



Ius et Praxis

ISSN: 0717-2877

revista-praxis@utalca.cl

Universidad de Talca

Chile

Matus Fuentes, Marcelo

Tensiones normativas en torno a la incorporación de impuestos en la regulación ambiental

Ius et Praxis, vol. 20, núm. 1, 2014, pp. 163-197

Universidad de Talca

Talca, Chile

Disponible en: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=19731443007>

- ▶ Cómo citar el artículo
- ▶ Número completo
- ▶ Más información del artículo
- ▶ Página de la revista en redalyc.org

redalyc.org

Sistema de Información Científica

Red de Revistas Científicas de América Latina, el Caribe, España y Portugal

Proyecto académico sin fines de lucro, desarrollado bajo la iniciativa de acceso abierto

Trabajo recibido el 4 de junio y aprobado el 20 de octubre de 2013

Tensiones normativas en torno a la incorporación de impuestos en la regulación ambiental*

TENSIONS ON REGULATIONS REGARDING THE INCORPORATION OF TAXES ON ENVIRONMENTAL REGULATION

MARCELO MATUS FUENTES**

RESUMEN

En este trabajo aparecen algunas reflexiones acerca de las tensiones normativas constitucionales que son consecuencia de incorporar fines ambientales a la estructura dogmática del tributo. El autor toma partido a favor de algunas tesis generalmente aceptadas por la doctrina nacional y extranjera en materia constitucional, ambiental y tributaria, para concluir que el concepto de tributo acepta la incorporación de fines ambientales con ciertos requisitos, cuyo incumplimiento no necesariamente implicaría un tributo inconstitucional, sino que podría configurar una carga pública anómala sustraída del Estatuto Constitucional Tributario.

ABSTRACT

This paper presents some considerations about the constitutional ruling tensions that arise from the incorporation of environmental protection to the dogmatic structure of taxes. The author takes sides in favor of some thesis on constitutional, environmental and revenue matters generally accepted in the national and foreign doctrine, to conclude that the concept of tax accepts the incorporation of environmental protection provided certain requirements that if they are not met, not necessarily would turn out to be an unconstitutional revenue, but would become an anomalous public load coming from the tax statute.

PALABRAS CLAVE
Tributo, Extrafiscalidad, Ambiente

KEYWORDS
Tax, Extrafiscality, Environment

* El trabajo que se presenta forma parte del Proyecto de Investigación Nº 213.051.004-1AP, VRID–Asociativo Patagonia Universidad de Concepción, titulado "Regulación y estímulos al aprovechamiento de los servicios ambientales existentes en las áreas protegidas de la región de Aysén", en que el autor participa como co-investigador.

** Profesor de Derecho tributario y económico de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de Concepción, Especialista en Derecho tributario por la Universidad de Chile. Magíster en Ciencia Jurídica. Candidato a Doctor en Derecho (Pontificia Universidad Católica de Chile). Correo electrónico: mmatus@udec.cl.

I. Introducción

Los tributos son ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por el Estado como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos¹. Es decir, tienen un objetivo contributivo o fiscal. En tal caso, el Legislador instituye la obligación tributaria sobre la base de hechos (imponibles) que reflejen riqueza (capacidad contributiva), tales como el consumo (IVA), las ganancias (Ley de la Renta), etc.²

Los tributos, cualquiera que sea su denominación, pueden clasificarse en diferentes figuras, las que presentan notas más o menos específicas y particulares (tarifas, derechos, tasas, contribuciones especiales, impuestos, etc.). Así, en nuestro medio se denominan “patentes” (municipales) a los impuestos y “tarifas” a cargos por determinados servicios públicos específicos³.

En general, en los contextos constitucionales actuales⁴, los tributos pueden servir como instrumentos de política económica, de acuerdo a los principios y fines contenidos en la propia Constitución. En el caso de España, por ejemplo, si bien la extrafiscalidad no aparece explícitamente reconocida, ella se desprende de los principios rectores de política social y económica contenidos en los artículos 40.1 y 130.1 de su Constitución⁵. En tal supuesto, se dice que los

¹ Ley Nº 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, BOE Nº de 18/12/2003. Artículo 1º.

² Pont (1989), pp. 1087-1142.

³ El Tribunal Constitucional chileno plantea un concepto muy restrictivo de tributo. MASBERNAT (2012 a), p. 185.

⁴ España, Italia, Alemania, Italia, Reino Unido, Brasil.

⁵ Tribunal Constitucional Español, STC 37/1987, de 26 de marzo, en recurso de inconstitucionalidad contra diversos artículos de la Ley del Parlamento de Andalucía Nº 8/1984, de 3 de julio, vinculado al Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas, señala, en su Fundamento Jurídico 13, que: “Es cierto que la función extrafiscal del sistema tributario estatal no aparece explícitamente reconocida en la Constitución, pero dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica (señaladamente artículos. 40.1 y 130.1), dado que tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados”. Cabe agregar que los fines extrafiscales del tributo deben ser compatibles con la finalidad contributiva y responder al sistema de valores de la Constitución. Usualmente, el fin extrafiscal opera mediante los diferentes elementos del tributo, v.g., exenciones y bonificaciones o el tipo de gravamen. La misma STC añade que: “A ello no se opone tampoco el principio de capacidad económica establecido en el artículo 31.1 de la Constitución, pues el respeto a dicho principio no impide que el legislador pueda configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones extrafiscales”. En los tributos con objetivos de tutela del ambiente prima un fin extrafiscal, ya que su finalidad esencial no es la de recaudar ingresos para financiar el gasto público, sino desincentivar o incentivar conductas, por ejemplo, para evitar la contaminación o el consumo de recursos medioambientales escasos, o favorecer la descontaminación. Con todo, estos tributos siempre debieran gravar un índice de capacidad económica, si bien ordenados a un fin extrafiscal.

tributos presentan fines extrafiscales para alcanzar aquellos objetivos constitucionalmente tutelados.

Aun en el caso de que los tributos persigan fines extrafiscales legitimados constitucionalmente, debe respetarse la estructura constitucionalmente consagrada del tributo⁶, y además, los perfiles propios del instituto del tributo (como cualquier otra clase de instituto jurídico)⁷. Es decir, no sólo porque el legislador declare algo o porque parte de la doctrina lo sostenga, ello será constitucional o dogmáticamente legítimo.

No cabe duda de que la protección del ambiente constituye un fin constitucionalmente reconocido, ya que ello se encuentra reconocido en el artículo 19 Nº8 de nuestra Carta Fundamental.

Ahora, en el caso de que el legislador use figuras tributarias para perseguir protección del ambiente, es posible afirmar que esos tributos presentan fines extrafiscales⁸.

En Chile existen normas legales que dan espacio a ciertas figuras tributarias que tienen por finalidad la protección del ambiente, directa o indirectamente. Asimismo, han existido iniciativas legislativas, todas ellas dilatadas o abortadas, que han perseguido o persiguen establecer tributos con el fin de proteger el ambiente.

Sin embargo, hasta ahora no se ha estudiado con detenimiento si tales figuras son posibles en el contexto constitucional en general, o si la específica regulación propuesta lo es. Asimismo, no se ha estudiado si las figuras propuestas responden al instituto jurídico del tributo, entendiendo que de acuerdo a nuestra perspectiva, *prima facie*, lo que se persigue en proyectos de ley y en normas jurídicas es precisamente el establecimiento de tributos con fines ambientales⁹.

El tributo como herramienta de política ambiental

La estructura clásica del tributo, su concepto y sus fundamentos, se construyen sobre la base de un fin fiscal¹⁰. Por ejemplo, en la medida en que responde a un deber de contribuir a los gastos públicos, el tributo se fundamenta en principios materiales o de justicia tributaria tales como la generalidad, la igualdad,

⁶ AIZEGA (1998) pp. 327-332.

⁷ GARCÍA (2012), pp. 57 y ss.

⁸ AIZEGA (1998), p. 327.

⁹ Dejamos apartada la discusión acerca de la legitimidad constitucional de establecer legalmente exacciones al patrimonio individual diferentes del tributo.

¹⁰ VARONA (2007), p. 554. Tradicionalmente el tributo implica la obligación legal (coactiva) de dar una suma de dinero, a un ente público, para solventar necesidades públicas (fin recaudatorio contributivo).

la capacidad económica y la prohibición de confiscatoriedad¹¹. Desde una perspectiva formal, el establecimiento de tributos debe respetar los principios de legalidad o certeza.

Con todo, el tributo como instituto jurídico constituye actualmente uno de los instrumentos de regulación más eficientes para obtener modificaciones en los patrones de conducta de las personas. Como señala Yebra Martul-Ortega, “el impuesto como instrumento de intervención no es propio de uno u otro Estado, sino que constituye un fenómeno que tiende a su generalización”¹².

Dado que el tributo es objeto de estudio de la ciencia jurídica, su uso como instrumento de regulación suscita numerosos problemas jurídicos, desde que, entendiéndose mayoritariamente como un instrumento de recaudación (es decir, presentando un fin fiscal), la incorporación de elementos que busquen fines extrafiscales tensiona su estructura dogmática, y particularmente los principios sobre los cuales este instituto se construye¹³.

De esta manera, como dice Yebra Martul-Ortega¹⁴, “cuando el Estado utiliza el tributo para influir en la libertad de los particulares fundándose en la necesidad de intervenir en ciertos consumos que se consideran perjudiciales para la conducta humana: tabaco, alcohol, gasolina, etc.”, es posible que se debilite con ello el concepto de tributo propiamente tal.

Hay suficiente evidencia para demostrar que los índices de contaminación registrados en la actualidad no sólo repercuten en la calidad de vida de los individuos y de su ecosistema inmediato, sino que amenazan la subsistencia de las generaciones futuras¹⁵.

Existe además evidencia de que los Estados desarrollados están orientando sus Políticas Públicas Fiscales a la protección y conservación del ambiente, utilizando entre otros, los instrumentos de la Hacienda Pública para obtener determinados comportamientos de los agentes más respetuosos del patrimonio ambiental¹⁶.

En efecto, en el trabajo de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (en adelante OCDE) sobre Evaluación de Desempeño Ambiental 2005¹⁷, se recomienda a Chile, entre otros aspectos, “evaluar las posibilidades

¹¹ La perspectiva general asumida por la doctrina chilena en esta materia se encuentra en MASBERNAT (2010), pp. 303-332 y FERNANDOIS (2010), p. 275.

¹² YEBRA (2001), p. 355.

¹³ VV.AA. (Soler (2008), p. 181; RUIZ (2005), p. 89).

¹⁴ YEBRA (2001), p. 357.

¹⁵ VV.AA. (HERRERA (2000), p. 23; CARRERA y MOVELLÁN (2007)).

¹⁶ OCDE (2005).

¹⁷ OCDE (2005), p. 124.

de introducir instrumentos económicos nuevos (cargos por residuos peligrosos, cargos por emisiones al aire, cargos por contaminación del agua, entre otros) y mejorar los mecanismos de creación de mercados".

Específicamente se recomienda promover el debate para aplicar cargos o impuestos ambientales dado su efecto incentivador, sin perjuicio de tener en cuenta las limitaciones constitucionales que rigen la tributación.¹⁸

Refuerzan lo anterior las "Perspectivas ambientales de la OCDE hacia 2050. Consecuencias de la inacción", donde se recomienda, para revertir las tendencias que se proyectan de crecimiento y contaminación, entre otras, "*Hacer que la contaminación sea más costosa que las alternativas verdes, por ejemplo, a través de impuestos; Asignar valor y precio a los bienes naturales; Eliminar subsidios que dañan el ambiente; Alentar la innovación verde*".¹⁹

Chile formalizó oficialmente su ingreso a la OCDE el siete de mayo de 2010, por lo que se deberá seguir revisando la posibilidad de incorporar tributos con fines ambientales.

El uso consciente de tributos dirigidos a la conservación y protección del ambiente puede articularse como impuestos, tasas o contribuciones, ya sea para cubrir costos ambientales (internalizar externalidades); para incentivar determinadas conductas; o bien, incorporar a los tributos recaudatorios elementos ambientales.

