

DOCTRINA

Una mirada comparada sobre los tributos ambientales en Chile y España

A comparative view at environmental taxes in Chile and Spain

Rafael Tobía Díaz 

Universidad Diego Portales, Chile

RESUMEN Este artículo es una revisión y comparación de la noción y caracterización de los llamados tributos medioambientales o tributos verdes por parte de la doctrina en Chile y España, como instrumentos de recaudación fiscal y/o de gestión ambiental, con el fin de evidenciar las coincidencias o diferencias existentes en la forma de abordarlos. Del mismo, se examinan algunas consideraciones doctrinales sobre la justificación constitucional que en ambos países ha servido de sustento para fundamentar el ejercicio de la potestad tributaria con el propósito de crear y establecer los tributos medioambientales, así como las diferentes perspectivas en cuanto a la extrafiscalidad que se le atribuyen. Por último, se aborda el problema de la interacción simultánea que el establecimiento de tributos medioambientales implica para los principios constitucionales inherentes al derecho tributario y al derecho ambiental, de cara a garantizar los valores constitucionales que cada uno de ellos está llamado a asegurar.

PALABRAS CLAVE Tributación, tributación medioambiental, tributos ambientales, tributos verdes.

ABSTRACT This research makes a revision and comparison of the notion and characterization of the so-called environmental taxes or green taxes by the doctrine in Chile and Spain, as instruments of tax collection and / or environmental management, in order to evidence the coincidences or differences in the way of approaching them. It examines some doctrinal considerations on the constitutional justification that, in both countries, has served as a basis for the exercise of tax authority for the purpose of creating and establishing environmental taxes, as well as the different perspectives regarding the extra-fiscal status that they are attributed. Finally, the problem of the simultaneous interaction that the establishment of environmental taxes implies for the constitutional principles inherent in Tax Law and Environmental Law, in order to guarantee the constitutional values that each of them is called to ensure, is addressed.

KEYWORD Taxation, environmental taxation, environmental taxes, green taxes.

Introducción

El propósito de la presente investigación es efectuar un análisis del tratamiento de los tributos ambientales (también llamados tributos verdes o ecológicos) en Chile y España, para responder, con perspectiva comparada, a las siguientes preguntas: ¿cuál es su noción y caracterización doctrinal en cada uno de esos países?, ¿cuál sería su justificación constitucional en esos Estados?, ¿existe interacción como instrumentos de gestión ambiental con los principios constitucionales tributarios respectivos? Estas preguntas permiten evidenciar las coincidencias o diferencias existentes en la forma de abordarlos en ambos países.

La justificación de la comparación obedece a que ambos países son Estados unitarios con una tradición fiscal muy similar, miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y cuyas Constituciones han establecido tanto el derecho a vivir en un medio ambiente libre de contaminación o adecuado para el desarrollo de la persona, como el deber constitucional del Estado de proteger el medio ambiente.

En relación con su noción y caracterización, se describen las diferentes posturas doctrinales que los consideran como instrumentos de recaudación fiscal y/o de gestión ambiental, y se sostiene que los tributos establecidos en Chile mediante la Reforma Tributaria del año 2014, implementada a través de la Ley 20.780, deben ser calificados y tratados como impuestos verdes. Asimismo, se examinan posturas doctrinales en relación con las razones para defender o cuestionar su fundamento constitucional, respecto de lo cual incluso cobra importancia el carácter extrafiscal que se le atribuye a este tipo de tributos. De igual modo, se examinan posturas doctrinales con respecto a la tensión que pueden generar el establecimiento y aplicación de tributos medioambientales entre los principios constitucionales inherentes al derecho tributario y al derecho ambiental. Para el estudio comparativo se han consultado fuentes jurídicas, doctrina y jurisprudencia pertinente de los respectivos tribunales constitucionales.

Los tributos verdes

Noción y caracterización. El caso de Chile

Con respecto a Chile, una revisión bibliográfica sobre la noción y caracterización de los tributos ambientales o ecológicos evidencia que dichos instrumentos han recibido una atención cada vez mayor por parte de la doctrina nacional. En nuestra opinión, es posible sostener que, en parte, el creciente interés o atención que han despertado

esos tributos obedece a la Reforma Tributaria del año 2014, implementada a través de la Ley 20.780,¹ que estableció tres tipos de impuestos que se han calificado como verdes: impuesto sobre emisiones de fuentes fijas (contaminantes globales), impuesto sobre emisiones de fuentes fijas (contaminantes locales) e impuesto sobre los vehículos nuevos, livianos y medianos. Desde nuestra perspectiva, y como explicaremos más adelante, los referidos tributos cumplirían —en su diseño y finalidad— los requisitos que la doctrina tributaria —no solo chilena sino también española— considera relevantes o determinantes para calificarlos como tributos para la protección medioambiental, pues su finalidad no se agota en la mera recaudación fiscal, sino que adicionalmente, por su diseño, pretenden incidir económicamente en los sujetos pasivos para que asuman el costo implícito de las externalidades negativas que a nivel ambiental se generan con motivo de las respectivas actividades económicas que desarrollan, buscando generar conductas más comprometidas o más respetuosas con el medio ambiente. Ahora bien, se podría argüir que la experiencia de Chile con tributos verdes se inició antes, con el impuesto a los combustibles previsto en la Ley 18.502, cuyo origen se remonta al año de 1986, afirmación que podría ser cuestionada dado que una evaluación preliminar de su naturaleza también permitiría sostener que se estaría en presencia de un típico impuesto específico al consumo de bienes, como lo reconoce el propio artículo 1 de la ley que lo establece y regula.

No obstante lo anterior, es importante advertir que la posibilidad de establecer impuestos como instrumentos del Estado para la gestión ambiental ya había sido expresamente prevista en la Ley 19.300 sobre Bases Generales del Medio Ambiente, promulgada el 1 de marzo de 1994. En efecto, en el artículo 47 de la referida ley se establece que, para los planes de prevención o descontaminación, se podrán emplear impuestos a las emisiones o tarifas a los usuarios en los que se considerará el costo ambiental implícito en la producción o uso de ciertos bienes o servicios. Podemos señalar que la propia ley conceptualiza el llamado tributo verde como una forma de que los agentes contaminantes asuman —en su actividad económica— el costo implícito que representa el daño ambiental, entendido este como una externalidad negativa en los términos propuestos en la teoría económica de Arthur Pigou, tal como se explicará más adelante.

Precisado lo anterior, debemos señalar que dentro de la doctrina chilena, Mateluna Pérez (2005: 21) considera que los tributos verdes estarían fundamentados en el principio *contaminador pagador*, conforme al cual el Estado debe asignar ciertos gastos y costos de prevención y reparación del daño ambiental a los productores y consumidores de los bienes y servicios contaminantes que producen ese daño, a través de cargas públicas. Así, en su criterio, los tributos verdes serían uno de los instrumentos

1. Ley 20.780 de 26 de septiembre de 2014, que establece la reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario.

económicos que, en la teoría económica de Arthur Pigou, permiten internalizar el costo del daño marginal que ocasionan la producción y consumo de bienes contaminantes, con el fin de que sean los contaminadores quienes asuman el costo de las medidas tendientes a prevenir y reparar el daño ambiental que producen.

