7. El principio del predominio de lo sustancial sobre lo formal (artículo 228 C.P.).

### 2. Principios Constitucionales Ambientales

1. Como uno de los principios rectores de la Constitución se encuentra la obligación que tiene el Estado de organizar, dirigir y reglamentar lo correspondiente al saneamiento ambiental conforme a los principios de eficiencia, universalidad y solidaridad (artículo 49 C.P.).

---

<sup>65</sup> Constitución Política.



2. El del derecho al medio ambiente sano: *“Todas las personas tienen derecho a gozar de un ambiente sano. La ley garantizará la participación de la comunidad en las decisiones que puedan afectarlo”* unido al deber del Estado de proteger la diversidad e integridad del ambiente (artículo 79 C.P.).
3. Los recursos recaudados a través del tributo ambiental, pueden destinarse a las entidades encargadas del manejo del medio ambiente y de los recursos naturales de acuerdo con los planes de desarrollo de los municipios del área de su jurisdicción. Es obligación de Estado planificar el manejo y aprovechamiento de los recursos naturales, para lograr su conservación, restauración o sustitución. Con esta obligación constitucional se introduce el modelo de desarrollo sostenible (artículos 80 y 317 C.P.).
4. Es deber de los ciudadanos proteger los recursos naturales del país y velar por la conservación de un ambiente sano (artículo 82 C.P.).

La protección del medio ambiente es un deber del Estado, la Constitución Política de Colombia lo consagra en su artículo 79 *“proteger la diversidad e integridad del ambiente, conservar las áreas de especial importancia ecológica y fomentar la educación para el logro de estos fines”*

Adicionalmente el artículo 80 de la Carta Magna estableció que: *“El Estado planificará el manejo y aprovechamiento de los recursos naturales, para garantizar su desarrollo sostenible, su conservación, restauración o sustitución.*

Además, deberá prevenir y controlar los factores de deterioro ambiental, imponer las sanciones legales y exigir la reparación de los daños causados.

Así mismo, cooperará con otras naciones en la protección de los ecosistemas *situados en las zonas fronterizas”*.

Además, el artículo 46 de esta carta consagra que el gobierno nacional podrá declarar el estado de emergencia económica, social y ecológica,<sup>3</sup> cuando sobrevengan hechos distintos de los previstos en los artículos 212 y 213 de la Constitución, que perturben o amenacen perturbar en forma grave e inminente el orden económico, social y *ecológico* del país, o que constituyen grave calamidad pública, podrá el presidente, con la firma de todos los ministros, declarar el estado de emergencia económica, social y ecológica.

Por otra parte la Constitución Política de 1991, reconoció y consagró los derechos colectivos y del ambiente, al establecer en su artículo 79 que la ley garantizará la participación de la comunidad en las decisiones que puedan afectar el medio ambiente, para lo cual se puede hacer uso de acciones populares, acción de nulidad contra los actos administrativos y excepcionalmente, la acción de tutela.

### III. LEGISLACIÓN AMBIENTAL

La tributación ambiental actual en Colombia tiene un amplio desarrollo, Legal y reglamentario. La Ley 99/93 en su artículo 1° establece los principios generales ambientales:

ART. 1.º Principios generales ambientales. La política ambiental colombiana seguirá los siguientes principios generales:

---

<sup>3</sup> Estado de excepción.

1. El proceso de desarrollo económico y social del país se orientará según los principios universales y del desarrollo sostenible contenidos en la declaración de Río de Janeiro de junio de 1992 sobre medio ambiente y desarrollo.

2. La biodiversidad del país, por ser patrimonio nacional y de interés de la humanidad, deberá ser protegida prioritariamente y aprovechada en forma sostenible.

3. Las políticas de población tendrán en cuenta el derecho de los seres humanos a una vida saludable y productiva en armonía con la naturaleza

4. Las zonas de páramos, subpáramos, los nacimientos de agua y las zonas de recarga de acuíferos serán objeto de protección especial.

5. En la utilización de los recursos hídricos, el consumo humano tendrá prioridad sobre cualquier otro uso.

6. La formulación de las políticas ambientales tendrá en cuenta el resultado del proceso de investigación científica. No obstante, las autoridades ambientales y los particulares darán aplicación al principio de precaución conforme al cual, cuando exista peligro de daño grave e irreversible, la falta de certeza científica absoluta no deberá utilizarse como razón para postergar la adopción de medidas eficaces para impedir la degradación del medio ambiente.

7. El Estado fomentará la incorporación de los costos ambientales y el uso de instrumentos económicos para la prevención, corrección y restauración del deterioro ambiental y para la conservación de los recursos naturales renovables.

(...)

11. Los estudios de impacto ambiental serán el instrumento básico para la toma de decisiones respecto a la construcción de obras y actividades que afecten significativamente el medio ambiente natural o artificial.

(...)

Los artículos 42 y 43 de la ley 99/93, ejes de la tributación ambiental, establecen:

ART. 42. Tasas retributivas y compensatorias. La utilización directa o indirecta de la atmósfera, del agua y del suelo, para introducir o arrojar desechos o desperdicios agrícolas, mineros o industriales, aguas negras o servidas de cualquier origen, humos, vapores y sustancias nocivas que sean resultado de actividades antrópicas o propiciadas por el hombre, o actividades económicas o de servicio, sean o no lucrativas, se sujetará al pago de tasas retributivas por las consecuencias nocivas de las actividades expresadas.

También podrán fijarse tasas para compensar los gastos de mantenimiento de la renovabilidad de los recursos naturales renovables. Queda así subrogado el artículo 18 del Decreto 2811 de 1974.

Para la definición de los costos y beneficios de que trata el inciso 2º del artículo 338 de la Constitución Nacional, sobre cuya base hayan de calcularse las tasas retributivas y compensatorias a las que se refiere el presente artículo, creadas de conformidad con lo dispuesto por el Código Nacional de Recursos Naturales Renovables y de Protección al Medio Ambiente, Decreto 2811 de 1974, se aplicará el sistema establecido por el conjunto de las siguientes reglas: a) La tasa incluirá el valor de depreciación del recurso afectado; b) El Ministerio del Medio Ambiente teniendo en cuenta los costos sociales y ambientales del daño, y los costos de recuperación del recurso afectado, definirá anualmente las bases sobre las cuales se hará el cálculo de la depreciación; c) El cálculo de la depreciación incluirá la evaluación económica de los daños sociales y ambientales causados por la respectiva actividad. Se entiende por daños sociales, entre otros, los ocasionados a la salud humana, el paisaje, la tranquilidad pública, los bienes públicos y privados y demás bienes con valor económico directamente afectados por la actividad contaminante. Se entiende por daño ambiental el que afecte el normal funcionamiento de los ecosistemas o la renovabilidad de sus componentes; d) El cálculo de costos así obtenido, será la base para la definición del monto tarifario de las tasas.



Con base en el conjunto de reglas establecidas en el sistema de que trata el inciso anterior, el Ministerio del Medio Ambiente aplicará el siguiente método en la definición de los costos sobre cuya base hará la fijación del monto tarifario de las tasas retributivas y compensatorias: a) A cada uno de los factores que incidan en la determinación de una tasa, se le definirán las variables cuantitativas que permitan la medición del daño; b) Cada factor y sus variables deberá tener un coeficiente que permita ponderar su peso en el conjunto de los factores y variables considerados; c) Los coeficientes se calcularán teniendo en cuenta la diversidad de las regiones, la disponibilidad de los recursos, su capacidad de asimilación, los agentes contaminantes involucrados, las condiciones socioeconómicas de la población afectada y el costo de oportunidad del recurso de que se trate, y d) Los factores, variables y coeficientes así determinados serán integrados en fórmulas matemáticas que permitan el cálculo y determinación de las tasas correspondientes.

PAR.—Las tasas retributivas y compensatorias solamente se aplicarán a la contaminación causada dentro de los límites que permite la ley, sin perjuicio de las sanciones aplicables a actividades que excedan dichos límites.

ART. 43. Tasas por utilización de aguas. La utilización de aguas por personas naturales o jurídicas, públicas o privadas, dará lugar al cobro de tasas fijadas por el Gobierno Nacional que se destinarán al pago de los gastos de protección y renovación de los recursos hídricos, para los fines establecidos por el artículo 159 del Código Nacional de Recursos Naturales Renovables y de Protección al Medio Ambiente, Decreto 2811 de 1974. El Gobierno Nacional calculará y establecerá las tasas a que haya lugar por el uso de la aguas.

El sistema y método establecidos por el artículo precedente para la definición de los costos sobre cuya base se calcularán y fijarán las tasas retributivas y compensatorias, se aplicarán al procedimiento de fijación de la tasa de que trata el presente artículo.

PAR.—Todo proyecto que involucre en su ejecución el uso del agua, tomada directamente de fuentes naturales, bien sea para consumo humano, recreación, riego o cualquier otra actividad industrial o agropecuaria, deberá destinar no menos de un 1% del total de la inversión para la recuperación, preservación y vigilancia de la cuenca hidrográfica que alimenta la respectiva fuente hídrica. El propietario del proyecto deberá invertir este 1% en las obras y acciones de recuperación, preservación y conservación de la cuenca que se determinen en la licencia ambiental del proyecto.

La Corte Constitucional Colombiana en sentencia C-495 de fecha septiembre 26/96, estudió las dos normas anteriores, declarándolas constitucionales conforme al artículo 338 de la Carta y estableció que el tributo ambiental no se aparta de los elementos básicos de la legalidad en materia de tasas. Consagrando esta Corporación:

“a) Definición de un hecho generador o imponible que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria. En el caso de las tasas retributivas y compensatorias se contrae a la utilización directa o indirecta del suelo, la atmósfera y el agua con el propósito de arrojar basuras vertidas o aguas negras y cuya acción genere un efecto nocivo. Para efectos del artículo 43 demandado, es la sola utilización del agua;

b) Base gravable. Estima la Corporación que las normas sustantivas establecen una base gravable constituida, tanto en las tasas retributivas como en las compensatorias y en las provenientes por la utilización de aguas, por la “depreciación” ocurrida por la actividad respectiva de que se trata, incluyendo para su medición, los daños sociales y ambientales;

c) Tarifa. Para determinar la tarifa de las tasas ambientales estudiadas, estima la Corte, que el legislador estableció los criterios objetivos en el inciso 3º del artículo 42 de la Ley 99 de 1993, así:

- A cada uno de los factores se le establece una variable cuantitativa.
- Éstos generan un coeficiente que pondera el peso que cada una tiene en el conjunto de todos los factores.
- El coeficiente dependerá de la región, la disponibilidad de los recursos, su capacidad de asimilación, los agentes contaminantes involucrados, las condiciones socioeconómicas de la po-

blación afectada y el costo de oportunidad; de la lectura que desarrolle la autoridad ambiental en cada caso se determinará el monto a pagar por parte de los sujetos pasivos.

La consagración de un método y un sistema no significa necesariamente la expresión aritmética o numérica mediante fórmulas exactas, sino que mediante la ley, ordenanzas y acuerdos se recojan también hipótesis normativas mediante las cuales se puedan definir los costos y beneficios que fijen la tarifa como recuperación de los costos que les presenten o participación en los beneficios que les proporcionen las autoridades administrativas competentes en materia de ingresos públicos, de forma que las autoridades administrativas pueden ejercer excepcionalmente un poder tributario derivado de las tasas o contribuciones, en forma precaria y limitada.

Como se aprecia, el legislador no desconoció la determinación del sistema y método para calcular el costo del servicio, señalando la forma como la autoridad administrativa debe definir la tarifa de las tasas. Tal determinación legal del sistema y el método para definir el costo de un servicio, sólo puede juzgarse en cada caso concreto y tomando en consideración las modalidades peculiares del mismo.

Finalmente, es de mérito agregar que las frases “fijadas por, el Gobierno Nacional” y “El Gobierno Nacional calculará y establecerá las tasas a que haya lugar por el uso de las aguas”, contenidas en el artículo 43 acusado, en una interpretación conforme a la Constitución deben ser entendidas en el sentido que el Gobierno Nacional determina, fija o calcula la tarifa de las tasas, a partir de los métodos y sistemas que determine la ley;

d) Sujeto activo. El sujeto activo está radicado en las corporaciones autónomas regionales, según el numeral 4º del artículo 46 de la Ley 99 de 1993, encargadas de prestar el servicio y como tal, se les debe pagar por el mismo, y

e) Sujeto pasivo. El sujeto pasivo es cualquier persona natural o jurídica, que si bien no se encuentra totalmente determinado es determinable, en función de ocurrencia del hecho gravable, y por tanto se establece con plenitud su identidad situación constitucionalmente razonable en la configuración legal de los elementos esenciales de la obligación tributaria. Estima la Corte que si la norma jurídica producida por el legislador consagra la forma de determinación del sujeto pasivo de la obligación tributaria, ella no puede ser declarada inexecutable por eventual indeterminación del sujeto pasivo”.

En Colombia la naturaleza de las tasas ambientales corresponde a las tasas retributivas y las compensatorias. El hecho generador en las tasas retributivas constituye la utilización de la atmósfera, el agua o el suelo para introducir o arrojar desechos u otras sustancias, con un efecto nocivo; y sólo deben pagarlas quienes realizan estas conductas con un efecto nocivo, definido técnicamente. En las compensatorias es el mantener los recursos naturales renovables. Por otra parte las tasas retributivas tienen como finalidad crear incentivos permanentes, no así las compensatorias.

Hasta el momento sólo se ha regulado lo referente a las tasas por utilización de aguas.

El recaudo en este momento le corresponde a las corporaciones autónomas regionales (CAR).

## 1. En el ámbito municipal

En Colombia los municipios (Ley 136/94, artículo 3), tienen la función de Planificar el desarrollo económico, social y ambiental de su territorio, de conformidad con la ley y en coordinación con otras entidades y solucionar las necesidades insatisfechas saneamiento ambiental; lo anterior, esta ligado al artículo 338 de la C.P.<sup>66</sup> Los concejos municipales pueden en tiempo de paz imponer contribuciones fiscales o parafiscales, con la obligación de fijar directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.

---

<sup>66</sup> Norma que establece la legalidad de los tributos en Colombia.



---

### *Facultades impositivas de los Consejos Municipales y las Asambleas Departamentales*

En Colombia, durante “los tiempos de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o para-fiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.

La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos.

Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo”(Constitución Nacional, artículo 338).

Con base en la norma constitucional antes expuesta, los Consejos Municipales a través de los acuerdos cuentan con la potestad creadora de tributos, en tiempos de paz.

Al respecto la Corte Constitucional expresó en sentencia C-504 de julio 3 de 2002.

“Al contrario, elemento de primordial importancia en el sistema tributario colombiano desde la vigencia de la Constitución de 1886 (art. 43), ahora reafirmado, desarrollado y profundizado por la Carta Política de 1991, es el de la descentralización y autonomía de las entidades territoriales (C.P., art. 1.º), entre cuyos derechos básicos está el de “administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones” (art. 287 num. 3.º, en armonía con los arts. 294, 295, 300-4 y 313-4, C.P.).

“Particularmente los artículos 300, numeral 4.º, y 313, numeral .4º, confieren a asambleas y concejos suficientes facultades para decretar de conformidad con la Constitución y la ley, los tributos y contribuciones que su sostenimiento requiere. “Cuando la Constitución estatuye que tales competencias de los cuerpos de elección popular habrán de ser ejercidas de acuerdo con la ley no está dando lugar a la absorción de la facultad por parte del Congreso, de tal manera que las asambleas y los concejos deban ceder absolutamente su poder de imposición al legislador. Este, por el contrario, al fijar las pautas y directrices dentro de las cuales obrarán esas corporaciones, tiene que dejar a ellas el margen que les ha sido asignado constitucionalmente para disponer, cada una dentro de las circunstancias y necesidades específicas de la correspondiente entidad territorial, lo que concierne a las características de los gravámenes que vayan a cobrar.