El problema jurídico de los tributos que persiguen fines extrafiscales (modificar conductas o establecer correcciones en general), es que tensionan la estructura dogmática o conceptual de lo que tradicionalmente entendemos por tributo. Como advierte Herrera Molina, "*el término fiscalidad ambiental se emplea con tanto entusiasmo por algunos autores como recelo despierta en otros*".²⁰

En efecto, debe tratarse de tributos recaudadores que colateralmente inducen a un comportamiento más respetuoso del ambiente, ya se trate de tributos diseñados específicamente para lograr un fin ambiental o, como ocurre en los últimos años, de reformas tributarias sistemáticas que orientan el sistema tributario a los fines de protección y conservación del ambiente, velando por mantener niveles de recaudación eficientes para financiar el gasto público, e incluso, mejorando los niveles de redistribución de la riqueza²¹.

¹⁸ OCDE (2005), pp. 135-136. Fundamentalmente se visualiza la imposibilidad constitucional de dar a la recaudación de los tributos una destinación específica.

¹⁹ OCDE (2012), p. 6.

²⁰ HERRERA (2000), p. 1.

²¹ En esta dirección se registra la Reforma Fiscal Sueca de 1990 y la Reforma Fiscal Danesa de 1994-1998, que reduce la imposición directa a las personas incorporando nuevos impuestos a las emisiones y extendiendo el IVA a todos los productos energéticos. ROSEMBUJ (1995), pp. 133 y ss.

Otro punto a tener presente es que el tributo con fines ambientales es usado como herramienta de política, como objeto de estudio de la economía, y es regulado por el Derecho, compartiendo espacio en las disciplinas Derecho Constitucional, Derecho Ambiental, Derecho Administrativo y Derecho Tributario, dando lugar a un problema de distribución de competencias al momento de optar por su uso. Como advierte Alonso García, “*todo precepto sectorial es simplemente un punto en una tela de araña policéntrica y, por consiguiente, sólo la plena inteligencia y comprensión del equilibrio global de la tela permite hacer presiones sobre un punto, mediante la exigencia de implementación de la ley, sin romper el equilibrio socioeconómico y ecológico global*”²².

Herrera Molina justifica “*la conveniencia de introducir el interés ambiental en los esquemas teóricos del Derecho tributario*”²³, dado que los efectos de la imposición hacen al tributo una herramienta adecuada para contribuir a la protección del ambiente, en términos similares a lo que anteriormente planteara Lang al proponer “*la incorporación de consideraciones ambientales al impuesto*”²⁴. Al gravarse un hecho, acto, negocio o circunstancia, se incide en el patrimonio de una persona, la que normalmente tomará conciencia desde ese momento de la consecuencia jurídica fiscal que se devenga a propósito de la verificación de la hipótesis impositiva, ya sea aceptándolo como costo de su actividad o tomando las medidas necesarias para modificar su conducta para sustraerla de la esfera gravada. En uno u otro caso, en el caso de un tributo ambiental, el agente reconocerá el costo ambiental o bien, procurará optar por alternativas más cuidadosas para con el ambiente.

Desde otro punto de vista, se hace necesario destacar que el tributo de regulación ambiental actúa dentro de un marco de acción delimitado por “*los índices de alteración al ambiente no deseable pero tolerable o necesaria para el desarrollo económico*”.

Cuando la conducta o actividad es contaminante, esto es, cuando supera los máximos permitidos por las reglas o índices determinados por la ley ambiental, opera un régimen sancionador, y el instrumento regulatorio aplicable es la sanción, generalmente pecuniaria²⁵, sin perjuicio de existir en algunos ordenamientos delitos especiales, como lo es por ejemplo el caso de España²⁶.

²² ALONSO (1995), p. 27.

²³ HERRERA (2000), p. 12.

²⁴ LANG (1991), p. 55.

²⁵ SILVA (1993), p. 670.

²⁶ HEFENDEHL (2008), p. 164.

El tributo ambiental está dirigido a operar dentro de los límites de alteración o impacto ambiente permitidos o tolerados por el legislador²⁷, con el objeto de establecer estímulos para que la actividad se desarrolle de la forma más respetuosa posible con el ambiente.

En España, siguiendo las recomendaciones OCDE y de la Unión Europea (en adelante UA) los tributos ambientales se presentan como franquicias tributarias que incentivan la adquisición de productos o tecnologías denominadas "*limpias*"²⁸ (más respetuosas con el ambiente), en el establecimiento de impuestos que graven la emisión de partículas nocivas²⁹, tasas que graven el uso o aprovechamiento de recursos naturales³⁰, impuestos que graven el resultado (producto) de un proceso productivo cuyo uso o consumo contribuye a la contaminación³¹, o bien, impuestos que graven productos que, después de su uso o consumo, generan residuos no degradables o cuya degradación afecta negativamente el ambiente³².

Justificar al tributo como un instrumento adecuado para contribuir a la protección y conservación del ambiente, es una tarea de carácter interdisciplinario o policéntrico, tanto externo como interno³³. En tales perspectivas, supone integrar un concepto de ambiente a las normas tributarias, e integrar las exigencias del Derecho ambiental a la doctrina general del Derecho tributario. Repitiendo los acertados términos de Lang, se trata de "*incorporar consideraciones ambientales al impuesto*".³⁴

Los fines ambientales en el concepto de tributo

Desde un punto de vista estrictamente jurídico, también es necesario consignar que la justificación de los tributos se encuentra en los principios

²⁷ HERRERA (2000), p. 59.

²⁸ BRUÑEL y HERRERA (2003), p. 7.

²⁹ BRUÑEL y HERRERA (2003), p. 7.

³⁰ BRUÑEL y HERRERA (2003), p. 7.

³¹ BRUÑEL y HERRERA (2003), p. 7.

³² El proyecto ley de 30 de abril de 2012, que intentaba perfeccionar la legislación tributaria y financiar la reforma educacional, en su texto original contemplaba por primera vez la instauración de impuestos indirectos ecológicos que gravaban productos contaminantes. No obstante, advirtiendo la complejidad de la temática y la existencia de un estudio promovido por el Ejecutivo en coordinación con el Ministerio del Ambiente, junto a otras consideraciones políticas, este proyecto fue reducido a normas tributarias particulares, dejando suspendida la discusión de la tributación ambiental.

³³ HERRERA (2000), p. 8.

³⁴ LANG (1991), p. 55.

de solidaridad y capacidad contributiva³⁵, esto es, en el deber que asiste a los habitantes de un Estado de contribuir al financiamiento del gasto público, lo que importa que, en su esencia, un tributo es un instrumento recaudatorio³⁶, sin perjuicio de otros fines que se tengan en cuenta por el Legislador en su diseño³⁷ o de los efectos que colateralmente produzca su incorporación al sistema.

El tributo es un ingreso público de Derecho Público que grava una capacidad contributiva para obtener el financiamiento de los fines públicos.

Los tributos ambientales³⁸ contemplan en su diseño la intención de favorecer la protección y conservación del ambiente. Pueden diseñarse como impuestos, tasas o contribuciones³⁹, y su identidad jurídica no debe oponerse al concepto de tributo recaudador.

El problema que se suscita entonces es determinar si la incorporación al tributo de este elemento externo o fin que busca obtener un resultado ambiental⁴⁰ justifica la tensión que se produce en su estructura dogmática al desatender, parcialmente (ya que un abandono absoluto podría no ser constitucionalmente aceptable), las consideraciones a la capacidad contributiva del contribuyente y su carácter recaudatorio.

En efecto, se discute en doctrina acerca de la legitimación del tributo ambiental no sólo por su alejamiento de los fines recaudatorios, sino fundamentalmente por desatender (en mayor o menor medida) las consideraciones referidas a la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la imposición.

En opinión de Rosembuj, “*la solidaridad adopta el significado de defensa global del ambiente, en sentido espacial y temporal, entre generaciones presentes y futuras. Pero a nuestros fines, la protección del ambiente se revela como objeto de actuación pública y ciudadana. Es una actividad colectiva, cuya gestión pública –la asignación de recursos públicos– debe sostenerse mediante la contribución de todos. Justamente a través del concepto de solidaridad colectiva es como el legislador constitucional integra el principio ‘quien contamina, paga’*”.⁴¹ En este mismo sentido, Muñoz Villarreal sostiene que

³⁵ VV.AA. (MASBERNAT (2010), p. 305; PÉREZ DE AYALA y PÉREZ DE AYALA (2011), p. 81; QUERALT *et al.* (2011), p. 91).

³⁶ PÉREZ DE AYALA y PÉREZ DE AYALA (2011), p. 80.

³⁷ VV.AA. (MASSONE (1975), p. 100; QUERALT *et al.* (2011), p. 91).

³⁸ En Chile las primeras referencias conceptuales del tributo ambiental fueron anunciadas en BORREGAARD *et al.* (1995) y también cabe hacer referencia a VV.AA. (1997), pp. 6-46.

³⁹ CHECA (1983), p. 507.

⁴⁰ CASADO (1991), p. 104.

⁴¹ ROSEMBUJ (1994), p. 7.

en el diseño del tributo ambiental, "*deben respetarse los elementos propios de todo tributo*"⁴², cuales son el hecho y base imponible, el tipo impositivo o alícuota (comúnmente llamada tasa, en Chile) y la relación entre sujeto activo y pasivo. El citado autor nos precisa que "*[l]a finalidad medioambiental del tributo se puede dar: (a) por ser la finalidad expresada por el legislador a la hora de la creación del tributo en cuestión, (b) por la afectación de los ingresos que genera a la defensa y mejora del ambiente o (c) por la estructura del tributo que evidencie que lo fundamental es conseguir que el comportamiento de los obligados tributarios frente al ambiente cambie, incentivando aquellos comportamientos que sean acordes con el mismo y/o disuadiendo de los contrarios*".⁴³

De esta manera, tipificar como conducta imponible alguna que sea contraria a la conservación y protección del ambiente, y precisar la base imponible en consideración a la magnitud del daño ambiental causado, importa muchas veces alejarse de los principios generales de la tributación⁴⁴. En este sentido, Pérez de Ayala precisa que, "*al menos en los impuestos ambientales no afectados [categoría impuestos] el principio de 'quien contamina, paga', por sí solo considerado, es un principio político más que de Justicia social*"⁴⁵.

Para estudiar la tensión que se produce al incorporar la problemática ambiental al tributo, las soluciones de la doctrina tributaria aún son dispersas. Una revisión de la bibliografía alemana, italiana y española⁴⁶ nos permite constatar que existen a lo menos seis temas que provocan tensiones normativas⁴⁷, cuales son: 1) las posibilidades y limitaciones constitucionales para la incorporación de tributos ambientales; 2) la tributación ambiental sectorial; 3) la tributación ambiental multisectorial; 4) los tributos recaudadores con efectos colaterales que coadyuvan a los fines de conservación y protección ambiental; 5) el estudio sistemático del ordenamiento tributario para evaluar su contribución a la problemática ambiental; y 6) incorporar la problemática ambiental a la dogmática del Derecho tributario.

⁴² MUÑOZ (2011), p. 108.

⁴³ MUÑOZ (2011), p. 106.

⁴⁴ CASADO (1991), p. 104.

⁴⁵ PÉREZ DE AYALA (2002), p. 153.

⁴⁶ Dejamos establecido que, en general, la doctrina anglosajona analiza esta problemática con un carácter marcadamente económico, por lo que, por ahora, sólo seguiremos la experiencia comparada indicada.

⁴⁷ HERRERA (2000), p. 9. Herrera elabora un estado de la problemática muy detallado en la doctrina alemana, anglosajona y española sin desestimar la opinión de destacados autores italianos y franceses. La obra citada, junto a la obra de BORRERO (1999 a), CHECA (1983), constituyen un punto de partida para formular nuestra investigación.

Esta investigación se detiene precisamente en el estudio *de la fundamentación jurídica de incorporar la problemática ambiental a la dogmática tributaria*, con el objeto de precisar la legitimación del Tributo Ambiental en el Ordenamiento Jurídico chileno.