Por su parte, en un estudio sobre tributos ambientales para promover la calidad de las aguas en Chile, Saavedra Cruz y Madariaga Leiva (2010: 258) advierten que la doctrina no es pacífica en la definición del contenido o requisitos de un tributo ambiental. Existen dos modos de concebirlos: una concepción amplia que los caracteriza como instrumentos de política económica ambiental que consisten en el pago obligatorio que deben efectuar al sector público los agentes que emiten sustancias contaminantes o que impactan al medio ambiente; y una concepción restringida que, a diferencia de la anterior, exige que sean establecidos no solo con una finalidad ambiental, sino que además los recursos recaudados sean destinados a la protección ambiental (idea de afectación específica de recursos). En todo caso, se desprende que para esos autores, una característica esencial de los tributos ambientales es la combinación y persecución de dos fines: el recaudatorio y la protección del medio ambiente (este último sería de carácter extrafiscal).

Según Faúndez Ugalde y Dalri Timm do Valle (2014: 102), los llamados tributos verdes no serían una nueva categoría o especie de tributos. Por el contrario, partiendo de las categorías tributarias clásicas, explican que pueden tomar la forma de un impuesto, tasa o contribución especial y tienen la particularidad de tener como objeto la protección del medio ambiente. Sin embargo, destacan que lo más probable es que el Estado haga uso de la figura del impuesto para tales propósitos, entendido como prestaciones en dinero o en especie exigidas por aquel en virtud de su poder de imperio. Sin perjuicio de lo anterior, los autores destacan que no se puede perder de vista que los tributos que se establezcan para la protección del medio ambiente tienen principalmente una finalidad recaudatoria (2014: 104).

En la perspectiva de Matus Fuentes (2015: 1038), el tributo ambiental es un instrumento fiscal que grava las alteraciones ambientales lícitas, esto es, para el caso de Chile, las que se encuentran dentro de los límites (bandas) establecidos por las normas de emisión. Igualmente, y citando a Yacolca, considera que constituyen una categoría de tributo que tiene una finalidad extrafiscal, dirigida a la protección o conservación del medio ambiente, a través del encarecimiento de las actividades que lo alteran negativamente, pudiendo concretarse bajo la forma de impuestos, tasas o contribuciones. Asimismo, compartiendo la posición de Yacolca, considera que los tributos ambientales pueden ser clasificados en: puros, si gravan directamente las emisiones o descargas contaminantes al medio ambiente; e impuros, si se tratan de tributos tradicionales con elementos ambientales. Por último, en criterio de Matus Fuentes (2015), los tributos ambientales puros que gravan las alteraciones ambientales dentro de la banda de emisión permitirían al Estado alcanzar tres finalidades: recaudar ingresos,

con lo cual, destaca su propósito fiscal; que las empresas emisoras internalicen los costos sociales ambientales —refiriéndose con ello a las externalidades negativas—; e inducir conductas más respetuosas con el medio ambiente, incluso de una forma eficiente (2015: 1042).

Por otra parte, en criterio de Salassa Boix (2016: 5), existe una relación entre el principio de derecho ambiental de quien contamina paga y los tributos ambientales. En efecto, en la perspectiva del autor, dicho principio tiene tres dimensiones: la preventiva, la reparadora y la punitiva. Así, los tributos ambientales serían expresión de la dimensión preventiva o disuasoria de dicho principio del derecho ambiental, y serían gravámenes cuyo hecho imponible está directamente relacionado con el desincentivo de conductas antiambientales, de manera tal que, en su perspectiva, un tributo cuyo hecho imponible no tenga esta finalidad podría seguir siendo un gravamen, pero dejaría de tener una connotación ecológica. Además, señala que los tributos ecológicos cumplen una función distinta de las sanciones o penas económicas, por cuanto no persiguen castigar al infractor o delincuente con motivo de ilícitos ambientales. Por el contrario, explica que los tributos ambientales persiguen internalizar los costos sociales que producen las externalidades negativas con motivo de las conductas y actividades contaminantes, de modo de disminuir su realización o promover la aplicación de procesos ecológicos más eficientes (2016: 6). En relación con esas externalidades negativas, señala que son aquellas que en el mercado producen un perjuicio social o reducen el bienestar de otros agentes sin que estos reciban compensación alguna (2016: 6 y 14). Por último, debemos advertir que si bien el autor realiza —en principio— estas consideraciones respecto del sistema jurídico argentino, las considera igualmente válidas para Chile dado que compartirían la misma tradición fiscal, en vista del régimen ambiental de este último país (2016: 2).

Según explica Fernández Zabala (2016: 16), en la doctrina existen diferentes formas de conceptualizar los tributos verdes dependiendo de aquellos aspectos en los que se ponga el énfasis. Así, y siguiendo a Rodríguez, señala que si se atiende a su finalidad, se les ha considerado instrumentos de política ambiental cuyo propósito no es meramente de tipo recaudatorio, sino que persiguen cambios en los comportamientos negativos hacia el medio ambiente por parte de los agentes económicos. Sobre este particular, podríamos agregar que esta postura sería la asumida por la Ley 19.300 sobre Bases Generales del Medio Ambiente, ya que, con fundamento en el régimen legal que consagra, el Estado puede establecer y aplicar tributos como instrumentos para la gestión medioambiental, con el propósito de incidir económicamente en los agentes contaminantes para determinar o generar conductas y/o procesos productivos más respetuosos con el medio ambiente.

Ahora, continúa el autor señalando que si se atiende al hecho gravado, parece compartir la posición de Pitrone de caracterizarlo como impuestos que en su hecho imponible —hecho generador de la obligación tributaria—, guardan una relación de

causalidad directa entre su objeto y la unidad física que causa o pueda causar daños ambientales. Por último, si se atiende a su base imponible, serían aquellos impuestos que consideran para su determinación una unidad física o similar de algún material contaminante que tiene un impacto negativo, comprobado y específico sobre el medio ambiente. No obstante lo anterior, Fernández Zabala (2016: 16-17) indica que lo relevante para su definición es que cumplan los siguientes requisitos: i) que se trate de impuestos que se relacionan con los fines ambientales del gobierno; ii) que promuevan un cambio positivo en el comportamiento hacia el medio ambiente; y iii) que la estructura del impuesto se establezca en función de un objetivo ambiental, dejando claro que los impuestos ambientales siempre deben gravar la realización de una actividad lícita que se ejecuta dentro de los marcos y límites permitidos por la legislación, pues, de no ser así, lo que corresponde sería la aplicación de las sanciones correspondientes (2016: 18).

Por último, Cortés Rus y Sandoval Unda (2016: 121-122) abordan la noción de tributos verdes y los conceptualizan dentro del tipo de los impuestos, esto es, un pago obligatorio que deben realizar personas naturales o jurídicas hacia el Estado, por el que no existe una contraprestación, que cumpliendo los principios de proporcionalidad, equidad y legalidad, son destinados a las arcas públicas, con una finalidad extrafiscal de protección al medioambiente. Igualmente, destacan que el elemento esencial y calificador de lo que realmente constituye un tributo ambiental sería la finalidad extrafiscal del instrumento, donde la protección medioambiental se concibe como lo principal, y el fin recaudatorio como secundario o consecuencia de su implementación.

Si atendemos a la referida caracterización doctrinal de los tributos verdes para el caso de Chile, podemos afirmar que encuadrarían o calificarían como tales aquellos que fueron establecidos mediante la Ley 20.780, y que hemos identificado al inicio de la presente sección. En efecto, se trata de tributos que en su diseño legal y orientados por el principio ambiental de quien contamina paga, tienen por hecho imponible las emisiones a la atmósfera de gases contaminantes como dióxido de carbono, óxido de nitrógeno y de azufre, así como de material particulado, todos ellos medidos en unidades físicas para efectos de la determinación de la base imponible.