Por eso, el mismo artículo 338 de la Constitución, que el demandante estima violado, dispone con claridad que no solamente la ley sino las ordenanzas y los acuerdos son los actos que consagrarán directamente los elementos de los tributos. Tal competencia está diferida, pues, según que el gravamen sea nacional, departamental, distrital o municipal, al Congreso, a las asambleas y a los concejos.

(...)

Destacando en todo caso que mientras el Congreso tiene la potestad exclusiva para fijar todos los elementos de los tributos de carácter nacional; en lo atinente a tributos del orden territorial debe como mínimo crear o autorizar la creación de los mismos, pudiendo a lo sumo establecer algunos de sus elementos, tales como el sujeto activo y el sujeto pasivo, al propio tiempo que le respeta a las asambleas y concejos la competencia para fijar los demás elementos impositivos, y claro, en orden a preservar la autonomía fiscal que la Constitución le otorga a las entidades territoriales. Es decir, en la hipótesis de los tributos territoriales el Congreso de la República no puede establecerlo todo”.

Si bien los Consejos Municipales y las Asambleas Departamentales<sup>67</sup>, tienen la facultad constitucional de crear impuestos territoriales, o las tasas ambientales en Colombia creadas por la Ley del Medio Ambiente, tienen el carácter de tributo nacional, puesto que emana de una Ley del Congreso de la República.

Por otra parte existe un porcentaje del impuesto predial que se destina a la protección del medio ambiente y los recursos naturales renovables.

*Impuesto predial. Porcentaje ambiental sobre los gravámenes a la propiedad inmueble (impuesto municipal)*<sup>68</sup>

Con destino a la protección del medio ambiente y los recursos naturales renovables, se establece un porcentaje sobre el total del recaudo por concepto de impuesto predial.

Éste se sujeta a los parámetros Constitucionales y Legales que se traen a continuación:

“Sólo los municipios podrán gravar la propiedad inmueble. Lo anterior no obsta para que otras entidades impongan contribución de valorización.

*La ley destinará un porcentaje de estos tributos, que no podrá exceder del promedio de las sobretasas existentes, a las entidades encargadas del manejo y conservación del ambiente y de los recursos naturales renovables, de acuerdo con los planes de desarrollo de los municipios del área de su jurisdicción”(Constitución Nacional, artículo 317).*

El porcentaje indicado en el inciso segundo del artículo 317 de la Constitución fue reglamentado en el sentido de que no podrá ser “inferior al 15% ni superior al 25.9%. El porcentaje de los aportes de cada municipio o distrito con cargo al recaudo del impuesto predial será fijado anualmente por el respectivo concejo a iniciativa del alcalde municipal.

*Los municipios y distritos podrán optar en lugar de lo establecido en el inciso anterior por establecer, con destino al medio ambiente, una sobretasa que no podrá ser inferior al 1.5 por mil, ni superior al 2.5 por mil sobre el avalúo de los bienes que sirven de base para liquidar el impuesto predial.*

*Los municipios y distritos podrán conservar las sobretasas actualmente vigentes, siempre y cuando éstas no excedan el 25.9% de los recaudos por concepto de impuesto predial.*

*Dichos recursos se ejecutarán conforme a los planes ambientales regionales y municipales, de conformidad con las reglas establecidas por la presente ley.*

*Los recursos que transferirán los municipios y distritos a las corporaciones autónomas regionales por concepto de dichos porcentajes ambientales y en los términos de que trata el numeral 1º del artículo 46, deberán ser pagados a éstas por trimestres, a medida que la entidad territorial efectúe el recaudo y, excepcionalmente, por anualidades antes del 30 de marzo de cada año subsiguiente al período de recaudación.*

*Las corporaciones autónomas regionales destinarán los recursos de que trata el presente artículo a la ejecución de programas y proyectos de protección o restauración del medio ambiente y los recursos naturales renovables, de acuerdo con los planes de desarrollo de los municipios del área de su jurisdicción. Para la ejecución de las inversiones que afecten estos recursos se seguirán las reglas especiales sobre planificación ambiental que la presente ley establece.*

*PAR. 1.º—Los municipios y distritos que adeudaren a las corporaciones autónomas regionales de su jurisdicción, participaciones destinadas a protección ambiental con cargo al impuesto predial, que se hayan causado entre el 4 de julio de 1991 y la vigencia de la presente ley, deberán*

---

<sup>67</sup> Según la Constitución Nacional de 1991, para efectos de la organización territorial de la República constituyen entidades territoriales los departamentos, los distritos, los municipios y los territorios indígenas.

<sup>68</sup> Impuesto de carácter territorial. “tributo de tipo real y analítico que grava los predios de tipo urbano o rural, con o sin edificaciones” CAMACHO MONTOYA, Alvaro, *Tributos sobre la propiedad raíz*, Legis editores, Bogotá D.C., 1999.



liquidarlas y pagarlas en un término de 6 meses contados a partir de la vigencia de la presente ley, según el monto de la sobretasa existente en el respectivo municipio o distrito al 4 de julio de 1991.

PAR. 2.º—El 50% del producto correspondiente al recaudo del porcentaje o de la sobretasa del impuesto predial y de otros gravámenes sobre la propiedad inmueble, se destinará a la gestión ambiental dentro del perímetro urbano del municipio, distrito, o área metropolitana donde haya sido recaudado el impuesto, cuando la población municipal, distrital o metropolitana, dentro del área urbana, fuere superior a 1.000.000 de habitantes. Estos recursos se destinarán exclusivamente a inversión” (Artículo 44 Ley 99/93.)

#### IV. MODIFICACIONES LEGISLATIVAS

El Estatuto Tributario, Ley 624 de 1989, actualmente contiene los impuestos de carácter nacional que existen en Colombia<sup>69</sup>. Por la naturaleza de esta normatividad no es conveniente incorporar el tributo ambiental dentro del texto del mismo.

Sería conveniente reformar el artículo 42 de la Ley 93/99 en la noción de tributo ambiental, o crear una legislación de tributos ambientales.

La actual titulación de la norma debe ser más amplia, en lugar de tasas retributivas y compensatorias, sería de tributo medioambiental.

Considero conveniente acoger la definición dada en el Texto Base, que corresponde al artículo 26 bis de la Ley General Tributaria española, con las siguientes modificaciones:

El artículo se estructuraría en párrafos sin numeración, teniendo cada párrafo su homólogo en cada uno de los incisos del mencionado artículo 26 bis LGT.

El párrafo primero remitirá al artículo 154 de la Constitución Nacional, que establece las categorías tributarias<sup>70</sup>.

En el párrafo segundo, se sustituirá la expresión “hecho imponible” por el de “hecho generador”<sup>71</sup>.

La última frase del párrafo tercero, se redactará de la siguiente forma: “Salvo ley en contrario, la falta de este requisito determinará la nulidad de pleno derecho de las disposiciones reglamentarias que, en su caso, concurren a precisar la cuantía del tributo medioambiental.”

Finalmente, en las referencias al “coste” realizadas en el párrafo cuarto, se utilizará el término “costo”<sup>72</sup>.

<sup>69</sup> Los impuestos nacionales son: Impuesto a la renta, Impuesto a las ventas (IVA), impuesto de timbre, impuesto a las transacciones financieras.

<sup>70</sup> ART. 154.—“Las leyes pueden tener origen en cualquiera de las cámaras a propuesta de sus respectivos miembros, del Gobierno Nacional, de las entidades señaladas en el artículo 156, o por iniciativa popular en los casos previstos en la Constitución. No obstante, sólo podrán ser dictadas o reformadas por iniciativa del gobierno las leyes a que se refieren los numerales 3.º, 7.º, 9.º, 11 y 22 y los literales a), b) y e), del numeral 19 del artículo 150; las que ordenen participaciones en las rentas nacionales o transferencias de las mismas; las que autoricen aportes o suscripciones del Estado a empresas industriales o comerciales y las que decreten exenciones de impuestos, contribuciones o tasas nacionales.

Las cámaras podrán introducir modificaciones a los proyectos presentados por el gobierno.

Los proyectos de ley relativos a los tributos iniciarán su trámite en la Cámara de Representantes y los que se refieran a relaciones internacionales, en el Senado.”

<sup>71</sup> En Colombia se habla de hecho generador.



## V. CONCLUSIÓN

La Constitución Nacional concede al Estado la posibilidad de financiarse con rentas de carácter tributario y con otras que no lo son.

Las rentas de carácter tributario que puede recibir el Estado son las regalías<sup>73</sup>, impuestos, tasas y contribuciones.

Colombia, tiene una reglamentación de los tributos ambientales, si bien dispersa, se acoge a la teoría general actual de estos tributos. El tributo por excelencia ambiental son las tasas retributivas y compensatorias.

Las tasas ambientales se originan en la utilización de un bien público cuya conservación está a cargo del Estado. El Estado está en la obligación de garantizar un ambiente sano a sus habitantes, en consecuencia su conservación constituye un costo que debe ser pagado por quienes utilizan el ambiente en forma nociva.

Estás tienen su sustento en la Constitución y en las leyes con sus normas reglamentarias (artículos 79, 88, 95, 227, 268, 289, 300, 310, 317, 333, 334, 338 y 361 C.P; artículo 42 de la Ley 99 de 1993 y artículos 15, 20, 21 y 22 del Decreto 901 de 1997).

Específicamente las tasas ambientales no son un impuesto, pero son un tributo, tasas, al que la Ley 99 de 1993 y el Decreto 901 de 1997, le fijan el método y el sistema para su pago.

En virtud del principio de legalidad de los tributos, sólo es cobrable para cada uno de los tributos, el valor previamente establecido por la Ley del Medio Ambiente '99 de 1993". Siendo las autoridades ambientales, Corporaciones Autónomas Regionales, las encargadas de realizar el recaudo de este tributo (948/95, art. 66 núm. 13).

Al respecto, en esta normatividad, no se estipuló sanción alguna por el no pago de la Tasa ambiental (interés o multa). En consecuencia, y como en Colombia las sanciones tributarias son de carácter restrictivo, la Tasa Retributiva Ambiental, no tiene una sanción. Sin embargo si puede indexarse, de acuerdo con el índice de precios al consumidor, para determinar la posible pérdida de valor del monto a cobrar durante el tiempo transcurrido a partir del momento de su exigibilidad.

## ANEXO

En Colombia, actualmente el Instituto Colombiano de Derecho Tributario lidera el proyecto del Modelo de Código Único de Derecho Tributario de Colombia para América Latina, con él se busca crear una Ley marco del derecho tributario para Colombia. Es decir una ley normativa de la tributación que *"recoja los conceptos fundamentales del derecho tributario sustantivo y procedimental y que permita de este modo descargar a las otras leyes tributarias, a todas las otras leyes tributarias especiales de los preceptos aplicables por igual a todos los tributos"*<sup>74</sup>.

---

<sup>72</sup> Costo para Colombia y no coste.

<sup>73</sup> Royalty.

<sup>74</sup> FERREIRO LAPATZA, José J, *"Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el derecho financiero y Tributario"*; Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A. 1998, Barcelona, Pág. 40. Cita referenciada en el Anteproyecto del Código tributario de Colombia para América Latina.



Dentro del actual anteproyecto figura en el capítulo VII Tributos vinculados (tasas y contribuciones) tema tratado de manera general, en el cual se definen los conceptos de tasas y contribuciones. Este anteproyecto busca convertirse en una ley normativa de la tributación para el País, por esta razón no hace referencia a los tributos no vinculados con fines fiscales, como son los ambientales. En este momento, no se ha presentado al Congreso este estudio.

#### “ARTÍCULO

Son tributos vinculados aquellos que se cobran con ocasión del ejercicio de una actividad pública o de interés general y cuyo recaudo está necesaria y obligatoriamente destinado a financiar la actividad o servicio que constituye el presupuesto de la obligación. Los tributos vinculados tienen naturaleza contributiva.”

#### “ARTÍCULO

Las tasas y las contribuciones especiales son esencialmente tributos vinculados. Cuando un tributo no pueda ser calificado como tasa o contribución especial, será un impuesto.

Sin embargo, el juez constitucional deberá retirar del ordenamiento toda norma que establezca un impuesto calificándolo como tasa o contribución, si advierte que con tal denominación se pretendieron eludir principios o normas a las cuales el tributo debió sujetarse”.

#### “ARTÍCULO

El acto proferido por el titular del poder tributario que establezca una tasa o contribución especial debe fijar, en forma directa, los hechos y los sujetos activo y pasivo de la obligación.

Los elementos cuantificadores de la obligación, como la base y la alícuota, pueden ser determinados por la Administración, siempre y cuando el titular del poder tributario señale los métodos o sistemas que permitan medir los costos de la actividad a financiar, y la manera en que dichos costos deben ser repartidos entre los contribuyentes, bajo criterios de justicia y equidad tributaria.

Los elementos cuantificadores deben ser idóneos para hacer una valoración objetiva del costo de la actividad concreta que se pretenda financiar con tasas”.

#### “ARTÍCULO

El recaudo proveniente de una tasa o contribución especial no puede utilizarse para financiar actividades distintas a las que dieron origen al establecimiento del tributo.

Cuando quiera que el organismo recaudador obtenga excedentes que no resulten proporcionales a la prestación del servicio o actividad, deberá reembolsarlos a los contribuyentes, en forma proporcional a sus respectivos pagos o tomar las medidas necesarias para disminuir las bases o alícuotas de las obligaciones que se cobren en el futuro.”

#### “ARTÍCULO

La entidad con funciones de control fiscal tiene la facultad de velar por el debido recaudo de los recursos provenientes de tasas y contribuciones, así como la forma en que los mismos son invertidos.”

#### “ARTÍCULO

La tasa es la prestación pecuniaria establecida por el titular del poder tributario, exigida de manera compulsiva y obligatoria por un ente estatal o privado, por la realización de una actividad de carácter administrativo que afecta de manera directa al obligado.

Sólo puede cobrarse una tasa si existe una actividad efectivamente realizada no pueden financiarse con tasas actividades indivisibles.”

“ARTÍCULO

Por actividad administrativa se entiende cualquiera que sea realizada por la administración de manera directa o indirecta, que no tenga carácter industrial o comercial. La prestación puede ser de hacer o de no hacer.

“ARTÍCULO

La contribución especial es la prestación pecuniaria establecida por el titular del poder tributario, exigida de manera compulsiva y obligatoria por un ente estatal o privado, para financiar una actividad que electa de manera directa a un sector económico o social, e indirecta a los miembros que pertenecen al mismo sector.

La actividad a financiar con contribuciones especiales debe ser mensurable y el recaudo debe ser proporcional a su costo. No pueden ser financiadas con contribuciones especiales actividades que sean de exclusivo interés general”.



## CAPÍTULO SEXTO: COSTA RICA

Gabriela González García<sup>75</sup>

I. Antecedentes.—II. Marco Constitucional.—1. Los principios constitucionales tributarios.—2. Los principios medioambientales.—3. Convenios Internacionales.—III. Ámbito competencial en materia de protección del medioambiente.—IV. Modificaciones legislativas.—1. De ámbito estatal. 2. De ámbito local.—V. Conclusiones.

### I. ANTECEDENTES

El agotamiento de los recursos naturales constituye una de las preocupaciones de mayor trascendencia para los Estados del mundo. El acelerado deterioro del medio ambiente, los altos costos de las medidas correctivas para su reestablecimiento, que no siempre son efectivas y los largos plazos para lograr la recuperación de los recursos contaminados, son aspectos que evidencian el abuso excesivo del ser humano sobre el ecosistema.

En Costa Rica, esta realidad motiva la búsqueda de instrumentos idóneos para lograr una protección efectiva de los recursos naturales y su desarrollo armónico a largo plazo. En este contexto, se introduce normativa constitucional y legal específica para satisfacer esta necesidad, así como se suscribe una variedad de acuerdos internacionales tendientes a la tutela del medioambiente. El objetivo es, un desarrollo sostenible para el futuro, que implica la satisfacción de las necesidades humanas presentes y futuras y el mejoramiento de la calidad de vida, porque se reconoce que la vida humana solo es posible en solidaridad con la naturaleza.