En opinión de algunos autores, existen diversas razones para justificar la incorporación de tributos regulatorios o extrafiscales.

Así, para Steinberg esta justificación se encuentra “*en el derecho de injerencia o ataque del Estado en la esfera del particular*”⁴⁸.

Para Micheli “*la distinción <tributo fiscal – tributo extrafiscal> no es tan exacta, pues toda figura tributaria ocasiona, en menor o mayor grado, efectos distintos a los puramente recaudatorios*”⁴⁹. Esta opinión se refuerza con la frase de Lejeune que sentencia que “*los tributos recaudatorios químicamente puros no suelen verificarse en un ordenamiento jurídico*”⁵⁰.

La extrafiscalidad puede entenderse como un elemento externo que se introduce en la estructura tributaria, y en razón de ello, a nuestro juicio, el tributo, junto con recaudar ingresos para financiar el gasto público, puede inducir variaciones en el comportamiento de la sociedad.

La proliferación del tributo extrafiscal ambiental ha despertado la opinión del jurista en las últimas décadas, fundamentalmente de la doctrina alemana⁵¹, italiana⁵² y española⁵³, con el objeto de precisar la naturaleza jurídica de este instrumento y determinar su debida regulación. Para Friedrich se trata de “*instrumentos económicos de ordenación de carácter tributario*”; Amatucci por su parte los califica como “*nuevas formas tributarias que operan en la problemática de la calidad de la vida, intereses difusos y supeditados esencialmente al principio de la <capacità contributiva>*”; Herrera Molina distingue “*tributos ambientales y elementos tributarios*”. Por último, Pérez de Ayala los circunscribe exclusivamente al tipo impositivo afectado (tasas o alícuotas) “*porque, desde luego, [el tributo “no afectado” de carácter ambiental (impuestos)] no encaja ni puede situarse entre los restantes principios de reparto de la carga tributaria*”⁵⁴.

Aparentemente, el gravamen ambiental se trataría de un tributo sólo si se ajusta a la dogmática tributaria o, en su caso, si se justifica que su naturaleza

⁴⁸ STEINBERG (1969), p. 25.

⁴⁹ MICHELI (1964), p. 28.

⁵⁰ LEJEUNE (1980), p. 171.

⁵¹ FRIEDRICH (1999), p. 661.

⁵² AMATUCCI (1975), p. 351.

⁵³ HERRERA (2000), p. 1, p. 2.

⁵⁴ PÉREZ DE AYALA (2002), p. 155.

tributaria ceda en favor de obtener un resultado que se ajuste a la finalidad ambiental⁵⁵.

Fundamento y límites para la ambientalización del Derecho tributario

Como lo planteamos desde un inicio, la problemática ambiental ha derivado, como indica De Prada, "*en una nueva forma de pensar frente a la destrucción del ambiente que ha llevado a una ambientalización del Derecho*"⁵⁶, dando origen a una disciplina jurídica nueva denominada "*Derecho ambiental*", y cuyo centro de estudio es un derecho fundamental, el Derecho al ambiente, el derecho a vivir en un ambiente libre de contaminación.

La delimitación de esta disciplina adolece de un problema fundamental y coetáneo a su nacimiento, cual es la falta de acuerdo de qué debe entenderse por ambiente⁵⁷, tanto por el alcance del concepto mismo, como por su calificación de derecho objetivo, subjetivo o mero principio de política social y económica⁵⁸.

En Chile, Bermúdez distingue una perspectiva amplia (*medio ambiente como sistema omnicomprensivo*) y una perspectiva restrictiva (*como un particularismo del Derecho a la vida*) del objeto del derecho a vivir en un ambiente libre de contaminación⁵⁹.

Nótese la importancia de elegir una u otra perspectiva como base para el diseño del tributo con la finalidad de proteger el ambiente.

Para esta investigación, el punto de inicio será compartir la tesis de que el ambiente es un bien jurídico colectivo, difuso, intergeneracional y protegido, que en la generalidad de los Estados civilizados ha sido constitucionalizado, significando para algunos incluso un Derecho Fundamental⁶⁰, y en razón de ello, dado que la supremacía constitucional informa la totalidad del ordenamiento jurídico⁶¹, incluido en este caso el Derecho tributario⁶², deberá adecuarse a los fines de protección y conservación del ambiente en lo posible. Por ejemplo, en la doctrina alemana, como nos indica Kloepfer, "*se entiende que la protección*

⁵⁵ Debe ponerse de relieve que, se ha dejado apartado el problema de la constitucionalidad en Chile, de la imposición de gravámenes diferentes de los tributos, es decir, que no se encuentren sujetos a los parámetros o exigencias del tributo.

⁵⁶ DE PRADA (2002), p. 19.

⁵⁷ DE PRADA (2002), p. 19. En Chile, existe una definición legal de Medio Ambiente como se verá.

⁵⁸ BELTRAN y CANOSA (1995), p. 42.

⁵⁹ BERMÚDEZ (2000), pp. 14 y ss.

⁶⁰ SIMÓN YARZA (2012), pp. 153-179.

⁶¹ ALDUNATE (2009), p. 454.

⁶² HERRERA (2000), p. 23.

*constitucional del ambiente supone que se debe imprimir una impronta ecológica al conjunto del ordenamiento*⁶³.

El reconocimiento constitucional del derecho a vivir en un ambiente libre de contaminación irradia al ordenamiento jurídico en su conjunto, pero para determinar su extensión debemos tener presente que “el ambiente” es un bien jurídico “colectivo” (desde el punto de vista que su titularidad corresponde a la comunidad⁶⁴), “difuso” (atendida la indeterminación de sus contornos), “complejo” (dado que está integrado por diversos elementos interrelacionados a un todo unitario) e “intergeneracional” (pues su conservación compromete la subsistencia de la humanidad)⁶⁵.

Rosembuj, justificando los fundamentos de la tributación ambiental sentencia que “la expresión ambiente desborda cualquier pretensión simplificadora y en consecuencia, no cabe una definición con carácter global y definitivo”⁶⁶. De hecho, el término ambiente es un concepto impreciso, pues como sugiere De Prada “no existe ni puede existir una clara distinción entre la humanidad y sus contornos”⁶⁷. La propia comprensión de la problemática ambiental en palabras del citado autor “exige una modificación de la mentalidad con la que, hoy por hoy, nos enfrentamos a ella”⁶⁸.

Usualmente al referirnos al ambiente, intentamos acercarnos a la expresión ecosistema, recursos naturales, e incluso, al patrimonio histórico, pero lo cierto es que el concepto, aún en construcción, es omnicomprensivo del entorno natural y artificial que permite la subsistencia de la humanidad, comprendiendo no sólo aspectos presentes sino que además conlleva proyectarse a las generaciones futuras.

En Chile, esta discusión es resuelta por el legislador en la letra II) del artículo 2 de la Ley N° 19.300 sobre Bases generales del medio ambiente que define “Ambiente: [como] el sistema global constituido por elementos naturales y artificiales de naturaleza física, química o biológica, socioculturales y sus interacciones, en permanente modificación por la acción humana o natural y que rige y condiciona la existencia y desarrollo de la vida en sus múltiples manifestaciones”⁶⁹.

⁶³ “Ökologisierung der Rechtsordnung”. KLOEPFER (1997), p. 62.

⁶⁴ Independentemente de su ejercicio como derecho subjetivo por alguno o algunos sujetos.

⁶⁵ HERRERA (2000), p. 1, p. 23.

⁶⁶ ROSEMBUJ (1995), p. 9.

⁶⁷ DE PRADA (2002), p. 21.

⁶⁸ DE PRADA (2002), p. 23.

⁶⁹ Ley N° 19.300, de 1994.

Además, al incorporarse el derecho a un ambiente libre de contaminación a la Constitución, como es el caso de Chile⁷⁰, se materializa un derecho-deber y una tarea constitucional⁷¹, en un derecho fundamental constitucional de configuración legal⁷² que incluye asimismo la tarea constitucional de protección permanente encomendada a los poderes públicos⁷³.

Para Simón Yarza, la tarea de protección del ambiente "*se diferencia de otros mandatos de programación final por su ausencia de plazo, [y] aunque el principio no indique el "cómo" [ejecutar esta tarea, la obligación] ha de concretarse, [pues] ésta fuerza permanentemente la actuación de los poderes públicos que ya no son dueños de la decisión de actuar o no*"⁷⁴.

Para Borrero Moro, "*[l]os poderes públicos están, pues, obligados por el contenido de los principios rectores de la política social y económica. Esta circunstancia es especialmente relevante para el legislador. En consecuencia, los preceptos y mandatos contenidos en el capítulo III [de la Constitución española] facultan al Estado para intervenir en la vida social y económica en la dirección en ellos señalada. En este sentido, obligación de los poderes públicos de preservar el ambiente supone una proyección de la cláusula del Estado de Derecho*"⁷⁵.

En cumplimiento de esta tarea u obligación constitucional, pueden limitarse o restringirse otros derechos, como es posible en el caso de Chile⁷⁶. La tensión que es susceptible de presentarse entre derechos (incluso fundamentales) a consecuencia de la configuración legal de la protección del ambiente aparece descrita por Herrera Molina, al señalar que "*el ambiente constituye el objeto de un deber fundamental de configuración legal con anclaje constitucional y una tarea constitucional de protección encomendada a los poderes públicos*", [precisando que desde esta perspectiva], "*tal deber –mejor dicho, sus correcciones legales– es susceptible de entrar en conflicto con otros derechos y valores constitucionales, incluido el derecho de propiedad y el principio de capacidad económica*"⁷⁷.

⁷⁰ Constitución Política de la República de Chile, artículo 19 N° 8.

⁷¹ HERRERA (2000), p. 1, p. 27.

⁷² GUILOFF (2011), p. 148.

⁷³ BORRERO (1999 a), p. 23.

⁷⁴ SIMÓN YARZA (2012), p. 161.

⁷⁵ SIMÓN YARZA (2012), p. 24.

⁷⁶ Esta afirmación es consecuencia de la redacción del inciso segundo del N° 8 del artículo 19 de la Constitución Política, aun cuando su interpretación y alcance sea del todo discutible. GUILOFF (2011), p. 148.

⁷⁷ HERRERA (2000), p. 29.

En la doctrina alemana, si bien el artículo 20.a de la Ley Fundamental de Bonn no reconoce un derecho al ambiente, para Kloepfer, “*tal precepto fundamenta la exigencia de prestaciones públicas por el uso de los bienes ambientales aunque esto suponga cierta restricción de los derechos y libertades individuales, siempre que se respeten las exigencias del principio de proporcionalidad*”⁷⁸.

Precisamente en Chile, el inciso segundo del artículo 19 Número 8 de la Constitución aparentemente permite⁷⁹ que las manifestaciones legales que intenten configurar o aplicar la tarea de proteger el ambiente dentro del sistema jurídico, puedan restringir otros derechos o libertades, lo que podría provocar un conflicto o tensión entre derechos o principios o valores constitucionales.

Desde otro punto de vista, la configuración legal del deber constitucional de proteger el ambiente puede devenir en una norma jurídica administrativa sancionadora⁸⁰, en una norma jurídica penal⁸¹ o en normas jurídicas de responsabilidad civil reparadora, mitigadora o compensatoria⁸², y por qué no, en normas tributarias⁸³.

Este es el escenario preciso en que se centra la investigación, *la posibilidad de establecer normas tributarias como una forma de configuración legal del deber constitucional de protección ambiental*.

Como afirma Herrera Molina, “*los tributos y los elementos tributarios ambientales constituyen, ante todo, un instrumento al servicio de la protección ambiental*”⁸⁴.

Convergencia del Derecho ambiental en el Derecho tributario

Entonces, la problemática ambiental constitucionalizada irradia el Ordenamiento Jurídico pudiendo configurarse legalmente en normas regulatorias, sancionadoras, indemnizatorias y tributarias.