Lo que aquí señalamos permite sostener que su propósito principal es que los sujetos pasivos destinatarios del tributo —los agentes contaminantes— asuman el costo implícito asociado a la externalidad negativa que representan sus actividades o procesos productivos con incidencia negativa en la atmósfera o el medio ambiente. Ahora bien, ello no significa desconocer el propósito recaudatorio que en forma secundaria ostentan, ya que también persiguen cubrir gastos públicos de naturaleza general, incluso aquellos que exige la protección o tutela de la naturaleza, según lo previsto en el numeral 8.º del artículo 19 de la Constitución.

Noción y caracterización. El caso de España

Ahora bien, con respecto a España, y como punto previo, podríamos destacar dos aspectos importantes en relación con los tributos verdes. El primero de ellos es que, según Carrera Poncela (2007), la experiencia con tributos ambientales ha sido iniciativa de las Comunidades Autónomas —advirtiendo que no provienen del poder central como sucede en otros países miembros de la Unión Europea—, ya sea por necesidades financieras de las regiones o por la pasividad mostrada por la Administración Central (2007: 2 y 8). La pionera en su establecimiento es la Comunidad Autónoma de Galicia en el año de 1995, que consagró un impuesto sobre las emisiones de óxidos de azufre y de nitrógeno (2007:: 10). En el mismo orden de ideas, tanto Ordoñez de Haro y Rivas Sánchez (2009) como por Díaz-Mauriño Carrera (2014) comparten una posición muy similar sobre ese activismo fiscal a nivel regional de las Comunidades Autónomas en materia de tributación medio ambiental.

El segundo aspecto que queremos destacar es que, según podemos inferir de los mencionados estudios consultados, el sistema español evidencia la existencia de una importante variedad o constelación de tributos ambientales establecidos por las Comunidades Autónomas, constituidos principalmente por impuestos sobre depósitos de residuos peligrosos, sobre depósitos de residuos radioactivos, sobre emisión de gases contaminantes a la atmósfera, sobre vertidos a las aguas litorales, sobre actividades que inciden en el medio ambiente, sobre la electricidad, sobre las ventas minoristas de hidrocarburos, cánones de saneamientos de aguas e impuestos sobre bolsas plásticas de un solo uso, entre otros.²

En cuanto a su noción y caracterización, Carrera Poncela (2007: 2) señala que la tributación ambiental constituye, junto con los mercados de intercambio de permisos de emisión³ y las subvenciones a las empresas menos contaminantes, una de las medidas de intervención pública de carácter coercitivo, que persigue modificar el comportamiento de los agentes que causan degradación ambiental. Así, en su perspectiva (2007: 6), el objetivo de los tributos ambientales como instrumentos fiscales no es tanto generar ingresos (fin recaudatorio), sino promover pautas productivas y de consumo favorables a la conservación y regeneración de los espacios y entornos naturales (fin extrafiscal). Igualmente, en su criterio, los tributos ambientales solo

2. Dicha multiplicidad de categorías ha sido abordada por Carrera Poncela (2007: 17 y 18), Ordoñez de Haro y Rivas Sánchez (2009: 273), y Díaz-Mauriño Carrera (2014: 22).

3. En España, un mercado de comercio de derechos de emisión se correspondería con lo que Fuster (2007: 11) denomina un sistema de comercio de derechos de emisión, que permite asignar a las empresas cuotas para sus emisiones de gases de efecto invernadero. Según explica este autor, las empresas que utilizan energías limpias o reducen sus emisiones pueden vender los derechos excedentes en el mercado, al tiempo que otros agentes contaminantes superen sus cuotas, a condición de que se encuentren empresas que produzcan menos emisiones y vendan esos derechos excedentes.

tienen sentido en el ámbito de las conductas contaminantes legalmente toleradas, las cuales pretenden disminuir o reducir hasta niveles eficientes desde el punto de vista económico (2007: 4).

Así, Carrera Poncela (2007: 4) advierte que —y a diferencia de lo anterior— si lo que se persigue es la extinción de la conducta o actividad gravada, lo más adecuado sería que el Estado dicte una medida de prohibición radical de la actividad, acompañada de sanciones suficientemente graves y de los respectivos controles administrativos para fiscalizarlo. Por último, es interesante señalar que, para la autora, la llamada fiscalidad sobre el agua (Cánones de Saneamiento) sería la más extendida e importante en España (2007: 12).

Por su parte, Ordoñez de Haro y Rivas Sánchez (2009: 272) también consideran que los tributos verdes constituyen un instrumento estatal de protección ambiental, junto con la regulación y el llamado mercado de derechos de emisión. Igualmente, señalan que el rasgo principal de los tributos verdes es su fin extrafiscal asociado a la reducción de los efectos externos negativos sobre el medio ambiente, lo cual cumplirían estableciendo una relación estrecha entre la base imponible del impuesto y los impactos negativos que se quieren evitar o reducir.

En España, según explica De Vicente de la Casa (2012: 159), los impuestos que gravan la contaminación se han amparado en el artículo 45 de la Constitución que establece la obligación de los poderes públicos de proteger, preservar y restaurar el medio ambiente, aun cuando en dicha disposición nada se establezca sobre el pago de impuestos por ello. Asimismo, ha señalado que tales impuestos pretenden recaudar fondos para cubrir los costos de los daños que esa contaminación produce y que generalmente asume o sufraga la Administración Pública, encontrándose auspiciados por el principio de quien contamina paga, según el cual el agente contaminador —sujeto pasivo del impuesto— debe asumir los costes de la protección ambiental, concientizándole para que busque otros medios de conseguir el fin que desea sin contaminar.

En una perspectiva similar, Rivas Nieto (2013: 209) considera que los tributos medioambientales serían aquellos que intentan conseguir un menor gasto del Estado en materia de medio ambiente. Igualmente, se infiere claramente de su artículo que los tributos medioambientales se caracterizarían por tener un propósito extrafiscal, asociado a la persecución de fines públicos constitucionalmente legítimos, asignados a los poderes públicos (2013: 196). Así, y siguiendo a Ferreiro, señala que ellos se alejan —como todos los tributos extrafiscales— del objeto recaudatorio típico de la imposición y más bien persiguen desalentar o incentivar determinadas actividades económicas (2013: 199).

Con un enfoque particular, López Díaz (2013: 227-228) señala que existen dos grandes grupos de medidas que puede adoptar el Estado para la protección del medio ambiente: las medidas resarcitorias o indemnizatorias y las medidas preventivas.

Considera que los tributos verdes son instrumentos de política ambiental para la defensa y conservación del medio ambiente, que comparten rasgos de ambos tipos de medidas, ya que, por una parte, cumplen una función preventiva, incitando la reducción de la contaminación, pero, por la otra, también cumplen una función resarcitoria, ya que se exige el tributo a un determinado sujeto precisamente porque contamina. Asimismo, el referido autor considera que un rasgo importante de todo tributo ambiental, para ser calificado como tal, es que, en su configuración o diseño, debe identificarse el daño ambiental que pretende evitarse, y que se defina el tributo de forma que guarde relación directa con el perjuicio que trata de corregirse (2013: 238). De lo contrario, afirma que puede ser declarado inconstitucional, como sucedió con el Impuesto de las Islas Baleares sobre Instalaciones, que realmente constituía un impuesto que perseguía gravar en sí a la propiedad inmobiliaria.

En efecto, en su sentencia 289/2000 del 30 de noviembre de 2000, el Tribunal Constitucional de España declaró inconstitucional el referido impuesto, por considerar en su considerado quinto:

No cabe admitir, pues, que el IBIAMA [Impuesto de las Islas Baleares sobre Instalaciones] grave efectivamente la actividad contaminante producida por determinadas instalaciones. En rigor, frente a lo que sostienen los representantes del Gobierno y del Parlamento de las Islas Baleares, como comprobaremos a continuación en un análisis comparativo de los distintos elementos que configuran el IBI y IBIAMA, lo gravado es la mera titularidad de tales bienes inmuebles, incurriendo así en la prohibición establecida por el art. 6.3 [de la] LOFCA [Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas], al solaparse con la materia imponible reservada a las Haciendas Locales con relación al IBI.