Se parte de concebir el derecho del hombre a hacer uso del ambiente para su propio desarrollo, pero a su vez, este conlleva el correlativo deber de protegerlo y preservarlo, mediante el ejercicio racional y el disfrute útil del derecho mismo. El Estado por su parte, tiene también la obligación de procurar su protección adecuada, para garantizar su disfrute por las generaciones presentes y futuras, por lo que debe tomar las medidas necesarias para evitar la contaminación, y en general, las alteraciones producidas por el hombre que constituyan una lesión al medio ambiente.

A pesar que el ordenamiento jurídico contempla legislación apropiada para una tutela efectiva del ambiente, en el ámbito tributario se carece de una regulación específica de tributos extrafiscales en general y particularmente, medioambientales. No obstante, aún cuando esta finalidad extrafiscal no tiene un expreso respaldo en la Carta Magna, la Sala Constitucional considera posible su desarrollo, manifestando que la justicia tributaria nunca será tal si se le aísla del resto de los objetivos de justicia que con carácter general persigue la Constitución<sup>76</sup>.

La postura expuesta por la Sala, admite la posibilidad de desarrollar una legislación tributaria medioambiental. En este marco, se propone la incorporación en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios de una regulación específica de los tributos medioambientales, que determinará sus características básicas y elementos comunes. Del mismo modo, habría que realizar tal introducción en el Código Municipal, que regula los tributos de ámbito local.

---

<sup>75</sup> Doctoranda Derecho Financiero y Tributario. Universidad Complutense de Madrid.

<sup>76</sup> Sala Constitucional, Voto N.º 2657/2001, de 4 de abril. También sobre los fines extrafiscales de los tributos, las resoluciones N.º 5794/1993 y 2631/1995 del mismo ente jurisdiccional.



## II. MARCO CONSTITUCIONAL

La Constitución Política de Costa Rica<sup>77</sup> establece el marco adecuado para el desarrollo de los tributos medioambientales, regulando así:

### 1. Los Principios Constitucionales Tributarios

Estos principios no se encuentran expresamente establecidos en la Constitución, pero ello, no fue obstáculo para que la Sala Constitucional los coligiera de una interpretación sistemática de la misma. Los principios constitucionales tributarios que se han desarrollado por el citado Tribunal son: a) principio de igualdad (artículos 18 y 33 CP)<sup>78</sup>; b) principio de generalidad (artículos 18 y 33)<sup>79</sup>; c) principio de proporcionalidad (artículos 18, 33, 40 y 45 CP)<sup>80</sup>; d) principio de progresividad (artículos 18 CP)<sup>81</sup>; e) principio de razonabilidad (artículos 18 y 33 CP)<sup>82</sup>; f) principio de no confiscatoriedad (artículos 18, 33, 40, 45 CP)<sup>83</sup>; f) el deber de contribuir (artículos 18 y 33 CP);<sup>84</sup> g) principio de capacidad económica (artículos 18 y 33 CP)<sup>85</sup>; y h) principio de reserva de ley (artículos 121.13 CP)<sup>86</sup>.

### 2. Los Principios Medioambientales

Encontramos en éste ámbito, los siguientes Principios:

<sup>77</sup> Promulgada el 7 de noviembre de 1949, en adelante se denominará "C.P."

<sup>78</sup> Adicionalmente, aún cuando no se haya analizado por la Sala Constitucional (SC), se podría encontrar fundamento para su desarrollo en la conjunción de los artículos citados y el artículo 1 CP. Las resoluciones del Tribunal en las que se expone el principio de igualdad tributaria son: 1372/1992, de 26 de mayo; 1440/1992 de 2 de junio; 2197/1992; 0782/1993, de 16 de febrero; 5749/1993, de 9 de noviembre; 0483/1994, de 25 de enero; 0633/1994, de 31 de enero; 1160/1994, de 2 de marzo; 6098/1994, de 18 de octubre; 0580/1995, de 1 de febrero; 5670/1995, de 17 de octubre; 3444/1996, de 9 de julio y, 4829/1998, de 8 de julio.

<sup>79</sup> En relación con los principios de igualdad, generalidad y no confiscación, la SC emite los Votos N.º 1191/1991; 1631/1991, 21 de agosto; 0320/1992, 11 de febrero; 2197/1992, de 11 de agosto; 1341/1993, de 29 de marzo; 5749/1993, de 9 de noviembre; 2197/1992, de 11 de agosto; 2359/1994, de 17 de mayo; 3494/1994, de 12 de julio; 4496/1994, de 23 de agosto; 6455/1994; 730/1995, de 3 de febrero; 2631/1995, de 23 de mayo; 3444/1996, de 22 de marzo; 6940/1996, de 20 de diciembre; 8755/2000, de 4 de octubre, 2657/2001, de 4 de abril y, 6509/2002, de 3 de julio.

<sup>80</sup> En relación con este principio, los Votos N.º 1341/1993, de 29 de marzo; 0730/1995, de 3 de febrero; 3444/1996, de 9 de julio; 6940/1996, de 20 de diciembre; 7067/1997; 4829/1998, de 7 de julio; 2657/2001, de 4 de abril y, 6509/2002, de 3 de julio.

<sup>81</sup> Se considera que podría interpretarse también conjuntamente con los artículos 1, 33, 50 y 74 CP. Sobre el principio de razonabilidad y progresividad véase los Votos de la SC N.º 1341/1993 de 29 de marzo; 4788/1993, 30 de septiembre; 5749/1993; 0730/1995, de 3 de febrero; 3444/1996, de 9 de julio; 6940/1996, de 20 de diciembre; 7067/1997.

<sup>82</sup> Resoluciones de la SC N.º 6455/94; 7067/1997; 8755/2000, de 4 de octubre; 2657/2001, de 4 de abril y, 6509/2002, de 3 de julio.

<sup>83</sup> También se podrían considerar como sustento de este principio los artículos 1, 19 y 50 CP, conjuntamente con los citados 18, 33, 40 y 45 CP, aún y cuando no han sido comentados por la jurisprudencia constitucional. En relación a no confiscación, puede verse también el Voto de la SC N.º 7067/1997.

<sup>84</sup> Se podría fundamentar adicionalmente en el artículo 19 CP, en relación con los numerales mencionados. Sobre este principio la resolución de la SC N.º 8755/2000, de 4 de octubre.

<sup>85</sup> Sería conveniente fundar este principio también en el artículo 19 CP. En relación con el principio de capacidad remitirse al Voto de la SC N.º 4788/1993, y desarrollando este principio conjuntamente con el de no confiscatoriedad, la resolución de la SC N.º 0854/2001, de 31 de enero.

<sup>86</sup> Resolución de la Corte Suprema de Justicia de las 8:00 hrs. del 29 de noviembre de 1973; SC Votos N.º 2197/1992, de 11 de agosto; 1341/1993, de 29 de marzo; 4785/1993, de 30 de septiembre; 2359/1994; 4496/1994, de 23 de agosto; 4497/1994, de 23 de agosto; 0730/1995, de 3 de febrero; 3444/1996, de 22 de marzo; 6940/1996, de 20 de diciembre; 8755/2000, 4 de octubre; 2657/2001, de 4 de abril; 5503/2002, de 5 de junio y, 6509/2002, de 3 de julio.

El principio de reserva de ley a nivel infraconstitucional se encuentra en los artículos 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (CNPT) y 56 del Código Municipal (CM).

Se puede mencionar que el principio de solidaridad tributaria encuentra su fundamento en el artículo 50 CP. No obstante, debido a que no ha sido analizado por la SC, únicamente se hace su mención en esta cita.

a) Derecho de toda persona a un ambiente sano y ecológicamente equilibrado (artículo 50 C.P.<sup>87</sup>). El derecho a un ambiente sano tiene un contenido amplio que equivale al objetivo de mejorar el entorno de vida del ser humano, por lo que excede de la mera conservación natural para ubicarse dentro de toda esfera en la que se desarrolle la persona. El derecho a un ambiente ecológicamente equilibrado es un concepto más restringido referido a una parte importante de ese entorno en el que se desarrolla el ser humano, el equilibrio que debe existir entre el avance de la sociedad y la conservación de los recursos naturales.

Dentro de este contexto la Constitución enfatiza que la protección de los recursos naturales es un medio adecuado para tutelar y mejorar la calidad de vida de todos, lo que hace necesario la intervención de los poderes públicos sobre los factores que pueden alterar el equilibrio del ecosistema y más ampliamente obstaculizar que la persona se desarrolle en un medio ambiente sano. Se afirma así, que como consecuencia de esta normativa, el derecho a un ambiente sano y ecológicamente equilibrado se manifiesta en una doble vertiente: como derecho subjetivo de las personas y como meta o fin de la acción de los poderes públicos en general. En relación a este último aspecto, el numeral citado dispone que es deber del Estado garantizar, defender y preservar ese derecho<sup>88</sup>.

La protección del medio ambiente también encuentra asidero en el artículo 46 C.P., que enuncia el derecho de los consumidores y usuarios a dicha tutela.

b) Principio de mínima afectación de los recursos naturales (artículo 50 CP)<sup>89</sup>.

c) Deber de una efectiva tutela del medio ambiente (artículo 50 CP)<sup>90</sup>.

d) Derecho al medioambiente como derecho fundamental. El artículo 21 CP., establece que “*la vida humana es inviolable*”.<sup>91</sup> En este artículo se encuentra implícitamente contemplado el derecho a la salud, al implicar este último el derecho a la vida y en consecuencia, a un ambiente sano<sup>92</sup>.

e) Principio *in dubio pro natura*<sup>93</sup>.

---

<sup>87</sup> Constitución Política. Título V, Derechos y Garantías Sociales. “Artículo 50.- El Estado procurará el mayor bienestar a todos los habitantes del país, organizando y estimulando la producción y el más adecuado reparto de la riqueza.

Toda persona tiene derecho a un ambiente sano y ecológicamente equilibrado. Por ello, está legitimada para denunciar los actos que infrinjan ese derecho y para reclamar la reparación del daño causado.

El Estado garantizará, defenderá y preservará ese derecho. La Ley determinará las responsabilidades y las sanciones correspondientes.”

Este artículo fue reformado mediante Ley N.º 7412, de 24 de mayo de 1994, que adiciona los dos últimos párrafos que se refieren a la cuestión ambiental, es esta reforma la que expresamente regulará el derecho fundamental al ambiente. Esta calificación da cabida a la legitimación para acudir a la vía de amparo. La legitimación procesal la tienen todos los habitantes por tratarse de un interés difuso, constituyendo así un verdadero derecho reaccional. A pesar que la reforma de este artículo se lleva a cabo en 1994, con anterioridad, se había reconocido el deber de los Estados de cooperar en la conservación, protección y restauración del ambiente y sus responsabilidades comunes en ese sentido (resoluciones de la SC N.º 2233/1993 y 3705/1993, de 30 de julio).

<sup>88</sup> La SC se ha pronunciado sobre el derecho a un ambiente sano y ecológicamente equilibrado en las resoluciones N.º 5668/1994, de 28 de septiembre; 2806/1998, de 28 de abril (el voto salvado de los Magistrados Sancho y Murillo); 0644/1999, de 29 de enero; 0041/2000, de 4 de enero; 01711/2001, 27 de febrero; 13294/2001, de 21 de diciembre; 2219/2001; 1220/2002, de 6 de febrero; 2481/2002, 8 marzo; 4153/2002, de 3 de mayo; 4830/2002, de 21 de mayo; 4831/2002, de 21 de mayo; 4947/2002 de 24 de mayo; 5110/2002, de 24 de mayo; 5833/2002, de 14 de junio; 6446/2002, de 2 de julio y, 6711/2002, de 5 de julio.

<sup>89</sup> Desarrollado por la SC en el Voto N.º 2748/2002, de 15 de marzo.

<sup>90</sup> Voto de la SC N.º 1645/2002, de 15 de febrero.

<sup>91</sup> Constitución Política. Título IV, Derechos y Garantías Individuales, Capítulo Único, “Artículo 21. La vida humana es inviolable”.

<sup>92</sup> La SC se pronuncia sobre el derecho a un ambiente sano como un verdadero derecho fundamental, en las resoluciones N.º 1580/1990; 1833/1991; 2362/1991; 2728/1991; 1297/1992; 1915/1992, de 22 de julio; 2233/1993; 3705/1993, de 30 de julio; 4894/1993; 6240/1993, de 26 de noviembre; 5691/1998, de 5 de agosto; 0644/1999, de 29 de enero; 9051/2000, de 13 de octubre; 0756/2002; 1221/2002, de 6 de febrero; 1645/2002, de 15 de febrero; 2082/2002, de 1 de marzo; 4153/2002, de 3 de mayo; 4830/2002, de 21 de mayo; 4831/2002, de 21 de mayo; 5420/2002, de 31 de mayo y, 8696/2002, de 6 de septiembre.

<sup>93</sup> Este principio encuentra sustento en el artículo 15 de la Declaración de Río. Sobre su desarrollo por la jurisprudencia constitucional remítase a las resoluciones N.º 2354/2001, de 23 de marzo; 5048/2001, de 12 de junio; 2515/2002, de 8 de marzo y, 4947/2002, de 24 de mayo.



f) Principio precautorio o también conocido como “de la evitación prudente”.

g) Interés público ambiental.

h) Deber de proteger las bellezas naturales (artículo 89 CP.). Desde la perspectiva del derecho ambiental, la necesidad de preservar el entorno constituye una necesidad vital de todo ser humano, por ser el paisaje un espacio útil de descanso y tiempo libre, lo que justifica que sea obligatoria su preservación y conservación. Este numeral se erige dentro de este contexto, como fundamento constitucional para cumplir con esta obligación.

h) Principio Quien contamina paga (artículo 16 de la Declaración de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Ambiente y Desarrollo de Río de Janeiro, 1992).

### III. ÁMBITO COMPETENCIAL EN MATERIA DE PROTECCIÓN DEL MEDIO-AMBIENTE

Una de las funciones esenciales del Estado es velar por la salud pública de los habitantes del país, lo que conlleva a que estos puedan disfrutar de un ambiente sano y ecológicamente equilibrado<sup>94</sup>.

El deber de garantizar, defender y preservar ese derecho compete también a los gobiernos locales, al estar constituido su núcleo esencial de competencias por los “*intereses y servicios locales*”<sup>95</sup>, ubicándose dentro de esta esfera, su obligación de atender al bienestar de los habitantes del cantón en aspectos como el ambiental que afectan la calidad de vida<sup>96</sup>.

Las facultades y obligaciones del Estado y entes locales en esta materia se coligen del artículo 50 de la Carta Magna, que a su vez impregna la normativa infraconstitucional.

### IV. MODIFICACIONES LEGISLATIVAS

#### 1. De ámbito estatal

Considerando que no se pretende definir una cuarta categoría tributaria situada junto a los impuestos, tasas y contribuciones especiales, sino incorporar una modalidad especial de tributo que puede abarcar impuestos, tasas, contribuciones especiales u otras figuras de carácter híbrido

<sup>94</sup> Competencia regulada en la Ley de Biodiversidad N.º 7788, de 30 de abril de 1998, Ley Orgánica del Ambiente N.º 7554, de 04 de octubre de 1995, Ley General de Salud N.º 5395, de 30 de octubre de 1973, Ley de Planificación Urbana N.º 4240, de 15 de noviembre de 1968, Ley de Caminos Públicos N.º 5060, de 22 de agosto de 1972, Ley de Construcciones N.º 833, de 2 de noviembre de 1949 y su respectiva reglamentación.

<sup>95</sup> Constitución Política, Título XII, El Régimen Municipal, Capítulo Único, “Artículo 169.- La administración de los intereses y servicios locales en cada cantón, estará a cargo del Gobierno municipal ...”.