Con el objeto de precisar el concepto de tributo ambiental y su configuración o estructura, revisaremos someramente los principios formativos del Derecho ambiental y del Derecho tributario, por ahora, centrándonos en aquéllos que

⁷⁸ KLOEPFER (1997), p. 111.

⁷⁹ Constitución Política de la República de Chile, artículo 19 Nº 8 inciso segundo: “*La ley podrá establecer restricciones específicas al ejercicio de determinados derechos o libertades para proteger el ambiente*”.

⁸⁰ VERGARA (2004), p. 137.

⁸¹ SILVA (1993), p. 670.

⁸² VV.AA. (CORRAL (1996), p. 144; CORRAL (1999), p. 82; BERMÚDEZ (2007), p. 87; DELGADO (2012), p. 48).

⁸³ Es el caso de España, Italia, Francia, Reino Unido, Suecia, Dinamarca, Brasil, México, entre otros. En Chile, es manifestación de esta tendencia el artículo 47 letra c) de la Ley Nº 19.300, de 1994.

⁸⁴ HERRERA (2000), p. 36.

convergen y producen cierta tensión dogmática, con el objeto de aportar fundamentos para elaborar la hipótesis de investigación.

El principio "*quien contamina, paga*" –"*polluter pays*", "*chi inquina paga*", "*pollueur-payeur*"– nace en las ciencias económicas, históricamente, a partir de los estudios de Pigou⁸⁵, y pretende, en su origen, reflejar en el precio de las actividades y productos las externalidades causadas por el daño ambiental.

Junto a este principio, se reconocen otros como el de un nivel de protección elevado, cautela y acción preventiva, y actuación en la fuente⁸⁶.

El principio "*quien contamina, paga*" justifica la configuración legal del deber constitucional de protección del patrimonio ambiental, en sus diversas formas normativas, incluidas las normas tributarias. Por lo demás, el uso de instrumentos económicos y tributarios en este contexto es recomendado por OCDE⁸⁷ y es una tendencia actual en las Recomendaciones de la Unión Europea.

Sin perjuicio de lo anterior, la tributación ambiental fundada en este principio no se libera de las exigencias constitucionales propias de cada ordenamiento, particularmente, de adecuarse a los principios de justicia y solidaridad⁸⁸.

En la doctrina alemana el principio recibe una delimitación más exacta, *verursacherprinzip*⁸⁹, o "*principio causante*", entendido como un criterio de imputación de responsabilidad en atención a un daño causado en concreto. De esta manera, el tributo ambiental alemán se ajusta más a una norma sancionadora que no considera –en principio– la disponibilidad económica del incidiido, sin perjuicio de ajustarse a criterios de justicia social.

Esta exigencia de ajustar el principio "*quien contamina, paga*" a los principios de justicia y solidaridad, conduce necesariamente a la convergencia del Derecho ambiental con el Derecho tributario, pues dicho principio de solidaridad justifica y legitima tanto la protección y conservación del ambiente, como el reparto de las cargas públicas para contribuir a la satisfacción del interés colectivo.

⁸⁵ HERRERA (2000), p. 36.

⁸⁶ TRATADO CONSTITUTIVO DE LA COMUNIDAD EUROPEA. (Tratado de Maastricht) Artículo 130 R.2 "La política de la Comunidad en el ámbito del ambiente tendrá como objetivo alcanzar un nivel de protección elevado, teniendo presente la diversidad de las situaciones existentes en las distintas regiones de la Comunidad. Se basará en los principios de cautela y de acción preventiva, el principio de corrección de los atentados al ambiente, preferentemente en la fuente misma, y en el principio de quien contamina paga. Las exigencias de la protección del ambiente deberán integrarse en la definición y en la realización de las demás políticas de la Comunidad (...)".

⁸⁷ OCDE (2005).

⁸⁸ CASADO (1991), p. 118.

⁸⁹ KLOEPFER (1997), p. 65.

De esta manera, el principio de solidaridad constituye el fundamento jurídico de las cargas que pueden establecerse para la protección ambiental considerando el deber de contribuir en proporción a capacidad del incidido al sostenimiento del gasto público.

La referida convergencia nos plantea que, para justificar y precisar los contornos de un tributo ambiental, es necesario precisar hasta qué punto puede adecuarse el concepto de tributo al interés ambiental.

Desde otra perspectiva, la dogmática tributaria se funda primeramente en el principio de legalidad –entendido como *límite formal absoluto al poder tributario (no hay tributo sin ley)*– y en el principio de justicia en el reparto de las cargas públicas en proporción a las rentas del incidido.

Del principio de justicia tributaria derivan otros, denominados de igualdad y proporcionalidad en el plano horizontal y vertical, generalidad, no confiscatoriedad, respeto por la propiedad privada y por los tratados internacionales.

Para Luqui, “*la igualdad en materia impositiva significa que iguales capacidades contributivas, en las mismas condiciones, deben quedar sujetas a iguales obligaciones impositivas*”⁹⁰. De la igualdad deriva la generalidad y la uniformidad. Estos principios suponen la justa determinación de la cuota impositiva que a cada uno le corresponde pagar de acuerdo con la exacta capacidad contributiva o capacidad de prestación. Para este autor, recogiendo la propuesta de otros autores latinoamericanos, “*la proporcionalidad supone una racional incidencia de las cargas impositivas sobre la riqueza*”⁹¹.

Para esta investigación, y en relación a los principios de tributación, el punto de inicio será lo expresado por Moschetti “*no existe tan solo el límite extremadamente genérico de la prohibición de lo ilógico, de lo incoherente, de lo arbitrario*”⁹². Para precisar la justificación de la tributación el citado autor precisa que “[e]xiste el límite del principio de capacidad contributiva, éste no es un límite implícito, obvio, interno a cada norma, sino un límite externo, de sujeción a una norma superior”⁹³, que de estar expresado en la Constitución, actúa como presupuesto, límite máximo y parámetro del tributo, lo que se traduce en el respeto por la real o potencial capacidad contributiva del incidido, garantizándole un mínimo de subsistencia para su gastos de vida en consideración a sus circunstancias familiares.

La capacidad contributiva constituye en la dogmática del fenómeno jurídico de la tributación un límite de fondo o material al poder tributario que detenta

⁹⁰ LUQUI (2002), p. 35.

⁹¹ LUQUI (2002), p. 37.

⁹² MOSCHETI (2001), p. 230.

⁹³ MOSCHETI (2001), p. 232.

el Estado. Como nos señala Herrera Molina, la capacidad contributiva es "*la medida de igualdad para el reparto de la carga impositiva, hasta tal punto que puede hablarse de un Derecho Fundamental a contribuir con arreglo a esta capacidad económica del incidido por la norma tributaria*"⁹⁴.

Conforme a todo lo anterior, aun cuando el tributo ambiental pueda encontrar justificación y legitimación en el principio de solidaridad de contribuir en la tarea constitucional de protección y conservación del ambiente, representando una manifestación del principio "*quien contamina, paga*", es necesario ponderar, como indica Borrero Moro, "*hasta qué punto la finalidad ambiental justifica la lesión al principio de capacidad contributiva*"⁹⁵, agregamos, si es que esto es posible.

Desde esta perspectiva, en la elaboración del concepto de tributo ambiental, ha de tenerse en cuenta que lo que se busca es "*gravar la lesión al ambiente*", y por tanto convergen los principios del Derecho tributario con los principios del Derecho ambiental⁹⁶, obligando a efectuar una ponderación o un control de proporcionalidad que determine si la protección del derecho al ambiente libre de contaminación justifica limitar el respeto por la capacidad del contribuyente en consideración a sus circunstancias personales y familiares.

La tensión que provoca la configuración legal del deber constitucional del Estado de proteger el medio ambiente a través de tributos

Como se ha dicho, se ha planteado en algunos países⁹⁷ la posibilidad de imponer tributos o modular los tributos en relación a fines de protección del ambiente.

Un tributo tiene por fundamento gravar una capacidad contributiva especialmente prevista por la ley. Esta capacidad contributiva tradicionalmente se asimila a una cierta capacidad económica o capacidad de pago.

Un tributo ambiental, en su concepción pura, busca gravar alteraciones al medio ambiente, las que no representan necesariamente la existencia de una capacidad económica o de pago.

En este dilema, un tributo ambiental químicamente puro se alejaría del concepto y fundamento tradicional de tributo, al separarse de los principios materiales de la tributación.

⁹⁴ HERRERA (1997), p. 37.

⁹⁵ BORRERO (1999 a), p. 78.

⁹⁶ VV.AA. (BORRERO (1999 b), p. 229; ALONSO (1995), p. 5; CHICO (2008), p. 161.

⁹⁷ Entre otros: España, Italia, Francia, Reino Unido, Suecia, Dinamarca, Noruega, Brasil, México. En el mismo sentido, Recomendaciones OCDE y Recomendaciones de la Unión Europea.

Desde una perspectiva jurídico-dogmática, *un análisis de cómo ello puede tener lugar en Chile*, requiere en primer término acudir a las normas constitucionales esenciales relativas a estos asuntos.

La norma constitucional que reconoce como valor constitucional el cuidado del ambiente está contenida en el artículo 19 Nº 8 constitucional.

“Artículo 19. La Constitución asegura a todas las personas: (...)”

8º. El derecho a vivir en un ambiente libre de contaminación. Es deber del Estado velar para que este derecho no sea afectado y tutelar la preservación de la naturaleza.

La ley podrá establecer restricciones específicas al ejercicio de determinados derechos o libertades para proteger el ambiente;”

La interpretación que se ha dado a esta norma no es pacífica, pues, como indican Cea⁹⁸ y Bertelsen⁹⁹, priman consideraciones históricas coetáneas a la época de estudio y consagración constitucional que permiten abogar por el concepto de “*constitución plena*” principalmente en cuanto a la forma en que se configura la regulación de la actividad económica. La Constitución de 1980 es Política, Social y Económica. Como señala Bordalí esta Constitución “tiene un marcado carácter económico, donde se incluyen las nociones de ambiente y Desarrollo Sustentable”¹⁰⁰ que, conforme a la fuerza normativa de la Carta Fundamental, “*irradia*”¹⁰¹ las bases fundamentales de la misma y por tanto su interpretación y aplicación.

Por otro lado, en la configuración de la norma constitucional Bermúdez sostiene “que la Constitución no es neutra, sino que conlleva un carácter ambientalista que, en el inciso segundo [del artículo 19 Nº8 en comento], reforzaría la protección del ambiente”¹⁰². El fundamento de esta tesis radica en que, de acuerdo a lo dispuesto en el número 26 del artículo 19¹⁰³, se establece de manera genérica que las garantías constitucionales sólo pueden limitarse por ley, pero tratándose del derecho a vivir en un ambiente libre de contaminación, el Constituyente fue más allá, y autorizó al legislador para limitar otras garantías (derechos o libertades) con el objeto de proteger el ambiente. Sin perjuicio de

⁹⁸ CEA (1988), p. 3.

⁹⁹ BERTELSEN (1987), p. 50.

¹⁰⁰ BORDALÍ (1998), p. 43.

¹⁰¹ ALDUNATE (2009), p. 454.

¹⁰² BERMÚDEZ (2007), pp. 115-116.

¹⁰³ Constitución Política de la República, artículo 19: La Constitución asegura a todas las personas: Nº 26. *La seguridad de que los preceptos legales que por mandato de la Constitución regulen o complementen las garantías que ésta establece o que las limiten en los casos en que ella lo autoriza, no podrán afectar los derechos en su esencia, ni imponer condiciones, tributos o requisitos que impidan su libre ejercicio.*

lo anterior Guiloff –que recoge la opinión de otros autores, entre ellos Lavín¹⁰⁴– concluye que la doctrina se inclina por la tesis que, aun cuando la redacción de la garantía favorece la posición de Bermúdez, *"las atribuciones del regulador ambiental chileno jamás pueden ser restrictivas de derechos fundamentales"*¹⁰⁵.

Como se sabe, se ha sostenido por la doctrina que los derechos fundamentales no son absolutos en razón de diversos motivos¹⁰⁶.