En criterio de Alonso González (2006: 231-232), el tributo ambiental es un instrumento fiscal para la protección del medio ambiente, el cual puede ser entendido como bien jurídico amparado a nivel constitucional en España. De la revisión de su trabajo se desprende que cabe asignarle diferentes funciones o propósitos a los tributos ambientales. Así, señala que uno de sus propósitos sería que el agente contaminante internalice los costes sociales negativos representados en los perjuicios generados a terceros, como lo es el medio ambiente, de modo que el pago del impuesto funcione como un mecanismo resarcitorio. Otro propósito del tributo ambiental sería situar los niveles de contaminación dentro de unos determinados límites estimados como soportables en función de la capacidad de asimilación que tiene la naturaleza respecto de los agentes externos. Finalmente, destaca que entre sus fines se encuentra el lograr que el sujeto que contamina concluya que para él la vía más costosa que puede seguir es la de continuar contaminando (2006: 233), con lo que, agregamos nosotros, le quiere forzar a usar mejores tecnologías o procesos, o bien, desincentivar ciertas actividades.

Por último, según explica Díaz-Mauriño Carrera (2014: 9), el origen de los tributos medioambientales estaría asociado a la necesidad de corregir las externalidades negativas (fallas de mercado), representadas por los daños sociales que genera la contaminación de ciertos agentes y que se evidencia en elementos del medio ambiente sobre los cuales las personas privadas no detentan un derecho de propiedad (por ejemplo, agua y aire). Adicionalmente, destaca que si bien la Administración Pública podría hacer uso de impuestos, tasas o contribuciones especiales como instrumentos económicos para la protección del medio ambiente, siguiendo lo señalado por Fernández Orte, parece coincidir en que los impuestos son la figura por excelencia para incentivar los cambios de conducta destinados a corregir esas fallas del mercado (2014: 8).

Precisado lo que antecede, y para concluir esta sección, se puede observar que, incluso, la identificación de los rasgos esenciales o caracterización que en España se hace respecto de los tributos verdes nos ayuda a confirmar que esa sería la calificación adecuada que debe darse a los tributos que fueron previstos en Chile a través de la Ley 20.780, y que, bajo la modalidad de impuestos, gravan: las emisiones de fuentes fijas (contaminantes globales), las emisiones de fuentes fijas (contaminantes locales) y las emisiones contaminantes de vehículos nuevos, livianos y medianos.

Justificación constitucional y extrafiscalidad

En Chile, y como introducción al punto que analizamos, podríamos señalar que en el país un sector de la doctrina ha albergado dudas sobre la posibilidad de que el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria, pueda establecer legítimamente tributos medioambientales, por cuanto su finalidad no es, o no sería exclusivamente, de carácter recaudatorio, sino de carácter extrafiscal, ordenando conductas de los agentes respecto del medio ambiente a través de la incidencia económica de los tributos en su derecho de propiedad o patrimonio.

Esa sería la posición inicial sostenida por Matus Fuentes (2015: 1044) en el estudio preliminar que hemos citado, por cuanto, en su opinión, la noción de tributo supone que se encuentre estructurado sobre fines recaudatorios, siendo en principio ajeno al incentivo o desincentivo de conductas, y que el tributo grave hechos en consideración de capacidades contributivas, mientras que el tributo ambiental gravaría alteraciones medioambientales, en consideración del daño implícito causado.

Sin embargo, a diferencia de la postura anterior, autores como Vargas Delgado (2008: 339-340) y Mateluna Pérez (2005: 83-86) han sostenido que sería admisible bajo la Constitución Política de Chile que el legislador utilizara el tributo como instrumento de protección del medio ambiente a través de la creación de figuras cuyo hecho gravado sean conductas contaminantes. Ello, en su criterio, implicaría la utilización de la potestad tributaria y del tributo sin fines recaudatorios, sino con fines de ordenamiento o extrafiscal.

En ese orden de ideas, Vargas Delgado es enfática al señalar que dado el deber constitucional que tiene el Estado chileno de proteger el medio ambiente según lo previsto en el numeral 8.º del artículo 19 de la Constitución Política, y dada la posibilidad de que los tributos tengan fines extrafiscales, considera que actualmente no existe impedimento constitucional para el establecimiento de tributos medioambientales en Chile, advirtiendo que, en todo caso, deberán respetar los límites y principios fundamentales tanto tributarios como ambientales, así como las competencias constitucionales atribuidas para su establecimiento (2008: 339-341). De allí que, incluso, sostenga y defienda la posibilidad de protección fiscal de la atmósfera en Chile mediante impuestos medioambientales que gravarían las emisiones contaminantes. Por su parte, el argumento de Mateluna Pérez que concibe la posibilidad de establecer tributos verdes bajo la actual Constitución chilena, estaría estructurado y basado sobre diferentes disposiciones constitucionales: en primer lugar, el numeral 8.º del artículo 19 que establece el derecho a vivir en un medio ambiente libre de contaminación, así como el deber del Estado de tutelar la preservación de la naturaleza; en segundo lugar, el número 14 del artículo 63 de la Constitución, que establece la reserva legal a favor del Congreso en las materias en las que el Presidente de la República tiene iniciativa de ley, entre las que se encuentra la de imponer, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza (el numeral 1.º del artículo 65 de la Constitución); y, en tercer lugar, el numeral 20.º del artículo 19, que establece los límites de la potestad tributaria, pero que, en forma alguna, tampoco impide la creación de tributos con fines extrafiscales.

Asimismo, señala Mateluna Pérez (2005: 91) que la posición que él sostiene y que considera a los tributos como instrumentos para la dirección de la economía tendría también asidero en un fallo del Tribunal Constitucional que transcribimos parcialmente a continuación, en el que estableció una noción amplia del tributo articulada con los fines del Estado:

Cabe recordar que el sistema constitucional chileno autoriza el cobro de impuestos para que el Estado con su producto pueda satisfacer las necesidades comunes a que está obligado por la Constitución Política. Es por ello que representa el medio que genera ingresos para cubrir el gasto público y además lo emplea la autoridad como un elemento para orientar y dirigir su política económica.⁴

En nuestro criterio, la posición del Tribunal Constitucional a la que hace referencia la postura de Mateluna Pérez también coincide con lo señalado por la doctrina representada en autores como Figueroa Valdés (1985: 27), quien ha sostenido que los impuestos no solo buscan el mantenimiento del Estado para que este pueda financiar

4. Sentencia del Tribunal Constitucional de Chile, rol 280-1998, del 20 de octubre de 1998, considerando decimoquinto.

los servicios de interés general, sino que también servirían con bastante frecuencia como instrumentos de política económica para establecer regímenes de incentivo o desalentar determinadas actividades.

En una línea similar de pensamiento a la de Mateluna Pérez y Vargas Delgado, autores como Saavedra Cruz y Madariaga Leiva (2010: 266) también han sostenido que el deber que la Constitución establece al Estado de tutelar el derecho fundamental de las personas a vivir en un medio ambiente libre de contaminación y de preservar la naturaleza, según lo ordena su disposición contenida en el numeral 8.º del artículo 19, justificaría la restricción específica del derecho de la propiedad y de la libertad de empresa, incluso cuando se hace a través de medidas como las que representan los tributos ambientales. En efecto, en su criterio el ordenamiento jurídico chileno no excluye la posibilidad de establecer tributos como medidas que tienen por objeto la protección del medio ambiente, siempre y cuando se respeten los límites establecidos en el numeral 20.º del artículo 19, entre los cuales se encuentran las nociones de proporcionalidad y justicia tributaria, y los principios de legalidad, igualdad y generalidad tributaria (cf. Figueroa Valdés, 1985: 358-359).