<sup>96</sup> El deber de las municipalidades de garantizar, defender y preservar el ambiente se encuentra regulado en las siguientes normas infraconstitucionales: Código Municipal N.º 7794, de 30 de abril de 1998, Ley de Planificación Urbana N.º 4240, de 15 de noviembre de 1968, Ley de Caminos Públicos N.º 5060, de 22 de agosto de 1972, Ley de Construcciones N.º 833, de 2 de noviembre de 1949, Ley Orgánica del Ambiente N.º 7554, de 04 de octubre de 1995, Ley General de Salud N.º 5395, de 30 de octubre de 1973 y su respectiva reglamentación.

La SC se ha pronunciado sobre la competencia municipal en materia ambiental en los Votos N.º 2660/1999, de 13 de abril; 1944/2001; 2354/2001, de 23 de marzo; 2475/2001, de 27 de marzo; 1220/2002, de 6 de febrero; 1838/2002, de 22 de febrero; 2515/2002, de 8 de marzo; 4830/2002, de 21 de mayo; 5503/2002, de 5 de junio y, 6711/2002, de 5 de julio.



que presentan unas características comunes en algunos aspectos de su régimen jurídico, con independencia de la categoría tributaria tradicional a la que pertenezcan, se recomienda la introducción del concepto positivo de tributo medioambiental, su cuantificación y los criterios de distribución de competencias, en primera instancia, al Código de Normas y Procedimientos Tributarios<sup>97</sup>, mediante la adición de un artículo cuyo texto sería similar al propuesto para el artículo 26 bis de la Ley General Tributaria española, con las siguientes especificidades:

Se adicionaría en el Título I, *Disposiciones Preliminares*, Capítulo Único, *Normas Tributarias*, como artículo 4 bis. Su estructura estará compuesta por párrafos sin numeración.

El párrafo primero, remitiría al artículo 4 de la misma Ley, que establece las categorías tributarias.

En el segundo párrafo, se sustituiría el término “*hecho imponible*” por “*hecho generador*”<sup>98</sup>.

En el párrafo tercero, se sustituiría también la expresión “*memoria económico-medioambiental*” por “*estudio técnico económico medioambiental*”<sup>99</sup>. Y la última proposición de dicho párrafo, tendría el siguiente contenido: “Salvo ley en contrario, la falta de este requisito determinará la nulidad de pleno derecho de las disposiciones reglamentarias que, en su caso, concurren a precisar la cuantía del tributo medioambiental.”

Por último, el párrafo cuarto sustituiría las referencias al término “*cuota tributaria*” por el de “*obligación tributaria*”, y al igual que en el supuesto anterior, las referencias a la “*memoria económica-medioambiental*” por “*estudio técnico económico medioambiental*”.

De conformidad con lo anterior, se estaría adaptando a la legislación interna, el artículo propuesto en el documento base de este Proyecto. Consecuencia de ello, es la adopción de términos comunes en el ordenamiento tributario costarricense (v.gr. “*hecho generador*”, “*estudio técnico económico*”, “*obligación tributaria*”). La incorporación de este artículo a la normativa del CNPT se realiza adicionando un artículo siguiente e inmediato a aquél que define las diversas categorías tributarias.<sup>100</sup> Introducimos también lo correspondiente a las “*prestaciones pecuniarias coactivas de carácter público*”, aclarando que esta figura no se encuentra desarrollada de forma expresa en la legislación costarricense, a pesar de ello, se pueden identificar claramente figuras jurídicas que se calificarían dentro de esta categoría en caso que existiera, por ello, al estar reconocida la potestad del legislador de regularla en un futuro, en ejercicio de su libertad de legislar, se considera adecuada su incorporación en esta disposición.

## 2. De ámbito local

La potestad tributaria municipal (regulada en el artículo 121.13 CP y artículos 4.d) y 68 del CM) ha sido ampliamente reconocida y desarrollada por la Sala Constitucional<sup>101</sup>, por lo que el

<sup>97</sup> El Código de Normas y Procedimientos Tributarios (CNPT) corresponde a la Ley N.º 4755 de 13 de mayo de 1971. Esta normativa ha sido reformada por las siguientes leyes: N.º 5179, de 27 de febrero de 1973; N.º 7293, de 26 de marzo de 1992, Ley Reguladora de Exoneraciones vigentes, Derogatorias y Excepciones; N.º 7535, de 1 de agosto de 1995, Ley de Justicia Tributaria; N.º 7543, de 14 de septiembre de 1995, Ley de Ajuste Tributario, N.º 7865, de 22 de febrero de 1999; N.º 7900, de 3 de agosto de 1999; N.º 8114, de 4 de julio de 2001, Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria; N.º 8131, de 18 de septiembre de 2001, Ley de Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos; y, N.º 8343, de 18 de diciembre de 2002, Ley de Contingencia Fiscal.

<sup>98</sup> En Costa Rica, se utiliza la denominación “*hecho generador*” en lugar de “*hecho imponible*”.

<sup>99</sup> La memoria económico-medioambiental se denominaría en Costa Rica, “*Estudio técnico económico medioambiental*”, siendo el “*Estudio técnico económico*” el documento en el que se encuentra la justificación de la determinación de la cuota a cobrar del tributo respectivo.

<sup>100</sup> El artículo 4 del CNPT, contempla la definición de: “*tributos*”, “*impuesto*”, “*tasa*” y “*contribución especial*”.

<sup>101</sup> En este sentido los votos de la SC N.º 1631/1991, de 21 de agosto; 0140/1994, de 11 de enero; 2492/1994, de 12 de julio; 4496/1994, de 23 de agosto; 4497/1994, de 23 de agosto; 4510/1994, de 24 de agosto; 4512/1994, de 24 de agosto; 6362/1994, de 1 de noviembre; 1269/1995, de 7 de marzo; 2311/1995, de 9 de mayo; 2631/1995, 23 de mayo; 1974/1996, de 30 de abril; 4982/1996, de 20 de septiembre; 5445/1999, de 14 de julio y, 2359/2002, de 8 de marzo.



desarrollo de tributos medioambientales de carácter local, no encuentra obstáculo en este ámbito, al ser los gobiernos locales titulares de competencias ambientales y tributarias.

En el ámbito municipal, se procedería en primera instancia a reformar el artículo 68 del Código Municipal<sup>102</sup>, de la siguiente forma;

*“Título IV*

*Hacienda Municipal.*

*Capítulo II.*

*Los Ingresos Municipales.*

Artículo 68. La municipalidad acordará sus respectivos presupuestos, propondrá sus tributos a la Asamblea Legislativa y fijará las tasas y precios de los servicios municipales. Los proyectos de ley que se propongan a la Asamblea Legislativa, podrán referirse al establecimiento de impuestos, tasas y contribuciones especiales, con fines fiscales o medioambientales, de carácter local. Solo la municipalidad previa ley que la autorice, podrá dictar las exoneraciones de los tributos señalados.”

En esta norma, se pretende dejar clara la diferencia entre los tributos con fines puramente fiscales y los tributos con fines medioambientales. Se considera oportuna esta especificación, en aras de no reiterar el contenido del artículo en dos párrafos independientes en los que la única diferencia sería la alusión a la categoría medioambiental que califica a los tributos objeto de estudio.

Con el concepto “de carácter local” queda claro que ha de tratarse de tributos que pueden establecerse por afectar únicamente intereses y/o servicios locales, dejando con ello delimitado el ámbito competencial requerido en esta materia.

Por otro lado, se propone la inclusión en el Código Municipal del artículo 68 bis, que sería una transcripción del artículo 4 bis del CNPT propuesto, con la diferencia que se adicionaría un párrafo a dicho artículo. El resultado de esta adición se incorporaría como el párrafo penúltimo de la norma, cuyo texto sería el siguiente;

*Será deducible el importe correspondiente a otros tributos que recaigan sobre la misma actividad contaminante con el límite de los costes soportados por la Municipalidad<sup>103</sup>.*

No se incorpora en la legislación costarricense una norma como la que propone el Proyecto introducir como un nuevo inciso del artículo 11 de la LOFCA que previera la cesión de “tributos medioambientales”, toda vez que aún cuando en Costa Rica existen impuestos cedidos a los entes locales (v.gr. el Impuesto sobre Bienes Inmuebles), no existe una normativa general que regule la cesión de tributos, sino que ésta se realiza directamente en la Ley que crea y regula cada tributo específico.

Se recomienda modificar el artículo 74 del Código Municipal y dividirlo en tres artículos, el primero y el segundo, regularían las tasas locales y el tercero, los precios públicos. Esta situación

<sup>102</sup> Código Municipal, Ley N.º 7794 de 30 de abril de 1998. Normativa que ha sido reformada por las siguientes leyes: N.º 7812 de 8 de julio de 1998; N.º 7881 de 9 de junio de 1999; N.º 7888 de 29 de junio de 1999; N.º 7898 de 11 de agosto de 1999, y N.º 10134/1999, de 23 de diciembre, así como por las resoluciones de la SC N.º 5445/1999, de 14 de julio; 6218/1999, de 10 de agosto; 9811/1999, de 14 de diciembre; 8861/2000, de 11 de agosto y, 7728/2000, de 30 de agosto.

<sup>103</sup> Se elimina la última frase del citado párrafo que consta en el documento base del Proyecto, que establece: “En su caso deberán aplicarse las medidas de compensación o coordinación previstas en el artículo 6, párrafo cuarto de esta ley.” Esta eliminación se realiza considerando que en Costa Rica no es inconstitucional la doble imposición y, tanto el Estado como las Municipalidades pueden establecer –de conformidad con la ley y la Constitución– tributos dentro del ámbito de sus competencias. (En relación a la no inconstitucionalidad de la doble imposición en Costa Rica, véase la sentencia de la SC N.º 3494-94). Sin embargo, se deja constancia que el voto de la SC N.º 2657/2001, se refiere a la doble imposición como limitaciones de orden público, por lo que se acoge esta prohibición recientemente. Se considera que esta situación no afecta el objeto de estudio, al referirse su contexto a un ámbito distinto al analizado y por cuanto, la primera resolución citada específicamente se refiere a los tributos locales y su relación con los nacionales.

deriva del hecho de que actualmente ambas figuras se confunden como si se tratara de la misma<sup>104</sup>. La propuesta de reforma puede realizarse a partir de la legislación española que regula esta materia, en virtud que la Sala Constitucional se ha sustentado en esta, así como en la doctrina del derecho financiero, para analizar el régimen costarricense de tasas locales<sup>105</sup>, por lo que se plantea la siguiente redacción:

*Artículo 74 La municipalidad podrá establecer tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local, así como por la prestación de servicios públicos o la realización de actividades administrativas de competencia local que se refieran, afecten o beneficien de modo particular a los sujetos pasivos.*

*En todo caso, tendrán la consideración de tasas, las exacciones exigidas por:*

- 1. La utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local.*
- 2. La prestación de un servicio o la realización de una actividad administrativa en régimen de derecho público de competencia local que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo, cuando se produzca cualquiera de las circunstancias siguientes:*

*a) Que no sean de solicitud o recepción voluntaria para los administrados. A estos efectos no se considerará voluntaria la solicitud o la recepción por parte de los administrados: cuando venga impuesta por disposiciones legales o reglamentarias o, cuando los bienes, servicios o actividades requeridos sean imprescindibles para la vida privada o social del solicitante.*

*b) Que no se presten o realicen por el sector privado, esté o no establecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente.*

*Se cobrarán tasas por los servicios de: alumbrado público, limpieza de vías públicas, recolección de basuras, mantenimiento de parques y zonas verdes, y cualquier otro servicio municipal urbano o no urbano que se establezca por ley, en el tanto se presten, aunque los sujetos pasivos no demuestren interés en tales servicios.”*

*Artículo 74 bis. La cuantía de las tasas previstas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local se fijará tomando como referencia el valor que tendría en el mercado la utilidad derivada de dicha utilización o aprovechamiento, si los bienes afectados no fuesen de dominio público. A tal fin, los reglamentos municipales podrán señalar en cada caso, atendiendo a la naturaleza específica de la utilización privativa o del aprovechamiento especial de que se trate, los criterios y parámetros que permitan definir el valor del mercado de la utilidad deriva. Cuando se utilicen procedimientos de licitación pública, el importe de la tasa vendrá determinado por el valor económico de la proposición sobre la que recaiga la concesión, autorización o adjudicación.*

*El importe de las tasas por la prestación de un servicio o por la realización de una actividad no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate o, en su defecto, del valor de la prestación recibida. Para la determinación de dicho importe se tomarán en consideración los costes directos e indirectos, inclusive los de carácter financiero, amorti-*

---

<sup>104</sup> Código Municipal, Ley N.º 7794, de 30 de abril de 1998, “Artículo 74.- Por los servicios que preste, la municipalidad cobrará tasas y precios, que se fijarán tomando en consideración el costo efectivo más un diez por ciento (10%) de utilidad para desarrollarlos. Una vez fijados, entrarán en vigencia treinta días después de su publicación en La Gaceta.

*Los usuarios deberán pagar por los servicios de alumbrado público, limpieza de vías públicas, recolección de basuras, mantenimiento de parques y zonas verdes, y cualquier otro servicio municipal urbano o no urbano que se establezca por ley, en el tanto se presten, aunque ellos no demuestren interés en tales servicios.*

Se cobrarán tasas por los servicios de mantenimiento de parques, zonas verdes y sus respectivos servicios. Los montos se fijarán tomando en consideración el costo efectivo de lo invertido por la municipalidad para mantener cada uno de los servicios urbanos. Dicho monto se incrementará en un diez por ciento (10 %) de utilidad para su desarrollo, tal suma se cobrará proporcionalmente entre los contribuyentes del distrito, según la medida lineal de frente de propiedad. La municipalidad calculará cada tasa en forma anual y las cobrará en tramos trimestrales sobre saldo vencido. La municipalidad queda autorizada para emanar el reglamento correspondiente, que norme en qué forma se procederá para organizar y cobrar cada tasa.”

<sup>105</sup> En este sentido, los Votos de la SC N.º 4205/1996, de 20 de agosto; 5445/1999, de 14 de julio; 10134/1999, de 23 de diciembre y, 2568/2002, de 12 de marzo.



zación del immobilizado y, en su caso, los necesarios para garantizar el mantenimiento y desarrollo razonable del servicio o actividad por cuya prestación o realización se exige la tasa.<sup>106</sup>

*La obligación tributaria consistirá, según lo disponga el Reglamento municipal respectivo, en: la cantidad resultante de aplicar una tarifa, una cantidad fija señalada al efecto, o la cantidad resultante de la aplicación conjunta de ambos procedimientos<sup>107</sup>. En la determinación de las tasas se podrán tener en cuenta criterios de capacidad económica de los sujetos obligados a satisfacerlas.*

*La municipalidad calculará la obligación tributaria correspondiente a la tasa en forma anual y las cobrará en tractos trimestrales sobre saldo vencido. Esta institución queda autorizada para emanar el reglamento correspondiente que norme en qué forma se procederá para organizar y cobrar cada tasa.*

*Una vez fijado el monto de la tasa, entrará en vigencia treinta días después de su publicación en La Gaceta.*

Artículo 74 quáter<sup>108</sup>. *Las municipalidades podrán establecer precios públicos por la prestación de servicios o la realización de actividades de competencia local, siempre que no concurra ninguna de las circunstancias especificadas en el numeral 74.2 de esta Ley.*

*Estarán obligados al pago de los precios públicos quienes se beneficien de los servicios o actividades por los que deban satisfacer aquellos.*

*El importe de los precios públicos deberá cubrir como mínimo el coste del servicio prestado o de la actividad realizada. Cuando existan razones sociales, benéficas, culturales o de interés público que así lo aconsejen, se podrán fijar precios públicos por debajo del límite previsto. En estos casos deberá consignarse en los presupuestos las dotaciones oportunas para la cobertura de la diferencia resultante si la hubiera.*

*El establecimiento o modificación de los precios públicos corresponde al Concejo municipal.*

*Una vez fijado el precio público, entrará en vigencia treinta días después de su publicación en La Gaceta.*

*Las deudas por precios públicos gozan de las mismas garantías para su cobro que las obligaciones tributarias.”*

Para introducir las reformas necesarias con el fin de regular las tasas medioambientales en el ámbito local, dentro del contexto de la propuesta de reforma planteada anteriormente, se introduciría el artículo 74 ter, cuya redacción sería similar a la propuesta en el Texto base, que adiciona un nuevo párrafo 2 bis al artículo 24 de la Ley de Haciendas Locales, con las siguientes modificaciones:

Se adicionarían dos párrafos al inicio del mencionado artículo, que expresarían lo siguiente:

Artículo 74 ter. *La Municipalidad cobrará tasas de carácter medioambiental por la autorización de actividades que supongan una incidencia ambiental negativa, siempre que dicha autorización sea de competencia local, por la prestación de servicios locales de carácter medioambiental, o por el uso o aprovechamiento especial del dominio público local con incidencia ambiental<sup>109</sup>.*

<sup>106</sup> Con esta propuesta se eliminaría el 10 % adicional sobre el costo efectivo del servicio que se destina a su desarrollo, aspecto que contempla la norma actual. Ello, por cuanto el monto que correspondiera para tal fin, se contemplaría dentro de los costos citados.