La restricción, limitación o regulación de los derechos constituye una idea general incorporada en nuestra Constitución¹⁰⁷. En razón de ello, *hay que definir cuál es la entidad y posibilidad de las limitaciones y restricciones a los derechos involucrados en el ámbito tributario, y si cabe establecerlos con fines ambientales*.

Para determinar el contenido de las categorías de restricciones o limitaciones, debe necesariamente efectuarse una interpretación constitucional sistemática.

Por su parte, en materia tributaria, el derecho de propiedad es restringido por el *"deber constitucional a contribuir a los gastos públicos"*.

Este deber de contribuir aparece consagrado en la Constitución en un sentido negativo, es decir, indicando las limitaciones al legislador tributario, en su artículo 19 N°20. Estas limitaciones a las cuales debe sujetarse la potestad tributaria se reconocen como *"principios constitucionales de carácter tributario"* o como *"derechos constitucionales del contribuyente"*.

"Artículo 19. La Constitución asegura a todas las personas: (...)"

20º. 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.

¹⁰⁴ LAVIN (1998), p. 15.

¹⁰⁵ GUILOFF (2011), p. 154.

¹⁰⁶ ALEXY (2012).

¹⁰⁷ Así por ejemplo, el derecho a la inviolabilidad del hogar y de toda forma de comunicación privada, se encuentra limitada en los casos y formas determinados por la ley (art. 19 N°5); el derecho a la libertad de conciencia, la manifestación de todas las creencias y el ejercicio libre de todos los cultos, se encuentran limitados por la moral, las buenas costumbres o el orden público (art. 19 N°6); el derecho a la libertad personal, en algunos aspectos, debe ejercerse conforme a la ley o puede restringirse en los casos y en la forma determinados por la Constitución y las leyes (art. 19 N°7 a, b, c); la libertad de enseñanza se encuentra limitada por la moral, las buenas costumbres, el orden público y la seguridad nacional (art. 19 N°11); la libertad de emitir opinión y la de informar, sin censura previa, debe ejercerse en alguna medida de acuerdo a la ley (art. 19 N°12); el derecho a reunirse en las plazas, calles y demás lugares de uso público, se debe ejercer de acuerdo a disposiciones generales de policía (art. 19 N°13); el derecho de asociarse debe ajustarse a las regulaciones legales y no puede ejercerse en contra de la moral, el orden público y la seguridad del Estado (art. 19 N°15); la libertad de trabajo, la admisión a funciones y empleos públicos, el derecho a la seguridad social, el derecho de sindicarse, también se sujetan a la ley.

En ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos.

Los tributos que se recauden, cualquiera que sea su naturaleza, ingresarán al patrimonio de la Nación y no podrán estar afectos a un destino determinado.

Sin embargo, la ley podrá autorizar que determinados tributos puedan estar afectados a fines propios de la defensa nacional. Asimismo, podrá autorizar que los que gravan actividades o bienes que tengan una clara identificación regional o local puedan ser aplicados, dentro de los marcos que la misma ley señale, por las autoridades regionales o comunales para el financiamiento de obras de desarrollo”.

Es decir, nuestra Constitución establece *imposibilidades para el legislador tributario*, barreras infranqueables en el diseño del sistema tributario en general y en el establecimiento de tributos en particular. De modo expreso, en nuestra Constitución se menciona: la igualdad en el ámbito tributario; la prohibición de establecer tributos manifiestamente injustos y desproporcionados, que constituye expresión de la prohibición de confiscatoriedad o protección de la propiedad; y el principio de reserva legal.

Para darle un contenido más sustancial a los principios tributarios, también ha sido defendido por la doctrina el principio de capacidad económica o capacidad contributiva, *que constituye el fundamento y límite del deber de contribuir*.

Finalmente, si se quisiera configurar el deber de proteger el medio ambiente a través de tributos, y justificar la restricción o limitación de los derechos del contribuyente que provoca apartarse de la capacidad contributiva, será necesario ponderar dicha norma bajo la óptica del principio de proporcionalidad.¹⁰⁸

“Artículo 19. La Constitución asegura a todas las personas: (...)”

26°. La seguridad de que los preceptos legales que por mandato de la Constitución regulen o complementen las garantías que ésta establece o que las limiten en los casos en que ella lo autoriza, no podrán afectar los derechos en su esencia, ni imponer condiciones, tributos o requisitos que impidan su libre ejercicio”

El concepto de tributo y sus fines en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional de Chile¹⁰⁹

En Chile no existe un concepto de tributo unívoco. Tradicionalmente, la doctrina define el tributo como un ingreso público de Derecho público, coactivo, establecido por ley para el financiamiento del gasto público, y clasificado en categorías denominadas impuestos, tasas y contribuciones en atención a

¹⁰⁸ VV.AA. (DÍAZ (2011), p. 174; ARNOLD et al. (2012), pp. 89 y 95).

¹⁰⁹ En esta parte, seguimos el trabajo de MASBERNAT (2012 a), p. 133.

la existencia de una contraprestación o beneficio directo o indirecto que es consecuencia del cumplimiento de la obligación tributaria.

El Tribunal Constitucional de Chile, para pronunciarse sobre asuntos de su competencia, ha requerido un concepto de tributo, y frente a la ausencia de tal, ha desarrollado paulatinamente una noción constitucional de él.

Revisadas las sentencias (en adelante STC)¹¹⁰, se constata que el Tribunal Constitucional ha ido restringiendo el concepto de "tributo" y consecuencialmente, creando una categoría de "gravámenes especiales", que aun constituyendo exacciones al patrimonio, no quedarían comprendidos en la categoría de tributos y por tanto, se sustraen del estatuto constitucional.

En efecto, en una primera etapa (1994 – 2007) el Tribunal Constitucional, siguiendo los razonamientos de una sentencia de la Corte Suprema recaída en la causa Rol N° 16.293 de 28 de enero de 1992¹¹¹, que a su vez se fundaba en la constancia que se dejó en las Actas de la Sesión N° 398 de la Comisión de Estudios de la Nueva Constitución Política de la República de Chile¹¹², incorporó la palabra "tributo" en reemplazo de las expresiones "*impuestos y contribuciones*", dejándose expresamente constancia que debía incorporarse también la expresión "*aranceles*"; por tanto, "tributo" es un término genérico que comprende cualquier impuesto, contribución, arancel, derecho o tasa, es decir, cualquiera prestación que los particulares tengan que satisfacer al Estado¹¹³.

¹¹⁰ Tribunal Constitucional de Chile. STC Rol N° 183 de 17 de mayo de 1994; STC Rol N° 247 de 14 de octubre de 1996; STC Rol N° 1034 de 7 de octubre de 2008; STC Rol N° 1063 de 12 de junio de 2008; STC Rol N° 1295 de 6 de octubre de 2009; STC Rol N° 1405 de 3 de agosto de 2010.

¹¹¹ STC. Rol N° 16.293 28 de enero de 1992, sobre recurso de inaplicabilidad por inconstitucionalidad, "Compañía de Teléfonos de Chile contra Municipalidad de Villa Alemana".

¹¹² Actas de la sesión 398 de la CENC, 11 de julio de 1979, p. 3115. Aparece: "El señor BERTELSEN llama la atención acerca de que en el número 5 del artículo 1º del Acta Constitucional N° 3, siguiendo al precepto del Número 9 del artículo 10º de la Constitución de 1925, se habla de "la igual repartición de los impuestos y contribuciones". Estima conveniente uniformar tanto lo dicho en la garantía constitucional como en la ley que la hace efectiva. Considera redundante hablar de impuestos y contribuciones; que hay quien sostiene que lo más genérico son los "tributos"; que por eso, se habla de derechos tributarios, y que la expresión más usada en Chile suele ser "impuestos". El señor GUZMÁN cree más indicado el término "tributo". El señor GUERRERO (Fiscal del Banco Central) estima que la expresión "tributo" es más técnica. El señor ORTÚZAR (Presidente) manifiesta que, para guardar la debida consonancia, en el N° 9, en vez de "igual repartición de los impuestos y contribuciones" habría que decir: "igual repartición de los tributos", ya que fue la única garantía que no se modificó".

¹¹³ Actas de la sesión 398 de la CENC, p. 619, aparece: "El señor BERTELSEN recuerda que los Ministros de Hacienda y de Economía se declararon partidarios de que, cuando se deseara prohibir determinada actividad, la ley lo estableciera derechamente y no mediante la fijación de tributos altísimos. Por ello, solicita dejar constancia de que "tributo" es un término genérico que comprende cualquier impuesto, contribución, arancel, derecho o tasa, es decir, cualquiera prestación que los particulares tengan que satisfacer al Estado" Lo destacado es nuestro.

La primera manifestación consta en la sentencia¹¹⁴ recaída en el control constitucional del DS N° 434 que modificaba el DS N° 30 de 1993 donde se regula el cobro de “tarifas” de determinadas plazas de peajes; en esta oportunidad se resolvió que las “tarifas de peajes” son tributos, y por tanto deben someterse a las restricciones del estatuto constitucional, aun cuando se autorizó que se mantuviera la destinación específica de la recaudación, al amparo de lo indicado en la disposición sexta (antes séptima) transitoria de la Constitución.

En la sentencia Rol N° 247 de 14 de octubre de 1996, recaída en el control constitucional del proyecto de ley que modificaba la Ley Orgánica del Servicio Nacional de Aduanas confiriéndole facultades para el cobro de “tarifas” o “tasas” por servicios y actos administrativos prestados o ejecutados por Aduanas, se calificó este cobro como un “tributo” y específicamente se le clasificó en la categoría de “impuesto”, descartando incluso en su razonamiento la clasificación de “tasa”, desarrollando de esta manera el concepto de tributo como lo siguiera tradicionalmente la doctrina. En el caso concreto, se estimó la inconstitucionalidad del tributo pues en el proyecto sólo se establecía una tasa (tipo impositivo) máxima aplicable, delegando en la Potestad Reglamentaria la regulación de la determinación de la cuota en concreto, en circunstancias que conforme al principio de legalidad, todos los elementos del tributo deben ser establecidos por la ley.

Sin embargo, en esta misma sentencia se redactó un voto disidente del Ministro don Juan Colombo Campbell que constituirá el inicio del cambio de criterio del Tribunal para calificar una exacción legal al patrimonio como tributo, proponiendo un examen de legalidad restringido, esto es, basta que el tributo sea establecido por ley, no siendo necesario que ésta aborde cada uno de los elementos del gravamen, en la medida que se respeten los principios materiales de tributación, entendidos estos como una imposibilidad al legislador de imponer tributos confiscatorios, expropiatorios o que limiten el ejercicio de una actividad económica.

En efecto, estima el Ministro disidente que el legislador puede constitucionalmente establecer gravámenes respetando los principios constitucionales respectivos, y en el caso consultado, *“no siendo la tarifa establecida en el proyecto desigual ni afectando los demás principios generales que regulan las prestaciones de los habitantes al Estado, el proyecto de ley es constitucional”*.

A continuación, en el periodo que va desde 2008 hasta el día de hoy, el Tribunal restringe paulatinamente el concepto de tributo asimilándolo al concepto de impuesto. Así, la sentencia Rol N° 1034 de 7 de octubre de 2008, recaída en un recurso de inaplicabilidad por inconstitucionalidad en contra del artículo 42

¹¹⁴ STC Rol N° 183 de 17 de mayo de 1994.

del DL N° 3063 sobre Rentas Municipales, se cuestionaba que los márgenes del tipo impositivo que entrega la norma a la Municipalidad para fijar el "derecho" por la mantención de escombros o materiales de construcción en la vía pública y por remoción de pavimentos, serían inconstitucionales desde que infringen el principio de reserva legal, en el entendido que estos "derechos" constituyen "tributos" y por tanto queda reservada al dominio de la ley la configuración detallada de todos los elementos del tributo incluidos en ellos, la base y el tipo impositivo, no siendo posible "delegar" este dominio a la potestad reglamentaria o un órgano descentralizado.