Por último, y en otro orden de ideas, es importante destacar que, con fundamento en la revisión de los autores que hemos consultado y citado respecto de Chile, podemos afirmar que el principio tributario de no afectación establecido en el numeral 20.º del artículo 19 de la Constitución, y que prohíbe la destinación de lo recaudado por tributos para fines específicos, no pareciera ser obstáculo constitucional por sí solo para el establecimiento, a través de la ley, de los tributos medioambientales.

Igualmente, la constitucionalidad de un tributo verde no debería verse afectado a la luz de ese principio, en la medida en que lo recaudado fiscalmente por su concepto pueda ser destinado a cubrir gastos generales del Estado, entre los cuales podrían encontrarse o no aquellos vinculados a la protección del medio ambiente. En efecto, y de manera preliminar, puede entenderse que bajo la vigencia de ese principio jurídico, y salvo sus excepciones constitucionales, lo recaudado por concepto de un tributo medioambiental no podría ser afectado exclusivamente, desde el punto de vista presupuestario, para un fin específico, incluso si es de carácter ambiental.

En ese orden de ideas, debemos recordar que el numeral 20.º del artículo 19 de la Constitución Política, en cuanto al llamado principio de no afectación de los tributos, establece lo siguiente:

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 tenga 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.

Así, en virtud del aludido principio, existe una prohibición constitucional de que lo recaudado por concepto de un tributo sea destinado a un fin específico, salvo dos excepciones que, en principio, estarían contempladas en la propia disposición: para los gastos de defensa nacional y para obras de desarrollo a nivel regional o comunal.

Según enseña Figueroa Valdés, el principio de no afectación tributaria se basa en el hecho de que si los tributos se han comprometido de antemano, se hace muy difícil el manejo global de las finanzas públicas y solo contribuye a elevar el gasto público, considerando además que las necesidades para cuya satisfacción se destinan los recursos varían en cada ejercicio anual (1985: 107).

Con fundamento en todo lo anterior, se podría sostener entonces que en Chile el mero establecimiento de tributos verdes no se opone al principio constitucional de no afectación.

Ahora bien, un problema distinto sería el de su eventual afectación legal (total o parcial) para la atención de gastos que pueda requerir la protección o tutela del medio ambiente, dada la prohibición o limitaciones que establece el inciso tercero del numeral 20.º del artículo 19 de la Constitución. Sobre el particular, Vargas Delgado ha señalado que dadas esas limitaciones constitucionales, la posibilidad de afectar tributos ambientales «solo podría darse si se logra encontrar un punto de conexión entre los tributos de clara identificación regional o local y las obras de desarrollo, con la protección del medio ambiente» (2008: 339).

Sin perjuicio de lo expuesto, y aunque sería necesario un análisis mayor que excedería el objeto del presente trabajo, consideramos que la ley respectiva creadora del tributo podría disponer que un porcentaje de lo recaudado por su concepto (por ejemplo, un 3%) sea destinado a gastos del Estado para que sus órganos puedan financiar políticas públicas, proyectos o programas dirigidos a la preservación de la naturaleza dentro del marco constitucional y legal aplicable, todo lo cual, además, contribuiría a reforzar su legitimidad como instrumento de gestión ambiental.

En relación con el sistema español, podemos afirmar que, en base a la revisión de la doctrina y la jurisprudencia que hemos efectuado, parece existir un consenso general respecto de la constitucionalidad del establecimiento de tributos medioambientales, los cuales, como hemos destacado, si bien persiguen fines recaudatorios, también son diseñados y aplicados con fines extrafiscales, dirigidos a incentivar o desincentivar conductas de los agentes contaminantes para favorecer y proteger el medio ambiente.

Así, para Rivas Nieto (2013: 207) la posición mayoritaria es que los tributos, además de perseguir una finalidad de cobertura de los gastos públicos, pueden tener una finalidad extrafiscal. Sobre el particular, ha señalado que esas finalidades extrafiscales pueden hallarse en los diferentes preceptos que componen la Constitución española (2013: 214), entre los cuales menciona, entre otros, a los siguientes: número 1 del artículo 31, referido al deber de tributar para el sostenimiento de los gastos públicos;

artículo 45, referido al derecho de disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona y en el cual tendrían anclaje los tributos medioambientales; y número 1 del artículo 130, referido al deber del Estado de modernizar y desarrollar los diferentes sectores económicos. Igualmente, la autora destaca que también el Tribunal Constitucional español ha reconocido que los tributos pueden tener fines extrafiscales, tal como lo declaró en su sentencia 37/1987, en la que estableció que el principio de capacidad económica consagrado en el número 1 del artículo 31 de la Constitución no se opone a la existencia de fines extrafiscales ni impide al legislador configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta esas consideraciones extrafiscales.⁵

Por su parte, según explica De Vicente de la Casa (2012: 159), los tributos ambientales en España se han pretendido amparar en el artículo 45 de la Constitución de ese país, que establece la obligación para los poderes públicos de proteger, conservar y restaurar el medio ambiente, aun cuando —en su criterio— nada establece esa disposición sobre el pago de impuestos por ello.

En la perspectiva de López Díaz (2013: 232), la finalidad extrafiscal de los tributos, como la que caracteriza a los tributos ambientales, estaría asociada a la evolución del Estado liberal y a la concepción del Estado social, que supone la intervención de los poderes públicos para el logro de múltiples objetivos que le asigna la Constitución. Igualmente, señala que ya sean concebidos como medidas preventivas para la protección del medio ambiente o como medidas resarcitorias por los daños causados al mismo —recordemos que en su criterio pueden cumplir esa doble función—, encontrarían justificación en el artículo 45 de la Constitución de España. En efecto, señala que la referida disposición consagra el derecho fundamental a vivir en un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona y el deber de los poderes públicos de protegerlo, lo cual, entendemos, justificaría la dimensión preventiva de los tributos verdes. Asimismo, considera que la referida disposición constitucional también consagra el principio de derecho ambiental según el cual quien contamina paga, que justificaría a nivel constitucional la dimensión resarcitoria de tales tributos (2013: 226).

Ahora bien, es importante destacar que, conforme explica el mismo autor, en el sistema constitucional español —caracterizado porque el Estado, las Comunidades Autónomas y las Comunidades Locales comparten diferentes competencias materiales y fiscales—, al evaluar la constitucionalidad de un tributo verde sería necesario confirmar que, además de la competencia tributaria para establecer tributos, el ente concurra en la competencia material de protección ambiental (2013: 235). Así, en su criterio, no sería suficiente que el ente político territorial tenga atribuida la competencia tributaria para establecer el tributo verde, sino que sería necesario además que tenga competencia material en lo que se refiere a la protección del medio ambiente.

Igualmente, para Alonso González (2006: 232) la justificación constitucional de los tributos verdes tendría su asidero en el artículo 45 de la Constitución de España,

que, tal como se ha señalado anteriormente, consagra el derecho a vivir en un medio ambiente adecuado y la obligación del Estado de protegerlo. Adicionalmente, para justificar también su finalidad extrafiscal referida a la consecución de cometidos constitucionales asociados a la tutela del medio ambiente, destaca que, incluso el artículo 2 de la Ley General Tributaria de España,⁵ concibe a los tributos como un vehículo de promoción de fines sociales y económicos, diferentes a la recaudación, por cuanto establece expresamente que «los tributos además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución» (Alonso González, 2006: 230).