<sup>107</sup> Se elimina el módulo de reparto actualmente regulado, que consiste en cobrar proporcionalmente entre los contribuyentes del distrito según la medida lineal de frente de su propiedad, por considerar que limita en exceso las posibilidades existentes para cobrar la cuota del tributo y no siempre responde adecuadamente al beneficio individual que los sujetos pasivos están percibiendo por la prestación del servicio o actividad de que se trata.

<sup>108</sup> Este artículo corresponde al 74 quáter, en virtud de introducirse bajo el numeral 74 ter la regulación correspondiente a las tasas locales con fines medioambientales.

<sup>109</sup> Es importante destacar que la legislación costarricense no contempla la obligatoriedad del cobro de una tasa por el aprovechamiento especial o utilización privativa del dominio público local. No obstante, de introducirse la reforma propuesta a la regulación general de las tasas locales, tal cuestión estaría solventada.

*Estas tasas medioambientales se regirán por lo prescrito en este artículo y supletoriamente y en cuanto les sea aplicable, por lo establecido para los tributos medioambientales en general, de conformidad con el artículo 68 bis. (...)*

Posteriormente, se adicionarían como párrafos sin numeración los incisos a), b) y c) del párrafo 2 bis del artículo 24 LHL española propuesto, en los que se harían las siguientes adaptaciones: en el inciso a), se utilizaría el término “monto de la tasa” en lugar del de “cuota tributaria” y se haría referencia al “estudio técnico económico medioambiental” en sustitución del término “memoria económico-medioambiental”. El inciso b), de la misma forma que el anterior emplearía la expresión “monto de la tasa” en vez de “cuota íntegra”, y en cuanto a la referencia a los “tributos autonómicos”, este numeral la haría a los “tributos estatales”. Finalmente, el inciso c) se integraría como el párrafo final del artículo propuesto, con la siguiente redacción: “Toda propuesta de establecimiento de una nueva tasa medioambiental o de modificación específica del monto de una preexistente deberá incluir, entre los antecedentes y estudios previos para su elaboración el Estudio técnico económico medioambiental a que se refiere el párrafo tercero de este artículo. Salvo ley en contrario, la falta de este requisito determinará la nulidad de pleno derecho del reglamento que determine el monto de las tasas.”

En el ámbito de las contribuciones especiales, se propone adicionar un segundo párrafo al artículo 77 del Código Municipal<sup>110</sup>, que sería similar al que en la propuesta al Texto base se adiciona como párrafo segundo del artículo 28 de la LHL española, el que expresaría:

*Artículo 77 (...) Se podrán establecer también contribuciones especiales cuyo hecho generador sea la incidencia ambiental negativa del contribuyente que provoque la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos ambientales de carácter local.*

## V. CONCLUSIONES

La legislación costarricense carece en la actualidad de regulaciones que se refieran expresamente a tributos medioambientales, tanto en la normativa general, como en la específica. Sin embargo, a partir de la interpretación que la Sala Constitucional ha realizado de los diferentes derechos y deberes que comprenden una tutela efectiva del medio ambiente, de los principios tributarios y la posibilidad de la implementación de tributos con fines extrafiscales, se puede concluir que la introducción de estos tributos en el ordenamiento jurídico constituye un acto de voluntad política, al contar con las bases legales y constitucionales necesarias para su desarrollo en los dos niveles de gobierno que gozan de potestades tributarias y competencias ambientales: el estatal y el local.

La introducción de los tributos medioambientales sería consecuente con los fines propios del Estado Social de Derecho que es Costa Rica, logrando satisfacer por su medio dos de sus objetivos fundamentales: proveer recursos a la hacienda pública para satisfacer las necesidades públicas generales y lograr una protección más eficiente del medio ambiente, trasladando a los sujetos contaminantes la responsabilidad del deterioro o contaminación que producen y que perjudica tanto a la sociedad actual como a las generaciones futuras.

---

<sup>110</sup> Código Municipal, Ley N.º 7794, de 30 de abril de 1998, “Artículo 77.- Dentro de los tributos municipales podrán establecerse contribuciones especiales, cuando se realicen obras que se presten a ello y que mantengan una relación apropiada con el beneficio producido. Estas contribuciones estarán a cargo de los propietarios o poseedores del inmueble beneficiado y se fijarán respecto de los principios constitucionales que rigen la materia.”



## CAPÍTULO SÉPTIMO: MÉXICO

César Augusto Domínguez Crespo\*  
Gabriela Ríos Granados\*\*

I. Introducción de los Principios tributarios medioambientales en la legislación mexicana.—1. Ámbito Federal.—2. Ámbito Estatal.—3. Esfera Municipal.—II. Conclusiones.

### I. INTRODUCCIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE TRIBUTACIÓN MEDIOAMBIENTAL EN LA LEGISLACIÓN MEXICANA

El Texto Base contiene una serie de principios básicos de la tributación medioambiental sumamente importantes y complejos, que por las características técnicas de esta publicación no pueden ser aquí detallados, pero que, comentaremos de forma somera, lo que permitirá, a su vez, explicar algunas diferencias que existen en el Derecho Fiscal Mexicano, con el texto elaborado por los autores anteriormente citados. En una primera aproximación, debido a la terminología usada en México, se deben adaptar los vocablos usados en la legislación española con la mexicana, no obstante, es necesario mencionar que la terminología en ambos países tiene la misma significación, en este orden de ideas, la voz “*tributo*” en México es “*contribución*”, en el caso de las “*tasas*” son “*derechos*”, las “*contribuciones especiales*” son “*contribuciones de mejoras*”, la “*cuota tributaria*” es “*tasa o tarifa*”, el “*hecho imponible*” es “*hecho generador*” y por último, las “*prestaciones pecuniarias coactivas de carácter público*” son “*aprovechamientos*”.

La Constitución Política Federal de los Estados Unidos Mexicanos constituye el fundamento originario para la creación de contribuciones extrafiscales, sin embargo, esta afirmación parecería que cae en una contradicción, debido a la manifestación expresa del artículo 31 fracción IV<sup>111</sup>, en la que la obligación de contribuir es constitucional, siempre y cuando, se destine al financiamiento de los gastos públicos del Estado en sus tres niveles de gobierno. De esta manera, la constitucionalidad de las contribuciones extrafiscales no únicamente se debe fundamentar en el precepto antes mencionado, sino que es necesario correlacionarlo con los artículos referentes a la rectoría económica del Estado, es decir, los artículos 25, 27 y 28, respectivamente. Estos preceptos constitucionales articulan la Política Económica del Estado mexicano, permitiendo establecer dentro de ésta, los instrumentos tributarios para fines no recaudatorios.

De acuerdo con lo anterior, y recapitulando, las contribuciones medioambientales al contener fines extrafiscales, son constitucionales en México, siempre y cuando, se observen dos condiciones fundamentales: que dichos fines sean secundarios o complementarios y que respeten los principios de justicia tributaria. Lo anterior se resume de la tesis de jurisprudencia P/J 20/91<sup>112</sup>.

---

\* Licenciado en Derecho, con estudios de Maestría en Derecho Fiscal y doctorando en Derecho Financiero por la Universidad Complutense de Madrid.

\*\* Doctora en Derecho por la Universidad de Salamanca, España e Investigadora de Tiempo Completo del Instituto de Investigaciones Jurídicas, de la Universidad Nacional Autónoma de México.

<sup>111</sup> “Artículo 31.

Son obligaciones de los mexicanos:...

IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residen, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

<sup>112</sup> Tesis P/J 20/91, Semanario Judicial de la Federación, Tomo VII, junio de 1991, p. 18.



Las contribuciones medioambientales conforman un esfuerzo del Estado para la protección y prevención del medioambiente, así se observa que constituyen un elemento de concreción de la garantía contenida en el párrafo cuarto del artículo 4.º constitucional, de la que se desprende que toda persona tiene derecho a un medio ambiente adecuado para su desarrollo y bienestar. El Estado mexicano es una República, democrática, representativa y compuesta de Estados libres unidos en una federación, los que a su vez tienen como base de su división territorial y de su organización política y administrativa, el Municipio Libre. Tanto la Federación como los Estados y los Municipios tienen potestad tributaria, con los límites y singularidades señaladas en la propia Constitución nacional. De lo último deriva que, a fin de introducir los principios de la tributación medioambiental en México, es necesario sentar las reformas idóneas en los tres niveles de gobierno.

## 1. Ámbito Federal

En el ámbito Federal, concretamente el artículo 73 constitucional establece las facultades del Congreso de la Unión<sup>113</sup>, entre las cuales se encuentra la de crear las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto de egresos.

Las facultades en materia tributaria establecidas en la Constitución a favor del Congreso de la Unión, se les conoce como facultades expresas, lo que significa que son facultades exclusivas del Poder Legislativo Federal, es decir, que no pueden legislar sobre estas materias las Entidades Federativas. Bajo este orden de ideas, la fracción XXIX del artículo 73, señala la facultad exclusiva del Congreso Federal para legislar tributos sobre las siguientes materias: comercio exterior; aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en el párrafo 4.º y 5.º del artículo 27; instituciones de crédito y sociedades de seguros; servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; e impuestos especiales en las siguientes materias: energía eléctrica, producción y consumo de tabaco labrados, gasolina y otros productos derivados del petróleo, cerillos y fósforos, aguamiel y productos de su fermentación, explotación forestal y producción y consumo de cerveza.

De lo anterior, se observa que el texto constitucional no establece exclusivamente la facultad impositiva al Congreso de la Unión en materia ambiental, debido a que no se hace necesario dicho llamamiento expreso, en virtud de que la última fracción<sup>114</sup> faculta al Congreso a legislar sobre cualquier materia. Esto nos permite afirmar, que en tributación ambiental, se puede legislar tanto a nivel Federal como local, es decir, es una materia concurrente entre ambos niveles de gobierno. Sin embargo, cabe mencionar que el numeral segundo de la fracción mencionada del artículo 73 constitucional, dispone la facultad de la Federación para establecer contribuciones sobre el aprovechamiento y la explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos cuarto y quinto del artículo 27 constitucional<sup>115</sup>, lo que implica una limitante a los Estados, al pretender esta-

<sup>113</sup> Órgano que es a México lo que las Cortes Generales a España.

<sup>114</sup> "Artículo 73.

El Congreso tiene facultad:...

VII.- Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto;

XXX.- Para expedir todas las leyes que sean necesarias, a objeto de hacer efectivas las facultades anteriores, y todas las otras concedidas por esta Constitución a los Poderes de la Unión."

<sup>115</sup> Art. 27, párrafos 4.º y 5.º:

"Corresponde a la Nación el dominio directo de todos los recursos naturales de la plataforma continental y los zócalos submarinos de las islas; de todos los minerales o substancias que en vetas, mantos, masas o yacimientos, constituyan depósitos cuya naturaleza sea distinta de los componentes de los terrenos, tales como los minerales de los que se extraigan metales y metales utilizados en la industria; los yacimientos de piedras preciosas, de sal de gema y las salinas formadas directamente por las aguas marinas; los productos derivados de la descomposición de las rocas, cuando su explotación necesite trabajos subterráneos; los yacimientos minerales u orgánicos de materias susceptibles de ser utilizadas como fertilizantes; los combustibles minerales sólidos; el petróleo y todos los carburos de hidrógeno sólidos, líquidos o gaseosos; y el espacio situado sobre el territorio nacional, en la extensión y términos que fije el Derecho Internacional.

Son propiedad de la Nación las aguas de los mares territoriales en la extensión y términos que fije el Derecho Internacional; las aguas marinas interiores; las de las lagunas y esteros que se comuniquen permanentemente o intermitentemente con el mar; la de los lagos interiores de formación natural que estén ligados directamente a corrientes constantes; las de los ríos y sus afluentes directos o indirectos, desde el punto del cauce en que se inicien las primeras aguas permanentes, intermitentes o torrenciales, hasta su desembocadura en el mar, lagos, lagunas o esteros de propiedad nacional; las de las corrientes constantes o intermitentes y sus afluentes directos o indirectos, cuando el cauce de aquéllas en toda su extensión o en parte de



blecer contribuciones medioambientales, puesto que dichos párrafos comprenden una extensa enumeración de recursos.

Respecto a la materia ecológica, el artículo 27 de la Constitución Política Federal de México, dispone en su tercer párrafo, la facultad que tiene en todo momento la nación mexicana para establecer las medidas necesarias de preservación y restauración del equilibrio ecológico. Además, el marco legislativo de la política ecológica en México, es la Ley General del Equilibrio Ecológico y la Protección al Ambiente (LGEEPA), que establece todos los instrumentos de esta política.

Para introducir los principios generales de la tributación ambiental al ámbito federal mexicano es necesario únicamente la adición de un artículo 3-A al Código Fiscal de la Federación que proponemos sea similar al propuesto en el Texto base, para el artículo 26 bis de la Ley General Tributaria española, pero adecuándolo a la legislación interna, por lo que contendrá las siguientes particularidades:

No estará estructurado por incisos, sino por párrafos sin numeración.

En el contenido del artículo 3-A propuesto, se sustituirán los términos “tributos medioambientales”, “tasas” y “prestaciones pecuniarias coactivas de carácter público” por “contribuciones medioambientales”, “derechos” y “aprovechamientos”, respectivamente.

Se modifica la última frase del primer párrafo, cuyo homólogo es el inciso 1 del artículo citado, que se leerá: *“También tendrán el tratamiento de contribuciones medioambientales aquellos aprovechamientos<sup>116</sup> que sean causados por actos o hechos de la misma naturaleza medioambiental.*

En el segundo párrafo se elimina el enunciado: *“sin perjuicio del deber del infractor de indemnizar los daños causados con arreglo a lo que establezca la correspondiente normativa”.*

Los incisos 3.º y 4.º del artículo del texto base, conformarán un único párrafo, correspondiente al párrafo tercero, en el que adaptando la terminología se utilizará *“iniciativa”* para expresar *“propuesta”*, *“contribuciones medioambientales”* cuando se refiera a *“tributos medioambientales”*, *“tasa o tarifa”* sustituirá el término *“cuota tributaria”*.

Además, se eliminan los siguientes enunciados: a) en la primera parte del inciso tercero la expresión: *“entre los antecedentes y estudios previos para su elaboración”*. La última frase del mencionado inciso, que expresa: *“La falta de este requisito ....”*. Y en relación con la redacción correspondiente al inciso 4.º, que en este texto se integra como la segunda parte del párrafo tercero, se elimina la frase que establece: *“y estará basada en las conclusiones de la memoria económico-medioambiental prevista en el punto anterior”*.