En esta sentencia el Tribunal Constitucional experimenta un cambio de criterio, advirtiendo que los "derechos y tasas" constituyen una especie de ingresos públicos que se diferencian conceptual y normativamente de la noción de tributo.

En el fallo se indica que "tributos, impuestos o contribuciones" son prestaciones pecuniarias exigidas coactivamente por la ley de modo general a quienes incurran en los hechos o situaciones que esta grava con el objeto de subvenir al funcionamiento del Estado en su conjunto, que no quedan afectados a un fin determinado y que no obedecen a una contraprestación directa y específica en beneficio del contribuyente desde que están destinados a financiar la prestación de servicios públicos indivisibles por naturaleza. En cambio los "derechos" son prestaciones pecuniarias exigibles a usuarios de un servicio público divisible o fragmentable en unidades de prestación con el objeto de contribuir a solventar el costo que para la Administración Pública representa la prestación de un servicio que le proporciona al erogante; o bien, los gastos en que incurrirá para franquear el uso público de un bien de esa naturaleza cuando el mismo se vea obstaculizado o entorpecido por el disfrute particular de ese bien entregado a un particular por vía de concesión o permiso¹¹⁵¹¹⁶.

En consecuencia, no constituyendo tributos los derechos que se faculta establecer en virtud del precepto legal impugnado, el Tribunal resuelve desestimar el recurso.

Sin embargo, en esta misma sentencia, los señores Ministros Cea, Venegas, Peña y Navarro en minoría 4 de 6, establecen su voto disidente¹¹⁷, por cuanto

¹¹⁵ En doctrina se reconoce por la primera definición la categoría tributaria "impuesto" y por la segunda la categoría tributaria "tasa" ambas ligadas al concepto de "tributo" en una relación género-especie.

¹¹⁶ Además, es necesario tener presente, que en nuestro Sistema Jurídico Tributario, cuando la prestación de un servicio público es concedionado, la recaudación del gravamen está destinado al patrimonio del concedionario.

¹¹⁷ Los argumentos del voto disidente se resumen en el apartado 5º que señala: "Que el concepto "tributos" a que alude la Constitución tiene un alcance amplio y no solo restrictivo a los impuestos y contribuciones. En efecto, se dejó constancia en la Comisión de Estudios de la Nueva Constitución que

estaban por estimar el recurso debido a que los derechos municipales son tributos, el precepto legal impugnado en consecuencia vulnera el principio de legalidad al sustraer del dominio legal la definición completa de los elementos del tributo. En el caso particular, se estima por el voto disidente que se trataría de una “tasa”, categoría tributaria en la que la ley debe precisar claramente el costo del servicio público, el que sólo se devenga si es efectivamente prestado careciendo de la posibilidad de ser exigida coactivamente.

A continuación, la sentencia Rol N° 1063 de 12 de junio de 2008, recaída en control constitucional del proyecto de ley aprobado por el Congreso que introduce modificaciones en la Ley N° 17.235 sobre Impuesto territorial; en el DL N° 3.063 de 1979 sobre Rentas Municipales y otros cuerpos normativos, autorizando a las Municipalidades para cobrar una “tarifa” anual por el servicio de aseo, entregando pautas para calcularla.

El Tribunal, siguiendo la línea argumental anterior, asimila el concepto de tributo al de impuesto, y por tanto no le atribuye este carácter a las tarifas y derechos.

Repite que las tarifas y derechos no son tributos por cuanto corresponden a la contraprestación por servicios prestados por un órgano público y que corresponde al precio del mismo, y lo que distingue al tributo es su carácter general y la falta de contraprestación o beneficio directo de quien lo paga.

Nuevamente, se consigna en la sentencia el voto disidente de los señores Ministros Cea, Venegas, Peña y Navarro.

En esta oportunidad, el voto disidente nos brinda nuevos argumentos para la construcción dogmática del concepto de tributo que pueden resumirse en el considerando 7º “*Que, por su propia esencia, el tributo es coactivo y obligatorio, naturaleza que tiene la tarifa en examen, de acuerdo con las propias normas que la regulan. Al respecto, el inciso 3º del nuevo artículo 7º del DL N° 3063 de 1979 indica que las municipalidades podrán eximir del pago de la tarifa <a los usuarios que, en atención a sus condiciones socioeconómicas lo ameriten> y el inciso 4º del mismo precepto señala que quedarán exentos de pago <aque-*

“tributo es un término genérico que comprende cualquier impuesto, contribución, arancel, derecho o tasa, es decir, cualquiera prestación que los particulares tenga que satisfacer al Estado” (Sesión N° 398, 11 de julio de 1979, p. 3115). Por lo mismo, la actual Constitución reemplazó las expresiones “impuestos y contribuciones” que empleaba la Carta del 1925 por la de “tributos”, dejando en claro que se trata de un término genérico comprensivo de cualquier exacción patrimonial impuesta por el Estado a las personas. En el mismo sentido, la doctrina ha señalado que el término “engloba toda exacción patrimonial impuesta por ley a las personas en beneficio de la nación” (EVANS (1999), p. 283). La Corte Suprema también ha precisado que “el vocablo tributo fue incorporado en nuestra actual Constitución, en reemplazo de la voz contribuciones e impuestos, de manera que ha entenderse [de] que comprende, además, las tasas y demás derechos o cargas semejantes” (Rol N° 16.293 de 28 de enero de 1992, C 15º. En igual sentido, Rol N° 3260-2004, C 5º). Es del caso tener presente que esta misma Magistratura ha sostenido que las tasas son una forma de tributos (Rol N° 247 de 14 de octubre de 1996, C 10º).

llos cuya vivienda o unidad habitacional a la que se otorga el servicio tengan un avalúo fiscal igual o inferior a 225 UTM>. De lo expuesto se concluye que las demás personas están obligadas a pagar por dicho servicio, se beneficien o no del mismo, sin posibilidad de ejecutarlo por sí mismas o contratarlo con terceros, salvo que se encuentren en la situación de excepción prevista en el artículo 8º del DL N° 3063 de 1979, lo que es propio y característico del tributo, como ha quedado dicho".

Poco más de un año después, en la sentencia Rol N° 1295 de 6 de octubre de 2009, se discute si los pagos que deben hacer las Compañías de Seguro a la Superintendencia de Valores y Seguros en beneficio del Cuerpo de Bomberos de Chile constituyen o no un tributo, resolviendo el Tribunal que se trata de una nueva categoría jurídica no tributaria, los denominados "gravámenes especiales", agregando que corresponde al legislador determinar en cada caso la naturaleza tributaria que deba darse a una exacción al patrimonio de los particulares.

Destaca esta sentencia, para los propósitos de esta investigación, por el reconocimiento expreso que se hace a la posibilidad de que los tributos y los "gravámenes especiales" puedan perseguir fines extrafiscales¹¹⁸, declaración que se arrastrará como fundamento de fallos posteriores.

En efecto, el Tribunal concluye que en virtud del artículo 19 Número 22 de la Constitución, el Legislador no sólo puede establecer beneficios directos o indirectos, sino también podría establecer "creativamente" medidas desfavorables o "gravámenes especiales" no constituyéndose como tributos.

En el considerando 91 se define el gravamen especial como "[c]ualquier medida desfavorable impuesta por el legislador, directamente o autorizando a la administración para hacerlo, que deba soportar todo particular que se desenvuelve en un sector económico determinado, a favor del Estado o de otro particular, sin que conlleve una indemnización. Comprende cualquier limitación al dominio, y no se limita sólo a las cargas públicas reales o a los tribut[os]".

En la última sentencia consultada, rol N° 1405 de 3 de agosto de 2010, sobre inaplicabilidad por inconstitucionalidad de la normativa legal que faculta al Servicio Agrícola y Ganadero para cobrar "tarifas y derechos" por actividades de fiscalización, el Tribunal mantiene su interpretación restringida del concepto de tributo asimilándolo a lo que la doctrina llama impuesto.

¹¹⁸ STC Rol 1295 de 6 de octubre de 2009. Considerando 94. [A]sí, debe existir beneficio fiscal. Los tributos financian el cumplimiento de las funciones del Estado. Ello no implica que el Estado no pueda dar a los tributos otra finalidad que la recaudatoria; por ejemplo, puede ser utilizado como instrumento de una política económica destinada a motivar o desincentivar el desarrollo de una actividad, a corregir distorsiones en el mercado, estabilizar la economía, redistribuir ingresos, etc. En todo caso, siempre los tributos están dirigidos a enriquecer o beneficiar al Estado [].

Conclusiones

Para determinar la posibilidad jurídica del tributo con fines ambientales en Chile, se debe previamente establecer si es factible, conforme al Ordenamiento Constitucional chileno, fijar tributos o exacciones sobre el patrimonio personal que modulen o se aparten (parcial o totalmente) de los principios materiales de la tributación.

En este contexto, el principio de protección del ambiente (que incluiría el derecho a vivir en un ambiente libre de contaminación y el deber del Estado de resguardarlo) presenta una tensión normativa frente a los principios derivados de los derechos del contribuyente.

En efecto, el Estado tiene el deber constitucional de velar para que este derecho al ambiente, que tutela vivir libre de contaminación, no sea afectado, y a su vez, le asiste el deber de tutelar la preservación de la naturaleza. Para estos efectos, el ambiente es entendido como un *bien jurídico colectivo* y su resguardo importa entonces, la satisfacción de una *necesidad colectiva*.

Por otra parte, el Estado dispone principalmente del sistema tributario para recaudar los ingresos necesarios para financiar el gasto público, esto es, para solventar el aparato público y para satisfacer determinadas necesidades colectivas.

En nuestro medio, parece haber recibido una mayor atención de los especialistas el problema jurídico de la tutela del ambiente, existiendo menos estudios acerca del estatuto constitucional y dogmático del sistema tributario y del tributo¹¹⁹.

Un problema específico que se presenta en este contexto es determinar quién se hace cargo del gasto de cuidar el ambiente o de reparar el daño ambiental, que no encuadra en la hipótesis de sanción o responsabilidad.

Estimamos que la degradación del ambiente importa muchas veces una ventaja económica para los titulares de los procesos contaminantes en consideración a su uso o disfrute gratuito, pero las consecuencias nocivas de esta actividad son soportadas por toda la colectividad y en definitiva financiadas por el Erario conforme a la contribución que hacen todos los individuos en proporción a sus aportes.

Si bien la Constitución asegura a todas las personas el derecho a un ambiente libre de contaminación, el acceso a los recursos naturales les asiste sólo a alguna de ellas, quienes experimentan una ventaja patrimonial (económica) reflejada en su uso o disfrute, sin que exista una consecuencia tributaria por la renta o beneficio que se logra por el referido uso y disfrute de los recursos naturales.

Se presenta entonces *un trato tributario desigual*, pues aquellas personas que no acceden a los recursos naturales, y no se benefician de los mismos, deben

¹¹⁹ Para ilustrar esta afirmación puede revisarse la bibliografía señalada en esta investigación.

soportar proporcionalmente la misma carga tributaria que aquéllos que sí lo utilizan, y además, ven disminuido su patrimonio a consecuencia de soportar las nocivas consecuencias ocasionadas por los procesos contaminantes o la incidencia o alteración al mismo, aunque no califique conforme a la normativa de contaminación (por ejemplo, daño a la salud).

Esta distorsión resulta como consecuencia de vincular en la relación tributaria el hecho generador del tributo a la riqueza real o potencial del sujeto pasivo, *únicamente*.

En un esquema tradicional, o no corregido, los efectos nocivos que ocasionan los procesos y productos que alteran o inciden el ambiente (*bien colectivo*) deben ser asumidos por el Estado (*deber constitucional*) y financiados normalmente con el sistema tributario, es decir, por la totalidad de los contribuyentes (*principio de solidaridad*).

A lo anterior se añade que el Estado, en cumplimiento del deber constitucional de protección del patrimonio ambiental, destina parte del Erario Nacional al cumplimiento de dicho fin, y este gasto viene financiado principalmente por el tributo, el que sólo reconoce la capacidad económica de quienes se encuadran en la hipótesis impositiva (*principios de legalidad y generalidad*).