De igual modo, queremos destacar que De Vicente de la Casa tiene una posición particular con relación a la justificación o legitimidad constitucional de los tributos verdes, la que no necesariamente se distanciaría u opondría a las posturas anteriores. En efecto, recordemos que, en su posición, tales tributos se han pretendido amparar en el artículo 45 de la Constitución de España, que ordena al Estado la protección del medio ambiente (2012: 159). Sin embargo, en su criterio, lo anterior no sería suficiente desde el punto de vista constitucional para el establecimiento de un tributo. A diferencia de ello, sostiene que, como todo tributo, el ambiental debe cumplir necesariamente una función recaudatoria, independientemente del destino que vaya a darse a esos fondos, sin lo cual no podría calificarse de tributo (2012: 161). Lo anterior tendría otra consecuencia: el diseño y aplicación de todo tributo verde debe considerar y respetar también el principio constitucional tributario de capacidad económica (2012: 163), tal como explicaremos en la siguiente sección de este artículo.

Por último, debemos señalar que en España no encontramos, por lo menos a nivel de la Constitución de 1978, un principio o disposición equivalente al contenido en el numeral 20.º de artículo 19 de la Constitución Política de Chile, que prohíbe la afectación de lo recaudado por concepto de tributos a fines específicos, como puede ser la protección del medio ambiente. Sin embargo, una regulación igual o diferente sobre este particular podrían tener las Comunidades Autónomas en sus respectivas Constituciones y/o leyes, cuya precisión supondría efectuar una investigación adicional y que escapa a nuestro actual objetivo.

La interacción de los tributos verdes con los principios tributarios y ambientales

Se ha discutido en la doctrina si la institución de los tributos verdes, justificados en el principio del derecho ambiental conforme al cual quien contamina debe asumir los costos o daños que su acción genera, supone o no la consideración o interacción con

5. Ley 58/2003 General Tributaria (España), del 17 de diciembre de 2003.

los principios inherentes al derecho constitucional tributario, particularmente los referidos a la capacidad económica y a la no confiscatoriedad. En otras palabras, tanto en Chile como en España se ha abordado el cómo debe ser la relación de los tributos verdes con los principios de capacidad económica o no confiscatoriedad, por cuanto los propósitos perseguidos por el derecho ambiental podrían entrar en tensión con los objetivos que pretenden garantizar los principios del derecho tributario, tal como lo han advertido Matus Fuentes (2015: 1039 y 1044) para el caso de Chile y De Vicente de la Casa (2012: 159-166) para el caso de España. A continuación, revisaremos la situación en cada uno de esos países y trataremos de estructurar el tratamiento o abordaje dado a dicho problema.

Chile

En lo que respecta a Chile, podemos señalar que para Figueroa Valdés (1985: 23) la Constitución Política establece un conjunto de garantías constitucionales a favor de todos los contribuyentes, las cuales serían, fundamentalmente, el principio de legalidad tributaria, de igual reparto de la carga tributaria, el respeto a la propiedad privada que supone que los tributos no pueden ser confiscatorios, la irretroactividad de los tributos, el respeto de los contratos leyes y la garantía de protección jurisdiccional. En su perspectiva, esas garantías constitucionales constituyen limitaciones de la facultad —potestad— impositiva del Estado y estarían establecidas en defensa del derecho fundamental de propiedad, de modo tal que, en nuestro entendimiento, operarían frente a todo tipo de tributos, pues recordemos que el mencionado autor comparte una noción que incluye a aquellos impuestos que tienen propósitos extrafiscales (1985: 27).

Igualmente, para Fernández González (2000: 358-359), la disposición contenida en el numeral 20.º del artículo 19 de la Constitución reconoce a todas las personas cinco principios en los cuales se sustenta todo el sistema impositivo de Chile, que son los siguientes: legalidad tributaria, igualdad tributaria, proporcionalidad tributaria, justicia o razonabilidad tributaria y no afectación específica. Del mismo modo, señala que en la Carta Fundamental el término tributo es comprensivo de toda prestación que los particulares deben efectuar a favor del Estado en virtud de su potestad impositiva (2000: 370), razón por la cual se podría defender que los referidos principios tributarios se aplicarían también a las prestaciones pecuniarias originadas en el establecimiento de tributos verdes.

A igual conclusión puede llegarse a partir de la similar posición sostenida por Navarro Beltrán (2008: 78 y 87), quien señala que la disposición contenida en el numeral 20.º del artículo 19 de la Constitución Política reconoce cuatro principios constitucionales en materia tributaria: legalidad, igualdad, no confiscatoriedad y no afectación a un fin específico, los que serían aplicables a todos los tributos, advirtiendo que el constituyente empleó el término genérico *tributo* como comprensivo de cualquier

impuesto, contribución, arancel, derecho o tasa que los particulares tengan que satisfacer al Estado, lo que abarcaría también a los llamados tributos verdes.

Por su parte, Saavedra Cruz y Madariaga Leiva (2010: 304) consideran que, desde el punto de vista constitucional, es perfectamente posible el establecimiento de los tributos verdes en Chile, incluso para promover la calidad de las aguas, en la medida en que estos se enmarquen dentro de los requerimientos formales y de fondo que exigen los principios constitucionales tributarios de legalidad, igualdad, no confiscatoriedad y no afectación.

En la opinión de Salassa Boix (2016: 8-9), el principio constitucional de capacidad contributiva cumple una importante y doble función respecto de los tributos en general: legitimadora y delimitadora. Así, a través de la primera se busca conectar el deber de contribuir a los gastos públicos con el deber de solidaridad para con la comunidad que justificaría la existencia del tributo, mientras que, a través de la segunda, se asegura que el deber de contribución solo será exigido en razón de un hecho indicativo de capacidad contributiva. Dicho lo anterior, compartimos su posición según la cual los gravámenes con fines ambientales se encuentran sujetos a dicho principio al igual que el resto de los tributos, por lo que el autor advierte que el legislador debe procurar que los tributos ambientales sean concebidos respetando la capacidad contributiva de los sujetos pasivos (contribuyentes) (2016: 8-9).

Por último, en sus conclusiones, Salassa Boix (2016: 11) destaca que en los tributos ambientales deben coexistir simultáneamente los principios de capacidad contributiva y de contaminador-pagador, propio del derecho Ambiental; ninguno de ellos prevalecería sobre el otro, ya que, en su criterio, ambos forman la esencia de estos tributos, que lo son tanto en lo ambiental como en lo fiscal.

España

Con relación a España, y según señala Carrera Poncela (2007: 7), una de las ventajas que ha destacado la Agencia Europea de Medio Ambiente respecto de la utilización de los tributos verdes como instrumentos de gestión ambiental, sería que tales tributos son coherentes con los principios impositivos dominantes, lo que significaría que los mismos responden a las exigencias de los principios tributarios que son comunes y, por lo tanto, se encontrarían sujetos a las limitaciones de forma y fondo que se derivan de ellos.

Por su parte, y como hemos adelantado, De Vicente de la Casa (2012: 150) considera que todos los tributos deben respetar el principio de capacidad económica, previsto en el número 1 del artículo 31 de la Constitución de España, aun cuando persigan fines no financieros o extrafiscales. Con fundamento en lo anterior, y siguiendo a Pérez de Ayala, destaca que el hecho imponible del tributo —aún si se califica de ambiental— debe revelar capacidad económica (2012: 154) y critica a aquellos que

pretenden construir el diseño de tributos ambientales únicamente a partir del principio de quien contamina paga (2012: 159-160).