Finalmente, se elimina de esta propuesta el inciso 5º del artículo 26 bis de la Ley General Tributaria, propuesto en el Texto base.

La necesidad de que este precepto quede ubicado en las disposiciones generales, inmediatamente después de que han sido definidos los diversos tipos de ingresos, ocurre puesto que esta clase de gravámenes podrá, en su implantación, tener el carácter de contribución o bien de aprovechamiento.

---

ellas, sirva de límite al territorio nacional o a dos entidades federativas, o cuando pase de una entidad federativa a otra o cruce la línea divisoria de la República; las de los lagos, lagunas o esteros cuyos vasos, zonas o riberas, estén cruzadas por líneas divisorias de dos o más entidades o entre la República y un país vecino, o cuando el límite de las riberas sirva de lindero entre dos entidades federativas o a la República con un país vecino; las de los manantiales que broten en las playas, zonas marítimas, cauces, vasos o riberas de los lagos, lagunas o esteros de propiedad nacional, y las que se extraigan de las minas; y los cauces, lechos o riberas de los lagos y corrientes interiores en la extensión que fija la ley. Las aguas del subsuelo pueden ser libremente alumbradas mediante obras artificiales y apropiarse por el dueño del terreno, pero cuando lo exija el interés público o se afecten otros aprovechamientos; el Ejecutivo Federal podrá reglamentar su extracción y utilización y aún establecer zonas vedadas, al igual que para las demás aguas de propiedad nacional. Cualesquiera otras aguas no incluidas en la enumeración anterior, se considerarán como parte integrante de la propiedad de los terrenos por los que corran o en los que se encuentren sus depósitos, pero si se localizaren en dos o más predios, el aprovechamiento de estas aguas se considerará de utilidad pública, y quedará sujeto a las disposiciones que dicten los Estados.”

<sup>116</sup> El primer párrafo del artículo 3 del Código Fiscal de la Federación define con el término de “aprovechamientos” los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.



El primer párrafo del precepto propuesto, en su primer oración, contiene una definición legal de las contribuciones medioambientales, en las que se destacan las características esenciales que deberán tener cualquier contribución de carácter ambiental, que se pretenda establecer en la República Mexicana. Es importante mencionar, que en México no existe una definición legal de las contribuciones, con lo cual, el presentar una definición de las contribuciones ambientales, es un avance porque de esa forma se obligará al Estado a aplicar en los gravámenes medioambientales, los principios de justicia tributaria previstos en nuestra Constitución (legalidad, proporcionalidad, equidad).

El tercer párrafo del primer enunciado, tiene como novedad la elaboración de una memoria económico medioambiental, que justifica la implantación de la contribución ambiental que se trate<sup>117</sup>, este memorial debe presentarse junto con las iniciativas de ley, y se debe considerar como un requisito *sine qua non*. Ésta obligación puede ser una disposición que el legislador no aprecie, por imponerle un análisis más detallado del ejercicio de su potestad tributaria, sin embargo, la existencia de una memoria económico-medioambiental servirá como control de la idoneidad y de la necesidad o lesión mínima de la contribución, y con ello evitar desviaciones innecesarias del principio de progresividad<sup>118</sup>. El segundo enunciado del tercer párrafo establece un criterio de cuantificación que deberá ser tomado en cuenta en el establecimiento de contribuciones tributarias basado en el principio “*quien contamina paga*”. El tercer enunciado señala los límites económicos del empleo de las contribuciones medioambientales que son necesarios para evitar desviaciones innecesarias de la progresividad tributaria y demostrar la idoneidad de la medida. El cuarto enunciado de dicho párrafo deja abierta la posibilidad de prescindir del criterio de cuantificación antes mencionado siempre y cuando sea lo suficientemente justificada. Finalmente se establecen los criterios de determinación individual de las contribuciones medioambientales, mismos que, por razones obvias, deben ser plasmados en la norma.

Respecto al último párrafo del texto propuesto, consideramos que el principio de garantía de mínimo existencial debe estar expresamente dispuesto en la Constitución Mexicana, y actualmente no se recoge, por lo que se requeriría una reforma constitucional, sin embargo, dicha propuesta rebasa este proyecto. Efectivamente, el mínimo existencial debe ser garantizado en todo el sistema tributario de un Estado. El establecer una disposición de este calibre en una ley secundaria, sin que encuentre un sustento constitucional, podría suponer un conflicto con el artículo 22 de nuestra Constitución Federal, que no considera confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona hecha por la autoridad judicial, para el pago de impuestos. Es necesario que se adopte el principio de mínimo existencial, pero no sólo con relación a las contribuciones medioambientales, sino a la carga tributaria total a que son sometidos los sujetos.

Cabe destacar, la implantación de este principio en una norma secundaria, debe ser la concreción de dicha garantía una vez establecida en la Constitución, en caso contrario, puede ser combatido en el órgano jurisdiccional correspondiente. Por lo tanto, como es necesario incluir una reforma constitucional que modifique el segundo párrafo del artículo 22 mencionado<sup>119</sup>, y dicha modificación rebasa las expectativas de este documento, se requiere prescindir de la inclusión de ese último párrafo, sin que ello afecte el propósito primordial.

---

<sup>117</sup> Esta innovación legislativa que se propone es imprescindible a la introducción de los principios de la tributación medioambiental, y por tanto, debe contar con el apoyo claro de los actores políticos, a fin de evitar que se presente alguna acción de inconstitucionalidad (prevista en la fracción II del artículo 105 constitucional) por considerar que las exigencias al legislador que se pretenden establecer en el Código Fiscal de la Federación superan y contravienen el proceso legislativo previsto en el artículo 72 constitucional.

<sup>118</sup> Omitimos por completo la segunda oración del tercer párrafo del proyecto original por lo siguiente: En la aplicación de las normas y la impartición de justicia mexicana no se contempla la “anulabilidad” de una norma, tal y como se plantea en el proyecto original, sino que se requeriría una declaración judicial, para que en un caso concreto deje de ser aplicable algún precepto legal por considerarse contrario al texto constitucional o a las garantías allí previstas. No obstante, consideramos que el primer enunciado de dicho párrafo, deja claro que la falta de la memoria económico-medioambiental, al presentarse una iniciativa de ley en materia de contribuciones ambientales traería aparejada la posibilidad de los particulares, para hacer valer ante un órgano jurisdiccional la violación al proceso de elaboración del tributo. El concepto de “*disposiciones reglamentarias*” podría llevar a conflictos innecesarios en la aplicación de la norma, por confundirse con la actividad reglamentaria, propia de la actividad administrativa y no la legislativa.

<sup>119</sup> Dicha inclusión vendría al final del segundo párrafo del artículo 22 constitucional “...siempre que se garantice el mínimo existencial”.

## 2. Esfera Estatal

Las reformas que aquí se proponen tienen perfecta idoneidad en el ámbito de las entidades federativas, porque como ya lo hemos manifestado anteriormente, la tributación ambiental es una materia concurrente entre la Federación y las Entidades Federativas, salvo la excepción hecha al principio de este artículo.

Cabe señalar, que en la implantación de las contribuciones medioambientales, las Entidades Federativas deberán ser cuidadosas de no violar las prohibiciones señaladas en el artículo 117<sup>120</sup> de la Constitución Federal, de manera particular las señaladas en las fracciones IV, V y VI<sup>121</sup>, así como tampoco omitir la autorización del Congreso de la Unión para, en su caso, ejercer las facultades señaladas en la fracción I del artículo 118 constitucional<sup>122</sup>. Sin embargo, los Estados deben prestar delicada atención a los Convenios elaborados bajo el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, a fin de evitar el incumplimiento a los compromisos asumidos y lo previsto por el artículo 73, fracción XXIX constitucional.

Las limitaciones derivadas de los preceptos legales citados, no impiden que los Estados de la Federación establezcan los principios que regirán la creación de contribuciones medioambientales, independientemente de que su ámbito de aplicación sea muy estrecho.

## 3. Esfera Municipal

De conformidad al artículo 115 constitucional los municipios podrán administrar libremente su hacienda, que se formará en parte por las contribuciones que las legislaturas Estatales establezcan a su cargo, por tal motivo, en orden de fijar los principios de tributación medioambiental en el ámbito municipal, se hace necesario la legislación del Congreso Estatal de cada Entidad Federativa.

Normalmente, las legislaturas estatales cuentan con una la Ley de Hacienda para los Municipios de los Estados, la cual deberá ser la base jurídica para la recaudación de los tributos ambientales. La oportunidad de establecer los principios de tributación medioambiental, en la Ley de Hacienda para los Municipios de los Estados, permitirá ubicar dichas contribuciones tanto en el ámbito de los ingresos ordinarios como de los ingresos extraordinarios que allí se señalan<sup>123</sup>.

---

<sup>120</sup> *Vid. Infra.*

<sup>121</sup> Art. 117. "Los Estados no pueden, en ningún caso:...

IV.- Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio.

V.- Prohibir ni gravar directa ni indirectamente la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera.

VI.- Gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exención se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos o exija documentación que acompañe la mercancía."

<sup>122</sup> Art. 118. "Tampoco pueden, sin consentimiento del Congreso de la Unión:

.- Establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones."

<sup>123</sup> Se establece como ejemplo el Art. 2 Ley de Hda. para los Municipios del Estado de Guanajuato.

"Los ingresos que percibirá el Municipio serán ordinarios o extraordinarios.

I.- Ingresos ordinarios son: Contribuciones, productos, aprovechamientos y participaciones.

A).- Son contribuciones: Los impuestos, derechos y contribuciones especiales.

1.- Son impuestos las prestaciones en dinero que fija la Ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma, para cubrir los gastos públicos.

2.- Son derechos las contraprestaciones de dinero que la Ley establece a cargo de quien recibe un servicio del Municipio en sus funciones de derecho público.

3.- Son contribuciones especiales las prestaciones legales que se establecen a cargo de quienes se benefician específicamente con alguna obra o servicio público. O de quienes, por el ejercicio de cualquier actividad particular, provocan un gasto público.

B).- Son productos los ingresos que perciben los Municipios, por actividades que no corresponden al desarrollo de sus funciones propias de derecho público o por la explotación de derechos patrimoniales.

C).- Son aprovechamientos los recargos, las multas y todos los demás ingresos de derecho público que perciban los Municipios, que no sean clasificados como Contribuciones, Productos o Participaciones.

D).- Son participaciones las cantidades en dinero, que los Municipios perciben conforme a las Leyes respectivas, y los Convenios que se suscriban para tales efectos.

II.- Son ingresos extraordinarios aquellos cuya percepción se decreta excepcionalmente por el Congreso del Estado y se sujetarán a las disposiciones que establezcan las Leyes que los autoricen y a los convenios que de acuerdo con esas disposiciones se celebren."



La legislación en particular de contribuciones medioambientales en favor de los Municipios quedaría a cargo de la Legislatura Estatal, que habrá de fijar los elementos del tributo en la Ley de Ingresos para los Municipios de los Estados<sup>124</sup>, correspondiente en cada año. Lo anterior sin perjuicio de que los municipios puedan realizar convenios con el gobierno estatal, a fin de colaborar en la recaudación y administración de los tributos señalados, tal y como lo señala el artículo 115 constitucional.

Por último, es necesario mencionar que la inclusión de una definición legal de las contribuciones ecológicas en la República Mexicana, en los tres niveles de gobierno, deberá observar las modificaciones vertidas en este artículo.

## II. CONCLUSIONES

El derecho a un medioambiente sano forma parte del catálogo de los derechos fundamentales protegidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Este reconocimiento nace a raíz de la reforma constitucional publicada en el Diario Oficial de la Federación el 28 de junio de 1999. La cual añadió también en el artículo 25 el concepto de desarrollo sustentable<sup>125</sup>.

Sin embargo, resulta necesario mencionar que anteriormente a esta reforma constitucional, desde finales de la década de los ochenta, con la publicación de la Ley General del Equilibrio Ecológico y la Protección al Ambiente (LGEEPA), (28 de enero de 1988) ya se regulaba la protección al medioambiente. Dicha ley ha sido el marco jurídico para el establecimiento de la política ecológica en México. Por otra parte, la introducción del *principio quien contamina paga*, no se hizo a nivel constitucional sino a través de la reforma a la LGEEPA en el año de 1996<sup>126</sup>.

La inclusión de este principio económico en la política ecológica mexicana, abre la posibilidad de la implantación de instrumentos tributarios y económicos en México. En este sentido, de acuerdo con la Constitución Mexicana la tributación ambiental, se puede legislar en los tres niveles de gobierno, es decir, es una materia concurrente, salvo la excepción expresa a favor de la Federación<sup>127</sup> para establecer contribuciones sobre el aprovechamiento y la explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos cuarto y quinto del artículo 27 constitucional.

Recapitulando, en México existe el derecho al medio ambiente sano como un derecho fundamental. El marco normativo mexicano permite el establecimiento de contribuciones en materia ecológica en sus tres niveles de gobierno. Por lo tanto, resulta necesario la inserción de un artículo como el que se propone en este proyecto, para determinar los alcances de dichas contribuciones, y con ello evitar una proliferación de cargas tributarias que disfracen realmente su objetivo recaudatorio bajo el amparo de una protección ambiental.

---

<sup>124</sup> El texto propuesto se puede incluir en los primeros artículos de estas leyes.

<sup>125</sup> CARBONELL, Miguel, Comentario al artículo 4.º de la Constitución en *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Comentada y Concordada*, Tomo I, CARBONELL, Miguel, coordinador, México, Porrúa/IJ UNAM, 2000, p. 70 y ss.

<sup>126</sup> FIGUEROA NERI, Aimée, *Fiscalidad y Medio Ambiente en México*, México, Porrúa, 2000, p. 64.

<sup>127</sup> Numeral segundo de la fracción última fracción del artículo 73 constitucional.

## CAPÍTULO OCTAVO: REPÚBLICA DE PANAMÁ

Giovanna Estribí Peña<sup>128</sup>  
Harley J. Mitchell Morán<sup>129</sup>

I. Antecedentes.–II. Constitución Política de la República de Panamá.–1. Régimen Ecológico.–2. Régimen local.–3. Los Principios tributarios en la Constitución Nacional.–III. Propuesta a la Ley Tributaria.–IV. Impuestos Municipales.–1. Tributos Medioambientales.–2. Contribuciones Especiales.–V. Conclusiones.

### I. ANTECEDENTES

La adición de normas generales tributarias que introduzcan la figura de los tributos ambientales tiene a juicio de los suscritos un importante asidero jurídico dentro del sistema jurídico vigente en la República de Panamá.

En la actualidad la legislación tributaria panameña carece de normativa específica que defina y ordene los tributos extrafiscales en general y ambientales en particular, por lo que hacerlo mediante la fórmula propuesta sería oportuno, igualmente la ausencia de un tronco común y orientador de la tributación ambiental y sus principios rectores facilitaría el arribo de una modificación legislativa que proceda a ordenar las figuras jurídicas relacionadas con los tributos ambientales que de hecho han ido apareciendo dentro de la legislación sectorial ambiental durante los últimos años.

Procederemos a esquematizar partiendo del Texto Base, el marco jurídico que permite la adición propuesta, en primer lugar, destacando el espacio que la Constitución Política de la República de Panamá brinda a tal normativa en los aspectos tanto tributarios como ambientales de esta materia.

### II. CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DE PANAMÁ

La Ley fundamental de la República (en adelante CN), brinda espacio suficiente para adecuar la propuesta en análisis, contando con directrices ambientales y tributarias lo suficientemente amplias y pertinentes a los presupuestos básicos de los tributos ambientales. Según la CN, Panamá es un Estado unitario, por lo tanto no existen entes federales, regionales o Estatales, las competencias entonces se dividen en nacionales y locales, refiriéndose éstas últimas a los municipios de la República.