Es posible argumentar que la capacidad de alterar el ambiente "revela" una determinada "capacidad contributiva" que es consecuencia del beneficio que representa el *aprovechamiento del ambiente*, y que el deber de contribuir exige aportar *en proporción a las rentas, beneficios o utilidades*.

Si se entiende el término "rentas" como toda manifestación de riqueza, puede y debe considerarse en ella el beneficio o utilidad que supone el aprovechamiento del ambiente.

Esta afirmación ha sido implícitamente reconocida en el Derecho español, y consecuencialmente en el Derecho de la Unión Europea, a partir de la sentencia del Tribunal Constitucional de España N°179, de 13 de junio de 2006, en la que se reconoce que "*existe una relación entre la capacidad para contaminar* (en Chile entiéndase alteración no significativa al ambiente, para los efectos de separarlo del Estatuto Sancionador) *y la capacidad para contribuir*".

El tributo ambiental es definido en doctrina como un instrumento jurídico contributivo dirigido fundamentalmente a obtener un objetivo de protección del ambiente.

Este tipo de tributos, si bien es utilizado en la generalidad de los países desarrollados¹²⁰, no se encuentra fuera de discusión en la doctrina tributaria¹²¹,

¹²⁰ Entre otros, España, Italia, Alemania, Francia, Reino Unido, Suecia, Dinamarca, Noruega, Estados Unidos, México.

¹²¹ HERRERA (2000), p. 38.

pues, en cuanto se trata de tributos de regulación o *extrafiscales*, muchas veces no se identifican con un hecho revelador de capacidad económica (puede tratarse de una actividad económica contaminante que no genere una renta alguna o incluso pérdidas), o bien se apartan del fin inmediato del tributo que es la recaudación, autorizando que cierto sector de la doctrina niegue su carácter tributario, asimilándolos a categorías jurídicas de otra naturaleza.

En Chile, desde un punto de vista estrictamente dogmático, esta categoría de tributos tensionaría con la categoría denominada “*impuestos*”, por cuanto estos últimos se definen como instrumentos recaudatorios, que establecen la exigencia legal de un pago, cuyo cumplimiento no tiene asociada una contraprestación, y cuyo hecho gravado se encuentra definido por una situación fáctica o jurídica reveladora de una riqueza real o potencial del contribuyente sin que pueda destinarse su recaudación a un objeto específico¹²².

También tensionaría con la categoría de “tasas” o derechos, en la medida de que no pudiera precisarse el valor del servicio público correlativo, o bien degeneraría en un precio público por el acceso al desarrollo de ciertas actividades económicas (patentes de pesca, aprovechamiento de aguas, bonos de contaminación, etc.).

Los tributos ambientales diseñados con una finalidad principalmente ambiental, al separarse de los fines recaudatorios o fiscales, se alejan del “*principio de capacidad para contribuir*” acercándose más bien a una “*relación de causalidad*” existente entre el daño ambiental producido y el pago a que está obligado el contribuyente en razón de tal (actualmente reflejado en la redacción o interpretación “*no corregida*” del artículo 47 letra c) de la Ley N° 19.300 sobre Bases del Medio Ambiente), por lo que, jurídicamente, se aproximan de mejor manera al concepto de sanción administrativa o precio público; pero, al operar estos instrumentos dentro de ciertos márgenes de alteración al ambiente “*no significativos*”, esto es, tolerados por la ley ambiental, se deben configurar bajo el concepto de tributos en sus categorías denominadas tradicionalmente como impuestos, tasas o contribuciones.

En nuestro país, el impuesto es la categoría impositiva aplicada por excelencia y que configura esencialmente el sistema tributario vigente, por lo que su revisión y adaptación al cumplimiento de fines ambientales resulta de reconocida importancia¹²³ para alcanzar los objetivos de un financiamiento justo de los gastos que irroga la conservación del ambiente.

Como se ha adelantado, la Ley N° 19.300 sobre Bases del Ambiente, consagrando el deber constitucional de protección al ambiente que ordena el artículo

¹²² Véase STC Rol N° 1034 de 7 de octubre de 2008, donde se identifica tributo con impuesto.

¹²³ OCDE (2012).

19 Número 8 de la Constitución, establece el marco jurídico de la Política Ambiental y regula entre otros, una serie de instrumentos de planificación y ejecución de Planes de Conservación y Descontaminación, autorizando a su vez, entre otros, el uso de instrumentos económicos para alcanzar objetivos ambientales.

Destaca en este aspecto la posibilidad de regulación a través de los instrumentos económicos que pueden utilizarse en estos Planes para alcanzar los objetivos ambientales, siendo uno de ellos el mencionado en la letra c) del artículo 47 de dicha Ley, esto es, *"el establecimiento de impuestos a las emisiones y tarifas a los usuarios que consideren el daño ambiental implícito que produce la fabricación o uso de bienes y servicios"*.

Los términos "impuestos" y "tarifas" nos trasladan, necesariamente, al estatuto constitucional del sistema tributario y a la interpretación que de los mismos ha desarrollado el Tribunal Constitucional, esto es, al conjunto de principios formales (como el de reserva de ley) y de principios materiales (igualdad, generalidad, capacidad contributiva, prohibición de la confiscatoriedad) establecidos en el artículo 19 Número 20 de la Constitución.

Esto nos obliga a evaluar la legitimidad de la incorporación de la finalidad ambiental en el tributo, esto es, la consideración al daño ambiental implícito causado por una actividad o producto o persona, no restringiéndose tan sólo a verificar la existencia de una riqueza real o potencial que justifique y determine la carga a aplicar, de acuerdo a los requisitos constitucionales, primero, y legales, luego.

El Tribunal Constitucional chileno ha reconocido que el tributo *"si bien es un instrumento esencialmente recaudador, ello no impide que pueda ser utilizado por el legislador para alcanzar otros fines"*¹²⁴.

Además, esta misma Magistratura ha reconocido que el concepto de tributo y los principios constitucionales que le sirven de fundamento, pueden ceder si colisionan con otras garantías constitucionales de mayor jerarquía, como lo ha sido en los casos consultados, la salud pública o el ambiente (Cfr. Fallo Constitucionalidad sobre el Impuesto a los Cigarrillos y Gasolinas. STC Rol Nº 219 de 10 de julio de 1995 y Rol Nº 280 de 20 octubre de 1998)¹²⁵.

Los tributos ambientales pueden superar el tratamiento tributario desigual que significa no incorporar tributos ambientales al Ordenamiento Jurídico chileno pues, siendo un deber constitucional un cargo al Erario Nacional para financiar los daños al ambiente que se producen a consecuencia de actividades

¹²⁴ Ver STC Nº 219 de 10 de julio de 1995 y Rol Nº 280 de 20 de octubre de 1998. En el mismo sentido STC Rol Nº 1295 de 6 de octubre de 2009.

¹²⁵ MASBERNAT (2012 b), pp. 35-62.

económicas lícitas que no se encuadran en las hipótesis de contaminación, aquellas personas que no acceden a los recursos naturales y no se benefician de los mismos, deberán soportar proporcionalmente la misma carga tributaria que aquéllos que sí lo utilizan, y además, verán disminuido su patrimonio ambiental real a consecuencia de soportar las nocivas consecuencias ocasionadas por la incidencia o alteración al ambiente de otros, pues ésta no calificaría conforme a la normativa vigente de contaminación.

Todo lo anterior permite sostener, fundadamente, que para superar la tensión normativa que se produce al confrontar el Número 8 inciso segundo con el Número 20, ambos del artículo 19 de nuestra Constitución, a propósito de la recomendación o posibilidad de incorporar tributos ambientales al Ordenamiento Jurídico tributario, es necesario revisar si es posible reconocer jurídicamente la capacidad de alterar el ambiente como un beneficio o utilidad para un agente en concreto (como una manifestación de riqueza), esto es, entender que la actividad reveladora de alterar negativamente el ambiente (en nuestra hipótesis: el hecho gravado ambiental) es una circunstancia reveladora de riqueza, beneficio o utilidad que pueda considerarse a su vez una manifestación de la capacidad para contribuir.

Si esto es así, se aportaría un antecedente más para legitimar la aplicación de tributos ambientales en Chile, contribuyendo de esta manera a un sistema tributario más justo, donde junto con recaudar, se incentivaría un comportamiento de la sociedad más respetuoso con el ambiente, y con ello, se contribuiría a la salud pública y la calidad de vida, no sólo de la comunidad existente, sino también, de generaciones futuras.

Finalizamos citando las notables palabras de Bielsa¹²⁶ “*Las garantías constitucionales constituyen el problema jurídico más importante en todo sistema tributario; consiste en la protección del contribuyente ante la arbitrariedad legislativa y administrativa*”, y de Valdés Costa¹²⁷ “*La capacidad contributiva se incorpora como causa jurídica de los impuestos, con una función protectora ante las arbitrariedades de la legislación*”, ya que fueron estas frases las que motivaron la presente investigación.

BIBLIOGRAFÍA CITADA

AIZEGA, Joxe (1998): “La imposición ecológica dentro de la tributación extrafiscal”, en *Fiscalidad Ambiental* (coord. por Ana Yábar Sterling, España, CEDECS), pp. 327-332.

¹²⁶ BIELSA (1939), p. 332.

¹²⁷ VALDÉS (1992), p. 403.

- ALDUNATE, Eduardo (2009): "La fuerza normativa de la constitución y el sistema de fuentes del derecho", en: *Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso* (Nº 32), pp. 443-484. Disponible en: <http://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S07188512009000100013&lng=es&nrm=iso>. [visitado el 12-10-2013].
- ALEXY, Robert (2012): *Teoría de los Derechos Fundamentales*, 2º Edición (Madrid, Centro de Estudios Constitucionales).
- ALONSO, Enrique (1995): Legislación sectorial del ambiente, en: *Libro de Ponencias del I. Congreso Nacional de Derecho Ambiental* (Madrid, Ed. BOE), pp. 27-55.
- AMATUCCI, Andrea (1975): "Qualità della vita, interessi diffusi e capacità contributiva", en: *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze* (Fascicolo Nº 1), pp. 331-376.
- AMATUCCI, Andrea (2008): El rol de la capacidad contributiva en el ámbito del concepto de tributo, en: "El tributo y su aplicación. Perspectivas para el siglo XXI" (coordinada por César García y Catalina Hoyos, Madrid, Marcial Pons), tomo I, pp. 119-194.
- ARNOLD, Rainer; MARTÍNEZ, José y ZÚÑIGA, Francisco (2012): "El principio de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional", en: *Estudios Constitucionales* (Año 10, Nº 1), pp. 65-116.
- BELTRAN, M y CANOSA, R. (1995): "Relevancia constitucional del ambiente" en: *NUE* (Núm. 122), pp. 39-65.
- BERMÚDEZ, Jorge (2000): "Derecho a vivir en un ambiente libre de contaminación", en: *Revista de Derecho, PUCV* (Nº 22), pp. 9-25.
- BERMÚDEZ, Jorge (2007): *Fundamentos de derecho ambiental*. (Valparaíso, Ediciones Universitarias de Valparaíso).
- BERTELSEN, Raúl (1998): "El recurso de protección y el derecho a vivir en un ambiente libre de contaminación: examen a quince años de jurisprudencia", en: *Revista Chilena de Derecho* (Vol. 25, Nº 1), pp. 139-174.
- BIELSA, Rafael (1939): "Las garantías jurisdiccionales de los administrados y de los contribuyentes", en: *Boletín de la Biblioteca del Congreso Nacional* (Nº 28), pp. 319-342.
- BORDALÍ, Andrés (1998): "Constitución económica y protección del ambiente", en: *Revista de Derecho* (Vol. 9), pp. 43-54.
- BORDALÍ, Andrés (2004): *Tutela jurisdiccional del ambiente* (Santiago, Fallos del Mes).
- BORRERO, Cristóbal (1999 a): "La proyección del principio de capacidad económica en el marco de los tributos ambientales", en: *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero* (Nº 102), pp. 215-242.