Asimismo, afirma que la finalidad extrafiscal de un tributo no autoriza infringir los principios constitucionales como el referido a la capacidad económica, lo que incluso ha sido declarado por el Tribunal Constitucional de España en la referida sentencia 37/1987 (2012: 161). Del mismo modo, el autor sostiene que todos los tributos deben también respetar los otros principios constitucionales de naturaleza tributaria referidos a la generalidad, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad, entendiendo que estos últimos cuatro principios quedarían subordinados a la existencia de capacidad contributiva, sin la cual no sería posible exigir el cumplimiento de la obligación tributaria al sujeto (2012: 171).

En el mismo orden de ideas, Rivas Nieto (2013: 199) destaca que los fines extrafiscales que puedan tener los tributos ambientales deben respetar las exigencias mínimas del principio de capacidad económica, con lo cual, entendemos, exigirían la existencia de por lo menos una manifestación cierta de riqueza susceptible de imposición. Por otra parte, señala que si bien es posible que los tributos ambientales se fundamenten en otros criterios de justicia tributaria distintos del principio de capacidad económica, no es posible que se desliguen por completo del mismo (2013: 202).

En un sentido coincidente, López Díaz (2013: 234) considera que el principio de capacidad económica incorpora unos límites mínimos y máximos al establecimiento de tributos, aplicables incluso a aquellos que persiguen fines extrafiscales como los ambientales. Sobre el particular, señala que en virtud de los límites mínimos, se dejan de gravar ciertas manifestaciones de riqueza pero no se admiten gravámenes sobre supuestos que no evidencien riqueza. Por otro lado, los límites máximos se refieren a prohibición de los tributos confiscatorios. Así, en su perspectiva, de lo primero se deriva que los tributos con fines extrafiscales siempre deben considerar en su diseño una manifestación de capacidad económica que lo sustente.

Por último, el autor destaca que en la tributación ambiental concurren el principio referido a la capacidad económica, previsto en el número 1 del artículo 31 de la Constitución de España, con el principio de derecho ambiental conforme al cual quien contamina paga, que, en su criterio, tendría fundamento en el artículo 45 de la Constitución (2013: 226) y en el artículo 192 del Tratado de la Unión Europea (2013: 238).

En virtud de lo anterior, podemos señalar que, tanto en lo que respecta a España como a Chile, parece existir un consenso doctrinal según el cual los tributos verdes se encuentran jurídicamente condicionados por los principios constitucionales tributarios referidos a la legalidad, capacidad contributiva, generalidad, igualdad, justicia tributaria o proporcionalidad y no confiscatoriedad, salvando las particularidades que cada uno de ellos plantea en los respectivos ordenamientos constitucionales. Ahora bien, lo anterior implica que la infracción de cualesquiera de esos principios constitucionales en materia tributaria por parte del legislador al momento de la con-

figuración y/o regulación de un tributo verde, podría determinar su inconstitucionalidad y permitir al contribuyente el ejercicio de las acciones y/o recursos legales para la protección o tutela efectiva de aquellos intereses de su esfera jurídica que se han visto afectados, lesionados o mermados por el establecimiento o consagración de aquel.

Conclusiones

Con fundamento en la revisión de las fuentes legales, doctrinales y jurisprudenciales que hemos consultado y analizado, podemos formular las siguientes conclusiones.

En primer lugar, se puede afirmar que tanto en Chile como en España existe la tendencia doctrinal de conceptualizar a los tributos verdes como instrumentos de política económica ambiental o de gestión ambiental, que se caracterizan por constituir auténticos tributos que persiguen simultáneamente fines fiscales asociados a la recaudación y fines extrafiscales vinculados a la protección del medio ambiente.

Precisado ello, y por responder a esa caracterización, consideramos que los tributos establecidos en Chile a través de la Ley 20.780, que bajo la modalidad de impuesto gravan las emisiones de fuentes fijas (contaminantes globales), las emisiones de fuentes fijas (contaminantes locales) y las emisiones emanadas de los vehículos nuevos, livianos y medianos, deben ser calificados y tratados como tributos verdes.

En segundo lugar, se puede sostener que tanto en Chile como en España, y respecto de sus fines extrafiscales, los tributos ambientales tienen como objetivo que los agentes asuman o internalicen los costos (externalidades negativas) que sus actividades contaminantes generan en relación con el medio ambiente, lo cual permitiría incentivar el uso de tecnologías o procesos productivos más limpios, o bien desincentivar la realización de las actividades que impactan o degradan el entorno natural.

En tercer lugar, es posible afirmar que el derecho a vivir en un medio ambiente libre de contaminación conjuntamente con el deber constitucional del Estado de tutelar la preservación naturaleza, previstos en el numeral 8.º del artículo 19 de la Constitución Política de Chile, sirven de justificación —aunque por sí sola no suficiente— para el establecimiento de tributos verdes en el ordenamiento jurídico chileno. Igual conclusión se puede predicar respecto del derecho a vivir en un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona y el deber constitucional de proteger el medio ambiente, previstos en el artículo 45 de la Constitución de España. No obstante lo anterior y a diferencia de lo que sucede en España, en Chile un sector de la doctrina ha albergado dudas sobre la posibilidad de establecer tributos medio ambientales bajo la vigencia de la Constitución actual.

En cuarto lugar, se puede señalar que en ambos países la doctrina tiende a considerar que los tributos ambientales, en la especie de impuestos, deben necesariamente fundamentarse y respetar el principio tributario de capacidad económica y de

no confiscatoriedad, que estarían implícitos en el numeral 20.º del artículo 19 de la Constitución Política de Chile y expresamente establecidos en el número 1 del artículo 31 de la Constitución de España, ya que se considera que no es posible establecer tributos, aún con fines ambientales, desvinculados enteramente de dichos principios rectores de la imposición o basados únicamente en el principio del derecho ambiental según el cual quien contamina paga.

De nuestra parte, compartimos esa perspectiva doctrinal que impera tanto en Chile como en España, según el cual los tributos verdes —principalmente cuando se adoptan bajo la forma de impuestos— se encuentran jurídicamente condicionados por los principios constitucionales tributarios referidos a la legalidad, capacidad contributiva, generalidad, igualdad, justicia tributaria o proporcionalidad y no confiscatoriedad, salvando las particularidades que cada uno de ellos plantea en los respectivos ordenamientos constitucionales.

En quinto lugar, podemos señalar que, respecto de Chile, se podría sostener que el establecimiento por sí solo de tributos verdes no se opone al principio constitucional de no afectación tributaria previsto en el numeral 20.º del artículo 19 de la Constitución. Igualmente, tampoco habría infracción de ese principio constitucional en la medida en que lo recaudado por su concepto no sea destinado exclusivamente a partidas presupuestarias del Estado para la atención o protección medioambiental. Ahora bien, sin perjuicio de un mayor análisis que excedería de los límites del presente trabajo, podría defenderse que la ley respectiva creadora del tributo verde disponga que un porcentaje específico de lo recaudado por dicho tributo e ingresado al patrimonio de la Nación sea destinado a financiar políticas públicas, proyectos o programas de los órganos del Estado dirigidos a la promoción, defensa y preservación de la naturaleza, con fundamento en lo previsto en el numeral 8.º del artículo 19 de la Constitución Política y siempre dentro del marco constitucional y legal aplicable.

Por su parte, debemos señalar que, en relación con España, no encontramos, por lo menos a nivel de la Constitución de 1978, un principio o disposición equivalente que prohíba la afectación tributaria. Sin embargo, una regulación igual o diferente sobre este particular podrían tener las Comunidades Autónomas en sus respectivas Constituciones y/o leyes, cuya precisión supondría efectuar una investigación adicional en ese sentido, la que escaparía a nuestro objetivo actual.