#### 1. Régimen Ecológico

La CN incluye dentro de su Título III, titulado *Derechos y Deberes Individuales y Sociales*, un Capítulo VII titulado *Régimen Ecológico*, compuesto de cuatro artículos muy bien definidos y

---

<sup>128</sup> Doctoranda de Derecho Ambiental. Universidad Complutense de Madrid.

<sup>129</sup> Doctorando de Derecho Ambiental. Universidad Complutense de Madrid.



diferenciados de características programáticas que establecen las directrices generales de la política ambiental de la República.

Estos dictámenes, que han sido desarrollados en una relativamente abundante legislación ambiental establecen claramente el deber del Estado de garantizar un ambiente y todos sus componentes aptos para la salud humana (Artículo 114); El deber solidario de el Estado y todos sus habitantes de promover un desarrollo económico y social que hoy llamaríamos “sostenible” (Artículo 115); El empleo de la Ley para “garantizar que la utilización y el aprovechamiento de la fauna terrestre, fluvial y marina, así como los bosques, tierras y aguas, se lleven a cabo racionalmente, de manera que se evite su depredación y se asegure su preservación, renovación y permanencia” (Artículo 116); y La utilización de la Ley para con los recursos no renovables “a fin de evitar que del mismo se deriven perjuicios sociales, económicos y ambientales” (Artículo 117).

Por lo tanto, para los efectos de un Proyecto de Código Tributario Ambiental para América Latina, el Régimen Ecológico de la CN Panameña brinda un cobijo jurídico adecuado en materia de su justificación y prioridades políticas, engranando aquél perfectamente con las disposiciones constitucionales panameñas en materia ambiental que coinciden plenamente con los objetivos de regulación y adecuación ambiental por la vía tributaria que motivan este trabajo.

## 2. Régimen Local

En cuanto al régimen local, el cual será también objeto de análisis de manera posterior en este resumen monográfico, el artículo 242 define los impuestos municipales como los que “no tengan incidencia fuera del Distrito”, sin perjuicio de que con carácter excepcional la ley establezca excepciones para que los impuestos que ella determine sean municipales, estableciendo entonces la distinción entre las rentas y gastos nacionales y aquellos que son municipales.

El siguiente artículo, el 243 establece entonces fuentes de ingreso municipal que incluyen importantes recursos naturales, como la extracción de minerales no metálicos (Artículo 243–5) y los “derechos sobre la explotación de maderas, explotación y tala de bosques” (Artículo 242–8).

## 3. Los Principios Tributarios en la Constitución Nacional

### a. Principio de Igualdad Tributaria

Se coliga del principio de igualdad ante la Ley plasmado en el artículo N.º 19 que ordena que “No habrán fueros ni privilegios personales ni discriminación por razón de raza, nacimiento, clase social, sexo, religión o ideas políticas” y del mismo principio aplicado entre los panameños y extranjeros consagrado en el Artículo N.º 20 de la CN, que dictamina “Los panameños y extranjeros son iguales ante la Ley”. Esto sin embargo, se matiza más adelante cuando se establece también que por diversas razones pueden ser negadas a los extranjeros el ejercicio de ciertas actividades en suelo patrio, de acuerdo a la Ley.

### b. Principio de Capacidad Económica

La CN en su artículo N.º 261 ordena a la Ley procurar “hasta donde sea posible, dentro de la necesidad de arbitrar fondos públicos y de proteger la producción nacional, que todo impuesto grave al contribuyente en proporción directa a su capacidad económica”.

### c. Principio de Reserva de Ley

El artículo N.º 48 de la CN dictamina que “Nadie está obligado a pagar contribución ni impuesto que no estuvieren legalmente establecidos y cuya cobranza no se hiciere en la forma prescrita por las leyes”.

Por lo tanto no pueden existir impuestos no establecidos ni en definición ni en procedimiento de cobranza, la Ley general que establece los tributos en la República es por lo tanto el Cód-

go Fiscal de la República de Panamá, que define los impuestos generales en cumplimiento al mandato de la CN.

Esto se refuerza con los mandatos del artículo 274, esta vez dentro del Título IX de Hacienda Pública, Capítulo 2.º del Presupuesto General del Estado cuando menciona que “no se percibirán entradas por impuestos que la Ley no haya establecido ni se pagarán gastos no previstos en el presupuesto”.

#### d. *Principio Contaminador–Pagador*

Es bien conocida la base jurídica que alimenta el Derecho Internacional Ambiental y los diversos instrumentos internacionales generadores de Derecho Ambiental. La República de Panamá absorbe dentro de su régimen jurídico dichas fuentes gracias a la ventana de su Constitución Política, en esa línea, el artículo 4 de la CN establece que “la República de Panamá acata las normas de derecho internacional”.

Entre aquellas normas internacionales destaca la Declaración de Río de Janeiro, que si bien no es una verdadera norma jurídica, es sin duda, una importante fuente de derecho, en aquella declaración, se da el principio de Contaminador–Pagador en su Principio N.º 16 que dicta “fomentar la internalización de costes ambientales y el uso de instrumentos económicos, teniendo en cuenta el criterio de que el que contamina debe, en principio, cargar con los costos de la contaminación...”.

### III. PROPUESTA A LA LEY TRIBUTARIA

La Ley Tributaria Panameña está contenida en el Código Fiscal de la República de Panamá, aprobado por la Ley N.º 8 del 27 de enero de 1956. Para los efectos de este trabajo, añadiríamos la norma propuesta (artículo 26 bis LGT española), al Libro IV *De Los Impuestos y las Rentas*, en un nuevo artículo 1058, que supondría un nuevo Capítulo XXV al mismo, cuya redacción sería similar al citado artículo 26 bis de la LGT, con las siguientes modificaciones:

Adaptando la terminología empleada, se utilizaría “diagnóstico económico-medioambiental” para hacer referencia a la “memoria económica-medioambiental”.

En la última parte del inciso 1.º, se eliminaría la frase “definidas en el artículo 26, párrafo primero”, quedando redactada de la siguiente manera: “1. (...) También tendrán la consideración de tributos medioambientales aquellas prestaciones pecuniarias coactivas de carácter público que presenten rasgos comunes a varias de las categorías tributarias definidas en la presente Ley.”

Finalmente, la última parte del inciso 3.º se leería: “3. (...) *Salvo ley 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.*”

### IV. IMPUESTOS MUNICIPALES

#### 1. Tributos Medioambientales

Los tributos municipales dentro de la República de Panamá son regulados mediante la Ley N.º 55 de 1973 por la cual se regula la administración, fiscalización y cobro de los tributos municipales, desarrollando los ya observados preceptos de la CN.



Esta norma regula de manera taxativa los principales impuestos de esfera municipal, como aquellos que gravan las bebidas alcohólicas, el degüello del ganado, bolos y boliche y la extracción de recursos naturales como corales, bosques y explotación de canteras de minerales no metálicos.

Como observamos con anterioridad, la CN contempla en su artículo 242 la determinación de qué impuestos son municipales y cuáles son nacionales, así como la posibilidad de cesión de impuestos y la separación de las rentas y gastos nacionales y municipales. Como la división política de la República de Panamá obedece a un sistema unitario de gobierno y no federalista ni basado en las autonomías, sería suficiente con el principio constitucional presentado para establecer los límites y relación en cuanto a la propuesta de la *cesión de impuestos* que observamos en el Texto Base.

La propuesta que estudiamos en su fase de instrumentos tributarios de carácter local o municipal, tendría cabida en un nuevo artículo N.º 70 de la presente Ley, este artículo de acuerdo a la propuesta se redactaría de la siguiente manera:

*La administración Local gravará la autorización de actividades que supongan una incidencia ambiental negativa, siempre que dicha autorización sea de competencia local, así como aquellas actividades lucrativas que utilicen los recursos naturales dentro de la circunscripción territorial del Distrito, de conforme a lo expuesto en el Artículo 70 bis.*

Es en aquel apartado que podríamos introducir el resto de la legislación propuesta para el nuevo párrafo 2 bis del artículo 24 de la Ley de Haciendas Locales, el que sería redactado de forma similar, únicamente adecuando la terminología referente a la “*memoria económico-medioambiental*”, término que sería sustituido por el de “*diagnóstico económico-medioambiental*”. Asimismo, la referencia a “*tributos autonómicos*” sería sustituida por “*tributos nacionales*”.

## 2. Contribuciones Especiales

En cuanto a las contribuciones especiales, podría añadirse un nuevo artículo 71 a la Ley N.º 55 de 1973, al tenor siguiente:

*La administración Municipal también podrá establecer contribuciones especiales, de las cuales constituye el hecho imponible la incidencia ambiental negativa del contribuyente que provoque la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos ambientales de carácter local, por las Entidades respectivas<sup>130</sup>.*

## V. CONCLUSIONES

Como hemos observado, el Derecho positivo panameño permite la adición de normativa fiscal con orientaciones ambientales, dados sus elementos constitucionales y legales, sin embargo, la legislación fiscal sí amerita un importante complemento doctrinal y positivo que le oriente en materia de fiscalidad y tributación ambiental.

La propuesta expuesta podría unificar bajo un mismo orden coherente la materia relacionada a los tributos medio ambientales en la República de Panamá, definiéndolos y ubicándolos a medida que se vayan integrando estos nuevos instrumentos a la legislación panameña. Esto procuraría una adecuada comprensión y utilización de estas importantes herramientas de gestión ambiental.

<sup>130</sup> Artículo cuyo equivalente sería la propuesta del Texto base, de adición de un párrafo segundo al artículo 28 LHL española.



## **CAPÍTULO NOVENO: MODELO DE CÓDIGO TRIBUTARIO PARA AMÉRICA LATINA**

Hugo Delgado  
Inés Díez de Frutos<sup>131</sup>

El modelo de Código Tributario para América Latina (MCTAL en lo sucesivo), fue elaborado por un prestigioso grupo de profesores latinoamericanos. Su texto puede consultarse en el núm. 3/1997 de la *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*.

Se recoge un posible Modelo de Ley Tributaria que pudiera ser aplicada a los países de habla hispana (incluido Brasil) y sobre esta propuesta, se propone introducir algunas modificaciones que conviertan el Código en una Ley Tributaria ambiental, para ello, se examinarán los conceptos de Tributo y su gestión, así como los conceptos de Tasa y Contribución especial, conceptos que se recogen en el MCTAL, por lo que en este primer acercamiento, nos limitaríamos a recoger las propuestas de definiciones de tasa ambiental y Contribución especial ambiental recogidas en el Texto base.

En lo que a su estructura se refiere, el Código consta de cinco títulos, algunos de ellos divididos en capítulos y a su vez algunos de ellos divididos en secciones, en concreto, la estructura es la siguiente:

Título I. Disposiciones preliminares.

Título II. Obligación Tributaria.

Título III. Infracciones y sanciones.

Título IV. Procedimientos ante la Administración tributaria.

Título V. Contencioso tributario.

En lo que se refiere al Título I, y en concreto al artículo 13, se recoge el concepto de Tributo con carácter general por lo que parece necesario establecer un nuevo artículo 13 bis donde se hiciera referencia al concepto de Tributo ambiental, trasladando así a esta normativa, en su misma redacción, el artículo 26 bis de la Ley General Tributaria propuesto en el Texto base.

Por su parte el artículo 14 establece la clásica división tripartita distinguiendo entre impuestos, tasas y contribuciones especiales.

En lo referente a la gestión de éstos tributos ambientales, en el MCTAM no se hace referencia a la misma por lo que debemos entender que habrá que estar a las características propias de cada Estado y en concreto a su organización territorial.

En lo que al concepto de "tasa ambiental" se refiere, si bien no parece necesario que deba establecerse un concepto específico, sí debería incluirse un nuevo artículo que hiciera referencia al hecho generador de la misma, por lo que se añadiría el artículo 16 bis, cuyo contenido correspondería al mismo texto propuesto para el inciso a) del párrafo 2 bis del artículo 24 LHL, del Texto base.

En lo que a Contribuciones especiales ambientales se refiere, se podría recoger un nuevo artículo 17 bis, que tendría el mismo contenido que el propuesto para el párrafo segundo del artículo 28 LHL, en el Texto base.

---

<sup>131</sup> Doctorandos en Derecho Ambiental. Universidad Complutense de Madrid.



---

Vemos por lo tanto que las modificaciones deben incluirse en el Título I del modelo dado que las demás normas aunque van referidas a los tributos con carácter general, pueden ser de aplicación a los tributos ambientales.

## CAPÍTULO DÉCIMO: MODELO DE CÓDIGO TRIBUTARIO DEL CIAT

Gabriela González García<sup>132</sup>

I. Antecedentes.–II. Propuesta de regulación de los tributos medioambientales.–III. Propuesta de regulación de las tasas medioambientales.–IV. Propuesta de regulación de las Contribuciones medioambientales.

### I. ANTECEDENTES

El Modelo de Código Tributario del CIAT nace como una iniciativa de esta organización, al constatar que en gran parte de sus países miembros, especialmente los de América Latina, las normas que regulan las relaciones entre la Administración Tributaria y el Contribuyente no son adecuadas para lograr una aplicación equitativa de los tributos en un marco de seguridad jurídica.

Se considera que la actividad de las Administraciones Tributarias de diferentes países miembros encuentra obstáculos para su desarrollo eficiente debido a una inadecuación de las normas que regulan el ejercicio de sus funciones. Una parte importante de esta problemática se debe a la dispersión de las normas tributarias, las que además, adoptan tratamientos diferentes para situaciones similares. También se encuentran deficiencias en la estructura lógica de las normas tributarias, lo que hace los sistemas más complejos generando inseguridad jurídica e incertidumbre tanto a la Administración como a los contribuyentes.

En un plano distinto, se consideró que existen funciones que son comunes a cualquier Administración Tributaria para lograr una aplicación eficiente del sistema tributario, por ello se justifica la elaboración de un Modelo del CIAT cuya función primordial es orientar a sus países miembros, en los esfuerzos que pudieran emprender para perfeccionar sus legislaciones.

En este Modelo se busca una tutela efectiva del principio de igualdad y del de seguridad jurídica. Su normativa esta redactada delimitando de forma clara y precisa las atribuciones y obligaciones de la Administración Tributaria y los derechos y deberes de los contribuyentes. Deberán particularmente, garantizar la posibilidad de la aplicación equitativa de los tributos permitiendo que la Administración Tributaria actúe con eficacia en el marco del más estricto respeto a los derechos de los contribuyentes.

*Se trata de un cuerpo normativo que regula tanto el Derecho Tributario formal como el material, incorporando normas de Derecho tributario procesal, Derecho tributario penal. El Modelo está estructurado en cinco grandes títulos: Título I. Disposiciones preliminares; Título II. Deberes y derechos de los sujetos pasivos y de los terceros; Título III. Facultades y obligaciones de la Administración Tributaria; Título IV. Procedimientos y; Título V. Ilícitos tributarios y sanciones.*

Debido a que el Título I se refiere a la norma tributaria, a la definición de los tributos, al domicilio tributario, a la obligación tributaria, a los sujetos de la obligación tributaria, a la responsabilidad solidaria, a los modos de extinción de la obligación tributaria, a la prescripción de la obligación tributaria y al privilegio del crédito tributario, se procede a enfocar la propuesta de regulación de los tributos medioambientales en este Título.

---

<sup>132</sup> Doctoranda de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Complutense de Madrid.



## II. PROPUESTA DE REGULACIÓN DE LOS TRIBUTOS MEDIOAMBIENTALES

La Sección 2, Tributos, del Capítulo I, *Disposiciones generales*, del Título I, *Disposiciones Preliminares*, establece en el artículo 9 el concepto y clasificación de los tributos. Por lo que esta propuesta se inicia con la adición del artículo 9 bis, que incorporaría la definición de los tributos medioambientales, siendo su redacción similar a la que se propone en el inciso 1.º del artículo 26 bis de la Ley General Tributaria española, pero con algunas particularidades.