- BORRERO, Cristóbal (1999 b): *La tributación ambiental en España* (Madrid, Tecnos).
- BRUÑEL, Miguel; HERRERA, Pedro (2011) (Directores): *Modelo de Código tributario ambiental para América Latina*. (Madrid, Instituto de Estudios Fiscales Nº 18, año 2003).
- CARRERA, Ana y MOVELLÁN, Alejandro (2007): "Aspectos económico-jurídicos y análisis descriptivo de la tributación ambiental en Latinoamerica", en: *Observatorio de la Economía Latinoamericana* (Nº 88), noviembre 2007. Texto completo en <http://www.eumed.net/cursecon/ecolat/la/07/cpmv.htm> [visitado el 03/06/2013].
- CASADO, Gabriel (1991): "Los fines no fiscales de los tributos", en: *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública* (Volumen XLI, Nº 213), pp. 455-511.
- CEA, José Luis (1988): "La constitución plena", en: *Tratado de la Constitución de 1980* (Santiago, Ed. Jurídica de Chile).
- CHECA, Clemente (1983): "Los impuestos con fines no fiscales: Notas sobre las causas que los justifican y sobre su admisibilidad constitucional", en: *Civitas, Revistas española de Derecho financiero* (Núm. 40), pp. 505-516.
- CORRAL, Hernán (1996): "Daño ambiental y responsabilidad civil del empresario en la ley de bases del ambiente", en: *Revista Chilena de Derecho* (Vol. 23, Nº 1), pp. 143-177.
- CORRAL, Hernán (1999): "Sistema de impacto ambiental y la responsabilidad civil por daño al ambiente", en: *Revista de derecho administrativo económico* (Vol. 1, Nº 1), pp. 79-93.
- DE PRADA, Aurelio (2002): "El ambiente como valor superior de la colectividad y del ordenamiento jurídico", en: *"La protección fiscal del ambiente. Aspectos económicos y jurídicos"* (Dir. Ana Yábar Sterling, Madrid, Marcial Pons), pp. 245-255.
- DELGADO, Verónica: (2012): "Responsabilidad civil extracontractual por el daño ambiental causado en la construcción u operación de carreteras", en: *Revista de Derecho (Valdivia)* (Vol. 25, Nº 1), pp. 47-76.
- DÍAZ, Iván (2011): "La aplicación del principio de proporcionalidad en orden a juzgar sobre la licitud o ilicitud de una restricción a derechos fundamentales", en: *Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso* (XXXVI), pp. 167–206.
- EVANS, Enrique (1999): Los derechos constitucionales, tomo III (Santiago, Editorial Jurídica).
- FERMANDOIS, Arturo (2010): *Derecho Constitucional Económico*, tomo 2 (Santiago, Ediciones Universidad Católica de Chile).
- FRIEDRICH, Karl (1999): "Die ökologische Steuerreform", *DB*, 13, p. 661.

- GUIOFF, Matías (2011): "El dilema del artículo 19 Nº 8 inciso 2", en: *Revista de Derecho Universidad Católica del Norte* (Año 18, Nº 1), pp. 147-169.
- HERRERA, Pedro (1997): "El principio de capacidad económica en Alemania y su relevancia para el derecho español", en: *CISS NUE* (Nº 150), 1997.
- HERRERA, Pedro (2000): *Derecho tributario ambiental* (Madrid, Marcial Pons Ediciones Jurídicas S.A.).
- HEFENDEHL, Ronald (2008): "Derecho penal medio ambiental: ¿por qué no?", en: *Estudios Públicos* (Nº 110), pp. 165-191.
- KLOEPFER, Michael (1997): "Artículo 20.a GG", en: *Kommentar zum Grundgesetz, 1950-1998*, actualización de marzo de 1997 (coordinada por R.Dolzer y K. Vogel, Bonner, Heidelberg, C.F. Müller), pp. 37-58.
- LANG, J. (1991): "La incorporación de las consideraciones ambientales en el impuesto" "Der Einbau der umweltpolitischen Belange in das Steuern", en: *Trierer Kolloquium zum Umwelt und Technikrecht* (Vom 22. Bis 24), pp. 145-178.
- LAVIN, Julio (1998): "Legislación restrictiva de derecho y libertades para proteger el ambiente", en: *Revista Chilena de Derecho* (Vol. 25. Nº 1), pp. 175-203.
- LEJEUNE, E. (1980): "Aproximación al principio de igualdad tributaria", en: *Estudios sobre derecho constitucional e internacional tributario* (Madrid, Edersa), pp. 120-171.
- LUQUI, Juan (2002): "Garantías constitucionales en materia impositiva", en: *Revisita Impuestos. Doctrinas fundamentales 1942-2002*, edición 60º aniversario (Buenos Aires, Ed. La Ley), pp. 34-38.
- MASBERNAT, Patricio (2010): "El principio de capacidad económica como principio jurídico materia de la tributación: Su elaboración doctrinal y jurisprudencial en España", en: *Revista Ius et Praxis* (Año 16, Nº 1), pp. 303-332.
- MASBERNAT, Patricio (2012 a): "El desarrollo de los principios constitucionales tributarios de carácter material en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional", en: *Revista de Derecho UCN* (Nº 1), pp. 129-196.
- MASBERNAT, Patricio (2012 b): "Ensayo acerca de la compleja convergencia de los principios tributarios y los fines extrafiscales, en particular de los objetivos de la política social y económica. Una revisión a partir de la práctica constitucional en Chile", en: *Revista Venezolana de Derecho Tributario* (Nº 133), pp. 35-62.
- MASSONE, Pedro (1975): *Principios de Derecho tributario*. (Chile, Departamento de Ciencias Jurídicas, Universidad de Valparaíso).
- MICHELI, Gian (1964): "Estudio crítico sobre la potestad tributaria" "Profili critici in tema di potesta di imposizione", en: *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze* (Vol. XIII, parte I), pp. 13-34.

- MOSCHETI, Francesco (2001): "El principio de la capacidad contributiva", en: *Tratado de Derecho Tributario*, tomo I (dirigida por A. Amatucci, Bogotá, Ed. Temis), pp. 240-284.
- MUÑOZ, Alberto (2011): "Principios rectores de los tributos medioambientales", en: *Tributación ambiental y Haciendas Locales* (dirigida por Fernando Serrano Antón, Madrid, Ed. Civitas Thomson Reuters), pp. 105-114.
- OCDE, EVALUACIÓN DE DESEMPEÑO AMBIENTAL (2005). Disponible en: http://www.bcn.cl/carpeta_temas_profundidad/copy3_of_temas_profundidad.2007-05-02.5434448168/documentos_pdf.2007-06-28.4716180007/archivos_pdf.2007-06-28.5843705619/carpeta_temas_profundidad/temas_profundidad.2007-07-25.4772415999/documentos_pdf.2007-06-28.4716180007/archivos_pdf.2007-06-28.5843705619/archivo1 [visitado el 03/10/2013].
- OCDE, ENVIRONMENTAL OUTLOOK TO 2050: THE CONSEQUENCES OF INACTION (2012). Disponible en: <http://www.oecd.org/env/indicators-modelling-outlooks/49884278.pdf> [visitado el 03/10/2013].
- PÉREZ DE AYALA, José (2002): "Consideraciones jurídicas. El principio 'quien contamina, paga', como principio de Justicia del tributo", en: *La protección fiscal del ambiente. Aspectos económicos y jurídicos* (dirigida por Ana Yábar, Madrid, Marcial Pons), pp. 143-155.
- PÉREZ DE AYALA, José; PÉREZ DE AYALA, Miguel (2011): *Fundamentos de Derecho Tributario*, 2º Ed. (Madrid, Manuales Jurídicos Dykinson).
- PONT, Magín (1989): "Principio constitucional de capacidad económica y ordenamiento tributario", en: *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, (Vol. 39, Nº 203), pp. 1087-1142.
- QUERALT, Juan; LOZANO, Carmelo; TEJERIZO, José; CASADO, Gabriel (2011): *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 22ª Ed. (Madrid, Tecnos).
- ROSEMBUJ, Tulio (1994): "El tributo ambiental. Primeras reflexiones en torno a los principios comunitarios y constitucionales", en *Revista Impuestos* (Nº4), pp. 1-23.
- ROSEMBUJ, Tulio (1995): *Los tributos y la protección del ambiente*. (Madrid, Marcial Pons Ediciones Jurídicas S.A.).
- SIMÓN, Eugenio (2003): "La capacidad contributiva en la reforma española del impuesto sobre la renta", en: *Tratado de Derecho Tributario* (dirigido por Paolo De Barros Carvalho, Lima, Palestra Editores), pp. 193-200.
- SIMÓN YARZA, Fernando (2012): *Medio Ambiente y Derechos Fundamentales* (Madrid, Centro de Estudios Constitucionales).
- SILVA, Hernán (1993): "La protección del ambiente en el Derecho constitucional y penal", en: *Revista Chilena de Derecho* (Vol. 20, Nº 02 y 03), pp. 669-685.

- SOLER, María (2008): "El principio de capacidad económica y la tributación medioambiental", en: *Tratado de tributación medioambiental* (coord. por Fernando Becker Zuazua, Luis María Cazorla Prieto, Julián Martínez-Simancas Sánchez, Madrid, Editorial Aranzadi), Vol. 1, pp. 85-101;
- STEINBERG, Wilhelm (1969): "Política y economía fiscal" "Wirtschaft und Steuerpolitik", en: *Finanzen und Steuern Institut* (Nº 93), pp. 25-26.
- VALDÉS, Ramón (1992): *Instituciones de Derecho Tributario* (Buenos Aires, Ediciones Depalma).
- VARONA, Juan (2007): "Concepto de tributo y principio de capacidad económica", en: *Civitas, Revista española de derecho financiero* (Nº 135), pp. 541-592.
- VV.AA. (1997): "Seminario Política Tributaria e Impuestos Ecológicos", organizado por CIPMA (Centro de Investigación y Planificación del Ambiente) y CONAMA (Comisión Nacional del Ambiente), en: *Revista Ambiente y Desarrollo* (Vol. XIII, Nº 3), pp. 6-46.
- VERGARA, Alejandro (2004): "Esquema de los principios del derecho administrativo sancionador", en: *Revista de Derecho Universidad Católica del Norte Sede Coquimbo* (Año 11, Nº 2), pp. 137-147.
- YEBRA, Perfecto (2001): "Los fines extrafiscales del impuesto", en: *Tratado de Derecho Tributario* (dirigido por Andrea Amatucci, Bogotá, Ed. Temis), tomo I, pp. 355-385.

NORMAS JURÍDICAS CITADAS

- Ley Nº 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, BOE Nº 302 de 18/12/2003.
- Ley Nº 19.300, sobre Bases Generales del Medio Ambiente, Diario Oficial, 9 de marzo de 1994.

JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DE CHILE (STC)

- STC Rol Nº 183 de 17 de mayo de 1994.
- STC Rol Nº 203 de 6 de diciembre de 1994.
- STC Rol Nº 219 de 10 de julio de 1995.
- STC Rol Nº 247 de 14 de octubre de 1996.
- STC Rol Nº 280 de 20 de octubre de 1998.
- STC Rol Nº 718 de 26 de noviembre de 2007.
- STC Rol Nº 759 de 26 de noviembre de 2007.
- STC Rol Nº 773 de 26 de noviembre de 2007.
- STC Rol Nº 810 de 24 de enero de 2008.
- STC Rol Nº 822 de 13 de noviembre de 2007.

- STC Rol N° 1.034 de 7 de octubre de 2008.
STC Rol N° 1.063 de 12 de junio de 2008.
STC Rol N° 1.234 de 7 de julio de 2009.
STC Rol N° 1.295 de 6 de octubre de 2009.
STC Rol N° 1.399 de 4 de noviembre de 2009.
STC Rol N° 1.469 de 4 de noviembre de 2009.
STC Rol N° 1.405 de 3 de agosto de 2010.
STC Rol N° 1.452 de 5 de agosto de 2010.