En sexto lugar, se aprecia que España ha tenido una importante experiencia de más de dos décadas (iniciada en 1995) con diversos tributos medioambientales a nivel de las Comunidades Autónomas, las que han liderado su establecimiento en las diversas regiones de ese país ante cierta inacción del Poder Central. En relación con Chile, se observa que la experiencia con tributos verdes es relativamente reciente y se podría considerar limitada a dos variantes, incorporados en la Reforma Tributaria del año de 2014, una de las cuales —la referida a los impuestos a las emisiones de fuentes fijas— es aplicada a partir del año 2017.

Referencias

- ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel (2006). «Los impuestos especiales como tributos medioambientales». En José Esteve Pardo (coord.), *Derecho del medio ambiente y administración local* (pp. 239-246). Barcelona: Fundación Democracia y Gobierno. Disponible en <http://bit.ly/36c8haN>.
- CARRERA PONCELA, Ana (2007). «Tributación Ambiental: Estado de la cuestión y experiencia en España». Publicación de la Fundación de las Cajas de Ahorros. Documento de Trabajo 355/2007. Disponible en <http://bit.ly/34Tzbnv>.
- CORTÉS RUZ, Carla y Natalia Sandoval Unda (2016). *Responsabilidad por daño ambiental*. Santiago: Círculo Legal Editores.
- DE VICENTE DE LA CASA, Fernando (2012). «Los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad como límite a la ocurrencia de tributos». *Crónica Tributaria*, 144: 149-175.
- DÍAZ-MAURIÑO CARRERA, Enrique (2014). *Tributación medioambiental: Análisis desde un punto de vista constitucional y de financiación de las Comunidades Autónomas en la gestión sostenible de los residuos*. Tesis de Maestría. Facultad de Derecho, Universidad Pontificia de Comillas. Disponible en <http://bit.ly/2Ykv3KF>.
- FAÚNDEZ UGALDE, Antonio y Mauricio Dalri Timm do Valle (2014). «Hacia una nueva normativa tributaria de protección del medio ambiente: La experiencia comparada en el derecho tributario brasileño». *Revista de Estudios Tributarios*, 10: 99-121. Disponible en <http://bit.ly/2RmYDhb>.
- FERNÁNDEZ GONZÁLEZ, Miguel Ángel (2000). «Principios constitucionales de proporcionalidad y justicia en materia tributaria». *Revista Chilena de Derecho*, 27 (2): 357-371. Disponible en <http://bit.ly/2PbPTYA>.
- FERNÁNDEZ ZABALA, Pedro (2016). *Impuestos verdes en mercados regulados. Aplicación de un impuesto a las emisiones en el sistema eléctrico chileno*. Tesis de Maestría, Facultad de Derecho, Universidad de Chile. Disponible en <http://bit.ly/361GCsI>.
- FIGUEROA VALDÉS, Juan Eduardo (1985). *Las garantías constitucionales del contribuyente en la Constitución Política de 1980*. Santiago: Jurídica.
- FUSTER, Rafael (2007). «Fiscalidad de los derechos de emisión de CO₂». *Cuadernos de Sostenibilidad y Patrimonio Natural. Tributación Ambiental en España*, 12: 50-53.
- LÓPEZ DÍAZ, Antonio (2013). «Tributación medioambiental en España a nivel sub-central: CCAA y CCLL». *Revista Dereito*, 22: 225-244. Disponible en <http://bit.ly/2RyhgPx>.
- MATELUNA PÉREZ, Rodrigo (2005). *Derecho tributario y medio ambiente. Posibilidad constitucional de establecer tributos ambientales en Chile*. Santiago: LexisNexis.
- MATUS FUENTES, Marcelo (2015). «Particularismos e imposibilidad de los impuestos a las emisiones en la Constitución Política de Chile. Estudio preliminar». *Revista Chilena de Derecho*, 20 (3): 1035-1061. Disponible en <http://bit.ly/2RoWyRO>.

- NAVARRO BELTRÁN, Enrique (2008). «Notas sobre principios de Derecho Constitucional Tributario». *Revista de Derecho Público*, 70: 77-87. Disponible en <http://bit.ly/365tlzt>.
- ORDOÑEZ DE HARO, Carmina y Carlos Rivas Sánchez, Carlos (2009). «Tributación medioambiental: La experiencia andaluza». *Revista de Estudios Regionales*, 8: 271-288. Disponible en <http://bit.ly/2rg7wOQ>.
- RIVAS NIETO, Estela (2013). «La protección del medio ambiente y la extrafiscalidad en España». En Ángel Urquizu y Rodolfo Salassa (editores), *Políticas de protección ambiental en el siglo XXI: Medidas tributarias, contaminación ambiental y empresa* (pp. 195-229). Barcelona: JM Bosch Editor. Disponible en <http://bit.ly/38eeDbx>.
- SAAVEDRA CRUZ, José Ignacio y Paula Madariaga Leiva (2010). «Tributos ambientales para promover la calidad de las aguas». *Revista de Justicia Ambiental*, 2: 253-306. Disponible en <http://bit.ly/2Yj6oYq>.
- SALASSA BOIX, Rodolfo (2016). «Tributos ambientales: La aplicación coordinada de los principios quien contamina paga y de capacidad contributiva». *Revista Chilena de Derecho*, 43 (3): 1-19. Disponible en <http://bit.ly/2LpSGMM>.
- VARGAS DELGADO, Iris (2008). «Posibilidades y límites para la creación de tributos ambientales como instrumentos de protección de la atmósfera en el derecho chileno: Una propuesta regional». En Sergio Montenegro (editor), *Desarrollo sostenible, gobernanza y derecho. Actas de las Cuartas Jornadas de Derecho Ambiental* (pp. 335-356). Santiago: Legal Publishing.

Agradecimientos

El autor agradece a los profesores Dominique Hervé y Sergio Alburquenque por sus pertinentes comentarios y orientaciones. Asimismo, deja constancia que cualquier omisión o imprecisión es responsabilidad exclusiva del autor. Beca Conicyt-PFCHA/ Doctorado Nacional/2019, Folio 21190786.

Sobre el autor

RAFAEL TOBIA DÍAZ es abogado de la Universidad Católica Andrés Bello de Venezuela. Especialista en Derecho Tributario egresado con la mención honorífica de la Universidad Central de Venezuela. Actualmente es profesor de la Escuela de Derecho de la Universidad Diego Portales. Cursa el Doctorado en Derecho de la misma universidad. Su correo electrónico es rafael.tobia@mail.udp.cl.  <https://orcid.org/0000-0002-1431-3281>.

La *Revista de Derecho Ambiental*, del Centro de Derecho Ambiental de la Facultad de Derecho de la Universidad de Chile, es un espacio de exposición y análisis en el plano académico del derecho ambiental. Su contenido se presenta a través de doctrina, jurisprudencia y reseñas, y aborda diversas materias relacionadas con la gestión, institucionalidad y herramientas de protección ambiental y desarrollo sustentable. Se presentan artículos de diferentes autores, en los que se analizan y abordan casos y temas jurídico-ambientales de creciente interés y actualidad.

DIRECTORA

Valentina Durán Medina

EDITORES

Jorge Ossandón Rosales
y Antonio Pulgar Martínez

SITIO WEB

revistaderechoambiental.uchile.cl

CORREO ELECTRÓNICO

revistada@derecho.uchile.cl

LICENCIA DE ESTE ARTÍCULO

Creative Commons Atribución Compartir Igual 4.0 Internacional



La edición de textos, el diseño editorial
y la conversión a formatos electrónicos de este artículo
estuvieron a cargo de Tipográfica
(www.tipografica.cl).