Artículo 9 bis. *Concepto de los tributos medioambientales. Los tributos medioambientales son aquellos impuestos, tasas y contribuciones especiales cuyo objeto imponible esté constituido por actos o hechos que inciden negativamente sobre el medio ambiente o que provocan una actuación pública de tutela medioambiental*<sup>133</sup>.

El artículo 14 regula el concepto de hecho generador, por lo que se propone la adición del artículo 14 bis que regularía el hecho generador de los tributos medioambientales, por lo que se denominaría: *Artículo 14 bis. Concepto de hecho generador de los tributos medioambientales*. Su redacción sería similar al inciso 2.º del artículo 26 bis de la Ley General Tributaria española, cuya adición se propone en el Texto base, con la única adaptación en cuanto al uso del término “hecho imponible” que en el contexto de este Modelo de Código Tributario, se sustituiría por la expresión “hecho generador”, por ser éste último, el concepto utilizado en dicha normativa.

Debido a que el Modelo en cuestión, no regula expresamente aspectos sobre la cuota tributaria, limitándose a establecer en el artículo 4 sobre el Principio de Legalidad, que corresponde a la ley fijar la base de cálculo y alícuota o el límite máximo y mínimo de la misma, sin realizar una delimitación del procedimiento para su determinación, consideramos oportuno incorporar en el Capítulo I, *Disposiciones generales*, del Título I, *Disposiciones Preliminares*, la Sección IV, que se denominará *La cuota tributaria*. En esta Sección se introduciría el *Artículo 16 bis. Determinación de la cuota tributaria medioambiental*, el contenido de dicha norma estaría constituido por el de los incisos 3.º, 4.º y 5.º del artículo 26 bis de la Ley General Tributaria, que se propone en el Texto base, con la única diferencia en cuanto a la redacción de la última parte del primer párrafo (entiéndase del inciso 3º citado), que se leería: *salvo ley en contrario, la falta de este requisito determinará la nulidad de pleno derecho de las disposiciones reglamentarias que, en su caso concurren a precisar la cuantía del tributo medioambiental*.

## III. PROPUESTA DE REGULACIÓN DE LAS TASAS MEDIOAMBIENTALES

En relación con las Tasas, el artículo 11 señala:

“Artículo 11. Tasa. Tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio en régimen de derecho público individualizado en el contribuyente”.

En primera instancia, se propone modificar este artículo para incorporar la posibilidad de cobrar tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, así se leería:

Artículo 11. *Tasa. Tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio o la realización de una actividad administrativa en régi-*

<sup>133</sup> No se realiza una propuesta específica sobre las prestaciones pecuniarias coactivas de carácter público por cuanto el Modelo no regula esta figura jurídica.

*men de derecho público, o bien, la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al contribuyente*<sup>134</sup>.

Introducida esta reforma, para regular la tasa medioambiental propiamente, se propone la adición de un artículo, el 11 bis, que establecería:

Artículo 11 bis. *Tasa medioambiental. Se podrán establecer tasas medioambientales por la autorización de actividades que supongan una incidencia ambiental negativa o cuando se provoque una actuación pública de tutela medioambiental.*

Se introduciría en la Sección IV – La cuota tributaria, el artículo 16 ter bajo la denominación “Artículo 16 ter. La determinación de la cuota tributaria en las tasas medioambientales”, su contenido sería similar al propuesto en el Texto base para un nuevo párrafo 2 bis al artículo 24 LHL española, con la particularidad de que no se leería la primera parte del inciso b), por lo que únicamente se integraría en el texto la última frase que expresa “El importe individualizado de la tasa deberá atender a la incidencia de la contaminación gravada, si bien en la cuantificación del tributo podrán utilizarse criterios de progresividad ambiental”. Lo anterior, debido a que el esquema propuesto en el Texto base, está estructurado para las tasas establecidas por las Haciendas locales, sin embargo, este tipo de tributo también puede ser establecido por el Estado. Siendo el Modelo de Código Tributario analizado una propuesta de normativa tributaria de carácter general, básica, consideramos prudente su no incorporación en el texto, pues no distingue entre diversos niveles de gobierno con potestades tributarias.

#### **IV. PROPUESTA DE REGULACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES MEDIO-AMBIENTALES**

En el ámbito de las contribuciones especiales, se añadiría el artículo 12 bis, denominado “Artículo 12 bis. Contribución especial medioambiental”. Su texto sería similar al propuesto para un párrafo segundo al artículo 28 LHL española, con la única particularidad de que se sustituiría el término “*hecho imponible*” por “*hecho generador*”.

---

<sup>134</sup> No se han incorporado los dos requisitos que regula la legislación española en su artículo 20 de la LRHL, que determinan la obligatoriedad de exigir una tasa cuando estos se encuentren presentes. Dichos requisitos son: coactividad y monopolio de hecho o de derecho. De considerarse oportuno se contemplarían en la propuesta.



**DOCUMENTOS DE TRABAJO EDITADOS POR EL  
INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES**

**2000**

- 1/00 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 1999.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria.
- 2/00 Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998.  
*Autores:* M.<sup>a</sup> Luisa Delgado, Consuelo Díaz y Fernando Prats.
- 3/00 La imposición sobre hidrocarburos en España y en la Unión Europea.  
*Autores:* Valentín Edo Hernández y Javier Rodríguez Luengo.

**2001**

- 1/01 Régimen fiscal de los seguros de vida individuales.  
*Autor:* Ángel Esteban Paúl.
- 2/01 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2000.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria.
- 3/01 Inversiones españolas en el exterior. Medidas para evitar la doble imposición internacional en el Impuesto sobre Sociedades.  
*Autora:* Amelia Maroto Sáez.
- 4/01 Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: Semejanzas y diferencias.  
*Autora:* Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 5/01 Procesos de coordinación e integración de las Administraciones Tributarias y Aduaneras. Situación en los países iberoamericanos y propuestas de futuro.  
*Autores:* Fernando Díaz Yubero y Raúl Junquera Valera.
- 6/01 La fiscalidad del comercio electrónico. Imposición directa.  
*Autor:* José Antonio Rodríguez Ondarza.
- 7/01 Breve curso de introducción a la programación en Stata (6.0).  
*Autor:* Sergi Jiménez-Martín.
- 8/01 Jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo e Impuesto sobre Sociedades.  
*Autor:* Juan López Rodríguez.
- 9/01 Los convenios y tratados internacionales en materia de doble imposición.  
*Autor:* José Antonio Bustos Buiza.
- 10/01 El consumo familiar de bienes y servicios públicos en España.  
*Autor:* Subdirección General de Estudios Presupuestarios y del Gasto Público.
- 11/01 Fiscalidad de las transferencias de tecnología y jurisprudencia.  
*Autor:* Néstor Carmona Fernández.
- 12/01 Tributación de la entidad de tenencia de valores extranjeros española y de sus socios.  
*Autora:* Silvia López Ribas.
- 13/01 El profesor Flores de Lemus y los estudios de Hacienda Pública en España.  
*Autora:* María José Aracil Fernández.
- 14/01 La nueva Ley General Tributaria: marco de aplicación de los tributos.  
*Autor:* Javier Martín Fernández.
- 15/01 Principios jurídico-fiscales de la reforma del impuesto sobre la renta.  
*Autor:* José Manuel Tejerizo López.
- 16/01 Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones Tributarias.  
*Autor:* José Manuel Calderón Carrero.
- 17/01 El papel del profesor Fuentes Quintana en el avance de los estudios de Hacienda Pública en España.  
*Autora:* María José Aracil Fernández.
- 18/01 Regímenes especiales de tributación para las pequeñas y medianas empresas en América Latina.  
*Autores:* Raúl Félix Junquera Varela y Joaquín Pérez Huete.
- 19/01 Principios, derechos y garantías constitucionales del régimen sancionador tributario.  
*Autores:* Varios autores.
- 20/01 Directiva sobre fiscalidad del ahorro. Estado del debate.  
*Autor:* Francisco José Delmas González.
- 21/01 Régimen Jurídico de las consultas tributarias en derecho español y comparado.  
*Autor:* Francisco D. Adame Martínez.
- 22/01 Medidas antielusión fiscal.  
*Autor:* Eduardo Sanz Gadea.

- 23/01 La incidencia de la reforma del Impuesto sobre Sociedades según el tamaño de la empresa.  
*Autores:* Antonio Martínez Arias, Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 24/01 La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria.  
*Autor:* Francisco Alfredo García Prats.
- 25/01 El impacto de la reforma del IRPF en la presión fiscal indirecta. (Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998 y 1999).  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria.

## 2002

- 1/02 Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales.  
*Autora:* Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 2/02 La tributación de las ganancias de capital en el IRPF: de dónde venimos y hacia dónde vamos.  
*Autor:* Fernando Rodrigo Saucó.
- 3/02 A tax administration for a considered action at the crossroads of time.  
*Autora:* M.<sup>a</sup> Amparo Grau Ruiz.
- 4/02 Algunas consideraciones en torno a la interrelación entre los convenios de doble imposición y el derecho comunitario Europeo: ¿Hacia la "comunitarización" de los CDIs?  
*Autor:* José Manuel Calderón Carrero.
- 5/02 La modificación del modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal. Interpretación y novedades de la versión del año 2000: la eliminación del artículo 14 sobre la tributación de los Servicios profesionales independientes y el remozado trato fiscal a las *partnerships*.  
*Autor:* Fernando Serrano Antón.
- 6/02 Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes.  
*Autores:* José María Vallejo Chamorro y Manuel Gutiérrez Lousa.
- 7/02 La Ley General de Estabilidad Presupuestaria y el procedimiento de aprobación de los presupuestos.  
*Autor:* Andrés Jiménez Díaz.
- 8/02 IRPF y familia en España: Reflexiones ante la reforma.  
*Autor:* Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 9/02 Novedades en el Impuesto sobre Sociedades en el año 2002.  
*Autor:* Manuel Santolaya Blay.
- 10/02 Un apunte sobre la fiscalidad en el comercio electrónico.  
*Autora:* Amparo de Lara Pérez.
- 11/02 I Jornada metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho financiero y tributario.  
*Autores:* Pedro Herrera Molina y Pablo Chico de la Cámara (coord.).
- 12/02 Estimación del capital público, capital privado y capital humano para la UE-15.  
*Autoras:* M.<sup>a</sup> Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 13/02 Líneas de Reforma del Impuesto de Sociedades en el contexto de la Unión Europea.  
*Autores:* Santiago Álvarez García y Desiderio Romero Jordán.
- 14/02 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2001.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria. Instituto de Estudios Fiscales.
- 15/02 Las medidas antielusión en los convenios de doble imposición y en la Fiscalidad internacional.  
*Autor:* Abelardo Delgado Pacheco.
- 16/02 Brief report on direct an tax incentives for R&D investment in Spain.  
*Autores:* Antonio Fonfría Mesa, Desiderio Romero Jordán y José Félix Sanz Sanz.
- 17/02 Evolución de la armonización comunitaria del Impuesto sobre Sociedades en materia contable y fiscal.  
*Autores:* Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 18/02 Transparencia Fiscal Internacional.  
*Autor:* Eduardo Sanz Gadea.
- 19/02 La Directiva sobre fiscalidad del ahorro.  
*Autor:* Francisco José Delmas González.
- 20A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 1.  
*Autor:* Instituto de Estudios Fiscales.
- 20B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 2.  
*Autor:* Instituto de Estudios Fiscales.
- 21A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 1.  
*Autor:* Instituto de Estudios Fiscales.
- 21B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 2.  
*Autor:* Instituto de Estudios Fiscales.
- 22/02 Medidas unilaterales para evitar la doble imposición internacional.  
*Autor:* Rafael Cosín Ochaíta.
- 23/02 Instrumentos de asistencia mutua en materia de intercambios de información (Impuestos Directos e IVA).  
*Autora:* M.<sup>a</sup> Dolores Bustamante Esquivias.
- 24/02 Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes.  
*Autores:* Néstor Carmona Fernández, Fernando Serrano Antón y José Antonio Bustos Buiza.



- 25/02 Derechos y garantías de los contribuyentes en Francia.  
*Autor:* José María Tovillas Morán.
- 26/02 El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea: Situación actual y rasgos básicos de su evolución en la última década  
*Autora:* Raquel Paredes Gómez.
- 27/02 Un paso más en la colaboración tributaria a través de la formación: el programa Fiscalis de la Unión Europea.  
*Autores:* Javier Martín Fernández y M.<sup>a</sup> Amparo Grau Ruiz.
- 28/02 El comercio electrónico internacional y la tributación directa: reparto de las potestades tributarias.  
*Autor:* Javier González Carcedo.
- 29/02 La discrecionalidad en el derecho tributario: hacia la elaboración de una teoría del interés general.  
*Autora:* Carmen Uriol Egido.
- 30/02 Reforma del Impuesto sobre Sociedades y de la tributación empresarial.  
*Autor:* Emilio Albi Ibáñez.

## 2003

- 1/03 Incentivos fiscales y sociales a la incorporación de la mujer al mercado de trabajo.  
*Autora:* Anabel Zárate Marco.
- 2/03 Contabilidad *versus* fiscalidad: situación actual y perspectivas de futuro en el marco del Libro Blanco de la contabilidad.  
*Autores:* Elena Fernández Rodríguez, Antonio Martínez Arias y Santiago Álvarez García.
- 3/03 Aspectos metodológicos de la Economía y de la Hacienda Pública.  
*Autor:* Desiderio Romero Jordán.
- 4/03 La enseñanza de la Economía: algunas reflexiones sobre la metodología y el control de la actividad docente.  
*Autor:* Desiderio Romero Jordán.
- 5/03 Errores más frecuentes en la evaluación de políticas y proyectos.  
*Autores:* Joan Pasqual Rocabert y Guadalupe Souto Nieves.
- 6/03 Traducciones al español de libros de Hacienda Pública (1767-1970).  
*Autoras:* Rocio Sánchez Lissén y M.<sup>a</sup> José Aracil Fernández.
- 7/03 Tributación de los productos financieros derivados.  
*Autor:* Ángel Esteban Paúl.
- 8/03 Tarifas no uniformes: servicio de suministro doméstico de agua.  
*Autores:* Santiago Álvarez García, Marián García Valiñas y Javier Suárez Pandiello.
- 9/03 ¿Mercado, reglas fiscales o coordinación? Una revisión de los mecanismos para contener el endeudamiento de los niveles inferiores de gobierno.  
*Autor:* Roberto Fernández Llera.
- 10/03 Propuestas de introducción de técnicas de simplificación en el procedimiento sancionador tributario.  
*Autora:* Ana María Juan Lozano.
- 11/03 La imposición propia como ingreso de la Hacienda autonómica en España.  
*Autores:* Diego Gómez Díaz y Alfredo Iglesias Suárez.
- 12/03 Quince años de modelo dual de IRPF: Experiencias y efectos.  
*Autor:* Fidel Picos Sánchez.
- 13/03 La medición del grado de discrecionalidad de las decisiones presupuestarias de las Comunidades Autónomas.  
*Autor:* Ramón Barberán Ortí.
- 14/03 Aspectos más destacados de las Administraciones Tributarias avanzadas.  
*Autor:* Fernando Díaz Yubero.
- 15/03 La fiscalidad del ahorro en la Unión Europea: entre la armonización fiscal y la competencia de los sistemas tributarios nacionales.  
*Autores:* Santiago Álvarez García, María Luisa Fernández de Soto Blass y Ana Isabel González González.
- 16/03 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales de Justicia. Jurisdicción contencioso-administrativa (período 1990/2000).  
*Autores:* Éva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 17/03 Incentivos fiscales a la investigación, desarrollo e innovación.  
*Autora:* Paloma Tobes Portillo.
- 18/03 Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina.  
*Directores:* Miguel Buñuel González y Pedro M. Herrera Molina.